

## **DENETİME GENEL BAKIŞ**

Finansal bilgiye dayalı, hatalı ve hileli uygulamalardan kaynaklanan skandal ve krizlerin işletmelerde yaşanması, denetim kavramının önemini artırmakta, kavramın daha zengin bir içerik ve derinlikte ele alınması ihtiyacını doğurmaktadır. Denetim, her ne kadar ilk duyulduğunda baskı, otorite ve güven sorunu gibi birtakım hisleri kavramsal düzeyde çağrıştıyorsa da hayatın her aşamasında toplumsal ve bireysel düzlemde değişik şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede denetim denildiğinde sadece vergi ile ilgili konular değil, işletme faaliyetleri ve muhasebe işlemleri de akla gelmelidir. Denetim; kontrol, murakabe, revizyon ve teftiş gibi kavramları da kapsayan bir üst kavram niteliğindedir.

## **DENETİMİN TANIMI**

Denetim, belli bir ekonomik birim veya döneme ait iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Denetim Tanımının Özellikleri Denetim tanımının özellikleri olarak öne çıkan hususlar şunlardır: Denetimin bir süreç olduğu, denetimin iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili olduğu, denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk açısından yapıldığı, denetimin tarafsız kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme süreci olduğu, denetim sonucunun ilgi duyan kesimlere bir raporla bildirildiği şeklindedir.

## **DENETİMİN TARİHİ GELİŞİMİ**

Kesin delillere rastlanmamış olmasına rağmen muhasebe denetiminin tarihi köklerinin ticari faaliyetlerin ve kamu maliyesinin başlangıcına kadar uzandığı yönünde yaygın kanaat bulunmaktadır. Denetçi kavramının ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlandığı, ilk meslek örgütlenmesinin 1584 yılında Venedik'te gerçekleştirildiği, 19. yüzyıl başlarından itibaren İngiltere'de büyük bir önem kazanan muhasebe denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerin 1845 yılında çıkartıldığı, modern muhasebe denetiminin yazılı hâle getirilmesinin ise 1850 yılında "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından gerçekleştirildiği belirtilebilir. Muhasebe denetiminin Türkiye'deki gelişimi sosyoekonomik yapıda meydana gelen gelişmelere paralel olarak, yürürlükteki mevzuatın etkisiyle mümkün olmuştur. Mesleki örgütlenme 01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile yasal düzene kavuşmuştur. Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımların zaman içinde aşağıdaki gibi değiştiği ifade edilebilir:

- Sanayi Devrimi öncesi ve sonrası 1900'lü yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik " Belge Denetimi Yaklaşımı",
- 1900 - 1930 döneminde finansal tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik "Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı",
- 1930'lu yıllardan teknolojiye yaşanan gelişmelere kadar, işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı",
- Bilgi teknolojilerindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu "Yönetim Denetimi Yaklaşımı",
- 2000'li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, "Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı" ön plana çıkmıştır.

## **DENETİM İHTİYACINI ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER**

Denetim ihtiyacını ortaya çıkaran nedenler güvenilir bilgi ihtiyacı ile finansal tabloların bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi gereği şeklinde iki başlık altında sınıflandırılabilir. Ekonomik kararlarda etkinliğin sağlanması, karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olmasıyla mümkündür. Güvenilir olmayan bilgi başta karar veren olmak üzere tüm taraflara zarar verebilmektedir.

## **DENETİM TÜRLERİ**

### **Konusu ve Amaçları Bakımından Denetim Türleri**

Konusu ve amaçları bakımından denetim türleri faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır. Faaliyet denetimi Faaliyet denetimi, bir işletmenin tamamının veya herhangi bir biriminin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığıyla ilgilenen bir denetim türüdür. Uygunluk denetimi Uygunluk denetimi, kişilerin yapmış olduğu işlem ve faaliyetlerin üst yönetim veya yetkili bir otorite tarafından belirlenmiş kural veya düzenlemelere uyumunun olup

olmadığının belirlenmesine yöneliktir. Finansal tablolar denetimi Finansal tablolar denetimi ya da mali tablolar denetimi, finansal tablolarının işletmenin gerçek durumunu önceden belirlenmiş ölçütlere göre doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının bağımsız denetçiler tarafından belirlenmeye çalışıldığı denetim türüdür. Finansal tablolar seti şunlardan oluşmaktadır:

- Finansal durum tablosu (bilanço),
- Kapsamlı gelir tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlardır.

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün olarak önceden belirlenmiş ölçütlerle uyum içinde bulunup bulunmadıklarını araştırmaktır.

#### **Denetçi Statüsü Bakımından Denetim Türleri**

Denetçi statüsü bakımından denetim türleri iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim şeklinde sınıflandırılmaktadır. İç denetim İç denetim, bir işletmenin faaliyetlerini incelemek, geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla işletme bünyesinde kurulmuş bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık sürecine dayalı olarak yapılan bir denetim türüdür. Kamu denetimi Kamu denetimi, yasal mevzuat doğrultusunda kamu haklarının korunması, kamu otoritesinin sağlanması, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti için kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan veya yaptırılan denetim türüdür. Bağımsız denetim Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim türüdür. Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan ya da bir denetim kurumuna bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi ya da denetçiler tarafından, işletmenin isteğiyle ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde yapılmaktadır.

#### **DENETÇİ TÜRLERİ**

Denetim faaliyetlerini yürüten kişilere denetçi denir. Denetçi, mesleki bilgi, birikim ve deneyime sahip, yüksek ahlaki özelliklerle bağımsız davranabilen bir kişiliğe sahip olmalıdır. Denetçiler, bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

#### **BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI**

Bağımsız denetimin yararları, işletmeye sağlanan yararlar, kamuya sağlanan yararlar, devlete sağlanan yararlar şeklinde sınıflandırılabilir. Örneğin bağımsız denetimin devlete yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- İşletme ortakları veya yöneticilerinin vergi kayıp ve kaçığına yönelik girişebilecekleri olası bir davranışın önlenmesi, dolayısıyla vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlaması,
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar için vergi denetim elemanlarınca ayrılacak zamanın daha az olacağı varsayımı ile vergi kayıp ve kaçıklarına yönelik diğer işletmeleri veya bireyleri takip etmeye zaman ve fırsat sağlaması,
- Güvenilir verilere dayanılarak yapılacak planlama ile kamu gelir ve harcamalarında, teşvik ve kredi politikalarında ve genel olarak sosyal ve ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasını dolayısıyla ülkede bilgi üretimi, planlaması ve kullanımını açısından çeşitli yararları sağlaması.

#### **MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ**

İstenilen kalitede ve ihtiyaca uygun güvenilir bilginin zamanında elde edilmesinde muhasebe ile denetim arasında sıkı iş birliğinin olması gerekir.

### **DENETİM STANDARTLARI**

Önceden belirlenmiş ölçütler şeklinde tanımlanabilen standart, esas olarak insan hayatını kolaylaştıran en önemli unsurlardan biridir. Giydiğimiz elbiseler ve ayakkabılar, kullandığımız eşyalara ait yedek parçalar, fırından aldığımız ekmeğe, marketten aldığımız içecek gibi günlük hayatta kullandığımız birçok şey önceden belirlenmiş bazı ölçütlere göre tasarlanıp bizlere sunulmaktadır. Örneğin; elbiselerin beden ölçüsüyle satılması, ayakkabıların ölçü birimine göre üretilmesi, üretim sürecindeki birçok girdinin (vida, çivi, iplik gibi) belirli ölçülere göre kullanılması, aldığımız ürünlerin ağırlık, ebat ve kalite gibi önceden belirlenen ölçütlerle sunulması hayatımızı oldukça kolaylaştırır. Hem ilgili ürünlerin önceden belirlenen ölçütlerde satılması sadece kullananlar için değil üreticiler için de önemli kolaylıklar sağlar. Satışa sunacağı üründe hangi ölçütlere uyması gerektiğini önceden bilen üretici, ürünlerini ona göre tasarlar ve üretir. Dolayısıyla önceden belirlenen ölçütlere göre yapılan işler hem işi yapan hem de işten yararlanan için önemli bir düzen sağlar. Birbirinden farklı çalışmaların iç içe yürütüldüğü denetim faaliyetleri için de aynı şeyleri söylemek mümkündür. Önceden belirlenmiş prensipler ve uyulması gereken asgari kurallar, denetim çalışmalarının yürütülmesinde de bir düzen sağlar. Düzenli yürütülen işlerden daha fazla başarı sağlanacağı beklenir. Kaldı ki denetim gibi titizlikle yürütülmesi gereken işlerde önceden belirlenmiş temel prensiplere, diğer bir ifadeyle denetçiye ışık tutacak veya yol gösterecek kriterlere daha fazla ihtiyaç duyulur. Denetim standartları, denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde denetçiye ışık tutan temel prensiplerdir. Denetçiye yol göstermesi amacıyla denetim faaliyetleriyle ilgili kabul gören standartların en başında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından geliştirilen “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) tarafından hazırlanan “Uluslararası Denetim Standartları” gelir.

### **GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI**

AICPA'nın geliştirdiği “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”, denetim faaliyetlerini yürüten denetçiye ışık tutması bakımından bir denetimde olması gereken asgari özelliklerin neler olduğunu açıklamaya çalışan temel prensiplerden oluşur. Bu temel prensipler; genel, çalışma alanı ve raporlama olmak üzere üç ana başlıktan oluşur. Genel standartlarla ilgili üç, çalışma alanı standartlarıyla ilgili üç ve raporlama standartlarıyla ilgili de dört adet olmak üzere toplam on adet Genel Kabul Görmüş Denetim Standardı vardır. Bu standartlar özetle aşağıda açıldığı gibidir.

**Genel Standartlar Mesleki Eğitim ve Yeterlik Standardı:** Denetim faaliyetlerini yürütecek olan denetçi, yeterli teknik eğitim ve yetkinliğe sahip olmalıdır.

**Bağımsızlık Standardı:** Denetçi veya denetçiler, yürüttükleri denetim faaliyetleriyle ilgili bütün konularda bağımsız düşünerek hareket etmelidir.

**Mesleki Özen ve Dikkat Standardı:** Denetçi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanmasında mesleğin gerektirdiği her türlü dikkat ve özeni göstermelidir.

**Çalışma Alanı Standartları Planlama ve Gözetim Standardı:** Denetim faaliyetleri yeterli düzeyde planlanmalı ve varsa yardımcıları gerektiği şekilde gözlenmelidir.

**İç Kontrol Yapısının İncelenmesi Standardı:** Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterli düzeyde bilgi edinilmelidir.

**Kanıt Toplama Standardı:** Denetlenen finansal tablolara ilişkin ulaşılan görüşe temel oluşturmak amacıyla; inceleme, gözlem, soruşturma ve doğrulama yoluyla yeterli sayı ve nitelikte güvenilir kanıt elde edilmelidir.

**Raporlama Standartları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.

**Tutarlılık Standardı:** Denetim raporu, denetimin yapıldığı dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemlerin bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı olup olmadığını açıklamalıdır.

**Yeterli Açıklama Standardı:** Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir.

**Görüş Açıklama Standardı:** Denetim raporunda, finansal tabloların tamamına yönelik bir görüş

bildirilmeli ancak görüş bildirilemiyorsa bu durum nedenleriyle birlikte açıklanmalıdır. Ayrıca denetim çalışmasının niteliği ve denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesine de denetim raporunda yer verilmelidir.

### **ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI**

IFAC tarafından geliştirilen “Uluslararası Denetim Standartları” da denetim çalışmalarında denetçilere ışık tutmayı amaçlayan esas prensiplerden oluşur. Bu standartlar, denetim sürecinin her aşaması için ayrı ayrı geliştirilen birbirinden farklı prensipleri içerir. Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Güvence Denetimi ve İlgili Hizmetler Standartları şeklinde sınıflandırılarak geliştirilen Uluslararası Denetim Standartları, verilen denetim hizmetinin türüne göre benimsenmesi gereken temel ilkeleri belirler. Kalite Kontrol Standartları Kalite kontrol standartları denetim şirketlerinin; vereceği hizmetlere ilişkin geliştirmesi gereken kalite kontrol sistemlerine yönelik temel prensipleri içerir. Diğer bir ifadeyle, denetim şirketlerinin vereceği tüm hizmetler için kurumsal olarak benimseyeceği kalite kontrol sistemi Kalite Kontrol Standartlarıyla belirlenir. Bağımsız Denetim Standartları Bağımsız denetim standartları; finansal tabloların, bir bütün olarak hata ve hilelerden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içerip içermediği ve geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçinin makul bir güvence elde etmesini sağlamaya yönelik geliştirilmişlerdir. Bu standartlar yıl sonu denetim çalışmalarıyla ilgili denetçinin kullanacağı prensipleri içerir. Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları Sınırlı bağımsız denetim standartları; ara dönemlerde elde edilen bilgiler de dâhil olmak üzere tarihî finansal bilgilerin sınırlı bağımsız denetiminde kullanılırlar. Yıl tamamlanmadan, ara dönemde yapıldıkları için finansal tablolardaki birçok kalemlerle ilgili kesin sonuçlar belirlenmemiş olur. Bu nedenle sınırlı bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bilgi kullanıcılarına ancak sınırlı düzeyde güvence sağlanır. Güvence Denetimi Standartları Finansal bilgilerin “bağımsız” ve “sınırlı bağımsız” denetimi dışındaki güvence denetimlerinde kullanılan bu standartlar, çeşitli faaliyetleriyle ilgili bağımsız bir kuruluştan güvence almak durumunda olan şirketlere yönelik geliştirilmiştir. Güvence denetimleri; iç kontrol yapısının incelenmesi, bilgi teknolojileri denetimi, elektronik ticaretle ilgili güvence denetimleri ve geleceğe yönelik hazırlanan finansal bilgilerin incelenmesi gibi konularda güvence teminine yönelik faaliyetleri kapsar. İlgili Hizmetler Standartları İlgili hizmetlere ilişkin olarak geliştirilen bu standartlarda; bağımsız, sınırlı bağımsız ve güvence denetimleri dışında denetçinin yerine getirebileceği diğer bazı faaliyetlere ilişkin temel prensiplere yer verilmiştir. Burada kullanılan ilgili hizmetlerden kasıt; müşteri şirketle denetim firması arasında yapılan anlaşma gereği yerine getirilmesi gereken prosedürlere ilişkin hizmetler ve müşteri şirketin finansal bilgilerinin düzenlenmesine yönelik verilen hizmetlerdir. Bu standartlara göre denetçinin, ilgili hizmetlere ilişkin yürüteceği faaliyetler sonunda bilgi kullanıcılarına makul veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur. Denetçi, ilgili hizmetlere yönelik yaptığı sözleşme kapsamında üstlendiği sorumlulukları yerine getirmekle yükümlüdür.

### **DENETİMDE MESLEK ETİĞİ**

Son zamanlarda yaşanan finansal bilgi manipülasyonları ve muhasebe skandalları, muhasebe ve denetim mesleğinin etik değerler çerçevesinde yürütülmesinin ne denli önemli olduğunu en iyi şekilde açıklamaktadır. Denetim mesleğinde sunulan hizmetin kalitesinin artırılması ve mesleğin icrasında tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük ve güvenilirlik gibi ilkelerin benimsenmesi açısından meslek etiği gerekli görülmektedir.

#### **MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Ahlak, kişinin doğuştan veya sonradan sahip olduğu birtakım davranış şekilleri, huyları, tavırları ve manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlarıdır. Etik ise insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerler ya da ahlak üzerine düşünebilme etkinliği yani ahlak bilimi olarak tanımlanmaktadır. Bir toplumda geçerli ahlaki değerlerin temelini oluşturan prensip ve değerleri insan vicdanı, dinsel kavramlar, örf, âdet ve geleneksel yaptırımlar ile yasal ve kültürel değerler oluşturmakta ve toplumdaki topluma hatta aynı toplum içindeki bireylerden bireylere değişiklik gösterebilmektedir. Tüm toplumlarda geçerli evrensel etik değerlerin oluşturulmasının güç olduğu bir gerçektir. Ancak doğruluk, dürüstlük, sözünde durma, emanete hıyanet etmeme, cesur olma, başkalarına saygı duyma, iyi niyetli olma gibi tutum ve davranışlar genel ahlaka uygun davranışlar olarak kabul edilir.

#### **ETİK İKİLEM VE ETİK KARAR VERME**

Etik ikilem, bir konunun birbiriyle çatışan iki tarafının bulunması ve bu iki tarafın doğruluğunun tartışılabilir yanlarının olması durumudur. Bireyler etik olmayan davranışı sergilerken herkes bunu yapıyor, yasal ise ahlakidir ve ortaya çıkarılabilir ve cezalandırılma olasılığının düşük olması gibi gerekçelere sığınmaktadır. Toplumlar var olan etik ikilemlerin çözümünde aşağıdaki yöntemler uygulanarak etik karara varılabilir ve etik davranış sergilenebilir:

- Etik ikilemin yaşandığı olayı belirlemek,
- Olayın içinde etiğe uygun kısmı belirlemek,
- Ortaya çıkan bu etik ikilemden kimlerin etkilendiklerini belirlemek,
- Etik ikilem arasında kalan birey için mevcut alternatif davranışları tespit etmek,
- Belirlenen her bir alternatifin olası sonuçlarını gözden geçirmek,
- Doğru davranışa karar vermek ve kararı uygulamaktır.

#### **MESLEK ETİĞİ TÜRLERİ**

Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı ilkelerin bütününe denir. Herhangi bir meslek dalına özgü olarak belirlenen ve meslek mensuplarının genel davranış biçimlerini tanımlayan etik düzenlemelerin üç temel işlevinden söz edilebilir. Bunlar:

- Meslek mensupları içinde yetersiz ve ilkesiz çalışanları ayırtırmak,
- Meslek içi rekabeti belli kurallara bağlamak,
- Meslekte ideal hizmetlerin sunulmasını sağlamaktır. Bugün, yeryüzünde çok sayıda meslek türleri için ortak etik ilkeleri belirlemek oldukça güçtür. Her mesleğin kendine özgü koşulları mesleki etik ilke ve kuralların belirlenmesinde rol oynar. Sosyal çevre, etik ilke ve kurallara bireysel uyum düzeyi ve örgüt kültürü meslek etiğinin tamamlayıcısı durumundadır. Bununla birlikte en eski mesleklerden biri olarak kabul edilen ticaret mesleğine ilişkin ticaret etiği olarak ifade edilen doğruluk, dürüstlük, sözünde durma ve hile yapmama gibi tutum ve davranışlar genel anlamda meslek etiğinin temelini oluşturmaktadır.

#### **MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE ETİK**

Meslek mensuplarınca faaliyetlerin yürütülmesi sırasında, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması, müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünü muhasebe ve denetim mesleği etiğini oluşturmaktadır. Toplumsal güvenin sağlanması ve sürdürülmesi için mesleki faaliyetin etik değerlere uygun biçimde yürütülmesi son derece önemlidir. Dünyada genel olarak kabul gören etik değerleri; sorumluluklar, kamu yararı, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık ve mesleki özen gösterme şeklinde sıralamak mümkündür. Muhasebe ve denetim faaliyetini yürüten meslek mensupları, görevlerini yasalara ve etik kurallara uygun bir şekilde yürütmekle ve yürüttükleri görevlerine yasal ve etik değerler açısından engel olabilecek herhangi bir faaliyet içinde bulunmamakla mükelleftirler. Muhasebe ve denetim mesleğinde meslek mensuplarının

davranışlarını biçimlendiren üç ana unsur vardır. Bunlar:

- Meslekle ilgili yasal düzenlemeler,
- Özgür seçim hakları,
- Etik değerlerdir.

Muhasebe ve denetim mesleğinde meslek mensuplarının faaliyetlerindeki tutum ve davranışlarında etik değerleri etkileyen diğer bir husus toplumun genel yapısıdır. Toplum yapısının meslek mensubunun kararlarını ve davranışlarını etik açıdan etkileyen unsur, toplumun etik değerlere duyarlı olup olmaması ile ilgilidir.

### **MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE ETİKLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER**

Muhasebe ve denetim mesleğinde etikle ilgili yapılan düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

#### **Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik İlgili Türkiye’de Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye’de muhasebe ve denetim mesleğinde etik düzenlemeler son zamanlara kadar ağırlıklı olarak yasal ve mevzuata dayalı gerçekleştirilmiştir. Son yıllarda ise TÜRMÖB, gelişmiş ülkelerdeki eş değeri bulunan kuruluşların çalışmalarını da dikkate alarak meslek etiği ile ilgili düzenlemelerde bulunmaktadır. Ayrıca Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından denetimde etik düzenlemelere yer verilmektedir.

#### **Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik İlgili Uluslararası Kuruluşlar Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Muhasebe ve denetim mesleğinde etikle ilgili uluslararası kuruluşlarca yapılan düzenlemelerde iki kuruluşun düzenlemelerine yer verilecektir. Bu iki kuruluşun birincisi ABD’de faaliyet gösteren Amerikan Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (AICPA), diğeri ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) olacaktır. Geline nokta muhasebe ve denetim mesleğinde etik konusu üzerinde durulması gereken IFAC tarafından yapılan düzenlemelerdir. Ancak muhasebe ve denetim mesleğinde etik olgusunun ortaya ilk çıkışına 1966 yılında vesile olan AICPA tarafından yayınlanan düzenlemelere yer verilmesi yararlı görülmüştür. AICPA ve IFAC muhasebe ve denetim meslek etiği ile ilgili düzenlemeler yapan kuruluşlardır. AICPA “Mesleki Davranış Kuralları” adı altında toplanan etik düzenlemeler 6 adet ilke ile 11 adet kuraldan oluşmaktadır. İlkeler: Sorumluluklar, kamu yararı, dürüstlük, tarafsız ve bağımsız olma, özenli çalışma ve sunulan hizmetin kapsam ve niteliğinden meydana gelmektedir. IFAC, IESBA aracılığıyla gerçekleştirilen ve Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı’nda yer verilen düzenlemeler; Bölüm-A - IESBA kuralının genel uygulanaşı, Bölüm B - serbest çalışan profesyonel muhasebeciler için kurallar ve Bölüm C- bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler için kurallar olmak üzere üç ana başlık altında toplanmıştır. Bölüm A – IESBA Kuralının Genel Uygulanışı; girişi takiben temel prensipler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranıştan oluşmaktadır. Bölüm B - Serbest Çalışan Profesyonel Muhasebeciler İçin Kurallar; girişi takiben, mesleki görev, çıkar çatışması, ikinci görüşler, ücret ve diğer çeşitli ödemeler, mesleki hizmetlerin pazarlanması, hediye ve ağırlama, müşteriden emanet olarak alınan varlıklar, tarafsızlık - tüm hizmetler ve bağımsızlıktan oluşmaktadır. Bölüm C - Bağımlı Çalışan Profesyonel Muhasebeciler İçin Kurallar; girişi takiben potansiyel çatışmalar, bilginin hazırlanması ve raporlanması, yeterli uzmanlıkla hareket etme, finansal çıkar, rüşvetler alt başlıklarından oluşmaktadır.

## **DENETİM SÜRECİ**

**Denetim süreci:** Denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesinde izlenmesi gereken aşamaları ifade eder. Bu süreç; denetim öncesi, denetim ve denetim sonrası olmak üzere üç temel aşamadan oluşur.

**Denetim Öncesi Faaliyetler Denetim teklifi alma:** Denetim öncesi faaliyetler, denetim teklifiyle başlar. Teklif alan denetim firması veya denetçi müşteri şirketle ilgili genel bilgiler toplar.

**Önceki denetim firmasıyla görüşme:** Denetçi aldığı teklifle ilgili önceki denetim firmasıyla da görüşerek genel bir değerlendirme yapar. Değerlendirme sonucunda teklifi kabul veya reddeder.

**Denetim sözleşmesi:** Denetim teklifinin kabul edilmesi durumunda denetim sözleşmesi hazırlanır ve tarafların imzalamasıyla yürürlüğe girer. Denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından denetim sözleşmesinin hazırlanması aşamasında yönetim tarafından bilinmesi ve üstlenilmesi gereken bazı sorumluluklar vardır. Bu sorumluluklar:

- Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması,
- Finansal tabloların hata ve hilelerden dolayı önemli yanlışlık içermemesi için iç kontrollerin geliştirilmesi,

• Denetçinin; kayıtlar, dokümanlar ve finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânının sağlanması,

• Denetçiye, yürütülen denetimle ilgili talep edeceği ilave bilgilerin sağlanması,

• Denetim kanıtlarının toplanması amacıyla denetçinin, işletme içinden gerekli görülen kişilere kısıtlama olmaksızın erişim imkânının sağlanmasıdır. Denetlenecek şirketin yönetim kurulu hangi denetim firmasıyla veya denetçiyle anlaşmaya karar verdiyse o denetim firmasını veya denetçiye genel kurulun onayına sunar. Dolayısıyla hangi denetim firmasıyla veya denetçiyle çalışılacağı kararı şirket genel kurulu tarafından verilir. Genel kurul, denetim firmasıyla veya denetçiyle çalışılmasını kararlaştırdıktan sonra denetim sözleşmesi, denetim firması veya denetçi ile şirket yöneticileri tarafından birlikte imzalanarak yürürlüğe girer. Yazılı olarak düzenlenmesi gereken denetim sözleşmesinin içeriğinde bazı hususların yer alması gerekir. Bu hususlar:

Finansal tablo denetiminin amacı ve kapsamı, denetçinin sorumlulukları, yönetimin sorumlulukları, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ilgili açıklama ve denetim sürecinin sonunda denetçi tarafından hazırlanacak raporların şekil ve içeriğine ilişkin açıklamalardır. Denetim Faaliyetleri Denetim firmasıyla veya denetçiyle şirket arasında anlaşma yapıldıktan sonra denetim faaliyetleri fiilen başlar.

**Şirketle ilgili ayrıntılı bilgilerin toplanması ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesi:** Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra denetçi, müşteri şirketle ilgili ayrıntılı bilgiler toplar ve yürüteceği denetim çalışmalarının kapsamını belirlemek amacıyla iç kontrol yapısını değerlendirir. İç kontrol yapısı güçlü ise denetim çalışmasının kapsamını daraltır, buna karşılık zayıf ise denetim çalışmasının kapsamını genişletir.

**Denetim planının hazırlanması:** Denetçi, denetim planına yol gösterici olması ve yürütülecek olan denetim çalışmalarının kapsam, zamanlama ve yönünü belirlemesi için öncelikle genel denetim stratejisi oluşturur. Denetim stratejisi belirlendikten sonra, her bir denetim alanında yapılacak olan çalışmalar ve denetim tekniklerinin belirlenmesini amaçlayan denetim planı aşamasına geçilir.

Denetim planı, denetim ekibi tarafından uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içermesi nedeniyle genel denetim stratejisinden daha detaylıdır. Denetim planının hazırlanması birbirini takip eden çeşitli aşamalarda gerçekleşmektedir. Bu aşamalar:

- Şirketle ilgili bilgilerin değerlendirilmesi,
- Önemlilik düzeyinin tespiti,
- Denetim alanlarının belirlenmesi,
- Risk planlamasının yapılması,
- Denetim programının hazırlanması,
- Görev planının yapılması,
- Zaman planının yapılmasıdır.

**Denetim kanıtlarının toplanması:** Daha sonra denetçi, denetim planında öngördüğü faaliyetleri gerçekleştirebilmek için denetim kanıtı toplar. Denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi ve denetçinin hazırlayacağı raporda doğru bir görüşe varması, yeterli sayıda, ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmesine bağlıdır. Denetim kanıtı toplarken; tetkik, gözlem, dış teyit,

yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama gibi denetim prosedürlerini kullanır. Denetim kanıtlarının güvenilirliği denetim faaliyetlerine duyulan güveni önemli düzeyde etkilemektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliğine etki eden önemli bazı hususlar aşağıda sıralanmıştır:

- İşletme dışından sağlanan denetim kanıtları işletme içinden sağlanarlara göre daha güvenilirdir.
- İç kontrol yapısının etkin olması sağlanacak denetim kanıtının güvenilirliğini artıran bir unsurdur.
- Kayıt altına alınmış bilgilerden elde edilen kanıtlar sözlü olarak sağlanan bilgilerden daha güvenilirdir.
- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen denetim kanıtları dolaylı olarak elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
- Belge ve kayıtların asıllarının elde edilmesi fotokopi veya faks yoluyla elde edilmesinden daha güvenilirdir.

**Denetimin tamamlanması:** Kanıtlar toplandıktan sonra denetçi hazırlayacağı rapordaki görüşünü şekillendirmek amacıyla ilave bazı çalışmalara ihtiyaç duyar. Denetimin tamamlanması amacıyla yürütülecek ilave çalışmalarda denetçi; koşullu borçlar ve zararları inceler, bilanço tarihinden sonraki olayları inceler, müşteri şirket yönetiminden finansal raporlamayla ilgili sorumluluğun kendilerine ait olduğunu belirten teyit mektubu alır, analitik incelemeler yapar ve işletmenin sürekliliğini değerlendirir.

**Denetim Sonrası Faaliyetler Denetim raporunun hazırlanması:** Denetimin tamamlanmasıyla ilgili ilave çalışmalar da yapıldıktan sonra denetçi, elde ettiği verilerle ulaştığı görüşünü bir rapor hâlinde açıklar. Denetçi, hazırlayacağı denetim raporunda yürütmüş olduğu çalışmanın sonuçlarına göre; olumlu, sınırlı olumlu, olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınma gibi dört şekilde görüş bildirebilir.

**Denetim raporunun müşteri şirket yönetimine sunulması:** Bu aşamada taslak hâlinde hazırlanan denetim raporu müşteri şirket yönetimine sunulur ve yönetimden gelen bir itiraz varsa değerlendirilir. Yapılan değerlendirmeden sonra denetim raporu sorumlu baş denetçinin imzasıyla kesinleşir.

**Denetçinin müşteri şirket genel kuruluna katılması:** Raporun kesinleşmesinin ardından denetim ekibinde bulunan denetçilerden biri raporun görüşüleceği şirket genel kurul toplantısına katılır.

Denetçinin genel kurul toplantısına katılmasının nedeni, denetim raporuyla ilgili muhtemel sorulara cevap vermek ve bilgi istenmesi durumunda açıklama yapmaktır.

**Denetim raporunun Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirim:** Son olarak da imzalanan denetim raporunun en geç otuz gün içerisinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) bildirilmesi gerekmektedir. Denetim raporunun KGK'ya bildirilmesiyle denetim süreci tamamlanır.

### **İÇ KONTROL SİSTEMİ VE İNCELENMESİ**

İç kontrol sistemi, işletmelerde varlıkların korunması, hata ve hileleri en aza indirilmesi, sürekliliğin sağlanması, yönetimin etkinliğinin artırılması açılarından önemi büyüktür. Tüm işletmelerde iç kontrol sistemi mevcuttur. Ancak, sistemin etkinliği işletmeden işletmeye değişir. Bu nedenle, kurulan iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin mutlaka güncel tutulması ve sistemin devamlı gözlem altında tutulması ve revize edilmesi gerekir. İç kontrol sisteminin tanımı: İç kontrol sistemi, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek, hata ve hileleri önlemek ve işletmenin sürekliliğini sağlayabilmek için oluşturulan prosedürler bütünüdür. İç kontrol sisteminin amaçları; iç kontrol sisteminin amaçları, sürekliliği sağlamak, varlıkları korumak, hata ve hileleri önlemek, bilgi güvenliğini sağlamak, bilginin zamanında hazır olmasını sağlamak, varlıkların etkin ve verimli kullanımını sağlamak, mevzuata uygunluğu sağlamak, amaçlara bağlılığı sağlamak şeklinde sayılabilir. İç kontrol sistemleri, işletmenin kuruluşu birlikte tasarlanırlar ve işletme büyüdükçe sistemde aynı paralelde büyür. Ancak, sistemin işletmenin büyümesi ile aynı paralelde olmasına dikkat edilmesi gerekir. Çünkü işletmeden daha hızlı büyüyen ya da daha yavaş büyüyen kontrol sistemleri işletmeye yük olur. Bu nedenle, kurulacak iç kontrol sisteminin optimal büyüklükte olması önemlidir. İç kontrol sistemlerinin kurulmasında genelde beş unsurdan söz edilir.

**İç kontrol sisteminin unsurları:** İç kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınan 5 temel unsur bulunmaktadır. Bunlar, kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi - iletişim ve izleme şeklinde sayılmaktadır. Kontrol ortamı, genelde işletmenin insan kaynakları ile ilgilidir. İstihdam edilen çalışanın, yöneticilerin eğitim düzeyleri, kişilik yapıları, yönetim tarzları, kültür düzeyleri, inançları, insani ilişkileri, psikolojileri, kontrol ortamı için önemlidir. İnsan kaynakları yeterli olmayan işletmelerin güçlü bir iç kontrol sistemi kurmaları mümkün değildir. Bu nedenle, kontrol ortamı iç kontrol sisteminin temelini oluşturur. Risk değerlendirme, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğinde problem oluşturabilecek durumları önceden öngörebilmek için devamlı beyin fırtınası toplantıları yapmasını gerektirir. Bu toplantılarda, mevcutta işletmeyi zarar uğratan ya da uğratabilecek yanlışlıkları tespit etmek ve geleceği yönelik bu yanlışlıkların nasıl önlenebileceği ile ilgili tedbirler geliştirilir. Ayrıca, işletmenin geleceğinde ortaya çıkması muhtemel siyasi ve ekonomik riskleri de önceden sezerek alınabilecek tedbirleri ortaya koymak gerekir. Bu nedenle, işletmeler için risk değerlendirme süreci önemlidir. Kontrol faaliyetleri ise işletmede oluşabilecek hata ve hilelerin önlenmesi için geliştirilen kurullar bütünüdür. Konulan bu kurullar ya da prosedürler ile hata ve hilelerin önüne geçilmeye çalışılır. Bu kurulların bazıları hata ve hileyi önlemeye yönelik iken bazıları oluşmuş hata ve hileleri menşeyi bulmaya yöneliktir. İç kontrol sisteminin önemli unsurlarından biri de bilgi ve iletişim sisteminin kurulmasıdır. Etkin bir yönetim için işletme içinde gerçekçi şekilde hazırlanmış bilgiler olması gerekir. Bu bilgilerin hazırlanabilmesi belli bir işlem sürecini gerektirir. Alınan önleyici ve bulucu kontrol faaliyetleri ile bu işlem süreçlerinde hazırlanan bilgilerin güvenilirliği sağlanır. Ayrıca, işletme içinde birimler arasında kurulan iletişim hatları ile bu bilgilerin hızlı ve güvenilir bir şekilde birimler arasında paylaşılmasını sağlar. İç kontrol sisteminin etkin kalabilmesi ve sistemin açıklarının yakalayıp iyileştirme çalışmaları yapılabilmesi için İzleme çalışmalarının aksatılmaksızın icra edilmesi gerekir. İzleme faaliyetleri, genelde işletme üst yönetiminin sorumluluğundadır. Ancak, işletme üst yönetimleri iş yoğunluğundan dolayı bu izleme yetkisini alt birim yöneticilerine ve ayrıca kuracağı iç denetim birimine verebilir. Böylece, yönetim ve iç denetim birimlerinden gelen raporlar sonucunda, işletmede ki iç kontrol sisteminin aksaklıkları ve eksiklikleri tespit edilmiş olunur. Bu raporlar, üst yönetim tarafından okunarak, işletmenin durumu öğrenilir ve buna görede gerekli tedbirler düşünülür.

**İç kontrol sisteminin incelenmesi:** Denetçiler, denetim planlaması yapabilmek için önce işletmeyi tanımak isterler. Bunun için, not alma, iş akış şemaları ve anket yöntemlerini kullanarak işletme hakkında bilgi toplarlar.

**Not alma yöntemi:** Not alma yöntemi, iç kontrol sistemini tanımada kullanılan en basit yöntemlerden biridir. Genelde küçük işletmelerin denetiminde kullanılır. Büyük işletmelerin denetiminde ise yardımcı yöntem olarak kullanılmaktadır. Bu yöntemde, denetçi, işletmedeki yöneticiler ve personelle görüşmeler yapar, işletmedeki faaliyetleri gözlemler ve elde ettiği bilgileri deftere not eder. Gözlem ve soruşturma sonucunda elde edilen bilgiler daha sonra değerlemeye tabi tutularak işletmenin iç kontrol sistemi tanınmaya ve muhtemel hata ve hile üretebilecek alanlar tahmin edilmeye çalışılır.

Akış şemaları yöntemi İşletme yönetimleri, işletmenin her bir ünitesindeki faaliyetleri akış sırasına göre şematize ettirerek dosyalatırlar. Bu akış şemaları, işletmeye gelen teftiş, kontrolör ya da denetçilere işletmenin iç işleyişinin anlatılmasında, işletmeye yeni gelen bir yöneticiye işin öğrenilmesinde kolaylık sağlar. Bu akış şemalarında her bir faaliyet farklı sembollerle anlatılır. İç kontrol sistemini tanımak isteyen denetçiler, işletmelerde mevcut olan bu akış şemalarını incelerler ve işletmedeki faaliyetleri ve akış sırasını öğrenmeye çalışılırlar. Ancak, işletmelerde bu tür akış şemaları bulunmayabilir. Bu durumda, denetçinin sorgulama ve gözlem tekniği ile öğrendiği bilgileri kendi şematize ederek akış şemalarını oluşturabilir. Akış şeması oluşturmak uzun zaman ve emek isteyen bir iş olduğundan denetçiler akış şeması oluşturmayı tercih etmezler. Bu yöntem denetçiler tarafından daha çok işletmede hazırda akış şemaları varsa tercih edilmektedir. Anket yöntemi Anket yöntemi, iç kontrol sistemini tanımak için denetçilerin en fazla tercih ettiği yöntemdir. Denetçi, iç kontrol sistemini incelemeye başlamadan önce işletmenin bulunduğu sektörü, işletmenin sektör içindeki yerini öğrenir. İşletme içinde yönetim ve personel ile görüşerek notlar alır. Bu notlardan yararlanarak işletmenin iç kontrol sisteminin nasıl olması gerektiğine dair bir şablon oluşturur. Daha sonra, işletmenin her bir faaliyetinin belirlenen şablona uyup uymadığını öğrenmek için çeşitli sorular hazırlar.

**İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi:** Denetçiler, yapacakları denetimin kapsamını belirlemek amacıyla anket, not alma ve iş akış şemaları aracılığı ile topladıkları bilgileri değerlendirerek mevcut işletmenin iç kontrol sisteminin hata ve hileleri önleyebilme gücünü değerlendirir. İç kontrol sisteminin hata ve hileleri önleyememe ihtimaline ise kontrol riski adı verilir. Değerlendirme sonucunda, mevcut iç kontrol sisteminin hata ve hileleri rahatlıkla önleyebileceği düşünülüyorsa, kontrol riskinin düşük olduğu, önleyemeyeceği düşünülüyorsa, kontrol riskinin yüksek olduğu sonucuna varılır.

**Kontrol testleri:** Kontrol riskinin düşük olduğu sonucuna varan denetçi, denetim planlamasında herhangi bir hata yapmamak için, kontrol riskinin gerçekten düşük olup olmadığıyla ilgili ek kanıt arar. Bu kanıtları, soruşturma, gözlem, tekraralama ve teftiş gibi teknikleri kullanarak elde eder.

### **DENETİMDE RİSK PLANLAMASI VE ÖNEMLİLİK**

Risk kavramı çeşitli açılardan farklı anlamlarda kullanılabilir. İşletme açısından risk, işletme içinden ya da işletme dışından kaynaklanabilen hatalar ve hilelerin ortaya çıkma ihtimali olarak nitelenebilir. Denetim açısından risk ise işletmede ortaya çıkması muhtemel yanlışlıkların tespit edilememesi sebebiyle, denetim çalışmalarının sonunda hatalı sonuca varma ihtimali olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle denetim riski, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu hâlde, denetçinin mali tabloların doğru olduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi ihtimali ya da tersidir. Denetçi yapacağı denetimde çeşitli risklerle karşı karşıyadır. Bu risklerin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmayacağından denetçilerden “denetim riskini” en aza indirmeleri beklenir. Denetim riskini azaltan en önemli unsur denetimin güvenilirliğidir. Diğer bir ifadeyle denetim riski ile denetimin güvenilirliği arasında ters orantılı bir ilişki vardır. Buna göre, denetimin güvenilirliği arttıkça denetim riski düşmekte; denetimin güvenilirliği azaldıkça denetim riski artmaktadır. Örneğin %98 denetim güvenilirliği planlanıyorsa, denetçinin katlanacağı risk derecesi %2’ dir. Arzu edilen denetim güvenilirliği %95 ise, denetim riski %5 olacaktır. Risk planlaması, denetim planlamasını en önemli aşamalarından biridir. Çünkü, toplanacak kanıt sayısına ya da incelenecek örnek sayısına karar verirken, işletmeye ait iç kontrol sisteminin risk düzeyi kullanılır. İç kontrol sistemi zayıf işletmelerde, daha fazla kanıt toplanırken, iç kontrol sistemi güçlü olan işletmelerde daha az sayıda kanıt toplanır. Risk düzeyi, yapılacak denetimin maliyetini dolayısıyla ücreti doğrudan etkiler. Risk düzeyi ile maliyet ve ücret arasında doğrusal bir bağlantı mevcuttur. Risk planlaması ve unsurları: Risk planlaması yapılırken, doğal riskler, kontrol riskleri, önemli yanlışlık riskleri, hile riskleri, bulgu riskleri, denetim riski öngörülmeyle çalışılır.

**Doğal risk:** Risk değerlemesi için, önce işletme ve çevresi ile ilgili bilgiler toplanarak doğal riskler tespit edilmeye çalışılır. Doğal risk, iç kontrol sisteminin bulunmadığı varsayımı altında hata ve hilelerin ortaya çıkma ihtimalidir. Normal şartlarda, tüm işletmelerde iç kontrol sistemi bulunur. Ancak etkinlikleri birbirinden farklıdır.

**Kontrol riski:** İç kontrol sisteminin bulunduğu bir ortamda, işletmede hata ve hile ortaya çıkma ihtimali olarak tanımlanır. Risk değerlendirmede en önemli aşamadır. İşletmenin iç kontrol sistemi incelenerek ve kontrol testleri yapılarak kontrol riskine karar verilir. Kontrol riskinin belirlenmesi esnasında özellikle önemli yanlışlıklar üzerinde durulur. Önemsiz yanlışlıklar dikkate alınmaz.

**Yanlışlık riski:** Doğal riskler, kontrol riskleri ve hile risklerinin bileşkesinden oluşur. Doğal riskler ile kontrol riskleri birlikte değerlendirilip önemli yanlışlık riskine karar verilir. Değerlendirmede önemsiz yanlışlıklar devre dışı bırakılır. Önemli yanlışlıkların ortaya çıkma ihtimali değerlendirilir. Önemli yanlışlık riskinin yüksek çıkması, fazla sayıda kanıt toplanması gerektiği anlamına gelir.

**Bulgu riski:** İç kontrol sistemi etkin olmayan bir işletmede hata ve hile ihtimali yüksek olacaktır. Böyle bir durumda, denetçinin bulgu riski düşük olur. Çünkü, denetçinin böyle bir ortamda hata ve hile bulamaması imkânsızdır. İç kontrol sisteminin etkin olduğu işletmelerde ise hata ve hile ihtimali düşük olduğundan, denetçinin hata ve hileleri bulamama ihtimali artacaktır. Bu durumda, bulgu riski yükselecektir. Denetçi, maliyet ve zaman kısıtlarını da dikkate alarak katlanılabilir bir denetim riskine göre denetim planlaması yapacaktır.

**Hile riski:** Risk değerlemesi aşamasında kontrol riskinin yanında hile riskinin de ayrıca değerlendirilmesi gerekir. Yanlış riski bu iki risk türünün değerlendirilmesinden sonra ortaya çıkar. Denetim riski, yanlış görüşe ulaşma ya da yanlış rapor yazma ihtimali olarak tanımlanabilir. Önemli yanlışlık riskleri ile bulgu riskinin bileşiminden oluşur. Denetim Riski: Doğal Risk \* Kontrol Riski \* Bulgu Riski Önemli yanlışlık riski = Doğal risk \* kontrol riski Bulgu Riski = Denetim Riski / önemli yanlışlık Riski Riskler arasındaki ilişki: Risk değerlendirmede riskler arasındaki ilişki kullanılır. Önemli yanlışlık riski ile bulgu riski arasında ters ilişki vardır. Bulgu riski ile denetim riski arasındaki ise doğrusal bir ilişki vardır.

**Önemlilik planlaması:** Risk değerlemesi esnasında dikkate alınması gereken konulardan biri de önemliliktir. Denetçinin, neyin önemli olup olmadığı konusunda mesleki yargısını kullanması gerekir. Ayrıca, denetimin tamamlanması aşamasında, görüş oluşturmada fayda sağlayacak bir önemlilik düzeyinin planlama aşamasında belirlenmesi gerekir. Planlama aşamasında, denetçinin başlangıç önemliliği, performans önemliliği, özel önemlilik ve özel performans önemlilik düzeylerini belirlemesi gerekir. Başlangıç önemliliği, aktif toplam, net satış, özsermaye gibi kalemler üzerinden

önceden belirlenmiş oranlar kullanılarak hesaplanır. Performans önemliliği ise, başlangıç önemliliğinin %60-%80 arasında hesaplanır. Özel önemlilik ise, başlangıç ve performans önemliliğinin bilançodaki hesap kalemleri arasında dağıtılmasıdır. Hesap kalemleri arasında dağıtım yapılırken oransal dağıtım yapılmaz. Dağıtımda nitel önemlilik dikkate alınır. Risk, önemlilik ve kanıt sayısı ilişkisi: Risk, önemlilik ve kanıt sayısı arasında kuvvetli bir ilişki mevcuttur. Kontrol riski (hata ve hile ihtimali) yüksekse, fazla sayıda örnek inceleyip kanıt toplama yoluna gidilir. Ancak, maliyet ve zaman kısıtı nedeniyle, örnekleme usulünden yararlanılır. Bu durumda, tüm hata ve hileleri bulamama ihtimali (bulgu riski) ortaya çıkar. Tespit edilen ancak düzeltililemeyen hata ve hilelerin önemli olup olmadığına karar vermek için önemlilik düzeyinden yararlanılır. Önemlilik düzeyi yüksek tutulduğunda, incelenecek örnek sayısı düşer, dolayısıyla kanıt sayısı düşer. Önemlilik düzeyi ile kanıt sayısı arasında ters ilişki vardır. Önemlilik düzeyi ile denetim riski arasında ise doğrusal ilişki vardır. Önemlilik düzeyi düşüldükçe, denetim riski de düşer. Çünkü, önemlilik düzeyinin düşürülmesi, incelenecek örnek sayısının artması anlamına gelir. Ancak, kontrol riski dikkate alındığında aynı şey söylenemez. Kontrol riski ile önemlilik arasında ters ilişki vardır. Çünkü, kontrol riski (hata ve hile ihtimali) yükseldikçe, önemlilik düzeyi düşürülür. Bu durumda, incelenen örnek sayısı artığından kanıt sayısında artar. Böylece denetim riski düşer.

### **DENETİM KANITLARI VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ**

Denetim kanıtı; denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Diğer bir ifadeyle denetim kanıtı, denetim faaliyetleri sırasında denetimi yapılan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir. Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartlarının üçüncüsü, finansal tablolar hakkında vereceği denetim görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için denetçinin yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı toplaması gerektiğini belirtmektedir. Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir. Muhasebe kayıtları, açılış kayıtları ve destekleyici kayıtlar (elektronik fon transferine ilişkin kayıtlar ile çekler gibi), faturalar, sözleşmeler, defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri, hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kâğıtları ve çizelgeler gibi diğer kayıtlardır. Yönetimin faydalandığı uzman, muhasebe veya denetimden başka bir alanda uzmanlığa sahip olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla, ilgili alandaki çalışmalarını işletme tarafından kullanılan kişi veya kuruluştur.

#### **Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı**

Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini dikkate alır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular. Denetçi, kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlar, ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar verir. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur. Denetim kanıtı elde edilmesine yönelik denetim prosedürleri; sorgulamanın yanı sıra tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürleri (çoğu zaman bunların birleşimini) içerir. Sorgulama, önemli denetim kanıtları sağlayabilir hatta yanlışlığa ilişkin kanıt oluşturabilir. Denetim riski Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde, makul güvence sağlanmış olur. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (risklerin daha yüksek olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün dayanağını oluşturan sonuçların desteklenmesi bakımından denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır. Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği, mesleki analiz konusudur. Denetim prosedürlerinin niteliği, finansal raporlamanın zamanında yapılması ve fayda maliyet dengesi gibi konular; denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemediğine ilişkin kullandığı mesleki muhakemeye ilgilidir. Bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test

etmek için denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla elde edilir.

### **Denetim Kanıtı Elde Edilmesine İlişkin Denetim Prosedürleri**

Tetkik, işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Dış teyit, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) doğrudan denetçiye basılı, elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtta elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla bağlantılı yönetim beyanlarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygundur. Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir. Yeniden uygulama, aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir. Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır.

### **ÇALIŞMA KÂĞITLARI**

Denetim süreci esnasında oluşturulan ve toplanan tüm bilgi ve belgelere çalışma kâğıdı, belgelendirme sürecine ise denetimin belgelendirilmesi adı verilir. Çalışma kâğıtları, denetimin belgelendirilmesi amacıyla hazırlanır. Çalışma kâğıtları, denetim süreci sonunda hazırlanan ve teslim edilen denetim raporunda belirtilen denetçi görüşünün altyapısını oluşturur. Kaliteli bir denetim çalışmasının yürütülüp tamamlanabilmesi, denetimin sonunda güvenilir bir denetim görüşünün verilebilmesi için denetçi gerekli gördüğü her türlü bilgi ve belgeyi çalışma kâğıtları kapsamına almalıdır. Çalışma kâğıtlarının yazılı olması zorunludur. Çalışma kâğıtlarının bir kısmını bizzat denetçiler hazırlar. Denetçiler tarafından hazırlanan çalışma kâğıtlarında, kim tarafından hazırlandığı, ne zaman hazırlandığı, niçin hazırlandığı, kimlerin kontrolünden geçtiği, toplanan verilerin ne olduğu, hangi yargıların kullanıldığı ve değerlendirme sonucunun ne olduğu gibi bilgiler yer almak zorundadır. Denetçiler tarafından hazırlanan çalışma kâğıtlarının yanında işletme içinden ve dışından elde edilen hazır belgeler de çalışma kâğıdı olarak saklanmak zorundadır. Denetim esnasında incelenen işletme ile ilgili belgelerin bir nüshasını almak yerine incelenen belgeler ile ilgili bilgiler çalışma kâğıtlarına not edilir. Çalışma kâğıtlarının türü, miktarı ve kapsamı hakkında kesin kurallar yoktur. Çalışma kâğıtlarının türü, kapsamı ve içeriği denetçiden denetçiye farklılık gösterebilir. Denetçiler, çalışma kâğıtlarını dosyalayıp saklamak zorundadırlar. Çalışma kâğıdı, denetim görüşüne temel oluşturmak amacıyla, denetim sürecinde, yapılan plan ve değerlendirmelerin, toplanan kanıtların ve elde edilen sonuçların yazılı olarak saklandığı belgelerdir. Çalışma kâğıtları, denetim belgesi olarak bilinir. Bu nedenle, denetimin başlangıcından bitişine kadar tüm denetim süreçlerinin belgelendirilmesi ve bu belgelerin düzenli olarak dosyalanması ve saklanması zorunludur. Denetimin kalitesi, saklanan bu dosyalardaki çalışma kâğıtlarına göre ölçülür. Çalışma kâğıtlarının amacı Çalışma kâğıtlarının amacı, denetim çalışmalarının mevzuata ve denetim standartlarına uygun şekilde yapıldığını kanıtlamaktır. Ayrıca, çalışma kâğıtları denetim sürecinin takip edilmesini kolaylaştırarak, mükerrer işlemlerin oluşmasına ve böylece zaman ve maliyet kaybı yaşanmasına engel olur. “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı”na (BDS 230) göre, denetçinin çalışma kâğıtlarını, yürürlükteki mevzuata uygun olarak denetimin planlandığı ve yürütüldüğüne ilişkin kanıt olacak şekilde hazırlaması zorunludur. Çalışma kâğıtları birçok amaca hizmet eder. Bu amaçlar, esas ve diğer amaçlar olarak ikiye ayrılabilir. Çalışma kâğıtlarının esas amaçlarını üç başlık altında özetlemek mümkündür. Bunlar;

- Denetim planlamasının yapılmasına yardımcı olmak,
- Denetim çalışmalarının yürütülmesine yardımcı olmak,
- Denetim raporunun hazırlanmasına esas teşkil etmektir.

Yukarıdaki amaçlar dışında, çalışma kâğıtlarının başka amaçlara da katkı sağladığını söylemek mümkündür. Bunlar;

- Denetim çalışmalarının yönlendirilmesinde, sorumlu denetçilere yardımcı olmak,
- Denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlamak,
- Gelecek dönemlerde de önem arzedecek hususların kaydını sağlamak,
- İç gözetimden sorumlu ortak baş denetçiye, görevinin ifasında yardımcı olmak,
- Dış gözetimden sorumlu teftiş elemanlarına yardımcı olmak,
- Denetim ekibine yeni dâhil olan denetçinin uyumuna yardımcı olmaktır.

#### **Çalışma kâğıdının faydaları**

Çalışma kâğıdı, denetim çalışmalarını koordine eder, savunma aracı olarak kullanılır, gözetimi kolaylaştırır, denetim kalitesinin ve güvenilirliğinin artırılmasında fayda sağlar. Çalışma kâğıtları, denetimin kalitesinin bir ölçüsüdür. Bu nedenle, çalışma kâğıtlarının dikkatli ve özenli bir şekilde hazırlanması, tasnif edilerek sıralanması ve saklanması gerekir. Denetim çalışmalarının istenen zamanda ve maliyette tamamlanabilmesi için çalışma kâğıtlarının düzenli ve sistemli bir şekilde hazırlanması elzemdir. Çalışma kâğıtları, denetçinin tekrara düşmesini engeller. Böylelikle zaman planlamasının etkin hâle gelmesini sağlar. Çalışma kâğıtlarının değerlendirilmesinde tezat bilgilerin ortaya çıkması sağlar. Yapılan iş gücü planlamasının etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediği ile ilgili sorumlu denetçiye gözetim yapabileceği ortam hazırlar. Yapılan denetim çalışmalarının standartlara uygun olduğunun ispatını sağlar. Tüm bu avantajlar dikkate alındığında, çalışma kâğıtlarının denetçiye birçok faydalar sağlandığını söylemek mümkündür.

#### **Çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamı**

Çalışma kâğıtlarının belli bir şekli yoktur. Çalışma kâğıtları hazırlanırken, başlık, müşteri unvanı, denetçinin adı soyadı, denetim tarihi, dönem, denetimin amacı, kontrol eden, mesleki yargılar gibi bilgilerin olması gerekir. Her denetim firmasının kullandığı çalışma kâğıt sablonu farklı dizayn ve ebatlarda olabilir. Çalışma kâğıtları hazırlanırken, işletmenin büyüklüğü, tespit edilen önemli yanlışlık riskinin düzeyi, denetim kanıtının önemi, kullanılan denetim yöntemleri gibi faktörler dikkate alınmalıdır.

#### **Çalışma Kâğıtlarının Hazırlanması**

Çalışma kâğıtlarının yeterli, uygun bir şekilde ve zamanında hazırlanması, denetimin kalitesinin artırılmasına yardımcı olur. Aynı zamanda, elde edilen denetim kanıtlarının ve ulaşılan sonuçların, denetçi raporu tamamlanmadan önce değerlendirilmesini ve gözden geçirilmesini kolaylaştırır. Denetim çalışması sırasında hazırlanan çalışma kâğıtları, sonradan hazırlanan çalışma kâğıtlarına göre daha güvenilirdir. Bu nedenle, denetçilerin çalışma kâğıtlarını denetim faaliyetleri bittikten sonra değil, denetim çalışması esnasında eş zamanlı olarak hazırlaması gerekir.

#### **Çalışma kâğıtlarının dosyalanması**

Çalışma kâğıtlarının, denetim rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde dosyanıp arşive kaldırılması gerekir. Çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalar, sürekli ve cari dosya olarak ikiye ayrılır. Sürekli dosyada, gelecek denetimlerde de kullanılacak (kira kontratı, ana sözleşme, denetim raporları, denetim sözleşmeleri gibi) çalışma kâğıtları saklanırken, gelecek denetimlerde kullanılmayacak (mali tablolar, denetim mizanları, mutabakat mektupları, mali analizler gibi) çalışma kâğıtları, cari dosyada saklanırlar.

#### **Çalışma kâğıtlarının Saklanması**

Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti denetim firmasına aittir. Çalışma kâğıtları, denetim firması ve denetçiler için sır niteliğindedir. Denetim firması ya da denetçiler, çalışma kâğıtlarındaki işletmeye ait bilgileri kendi menfaatine ya da başkaları menfaatine olacak şekilde kullanamaz ya da kullandıramaz. Denetim standartlarına göre çalışma kâğıtlarının en az 5 yıl süreyle saklanması zorunludur. Türkiye'deki mevzuatlara göre bu süre en az 10 yıldır.

## **DENETİMDE ÖRNEKLEME VE ÖRNEKLEME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

- Denetim örnekleme (örneklem)
- Ana kitle (evren)
- Örneklem çerçevesi
- Anomali (aykırılık)
- İstatistiki örneklem
- İstatistiki olmayan örneklem
- Örneklem birimi
- Örneklem dışı risk
- Örneklem riski
- Kabul edilebilir sapma oranı
- Kabul edilebilir yanlışlık

### **TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI AÇISINDAN ÖRNEKLEME**

Ülkemizde 2011 yılı içerisinde çıkarılan yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre, "Uluslararası Denetim Standartları" Türkçeye çevrilerek "Türkiye Denetim Standartları" olarak kabul edilmektedir. 01.01.2013 tarihinden itibaren bu standartlar yürürlüğe girmiştir. Türkiye Denetim Standartlarının yayınlanması yetkisi, "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)"na verilmiştir. Bu kapsamda, KGK tarafından yayınlanan "Bağımsız Denetim Standardı" içerisinde, "Bağımsız Denetimde Örneklem" yöntemi yer almıştır. Bağımsız denetime tabi belirli özelliklere sahip işletmeler, bağımsız denetimde bu standartları uygulamaktadırlar. Kapsam dışında kalan işletmeler ise isteğe bağlı olarak bu standartları kullanabilirler. Türkiye Denetim Standartları içerisinde örneklem, "Bağımsız Denetim Standardı 530" ile ve "Bağımsız Denetimde Örneklem" başlığı ile sunulmuştur. Bu standart içerisinde; örneklemin kapsamı, yürürlük tarihi, amacı, ilgili tanımlar, ana hükümler ve açıklayıcı hükümler yer almıştır. Ana hükümler içerisinde; örneklem tasarımı, örneklem büyüklüğü, test edilecek kalemlerin seçilmesi, denetim prosedürlerinin uygulanması, yanlışlıkların öngörülmesi, yanlışlık ve sapmaların sebebi ve niteliği ile denetim örnekleme sonuçları açısından değerlendirilmeler yer almıştır.

### **ÖRNEKLEM TASARIMI, ÖRNEKLEM BÜYÜKLÜĞÜ VE TEST EDİLECEK KALEMLERİN SEÇİLMESİ**

Örneklem tasarımı Denetçi, bir denetim için örneklem tasarlarlarken, denetim prosedürüne ait amaç ile örneklem seçilecek olan ana kitlenin özelliklerini dikkate alır. Denetim örnekleminin uygulaması; istatistiki veya istatistiki olmayan örneklem yaklaşımlarıyla yapılabilir. Denetçi, örnekleme seçeceği ana kitlenin özelliklerini dikkate alarak gruplandırma yöntemi ve değer ağırlıklı seçim yönteminden birinin kullanımına karar verebilir. Denetim prosedürünün amacını değerlendirmede denetçinin, yanlışlık veya sapmanın neden oluştuğunu açıkça anlaması gerekir. Başarılı bir örneklemin gerçekleştirilebilmesi için temel ilkeler

- Örneklemin seçileceği ana kitle hakkında özel bilgiler denetimin başlangıcında elde edilmelidir.
- Seçme işlemi, ilgilenilen özellik ve değışkenden bağımsız olmalıdır.
- Örneklem, herhangi bir ön yargıya yer vermeksizin seçilmelidir.

### **Muhasebe Denetiminde İstatistiki Örneklem Türleri**

**Nitelik örnekleme:** Ana kitledeki hataların ortaya çıkış oranını tahminde kullanılan istatistiki örneklem türüdür. Parasal birim örnekleme: Bir hesap sınıfı, grubu veya hesap kalanlarına ait parasal tutar hatalarının tahmininin yapılmasında kullanılan yöntemdir.

**Nicelik örnekleme:** Denetçi tarafından niceliksel (sayısal) tahminler yapmada kullanılan örneklemedir.

**Örneklem büyüklüğünün tespiti** Denetçinin örneklem büyüklüğü tespitinde; örneklem riskini, kabul edilebilecek düşük bir düzeye indirmeyi sağlayacak örneklem büyüklüğünün belirlenmesine dikkat edilir.

**Test edilecek kalemlerin seçilmesi** Denetçi, örneklem içerisinde bulunacak kalemleri, ana kitledeki her birimin seçilme şansını sağlayacak şekilde belirler. İstatistiki örneklem yönteminin örneklem kalemleri, örneklem birimlerinin her birinin seçilme olasılığını sağlayacak şekilde belirlenir. İstatistiki olmayan örneklem yönteminde ise örneklem kalemlerini seçmek için mesleki eğitim ve deneyime dayalı olarak mesleki muhakeme usulü kullanılır.

## **Örneklem Seçme Yöntemleri**

Örneklem seçmede birçok yöntem kullanılmasına rağmen en çok kullanılan temel yöntemler aşağıdaki gibidir:

- Tesadüfi (Rastgele) seçim
- Sistematik seçim yöntemi
- Parasal birim örnekleme
- Gelişigüzel seçim yöntemi
- Blok seçim

### **ÖRNEKLEM ÜZERİNDE DENETİM PROSEDÜRLERİNİN UYGULANMASI**

Denetçi, ilgili amaç açısından uygun görülen denetim prosedürlerinin uygulamasını, seçtiği her bir kalem için yapar. Denetçi, seçilen kaleme denetim prosedürünün uygulanmaması durumunda bu kalemin yerini alan başka bir kalem üzerinde prosedürü uygular. Denetçinin tasarladığı denetim prosedürlerini ya da uygun görülen alternatif prosedürleri, seçilmiş bir kalem için uygulayamaması hâlinde bu kalem kontrol testleri uygulaması açısından, öngörülen kontrolden sapma, detay testleri uygulaması açısından ise yanlışlık şeklinde kabul edilir. Denetim prosedürünün seçilmiş kalemin yerine alınan kaleme uygulanması durumuna örnek olarak ödemeye yetkili kişiler tarafından onay verilip verilmediğini belirleyen bir kanıtın test edilmesinde, iptal edilmiş olan bir çeki seçmek gösterilebilir. Denetçinin, tasarlanan denetim prosedürlerini seçilmiş olan bir kaleme uygulayamaması durumuna örnek olarak ilgili kaleme ait belgelerin kaybedilmiş olması gösterilebilir. Uygun alternatif prosedür için örnek olarak olumlu bir teyit isteğine cevap alınmaması durumunda sonradan yapılan tahsilatları ve bu tahsilatlarla kapatılmak istenen kalemleri incelemek gösterilebilir.

### **ÖRNEKLEM ÜZERİNDE YAPILAN DENETİM SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Denetçi, örneklem sonuçlarını ve örnekleme kullanımının, denetlenen ana kitle ile ilgili bir sonuç elde etmek için makul ve yeterli dayanak oluşturup oluşturmadığını değerlendirir. Kontrol testleri bakımından, başlangıçta yapılan değerlendirmeye destek olacak ek denetim kanıtları sağlanmadıkça beklenmeyen oranda gerçekleşen örneklem sapması, değerlendirilen “önemli yanlışlık” riskinde artışa yol açabilir. Detay testlerinde ise, örnekleme beklenmeyen düzeyde gerçekleşen yanlışlık tutarındaki yükseklik önemli yanlışlık olmadığını destekleyen ek denetim kanıtları bulunmadığında denetçinin bir hesap sınıfı, hesap grubu ya da hesap bakiyesinde önemli yanlışlığın olduğu kanaati oluşturabilir. Detay testleri esnasında, öngörülen yanlışlık ve -varsa- anomali (aykırı yanlışlık) toplamı, ana kitle için denetçinin yapmış olduğu en iyi tahmini yanlışlıktır. Öngörülen yanlışlık ve varsa anomali (aykırı yanlışlık) toplamı kabul edilebilir yanlışlığın üzerinde olması hâlinde örneklem; test edilen ana kitleye ait sonuçlar için sağlam bir dayanak oluşturmaz. Öngörülen yanlışlık ile anomali (aykırı yanlışlık) toplamı kabul edilebilir yanlışlığa yaklaştıkça ana kitledeki fiilî yanlışlığın kabul edilebilir yanlışlık düzeyini aşma ihtimali artar. Ayrıca öngörülen yanlışlık, denetçi tarafından örneklem büyüklüğünü belirlemede kullanılan yanlışlık beklentisinin üzerine çıkarsa denetçi ana kitlede oluşan fiilî yanlışlığın, kabul edilebilir yanlışlığı aştığına ilişkin kabul edilemez bir örnekleme riski oluşturduğu kanaatine varabilir. Diğer denetim prosedürlerine ait sonuçları dikkate alması, denetçinin ana kitlede meydana gelen fiilî yanlışlığın, kabul edilebilir yanlışlığı aşma riskini değerlendirmesine yardımcı olur ve ek denetim kanıtları elde edilerek bu risk azaltılabilir.

### **DENETİMDE MUHASEBE HATA VE HİLELERİ**

Son yıllarda karşılaşılan muhasebe skandalları muhasebe hilesinin ne kadar önemli bir konu olduğunu ortaya çıkarmıştır. Skandalların nedeni olan hileli finansal tablolar, kullananların yanlış kararlar almasına yol açmıştır. Aynı zamanda hilenin artmasıyla birlikte işletmeler de büyük zararlara uğramıştır. Bundan dolayı muhasebe denetiminin önemi artmıştır. Hata ve hile, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayan davranışlardır. Ancak muhasebedeki hata ve hileyi birbirinden ayırmak gerekir. Hata ve hile arasındaki fark, yapılış amacında kasıt olup olmamasıyla tespit edilir. Muhasebe hataları Muhasebe hataları; unutkanlık, dikkatsizlik, ihmal, bilgisizlik veya tecrübesizlik nedeniyle muhasebe hesap ve kayıtlarında yapılan yanlışlıklardır. Muhasebe hatalarını oluşturan işlem ve olaylarda bir istek veya kasıt unsuru yoktur. Genelde işlem ve olaylardaki yanlışlıklar, gerekli olan özenin gösterilmemesi nedeniyle meydana gelmektedir. Bu da muhasebe hatalarını, muhasebe hilelerinden ayıran en önemli etkidir. Muhasebe hatalarının sınıflandırılması Muhasebe hatalarını; içeriği bakımından, sonuçları bakımından ve etkileri bakımından sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Muhasebe hatalarını içerik bakımından; nitel muhasebe hataları ve nicel muhasebe hataları olarak iki başlık altında incelemek mümkündür. Nitel muhasebe hataları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile ilgili yasaların koymuş olduğu usullerin tam olarak uygulanmamasıdır. Nicel muhasebe hataları, hesap kalanları ile mali tablolardaki kalemlerin tutarlarına etki eden düzensizliklerdir. Muhasebe hatalarını sonuçları bakımından; önemli muhasebe hataları ve önemsiz muhasebe hataları olarak iki başlık altında toplayabiliriz. Muhasebede önemli hatalar, sayıca ve tutarca önemli, sonuçları itibariyle ciddi ve ağır neticeler doğuran hatalardır. Muhasebede önemsiz hata, mali tabloları kullanarak karar verenlerin kararlarında olumlu ya da olumsuz olarak etki yapmayan ve denetim yapanlar tarafından düzeltilmeksizin kabul edilen hatalardır. Etkileri bakımından muhasebe hataları, bilançoyu etkileyen muhasebe hataları, gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları ile hem bilanço ve hem de gelir tablosunu etkileyen muhasebe hataları olarak incelenebilir. Muhasebe hatalarından bazıları sadece bilançoyu etkiler. Bu hataların düzeltilmesi gerekir. Düzeltilmez ise, düzenlenen bilançolar da hatalı olur ve hatalar dönemden döneme aktarılır. Bazı hatalar sadece gelir tablosunu etkiler. Örneğin, faiz geliri hesabına alacak yazılması gereken bir tutar yanlışlıkla satışlar hesabına alacak yazılabilir. Bu durum ise sadece gelir tablosunun yanlış olmasına neden olur. Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS) muhasebe hataları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı 8”in amacı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek, muhasebe politikalarındaki ve muhasebe tahminlerindeki değişiklikler ile hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme esaslarını ve açıklamaları düzenlemektir. Bu standart, işletmelerin finansal tablolarının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği ile dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini arttırmayı amaçlar. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı 8”e göre geçmiş dönem hataları; Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolarda, olması gereken niteliklere sahip güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanan eksiklik veya yanlışlıklardır. Bu tür hatalar matematiksel hataların, muhasebe politikalarının uygulanmasında yapılan hataların, olayların yanlış yorumlanmasının veya gözden kaçırılmasını ve hilelerin etkilerini içerir. Mali tablolarda, belirli bir geçmiş dönem için, muhasebe politikasındaki bir değişikliğin geriye dönük uygulanması veya bir hatanın düzeltilmesi için geriye dönük yeniden düzenleme yapılması mümkün değildir. İleriye yönelik uygulama da ise muhasebe politikasındaki bir değişikliğin ileriye yönelik uygulanması ve muhasebe tahminlerindeki bir değişikliğin etkilerinin ileriye yönelik olarak finansal tablolara yansıtılması sırasıyla aşağıdakileri ifade eder:

- Yeni bir muhasebe politikasının, bu politikanın değiştirildiği tarihten sonra meydana gelen işlem, diğer olay ve koşullara uygulanması ve
- Muhasebe tahminlerindeki değişikliğin etkilerinin, değişiklikten etkilenen cari ve gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılması.

TMS 8’e göre hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletmenin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış

ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde fark edilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir. Geçmişe dönük yeniden düzenlemelere ilişkin bazı kısıtlamalar vardır. Bunlar; Hataya ilişkin döneme özgü veya kümülatif etkilerin hesaplanmadığı durumlar haricinde önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltilirler. Hataya ilişkin karşılaştırma amacıyla sunulmuş olan dönem ya da dönemlere özgü etkilerin hesaplanmadığı durumlarda, İşletme, geriye yönelik yeniden düzenlemenin mümkün olduğu en eski dönemin varlık, yabancı kaynak ve öz kaynaklarının açılış tutarlarını yeniden düzenler (bu cari dönem de olabilir). Hataya ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin başı için hesaplanmadığı durumlarda, işletme, karşılaştırmalı bilgilerini uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren ileriye yönelik olarak yeniden düzenler. Önceki dönemlere ilişkin hataların düzeltme etkileri, hataların fark edildiği döneme ilişkin kâr veya zarara dahil edilemez. Geçmiş dönemlere ait özet finansal veriler de dahil olmak üzere geçmiş döneme ilişkin her bilgi mümkün olan en eski döneme kadar geriye yönelik yeniden düzenlenir. Geriye dönük hataların etkilerinin, tutarlarının belirlenemediği durumlarda (örneğin bir muhasebe politikasının yanlış uygulanması); işletme, karşılaştırmalı bilgileri mümkün olan en yakın dönemden itibaren ileriye dönük olarak yeniden düzenler. Bu nedenle varlık, yabancı kaynak ve öz kaynakların yeniden belirlenecek kümülatif tutarları göz ardı edilir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler hataların düzeltilmesinden ayrı tutulmalıdır. Muhasebe tahminleri, yapıları nedeniyle, yaklaşık tutarlar ile ifade edilebildiği için, ek bilgilerin öğrenilmesi sonucunda bu tahminlerde revizyon yapılması gereği ortaya çıkar. Örneğin; geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltmesi değildir. Hile Kavramı ve Muhasebe Hileleri Hile, “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemler” olarak tanımlanmaktadır (BDS 240, 11a). Muhasebe hileleri, muhasebe hatalarının aksine, bilerek, isteyerek ve çıkar elde etmek için bilinçli olarak yani kasden yapılır. Muhasebe hilelerinde eylem, yapan tarafından önceden planlanmakta ve kurgulanmaktadır. Hilenin çoğunlukla belgeler ve kayıtlar üzerinde bilinçli ve kasıtlı olarak yapılması nedeniyle muhasebe sistemi içinde kendiliğinden ortaya çıkması mümkün değildir. Aksine, bilinçli olarak yapılması nedeniyle ortaya çıkarılması son derece güç bir durumdur. Hile, “muhasebe işlem ve kayıtları sırasında belgelerin bilerek ve isteyerek tahrip edilmesidir”. Daha geniş bir ifade ile hile, “Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle, ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında ve onları maddi zarara uğratacak şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslararası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya böyle bir ortamda suça iştirak etmektir.” Finansal tablolarda ortaya çıkan hilenin genellikle üst yönetim tarafından yapıldığı ve halka açık şirketlerde yaygın olduğu bilinmektedir. Hâlbuki, işletme içinde hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir (BDS 240, m. 4). Hileye imkân veren fırsatları azaltmak, hile yapmaya girişimde bulunanlara karşı caydırıcı önlemler almak ve bir bütün olarak dürüstlük kurallarına uygun hareket edilmesini destekleyen bir yapı ve iç kontrol sistemi oluşturmak üst yönetimin asli görevleri arasındadır. Ancak hilenin tespit edilmesinde ise devlet tarafından, yapanlara yönelik ciddi yasal yaptırımlar getirilmiştir. VUK'un 344. maddesinin ikinci bendinde de, vergi zıyanına VUK'un 359. maddesinde yer alan fiillere sebebiyet verilmesi hâlinde, vergi zıyanının üç kat kesileceği hükmü bulunmaktadır.

#### **Denetimde Muhasebe Hataları ve Hileleri**

Muhasebe hilesini doğuran esas unsur, yapılan işlem ve olayın kasıtlı olarak yapılmasıdır. Muhasebedeki hilelerin esas unsuru olan kasıt, kişinin hukuka aykırı bir işlem yaptığını bilmesi ve bu işlemi bilerek ve isteyerek işlemesidir. Aynı zamanda kasıt, bilinçli bir iradeyi ifade eder. Muhasebede hile kavramının içerdiği özellikleri ise şu şekilde ifade edebiliriz:

- Hile, hileyi yapan kişi tarafından gizlice sürdürülen bir faaliyettir.
- Hilede, hile yapan kişinin kendisine yarar sağlaması gerekmektedir.
- Hilede, kesinlikle kasıt unsuru bulunmaktadır.
- Hilede, hile yapan kişi, hile sonucunda mağduru mutlaka aldatır.
- Hilede, her durumda, hile eyleminden mağdur kişi/kişiler veya işletme zarar görür.

Sonuç olarak muhasebedeki hilelerin esas unsuru olan kasıt, kişinin hukuka aykırı bir işlem yaptığını bilmesi ve bu işlemi bilerek ve isteyerek işlemesidir.

#### **İşletme Yöneticileri Tarafından Yapılan Hileler ve Nedenleri**

İşletme yöneticileri tarafından yapılan ve kendilerine ve/veya işletme ortaklarına avantaj sağlayacak, diğer üçüncü kişilere zarar verebilecek muhasebede hileli düzenlemeler ve nedenleri genellikle işletmeyi olduğundan iyi veya kötü göstermek amacıyla yapılan düzenlemeler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. İşletme yöneticilerinin hileli işlem yapma nedenlerinin başında vergi kaçırma amacı gelmektedir. İşletme yöneticileri, farklı yöntemlerle işletme giderlerini ya normal tutarların üzerine

çıkartarak ya da işletme gelirlerini daha az göstererek kârlarını olduğundan düşük göstermekte ve dolayısıyla daha az vergi ödeme yolunu seçmektedirler. İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler ve Nedenleri İşletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hileleri, “bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasdi olarak yanlış kullanımı veya uygulanmasıyla bir çalışanın kişisel yarar sağlamaya çalışması çabasıdır”.

Finansal tablolar muhasebe bilgi sisteminde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıkları ile bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. Dolayısıyla finansal tablolar, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtmalıdır. Finansal tablolar temel ve ek tablolardan oluşur. Bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablo olarak kabul edilmektedir. Satışların maliyeti tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablosu, fon akım tablosu ve nakit akım tablosu ise ek finansal tablolardır. Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir finansal tablodur” şeklinde tanımlanabilir. İşletmelerin kaynaklarından daha fazla varlığa sahip olmaları mümkün değildir. Dolayısıyla bir işletmenin varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynaklar arasında daima eşitlik söz konusudur. İşletmenin sahip olduğu varlıklarda ve borçlarda meydana gelen mali hareketler ile işletmenin faaliyet sonuçlarının, muhasebe kayıtlarında tam ve doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin araştırılması muhasebe denetiminin konusudur. Dolayısıyla denetim çalışmasıyla işletmenin defter, kayıt ve belgelerinde, muhasebe hata ve hilelerinin tespit edilerek giderilmesi ve işletme ile ilgili çıkar gruplarına sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmalıdır. Bilançoda varlıklar, dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak iki gruba ayrılmaktadır. Kaynaklar ise borçlar ve öz kaynaklardan oluşmaktadır. Dönen varlıklar Dönen varlıklar; işletmede nakit olarak elde (kasa) ve bankada tutulan paralarla normal şartlarda en fazla bir yıl veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülen varlık kalemlerinden oluşur. Tekdüzen Hesap Planı’nda dönen varlıklar, kendi içinde aşağıda belirtildiği şekilde bölümlenmiştir: 10 Hazır Değerler 11 Menkul Kıymetler 12 Ticari Alacaklar 13 Diğer Alacaklar 15 Stoklar 17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları 19 Diğer Dönen Varlıklar Hazır değerler, işletme kasasında ya da bankalarda tutulan nakit para ile değer kaybına uğramaksızın istenildiği anda paraya çevrilme imkânı bulunan varlık kalemlerinden oluşur. Bu varlıklar ödemeler için “hazır” olan değerlerdir. Hazır değerler Tekdüzen Hesap Planı’nda “10 HAZIR DEĞERLER” grubunda açılan hesaplarda izlenmekte ve bilançoda dönen varlıklar içerisinde raporlanmaktadır. Hazır değerlerden denetim riski yüksek olan bazı hesaplara ait denetim amaçları ve hedefleri aşağıda özetlenmiştir. Kasa hesabı denetimi Kasa hesabı denetiminin amacı, nakit tutarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gösterilip gösterilmediğini ve naktin işletmenin kontrolü altında olup olmadığını belirlemektir. Bankalar, alınan çekler, verilen çekler ve ödeme emirleri hesaplarının denetimi İşletmelerde kasa hesabından sonra nakit hareketlerinin en yoğun bir şekilde takip edildiği hesapların başında bankalar hesabı gelmektedir. Müşterilerden alınan çekler ile satıcılara verilen çeklerden kaynaklanan parasal hareketler bankadan yapıldığından bu üç hesap birlikte denetime tabi tutulmalıdır. Alacakların Denetimi Alacak hesaplarının denetiminde denetçinin ulaşmaya çalıştığı denetim hedefleri şunlardır:

**Duran varlıklar**

Duran varlıklar; bir yıldan veya bir faaliyet döneminden daha uzun sürede işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak için elde edilen ve bir yıl içerisinde veya bir faaliyet döneminde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemen varlık kalemlerinden oluşur. Bu varlıkların en önemli nitelikleri; satılmak için değil, işletmede kullanılmak için satın alınmış olmalarıdır. Tekdüzen Hesap Planı’nda duran varlıklar, kendi içinde aşağıda belirtildiği şekilde bölümlenmiştir: 22 Ticari Alacaklar

- 23 Diğer Alacaklar
- 24 Mali Duran Varlıklar
- 25 Maddi Duran Varlıklar
- 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 28 Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 29 Diğer Duran Varlıklar

İşletmedeki duran varlıkların denetiminde amaç veya ulaşılması gereken denetimin hedefleri şunlardır:

- İşletmenin mülkiyetinde olan veya henüz mülkiyetinde olmamakla birlikte taraflar arasında yapılan sözleşmeler gereği belirli bir süre geçince veya koşullar gerçekleşince işletmenin mülkiyetine geçecek olan (leasing ile iktisap edilecekler), kullanıldığı için fayda sağlayan ve izleyen yıllarda da faydalanılacak tüm fiziki varlıkları tespit etmek
- Duran varlıkların kullanılabilir olduğunu, kalan amortisman süresi içinde de faydalı olacaklarının tespiti ve geri kazanılabilir değerlerinin defter değerinin altında kalmadığını tespit etmek
- Gerek satın alınması gerekse kullanılması sırasında iyi korunup korunmadıklarını tespit etmek
- Satın alınması sırasında ve yıl sonlarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıt ve değerlemesinin doğruluğunu görmek,

Yukarıda yer alan denetim hedeflerine ulaşmak için yıl içinde işlem testleri (sistem ve fonksiyon testleri), yıl sonlarında ise maddi doğruluk testleri uygulanır. Müşteri işletme ile yapılan denetim sözleşmesinden sonra ilk yapılacak çalışma maddi duran varlıklarla ilgili iç kontrol sistemini incelemek olacaktır.

#### **Yabancı kaynaklar**

Yabancı kaynaklarla ilgili hesaplar, bilançonun pasif tarafında yer alan işletmenin kısa ve uzun vadeli borç ve yükümlülüklerini gösteren gruplarda yer alırlar. Bu grupta yer alan hesapların alacak bakiyeleri toplamı, müşteri işletmenin işletme dışında, üçüncü kişilerden aldığı bir yıldan daha kısa veya bir yıldan daha uzun sürede ödemesi gereken borçlarının toplamını ifade eder. Yabancı kaynaklardan bilanço tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ödenecek olanlar kısa vadeli yabancı kaynakları, bir yıldan daha uzun sürede ödenecek olanlarda uzun vadeli yabancı kaynakları oluşturur. Denetçi, yürütmüş olduğu denetim faaliyetleri kapsamında yabancı kaynaklarla ilgili denetimde borçların olduğundan düşük gösterilip gösterilmediğini denetlemektedir.

#### **Öz kaynaklar**

Öz kaynaklar, işletme sahip ya da sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerler ile işletme çalışmaları sonucu sağlanan ve henüz işletmeden çekilmemiş dönem kârı, dağıtılmamış önceki dönem kârları, kâr ve sermaye yedekleri, dönem zararı ve önceki dönem zararlarından oluşur. Öz kaynaklar değerlendirilirken zararların öz kaynakları azaltan bir unsur olduğu unutulmamalıdır. Öz kaynak hesapları çok az çalışan hesap grubu olmakla birlikte, hataların da yoğun yaşandığı bir denetim alanıdır. Hesaplar yoğun olmasa bile, tutarları oldukça yüksektir. Öz kaynaklarla ilgili hesapların denetiminde aşağıdaki hususlar denetimin hedefini teşkil eder:

- Dönem içinde sermaye artırım (bedelli, bedelsiz) yapılmış ise, bunun yasalara ve özellikle SPK mevzuatına uygun yapıp yapılmadığı tespit edilmelidir,
- Dönem içinde dağıtılan kâr paylarının mevzuata uygun bir şekilde ve gerçekten hak sahiplerine yapıp yapılmadığı ve bu arada vergisel sorumlulukların yerine getirilip getirilmediği tespit edilmelidir,
- Ayrılması gereken yedeklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığının tespit edilmelidir,
- Öz sermaye hesaplarının bilançoda uygun şekilde sınıflandığının tespiti,

Denetçi bu hedeflere ulaşmak için denetimi planlamalı, uygun denetim kanıtları toplamalıdır. Kanıt toplarken; ana sözleşme, genel kurul kararları, yönetim kurulu kararları, Kasa ve Banka hesabının kayıtları ve bu kayıtlara dayanak olacak belgeler, pay defteri vb. defter, belge ve kayıtlardan yararlanmalıdır.

### **GELİR TABLOSU HESAPLARININ DENETİMİ**

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği bütün gelirlerle, bu gelirleri elde etmek amacıyla aynı dönem içinde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda oluşan dönem net kârını veya zararını belli bir düzen içinde gösteren finansal tablodur. Gelir tablosunda dönem içerisinde gerçekleşen gelir ve giderler ayrıntılı olarak gösterilir. Gelir ve giderler arasındaki fark ise kâr veya zarardır. Bu kâr veya zarar bilançoda tek kalem olarak öz kaynaklar grubunda yer alır. Gelir-gider hesaplarının denetimi; işletmenin faaliyet dönemine ilişkin brüt satışları, satış indirimleri satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, finansman giderleri, olağan dışı gelir ve kârlar ve olağan dışı gider ve zararlar ile dönem net kârı veya zararı hesaplarından oluşmaktadır. Brüt satışlar hesaplarının denetimi Brüt satışlar, işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar. Satılan mal ve hizmetlerle ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları, vergi iadeleri brüt satışlar içinde gösterilir. İşletmelerin yapmış oldukları faaliyetler sonucunda en önemli geliri olan satış gelirleri, tüm denetçiler için önemli bir risk alanını oluşturmaktadır. Çünkü bazı satış gelirlerinin kayıt dışı kalması ihtimali vardır. Bu amaçla iç kontrol sisteminin yeterliliği hakkında elde edilecek bilgiler ve analitik incelemeler bu hesap kaleminin denetiminde önemlidir. Brüt satışlar, Tekdüzen Hesap Planı'nda "60 Brüt Satışlar" hesap grubunda izlenmektedir. Bu grupta yer alan hesapların denetiminde öncelikle denetim programı hazırlanırken işletmenin iç kontrol sistemi hakkında detaylı bilgi sahibi olunmalıdır. Satış İndirimleri İle İlgili Hesapların Denetimi Brüt satışları düzenleyici nitelikte olan Tekdüzen Hesap Planı'nda "61 Satış İndirimleri" grubunda yer alan hesaplar, net satış hasılatına ulaşabilmek için brüt satışlardan indirilmesi gereken değerleri kapsamaktadır. "Satış İndirimleri" hesap grubunun denetim amacı;

- Satıştan iadelerde yer alan kayıtların ilgili dönem satışlarına ait olup olmadığı,
- Satış iskontolarının miktar ve hasılat iskontosu olarak ayrılıp ayrılmadığı,
- Alıcı adına yapılan giderlerin ve diğer indirimlerin doğru olarak kayda alınıp alınmadığı denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

#### **Satışların Maliyeti İle İlgili Hesapların Denetimi**

Satışların maliyeti hesapları; işletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi stokların ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Başka bir deyişle dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi (imalatı) ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir. Tekdüzen Hesap Planı'nda "60 Brüt Satışlar" grubunda yer alan mamul, ticari mal, hizmet ve diğer satışların maliyetleri Tekdüzen Hesap Planı'nda "62 Satışların Maliyeti" hesap grubunda yer almaktadır. "Satışların Maliyeti" hesap grubunun denetim amacı;

- Hasılat-maliyet eşleşmesinin yapılıp yapılmadığı,
- Hasılatı gerçekleşmeyen maliyetlere yer verilip verilmediği,
- Satışı gerçekleşip de maliyeti kayda alınmayan değerlerin olup olmadığı,
- Mamul ve ticari mal maliyetleri içerisinde yer alan fire ve kayıpların kabul edilebilir sınırlar içerisinde olup olmadığı, denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

#### **Faaliyet Giderleri İle İlgili Hesapların Denetimi**

Tekdüzen Hesap Planı'nda "63 Faaliyet Giderleri" hesap grubunda, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için katlanmak zorunda olduğu, esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderler izlenmektedir. Bu grupta yer alan hesaplarla ilgili denetimin amacı;

- İşletmede bütçeleme çalışması yapılmış ise, bütçe ile fiilî tutarlar arasındaki farkların belirlenip belirlenmediği, farklılık varsa bu farkların nedenlerinin tespit edilip edilmediği,
- Harcaması önceki dönemde gerçekleşen fakat faydası bu dönemde tüketilen giderlerin ilgili hesaplara alınıp alınmadığı,
- Faydası bir sonraki dönemde tüketilecek giderlerin aktifleştirilip aktifleştirilmediği,
- Giderlerdeki fonksiyonel ayrımın doğru yapılıp yapılmadığı,
- Yasalar gereği kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki giderlerin tespit edilip nazım hesap

kayıtlarının yapılıp yapılmadığı, denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

#### **Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir Ve Kârlarla İlgili Hesapların Denetimi**

Tekdüzen Hesap Planı'nda "64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar grubunda yer alan hesaplar, işletmenin diğer faaliyetleri çerçevesinde elde ettiği gelir ve kârlardan oluşmaktadır. "Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar" hesap grubunun denetiminin amacı;

- Bu grupta yer alan gelirlerin işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığının belirlenmesi,
- Bu grupta yer alan faiz gelirlerinin doğrulanması ve varsa stopajlarının doğru olarak kayıt edilip edilmediği,
- Hesaplanan kur farklarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ile baz alınan kurların doğru alınıp alınmadığı ve oluşan kur farkının finansal tablolar ile kayıtların doğrulanması,
- Temettü gelirlerinin, reeskont tutarlarının, menkul kıymet satış kârları ile diğer gelir ve kârların doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ile yapılan kayıtlara uygunluğu,
- Temettü gelirleri ile reeskont faiz gelirlerine ilişkin vergi uyum kaydının yapılıp yapılmadığı,
- Dönem içerisindeki karşılık iptallerinin kontrol edilerek iptal edilen karşılıkların doğru kayıt edilip edilmediği, denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

#### **Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlarla İlgili Hesapların Denetimi**

Tekdüzen Hesap Planı'nda "65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" hesap grubunda, işletmenin diğer faaliyetleri çerçevesinde karşı karşıya kaldığı giderler izlenmektedir. "65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar" hesap grubunda yer alan hesaplarla ilgili denetimin amacı;

- Bu gruba kaydedilecek giderlerin işletmenin esas faaliyet konusu ile ilişkili olup olmadığının belirlenmesi,
- Karşılık giderlerinin aktifte yer alan varlıklara ilişkin olarak ortaya çıkan değer düşüklükleri için ayrılıp ayrılmadığı,
- Kambiyo zararlarına kaydedilen tutarların hesaplamaları ile kurların doğru olup olmadığı, kur farkını tablolarda kayıtlarının doğrulanıp doğrulanmadığı,
- Reeskont faiz oranının ve formülünün doğru olarak kurulup, hesaplamaların doğruluğu ile önceki döneme ait reeskontlarının iptal edilip edilmediği, denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

#### **Olağan Dışı Gelir ve Kârlarla İlgili Hesapların Denetimi**

İşletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağan dışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârlar Tekdüzen Hesap Planı'nda "67 Olağan Dışı Gelir ve Kârlar" hesap grubunda yer almaktadır. 67 Olağan Dışı Gelir ve Kârlar" hesap grubunun denetiminin amacı; Önceki dönemden gelen ve kayıtlanan tutarların doğruluğunun teyidi ile bunların önceki dönemde fayda alınmamasının nedenleri araştırılmalı ve tekrarlanmasının önüne geçilmelidir. Diğer olağan dışı gelir ve kârlarda izlenen tutarların tekrarlanmayan gelir kalemlerinin olmasına dikkat edilmelidir. Finansman Giderleri İle İlgili Hesapların Denetimi Tekdüzen Hesap Planı'nda "66 Finansman Giderleri" hesap grubunda,

- işletmenin doğrudan doğruya gider yazdığı borçlanma maliyetleri yer almaktadır. "66 Finansman Giderleri" hesap grubunda yer alan hesaplarla ilgili denetimin amacı;
- Burada yer alan finansman giderlerinin doğrudan yazılan tutarlar olup olmadığı, gelir tablosu dipnotlarındaki açıklama ile bu giderlerin birbirini doğrulayıp doğrulamadığı,
- Finansman giderlerinin faiz ve dövizli kredilerde kur farkları ile diğer banka masraflarından oluşup oluşmadığı,
- Spot kredilere ilişkin faiz ve kur farklarının dönemin finansman giderlerine alınıp alınmadığı denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

#### **Olağan Dışı Gider ve Zararlarla İlgili Hesapların Denetimi**

Tekdüzen Hesap Planı'nda "68 Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesap grubunda işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle sık sık ve düzenli olarak ortaya çıkması beklenmeyen işlem ve olaylardan kaynaklanan gider ve zararlar izlenmektedir. Bu grupta yer alan hesaplarla ilgili denetimin amacı;

- Bu grupta yer alan en önemli hesap 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabıdır. Maliyet ve bütçelenen diğer giderlerin doğru olarak belirlenip kayıtlara doğru olarak alınıp alınmadığının,
- Önceki dönemlerde kayıtlara alınmayan giderlerin sıklığı iç kontrolün yetersizliğini gösterir. Bu nedenle bu giderler iyi analiz edilerek tutarların doğru olarak kayıtlara alınıp alınmadığının,
- 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar Hesabında genellikle ödenen her türlü vergi ve para cezaları vb. giderler izlenilmektedir. Bu tutarların yüksekliği iç kontrolün yetersizliğini gösterir. Bu nedenle bu tür giderler iyi analiz edilerek tutarların doğru olarak kayıtlara alınıp alınmadığının,
- Önceki dönem gider ve zararları ile diğer olağan dışı gider ve zararların kaydı sırasında bu tutarların vergi açısından matraha ilave olarak dikkate alınıp alınmadığı, denetlenerek bu tutarların finansal tablolarda doğru olarak yer almasını sağlamaktır.

### **DENETİMİN TAMAMLANMASI**

Denetim faaliyetleri sürdürülürken denetçiler yönetimin iddialarına karşı toplamış oldukları kanıtları önceden belirlenmiş olan denetim teknikleri çerçevesinde test ettikten sonra denetim çalışmalarının son aşamasına geçilmiş olur. Müşteri işletmede yapılan bütün denetim faaliyetlerinin son aşaması denetimin tamamlanması ve nihayetinde denetim raporunun düzenlenmesidir. Denetçinin, denetimin tamamlanması aşamasında yapacağı çalışmalar iki aşamalı olarak gerçekleştirilir. Bu aşamalardan birincisi denetimi tamamlama çalışmaları, ikincisi ise denetim sonuçlarını değerlendirme çalışmalarıdır. Denetçi, birinci aşama olan denetimi tamamlama çalışmalarında aşağıda yer alan işlemleri yapar:

- Denetim programının gözden geçirilmesi
- Gelecekteki belirsizliklerin incelenmesi
- Bilanço tarihinden sonraki önemli olayların incelenmesi
- Müşteri ile ilişkili taraflarla yapılan işlemlerin incelenmesi
- İşletme yönetiminden teyit mektubu istenmesi
- Genel analitik testlerin yapılması

#### **Denetim Programının Gözden Geçirilmesi**

Denetim programının gözden geçirilmesi, gerçekleştirilen bütün denetim faaliyetlerinin başlangıcından itibaren gözden geçirilmesidir. Bu amaçla, yapılan denetim programı ile programın uygulanmasına yönelik bütün işlemler gözden geçirilir. Muhasebe bilgi ve belgelerinden elde edilen kanıtların yeterli ve güvenilir olup olmadıkları yeniden değerlendirilir. Denetim programında mevcut olup denetim faaliyetleri sırasında unutulmuş ve eksik kalan işler varsa, denetçi bu işleri tamamlar.

#### **Gelecekteki Belirsizliklerin İncelenmesi**

Gelecekteki belirsizlikler, doğrudan doğruya denetimi yapılan müşteri işletme ile üçüncü kimseler arasında olan ve denetim faaliyetleri sonucunda denetim raporunun yazılması aşamasına kadar sonuçları net olarak ortaya çıkmayan birtakım belirsizliklerdir. Gelecekte ilgili belirsizliklere aşağıdaki durumlar örnek verilebilir: Denetçi, yapmış olduğu incelemeler sonucunda gelecekte ortaya çıkması muhtemel belirsizliklerin varlığı durumunda önemlilik düzeyine göre ihtiyatlılık kavramı gereği belirsizliğin etkilerini ya muhasebe kayıtlarına yansıtılmasını ya da finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını isteyebilir.

#### **Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların İncelenmesi**

Bilanço tarihinden sonraki olaylar, bilanço tarihinden denetim faaliyetlerinin sona erdiği tarihe kadar gerçekleşen olaylar olarak ifade edilmektedir. Denetçinin yapmış olduğu denetim faaliyetlerinden kaynaklanan sorumluluğu, denetimi yapılan müşteri işletmenin bilanço tarihinden önce gerçekleşen olayların denetimiyle sınırlı değildir. Denetçinin aynı zamanda denetimini yaptığı müşteri işletmenin bilanço tarihinden sonra gerçekleşen olaylarla ilgili de sorumlulukları vardır. Bu sorumluluktan dolayı denetçiler, bilanço tarihi ile denetim faaliyetlerinin sona erdirilerek raporun yazıldığı tarih arasında ortaya çıkan ve önemli kabul edilen olayları incelemek zorundadır.

#### **Müşteri İle İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlerin İncelenmesi**

Denetimi yapılacak müşteri işletmenin ilişki içerisinde bulunduğu kimseler, denetçi tarafından denetimin planlanması aşamasında tespit edilir. Bu kimseler arasında müşteri işletmenin büyük ortakları, bağlı ortakları ve iştirakleri, büyük ortakların iştirakleri ile bağlı ortaklıkları, yönetim kurulu üyelerinin ortağı olduğu ortaklıklar girer. Denetçi, denetim faaliyetleri sürdürürken bu kimselerle yapılan işlemlerin olabileceğini dikkate alarak bu kimselerle yapılan işlemleri uygulanacak olan denetim teknikleri ile ortaya çıkarılması gerekmektedir.

#### **İşletme Yönetiminden Teyit Mektubu İstenmesi**

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdürürken gerekli gördüğü durumlarda denetimi yaptığı müşteri işletmenin yönetimine birtakım sorular yönelterek cevaplar almaktadır. Bu cevapların bazıları sözlü olurken bazıları da yazılı olabilmektedir. Denetçi, denetim faaliyetlerini tamamladıktan sonra denetim faaliyetlerini sürdürürken aldığı sözlü cevapları yazılı hâle getirmek için müşteri işletmenin yönetiminden beyan mektubu istemektedir.

#### **Genel Analitik Testlerin Yapılması**

Genel analitik testlerinin yapılması, denetimin tamamlanması aşamasında denetimi yapılan işletmeyle ilgili olarak nihai sonucun tespit edilmesine yöneliktir. Genel analitik testlerinin yapılmasının amacı, işletme hakkında genel bilgiler elde etmektir. Bu testler finansal verilere

uygulanabileceği gibi finansal olmayan verilere de uygulanabilmektedir. İşletmenin finansal tablolarında yer alan tutarların önceki dönemlerin değerleri veya sektör verileri ile karşılaştırılması, üretim ve satış miktarları finansal veriler iken, personel sayısı, üretim kapasitesi vb. veriler finansal olmayan verilerdir.

### **DENETİM SONUÇLARINI DEĞERLEME ÇALIŞMALARI**

Denetçi, denetimin tamamlanması aşamalarından ikincisi olan denetim sonuçlarını değerlendirme çalışmalarında aşağıda yer alan işlemleri yapar:

- Toplanan kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi
- Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin gözden geçirilmesi
- Hataların düzeltilmesinin istenilmesi
- Çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi
- Müşterinin bilgilendirilmesi

#### **Toplanan Kanıtların Yeterliliğinin Değerlendirilmesi**

Denetçi, denetim faaliyetlerini tamamlamadan önce, denetim sürecinde uygulamış olduğu denetim tekniklerine ve elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmelerinin uygunluğunun devam edip etmediğini değerlendirir. Bu değerlendirme sonucunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip etmediğine karar verir. Denetçi, yapmış olduğu denetim faaliyetleri sonucunda finansal tablolara ilişkin önemli yönetim beyanlarına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş ise, daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışacaktır. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemiyor ise, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verecek veya söz konusu finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınacaktır.

#### **Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Gözden Geçirilmesi**

Denetim sürecinde önemlilik düzeyi başta olmak üzere denetim riskleri tespit edildikten sonra denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra finansal tablo düzeyinde işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riskleri de son defa gözden geçirilir.

#### **Hataların Düzeltilmesinin İstenilmesi**

Denetçi, yapmış olduğu denetim faaliyetleri kapsamında işletmenin mali tablolarında bulunduğu hataları, çalışma kâğıtlarına kaydeder. Daha sonra çalışma kâğıtlarındaki bu hatalı bilgileri yaptığı düzeltme kayıtlarının bir listesi ile birlikte denetimi yapılan müşteri işletmeye vererek işletmenin muhasebe defterlerinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını ister. Müşteri döneme ilişkin hesaplarını kapatmamışsa ve müşteri denetçi tarafından istenilen bu düzeltmeleri kabul ederse, gerekli düzeltmeler denetçinin isteği doğrultusunda yapılır. Müşteri döneme ilişkin hesaplarını kapatmışsa veya müşteri denetçi tarafından liste hâlinde verilen hatalı işlemlerin düzeltilmesini kabul etmiyorsa ortaya çıkan durum önemlilik derecesine göre denetim raporu yazılırken dikkate alınır.

#### **Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi**

Denetim faaliyetleri yürütülürken denetçi tarafından düzenlenen çalışma kâğıtlarının denetimin tamamlanması aşamasında denetim raporundan önce bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesi yapılan denetim faaliyetlerinin kalitesini artırır. Bu aşamada denetim faaliyetlerinden elde edilen çalışma kâğıtlarına göre ortaya çıkan düzeltmeler, denetimi yapılan müşteri işletmeye iletilmeden ve çalışma mizanı düzenlenmeden önce denetçi tarafından son kez gözden geçirilir.

#### **Müşteri İşletmenin Bilgilendirilmesi**

Bağımsız denetçi tarafından yapılan denetim faaliyetleri sonucunda denetimi yapılan müşteri işletme yetkilileri üç konu hakkında bilgilendirilir. Bunlar aşağıda sıralanmış ve açıklanmıştır:

- Hata, hile, yolsuzluk ve yasa dışı konular
- İç kontrol sistemine ilişkin konular
- Denetimin uygulanmasına ilişkin konular

Hata, hile, yolsuzluk ve yasa dışı konular

**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)**, hataların, hilelerin, yolsuzlukların ve yasa dışı eylemlerin önemlilik derecesine bakılmaksızın, denetim kuruluna veya atanmış benzer bir gruba bildirilmesini ister. Amaç, denetim kurulunun güvenilir mali tablolar için gözetim rolünü yürütmesine yardımcı olmaktır. İç kontrol sistemine ilişkin konular Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), iç kontrol sistemine yönelik ortaya çıkan raporlanabilir durumların denetimi yapılan müşteri işletme yönetimine iletilmesini ister. Bu durumlar, işletmenin finansal verilerini kaydetme, özetleme ve raporlama yeteneğini olumsuz olarak etkileyen, iç kontrol sisteminin tasarımındaki ve işleyişindeki noksanlıklardır. Raporlanabilir bir durum, iç kontrol sisteminin herhangi bir unsuru ile ilgili olabilir. İşletme yönetimine yapılacak olan bu bilgilendirme, gerek denetim sırasında veya gerekse de denetim faaliyetlerinin sonunda olabilir. Denetimin uygulanmasına ilişkin konular Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), finansal raporlamadan sorumlu yöneticilere denetimin yürütülüşüne ilişkin bazı hususların iletilmesini ister. Bilgilendirme, aşağıdaki konuları kapsayabilir:

- Uygulanan önemli muhasebe politikaları ve yöntemleri
- Yapılan muhasebe tahminleri
- Düzeltilen ve düzeltilmeyen önemli denetim düzeltmeleri

- Denetçinin, denetim kapsamı, muhasebe ilkelerinin uygulanışı hakkında yönetimle uyumsuzluklar
- Gerekli bilgi elde edememe gibi denetimi yürütmede karşılaşılan zorluklar

#### **DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI**

Denetim sonuçlarını raporlama, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetim raporunda, denetçinin denetim süreci sonunda ulaştığı sonuç açıklanır. Diğer bir ifadeyle, denetçi denetimini yaptığı finansal tablolar hakkında ulaştığı görüşünü denetim raporunda açıklar. Denetçi, denetim faaliyetlerinin sonucunda ulaştığı görüşünü;

- Olumlu Görüş
- Şartlı görüş (Sınırlı olumlu görüş),
- Olumsuz görüş ve
- Görüş vermekten kaçınma şeklinde açıklar.

## **DENETİM RAPORU**

Bağımsız denetimin amacı, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güveni arttırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Bu görüş, geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. Denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan tablolardır. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Finansal tabloların denetlenmiş olması, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. Denetim sonuçlarını raporlama, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetim raporunda, denetçinin denetim süreci sonunda ulaştığı sonuç açıklanır. Diğer bir ifadeyle, denetçi denetimini yaptığı finansal tablolar hakkında ulaştığı görüşünü denetim raporunda açıklar. Finansal tablo kullanıcıları denetçileri tanımazlar. Onlar için önemli olan, denetim raporunda açıklanan görüşün güvenilir bir görüş olmasıdır. Bu bakımdan, denetim sürecinde yapılan çalışmaların; mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen, çalışmalarında özen ve titizliğe önem veren uzman denetçiler tarafından yürütülmesi, denetim süreci sonunda da denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması gerekir.

### **Denetim Görüşleri**

Dört çeşit denetim görüşü bulunmaktadır: Bu görüşler olumlu, sınırlı olumlu (şartlı görüş), olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Denetçi denetim süreci sonucunda, işletmenin finansal tablolarının, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akımını, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve yasalara uygun olarak doğru ve dürüst yansıttığı kanaatine ulaştığı durumlarda, olumlu görüş bildirir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir. Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, veya denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermektan kaçınır.

### **Raporlama Standartları**

Denetçinin denetim süreci sonunda ulaştığı bu görüşler, denetim raporunda açıklanır. Denetçinin denetim raporunu yazarken uyması gereken genel ilke ve kurallar raporlama standartları ile tanımlanmıştır. Bu standartlar şunlardır: • Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı

- Tutarlılık İlkesine uygunluk standardı
- Tam açıklama ilkesine uygunluk standardı
- Görüş bildirme standardı

### **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı**

Bu standart, finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulup uyulmadığının denetim raporunda belirtilmesini öngörmektedir. Dolayısıyla denetçi, denetim raporunda denetlenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüşünü açıkça belirtmelidir.

### **Tutarlılık İlkesine Uygunluk Standardı**

Tutarlılık İlkesi, muhasebe uygulamalarında seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde de değiştirilmeden uygulanmasıdır. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için muhasebe politikalarının yıldan yıla değişmemiş olması gerekir. Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında

muhasebe politikalarında dönemler itibariyle farklılık olup olmadığını incelemelidir. Geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları arasında değişiklik olması hâlinde, gerekli açıklamalara denetim raporunda yer verilmelidir.

#### **Tam Açıklama İlkesine Uygunluk Standardı**

Tam açıklama ilkesi; finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak olanların doğru karar verebilmelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli ve açık olmasını ifade eder. Tam açıklama ilkesine uygunluk standardı, finansal tabloların üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde düzenlenmesini ve gerekli dipnot açıklamalarının yapılmasını gerektirmektedir. Denetçiler, finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceler ve bu tabloların güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini de değerlendirir. Finansal tablolarda yeterli derecede açıklamanın olmadığı tespit edildiğinde denetçinin bu durumu denetim raporunda belirtmesi gerekir.

#### **Görüş Bildirme Standardı**

Yürütülen denetimin sonucu denetim raporunda açıklanır. Görüş bildirme standardı, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne ulaşılamamış olunması hâlinde, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını öngörmektedir. Buna göre denetim çalışmalarının sonunda denetçi bir görüşe varmalıdır. Denetçi finansal tabloların bütünü hakkında ulaştığı görüşü açıklamalı veya herhangi bir görüşe ulaşamıyorsa nedenleri ile belirtmelidir.

#### **Denetim Raporunun Oluşturulması**

Denetim raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir. Yazılı rapor, basılı hâlde hazırlanan raporlar ile elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar. Denetçinin olumlu görüş bildirmesi durumunda “ standart denetim raporu” düzenlenir. Standart denetim raporunda yer alan bölümler şunlardır:

- Başlık
- Muhatap
- Giriş Bölümü
- Yönetiminin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu Bölümü
- Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu
- Denetçi Görüşü
- Diğer Raporlama Yükümlülükleri
- Denetçi İmzası
- Rapor Tarihi
- Denetçinin Adresi Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi durumunda görüşün türüne göre denetim raporunun şeklinde ve içeriğinde değişiklik yapılmalıdır.

#### **Denetim Raporunun İşletme Yönetimine İletilmesi**

Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan denetim raporu, denetim sözleşmesinde belirlenen tarafa (işletmenin yönetim kurulu, genel kurul) sunulur. Denetim raporu, işletme tarafından yıllık faaliyet raporları ile birlikte kamuya açıklanır.