

Denetim Ve Denetçi Kavramları

Bir iş, bir eylem veya bir davranışın olduğu her yerde denetimden de söz edilmektedir. Denetim, günlük yaşamımızda sıklıkla duyduğumuz bir kavramdır. Bu kavram, sosyal çevremizle ilişkilerimizden işletmecilik alanına kadar birçok alanda işe koşulmaktadır. Özellikle son yıllarda işletmecilik alanında, finansal bilgilere ilişkin hatalı ve etik açıdan tartışmalı uygulamaların artması, denetim kavramının önemine yeniden vurgu yapmaktadır. Denetim kavramı içerisinde yer alan muhasebe denetimi konusuna olan gereksinim de sözü edilen sorun durumundan kaynaklanmaktadır. Muhasebe denetimi finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye ulaşabilmeleri açısından oldukça önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Muhasebe denetiminden bahsedebilmek için öncelikle denetim kavramını detaylı bir şekilde irdelemek gerekmektedir.

Denetim ve Muhasebe Denetimi Tanımı

Denetim, muhasebe denetimini de içerisine alan geniş bir kavramdır. Muhasebe denetimi, denetimin özelleşmiş bir alana uygulamasını ele alan bir alt türüdür. Bu bakış açısıyla, muhasebe denetimini doğru bir şekilde anlayabilmek için öncelikle denetim kavramının tanımına hâkim olmak gerekmektedir. Türkçede birçok kez denetim ve kontrol kavramlarının birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Ancak bu iki kavram muhasebe denetimi alanı için farklı tanımları olan iki ayrı terim olarak ele alınmaktadır. Günlük yaşamda sözü edilen kavramların eş anlamlı olarak kullanılması herhangi bir sorun yaratmazken, muhasebe denetimi açısından bu iki kavramın farklılıklarını göz önünde bulundurarak terimleri ifade etmek büyük önem arz etmektedir.

Kontrol, bir örgütün, olayın, faaliyetin veya işlemin amacına ulaşabilme gücünü ifade eder. Kontrol kavramında, dikkatle ele alınması gereken üç unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar;

1. Kontrol konusuna göre bir örgüt, olay, faaliyet veya işlemle ilgili olabilir.
2. Örgüt, olay, faaliyet veya işlem için varılması gereken bir amaç olması gerekir.
3. Örgüt, olay, faaliyet veya işlemin önceden belirlenmiş amaçlara ulaşabilmesi gerekir.

Denetim ise, ekonomik faaliyetlerle ilgili savların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini ölçmek için

- dışarıdan tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi
- ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi

sürecidir. Denetim tanımı içerisinde dikkatle ele alınması gereken unsurlar ise, denetimin konusu, önceden belirlenmiş ölçütler, tarafsız biçimde kanıt toplama ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesidir. Bu unsurları detaylı incelemek gerekirse, aşağıdaki bilgilere ulaşılabilir.

- Denetimin konusu: Kavram muhasebe denetimi alanı içerisinde tartışıldığında, denetimin konusu işletmeler ve onların dışı sunduğu finansal bilgiler olarak ele alınmaktadır. Muhasebe denetimiyle eş anlamlı kabul edebileceğimiz finansal tablo denetiminde, denetimin konusunu tamlık, eksiksizlik, doğruluk gibi bir takım savlar oluşturur.
- Önceden belirlenmiş ölçütler: Denetimin konusunu oluşturan şeylerin tespit edilebilmesi için önceden belirlenmiş ölçütlerin bulunması gerekmektedir. Finansal tablo denetiminde önceden belirlenmiş ölçütler Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleridir.
- Tarafsız biçimde kanıt toplama: Denetimi yapacak kişiyle veya denetimin yapılarıyla ilgilidir. Bu süreç, tarafsız bir kişi tarafından tarafsız bir biçimde kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi şeklinde yürütülmelidir. Bu bakış açısıyla, denetimi yapacak kişinin, denetimin konusu olan bilgi, faaliyet veya işlem gibi şeylerle direkt ilgili olmayan bir kişi olması önem arz etmektedir.
- Sonuçların ilgili taraflara iletilmesi: Denetim sürecinden elde edilen bulgular, denetim görevini veren veya konuyla ilgili taraflara bir rapor aracılığıyla iletilmelidir.

Yukarıda sözü edilen açıklamalardan da görüldüğü üzere kontrol ve denetim kavramlarının işleyişi açısından bir takım farklılıklar aşikardır. Denetim kavramına şemsiye bir kavram olan kontrol kavramı,

denetim kavramına nazaran soyut bir kavramdır. Denetim ise, somut olarak gözlemleyebileceğimiz bir faaliyettir. Kontrol, işlemin yapılması sırasında, süreçlerle iç içe geçmiş bir özellik göstermektedir. Yani kontrol süreci, işlem, süreç, faaliyet yerine getirilirken aynı anda hareket etmektedir. Ancak bu durum denetim için aynı değildir. Denetimde ise, işlem, faaliyet veya süreç yerine getirildikten sonra işlem, faaliyet veya süreçten bağımsız olarak yerine getirilmektedir. Kontrol ve denetim arasındaki bir diğer fark ise kontrolde süreklilik gösteren bir durumdan bahsedilirken denetimde sürecin bir başlangıcının ve sonunun bulunmasıdır. Kavramlar arasındaki farklılıkları gözlemlemek amacıyla aşağıda verilen örnek durumuna dikkat veriniz:

Örnek: “Kontrol ile örgüt içerisindeki her kişi ilgilidir ve herkesin eylemleri kontrolü etkiler. Kontrol süreci, örgütün amaçlarına ulaşabilmesi için örgüt içerisindeki tüm üyeler tarafından sürekli olarak işe koşulmaktadır. Halbuki denetimde, sadece örgüt içerisindeki belirli kişiler denetim ile görevlendirilmişlerdir. Bu kişilerin denetim görevleri belirli bir zaman diliminde başlar ve yine belirli bir zaman diliminde sona erer.”

Denetim, kendi içerisinde faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablo denetimi olmak üzere üç türe ayrılmaktadır. *Faaliyet denetimi*, bir örgütün tamamının veya bir biriminin faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığıyla ilgilenen denetim türüdür. Uygunluk denetimi ise, kişilerin yapmış oldukları işlemlerin veya faaliyetlerin bir otorite veya üst yönetim tarafından belirlenmiş kural veya düzenlemelere uyumunun test edilmesidir. Son olarak, *finansal tablo denetimi* de işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygunluğunun tarafsız olarak incelenmesi ve sonuçların bir raporla iletilmesi sürecidir.

Denetim kavramı yeterince tartışıldıktan sonra, bu kitabın asıl konusu olan muhasebe denetimi kavramına daha detaylı bakabiliriz. *Muhasebe denetimi*, bağımsız bir dış denetçinin işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliği konusunda makul bir güvence sağlamak üzere görüş oluşturmak için sistematik olarak kanıt toplayarak incelemesi ve sonuçları bir raporla iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Muhasebe denetimini, genel denetim unsurları ile açıklayacak olursak, kavramı aşağıdaki şekilde irdleyebiliriz.

Muhasebe denetiminde;

- denetimin konusu, finansal tablolar ve bu tablolardaki bilgilerdir.
- önceden belirlenmiş kriterler, finansal tabloların doğru ve güvenilir biçimde sunulmasını sağlayacak muhasebenin temel kavramları ve ilkeleridir.
- Muhasebe denetimini işletme içerisinde yer almayan tarafsız ve bağımsız bir serbest meslek sahibi yapar. Bu dış denetçi, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin tarafsız olarak kanıt toplayarak durumu çözümlemekten sorumludur. Bu süreç için denetçiden akla uygun bir biçimde güvence vermesi beklenmektedir. Yani, denetçiden, finansal tablolar için makul bir güvence vermesi beklenemez, ancak doğruluk konusunda kesin bir garanti vermesi beklenemez.
- Muhasebe denetiminden sorumlu olan bağımsız dış denetçi, süreci tamamladıktan sonra görüşünü bir raporla ilgili paydaşlara/taraflara sunar.

Yukarıdaki bilgiler ışığında gözler önüne serildiği gibi, muhasebe denetimi esas itibarıyla bir finansal tablo denetimidir. Bu süreçte bağımsız dış denetçinin ana amacı, finansal tablo denetimini yürütebilmek ve finansal tablolarla ilgili görüş oluşturabilmek için özellikle iç kontrolün incelenmesidir. Elbette ki bu esnada, zaman zaman uygunluk denetimine de başvurur. Ancak uygunluk denetimi, denetçinin esas ve birincil amacı değildir.

Denetçi ve Denetçilik Mesleği

Muhasebe denetiminin uygun bir şekilde yerine getirilebilmesi için en önemli unsurlardan biri “denetçi”dir. Asıl görevi denetlemek olan, çalışma koşulları ve mesleki örgütlenmeleri birbirinden farklı üç tür denetçi bulunmaktadır. Bunlar iç denetçiler, kamu denetçiler ve dış denetçilerdir. *İç denetçiler*, bir örgütün kendi bünyesinde yer alan, yani o örgütün üyesi olan kişilerdir. Sözü edilen bu iç denetçiler, örgütün kendi iç kontrollerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgilidirler. İşletmelerde iç denetçilerin görevi, işletme yönetimine bağlı olan iç denetim bölümünde yer almak ve iç kontrol sistemiyle ilgili işletme tepe yönetimine yardımcı olmaktır. Bunun yanında iç denetçiler, faaliyet denetimi veya uygunluk denetimi de

yapabilirler. *Kamu denetçileri* ise kamu kurumlarında görev yapan bireylerdir. Kamu denetçileri hem örgüt içinden hem de örgüt dışından görevli kişiler olabilirler. Kamu denetçilerinin ana görevleri, uygunluk denetimi yapmak ve bunun yanında yan görevler olarak faaliyet denetimi ve finansal tablolar denetimi yapmaktır. Son olarak, bağımsız denetçiler olarak da bilinen *dış denetçiler*, örgütle bağlantısı olmayan kendi adına muhasebe denetimi yapmakla görevli bireylerdir. Her ne kadar iç denetçiler veya kamu denetçileri de denetimlerini tarafsız bir biçimde kanıt toplayarak yerine getirirler de bir örgüte bağımlı olmaları tarafsızlık konusunda dış denetçiler kadar duyarlı ve başarılı olmamalarına sebep olabilir. Tanımdaki bağımsızlık veya tarafsızlık gerçek anlamda dış denetçiler için söz konusudur.

Denetim konusu, ticaretin ilk başladığı zamanlara denk gelse de gelişiminin hızla artması sanayi devrimine dayanmaktadır. Muhasebe denetiminin tarihsel gelişimine bakılacak olursa, denetim başlangıçta sadece belge ve kayıtların hata ve hile açısından incelenmesiyle başlamıştır. 1900'lü yıllara kadar süren bu durum Sanayi devrimiyle başlayan ve 1900'lü yıllarda daha da belirginleşen işletmecilik alanındaki büyük gelişmeler, çok ortaklı büyük işletmelerin kurulması, böyle bir gelişmeye neden olmuştur. 1930'dan itibaren muhasebe denetimi, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmak üzere, örnekleme tekniklerine dayalı olarak yapılmaya başlanmıştır. 1950'lerden sonra ise muhasebe denetiminin günümüze kadar süregelen iç kontrol sisteminin önce incelenmesi ve elde edilen bulgulara göre esas denetim testlerinin planlandığı inceleme biçimine geçilmiştir.

Türkiye'de Denetçilik Mesleğiyle İlgili Düzenlemeler

Türkiye'de muhasebe ve denetçilik mesleği ile ilgili düzenlemeler diğer bir çok ülkeye nazaran oldukça gecikmiştir. Ancak bu gecikmeye rağmen son yıllarda, dünyadaki gelişmelere paralel olarak önemli adımlar atılmaktadır. Bu adımlardan ilki, Sermaye Piyasası Kanunu'dur. Sözü edilen kanunun 16. ve 22. maddelerinde, sermaye piyasası kurumlarının muhasebe denetimi yaptırtması zorunlu kılınmıştır. Bunun yanında kanun, muhasebe denetimi yapacak dış denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını düzenleme görevlerini de ele almıştır. Muhasebe denetimine ilişkin atılan bir diğer adım ise, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'dur. Sözü edilen kanunun önemi, kapsamı dahilindeki yönetmelikler ve tebliğler ile birlikte, muhasebe denetimine ilişkin mesleklerin düzenlenmesi açısından işevuruk tanımlamalar yapmasıdır. Kanun, muhasebe denetimi görevi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere (S.M.M.M) ve Yeminli Mali Müşavirlere (Y.M.M) verilmiştir. SMMM'lerin ana görevleri muhasebeye ilişkin verileri denetlemenin yanında verileri kayıt altında tutup buna ilişkin beyannameleri düzenlenmektir. YMM'ler ise sözü edilen verilere ilişkin kayıtları tutamazlar ancak vergi amaçlı onaylama hizmetleri konularına odaklanmaktadır.

Muhasebe Denetiminin Gereği ve Önemi

İşletme yöneticileri ve işletmeyle ilgili pek çok taraf her gün finansal kararlar diyebileceğimiz karar vericinin ekonomik durumuna etki eden değişik kararlar almak durumundadır. İşletme ile ilgili finansal bilgi kullanıcıları adını verdiğimiz bu tarafları şöyle sıralayabiliriz:

Yöneticiler: İşletmeyi yönetebilmek için karar alırken güvenilir finansal bilgilere ihtiyaç duyarlar.

İşletme Sahipleri ve Ortaklar: Sahipler veya ortaklar işletmeye koymuş oldukları sermayenin gelişimini ve karlılığını takip edebilmek ve işletme yöneticilerinin başarısını takip edebilmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar.

Çalışanlar: İşlerinin devamlılığı ve ücretleri işletmenin başarısına bağlı olduğu için finansal bilgi ihtiyacındadırlar.

Kredi Verenler: İşletmeye verdikleri borçların durumunu takip etmek veya borç verip vermeme kararını almak için finansal bilgiye ihtiyaç duyarlar.

Devlet: Vergi gelirleri ve finansal politikaları yapmak için işletmelerle ilgili finansal bilgiye ihtiyaç duyar.

Alacağı ve Borcu Olan Taraflar: İşlerinin devamlılığı ve alacaklarının tahsili işletmenin finansal durumuna bağlıdır.

Finansal bilgiler pek çok kişiyi ilgilendirmekte ve onların menfaatlerini etkilemektedir. Finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda tüm bu tarafların güven duyacağı ve onlardan bağımsız bir kişi veya kurumun güvence vermesi gerekir. Muhasebe denetimini bu güvence ihtiyacı doğurmuştur.

Muhasebe denetimi ve mesleği, finansal bilgi kullanıcıları ile finansal bilgiyi üreten işletme arasında bir güven mekanizmasıdır. Bu denetim işletme dışı bir tarafça yapılmalıdır. Konuyu dış bilgi kullanıcıları açısından irdelediğimizde ise, bu tarafların da böyle bir denetimi gerçekleştirmeleri olanaklı değildir. İşletme dışı tarafların bilgisi ve zamanı böyle bir denetim için uygun değildir. Bu durumda finansal bilgilerin üretilmesi ile bunların kullanıcıları arasında bağımsız bir meslek erbabının bu denetimi yapması ve güvence vermesi en mantıklı yoldur.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Önemi

Genel kabul görmüş denetim standartları muhasebe denetimi mesleğini icra edecek meslek mensuplarının nasıl olması gerektiği ve bir muhasebe denetiminde yapmaları gereken asgari işleri belirlemiş olmaktadır. Başka bir ifade ile muhasebe denetimi mesleğinin anayasasını oluşturmaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarının muhasebe denetimi açısından önemini şöyle sıralayabiliriz:

Genel kabul görmüş denetim standartları, bir muhasebe denetçisinin hangi donanımlara sahip olması gerektiğini ve mesleğe nasıl girmesi gerektiğini belirleyerek mesleğe tarafların güven duymasını ve kabul görmesini sağlamaktadır. Asgari standartları belirlenmiş, konusunda uzman bir meslek erbabının yapacağı denetime tüm tarafların güven duyacağı açıktır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci önemli işlevi, yapılan denetim için de kalite standartları oluşturmalarıdır. Genel kabul görmüş denetim standartları her denetçinin her denetim sırasında en az neler yapması gerektiğini ve yazacağı raporda en az neler olması gerektiğini belirlemiştir. Böylece genel kabul görmüş denetim standartları denetçinin yaptığı işin denetlenmesinde ölçüt vazifesi görmektedir. Denetçinin kaliteli bir denetim yapıp yapmadığını ölçmemizi sağlamaktadır.

Genel kabul görmüş denetim standartlarının diğer bir işlevi ise, denetçi için önemli bir yol gösterici olmasıdır. Genel kabul görmüş denetim standartları denetimin planlanması, iç kontrolün incelenmesi, kanıt toplanması gibi bir denetimde yapılması gereken işleri belirlediği için denetçi için iyi bir yol haritası çizmiş olmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul görmüş denetim standartları tüm denetçilerin yaptıkları tüm muhasebe denetimlerinde uymak zorunda oldukları temel kurallar bütünüdür.

Genel Kabul görmüş denetim standartları üç grup içerisinde yer alan toplam on standarttan oluşmaktadır.

Genel Standartlar

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ilk grubunu genel standartlar oluşturur. **Genel standartlar denetçi ile ilgili standartlardır. Muhasebe denetimini meslek olarak seçecek bağımsız bir dış denetçinin hangi eğitim ve uzmanlıklara sahip olması gerektiği ve denetim çalışmasını yürütürken nasıl davranması gerektiği konuları genel standartlar içerisinde düzenlenmiştir.** Bu nedenle bu grup standartlara kişisel standartlar adı da verilir. Genel standartlar **EĞİTİM VE YETERLİLİK STANDARDI, BAĞIMSIZLIK STANDARDI, MESLEKİ DİKKAT VE ÖZEN STANDARDI** olmak üzere üç standarttan oluşur.

Eğitim ve yeterlilik standardına göre, denetçi en az lisans düzeyinde üniversite mezunu olması gerekir. Bu eğitim işletme muhasebe esas olmak üzere iktisat, ticaret hukuku, istatistik, vergi gibi konuları içermelidir.

Bağımsızlık standardı, denetçinin işletme ve bilgi kullanıcısı taraflardan bağımsız olması ve tarafsız hareket etmesini emreder.

Bu standart açısından da meslek yasasına baktığımızda; yasanın yasaklar başlığını taşıyan 45 inci maddesinin şöyle olduğunu görüyoruz:

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2. Maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fürundan biri ve 3. Dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler. Yasadaki bu hükümlerin serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin bağımsızlığına ve tarafsız hareket edebilmelerine yönelik olduğu açıktır.

Mesleki dikkat ve özen standardı denetçinin denetim faaliyetleri sırasında azami dikkat ve özeni göstermesini gerektirir.

Denetçinin mesleki dikkat ve özenini gösterip göstermediğinin ölçüsü de genel kabul görmüş denetim standartlarıdır. Eğer denetçinin çalışma kâğıtları denetimin çalışma alanı standartlarına uygun bir şekilde yürütüldüğünü ve denetim raporunun raporlama standartlarına uygun hareket edildiğini belgeliyor ise denetçi mesleki dikkat ve özenini göstermiş demektir.

Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarından ikinci grubu çalışma alanı standartları oluşturur. **Çalışma alanı standartları denetçinin muhasebe denetimi sırasında yapması gereken asgari faaliyetleri belirtir. Çalışma alanı standartları PLANLAMA VE YARDIMCILARIN GÖZLENMESİ, İÇ KONTROLUN İNCELENMESİ VE KANIT TOPLAMA olmak üzere üç adettir.**

Planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardı, denetçinin en az emekle ve zamanında denetim faaliyetini bitirebilmesi için planlama şartı getirmiştir. Muhasebe denetimi görevini alan bir denetçi bu işi en geç kapanan döneme ait faaliyet raporlarının görüşüldüğü mart veya nisan aylarında bitirmek zorundadır.

Bir denetim faaliyeti çoğunlukla tek bir denetçi tarafından baştan sona yapılmaz. Her işletmenin denetiminde; bir uzman denetçinin başkanlığında denetçiler, denetçi yardımcıları, stajyerlerden oluşan bir ekip görev yapar. Ekibin başındaki uzman denetçi tüm çalışanları diğer denetçiler kendilerinin yanında çalışan yardımcılarını sürekli gözlemlemek zaman zaman yaptıkları işleri gözden geçirmek zorundadırlar. Böylece işler yapılan plana uygun biçim de yürüyecek ve amaca daha çabuk varılacaktır.

Çalışma alanı standartlarından ikincisi iç kontrol sisteminin incelenmesi standardıdır. **İç kontrol sisteminin incelenmesi standardına göre; denetçinin çalışmalarının ilk aşamasında finansal tabloları hakkında görüş oluşturmaya çalıştığı işletmenin iç kontrol sistemini incelemesi gerekir.**

Finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu iç kontrol sistemine bağlıdır. Eğer işletmede güçlü bir iç kontrol sistemi varsa finansal tablolar da ona bağlı olarak güvenilir ve doğru olacaktır. Böylece denetçi iç kontrol sistemine ne kadar güvenip güvenemeyeceğine karar vererek finansal tabloların güvenilirliğiyle ilgili değerlendirme yapması kolaylaşacaktır.

Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü kanıt toplama standardıdır. **Kanıt toplama standardına göre denetçi görüşünü oluşturabilmek için yeterli ve güvenilir kanıt toplamalıdır.**

Denetçi görüşüne etki eden her şey kanıt olabilir. Kanıtın yeterliliği toplanacak kanıtın sayısal miktarı ile ilgilidir. Herhangi bir denetim alanında toplanacak kanıt miktarını etkileyen unsurlar şunlardır:

- İncelenen denetim alanı için belirlenen önemlilik düzeyi,
- İncelenen denetim alanı için belirlenen kontrol riski düzeyi,
- İncelenen denetim alanının doğal risk düzeyi,
- Toplanabilecek kanıt türünün güvenilirlik düzeyi veya kalitesi,
- Toplanacak kanıtın maliyeti.

Eğer denetçi koşullar elverişli ise en kaliteli kanıt toplamaya çalışmalıdır.

Kanıtların güvenilirlik düzeyini etkileyen faktörleri şöyle sıralayabiliriz:

- Eğer bir kanıt işletme dışı kaynaklardan toplanmış ise, işletme içerisinden toplananlara göre daha güvenilirdir.
- Kanıt bizzat denetçi kendisi oluşturur ise, başka birilerine sorarak oluşturduğu kanıtlardan daha güvenilir kanıt elde edilmiş olur.
- Kanıt orijinal ise, fotokopi veya faks çıktısından daha güvenilirdir.
- Dönem sonu toplanan kanıtlar, dönem içi toplanan kanıtlardan daha güvenilirdir.

Raporlama Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarından üçüncü grubu raporlama standartları oluşturur. **Raporlama standartları denetçinin denetim raporunu nasıl hazırlaması gerektiğini ve raporunu yazarken asgari nelere yer vermesi gerektiğini belirtir. Denetim raporu bir muhasebe denetiminde dışa sunulan tek belgedir. Tüm taraflar sadece bu raporu görürler. Bu nedenle raporlama standartları diğer standartlara göre daha açık ve kesin sınırlar taşır. Raporlama standartları UYGUNLUK STANDARDI, TUTARLILIK STANDARDI, TAM AÇIKLAMA STANDARDI VE GÖRÜŞ BİLDİRME STANDARDI olmak üzere dört adettir.**

Raporlama standartlarından ilki uygunluk standardıdır. **Uygunluk standardına göre denetçi raporunda incelemiş olduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirtmek zorundadır.** Denetçi görüşünü açıkladığı raporunda mutlaka incelediği finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygun olup olmadığıyla ilgili bir cümleye yer vermelidir.

Raporlama standartlarından ikincisi tutarlılık standardıdır. **Tutarlılık standardına göre; denetçi raporunda incelediği finansal tabloların düzenlenişi sırasında genel Kabul görmüş muhasebe kavramlarından tutarlılık kavramına uyum hareket edilip edilmediğini belirtmek zorundadır.**

Tutarlılık kavramına göre; işletmeler muhasebe kayıtları sırasında veya finansal tabloları düzenlerken kullandıkları politika veya yöntemleri her dönem değiştirmeden kullanmak durumundadırlar. Yöntemlerden herhangi birinde değişiklik yapmak zorunda kalmaları halinde ise; bu durumu finansal tabloların dipnotlarında detaylarıyla açıklamak zorundadırlar.

Raporlama standartlarından tutarlılık ise; bu kavrama işletme tarafından uyulup uyulmadığının denetim raporunda belirtilmesiyle ilgilidir. İşletme tutarlılığa uygun hareket etmiş ise de; raporda bu konudan bahsedilmesi gerekir.

Raporlama standartlarından üçüncüsü tam açıklama standardıdır. **Tam açıklama standardına göre; denetçi incelediği finansal tablolarda tam açıklama kavramına uygun hareket edilmemiş ise bu durumu raporunda belirtmelidir.**

Tam açıklama kavramı da tutarlılık gibi bir genel Kabul görmüş muhasebe kavramıdır. Bu kavrama göre; işletmeler finansal tablolarında bilgi kullanıcılarının gerek duyduğu her şeyi herhangi bir soru işareti yaratmayacak biçimde açıklamalıdır. Finansal veriler açıklanırken gerekli sistematik bilgi sunulma kurallarına uyulmalı, sınıflandırmalar usulüne uygun yapılmış olmalıdır. Finansal olmayan bilgiler ise, finansal tabloların ek ve dipnotlarında açıklanmalıdır.

Raporlama standartlarından dördüncüsü görüş bildirme standardıdır. **Görüş bildirme standardına göre; denetçi raporunda olumlu, olumsuz veya görüş bildirmeme gibi bir görüş belirtmek**

durumundadır. Denetçi denetim raporunu yuvarlak ifadelerle yazamaz. Kesin olarak açıkça bir görüş belirtmek zorundadır. Denetçi raporunda dört türde görüş belirtebilir. Bunlar:

- Olumlu görüş bildirme,
- Şartlı olumlu görüş bildirme,
- Olumsuz görüş bildirme,
- Görüş bildirmekten kaçınmadır.

Türkiye'de Denetim Standartları Konusundaki Düzenlemeler

Türkiye'de denetim mesleği ile ilgili, birinci bölümde de belirttiğimiz gibi pek çok düzenleme söz konusudur. Fakat bu düzenlemeler içerisinde özellikle standartlar açısından irdeleyebileceğimiz iki düzenleme ön plana çıkmaktadır. Bunlar 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa dayanarak Sermaye Piyasası Kurulunun tebliğleri ve 3568 sayılı meslek yasası ve yasaya bağlı yönetmeliklerdir.

Meslek Yasası ve Bağlı Yönetmeliklerde Denetim Standartları

Meslek yasası ve ona bağlı yönetmeliklerde hem genel Kabul görmüş denetim standartları hem de denetim standartlarına paralel detaylara ilişkin açıklamalar bulunmaktadır. Bu maddeler yasa ve yönetmelikler içerisinde karışık biçimde yer almaktadır. Standartlarla ilgili en önemli yönetmelik 1990 yılında yayınlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esaslarına ilişkin yönetmeliktir.

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı ile ilgili olarak, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları ile ilgili yönetmeliğin 6. Maddesi son cümlesinde şöyle demektedir: Meslek mensupları... **görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler.** Meslek yasasında ise görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan meslek elemanları için 48.maddede disiplin cezaları getirilmiştir.

Sonuç olarak, meslek yasamız ve bağlı yönetmeliklerin genel standartları tam bir güvence altına aldığını söyleyebiliriz.

Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenlemelerinde Denetim Standartları

Ülkemiz de muhasebe denetimi ile ilgili en önemli düzenlemelerden biri Sermaye Piyasası Kanunu ve bu kanuna göre kurulan Sermaye Piyasası Kurulunun yapmış olduğu çalışmalardır. Sermaye Piyasası Kurulu 2006 yılında "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" yayınlamıştır. Bu tebliğ IFAC'ın yayımladığı uluslararası denetim standartlarının Türkiye'ye uygulanması suretiyle tamamen bu standartlara paralel olarak oluşturulmuştur. Dolayısıyla genel kabul görmüş denetim standartları ve bunların detaylı açıklamaları açısından son derece yeterli bilgiyi içermektedir.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde genel kabul görmüş denetim standartları ile ilgili kısımlar şöyledir:

Genel standartlarla ilgili açıklamalar "Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartları" başlıklı kısımda yer almaktadır. Bu kısımdaki ikinci ve üçüncü bölümlerdeki genel standartlarla ilgili başlıklar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri;
- Bağımsız denetçi unvanları,
- Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi,
- Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması,
- Tam zamanlılık,

Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler;

- Mesleki şüphecilik,
- Bağımsızlık,

- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar,
- Mesleki özen ve titizlik.

Çalışma alanı standartları ile ilgili olarak dokuzuncu kısım “Bağımsız Denetimin Planlanması” başlığını taşımakta ve planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardının detaylarını açıklamaktadır. Onuncu kısımda iç kontrolün incelenmesi standardı için yol gösterici açıklamalar bulunmaktadır. On iki, on dört, on beş, on altı ve on sekizinci bölümler ise, kanıt toplama standardına ilişkin detayları içermektedir.

Tebliğde raporlama standartları ile ilgili olarak ise, otuzuncu kısım düzenlenmiştir. “Bağımsız Denetim Raporunda Şartlı veya Olumsuz Görüş Verilmesi ya da Görüş Bildirmekten Kaçınılması” başlığını taşıyan kısım tamamen raporlama standartlarının açıklamalarını içermektedir.

Tebliğdeki diğer kısımlar ise, denetimle ilgili özel konulara ayrılmıştır.

Sonuç olarak, Sermaye Piyasası Kurulu kendine tabi işletmelerde genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir denetim yapılmasını güvence altına almıştır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemelerinde Denetim Standartları

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), birinci bölümde anlatıldığı gibi günümüzde Türkiye Denetim Standartlarını (BDS) yayımlama yetkisine sahip kurumdur.

Bu yetki çerçevesinde kurum, uluslararası muhasebeciler federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarını referans alarak Bağımsız Denetim Standartları (BDS)’leri büyük ölçüde yayınlamıştır. (<http://www.kgk.gov.tr>) Bu standartlar finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi anlamında kullanılan finansal tablo denetimi için düzenlenmiştir ve ülkemizde bağımsız denetime tabi tüm işletmelerin denetiminde uygulanmak zorundadır.

Kurum tarafından yayınlanan BDS’ler temel olarak altı grupta toplanabilir. Bunlar sırasıyla aşağıda anlatılmıştır.

Genel İlke ve Sorumluluklar

Bu grup standartlar, bağımsız denetçinin genel amaçları ve temel sorumlulukları üzerinedir. **Standartlara göre denetimin amacı, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.** Başka bir ifade ile muhasebe denetiminin amacı, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak için, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından görüş verilmesidir (BDS,200:3).

Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Bu grup standartlar içinde, öncelikle finansal tabloların bağımsız denetiminin nasıl planlanması gerektiği açıklanmıştır.

Bu grup içerisinde ayrıca bağımsız denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı testleri nasıl planlayacağı ve testlerin uygulanması sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesinin nasıl olması gerektiği açıklanmıştır. Son olarak bu grup içinde, hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar anlatılmıştır.

Bağımsız Denetim Kanıtları

Bu grup standartlar içerisinde bağımsız denetim kanıtları ve bağlantılı konular açıklanmıştır. Standartlara göre, denetçi görüşüne dayanak oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek zorundadır. Grup içerisinde belirli kalemler için kanıt toplamada dikkate alınması gereken özel hususlar ile dış

doğrulamalar, ilk bağımsız denetimler, analitik prosedürler, bağımsız denetimde örnekleme konuları anlatılmıştır.

Bu grup içerisinde ayrıca gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların, ilişkili tarafların, bilanço tarihinden sonraki olayların, işletmenin sürekliliği ve yazılı açıklamaların bağımsız denetime etkileri ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

Bu grup standartlar içerisinde başka denetçilerin veya kişilerin çalışmalarından yararlanılması gibi özel hususlar açıklanmıştır. Bunlar; topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dâhil), iç denetçi çalışmalarının kullanılması, uzman çalışmalarının kullanılması gibi konulardır.

Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama

Bu grup standartlar içerisinde finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama konuları açıklanmıştır. Standarda göre denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda olumlu görüş içeren bir rapor düzenler. Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir.

Bu grup içerisinde ayrıca bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektiren durumlar ile denetçi raporuna dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları eklenmesini gerektiren koşullar ayrıntılı açıklanmıştır. Son olarak ise, önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgiler, karşılaştırmalı finansal tablolar ve bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarına yer verilmiştir.

Özel Alanlar

Bu grup standartlar içerisinde özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimi, tek bir finansal tablonun bağımsız denetimi ile finansal tablolardaki belirli unsurların, hesapların veya kalemlerin bağımsız denetimi, özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yapılan denetimler gibi özel hususlar açıklanmıştır.

Özetle KGK bağımsız denetimin uluslararası ölçülere uygun yapılması için gerekli tüm standartları çıkarmaktadır.

Denetimde Etik Kurallar ve Meslek Ahlakı

Ahlak, genel anlamda toplumda neyin doğru neyin yanlış olduğu konusundaki bir takım değer yargılarının oluşturduğu kurallar topluluğudur. Tüm toplumlarda ve meslek örgütlerinde olduğu gibi muhasebe denetimi mesleği ile ilgili olarak da dünyada ve ülkemizde etik kurallar oluşturulmuştur.

Dünyada Muhasebe Denetimi Etik Kuralları

Meslek ahlakıyla ilgili kuralların iki parçalı olarak düzenlendiğini görüyoruz. Bunlardan ilk kısım meslek mensuplarının uyması gereken ideal ahlaki değerleri ifade eden genel ahlak kurallarıdır. Bunlar çoğunlukla yasal olarak düzenlenmeyecek idealize edilmiş kuralları oluşturur. Buna bağlı olarak oluşturulan ikinci kısım ise bir meslek mensubunun yapmaması gereken davranışları belirler ve davranış kuralları biçiminde düzenlenir.

Dünyada genel olarak Kabul gören genel ahlak ilkeleri şöyledir (Güredin,115) :

- Sorumluluklar
- Kamu çıkarı
- Dürüstlük

- Tarafsızlık ve bağımsızlık
- Mesleki özen gösterme
- Hizmetin kapsamı ve niteliği

Bu genel ahlak ilkelerine dayalı olarak ahlaki davranış kuralları da şöyle sıralanmaktadır (Güredin,116):

- Denetçi tüm denetim çalışmalarında bağımsız olmalı ve dürüst ve tarafsız hareket etmelidir.
- Geçerli olan tüm denetimle ilgili standartlara ve mevzuata uygun davranmalıdır.
- Muhasebe ilkelerine uygun davranmalıdır.
- Ücret denetim sonucuna bağlı olmamalıdır. Müşteri işletmelerinden komisyon ve bilirkişi ücreti almamalıdır.
- Meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler ve aldatıcı biçimde reklam yapmamalıdır.
- Yasaların izin verdiği kuruluş şekli ve şirket adını kullanmalıdır.

Meslek Yasasına Dayanarak TÜRMOB'un Düzenlediği Etik Kurallar

TÜRMOB, meslek yasasının kendisine verdiği yetkiye dayanarak “Serbest Muhasebeciler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliği” 2007 yılında yayınlamıştır. Söz konusu yönetmelikte tüm meslek mensuplarının uyacakları temel etik ilkeler şöyle belirlenmiştir:

- Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- Tarafsızlık: Yanlı veya ön yargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- Mesleki yeterlilik ve özen: Meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- Gizlilik: Meslek mensubunun mesleki ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
- Mesleki davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerinde Etik Kurallar

Sermaye piyasasında bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin ikinci kısmının üçüncü bölümünde bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler şöyle belirlenmiştir:

- Mesleki şüphecilik
- Bağımsızlık
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar
- Mesleki özen ve titizlik
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
- Reklam yasağı
- Sır saklama yükümlülüğü
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet

Denetim Standartları ile Denetim Testleri ve Yordamları İlişkisi

Finansal Tablo Beyanları ve Denetim Amaçları

Finansal tablolarda ileriye sürülen ve doğrulukları konusunda denetçinin kanıt toplamak zorunda olduğu beyanlar şunlardır:

- Varlıklar veya borçlar verilen bir tarihte mevcuttur ve gelir ve giderler meydana gelmiştir. (gerçeklik)

- Finansal tablolarda yansıtılması gereken tüm işlemler ve hesaplar tablolarda yansıtılmıştır. (bütünlük)
- Varlıklar, verilen bir tarihteki işletmenin hakları ve borçları ise yükümlülükleridir. (sahiplik)
- Tüm varlıklar, borçlar, hasılar ve gider elemanları uygun biçimde ve doğru olarak değerlendirilmiştir. (değerleme ve gidere dönüştürme)
- Finansal tabloların unsurları uygun biçimde sınıflanmış, tanımlanmış ve açıklanmıştır. (tam açıklama)

Denetim Testleri

Bir denetim çalışmasında denetçi finansal tablolarla ilgili görüş oluşturabilmek için iki tür test uygulamak zorundadır. Birincisi uygunluk testleri adını verdiğimiz iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için yapılan testlerdir.

Denetçilerin uyguladığı ikinci grup testler tözel testlerdir. Tözel testler esas testler adını da verebileceğimiz doğrudan bir finansal tablo unsurunun doğruluğuyla ilgili yapılan testlerdir.

Denetim Yordamları

Denetim testlerinin yapılabilmesi için, denetim yordamları adını verdiğimiz kanıt toplama yöntemlerini kullanırlar. Denetim yordamları aracılığıyla toplanan kanıtlar ise denetçinin finansal tablolarla ilgili görüşüne temel oluşturacaktır.

Denetim Süreci, Denetim Kanıtları Ve Çalışma Kağıtları

Denetimin üç önemli kavramı, üç başlık altında ele alınarak incelenecektir. Bu kavramlardan ilki denetim sürecidir. Bu kavramı ele alacağımız başlığın altında, bir denetimin başlangıcından sonuna kadar hangi süreçlerden geçtiği görülecektir. İkinci başlıkta kanıt kavramı ele alınacak ve türleri incelenecektir. Aynı başlığın içinde kanıtları toplamak için hangi yordamların kullanıldığı anlatılacaktır. Bölüm içinde üçüncü başlık çalışma kağıtlarıdır. Denetimin gerçekleşmesi sırasında çok önemli işlevleri olan çalışma kağıdı kavramı, işlevleri ve türleri hakkında bilgi verilecektir.

Denetim Süreci

Denetim işi, bir birini izleyen aşamalardan oluşan bir süreçtir. Bu süreç müşterinin seçilmesi ve kabul edilmesi ile başlar, denetim sürecinin planlanması ve denetimin yürütülmesiyle devam eder, denetim raporunun hazırlanmasıyla da sona erer. Denetim firmaları, sadece kendilerinden iş talep edildiğinde harekete geçerek, bir iş teklifi sunabilirler. Bu yaklaşımın altında yatan temel mantık, denetim firmaları arasındaki rekabet ortamının oluşmasına engel olmaktır. Denetim firmalarının birbiri ile rekabete girmesi, bir süre sonra denetim firmalarının denetim kalitesinden ödün vermesine yol açabilir.

Denetim firmaları, kendilerinden denetim hizmeti talep eden her müşteriyi kabul etmek zorunda da değildir. Denetçi firmanın müşteriyi kabul etmeme ve teklif sunmama gibi bir seçeneği her zaman için vardır. Bir denetim firması, kendisine başvurarak hizmet talep eden bir işletmeyi kabul edip etmeme kararını vermek için, öncelikle müşteri işletmeyi tanımaya ve hakkında bilgi toplamaya çalışır.

Her müşteri az veya çok bir denetim riski taşıdığından, bir işletme ile denetim anlaşması imzalandığında, o denetim firmasının taşıdığı risk, bu yeni işletmenin getirdiği risk düzeyi kadar artar. Bir denetim firması potansiyel bir müşteri hakkında bilgi toplarken, eğer mümkün ise bu müşterinin önceki denetçisi ile görüşür. Bir müşteri hakkında en iyi ve güvenilir bilgi, o işletmenin önceki denetçisinden sağlanabilir. Bir denetim firması potansiyel bir müşteriden gelen yeni bir denetim talebini değerlendirirken izlediği yolun aynısını, denetim yapmakta olduğu eski müşterisinden gelen denetime devam etme talebinin değerlendirilmesinde de izlemesi gerekir. Denetim firması seçtiği ve kabul ettiği ve müşteri ile bir denetim sözleşmesi imzalar. Bu denetim sözleşmesi, denetçi firma ile müşteri işletme arasında bir anlaşmazlık olmasını engelleme, bir anlaşmazlık halinde de hangi koşulların geçerli olduğu konusunda temel oluşturacaktır.

Denetimin planlanması, denetimin amacına ulaşabilmesi ve denetimi en az kaynak kullanarak yapılabilmesi açısından çok önemlidir. Üstelik denetim standartlarından “Denetimin Planlanması ve Yardımcıların Gözetimi Standardı” gereğince de denetim faaliyetinin planlanması bir zorunluluktur. Denetimi planlamak için müşteri işletme hakkında bilgiye ihtiyaç vardır. Ancak denetçi firma, denetim işini kabul etmeden önce işletme hakkında bir ön araştırma yapmıştır. Denetim firmasının denetimi planlama aşamasında analitik incelemeler yaparak, denetimin uygulanması sırasında hangi noktalara özellikle dikkat edeceğini belirleyebilir. Analitik inceleme, değişik hesaplar arasında veya hesaplarla işletmenin faaliyetleri arasında bir ilişki ve düzen olduğunu varsayımına dayanmaktadır.

Denetimin yürütülmesi sırasında denetçiler iki önemli test gerçekleştirirler. Bu testler uygunluk testleri (kontrol testleri) ve tözel testlerdir (maddi doğruluk testleri).

Uygunluk testleri (kontrol testleri) işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgilidir. İç kontrol sisteminin üç temel amacı vardır: işletmenin faaliyetlerinin yasalar ve diğer tüm düzenlemelere uygun olarak yürütülmesini sağlamak, finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak, işletmedeki faaliyetlerin etkin ve etkili bir şekilde yürütülmesini sağlamak.

Tözel testler (maddi doğruluk testleri) adından da anlaşılacağı gibi denetçinin yürütmesi gereken esas testlerdir. Denetçi tözel testleri gerçekleştirirken çok daha fazla analitik inceleme yapar ve hesap kalanlarını ayrıntılı bir şekilde inceler. Denetim görüşüne temel oluşturacak kanıtlar toplar.

Bir denetçi tözel testleri tamamladığında işletmenin hazırladığı finansal tabloların güvenilir olup olmadığı konusunda karar vermesi için yeterli kanıt toplamış demektir. Son olarak eğer varsa, finansal tabloların yayınlandığı tarihte ortaya çıkabilecek şartlı borçların veya finansal tabloları etkileme olasılığı olan başka olayların olup olmadığı denetçi tarafından incelenir. Denetim sürecinin son adımı denetçinin uygun bir denetim raporu hazırlaması ve bunu müşterisine sunmasıdır. Denetçi denetim süreci boyunca topladığı kanıtları değerlendirerek, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş sahibi olur.

Denetim Kanıtları

Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla, denetçinin görüşüne etki eden her türlü bilgi ve belgedir. Bir denetçi denetim görüşünü bu kanıtlara dayandırmak zorundadır.

Denetim kanıtlarını çeşitli niteliklerine göre sınıflandırabiliriz:

- Dış Kanıtlar – İç Kanıtlar: Dış kanıtlar işletmenin dışında oluşturulan ve elde edilen kanıtlardır. İç kanıtlar ise işletmenin içinde oluşturulan kanıtlardır.
- Asıl Kanıtlar – Destekleyici Kanıtlar: Asıl kanıtlar bir olay veya durumla doğrudan ilişkili kanıtlardır.

Destekleyici kanıtlar ise, incelenen olay veya durum ile doğrudan ilişkisi olmamasına rağmen, denetçiye olay ve durum hakkında ek bilgi sağlayan kanıtlardır.

Denetçiler denetim işlerini yürütürken görüşlerini oluşturacak kanıtları toplamaları gerekmektedir. Kanıtların toplanması için kullanılan çeşitli yordamlar bulunmaktadır. Burada sayılanlarla sınırlı olmamakla beraber, kullanılan yordamlar şu şekilde sıralanabilir:

Fiziki inceleme: Fiziki inceleme yordamı ile denetçi fiziksel kanıtlar elde eder.

Gözlem: Bu yordamda denetçi işletmede bulunarak, işlemlerin verilen yetkiye göre, doğru, zamanında ve uygun şekilde yapılıp yapılmadığını gözler.

Soruşturma: Denetçi, soruşturma yaparak özellikle iç kontrol sisteminin işleyişi, iç kontrol konusunda yönetimin desteği, yetki ve sorumluluk hiyerarşisinin işleyişi gibi konularda önemli bilgiler edinebilir.

Doğrulama: Doğrulama, işletme kayıtlarındaki bilgilerin doğruluğunu, üçüncü kişilere yazılı olarak doğrulatılmasıdır. Doğrulama iki türlü yapılabilmektedir: olumlu doğrulama ve olumsuz doğrulama. Olumlu doğrulamada müşteri veya satıcıya işletmenin kayıtlarındaki durum iletilir ve karşı taraftan bu bilginin doğru veya yanlış olduğu konusunda geri bildirim istenir.

Belgeleri inceleme: Denetim açısından da belgeler çok önemlidir. Denetçi öncelikle muhasebe işlemlerinin belgelerle desteklenip desteklenmediği konusunu özenle inceler. Ayrıca belgelerin gerçekliği ve geçerliliği incelenir.

Yeniden hesaplama: Yeniden hesaplama, muhasebe kayıtlarına temel teşkil eden hesaplamaların denetçi tarafından yeniden hesaplanarak kontrol edilmesidir.

Analitik inceleme: Analitik incelemeler değişik hesaplar arasında orantı veya başka bir şekilde kurulabilecek ilişkilerin bulunduğu, bu ilişkilerin bir birini izleyen dönemlerde önemli sapmalar göstermeyeceği mantığından yararlanılarak gerçekleştirilen denetim yordamlarıdır.

Denetçinin, çalışma alanı standartları gereği, denetim görüşüne ulaşmak için yeterli sayıda ve güvenilir kanıtlar toplaması gerekir. Denetçinin ne kadar kanıt toplaması gerektiği, mesleki bir yargı konusudur. Denetçi kanıt toplarken kanıt sayısının ne gerekenden az, ne de gerekenden fazla olmaması gerekir. Yetersiz sayıda kanıt ile denetim görüşüne ulaşılması, yanlış görüş bildirmeye neden olabileceği gibi bir dava açılması durumunda denetçinin zarar görmesine, itibar kaybetmesine de neden olabilir. Gereğinden fazla sayıda kanıt toplanması ise yapılan denetimin maliyetini arttıracığından, belli bir noktadan sonra ekonomik olmayacaktır. Denetçinin toplanması gereken kanıt sayısını belirlerken göz önünde bulunduracağı bazı faktörler vardır. Bunlar:

- İncelenen kalemin önemlilik derecesi
- İncelenen kalemin risk düzeyi
- Kanıt toplama maliyeti
- Evrenin büyüklüğü

Denetçilerin yeterli sayıda kanıt toplamanın yanında, güvenilir kanıtlar toplamaları gerekir. Bir kanıtın güvenilirliğini etkileyen çeşitli faktörler vardır. Bunlar:

- Kanıtın ilgili olması
- Kanıtın kaynağı
- Kanıt elde etme zamanı
- Kanıtın nesnel olması

Çalışma Kağıtları

Denetçinin denetimi planlamak, çalışmaları yürütmek, testleri gerçekleştirmek, elde ettiği kanıtları ve bilgileri, sonuçları, ulaştığı denetim görüşünü kaydetmek için kullandığı kağıtlara çalışma kağıtları denilmektedir. Çalışma kağıtları yapılan denetimin somutlaşmış halidir. Sermaye Piyasası Kanununa göre denetim firmaları müşterilerine ait çalışma kağıtlarını düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süre ile saklamak zorundadır. Bu çalışma kağıtlarının bir davaya konu olması durumunda ise, dava sonuçlanıncaya kadar saklanması zorunluluğu bulunmaktadır. Çalışma kağıtları ve içerdikleri bilgilerin dava konusu olmadıkça veya müşteri talep etmedikçe sır olarak saklanması denetçinin sorumluluğundadır.

Denetimi gerçekleştirirken çalışma kağıtlarının kullanımı bir çok yarar sağlar. Çalışma kağıtları, denetimi planlamak, örgütlemek, eşgüdümü sağlamak ve kontrol etmek için iyi bir araçtır. Çalışma kağıtları denetim görüşüne temel oluşturur. Çalışma kağıtları aynı zamanda bir savunma aracıdır. Çalışma kağıtları gelecekte yapılacak denetimlerde, denetçinin işletmeyi daha yakından tanımasına yardımcı olur. Çalışma kağıtları iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesine yardımcı olurlar.

Denetim sırasında elde edilen her türlü bilginin kayıt altına alınması için çalışma kağıtları kullanıldığından, çalışma kağıtları çok çeşitli olabilir. Çalışma kağıtları basit bir not şeklinde olabileceği gibi, listeler,

tablolar, şekiller, kayıtlar şeklinde de olabilir. Ancak bir denetim sırasında standart olarak kullanılan çalışma kağıtları şunlardır:

- Denetim planı ve programı
- Düzeltici ve yeniden sınıflandırıcı günlük defter kayıtları
- Hesap analiz tabloları (cetvelleri)
- Çalışma mizanı
- Denetim notları

Çalışma kağıtları denetçi tarafından iki ana dosyaya bölünerek saklanırlar:

Sürekli dosya: İşletme hakkında gelecek dönemlerde de kullanılması gereken, işletme hakkında temel ve genel bilgilerin bulunduğu çalışma kağıtlarından oluşan dosyadır.

Yıllık dosya: Denetçinin inceleme yapılan yıla ait çalışma kağıtlarından oluşan dosyadır. Her yıl yeniden oluşturulan bir dosyadır. Bu dosyada yer alabilecek bilgilere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir.

Çalışma kağıtları konusunda son olarak söylenmesi gereken bir konu da, çalışma kağıtlarının artık büyük ölçüde bilgisayar ortamında olduğudur. Notlar, belgelerin dijital görüntüsü, tablolar artık bilgisayar ortamında oluşturulmakta ve saklanmaktadır. Bilgisayar kullanımı, çalışma kağıtlarının sorumlu denetçi ve denetçi yardımcıları arasındaki akışının daha kolay ve hızlı olmasını sağlayarak, denetimin daha etkin ve etkili olarak yürütülmesine büyük katkı yapmıştır.

Denetimin Planlanması, Önemlilik Ve Denetim Riski Kavramları

Denetim Planlaması

Denetimin planlaması aşamasında dört temel adım bulunmaktadır:

- Müşteri işletmeyi tanıma
- Analitik incelemelerin yapılması
- Önemlilik ve denetim riskinin ön belirlenmesi
- Denetim programının hazırlanması

Müşteri İşletmeyi Tanıma

İyi bir plan oluşturabilmek için yapılması gereken ilk iş, müşteri işletmeyi çok iyi tanımadır. Daha sonraki adımlar müşterinin yapısına uygun bir şekilde tasarlanacaktır. İşletmeyi tanımaya çalışırken denetçi incelemesini, işletmenin hem dış çevresini hem iç yapısını birlikte değerlendirebilecek şekilde gerçekleştirmelidir. Bunun için işletme ile ilgili odaklanması gereken temel alanlar şu şekilde ifade edilebilir:

İşletmeyi ve Endüstriyi Anlama:

- Endüstri ve dış çevre
- İşletme faaliyetleri ve süreçleri
- Yönetim ve yönetim anlayışı
- Amaç ve stratejiler
- Performans ölçümü

Analitik İncelemenin Yapılması

Analitik yordamlar, finansal ve finansal olmayan verinin birlikte incelenmesini sağlayan yordamlardır. Söz konusu yordamlar ilk bakışta görülemeyen bazı bilgilerin ortaya çıkarılmasını, bazı ilişkilerin anlaşılmasını sağlayabilirler. Bu nedenle analitik yordamlar denetim sürecinde, planlama aşamasından itibaren

kullanılmaya başlanır. Analitik incelemelerin gerçekleştirilmesiyle denetçi, müşteri işletme hakkında daha güçlü bir yargıya varabilecektir.

Analitik incelemelerin planlama aşamasında gerçekleştirilmesi, işletmenin yapısının daha iyi anlaşılması başta olmak üzere, çok önemli katkılar sağlayabilecektir. Analitik incelemelerin gerçekleştirilmesinden beklenen faydaların bazıları şu şekilde sıralanabilir: (Bozkurt, 2006, s. 153-154; Arens vd., 2017, s.234-236)

- İşletmenin yapısının daha iyi anlaşılması,
- İşletmede gerçekleşen olayların, faaliyetlerinin daha doğru analiz edilmesi,
- İşletme süreçlerinin daha iyi anlaşılması,
- İşletme risklerinin daha başarılı belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Önemlilik ve denetim riski belirlenmelerinin desteklenmesi,
- Denetim stratejisinin ve planının şekillenmesi için daha geniş kapsamlı bir bakış açısının sağlanması,
- Finansal ve finansal olmayan verinin analiz edilmesi,
- Ancak analizler ve karşılaştırmalar ile anlaşılacak sonuçların ve ilişkilerin ortaya çıkartılması.

Bu incelemeleri yapabilmek için sıklıkla kullanılan teknikler; **Trend analizleri, oran analizleri, karşılaştırmalı tablolar analizi, dikey analiz ve ussallık analizleridir** (Bozkurt, 2006, s.165).

Önemlilik ve Denetim Riskinin Ön Belirlenmesi

Önemlilik

Denetim planlamasında belirlenmesi en kritik kavramlardan biri “önemlilik”dir. Denetçinin mesleki yargısının son derece önemli olduğu bu belirlenmede denetçinin, neyin önemli neyin önemsiz olduğu ile ilgili bir görüş oluşturulması gerekmektedir. Buna göre **önemlilik**, finansal tablolarda bulunan yanlışlıkların, bilgi kullanıcılarının karar alma davranışlarını etkileme düzeyi olarak tanımlanmaktadır. Finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerinde değişikliğe neden olabilecek bir bilgi önemli kabul edilmektedir. Denetim planlaması aşamasında yapılan bu belirlenme bir ilk yargı oluşturma niteliğindedir ve bundan sonra uygulanacak denetim yordamlarının yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde ve denetim süreci sonunda nihai görüşün oluşturulmasında kullanılacaktır. Dolayısıyla planlama aşamasında ilk belirlenmesi yapılan önemlilik kavramı kritik, denetçi yargısına en çok gereksinim duyulan ve görece bir kavramdır.

Denetim Riski

Denetim planlamasında belirlenmesi en kritik ve sürecin devamında belirleyici olan kavramlardan bir diğeri ise “denetim riskidir.” Denetim riski kavramı ile denetçi için olası en tehlikeli durum kastedilmektedir. Buna göre **denetim riski**, işletmenin finansal tablolarına yansımış yanlışlıkların, denetçi tarafından belirlenemeyip olumlu görüş sunulması olasılığıdır. Denetim riskinin belirlenmesi bundan sonra uygulanacak denetim yordamlarının yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesinde kullanılacak ve aynı zamanda ters bir ilişkiyle denetim işinin güven derecesinin ifade edilmesini sağlayacaktır. Örneğin %5’lik bir denetim riski söz konusu ise denetçi, görüşünü %95’lik bir güvenilirlikle açıklayacaktır.

Denetim Programının Hazırlanması

Bu programın düzenlenmesi ile denetim planlaması aşaması son bulacaktır.

Bağımsız Denetim Standardı 300 Kodlu Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması standardında (BDS-300) planlama aşaması ile ilgili detaylı açıklamalar yer almaktadır. Hem denetim literatüründe hem de BDS-300’de ifade edildiği üzere planlama aşamasında strateji ve programının oluşturulmasının önemli faydaları bulunmaktadır. Bu temel faydalar şu şekilde özetlenebilir:

- Denetimin sürecinin genel görünümünün çizilmesini ve önemli alanlarının belirlenmesini sağlamak,
- Zaman kontrolünü sağlamak,

- Olası problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözümlenmesine yardımcı olmak,
- Denetim sürecinin sistematik bir şekilde ilerlemesinde denetçiye yardımcı olmak,
- Uygun denetim ekibinin oluşturulmasına, iş bölümüne ve iş birliğine destek olmak,
- Denetim ekibinin sorumluluk alanlarının netleştirilmesini sağlamak,
- Denetimin gözden geçirilmesini kolaylaştırmak,
- Denetim sonrasında da kanıt niteliği taşımak,
- İstendiğinde sonraki denetim çalışmalarına destek olmak.

Denetimde Önemlilik Kavramı

Denetim süreci içinde önemlilik kavramı daha önce “finansal tablolarda bulunan yanlışlıkların, bilgi kullanıcılarının karar alma davranışlarını etkileme düzeyi” olarak tanımlanmıştı. Buna göre önemli yanlışlıklar, finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerini etkileyebilecek yanlışlıklardır.

Finansal tablolarda hata ya da hileden kaynaklanan yanlışlıklar söz konusu olabilir. Aralarındaki fark kasıt unsurudur. Söz konusu yanlışlık kasıtlı bir eylem sonucunda ortaya çıkmışsa hile, kasıt olmadan istemsiz bir şekilde ortaya çıkmışsa hata olarak adlandırılmaktadır. Söz konusu yanlışlıklar farklı nedenlerden kaynaklanabilir:

- Finansal tabloların hazırlanma sürecindeki bazı bilgilerin elde edilmesindeki ya da işlenmesindeki bir hatadan,
- Bir tutara veya açıklamaya yer verilmemesinden,
- Yanlış bir muhasebe tahmininden,
- Uygun olmayan muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından,
- İlgili bilgilerin uygun olmayan bir şekilde sınıflandırılması veya bir araya getirilmesinden.

Denetçi, yukarıda başlıca olası nedenleri sıralanan yanlışlıkların, finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçleri üzerindeki olası etkisine odaklanacaktır. Buna bağlı olarak yapacağı belirlemeler ise daha sonra denetim sürecinin her aşamasında kullanılacaktır.

Önemliliğin Belirlenmesi

Önemlilik kavramı mutlak değil göreceli bir kavram olarak ifade edilmektedir. Çok farklı sayıda ve nitelikte faktörün etkisi altında gerçekleşen önemlilik belirlemesi için doğal olarak kesin kurallar yoktur ve denetçinin yargısını en etkin bir şekilde kullanması gereken bir alandır.

Denetim sürecinde denetçi, karar alıcıların– yani finansal tablo kullanıcılarının– kararlarını etkilemeyecek olsa bile tüm yanlışlıkları/düzensizlikleri ortaya çıkartmaya değil, karar alıcıların finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığı yani karar alma süreçlerinde kullanmalarına uygun olup olmadıkları hakkında güvence vermeye çalışmaktadır.

Önemliliğin belirlenmesinde etkili olan çok sayıda farklı faktör vardır. Üstelik bu faktörler hem nicel hem nitel faktörler olabilirler. İşletmenin büyüklüğü, yıllık getirisi gibi unsurlar yanında işletmenin örgütsel yapısı, karmaşıklığı, itibarı gibi pek çok farklı unsur önemlilik belirlemesinde etkili olabilir.

Denetçi, önemlilik belirlemesine göre denetim yordamlarının yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirleyecektir. Bunun için yargısına dayalı yapacağı bu belirlemede hem nicel hem nitel faktörleri değerlendirip, yaptığı çıkarımı rakamlarla ifade etmeye çalışacaktır. Başka bir ifadeyle, denetçi önemlilik belirlemesini sayısallaştırılacaktır.

Önemliliğin Uygulanması

Planlama aşamasında önemlilik ile ilgili genel, ilk yargının oluşturulması ardından, denetimin yürütülmesinde bu ilk yargı denetlenen alanlara yaygınlaştırılmakta ve son aşama olan denetim raporunun hazırlanması aşamasında nihai karar alınmasında kullanılmaktadır.

Önemliliğe İlişkin İlk Yargının Oluşturulması

Denetçi önemlilik ile ilgili bu ilk adımda finansal tabloların tamamı için genel bir önemlilik belirlemesi yapar. Bu belirleme rakamsal olarak ifade edilir ve “ *planlanan önemlilik*”ya da “ *önemlilik eşiği*” olarak adlandırılır.

Planlanan önemlilik/önemlilik eşiği olarak ifade edilen tutar, denetçinin finansal tablolarda bulunsa bile ilgili tarafların karar alma davranışlarını değiştirmelerine neden olmayacak yanlışlık ya da düzensizlerin en üst sınırını ifade etmektedir. Finansal tabloların genelinde bu tutarı aşan yanlışlık ya da düzensizlikler bulunursa ve bunlar işletme yönetimi tarafından düzeltilmez ya da düzeltilemezse, finansal tablolarda karar alıcıların karar alma davranışlarını değiştirmelerine neden olacak önemde yanlışlıklar var demektir. Bu durumda finansal tablolar önemli yanlışlıklar içermekte ve işletmenin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Buna bağlı olarak denetçi önemliliğin derecesine ve etkisine göre şartlı (sınırlı) ya da olumsuz görüş bildirecektir.

Önemliliğin Denetim Alanlarına Yaygınlaştırılması

Bu adımda yani denetimin yürütülmesinde, önemliliğin denetim alanlarına yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, benimsenen denetim yaklaşımına göre, denetim alanları -hesap kalanları, işlem sınıfları vb.- için önemlilik belirlemesi yapılması gerekecektir. Buna göre, denetim yordamlarının uygulanmasında, incelenen her denetim alanı için hangi tutarı aşan düzeyde yanlışlıklar varsa o alanın önemli yanlışlıklar içerdiği görüşüne varılacağı belirlenecektir. Bu kez bu düzey “**kabul edilebilir yanlışlık düzeyi**” ya da “**performans önemliliği**” olarak ifade edilecektir. Ancak bu şekilde başlangıçta belirlenen önemlilik, denetim sürecinde kullanılabilir olacaktır.

Denetçinin, yargısına dayalı olarak ilk önemlilik belirlemesini, işlem sınıfları ya da hesap kalanları dağıtırken göz önünde bulundurması gereken bazı konular şu şekilde sıralanabilir: (Bozkurt, 2006, s.102; Messier vd., 2017, 87)

- Önemli yanlışlıklar bulunma olasılığı,
- Uygulanacak denetim yordamlarının maliyeti,
- Denetçinin deneyimleri, yargısı,
- İç kontrol zayıflıklarına ilişkin geçmişe dönük bilgiler,
- Önemli personellerin devir hızı,
- Mesleki yargı kullanımını gerektiren muhasebe olaylarının ve/veya belirsizliklerin varlığı.

Yukarıda sıralanan konular başta olmak üzere denetçi pek çok konuyu göz önünde bulundurarak, duruma göre bazı alanlar için daha düşük ya da daha yüksek kabul edilebilir yanlışlık düzeyi/performans önemliliği belirleyebilir.

Önemliliğin Denetim Kanıtlarının Değerlemesinde Kullanımı

Denetim raporunun hazırlanmasında yani denetim sürecinin sonunda, önemlilik bu kez denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde kullanılacaktır. Bundan önceki adımlarda oluşturulan önemlilik kavramı bu kez nihai karar almada belirleyici bir unsur olacaktır. Bilindiği gibi, denetçi raporuyla finansal tabloların bütününe önemli yanlışlıklar içerip içermediği yani yanıltıcı bir şekilde beyan edilip edilmediği hakkında görüş bildirecektir. Bunun için denetimin planlanması ve yürütülmesi aşamalarında yaptığı önemlilik belirlemelerine uygun olarak topladığı kanıtları değerlendirecektir. Denetçi, bu süreçte-yasal bir engel olamadığı takdirde- bulduğu yanlışlıkların işletme tarafından düzeltilmesini isteyecektir. Yanlışlık işletme tarafından düzeltilmediğinde, mevcut yanlışlık ortadan kaldırılmış olacaktır. Ancak işletme düzeltme yoluna gitmezse, bu kez denetçinin raporunu ona göre şekillendirmesi gerekecektir.

Denetim Riski ve Bileşenleri

Denetim riski, işletmenin finansal tablolarına yansımış yanlışlıkların, denetçi tarafından belirlenemeyip olumlu görüş sunulması olasılığıdır.

Denetim riski, tamamen ortadan kaldırılamayan bir risktir. Çünkü geleneksel denetim süreçlerinde işletmede gerçekleşen tüm faaliyetleri denetleyebilmek mümkün değildir.

Denetim riski önemli yanlışlık riski ile denetçinin bu süreçte başarısız olma riskinin fonksiyonudur.

Önemli yanlışlık riski, denetim öncesi finansal tabloların hile ya da hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeye olasılığıdır. Bunun yanı sıra denetçiden kaynaklanan, önemli yanlışlıkları belirleyememe olasılığına ilişkin riskler bulunmaktadır.

Denetim riski yukarıda kısaca açıklanan, önemli yanlışlık riski ve denetçiden kaynaklanan risklerin fonksiyonudur. Bu anlatılan yapıyı oluşturan üç temel bileşen bulunmaktadır: *Doğal risk*, *kontrol riski* ve *bulma riski*.

Doğal risk, işletmede hiçbir kontrol mekanizması olmadığı varsayımı altında, işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıklar bulunması riskidir. Denetim öncesinde böyle bir varsayım ile bir değerlendirme yaparak, doğal riski tespit etmenin amacı finansal tabloların önemli yanlışlıklara duyarlılığını belirlemektir.

Doğal riski etkileyen pek çok faktör olabilir ve söz konusu faktörler ve etkileri işletmeden işletmeye değişebilir. Söz konusu faktörlerin başlıcaları şunlardır:

- İşletmenin yapısı,
- Yönetimsel özellikler,
- Denetimin ilk denetim olması,
- Önceki denetimlerin sonuçları,
- Karmaşık ve olağandışı işlemler,
- İlişkili taraflar,
- Hileli finansal raporlama ya da varlıkların kötüye kullanılması ile ilgili faktörler.

Denetim riskinin bileşenlerinden ikincisi kontrol riskidir. **Kontrol riski**, iç kontrol tarafından zamanında engellenemeyen ya da ortaya çıkartılamayan önemli bir yanlışlığın bulunması riskidir.

İşletmenin iç kontrol yapısı ne kadar etkin ve güçlü ise kontrol riski o kadar düşük olacaktır. Dolayısıyla kontrol riskinin düzeyi işletmenin iç kontrolünün etkinliğine bağlı olarak belirlenmektedir.

Denetim riskinin üçüncü bileşeni ise denetçiden kaynaklanan bulma riskidir. **Bulma riski**, denetçinin uyguladığı denetim yordamlarının finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkartamaması riskidir.

Bulma riski denetçinin ilgili tüm evreni inceleyemeyecek olmasından -örnekleme yapmasından- ya da denetim yordamları tercihindeki ya da uygulayışındaki başarısızlıklarından kaynaklanabilir. İyi bir planlama, güçlü bir mesleki yargı ve uygun denetim yordamlarının etkin bir şekilde uygulanması ile bulma riski en düşük seviyede tutulabilecektir.

Denetim Risk Modeli ve Önemlilik ile İlişkisi

Doğal risk, kontrol riski ve bulma riskinden oluşan denetim riski, daha öncede vurgulandığı üzere “kabul edilebilir” seviyede tutulmaya çalışılan bir risktir. Denetim riskini kabul edilebilir seviyede tutabilmek için denetçinin, bileşenlerini incelediğimiz bu kavramı bir model olarak ele alıp planlamasını bu seviyeyi gerçekleştirecek şekilde yapması gerekmektedir.

Denetim risk modeli denetçiye planlama aşamasında, uygulayacağı yordamların yapısını, kapsamının ve zamanlamasını belirlemesinde yardımcı olmakta yani kuramsal olarak tanımladığımız denetim riski ve bileşenlerinin uygulamaya yansıtılmasını sağlamaktadır. Buna göre denetim risk modeli aşağıdaki şekilde gösterilmektedir:

$$\text{Denetim Riski} = \text{Önemli Yanlışlık Riski} \times \text{Bulma Riski}$$

Daha önce açıklandığı üzere, doğal risk ve kontrol riski bileşenleri işletmeye özgü, işletmenin ve kontrol yapısının özelliklerinden kaynaklanan “*önemli yanlışlık riskini*” oluşturmaktadırlar. Ancak bulma riski, denetçinin yordamlarının başarısı ile belirlenen bir risktir. Bu modeli planlama sürecinde kullanmak için

denetçi, denetim riskinin kabul edebileceği seviyesini -istediği güvenilirliği belirlemelidir. Bu nedenle eşitlik, bulma riskini işaret edecek şekilde aşağıdaki gibi ifade edilebilir:

$$\text{Bulma Riski} = \text{Denetim Riski} / (\text{Doğal Risk} \times \text{Kontrol Riski})$$

Buna göre denetçi kabul edilebilir denetim riskinin, bir başka yönüyle güvenilirliğinin düzeyini belirledikten sonra işletmeyi ve kontrol yapısını analiz ederek, önemli yanlışlık riskinin bileşenleri olan doğal riski ve kontrol riski düzeylerini belirler. Bunlar sayısal ya da düzeye göre ifadeler-düşük, orta, yüksek- ile belirlenebilir. Sonuçta denetçinin bulma riskinin, söz konusu beklentiler ve koşullara göre ne olması gerektiğini eşitlikten elde edebilmek mümkün olacaktır.

Denetim Riski ve Önemlilik İlişkisi

Risk belirsizliğin ölçüsü, önemlilik ise büyüklüğün ölçüsüdür. Bu iki kavram birlikte ele alındığında belirlenen büyüklükte belirsizliğin ölçüsünü verirler. (Arens vd. 2017, s.323) Denetçi bu iki temel kavramı birlikte düşünmeli ve karar almalıdır. Eğer bir denetim alanında önemli yanlışlıklar bulunma riski yüksekse, denetçi yapacağı testleri derinleştirmelidir ve daha fazla kanıt toplamalıdır. Çünkü bu şekilde, istediği güvenilirlikte görüşünü açıklayabilecektir. Bu nedenle denetçi, kabul edilebilir yanlışlık düzeyini/performans önemliliğini daha düşük tutacaktır. Bu durum denetçinin, bu noktada toleransının düşük olacağını ifade etmektedir. Denetçi bu ilişkiyi çift yönlü düşünmeli ve bulma riskinin planlanan seviyesine uygun denetim yordamları ile faaliyetlerini, kabul edilebilir denetim riski seviyesine uygun bir şekilde sürdürmelidir. Denetim riski ve önemliliğe ilişkin değerlendirme, toplanacak denetim kanıtlarının miktarının belirlenmesinde önemlidir.

İç Kontrolün İncelenmesi

İç Kontrol Kavramı

Genel anlamda kontrol bir örgütün, olayın, faaliyetin veya işlemin amacına ulaşabilme gücünü ifade eder. İşletme açısından iç kontrol ise işletmenin amaçlarına ulaşabilme gücünü ifade etmektedir.

İç Kontrol Tanımı

Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği, gereken yasa ve diğer düzenlemelere uyum şeklinde üç grup altında belirtilebilecek işletme amaçlarına ulaşmada makul bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.

İç kontrol işletme amaçlarına ulaşmak için oluşturulmuştur. Her işletme bir misyon ve bu misyonu elde etmek için oluşturulmuş amaçlar topluluğuna sahiptir.

Bir kısım amaçlar tüm işletmeler için ortak olabilir. COSO tüm işletmelerde geçerli olabilecek bir amaç sınıflaması yapmıştır. Bu sınıflandırmaya göre işletme amaçları şu üç grup altında toplanabilir:

- Faaliyetsel amaçlar: İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgilidir.
- Finansal raporlama amaçları: Güvenilir finansal tablolar hazırlanması ile ilgilidir.
- Uygunluk amaçları: İşletmenin uyması gereken yasa ve düzenlemelere uyması ile ilgilidir.

İç Kontrolün Amaçları

- Faaliyetlerle ilgili amaçlar: İşletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıyla ilgili olan amaç grubudur. Bu amaç grubuna yönelik iç kontrol kısmı, bir işletmenin performans ve kârlılık hedeflerine ulaşmasına ve kaynakların zararlara karşı korunmasına yardım etmektedir.
- Finansal raporlama ile ilgili amaçlar: Güvenilir finansal tablolar hazırlanması ile ilgili olan amaç grubudur. Bu amaç grubuna yönelik iç kontroller, güvenilir ve doğru finansal raporlama

sağlanmasına yardım etmektedir. Örneğin, tüm alacakların eksiksiz kayıtlanması (bütünlük) bir finansal raporlama amacıdır.

- Uygunluk ile ilgili amaçlar: İşletmenin uyması gereken yasa ve düzenlemelerle ilgili olan amaç grubudur. Bu amaç grubuna yönelik iç kontrol kısmı ise, işletmenin yasalara, yönetmeliklere ve yönetimce belirlenen diğer politikalara uyumlu olarak çalışmasına yardım etmekle yükümlüdür.

İç Kontrolün Unsurları

İç kontrolle ilgili 1980'li yıllardan sonra yapılan çalışmalar detaylı bir tanım yapmak yerine, onun unsurlarını açıklamaya yönelmiştir. COSO'da bu çalışmaların son halini oluşturmuştur. Bu çalışmaya göre iç kontrol beş temel unsurdan oluşmaktadır.

Kontrol Çevresi

İç kontrolün unsurlarından birincisi kontrol çevresidir. Kontrol çevresi, bir işletmedeki çalışanların kontrol bilincini etkileyen tüm faktörlerdir. Bir işletmedeki çalışanlarda kontrol bilinci oluşmasını sağlayacak faktörlere kontrol çevresi unsurları adı verilir.

Risk Değerleme

İç kontrolün ikinci unsuru risk değerlemedir. Risk değerlendirme, işletmenin olası riskleri belirlemesi ve bu risklere göre yönetim biçimini şekillendirmesidir. Risk, işletme faaliyetlerinin planlandığı gibi gerçekleşmeme olasılığıdır. Başka bir ifade ile risk, işletme amaçlarına ulaşmada ortaya çıkabilecek engellerdir. Eğer bir işletme amaçlarını ve bu amaçlara ulaşmada ortaya çıkabilecek engelleri iyi tespit edip yönetim tarzını ona göre şekillendiriyor ise, riskleri değerlendiriyor demektir.

Kontrol Eylemleri

İç kontrolün üçüncü unsuru kontrol eylemleridir. Kontrol eylemleri, bir işletmede olası hata ve hileleri önlemek için oluşturulmuş politika ve yordamlardır. Kontrol eylemleri iç kontrolün en somut unsurunu oluşturur. Dolayısıyla iç kontrol denildiğinde, ilk akla kontrol eylemleri gelir.

Genel olarak uygulanan kontrol eylemleri şöyle sıralanabilir;

- *Performans sonuçlarının incelenmesi:* Yönetim kademeleri değişik alanlardaki performans sonuçlarını incelemelidir.
- *Bilgi sistemleri içerisindeki kontroller:* Günümüzde bilgisayar teknolojilerindeki gelişmeler, işletmelerin bilgi sistemleri ve muhasebe ortamlarında kontrol açısından büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Bu tür bilgisayar teknolojilerine dayalı sistemlerde veri girişlerinin, doğruluğu belirlenmiş bir düzenlemeye uygunluğu ya da kontrol dosyalarına uygunluğu sistem tarafından kendiliğinden sağlanabilmektedir.
- *Fiziksel Kontroller:* Kontrol eylemlerin bir türü de, fiziksel yapısı bulunan stok, kasa, maddi duran varlıklar gibi kıymetlerin zaman zaman sayım işleminin yapılması biçiminde gerçekleşir. Sayım sonuçları daha sonra mevcut kayıtlarla karşılaştırılarak eksiklikler tespit edilir ve farklılıkların nedenleri araştırılır.
- *Görevlerin Ayırımı:* Görevlerin ayırımı, mali nitelikteki bir işlemin doğuşundan muhasebe kayıtlarına geçirilmesine kadar olan sürecin tek bir kişinin sorumluluğuna verilmemesini ve böylece hata riskinin veya uygun olmayan fiillerin azaltılmasını ifade eder.

Bilgi ve İletişim

İç kontrolün dördüncü unsuru bilgi ve iletişimdir. Bilgi ve iletişim, işletmedeki karar vericilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin işletme bilgi sistemleri tarafından üretilmesi ve iletilmesidir. Eğer işletme bilgi sistemleri, karar vericilerin ihtiyaç duydukları bilgileri tam, doğru ve zamanında üretilip ihtiyaç sahibine iletebiliyor ise, iç kontrol kuvvetli olacaktır.

İzleme

İç kontrolün beşinci ve son unsuru izlemedir. İzleme, iç kontrolün diğer dört unsurunun sürekli izlenmesi demektir. Eğer işletmede; kontrol çevresi faktörleri, risk değerlendirme süreçleri, kontrol eylemleri, bilgi ve iletişim sistemleri sürekli izlenip geliştiriliyor ise, iç kontrol o derece kuvvet kazanacaktır.

Muhasebe Denetiminde İç Kontrolün İncelenme Süreci

Muhasebe denetiminde iç kontrolün incelenmesi ve inceleme sonuçlarına göre denetimin planlanması bir mesleki karar sürecidir. Her ne kadar inceleme sonuçlarını değerlendirmek denetçinin deneyim ve yargılamasından etkilenecekse de, inceleme süreci temel bazı aşamalardan oluşur. Denetçi öncelikle iç kontrol hakkında bilgi toplar ve kontrol riskinin başlangıç belirlemesini yapar. Daha sonra gereken alanlarda uygunluk testlerini yaparak kontrol riski konusunda kesin kararını verir. Kontrol riski konusundaki belirlemeye göre ise, tözel testlerle ilgili planlamayı yapar.

İç Kontrol Hakkında Bilgi Toplanması

Bir denetimde iç kontrol hakkında ilk bilgi toplanması, müşteri işletmenin kabul edilmesi kararının verilmesi sırasında yapılır. Bu bir ön araştırmadır ve çok genel hatlarıyla iç kontrol hakkında bilgi toplanmasını içerir.

İç kontrolle ilgili çok detaylı bir araştırmayı içeren bu bilgi toplamada denetçiler, üç temel yöntem kullanırlar. Bunlar;

- İç kontrol soru kağıdı,
- Akış şemaları,
- Not alma yöntemidir.

Kontrol Riskinin Ön Belirlemesinin Yapılması

Kontrol riski belirlemesi, finansal tablolardaki hata ve hileleri önleme veya bulmada işletmedeki iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu nedenle denetçi iç kontrol unsurları hakkında bilgi topladıktan sonra kontrol riskini değerlendirme sürecine geçer. Kontrol risk düzeyi belirlemesi, denetçinin belirlediği denetim alanlarına ve finansal tablo savlarına göre yapılabilir.

Kontrol riski düzeyi, dördüncü bölümde de dikkat çekildiği gibi % ile veya düşük, orta, kuvvetli gibi ifadelerle de belirtilebilir. Bir denetim alanı ve kontrol amacındaki risk düzeyi iki şekilde belirlenebilir. Bunlar:

- Kontrol riskinin maksimum düzeyde belirlenmesi
- Kontrol riskinin maksimumun altında belirlenmesi

Uygunluk Testlerinin Yerine Getirilmesi

Uygunluk testlerinin, işletmedeki iç kontrolün hata ve hileleri önlemedeki yeterliliğinin değerlendirilmesi için yapılan testler olduğundan daha önce söz edilmişti. Kontrol testleri iki açıdan iç kontrolü değerlendirmek için düzenlenir. Bunlar:

- Kontrollerin düzenleniş etkinliğinin değerlendirilmesi
- Kontrollerin işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesi

Kontrollerin düzenleniş etkinliğinin değerlendirilmesi için denetçi, işletmedeki mevcut kontrollerin hata ve hileleri önlemede uygun olup olmadığını araştırır. Başka bir ifade ile, denetçi işletmedeki iç kontrolün olması gerektiği biçimde düzenlenip düzenlenmediğini test eder.

Kontrol Riskinin Belirlenmesi

Denetçinin kontrol riskini belirlemesi birkaç aşamada gerçekleşir. İlk belirleme, iç kontrol unsurları hakkında bilgi toplandıktan sonra yapılan ön belirlemedir. Ön belirlemede denetim alanlarına göre kontrol riski maksimum veya maksimumun altında değişik biçimlerde belirlenebilir.

Eğer bir denetim alanında iç kontrol riski maksimum belirlenmiş ise, ilave uygunluk testleri adını verdiğimiz kontrollerin işleyiş etkinliğiyle ilgili testler yapılmaz. İç kontrollerin düzenleniş etkinliğiyle ilgili testler de iç kontrolle ilgili bilgi toplama safhasında otomatik yerine getirilmiş olduğu için kontrol risk düzeyi maksimum olarak kesinleşir.

Eğer bir denetim alanında iç kontrol riski ön belirleme sırasında maksimumun altında belirlenmiş ise, ilave uygunluk testleri yapılır.

Kontrol Riski ile Bulma Riski İlişkisi ve Tözel Testler Üzerine Etkisi

Belirlenen kontrol riski düzeyi, bulma riskini ve bulma riski düzeyine göre daha sonra yapılacak tözel testlerin şekillenmesini doğrudan etkileyecektir. Bunun nedeni, dördüncü bölümde belirtildiği gibi bulma riskinin kontrol risk düzeyine göre belirlenmesidir. Bulma riski dördüncü bölümde belirtildiği gibi, aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

Bulma Riski = Denetim Riski / Kontrol Riski x Doğal Risk

Bulma riski formülden de anlaşıldığı gibi, kontrol riski ile ters yönde bir ilişki içerisinde.

Muhasebe Denetiminde Örneklem

Örneklemenin Amacı, İlgili Kavramlar ve Örneklem ile İlgili Riskler

Örneklemenin hesap kalanlarının testindeki amacı, hesap kalanındaki yanlış beyanların tutarını tahmin etmektir.

Evren

Evren, denetçinin bilgi edinmek istediği ve aynı türden birimlerin oluşturduğu ana küttedir. Örneğin, satış faturaları, stoklar, bordrolar gibi birçok veri kümesi birer evren oluştururlar.

Örneklem Çerçevesi

Evrenin fiziksel yapılanmasını gösteren ve tüm evren birimlerini içeren listeye örneklem çerçevesi adı verilir. Örneklem çerçevesi evreni kapsayan ve birimlerin sınırlandırılmasına yarayan bir araçtır.

Örneklem

Denetim standartlarına göre, seçilen örneklem, evreni temsil etmelidir. Örneklem, incelenmek üzere evrenden belirli yöntemlerle çekilen, evrenle aynı özellikleri taşıyan daha az sayıdaki birimler topluluğudur. Örneklem dâhil edilen sınırlı sayıdaki her bir birime örneklem birimi (gözlem birimi) adı verilir.

Örneklem Riski ve Örneklem Dışı Risk

Bir örneklemde bir evren hakkında çıkarımlarda bulunurken denetçi, evrenin özellikleri hakkında iki tür hata yapabilir:

- **Örneklem Riski:** Örneklem riski, denetçinin bir örneklem dayanan sonucunun, denetim yordamının aynı şekilde tüm evrene uygulanmış olması halinde ulaşılabilecek olan sonuçtan farklı olabileme riskidir. Basit bir ifadeyle denetçinin, oluşturduğu örneklemi inceleyerek elde ettiği

sonuçların gerçek durumdan farklı olması örnekleme riskidir ve aradaki fark da örnekleme hatasıdır.

- **Örnekleme Dışı Risk:** Örnekleme dışı risk, denetçinin denetim yordamlarının sonuçlarını yanlış yorumlaması, denetim yordamlarını uygulamadaki bilgi eksikliği gibi nedenlerle hataları tanımada ya da farkına varmada başarısız olmasıdır.

Denetim riski – Örnekleme riski = Örnekleme dışı risktir.

Örnekleme Riski ve Örneklem Büyüklüğü

Örnekleme riski örneklem büyüklüğünün bir fonksiyonudur. Geniş bir örneklemin örnekleme riski görece olarak düşüktür. Tüm denetim türlerinde üç faktör örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde önemlidir:

- Örneklem sonuçlarında arzu edilen güvence düzeyi (güven düzeyi)
- Kabul edilebilir hata oranı (kabul edilebilir hata)
- Tarihi hata oranı (beklenen hata)

Örnekleme riski güven düzeyinin tamamlayıcısıdır. Denetçi, risk kavramının karşılığı olarak güvenilirlik ya da güven düzeyi kavramlarını kullanmaktadır. Denetçinin iç kontrolün yapısını değerlendirmesi, diğer testlerin yapısını ve kapsamını belirlediği için örnekleme riski çoğunlukla denetim riski gibi (%1 – %5) oluşturulur. Örneğin denetçi örnekleme riskini %5 olarak belirlemişse güven düzeyini %95 görüyor demektir.

Arzu edilen güven düzeyi oluşturulduktan sonra kabul edilebilir hatanın, beklenen hatayı ne kadar aşacağına göre uygun örneklem büyüklüğü belirlenir. Bu iki değişken arasındaki fark, daha iyi sonuç verecek örneklem sonuçları olabilmesi için örneklem büyüklüğünün genişletilmesini gerektirir.

Denetim Örneklemesi Türleri

Denetim örneklemesinde istatistiki olmayan örnekleme ve istatistiki örnekleme olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur.

İstatistiki olmayan örneklemede denetçi örneklem büyüklüğünü belirlerken, örneklem birimlerini seçerken, sonuçları değerlendirirken ve örnekleme riskini ölçerken istatistiki teknikleri kullanmaz. Oysa istatistiki örneklemede denetçi örneklem büyüklüğünü hesaplarken ve örneklem sonuçlarını değerlendirirken olasılık yasalarını dayanır. İstatistiksel olmayan örnekleme, olasılık teorisinin veya istatistiksel çıkarımın uygulanmasına dayanmaz; bunun yerine bir örnekleme uygulamasında uygun örneklem büyüklüğünün belirlenmesi ve örneklem sonuçlarının değerlendirilmesi için sadece denetçinin yargısı ve deneyimine dayanır. İstatistiki örnekleme, denetçinin örneklemin alındığı evren hakkında yanlış çıkarım yapma riskini ölçmesine ve tam olarak kontrol etmesine izin verirken, istatistiki olmayan bu tür kontrol ve ölçüme izin vermez. İstatistiksel olmayan örnekleme uygulamasıyla denetçi, denetim testleri hakkında bir sonuca varmak için denetim firmasının rehberliği ve temel istatistiksel örnekleme teorilerinin bilgisiyle birlikte kendi mesleki yargısına güvenmelidir. Bundan dolayı istatistiki olmayan örneklemin uygun şekilde uygulanması için denetçilerin yargısı ve firmalarının örnekleme kılavuzu istatistiki örnekleme teorisine dayandırılmalıdır. Böylece istatistiki olmayan örneklemin olumsuz bir yanı denetçinin yargısının örnekleme teorisinden önemli ölçüde sapmasıdır, testlerin sonuçları istatistiki örnekleme kadar etkin değildir. İstatistiki örneklemin denetçiye sağladığı avantajlar şunlardır;

- Etkin bir örneklem tasarımı,
- Elde edilen kanıtların yeterliliğinin ölçümü,
- Örnekleme riskinin ölçümü.

Olumsuz yanları ise aşağıdaki konularla ilgili ek maliyetlere neden olmasıdır;

- Örnekleme tekniklerini uygun şekilde kullanabilmeleri için denetçilerin eğitimi,
- Örnekleme uygulamasının tasarımı ve yönetimi,

- Dayandığı kavramların karmaşıklığı nedeni ile denetim ekipleri genelinde tutarlı uygulama eksikliği.

İstatistiki Örneklem Türleri

İstatistiki örneklem türleri temel olarak; Nitelik örnekleme, Parasal Birim Örnekleme ve Klasik Değişkenler Örnekleme türleridir.

Nitelik Örnekleme: Nitelik örnekleme, bir evrenin belirli bir özellik gösteren kısmının oranını tahmin etmek için kullanılır. Nitelik örnekleme, seçilen bir örneklem ve uygun denetim yordamlarının yapılmasına dayanan, kontrol yordamlarının başarısızlık oranlarını tahmin etmek için kullanılan istatistiksel bir örneklem yöntemidir.

Denetçinin bir sapmayı sıfıra yakın bir olasılıkla beklediği durumlarda, örneğin sahte çek düzenlenmesi gibi bir durumu saptamak için kullandığı örneklem türü de Nitelik örnekleminin bir türü olan “Buluş Örnekleme türüdür”.

Parasal Birim Örnekleme: Parasal birim örnekleme (PBÖ), nitelik örnekleme teorisini kullanır ve bir işlem sınıfı veya bir hesap kalemi için yanlışlıkların parasal tutarını tahmin tekniğidir. PBÖ, bir hesaptaki yanlışlıkların tahmini parasal tutarıyla ilgili bir sonuç açıklamak için nitelik örnekleme üzerine inşa edilir.

Klasik Değişkenler Örnekleme (Nicelik Örnekleme): Nicelik örnekleme olarak da ifade edilen değişkenler örnekleme, denetçinin niceliksel tahminlere ulaşmak istediği durumlarda kullandığı örneklem türüdür. Nicelik örnekleme tipik olarak hesap kalemlerindeki hataların parasal tutarının tahmini için kullanılır.

Örneklem Süreci

Denetçi hangi denetim yaklaşımını kullanırsa kullansın denetim standartları örneklem süreci sırasında uyması gereken aşamaları belirtmektedir. Bu aşamalar şunlardır;

- Planlama - Test amaçlarının belirlenmesi - Evren özelliklerinin tanımlanması - Örneklem büyüklüğünün belirlenmesi
- Yürütme - Örneklem birimlerinin seçimi - Denetim yordamlarının yapılması
- Değerleme

Denetim amaçlarının başarılabilmesi için denetçi evren özelliklerini özenle düşünmelidir. Evrenin bazı özellikler taşıması denetçi için önemlidir; Birincisi evrenin örneklem yordamının amacına uygunluğudur. İkinci özellik ise tamlığıdır. Daha sonra denetçi yine denetim amaçlarına uygun şekilde örneklem büyüklüğünü belirler. Örneklemenin yürütülmesi aşamasında denetçi örneklem birimlerinin seçimini yapar ve denetim yordamlarını yerine getirir. Örneklem birimleri seçildikten sonra denetçi, seçilen örneklem birimleri üzerinde denetim için planladığı yordamlarını yürütür. Denetim yordamları tamamlandıktan sonra denetçi, örneklem sonuçları ile ilgili değerlendirmesini yapar.

Örneklem Seçim Teknikleri

Denetçinin denetim alanı ile ilgili olarak örneklem büyüklüğünü belirlemesinden sonra sıra örneklem birimlerinin seçimine gelir. Denetçi seçim yaparken aşağıdaki teknikleri kullanır;

- Rassal seçim
- Sistematiik seçim
- Katmanlı seçim
- Blok seçim

Rassal Seçim: Denetçi, örneklem birimlerinin rassal olarak seçilmesinde, Rassal Sayılar Tablosu olarak adlandırılan bir tablodan etkin olarak yararlanabilir. Tablo, rassal olarak oluşturulmuş ve 0 ile 9 arasında yer alan sayılardan üretilen dizileri içermektedir. Rassal sayılar tablosunda sayıların dizilimi tamamen keyfi ve anlamsızdır. Rassal sayılar tablosunu kullanarak, örnekleme hangi evren birimlerinin gireceği tamamen bağımsızca yani rassal olarak belirlenir. Rassal örneklem seçimi artık, büyük ölçüde bilgisayar yardımı ile yapılmaktadır. Bilgisayarla seçimde, rassal sayıların yaratılması bir yazılım yardımıyla yapılır. Bu yöntemle rassal sayılar tablosunun kullanılmasına da gerek kalmaz. Böylelikle çok daha hızlı bir biçimde ve insan hatalarına olanak vermeden seçim yapılmış olur. Denetim yazılım paketlerinde artık yaygın bir biçimde rassal numaraları seçmek üzere tasarlanmış yazılımlar yer almakta ve denetçilerin işini kolaylaştırmaktadır.

Sistematik Seçim: Sistematik seçim, denetçinin öncelikle bir örnekleme aralığı hesapladığı ve bu örnekleme aralığının büyüklüğüne göre örneklem birimlerini seçtiği seçim yöntemidir. Sistematik seçimde tamamen keyfi olarak seçilen, örneğin 7'den hareketle, sistematik biçimde 7., 17., 27., 37., 47., 57'nci birimlere karşılık gelen sayılar rassal sayılar tablosundan 75 birime ulaşıncaya dek seçilecektir. Sistematik seçim kolay olmakla birlikte anlaşılacağı gibi "yanlı" bir örneklem yaratmaktadır.

Katmanlı Seçim: Katmanlı seçimde evren, katmanlara ayrılarak büyük tutarların temsil edilmesine olanak verilir. Böylelikle denetçi, örnekleme risk düzeyini planlaması için gerekli olan örneklem büyüklüğünü küçültme olanağı bulur. Katmanlı seçim, nitelik örneklemesinden çok, değişkenler örneklemesinde kullanılmaktadır. Bu tekniğin en önemli üstünlüğü evrenin değişkenliğini azaltabilmesi ve bu yolla tahminlerin daha isabetli olmasını sağlamasıdır.

Blok Seçim: Blok seçimde örneklem, evrenden, zaman olarak veya fiziksel olarak birbirine çok yakın birimlerin (belgelerin) seçilmesi ile oluşur. Blok örneklem temsili değildir; bu nedenle de evren hakkında istatistiksel tahmin veremez.

Kontrol Testleri ve Nitelik Örneklemesi

Kontrol testleri, denetlenen dönemde iç kontrollerin etkin olarak çalışıp çalışmadığını ve önemli sapmaları ortaya çıkarmada ne kadar güvenilir olduğunu ortaya çıkartmak için tasarlanır. Kontrol testleri niteliksel karakteristikler ve özelliklerle ilgilenir ve kontrol testlerinde nitelik örneklemesi, belli kontrollerden sapma oranının tahmini için kullanılır. Kontrol testlerinde sapma, iç kontrolün uygun şekilde yürütülmesinden uzaklaşmadır ve denetçinin neyin sapma olarak kabul edileceğini dikkatlice tanımlaması gerekir. Nitelik örneklemesinde denetçi, belirli bir niteliğe sahip evren birimlerinin oranını tahmin eder. Burada belli nitelikten kastedilen evrende olması istenmeyen durumlardır Bu nedenle sapma oranı olarak ifade edilmektedir. Sapma oranı, belli niteliğe sahip birimlerin, evrenin toplam birim sayısına bölünmesi ile elde edilir.

Nitelik örneklemesinde önemli olan, hatanın ya da hilenin parasal olarak ne kadar olduğu değil, kaç tane olduğudur. Bu bakımdan denetçi bu örnekleme türünde bulunduğu hataların oranı ile ilgilenir. Başka bir deyişle denetçiler kontrol testleri (uygunluk) ile ilgili olarak iç kontrollerden sapma ile ilgilenirler. Nitelik örneklemesi, özellikle iç kontrol uygunluk testleri için elverişli bir örnekleme türüdür. Nitelik örneklemesinde denetçinin öncelikle belirlemesi gereken noktalar şunlardır;

- Kontrol test amaçlarını belirlemek,
- Kontrol politika ve yordamlarında sapmayı tanımlamak,
- Evreni tanımlamak,
- Örneklem birimini tanımlamak,
- Örneklem büyüklüğünü belirlemek.

Hesap Kalanlarının Testi İçin Örnekleme

Tözel testler finansal tablolarda hata ve hilelerden kaynaklı yanıltıcı beyanları ortaya çıkartmak amacı ile yapılan testlerdir. Hesap kalanlarının testi de bu kapsamda yapılan testlerden olup, hesapların parasal

doğruluğunun belirlenmesini amaçlar. Bu amaçla denetçi nitelik örnekleme sisteminin bir türü olan “parasal birim örnekleme sistemi” kullanır.

Parasal birim örnekleme sistemi, nitelik örnekleme sisteminin, meydana gelme oranı yerine parasal sonuç ifade edecek şekilde değiştirilmiş biçimdir. Parasal Birim Örnekleme Sistemi (PBÖ), nitelik örnekleme teknikleriyle, bir hesap sınıfına veya hesap kalanına ilişkin parasal tutar hatalarının tahminlerini yapmak için kullanılır. PBÖ, klasik örnekleme tekniklerinden daha fazla üstünlük sağladığı için denetçiler tarafından yoğun olarak kullanılan bir tekniktir. Söz konusu teknik alacak hesapları, borç hesapları ve stok hesaplarının test edilmesinde kullanılır. PBÖ’de iki koşulun sağlanması gerekir;

- Evrenin beklenen sapma oranı düşük olmalıdır,
- Evrenin bir biriminin sapma oranı, o birimin defter değerinden fazla olmamalıdır.

PBÖ’de evren, farklı büyüklükteki hesapların evreni değil, parasal birimlerin evrenidir ve evren büyüklüğü tüm hesaplardaki parasal birimlerin toplamıdır.

PBÖ’de evrenden seçilen parasal tutarların her biri, örneklem birimlerini oluştururlar, bununla birlikte denetçi, örnekleme yoluyla seçtiği parasal tutarları değil, bu parasal tutarları içeren hesapları ve işlemleri test eder. Evrendeki her bir parasal birimin örnekleme girme şansı eşit olduğundan, her bir kaleme parasal değerine orantılı seçilme olasılığı sağlanır.

Bilanço Ve Gelir Tablosunun Denetimi

Genel Bakış

Denetim süreci, müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi ve denetim raporunun hazırlanması şeklindedir.

Denetçi denetim kanıtlarını elde etmek için denetim testleri yapar. İki tür denetim testi vardır :

Kontrol testleri (uygunluk testleri) ve *tözel testler* (maddi doğruluk testleri).

Kontrol testleri işletmenin iç kontrol sisteminin doğal riskleri ne ölçüde önlediğini belirlemek için yapılır. Kontrol testlerinde iki alt amaç güdülür. Birinci amaç olarak iç kontrol sisteminin doğal riskleri önleyebilecek şekilde, gerektiği gibi kurulup kurulmadığı belirlenir. İkinci olarak, bu oluşturulan iç kontrol sisteminin tasarlandığı gibi işleyip işlemediğini test etmek amaçlanır.

Tözel testler, finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamalarından oluşan savların, gerçeği yansıtır yansıtmadığını belirlemek amacıyla yapılan testlerdir. Tözel testler, doğrudan finansal tablolardaki tutar ve açıklamaların doğruluğunu belirleyen ayrıntılı testlerdir. Tözel testler, büyük ölçüde yılsonunda gerçekleştirilen testlerdir ve denetçinin finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü konusundaki yargısını oluşturmada son ve en önemli rolü oynar.

Faaliyet Döngüleri ve Finansal Tablo Kalemleri Yaklaşımı

İşletme faaliyet döngüleri yaklaşımıyla denetim alanlarına bölünmek istenirse başlıca denetim alanlarına aşağıdakiler örnek verilebilir:

- Hasılat ve tahsilat döngüsü
- Satın alma ve ödeme döngüsü
- Üretim ve stok döngüsü
- Duran varlık döngüsü
- Ücret döngüsü

İşletme finansal tablo kalemleri yaklaşımıyla denetim alanlarına bölünmek istenirse başlıca denetim alanlarına aşağıdakiler örnek verilebilir:

- Hazır değerler
- Alacaklar
- Stoklar
- Yabancı kaynaklar
- Gelirler ve giderler

Yukarıdaki denetim alanları genel olarak ifade edilmiştir ve işletmeden işletmeye bazı farklılıklar gösterebilir.

Denetçi bir finansal tablonun genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını anlamak için bu denetim amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırır. Eğer bu savların doğru olduğuna ilişkin yeterli kanıt elde ederse, finansal tablolar konusunda yeterli (makul) ölçüde güvence veren bir görüşe ulaşır.

Denetimin genel amaçları şu şekilde sıralanabilir.

- Gerçeklik (var olma)
- Bütünlük (tamlık veya eksiksiz olma)
- Sahiplik
- Değerleme ve gidere dönüştürme
- Tam açıklama (sunum)

Yukarıda sayılanlar işletmenin finansal tablolarda yer alabilecek savlarıdır ve denetçinin amacı bu savların doğruluğuna ilişkin yeterli ve güvenilir kanıt elde etmek, bir görüş oluşturmaktır.

Bilanço Kalemlerinin Denetimi

Denetçi denetim alanlarını Dönen Varlıklar, Duran Varlıklar, Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, Özkaynaklar ve Gelir Tablosu şeklinde bölümleyecektir. Bu bölümlene yapılmış olsa da, denetçi bir denetim alanını denetlerken, doğal olarak o denetim alanı ile ilişkili başka bir denetim alanını da denetlemek zorunda kalır. Bu çift taraflı kayıt sisteminin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.

1. Dönen Varlıkların Denetimi

Dönen Varlıklar, işletmenin bir yıl veya bir hesap dönemi içinde paraya dönüşen veya tüketilen varlıklarından oluşur. Dönen varlıkların en önemli özelliği bilançonun en likit kalemlerini içermesidir. Bu nedenle, bilançodaki diğer gruplara göre daha riskli kalemlerden meydana gelir. Dönen varlıklardaki başlıca kalemleri şu şekilde sıralayabiliriz:

Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Stoklar,

Ticari ve Diğer Alacaklar.

2. Hazır Değerlerin Denetimi

Hazır Değerler kalemi ise Dönen Varlıkların, dolayısı ile bilançonun en riskli unsurlarını içerir. Bu nedenle denetim açısından da, yapısal riski, kontrol riski ve denetim riski en yüksek hesaplar bu kalemdedir.

Örneğin denetçi tüm kasalarda her gün bitiminde sayım yapıldığından ve sayım sonucunun kasa hesabı ile karşılaştırıldığından emin olmalıdır.

3. Alacakların Denetimi

Tekdüzen hesap planında alacaklar iki kalem halinde gruplandırılmıştır. Bunlar; Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar (ticari olmayan alacaklar)'dır. Ticari alacaklar kredili mal satışları sonucu doğmasına rağmen, diğer alacaklar ödünç verme, mal harici bir varlık satışı vb. bir işlem sonucu doğmaktadır.

Ticari Alacaklarda alacağın bir belgeye bağlanıp bağlanmadığı (senetli veya senetsiz olduğu) birinci derecede önem taşıyan konu iken, diğer alacaklarda alacağın kimden olduğu öncelikli konudur. Alacakların ayrıca vadelerine göre dönen varlıklar ve duran varlıklar şeklindeki ayrımı da dikkate alınmalıdır.

Alacaklar konusunda izlenmesi gereken özel denetim amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- İşletmenin kayıtlarında görülen alacaklar ve alacak hakkı veren belgeler (alacak senetleri vb.)gerçek ve işletmenin mülkiyetinde midir?
- Alacaklar bilançoda doğru sınıflandırılmış mıdır?
- Alacaklar altında açıklanan tutarlar işletmenin tüm alacaklarını eksik ve fazla olmaksızın göstermiş midir?
- Alacaklar altında açıklanan tutarın, reeskont ve şüpheli alacaklardan kaynaklanan değer düşüklüklerini yansıtacak şekilde doğru bir şekilde değerlemesi yapılmış mıdır? Bu amaç aynı zamanda gelir tablosuna yansıtılan giderlerin gerçek ve doğru olmasını sağlayacaktır.

Denetçinin alacaklar konusunda kontrol testlerinde aşağıdaki konuları incelemesi gerekir:

- Müşterilere satış yapanlar ile müşterilerin kredi limitlerini belirleyenler ayrı birimlerdeki ayrı kişiler olmalıdır. Müşterilerin kredi limitleri dönemsel olarak gözden geçirilmelidir.
- Müşteriye satış yapanlar, alacakların tahsilatı ile ilişkilendirilmemelidir.
- Alacak hakkını gösteren senet vb. kıymetli evrakları çalınma, kaybolma ve yangın gibi tehlikelerden korumak için gerekli fiziksel güvenlik önlemleri alınmalıdır.
- Müşteriye kredili satış yapanlar, kredi limitinin aşılmasından sorumlu olmalıdır.
- Dönemler itibariyle müşteriye kesilen faturalar ve alacak işlemleri karşılaştırılmalı ve alacağa dönüşmemiş satışlar olup olmadığı kontrol edilmelidir.
- Dönemler itibariyle vadesi geçen veya tahsili unutulmuş alacaklar olup olmadığı incelenmelidir.
- Müşterilerle dönemsel olarak hesap mutabakatı yapılmalıdır. Örneğin aylık olarak müşterilere hesap özetleri gönderilmelidir.
- İşletme ile ilişkili durumdaki personel, ortaklar, bağlı ortak veya iştiraklerin işletmeden kredili mal alışları ayrıca takip edilmelidir. Bu durumlarda alacaklı kişi ile kredi limitini belirleyen, alacağı takip eden kişi aynı olmamalıdır. İşletme ile ilişkili olan kişilere ait işlemler, yetkili bir kişi tarafından fazladan kontrol ve onaya tabi olmalıdır.

Alacaklar konusunda bu belirtilen iç kontroller, bir işletmede bulunması gereken temel iç kontrolleri içermektedir. İşletmenin niteliğine göre daha fazla sayıda kontrol söz konusu olabilir.

Eğer denetçi hazır değerlerde, en az düzeyin üzerinde bir kontrol riski olduğunu ortaya çıkarırsa, bu durumda denetimin planlanması aşamasında alacaklar için hedeflenenden daha fazla tözel testi gerçekleştirerek bir görüşe ulaşması gerekir.

Alacaklar ile ilgili kalemlerde yapılacak tözel testleri şöyle sıralayabiliriz:

- Senetli alacakların sayı ve tutar olarak, vadeleri de dikkate alınarak muhasebe kayıtları ile uyumlu olup olmadığı incelenmelidir.
- Senetsiz alacakların incelenmesinde mutabakat yöntemi kullanılır. Bunun için müşterilere mutabakat mektubu gönderilerek, işletmenin kayıtlarında görülen tutarların teyit edilmesi istenir.
- Tüm alacakların bilançoya yansıtıldığından emin olmak için, müşterilere yapılan satışların peşin veya kredili olup olmadığı satış faturaları incelenerek belirlenmeli, tüm kredili satışların alacaklara yansıtıldığı görülmelidir.
- Alacakların tahsil yeteneği araştırılmalı ve varsa tahsil yeteneği düşenler için şüpheli alacak işlemi yapılıp yapılmadığı incelenmelidir.
- Vadeli alacaklar için reeskont işlemi yapılıp yapılmadığı araştırılmalıdır.

- İşletmenin ticari alacaklarının dışındaki Diğer Alacaklar kalemindeki alacaklarının, borçlusunun işletme ile olan ilişkisine uygun bir hesapta izlendiğini anlamak için, borçlularının kimler olduğu ve işletme ile olan ilişkisinde bir değişiklik olup olmadığı araştırılmalıdır.

4. Stokların Denetimi

Denetimde en çok üzerinde durulan denetim alanlarının başında stoklar gelir. Çünkü birçok işletmede bilançoda en büyük veya maddi duran varlıklardan sonraki ikinci büyük kalem stoklar kalemidir. Stokların denetim açısından önemli bir kalem olmasının bir diğer nedeni, stokların aynı zamanda hasılatın elde edilmesinde en önemli maliyet unsuru olmasıdır.

Stokların denetiminde denetçinin gözetmesi gereken özel denetim amaçları şunlar olabilir.

- İşletmenin kayıtlarda gösterdiği stoklar işletmenin gerçek stoklarından oluşuyor mu? Bu stoklar fiziken mevcut olmalı ve bu malların işletmenin sahipliğinde olduğu araştırılmalıdır. Stok giriş ve çıkışları incelenmeli, sayım yapılarak muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı tespit edilmelidir.
- Bu stoklar gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde değerlendiriliyor mu? Maliyete dönüşen tutarın uygun yöntemler kullanılarak elde edildiğinden emin olunmalıdır.

Stoklar kalemiyle ilgili kontrol testlerine aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:

- İşletmede satın alma bölümü olmalıdır. Satın alma bölümü, stokları talep eden, kullanan ve bunları kayıt eden bölümlerden ayrı olarak örgüt içinde oluşturulmalıdır.
- Satın alma işleminde kişilerin tek tek ve birkaç kişinin birlikte alım yapabileceği satın alma limitleri belirlenmelidir.
- Stokların devir hızları izlenmelidir.
- Stok siparişi verilirken ve stoklar teslim alınırken, kalite kontrolü gerçekleştirilmelidir.
- Stoklar depoya sipariş fişi ve fatura ile karşılaştırılarak ve miktar tespiti yapılarak alınmalıdır.
- Dönemsel olarak stok sayımı yapılmalıdır. Depodan sorumlu personel bulunmakta mıdır?
- Stok maliyetine katılacak harcamalara ilişkin belgelerin kayıt edilip edilmediği izlenmekte midir?

Bu sorulara verilen cevaplara göre denetçi, işletmenin stoklar denetim alanındaki iç kontrol riskini belirleyecektir.

Stoklar konusunda denetçinin uygulaması gereken tözel testlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Denetçi stokların tözel testlerine sayım ve fiziki kontrolle başlamalı, ardından değerlemelerini yapmalıdır. Bu işler sonucu elde edilen bilgiler muhasebe kayıtları ile karşılaştırılmalıdır.
- İşletmenin stok maliyetinin hesaplanmasında kullandığı maliyet hesaplama yöntemi ve bu yöntemde değişiklik olup olmadığı incelenmelidir. Değişim varsa bunun kar zarara olan etkileri belirlenmelidir.

5. Yabancı Kaynakların Denetimi

Yabancı kaynaklar denildiğinde iki önemli denetim alanıyla karşılaşilmektedir. Bunlardan ilki Banka Kredilerinin yer aldığı Mali Borçlar kalemidir. Diğer ticari borçların yer aldığı Ticari Borçlar Kalemi ve ticari olmayan borçların yer aldığı Diğer Borçlar kalemlerinin beraberce oluşturduğu alandır.

Borçlar konusunda denetçinin ulaşmak istediği özel denetim amaçları şöyle sıralanabilir:

- İşletmenin bilançoda gösterdiği borçların gerçek borçları olduğu, eksik veya fazla olmadığı belirlenmelidir.
- Borçlar vadelerine uygun bir şekilde reeskont yapılarak doğru bir şekilde değerlendirilmelidir. Bu borçlardan kaynaklanan finansman giderleri gelir tablosuna dönemsellik kavramına uygun olarak yansıtılmalıdır.

Denetçinin yabancı kaynaklar ile ilgili uygulayabileceği kontrol testlerine aşağıdakiler örnek verilebilir:

- Banka kredileri işletmeye getireceği ödeme yükümlülüğü ve finansman yükü nedeniyle riski yüksek bir kaynaktır. Bu nedenle işletmenin banka kredisi kullanmadan önce muhasebe ve finansman bölümlerinden, işletmenin, krediyi ve kredinin getireceği faiz yükünü ödeme kabiliyeti içinde olduğuna ilişkin onay alınmalıdır.
- Ticari krediler kolaylıkla kullanılan kredilerdir. Ancak bunlar da gizli faiz yükü (vade farkı) içerdiğinden, işletmenin dikkatle kullanması gereken kaynaklardır.
- Vadesi gelen borçların zamanında ödenebilmesi için ödeme planları hazırlanıp hazırlanmadığını belirlenmelidir.

Denetçinin yabancı kaynaklar konusunda uygulayabileceği tözel testler aşağıdaki gibi olabilir:

- Ticari borçlar için satıcılarla, banka kredileri için bankalarla hesap mutabakatı yapılmalı ve bir yanlışlık ve eksiklik olup olmadığı belirlenmelidir.
- Yabancı kaynaklara ilişkin faiz ödemelerinin dönemsellik kavramına uygun bir şekilde gelir tablosuna aktarıldığı yeniden hesaplama yoluyla incelenerek görülmelidir.
- Diğer borçlar içinde borçların uygun hesaplara sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı araştırılmalıdır.

Gelir Tablosunun Denetimi

Gelir tablosunun denetimi konusunda denetçinin gözececeği iki özel denetim amacı vardır. Bunlar **gerçekleşme ve tamlik, değerleme ve doğru sınıflandırmadır**. Gelir tablosunda açıklanan gelir ve giderler işletmenin gerçek gelir ve giderlerini göstermelidir. Gelir ve gider tutarlarının doğru olarak gelir tablosunda gösterilmesi yeterli değildir. Gelir ve giderin doğru sınıflandırılması da oldukça önemlidir. Çünkü bir gelir ve giderin işletmenin hangi faaliyeti nedeniyle doğduğunun bilinmesi de önemlidir.

Aslında birçok gelir tablosu hesabını ilgilendiren işlem, iç kontrol sisteminde diğer hesaplarla ilgili kontroller sırasında kontrol edilmektedir. Ancak Satışlar Hesabı, işletmenin en önemli gelir hesabı olması ve işletmenin kârı üzerindeki etkisi nedeniyle denetçinin dikkat etmesi gereken bir hesaptır.

Denetçi gelir ve giderler konusunda aşağıdaki iç kontrolleri arayarak, bunların olması gerektiği gibi işleyip işlemediğini test etmelidir:

- Pazarlama bölümü, satış, sevkiyat ve tahsilat işlemlerini ayırmış mıdır?
- Siparişler ve kesilen faturalar karşılaştırılıyor mu?
- Satış fiyatını belirleme konusunda hiyerarşik bir sırada yetkilendirme yapılmış mıdır?
- Giderlerin yapılmasına ilişkin yetkilendirme ve onay söz konusu mudur?
- Giderleri yapanlar ve ödemeyi yapanlar ayrı kişiler midir?

Denetçinin gelir ve giderler için uygulayabileceği tözel testlere aşağıdakiler örnek verilebilir:

- Tüm gerçekleşmiş gelirlerin kayıtlara alınıp alınmadığı, gerçekleşmemiş ancak gerçekleşmiş gibi kayıt edilmiş gelir olup olmadığı araştırılmalıdır. Bunun için denetçilerin yapabilecekleri, gelirlerle ilgili belgeleri ve karşı hesapları incelemektir. Ancak kayıt dışı geliri ve hayali gelirleri tespit etmenin zorluğu dikkate alınmalıdır.
- Tüm giderlerin kayıt altına alınıp alınmadığı veya giderlerin gerçekleşenden fazla şekilde kaydedilip edilmediğini anlamak için giderlere ilişkin belgeler ve karşı hesaplar incelenebilir.

Denetimin Tamamlanması Ve Denetim Raporu

Denetimin Tamamlanması Süreci

Muhasebe denetimi çalışmalarının son aşaması, denetimin tamamlanma süreci diyebileceğimiz şu aşamalardan oluşur:

- Gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli bir belirsizliğin olup olmadığının araştırılması,
- Bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş işletmeyi büyük ölçüde etkileyecek işlemlerin olup olmadığının araştırılması,
- İşletme yönetiminden finansal tabloların doğruluğu konusunda beyan mektubu alınması,
- Son değerlendirmelerin yapılması ve finansal tablolarla ilgili görüşün oluşturulması.

Bu aşamaları da tamamlayan denetçi denetim raporunu yazabilecek duruma gelecektir.

Denetçi denetim faaliyetlerini tamamlama aşamasına, öncelikle gelecekte ortaya çıkma ihtimali olan önemli bir belirsizlik olup olmadığını araştırarak başlar. Gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan belirsizlikten kasıt, denetim raporu yazılma tarihinde henüz kesinleşmemiş bir şarta bağlı borcun veya zararın olup olmadığının araştırılmasıdır. Şarta bağlı borç veya zarar, işletmenin herhangi bir kayıt hata ve hilesinden doğmayan, ancak üçüncü kişilerle işletme arasında henüz netleşmemiş olumsuz sonuç doğurabilecek belirsizliklerdir. Denetçi işletmede bu tür gelecekte ortaya çıkma olasılığı bulunan fakat işletme tarafından finansal tablolara yansıtılmamış durumların olup olmadığını araştıracaktır. Denetçi uygulayacağı bazı yordamlarla ipuçları elde etmeye çalışacaktır. Bu tür durumların ortaya çıkarılmasında, özellikle soruşturma denetim yordamı kullanılabilir. Kullanılabilecek denetim yordamlarından bazılarını şöyle sıralayabiliriz:

- İşletme çalışanlarıyla görüşmeler yapılabilir,
- Yönetim kurulu ve genel kurul toplantı tutanakları ve karar defterleri incelenebilir,
- Maliyeden işletmeyle ilgili bilgi alınabilir,
- İşletme avukatlarıyla görüşülebilir,
- İşletmenin ilişkide olduğu bankalardan bilgi alınabilir.

Denetçi böyle bir olay tespit ettiğinde öncelikle bunu işletme yönetimine iletir ve finansal tablolara durumun yansıtılması gerektiğini iletir. Eğer belirsizlik finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel değilse, olumlu rapor verip açıklama paragrafı ekleyebilir veya şartlı olumlu görüş bildirebilir. Eğer belirsizlik işletme için hayati önem arz ediyor ise, görüş bildirmekten kaçınabilir.

Bilanço tarihi (31 Aralık) ile finansal tabloların düzenlenip açıklandığı süre zarfında meydana gelmiş, işletmeyi önemli boyutta etkileyecek olayların, muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramı gereğince bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir. Denetçi, işletmede olayların bilanço tarihinden sonra işletmeyi önemli boyutta etkileyecek olayların meydana gelip gelmediğini araştıracaktır. Olması gerektiği biçimde bilanço dipnotlarına yansıtılmış olan durumlar, tam açıklama kavramına uyulduğunu gösterir ve denetçi için sorun teşkil etmez. Denetçi, işletmeyi önemli boyutta etkileyebilecek bir olay tespit ettiğinde bunu işletme yönetimine iletir ve bilanço dipnotlarında belirtilmesini ister. Yönetimin kabul durumuna ve olayın önem derecesine göre, olumlu rapor verip açıklama paragrafı ekleyebilir veya şartlı olumlu görüş bildirebilir.

Denetçinin üzerinde görüş oluşturmaya çalıştığı finansal tabloların işletme yönetimi tarafından hazırlandığı açıktır. Ancak denetçiler işletme yönetiminden finansal tabloların usulüne uygun düzenlendiğini ve denetçiye çalışmaları sırasında herhangi bir sınırlama getirilmediğine ilişkin yazılı bir beyan almalıdırlar. Bu beyan denetçi için işletmeyle ilgili anlaşmazlık durumlarında güvence teşkil ettiği kadar işletme yönetiminin dikkatini bu hususlara yoğunlaştırmasına katkı sağlar. Ancak bu beyan mektubu bağımsız denetçi kanıtı olarak kullanılamaz.

Denetim çalışmalarının sonlandırılması ve denetim görüşüyle ilgili son kararın verilmesi için, denetçi yapılan tüm çalışmaları son kez gözden geçirmelidir. Bu çalışmalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Denetim programının yapılmamış veya sona bırakılmış işler olup olmadığı açısından gözden geçirilmesi,
- Çalışma mizanının toplanması ve işlemlerin tekrar gözden geçirilmesi,
- Çalışma kağıtlarının ve yardımcılarının yaptığı işlerin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluk açısından gözden geçirilmesi,
- Önemlilik ve risk ölçümlerini son kez gözden geçirme,

- Toplanan kanıtların görüş için yeterli olup olmadığını tekrar değerlendirme gerekiyorsa ilave kanıtlar toplama.

Bu çalışmalardan sonra eğer yönetime iletilecek ve işletme kayıtlarına yansıtılması istenen konular var ise, bunlar yönetime iletilir.

Denetim Raporunun Hazırlanması

Bir denetim çalışmasında son aşama denetim raporunun yazılmasıdır. Denetim raporu daha önce de vurgulandığı gibi bir denetim faaliyetinde dışa sunulan ve üçüncü kişilerin görme imkânı bulduğu tek belgedir. Denetçi, mesleki deneyimini kullanarak görüşle ilgili kararını verecektir. Görüş bildirme biçimleri dört şekilde olabilir. Bunlar:

- Olumlu görüş bildirme,
- Olumlu Görüş Dışında Görüş Verme;
 - Şartlı olumlu görüş bildirme,
 - Olumsuz görüş bildirme,
 - Görüş bildirmekten kaçınmadır.

Denetçi, finansal tabloların bütünü genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya o ülkedeki geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirir ise, olumlu görüş bildiren standart bir rapor hazırlayacaktır.

KGK mevzuatına göre; borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu şu bölümlerden oluşur:

Başlık: Denetim raporu bir başlığı içermelidir ve bu başlıkta raporun bağımsız denetim raporu olduğu vurgulanmalıdır.

Adres: Denetim raporunun kime hitaben yazıldığı belirtilmelidir. Ortaklara, işletmeye veya yönetim kuruluna hitaben yazılabilir.

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi Kısımındaki Bölümler

1. **Görüş:** Bu bölümde denetlenen finansal tablolar sırasıyla belirtilmeli ve denetçi görüşü açıklanmalıdır. Bu bölümde mutlaka finansal tabloların geçerli finansal tablo çerçevesine (Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygunluğuyla ilgili bir ifade yer almalıdır.
2. **Görüşün Dayanağı:** Bu bölümde öncelikle denetimin (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yürütüldüğü belirtilir. Daha sonra sırası ile denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak etik hükümler uyarınca şirketten bağımsız olduğu ve söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumlulukların da yerine getirildiği belirtilir. Son olarak bağımsız denetim sırasında elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının, görüşün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğu ifade edilir.
3. **Kilit Denetim Konuları:** Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır.
4. **Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları:** Bu bölümde işletme yönetiminin finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğu belirtilir.
5. **Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları:** Bu bölümde denetçinin amacının, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence vermek üzere bir görüş vermek olduğu belirtilir. Çünkü bu görüşle yüzde yüz bir garanti verilemez. Ancak makul bir güvence verilebilir. Güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak,

finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Bağımsız denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumlulukları bu kısımda açıklanacaktır.

Denetim Kuruluşunun Adı: Bu bölüme denetim firmasının ve denetçinin isimleri yazılır.

Denetim Raporunun Tarihi: Son olarak denetim raporunun teslim tarihi yazılır.

Şartlı Olumlu Görüş Bildirme

Denetçinin denetim raporunda açıklayabileceği denetim görüşü türlerinden biri de şartlı olumlu görüştür. Bu görüş türüne göre denetçi aslında finansal tabloların geneli hakkında olumlu görüş sahibidir. Ancak denetçinin bazı konularda çekince sahibi olduğunu görürüz. Denetçi açısından çekince yaratabilecek durumlardan birincisi elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği. Denetim raporunun şartlı olmasına neden olabilecek durumlardan ikincisi bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesidir.

Şartlı olumlu görüş vermesi durumunda denetçi, GÖRÜŞ BÖLÜMÜ için “ŞARTLI OLUMLU GÖRÜŞ” başlığını kullanır. Denetçi şartlı olumlu görüş vermesi durumunda GÖRÜŞÜN DAYANAĞI kısmı için ŞARTLI OLUMLU GÖRÜŞÜN DAYANAĞI ifadesini kullanır.

Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçinin denetim raporunda açıklayabileceği bir başka görüş türü de olumsuz görüştür. Olumsuz görüş açıklayabilmek için denetçi finansal tabloların geçerli muhasebe standartlarına uygun hazırlanmadığı, dolayısı ile güvenilir ve gerçek durumu yansıtmadığı konusunda yeterli kanıt elde etmiş olmalıdır.

Olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, GÖRÜŞ BÖLÜMÜ için OLUMSUZ GÖRÜŞ başlığını kullanır. Denetçi olumsuz görüş vermesi durumunda GÖRÜŞÜN DAYANAĞI kısmı için OLUMSUZ GÖRÜŞÜN DAYANAĞI ifadesini kullanır. Bu kısımda olumsuz görüşe ulaşmasının nedenlerini belirtir.

Görüş Vermekten Kaçınma Denetçi bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Denetçi böyle bir görüş bildirmesi durumunda denetim raporunda, niçin böyle bir sonuca vardığının nedenlerini açıklamalıdır. Görüş Bildirmekten Kaçınması durumunda denetçi, GÖRÜŞ BÖLÜMÜ için GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA başlığını kullanır. Denetçi görüş vermekten kaçınması durumunda GÖRÜŞÜN DAYANAĞI kısmı için GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMANIN DAYANAĞI ifadesini kullanır. Bu kısımda görüş vermekten kaçınmanın nedenlerini belirtir.

Denetçi bazı durumlarda yukarıda belirtilen görüş bildirimlerine ek olarak bu görüşü etkilememekle beraber açıklayıcı bir paragraf eklemek ihtiyacı duyabilir. BDS 706'ya göre bu paragraflar iki türlü olabilir. Bunlar; Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı veya Diğer Hususlar Paragraflarıdır. Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı, denetçinin finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda ortaya çıkar.

Diğer Hususlar Paragrafı ise denetçinin, finansal tablo kullanıcılarının denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili bir hususun açıklanması gerektiğine karar vermesi durumunda ortaya çıkar. Burada söz konusu husus Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının tersine finansal tablolarda sunulan veya açıklananlarla ilgili değildir.

Denetçilerin Hukuki Sorumlulukları

Denetçiler yapmış oldukları denetim çalışmaları sonucunda yazdıkları denetim raporu ve beyan ettikleri görüş nedeniyle işletme yönetimine ve üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Denetçiler denetim faaliyetleri sırasında genel kabul görmüş denetim standartlarının tüm gereklerini yerine getirmek zorundadırlar. Denetçiler genel Kabul görmüş denetim standartlarının gereklerini yerine getirmede kusurlu davranmışlar ve bu nedenle yanlış görüş beyan etmiş iseler, bu durumda hem işletme yönetimine hem de üçüncü kişilere karşı sorumlu olurlar.

Denetçilerin Hata ve Hileleri Bulma Sorumluluğu

Hata ve hileleri içeren bir finansal tablo ise, bilgi kullanıcı tarafların yanlış karar almasını ve zarar görmesine neden olabilecektir. Hata, işletme yönetiminin istemeden yapmış olduğu düzensizlikler veya yanlışlardır. Hile ise, işletme yönetiminin bilerek isteyerek yaptığı düzensizlikler veya yanlışlardır. Hata ve hile arasındaki fark hilede kasıt unsurunun olmasıdır. Denetçinin finansal tablolardaki hata ve hileleri bulmadaki sorumluluğu, denetim çalışmasını finansal tablolardaki önemli hata ve hileleri ortaya çıkarabilecek nitelikte makul ölçüde güvence sağlayabilecek biçimde planlanması ve yürütmesini gerektirir.

Denetim çalışması, finansal tablolarla ilgili makul bir denetçi görüşü oluşturmak üzere tasarlanabilir. Hiç bir zaman %100 bir güvence vermek söz konusu olmaz. Denetçi tüm çalışmalarını genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun yürütmüş bile olsa, finansal tabloların hata ve hile içerme olasılığı vardır. Önemli olan denetçinin çalışmalarını, önemli hata ve hileleri ortaya çıkarabilecek biçimde yürütmüş olması ve makul bir güvence vermesidir.

Denetçi incelediği finansal tablolarda tespit ettiği hata ve hileleri işletme yönetimine iletir ve gerekli değişikliklerin yapılmasını ister. İşletme yönetimiyle anlaşamadığı durumlarda, hata ve hilenin boyutuna göre şartlı, olumsuz veya görüş bildirmekten kaçınma biçiminde olayı denetim raporuna yansıtır.

Türkiye'deki Yasal Mevzuatta Denetçi Sorumlulukları

Ülkemizde Meslek Yasasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerinde ve yeni Türk Ticaret Kanununda denetçi sorumluluklarından söz edilmektedir.

Söz konusu yasalara göre ülkemizdeki bağımsız denetim yapacak kişilerin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olma zorunluluğu vardır. Yeminli mali müşavirler verdikleri onay nedeniyle devletin zarar görmesi durumunda müşteriyle beraber müteselsilen sorumlu tutulmuştur.

Sermaye Piyasası Kurulunun tebliğinde ise, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ile ilgili olarak bağımsız denetçinin sorumluluğu n denetimi makul bir güvence vermek üzere mesleki şüphecilik ilkesine uygun olarak yürütmek olduğundan sözedilmektedir.

Denetçiler denetimi dürüst ve tarafsız bir şekilde yapmak ve sır saklamakla yükümlüdürler. Tüm denetçiler, kusurlu davranışlarıyla hem şirkete hem de bağlı şirketlere karşı sorumludur. Denetçiler görevlerini yerine getirirken kusurlu davranışları durumunda şirkete, ortaklara ve şirket alacaklılarına karşı verdikleri zararlar dolayısıyla sorumludur. Zarar gören tarafların zararın, kusurlu denetçi görüşünden doğduğunu ispatlaması gerekir.