

GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

- 1- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- 2- Kişilik Kavramı
- 3- İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- 4- Parayla Ölçülme Kavramı
- 5- Maliyet Esası Kavramı
- 6- Tarafsızlık ve Belgelendirme
- 7- Tutarlılık (Devamlılık) , Muhasebe Politikalarında sık sık değişiklik yapmamak
- 8- Tam Açıklama
- 9- İhtiyatlılık
- 10- Önemlilik
- 11- Özen önceliği Kavramı
- 12- Dönemsellik Kavramı

1- SOSYAL SORUMLULUK

Muhasebe işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğu belirtmektedir. Muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında belli kişi ve grupların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretilmesinde gerçeğe uygun , tarafsız ve dürüst kavranılması gereğini ifade eder.

2- KİŞİLİK KAVRAMI

İşletmenin ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

3- İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI

İşletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. işletme sahiplerinin yada hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. işletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

4- DÖNEMSELLİK KAVRAMI

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat gelir ve karlarının aynı döneme ait , maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavram gereğidir.

5- PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI

Parayla ölçülebilen, iktisadi olan ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak, para birimi ile yansıtılmasını ifade eder. muhasebe işlemleri ulusal para birimlerine göre yapılır.

6- MALİYET ESASI KAVRAMI

Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

7- TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME KAVRAMI

Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş, objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

8- TUTARLILIK KAVRAMI

Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının bir birini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. işletmenin mali durumunun , faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması, bu kavramın amacını oluşturur. tutarlılık kavramı benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleriyle değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda , birim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür. geçerli nedenin bulunduğu durumlarda işletmeler uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. ancak bu değişiklikleri ve bunların parasal etkilerini mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

9- TAM AÇIKLAMA KAVRAMI

Mali tablolardan ve bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde , yeterli , açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında , mali tabloların kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek , gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi , bu kavram gereğidir.

10- İHTİYATLILIK KAVRAMI

Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. bu kavramın sonucu olarak, işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. ancak bu kavramın gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturmaz.

11- ÖNEMLİLİK KAVRAMI

Bir hesap kalemi veya bir olayın nispi ağırlık ve değerinin , mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeler veya alınacak kararların etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. önemli hesap kalemleri , finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

12- ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI: İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında , birimlerden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. genel olarak işletmelerin birimleri ve özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. bu takdirde özün biçime önceliği esastır.

**GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE
(MALİ TABLOLAR) İLKELERİ**

Mali tablolar ilkeleri , temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder. Mali tablolar

- 1- Bilanço
- 2- Gelir tablosu
- 3- Satışların maliyeti tablosu
- 4- Fon akım tablosu
- 5- Nakit akım tablosu
- 6- Kar dağıtım tablosu
- 7- Öz kaynaklar değişim tablosu

MALİ TABLOLARDAKİ BİLGİLERİN ÖZELLİKLERİ

Mali tabloların anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir.

MALİ TABLOLARIN DÜZENLENME İLKELERİ

- 1- Gelir tablosu ilkeleri
- 2- Bilanço ilkeleri
 - a- Varlıklara ilişkin ilkeler
 - b- Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler
 - c- Özkaynaklara ilişkin ilkeler.

DENETİM

Denetim; İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Denetimin Konusu: ekonomik faaliyetle ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olayla ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; **bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar.**

Bilgi Kullanıcıları: Denetçinin elde ettiği bulguların bilgi kullanıcılarına iletilmesi ifade eder. Raporun türü ve kapsamı denetimin niteliğine, amacına ve sunucuna göre farklılık gösterir. Denetim sonuçları işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere denetimle saptanmış olan uygunluk derecesi demektir. Ortaklar , ortak olmak isteyenler, kredi verenler, yöneticiler, kamu kurumları, diğer karar alıcılarıdır.

DENETİMİN UNSURLARI

1-Denetim bir süreçtir. Başlangıç ve sonuç arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde yapılır.

2-İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar. Mali tablolar, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili mali iddialardır.Denetçide bu mali tabloların doğruluğunu araştırır.

3-Önceden saptanmış ölçütler: Bu ölçütler Genel Kabul görmüş muhasebe ilkeleri, vergi mevzuatı(vergi denetimi için), sayıştay mevzuatı(kamu denetimi için) ,Muhasebenin temel kavramları, SPK mevzuatı olabilir.

4-İlgi duyan taraflar: işletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri işletmeye kredi verenler, potansiyel yatırımcılar,Devlet + kamu (SPK gibi)

5-Uygunluk derecesi: Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen ölçüdür.

6-Tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek.: Denetimin amaçlarına ulaşabilmesi için ulaşılabilen her türlü bilgi kanıt niteliğindedir. Kanıtların türleri ve kanıtların değerlendirilmesi için kullanılacak kriterler denetimin amacına göre farklı olabilir. Denetçi kanıtları toplarken tarafsız olmak zorundadır, önyargısız, bağımsız , profesyonel ve uzman bir kişi olarak davranmak zorundadır.

7-Sonuçları Bildirme: Denetçi işletme yönetimi tarafından ileri sürülen iddiaların geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder.

Kontrol: Denetimin başlangıcı veya denetimden önce gelen faaliyettir. Herhangi bir şeyi istenilen şekilde sonuçlanması için veya belli bir hedefe ulaşmak için bazı önlemler alınır. Süreç içinde amaçlara ulaşmak için alınan önlemler bir kontrol etme faaliyetidir. Daha sonra bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti denetim faaliyetidir.

Teftiş: Teftiş, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme olarak tanımlanabilir. Teftiş denetimden daha dar kapsamlı olanıdır. Denetim bir şeyin geneli için uygulanırken, teftiş bu genel içinde daha özel durumlara uygulanır. Aşağıda belirtileceği gibi, buna uygunluk denetimi ismi verilir ve herhangi bir alanda uygulanması gereken standart veya norm belirlenmiştir. Teftiş buna ne derece uyulduğunu belirlemek amacıyla yapılır. Teftişin denetimden temel farklılığını üç başlık altında toplamak mümkündür.

- Teftiş, işletme personeli tarafından yürütülmektedir. Sonuçta bir bağımlılık söz konusudur.
- Finansal olmayan olaylar da teftiş kapsamına girmektedir.
- Belirli amaçlarla yapılmaktadır. Daha çok üst yönetimin astlara verdiği yazılı ve sözlü talimatlara uyulup uyulmadığı araştırılmaktadır.

Revizyon: Revizyon, gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir . Revizyon, daha çok finansal olayların incelenmesi ve denetlenmesi için kullanılmaktadır. Revizyon, işletme personeli tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir. Çoğu kez muhasebe kayıtları tamamlandığında ve geçici mizan çıktıktan sonra hesapların vergi yasalarına veya uygulanan diğer muhasebe sistemine uygunluğunun bir kez daha incelenmesi anlamına gelmektedir.

DENETİMİN TÜRLERİ

1-KONUSU VE AMACINA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Denetim türü	Bağlı bulunan ölçüt	Kullanma
Finansal tablolar denetim	G.K.G.M. İlkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar ve devlet
Uygunluk denetimi	İlgili bağıt veya sözleşmeler	Bağıtlarla veya sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer başarı ölçütleri	Yönetim.

1-Finansal Denetim (Mali Tabloların Denetimi)

Bir işletmenin mali tabloları olan bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu gibi belgelerin önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı,defter bilgilerinin tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı gibi hususları içine alan denetimdir.Denetim denilince geleneksel olarak ilk akla gelen denetimdir.Maliye Bakanlığı'nın denetim elemanlarının GVK açısından yaptıkları,SPK tarafından halka açık anonim şirketlere yapılan denetim,Bankalar Yeminli Murakıplarınca bankalara yapılan denetim buna örnek verilebilir.

2-Uygunluk (Usul) Denetimi

İşletmenin mali faaliyet ve işlemlerinin ;yasama organı,işletme yöneticileri veya diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere, kurallara ve mevzuatlara uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir.Uygunluk denetim özellikle vergi revizyonunda işletmelerin uymak zorunda olduğu belge düzeni ve diğer usule ilişkin düzenlemelerin yer aldığı VUK hükümlerine uyulup uyulmadığının denetimidir.Ayrıca işletme yönetimince belirlenen kuralların denetimini de içine alır.Kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlerinin mevzuata uygunluğunun Sayıştay tarafından yapılması veya SSK müfettişlerinin bordro vs denetimi örnek verilebilir.

3-Faaliyet (Performans veya Verimlilik) Denetimi

İşletmenin faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla yapılan denetimdir.Faaliyet sonuçları; verimlilik standartları ile karşılaştırılıp, işletmenin önceden belirlenmiş hedeflere yada o faaliyet kolu ile ilgili standartlara ulaşp ulaşmadığı ölçüldüğü için bu denetime verimlilik denetimi denir.Faaliyet denetimi, kamu ve özel işletmelerde iç denetçiler, kamu kuruluşunda yine kamu denetçileri tarafından yapılır.Vergi inceleme elamanlarının imalat işletmelerinde randıman oranı dikkate alınarak yaptıkları denetim örnek verilebilir.

2-DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

1-İç Denetim

2-Kamu Denetimi

a-Özel Sektöre Yönelik Denetim

-Vergi Denetimi Maliye Bakanlığı

-Diğer Denetim (Halka açık şirketler için SPK,Bankalar için Hazine Müsteşarlığı

Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu, SSK Müfettişleri)

b-Kamuya Yönelik Denetim

-Devlet Denetleme Kurulu (KİT' leri denetler)

-Sayıştay

-Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

-Maliye Bakanlığı

3-Bağımsız Denetim

1-İç Denetim: İşletmeye hizmet etmek amacıyla işletmenin faaliyetlerini incelemek ve değerlemek amacı ile kurulmuş bağımsız denetleme fonksiyonudur.Konusuna finansal ve finansal olmayan işlemler girer.Amacı işletme çalışanlarınca yapılabilecek hata ve yolsuzlukları önlemek,yapılmış olanları tespit etmektir. Kapsamı Mali Tabloların denetimi, uygunluk ve faaliyet denetiminin biri veya ikisi ile de sınırlandırılabilir. ÜÇ denetim türünü içeren en geniş kapsamda denetim türüdür.

2-Kamu Denetimi :Yürütme organına bağlı çeşitli birimler tarafından, bu birimin yasal yetkileri dahilinde yapılan denetimdir.

3-Bağımsız Denetim: Serbest Meslek erbabı olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı yada yetkili denetçisi olan kişiler tarafından, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilklerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir.3568 sayılı SM,SMMM, ve YMM Kanunu na göre denetim yapma yetkisi SMMM ve YMM lere verilmiştir.YMM lerin tasdik yetkisi vardır.YMM lerin verdiği tasdik hizmetleri açısından yasal bir sınırlama olmamakla beraber tam tasdik ve kısmi tasdik diye 2 ye ayrılabilir.Tam tasdik; Kurumlar Vergisi ve gelir Vergisi mükellefleri ile imzalanan "Tasdik Sözleşmesi" kapsamında Vergi dairelerine karşı vergi mükelleflerinin sadece yıl sonu beyannamelerindeki bilgilerin değil, bunun bir mütemmimi olan ve o yıl içinde verilen Gelir,KDV,Damga vergisi beyannamelerindeki bilgilerin denetlendiği ve doğruluğu konusunda aykırı bir duruma rastlanmadığı şeklinde bir imza ve tasdik hizmeti olmaktadır.Eğer hatalar varsa bunlar tasdik raporunda belirtilip vergilerin gerçek tutarları üzerinden ödenmesi sağlanmalıdır.Kısmi Tasdik ise;KDV İadesi ve mahsupları tasdiki gibiSermaye Piyasası mevzuatına göre bağımsız denetim; ortaklarının ve yardımcı kuruluşlarının (aracılık faaliyetiyle sınırlı olarak bankalar dahil aracı kurumlar,menkul kıymet ortalıkları ve menkul kıymet yatırım fonları) hesap ve işlemlerinin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve mali tabloların , 2499 sy SP Kanunu çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

BAĞIMSIZ MUHASEBE DENETİMİNİN TÜRLERİ:

Bağımsız dış denetime tabi şirketlerde yapılan denetim çalışmaları üç ayrı nitelikte bulunmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmaktadır.

1- Sürekli Denetim (Yılsonu Denetimi):

- Halka açık şirketlerin,
- SPK gözetimine tabi diğer şirketlerin,
- Bankaların,
- Sigorta şirketlerinin

yıl sonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir.

Bu denetimin özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkan bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır.

Bu denetim çalışmasında denetçi, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe İlkelerine uygun düzenlendiği konusunda bir denetim görüşüne ulaşabilmek için denetimini planlar, planını uygulamaya koyarak yeterli kanıt toplar, nezaretindeki diğer meslek mensuplarını gözler ve sonuçta bir denetim görüşüne ulaşır. Yani denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli zaman ve imkan olduğu varsayılır. Bu nedenle denetim sonucunda verdiği raporun güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir. Denetçi mali tabloların güvenilirliği konusunda doğrudan güvence verir. Yani görüşü doğruyu yansıtır, yansıtmıyor ve koşullu yansıtır şeklindedir. Ancak bu mali tabloların yüzde yüz doğru olduğu anlamına gelmez. Çünkü denetçi ne kadar fazla denetim kanıtı toplasa da yine denetimin özünden gelen denetim riski bulunur.

2- Sınırlı Denetim (Ara Dönem Denetimi): Bazı şirketlerin ara mali tablolarının, yıllık denetimi yapan denetim şirketi tarafından ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetimdir. Bu denetime tabi şirketler - Bankalar ve Özel finans kurumları ile

- Sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketler olup, bunlar 3, 8 ve 9ncü ay sonu itibariyle Ara Mali Raporlarını hazırlamak ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermek zorundadırlar. Ancak 6ncü ayın sonu itibariyle düzenlenen mali tabloların Bağımsız Dış Denetimden geçmiş olması gerekir. Bu tür denetime tabi şirketler şunlardır.

- Halka Açık Şirketlerden hisse senetleri borsada işlem gören şirketler
- Aracı Kurumlar
- Menkul, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Fonları
- Emeklilik Yatırım Fonları

Bu denetimi yıllık denetimden ayıran husus denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Bu şirketlerde mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir ki, bu sınırlamalar mali tabloların güvenilirliği konusunda şüphe yaratırlar. Çünkü:- Ara dönemde karın en büyük belirleyicilerinden biri olan stok sayımı yapılamıyordur.

- Alacaklı olunan firma ve satıcılara teyit mektubu yazılmış olsa bile, cevaplarının beklenmesi mümkün olmamaktadır.

- Duran varlıklar için ayrılan amortismanların tutarı yılsonunda ancak belirlenecektir.

- Amortismanlar tahmin üzerine yüklenmektedir.

- Özetle envantere dayalı, kanıtlanabilir bir mali tablo hazırlanamamaktadır.

- Rakamların doğruluğunu test etmek için bazı testler özellikle maddi doğrulama testleri uygulanamamaktadır.

Bu nedenle güvenilirliğine bir sınırlama gelmektedir. Bu nedenle güvenilirliği konusunda denetçi doğrudan bir güvence yerine dolaylı bir güvence vermektedir.

Mali tablolar “.....doğru bir biçimde yansıtmaktadır.” yerine "ara mali tabloların hazırlanmasına ilişkin ilke ve kurallara uygun olmayan önemli bir hususa rastlanmamıştır.” şeklinde dolaylı bir güvence vermektedir.

3- Özel Denetim Çalışması: Özel denetim çalışması işletmelerin

- Tasfiye,
- Birleşme,
- Devir,
- Bölünme gibi durumlarda veya
- Halka ilk defa açılacak şirketler için yapılan bir denetim türüdür.

Bu gibi durumlarda bir izahname ve sirküler düzenlenmekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri iyi ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır. Eğer ihraç tarihi ara bir döneme rastlıyorsa ise bu beş döneme ulaşmaktadır.

Bu denetim türünde son dönemin rakamlarına güvenilirlik yüksek olmakla birlikte, önceki dönemlere ilişkin rakam veya bilgilere güvenilirlik oldukça düşük seviyede bulunmaktadır. Denetçi bu durumu raporunda açıklamaktadır.

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ KURULUŞLAR

Yurdumuzda yasal denetimlerin kapsamı ekonomideki gelişmelere paralel bir şekilde artmaktadır. Bağımsız Dış Denetim uygulamaları İlk defa bankalarda 1987 yılında başlamıştır. Bunu Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler izlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından bu konu ile ilgili olarak yayınlanan ilk yönetmelik olan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik" 13.12.1987 tarihinde yayınlanmıştır. Ancak halka açık şirketlerde bağımsız dış denetimin başlama tarihi 1989 dur. Daha sonra Sigorta Şirketleri zorunlu bağımsız dış denetim kapsamına alınmıştır.

Bu gün için mevzuatımızda yer alan zorunlu Bağımsız Dış Denetimine tabi şirket türleri şunlardır.

1. Sermaye Piyasa Kanunu Kapsamına Giren Kuruluşlar

Sermaye Piyasası Kanunu sermaye piyasasında güven vb açıklığı sağlamak amacıyla çıkartılan, bu amaçla değişik kurumları düzenleyen bir kanundur. Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Kurul'un düzenlemelerine tabi olan şirket türleri şunlardır.

- Ortak Sayısı 250 den fazla olduğu için Halka Açık olduğu varsayılan şirketler,
- Ortak Sayısı 250 den fazla olmamakla birlikte menkul kıymetlerini halka arz ettikleri için Kurul gözetimine tabi şirketler,
- Aracı Kuruluşlar,
- Yatırım Ortaklıkları,
- Yatırım Fonları,
- Girişim Sermayesi Ortaklıkları,
- Portföy Yönetim Şirketleri,
- Emeklilik Yatırım Fonları,
- Tedrici şeklide kurulan Anonim Şirketler

Sermaye Piyasası Kurulu kanunu kapsamına girmenin doğal sonuçları:

- Şirket ana sözleşmesinin Sermaye Piyasası Kanunu'na uygun hale getirilmesi,
- Şirketin sermaye artırımını, tahvil, finansman bonusu gibi menkul kıymetlerin arzında SPK'ndan ön izin alınması ve menkul kıymetlerin SPK tarafından kayda alınması zorunluluğu,
- Menkul kıymetlerin halka arzında, bunların şeklinde, basımında 'faiz ve kar payı dağıtımında SPK düzenlemelerine tabi olmak ve kar payı dağıtım zorunluluğu
- Özel durumların kamuya açıklanması zorunluluğu,
- Bağımsız dış denetime tabi olma

Bağımsız dış denetim kapsamında olan Halka Açık Şirketleri de ikiye ayırmak gerekmektedir. Bunlardan bazılarının hisse senetleri borsada işlem görürken bazılarının görmez. Borsada işlem gören şirketler ayrıca İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın düzenlemelerine de uymak zorunda kalırlar.

Bu tür şirketlerde denetim yapılabilmesi için, bir A.Ş şeklinde kurulmuş olması, ortaklarının en % 51'nin Sorumlu Ortak Baş Denetçi olması gibi bazı gereklilikler söz konusudur. Kanun kapsamında olan şirketler bu yetkiyi almış denetim şirketlerine mali tablolarını sürekli ve eğer borsada hisse senetleri işlem görüyor ise sınırlı denetim esaslarına göre denetletmek zorundadırlar. Genel Kurullarında sadece

Bağımsız Dış Denetimden geçmiş mali tabloları görüşme konusu yapılabilir. Bu şirketlerin mali tabloları Tekdüzen Muhasebe Sisteminde öngörülenlerden farklılık arz eder.

2. Bankalar Kanunu'na tabi şirketler (Bankalar, Özel Finans Kurumları): Bankalar ve özel Finans kurumları para ve sermaye piyasasının en Önemli kurumları arasındadırlar. Bunlar temelde tasarrufları değerlendiren ve ekonomide temel işlevleri olan kurumlar oldukları için özel kanunlar ile yönetilirler ve diğer işletmelerden oldukça farklı ve daha ağır denetim ve gözetime tabidirler. Bankalar ve Özel Finans Kurumlarında denetim yapabilmek için SPK dan alınan Bağımsız Dış Denetim yetkisi yetmemekle, bir de ayrıca BDDK ndan izin almak gerekmektedir.

3. Sigorta ve Reasürans şirketleri: Sigorta ve Reasürans şirketleri için sadece yıllık mali tabloların bağımsız dış denetimi öngörülmektedir. Bu şirketlerde Bankalar, Özel Finans Kurumları, SPK kapsamında bazı şirketler için öngörülen Sınırlı (Ara Denetim) ve Özel Denetim çalışmaları kurala bağlanmamaktadır. Bu mevzuata göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde sadece Hazine Müsteşarlığından izin alarak denetim yetkisi kazanırlar. Buradan izin alabilmek içinde, ya SPK'ndan ya da BDDK'ndan izin almış bir Bağımsız Denetim Şirketi olunması ve ayrıca ortaklardan bir tanesinin denetleyeceği şirketin çalışma alanında beş yıldan az olmamak üzere bilgi ve denetim sahibi olduklarını Müsteşarlığa belgelendirmeleri gerekmektedir.

MALİ TABLOLARIN DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETÇİ TARAFINDAN YAPILMASININ NEDENLERİ

Bir bankaya yöneticisinin herhangi bir işletmeye kredi verme kararı alırken bankanın işletmeye daha önceki mali ilişkileri ve işletmenin mali tablolarında gösterildiği şekilde işletmenin mali durumu gibi etkenleri göz önünde alacaktır. Banka, kredi verirken, üç etkenle belirlenen faiz ve komisyonu müşterisine yüklenecektir. Bu etkenler şunlardır.

1- Risksiz faiz oranı, hazine bonusu faiz oranıdır. Banka işletmeye aynı oranla kredi verme yerine hazine bonosuna yatırım yapabilir.

2- Banka müşterisinin işletme riski, işletmenin, işletme koşulları veya ekonomik koşullar yüzünden krediyi bankaya geri ödeyememe olasılığıdır.

3- Bilgi riski, mali tablolardaki bilgilerin yanlış, eksik ve taraflı olma riskidir.

Denetimin risksiz yatırıma ve işletme riskine hiçbir etkisi yoktur. Denetimin bilgi riskine önemli etkisi olabilir. Bilgi riskini oluşturan koşullar, mali tabloların denetiminin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilir bu koşullar şunlardır.

Çıkar çatışması

- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı
- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması,
- Diğer nedenler

1-Çıkar Çatışması:

Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasında gerçek veya olası bir çıkar çatışması olabilir. mali tablolardaki bilgiler, kasıtlı veya kasıtsız olarak şirket yönetiminin çıkarı doğrultusunda hazırlanmış olabilir. bu konuda bir çok örnek verilebilir. Şirket yönetimi sahip olduğu hisse senetlerinin bir kısmını satmak istediğinde, şirketin mali durumunu ve karlılık durumunu, mali tablolarda gerçek durumundan daha iyi göstermek suretiyle borsada şirketin hisse senedi fiyatının gerçek değerinin üstüne çıkmasını sağlayabilir. Böylece, şirket yöneticileri hisse senedi satın alan yatırımcıların aleyhine haksız kazançlar elde edebilirler. Şirket yöneticileri kar payı dağıtmamak veya hisse senetlerini düşük fiyatla piyasadan toplamak istediklerinde, şirketin mali tablolarında şirketin durumunu gerçek kurumundan daha olumsuz göstererek, borsada hisse senedi fiyatının düşmesini sağlamak suretiyle hisse senedini satan yatırımcıların aleyhine haksız kazanç elde edebilirler.

Çıkar çatışması mali tabloların kullanıcıları arasında da olabilir. örneğin hisse senedi sahipleri kar payı dağıtımını beklerken, şirkete kredi veren bankalar kar payı dağıtılmamasını isteyebilirler. Kullanıcılar arasındaki çıkar çatışması nedeniyle, açıklanan muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ilişkin kuşkuları gidermek amacıyla şirket yönetimiyle çıkar ilişkisi içinde olmayan ve görüş bildirmede her kullanıcı grubunun ihtiyaçlarını eşit olarak göz önünde bulunduran, bağımsız ve uzman bir kişi tarafından mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğine ilişkin görüş bildirilmesi gerekir.

2-MUHASEBE SİSTEMİNİN KARMAŞIKLIĞI

Muhasebe süreci ve mali tabloların hazırlanması, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelmekte ve mali tablolarla hata olma olasılığı artmaktadır. Bu durumda bilgi kullanıcılarından, mali tabloların kalitesini değerlemeleri, muhasebe ilkelerine ve yasalara uygunluk derecesini ölçmeleri beklenemez bu bakımdan bilgi kullanıcıları, mali tabloların kalitesi hakkında görüş bildiren bağımsız ve muhasebe mesleğinde uzman olan denetçiye güveneceklerdir.

3-MUHASEBE BİLGİLERİNİN ALINACAK KARARLARLA İLGİLİ OLMASI

İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan birçok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve gruplar yöneticileri ortakları, potansiyel yatırımcıları borç para verenleri, finansal analistleri, işçi sendikalarını, satıcıları, devleti ve halkı kapsar. Bu grupların işletme ile ilişki kurma nedenleri belirlenirse, açıklanacak bilgilerin neler olduğu ve kime açıklanacağı sorunu kendiliğinden çözümlenir bu nedenle, kullanıcı gruplarını belirlemek, muhasebede bilgilerinin kullanılması amaçlarını belirlemeye yardımcı olduğu gibi, aynı zamanda açıklanacak bilgilerin ve açıklama biçiminin saptanmasını da kolaylaştırır.

Muhasebe bilgileri, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından önemlidir çünkü, bilgi olmadığı takdirde bu grup büyük bir belirsizlik durumunda karar almak zorunda kalacaktır. Yöneticiler işletmeyle yakından ilişki içinde buldukları ve birçok önemli olayın içinde yaşadıkları için, dış bilgi kullanıcıları gibi tamamen muhasebe bilgisine bağımlı kalma durumunda değildir. Bunun nedeni yöneticilerin istedikleri bilginin türünü, kalitesini ve zamanını belirleyebilme gücüne sahip olmalarıdır. Günümüzde en çok kabul edilen görüş, değişik amaçları olan çeşitli kullanıcı grupları için bir tip genel amaçlı mali tablolar hazırlamaktır. Muhasebe bilgilerinin bu tür raporlanmasındaki amaç, işletme dışındaki birçok kişi ve grup tarafından alınacak ekonomik nitelikteki kararlara ilişkin gerekli ortak bilgileri sağlamaktır.

Bunlardan birincisi, kullanıcının, ihtiyaçlarına ilişkin konularda bilgi sahibi olabilmesi için elde ettiği bilgiyi yorumlamasıdır. Mali tablolardan sağlanan bilgiler gelecekteki olayların tahmininde kullanıcılara yardımcı olmakla birlikte, geleceğe ilişkin tahminler ve yorumlar mali tablolarda yer almaz. Bu işlevi kendi amaçları ve ihtiyaçları doğrultusunda bilgileri yorumlayan kullanıcının görevidir. Çünkü geleceğin tahmini ve yorumu, riske katlanmanın bir özelliğidir.

Mali tabloların kullanıcılarının bazıları, bilgileri analiz etme ve yorumlama yeteneğine sahip olsa bile, çeşitli nedenlerle mali tablolardaki bilgiler yanıltıcı olabilir. böyle bir durumda kullanıcı, yanıltıcı bilgiyi doğru bilgiden ayıramaz bu nedenle bilgilerin bir kakarda kullanılmak amacıyla analiz edilip yorumlanmasından önce doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında ve bilgi kullanıcılarının kararları ile ilgili bilgilerin mali tablolarda açıklanmış olup olmadığının belirlenmesinde bağımsız denetçiye güvenilir.

4-DİĞER NEDENLER

Mali tablolardaki bilgilerin kullanıcıları ile mali tabloları düzenleyen şirketin farklı yerlerde olmaları, kullanıcıların şirket yönetiminden sürekli veya sık sık bilgi almasında veya şirkette denetim çalışmasını kendilerinin yapmalarında yasal engeller olması veya her bir kullanıcının denetim çalışmasını kendisinin yapmasının zaman ve maliyet yönünden rasyonel olmaması durumlarında kullanıcılar mali tabloların kalitesini kendileri değerleyemezle. Böyle durumlarda kullanıcılar bağımsız denetçinin mali tablolara ilişkin görüşüne güvenmek zorunda kalacaklardır.

BAĞIMSIZ DENETİMİ SINIRLAYICI ETKENLER

Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılan mali tabloların denetimine, bir çok sınırlayıcı etkenin önemli etkisi olmaktadır.

Bu sınırlayıcı etkenlerden biricisi, denetçinin oldukça kısıtlı ekonomik koşullar altında çalışmasıdır. Denetim, uygun bir zaman boyutu içinde uygun bir maliyetle yapıldığı takdirde yararlı olur. Maliyet sınırlaması muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesinde ortaya çıkar.

Denetçinin mali tablolara ilişkin raporu, yaklaşık bilanço tarihinden üç ay sonra yayımlanır. Zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilir. Bundan başka, bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısa bir süre vardır.

Diğer önemli sınırlama, mali tabloların düzenlendiği muhasebe sistemindedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin kayıtlar yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden göremez. Bu sınırlamalara rağmen, bağımsız denetim mali tabloların güvenilirliğini artırır.

DENETÇİ TÜRLERİ

1-Bağımsız Denetçiler : YMM, SMMM, SPK tarafından kabul edilmiş dış denetim şirketleri,Bankalar bağımsız denetçileri

2-İç Denetçiler: Genel Kurulda seçilen denetçiler (TTK ya göre seçilen)

3-Kamu Denetçileri : Maliye Müfettişleri ve yardımcıları, Hesap uzmanları ve yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri ve yardımcıları, vergi denetmenleri , sigorta denetçileri, SSK müfettişleri...

Stajyer Denetçi Yardımcısı: 2 yıl çalışmak ve en az 200 saat ders gördükten sonra stajyerliği kalker ve denetçi yardımcısı unvanını alır.

Denetçi Yardımcısı; 1 yıl çalıştıktan sonra (3.yılın sonunda) bağımsız denetçi olur.

Denetçi; 3 yıl çalıştıktan sonra (6.yılın sonunda) Kıdemli Denetçi olur.

Kıdemli Denetçi ; Fiilen 6.yılıının sonunda kıdemli denetçi olan toplam 10.yılıını doldurunca Baş denetçi olur. Sorumlu Ortak Baş denetçi; Bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanına haiz ve denetim çalışmalarını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili kişidir.

SPK YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM YAPMA YETKİSİ

Şirket şeklinde örgütlenen Bağımsız Denetim Şirketlerine verilmiştir.spk mad 22/d

SPK YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

1-mali tabloların Genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğun saptanması.

2-Mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp/yansıtmadığının saptanması.

SPK YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİLER

-**sorumlu baş denetçi**.10 yıl mesleki deneyimi olan denetçidir.

-**kıdemli denetçi**: en az 6 yıl mesleki deneyimi bulunan denetçidir.

-**denetçi**:-en az 3 yıl fiilen mesleki deneyimi bulunan kişidir.denetim programının hazırlanması, müşteriyle görüşme yapar, denetçi yardımcılara nezaret eder., hazırladıkları çalışma kağıtlarını inceler, gerekli değişiklikleri yapar,

-**denetçi yardımcısı**:en az 2 yıllık mesleki deneyim yada en az 2 yıllık stajyerlik dönemini tamamlamış olan denetçilerdir.

-stajer denetçi yardımcısı:mesleki deneyimi 2 yıldan az olup bağımsız denetim kuruluşu tarafından eğitim tabi tutulan denetçilerdir.

DENETÇİ ÜNVANLARI

SPK MEVZUATINA GÖRE

- 1-STAJER DENETÇİ
- 2-DENETÇİ YARDIMCISI
- 3-DENETÇİ (3 YIL)
- 4-KIDEMLİ DENETÇİ(6) YIL
- 5-BAŞ DENETÇİ (10 YIL)
- 6-SORUMLU BAŞ DENETÇİ

MUHASEBE MESLEK MEVZ.GÖRE

- 1-S.M.M.M (KISMİ TASDİK)
- 2-Y.M.M. (TAM TASDİK)

Bağımsız Denetimin Yararları:

a-Denetlenen İşletme Açısından;

- 1-Finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- 2-Yönetim ve çalışanların sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltır.
- 3-Denetlenmiş finansal tablolar güven telkin ettiği için devlet tarafından yapılması muhtemel vergi denetiminin yapılma olasılığı azalacaktır.
- 4-Kredi olanaklarının genişlemesini sağlar.
- 5-Kayıtlardaki hata ve hilelerin ortaya çıkarılması gelir ve giderlerin doğru olarak gösterilmesini sağlar.
- 6-Bağımsız denetim, holding kuruluşlarında işletme politika ve prosedürlerine tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

b-İş Hayatının Diğer Üyeleri Açısından:

- 1-Kredi veren kurumlara kredi ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- 2-Yatırımcılara yatırım kararlarında yardımcı olur.
- 3-İşverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında objektif bilgiler sağlar.
- 4-İşyerinin alımı satımı ve devri konusunda alıcı ve satıcıya güvenilir bilgi sağlar.
- 5-Müşterilere firmanın karlılığı, verimliliği ve finansal yapısı hakkında güvenilir bilgi verir.

c-Kamu Kuruluşları Açısından :

- 1-Denetlenmiş tablolara ait beyanname ve raporlara güven artar.
- 2-Resmi kuruluşların denetimden geçmiş firmalara yapacakları denetimin kapsamı daralır,ayrıntılı denetim faaliyetine gerek kalmaz.
- 3-Denetlenmiş tablolar; iflas, borçluluk hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerini düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

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

Denetim işlemleri(Yordamları): Kanıt niteliğindeki bilgilerin elde edilmesi için başvuru yolları denetim işlemleri denir.

- 1- Genel Standartlar (denetçiye ilişkin standartlar)
 - mesleki eğitim ve yeterlilik standardı
 - bağımsızlık standardı
 - mesleğin özen ve titizlik standardı
- 2- Çalışma alanı standartları
 - planlama ve gözetim standardı
 - iç kontrol sisteminin incelenmesi standardı
 - yeterli kanıt toplama standardı
 - çalışma kağıtlarının hazırlanması standardı

- 3- raporlama standartları
-Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk.
-muhasebe ilkelerinde tutarlılık standardı.
-tam açıklama ilkesine uyum standardı
-görüş bildirme standardı.

1-GENEL STANDARTLAR

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

1-MESLEKİ EĞİTİM VE YETKİNLİK STANDARDI:

Denetim bir denetçi olarak yeterli teknik eğitime ve yetkinliğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır”

Bağımsız denetçi olarak çalışabilmek için zorunlu olan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir unvanını alabilmek için meslek yasasının SM, SMM, YMM Kanunu) belirlediği genel ve özel şartları taşımak gerekmektedir. Özel şartlara göre SMM olabilmek için,

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında en az lisans düzeyinde mezun olmak,
- Staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak,
- Türmob tarafından yapılan SMMM sınavını kazanmış olmak,ve SMMM ruhsatını almış olmak gerekmektedir.

Özel şartlara göre yeminli mali müşavir olabilmek için:

- En az on yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Türmob tarafından yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak, ve ruhsat almış olmak aranır.

SPK SERİ X: NO:16 tebliğine göre denetçi olabilmenin şartları:

Başdenetçi olabilmek için en az fiilen 10 yıl ,kıdemli denetçi ünvanının kazanılması için 6 yıl, denetçi ünvanının kazanılması için 3 yıl mesleki deneyim şarttır.ayrıca bağımsız denetim kuruluşları mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını 4 ay süre ile muhasebe denetim standart v eteknikleri, .bilgi işlem para ve sermaye piyasası, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutarlar.bu kurslar 200 saatten az olamaz.

2-BAĞIMSIZLIK STANDARDI

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

Denetçi denetleme görevinin sonuçları bakımından kamuya hizmet sunmaktadır.

Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar:

1-denetçinin ve denetçinin 3.derecede akrabalarının denetlenen şirkette ilişkilerinin olmaması gerekir.

2-geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın müşteri tarafından ödenmemesi

3-denetim ücretinin piyasa rayicinin altında veya çok üstünde olması.

Önemli AÇIKLAMA (Sabri KIYAK SMMM denetim soru bankası (bağımsızlık))

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

(3) Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,

b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,

c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,

ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,

d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,

e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,

f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,

g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve

ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler.

(5) Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri dördüncü fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

(6) Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

3-MESLEKİ ÖZEN VE TİTİZLİK STANDARDI

“ Denetimin yapılmasında ve denetim raporunun düzenlenmesinde mesleğin gerektirdiği dikkat gösterilmelidir”

Denetçi bağımsız ve uzman olsa da denetim çalışmasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermedikçe, bildirdiği görüşün bir değeri olmayacağı gibi, bu görüşe güvenip, yanlış kararlar alan ve zarara uğrayan bilgi kullanıcılarına karşı sorumlu olacaklardır.

Denetim mesleği, denetim çalışması sırasında ve raporlama safhasında mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesini, denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyulmamasını, bilgi, deneyim ve becerilerin en iyi şekilde kullanılmasını gerektiren bir meslektir. Bu koşullara uyulmaması durumunda denetçinin ahlaki, mesleki ve hukuki sorumlulukları doğar. Denetçi, görevini en iyi şekilde yerine getirmekle kendisini yükümlü saydığında, en yüksek sorumluluk olgusuna ulaşır. Denetiler, aynı zamanda üyesi oldukları meslek odasına karşı da sorumludurlar. Disiplin yönetmeliği, meslek mensuplarının meslek ahlaki kurallarını belirlemektedir. Meslek yasası hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

2-CALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci grubu olan çalışma alanı standartları, denetim çalışması sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır.

- denetimi planlama ve gözetim standardı
- iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme standardı
- yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

1-DENETİMİ PLANLAMA VE GÖZETİM STANDARDI

“ Denetim çalışması yeterli şekilde planlanmalı ve varsa, yardımcılar gerektiği şekilde gözetilmelidir”

Denetimin planlanması, müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanın ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun olarak personelin görevlendirilmesi çalışmalarından oluşur.

Planlama çalışması için yazılı bir genel planın yapılması uluslararası standartlara göre zorunludur. Amerikan standartlarında ise zorunluluk yoktur. Her iki standart denetçiden yazılı bir denetim programı hazırlamasını zorunlu tutar. Denetim programı, denetçinin çalışmasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin bir listesidir.

SPK Mevzuatına göre yazılı bir denetim programının yapılması zorunludur. Denetim planının yapılması SPK mevzuatına ve GKGDS’na göre zorunlu değildir.

Denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetimi, denetim amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak denetim prosedürlerinin anlaşılması bakımından zorunludur. Denetimin yeterli şekilde yürütülmesinden bağımsız denetçi sorumlu olacağından, yardımcılar tarafından bu kağıtların gözden geçirilmesiyle yardımcılardan gözetimi yapılır. Ancak, gözetim yalnızca yardımcılardan düzenlediği çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi olarak anlaşılmalıdır.

2-İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDA BİLGİ EDİNME STANDARDI

Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmelidir.

Bu standartları üç önemli unsur bulunmaktadır.

- - Denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol hakkında bilgi edinir.
- - Denetçi, iç kontrol sistemi hakkında edindiği bilgiye bağlı olarak, yapacağı testlerin niteliğini, zamanını büyüklüğünü belirler.
- - İç kontrol sistemi hakkında bilgi elde etme süreci, denetimin tamamı değildir.

3-YETERLİ VE GÜVENİLİR KANIT TOPLAMA STANDARDI

“Denetlenen mali tablolara ilişkin bir görüşe yeterli düzeyde temel oluşturmak amacıyla belge incelenmesi gözlem, soru sorma ve doğrulama yoluyla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir.”

Bu standartta yer alan önemli unsurlar şunlardır:

- Denetçi mali tablolara ilişkin görüşüne etki edecek kanıtları toplamalıdır.
- Kanıtlar, standartta sayılan belge incelemesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama prosedürleri ile gerekli diğer denetim prosedürlerinin kullanılmasıyla elde edilir.

- Kanıtlar, görüşe varmak için yeterli sayıda toplanmalıdır. Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen başlıca faktörler: denetlenen kalemin nemlilik derecesi ve riskli olma derecesi, işlemlerin büyüklük derecesi ve niteliği ile kanıt toplama maliyetidir.

- Toplanan kanıtlar güvenilir olmalıdır. Kanıtın güvenilirliğini etkileyen başlıca faktörler; kanıtın ilgili olması, kanıtın elde edildiği kaynak kanıtın tarih açısından uygunluğu ve kanıtın objektifliğidir.

Bağımsız denetim çalışmalarının büyük bir kısmı, kanıt toplama ve değerlendirme çalışmalarından oluşur. Denetim amaçları bakımından, toplanan kanıtların sayısının yeterli olup olmadığına ve güvenilirliğine, denetçi mesleki yargısını kullanarak kendisi karar vermelidir.

Kanıt toplama ile ilgili denetim işlemleri

1-Maddi doğruluğu saptamaya yönelik denetim işlemleri

- a- varlıkların fiziken var oldukları saptanır
- b- değerlemenin doğru olarak yapıldığı saptanır
- c- kayıtlarda doğruluk saptanır
- d- uygun sınıflandırmaya uyulduğu saptanır
- e- kapanışın doğru olarak yapıldığı saptanır
- f- finansal tablolarda açıklama kuralına uyulduğu saptanır.

2-Uygunluğu saptamaya yönelik denetim işlemleri

- a- fiziki güvenlik önlemlerine ne dereceye kadar uyulmakta olduğunun araştırılması
- b- kredili satışlarla ilgili olarak kredi onaylamalarının öngörülen ilkelere uygun olarak yapıldığının araştırılması
- c- manyetik disklerin dosyalanması ile ilgili esaslara uygun davranıldığının araştırılması

4-RAPORLAMA STANDARTLARI

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

Bu grupta dört standart yer alır:

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

1-GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNE UYGUNLUK STANDARDI

“ Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir.”

Denetim raporu; müşteri işletmenin mali tablolarının müşterinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşün ifadesi olduğundan, denetçi doğruluğu ölçmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini (GKGMİ) kriter olarak kullanır. Denetçi muhasebe kayıtlarında ve mali tabloların hazırlanmasında müşterinin kullandığı ilkelerin gerçekten (GKGMİ) olup olmadığına karar vermelidir. Denetçi görüşünü bildirirken, ilkelere uyulup uyulmadığını, uyulmamışsa bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür.

2-GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNDE DEĞİŞMEZLİK STANDARDI

“ Denetim raporu, denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlemlenen GKGMİ ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemler bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı değilse, farklı uygulandığı durumları açıklamalıdır.”

Muhasebenin temel kavramlarından biri de değişmezlik (tutarlılık) kavramıdır. Bu kavram seçilen muhasebe ilkelerinin ve bunların uygulama yöntemlerinin birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. Tutarlılık kavramı, işletmelerin yıllar itibarıyla mali durumlarının ve faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabilir olmasını sağlar. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak, bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, denetim çalışması boyunca bir önceki dönemde uygulanan ilke ve yöntemlerden sapmaların olup olmadığını araştırır, bir önceki döneme göre değişiklik yoksa, bunu raporunda belirtmez, fakat değişiklikler varsa, yönetim mali tabloların dipnotlarında bu değişikliği açıklasa bile denetçi kendi raporunda da bu değişiklikleri belirtmelidir.

3-MALİ TABLOLARDAKİ AÇIKLAMALARIN YETERLİLİĞİ STANDARDI (tam açıklama ilkesi)

“ Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, mali tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir.

Muhasebenin temel kavramlarından biri de tam açıklama kavramıdır. Bu kavram, mali tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Muhasebe bilgilerini kararlarında kullanacak olanlar özellikle ortaklar, potansiyel yatırımcılar ve kredi verenlerdir. Bu kişi ve kuruluşların kararlarında kullanacakları tüm bilgilerin önceden bilinmesi ve mali tablolarda açıklanması olanaksız olduğundan, tam açıklama yerine yeterli açıklama kavramı tercih edilmektedir. Denetçi, mali tablolardaki bilgileri kullanacak kişi ve kuruluşların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde mali tablolarda açıklama yapılıp yapılmadığına kendi mesleki yargısını kullanarak karar verecektir. Denetçi bu kararı verirken, tekdüzen muhasebe sistemi uygulama tebliğleri hükümlerini de göz önünde bulundurur. Açıklamaları, denetçi yeterli bulduysa, bunu raporunda belirtmez; yetersiz bulursa, yetersiz bulunduğu konulara ilişkin açıklamalara raporunda yer verir.

4-GÖRÜŞ BİLDİRME STANDARTI

“Denetim raporu, ya bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüşün bildirilmesini kapsmalı ya da bir görüş bildirilemiyorsa, bu durumu nedenleriyle birlikte açıklamalıdır. Mali tablolarla birlikte denetçinin adının geçtiği bütün durumlarda, denetim çalışmasının niteliği ve varsa denetçinin üstlendiği sorumluluk derecesi denetim raporunda yer almalıdır.”

Denetim raporuyla mali tabloların kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek, mali tablolardaki bilgileri doğru ve güvenilir kabul ederler ve alacakları kararlarda kullanırlar.

Görüş bildirme standardı şu hususlarla ilgilidir.

- Denetim raporu ya bir bütün olarak mali tablolar hakkında bir görüşü açıklamalı veya bu konuda bir görüş belirtilmeyeceğinin açıklamalıdır.
- Şartlı olarak görüş açıklanıyorsa bunun nedenleri belirtilmelidir.
- Mali tablolarla birlikte denetçinin adı geçecekse, denetçinin yaptığı incelemenin mahiyeti ve sorumluluk derecesi raporda yer almalıdır.

Denetim raporunda görüş bildirme şekilleri aşağıdaki gibidir.

1-Olumlu görüş: denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygunsuz olumlu görüş bildirir.

2-Olumsuz görüş: Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uygun değilse, denetçi bu uygunsuzluğun önem derecesine karar verir ve bu uygunsuzluğu önemi görürse olumsuz görüş bildirilir.

3-Şartlı Görüş: Denetlenen işletmenin mali tabloları genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine tutarlılık ve tam açıklama ilkesine uygun değilse ve bu uygunsuzluk önemli değilse şartlı görüş bildirilir. Denetçi şartlı görüşe neden olan alayı da raporunda belirtir.

4-Görüş bildirmekten kaçınma: denetçi kısıtlama ve sınırlılık nedeniyle kanıt toplayamıyorsa görüş bildirmekten kaçınır. Görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan olaylar şunlardır.

a-Denetim kapsamının görüş bildirilemeyecek kadar sınırlandırılmış olması

b-Yeterli kanıt toplanamaması

c-etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin olması

d-Önemli belirsizliklerin olması

Görüş bildirme diğer yaklaşımlar (Sabri KIYAK SMMM soru bankası görüş bildirme)

1-Olumlu görüş:

Yeterli kanıt toplanmış olduğu ve bu kanıtların topluca değerlendirilmesi sonucunda mali tabloların önemli hatalardan uzak olduğunun görüldüğü durumlarda verilir.

2-Şartlı görüş:

Yeterli kanıt toplanarak genelde esas alınan muhasebe ilkelerine uyumun görüldüğünde bazı ufak yanlışlıklara rastlansa da bunun mali tablolara tamamı ile güvenilemeyeceği anlamına gelmediğinde verilen görüştür. Yine kanıt toplama açısından bazı yetersizlikler olsa da bu denetimi tamamı ile güvenilmez hale getirmemektedir.

3-Olumsuz görüş:

Yeterli kanıt toplandıktan sonra genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya denetimde esas alınan mevzuata uyumsuzluğun oldukça önemli boyutlarda olduğu görüldüğünde verilen görüş şeklidir. Bunun dışında denetlenen firma aldığı tavırla denetçinin denetim kanıtı toplamasında güçlük çıkartıyor ise olumsuz görüş verilir.

4-Görüş bildirmekten kaçınma:

Yeterli kanıt toplanmasına rağmen bazı nedenlerle görüş oluşturulamaması veya yeterli kanıt toplayamamanın ne denetim firması ne de işletmenin durumundan kaynaklanıyor olması durumunda oluşan görüştür. Bu görüş için geçerli gerekçeler şunlardır.

- İç kontrol ve özellikle muhasebe sisteminin yeterli olmaması nedeniyle kanıt toplanamaması, toplanılan bilgilerin birbirlerini teyit etmemesi veya güvensiz olması.
- Yeterli kanıt toplayabilmeyi önleyecek derecede imkansızlıkların ve sınırlamaların olması.
- İşletmenin sürekliliği ilkesini tehlikeye sokacak yakın zamanda doğma olasılığı olan önemli belirsizliklerin olması.
- Bilanço tarihinden sonra özelleştirme, el değiştirme, birleşme, tasfiyeye karar verilmesi nedeni ile tabloların geçerliliğini yitirmesi.
- Müşteri firma ile denetim firmasının arasında uygulanacak muhasebe ve mali tablo düzenlenme ilkeleri veya politikaları konusunda görüş ayrılığının olması.

DENETİM RAPORU

Denetçinin ulaştığı sonuçları ve yargısını belirttiği denetim sürecinin son evresidir. Denetim raporları Kısa şekilli ve uzun şekilli denetim raporu olmak üzere iki türdedir. Kısa şekilli denetim raporuna özet rapor veya denetçinin standart raporu da denir. Denetim raporları yazılı metin açısından tekdüzendir ancak değişik koşullarda farklı denetim raporları da hazırlanabilir.

KISA ŞEKİLLİ DENETİM RAPORUNUN BÖLÜMLERİ

- 1- Denetim raporunun verileceği adres: Denetim raporu genel olarak müşteri işletmeye, ortaklarına veya yönetim kuruluna hitaben hazırlanır.
- 2- Kapsam bölümü: İncelenen finansal tablolar tek tek belirtilerek birinci cümlede “tarihli bilanço ve bu tarihlerde sona eren yıllara aitincelemiş bulunuyoruz.” İbaresini almaktadır. Kapsam bölümünün ikinci cümlesi “.....muhasebe kayıtları ile ilgili olarak örnekleme yöntemleri ve koşullara göre gerekli gördüğümüz diğer denetim işlemleri uygulanmıştır.” Olarak tamamlanmaktadır. Kapsam bölümünde ayrıntılı açıklamalar yerine çok genel nitelikte açıklamalar bulunmaktadır.
- 3- Denetçi görüşü bölümü: Denetçi incelediği finansal tablolarla ilgili yargısını bu bölümde bildirir. Görüş bölümü tek bir cümleden oluşmaktadır. Bu cümle “görüştüme göre, yukarıda belirtilen finansal tablolar.....” şeklinde başlamaktadır.
- 4- Denetim raporunun tarihi: Denetim çalışmalarının tamamlandığı günün tarihi denetim raporu tarihi olarak denetçi tarafından belirlenir.
- 5- Denetçinin imzası : Denetim raporunu denetim firmasının sorumlu yöneticisi veya sahibi imzalar.

OLUMLU GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

..... A.Ş.'nin..... HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.....A.Ş.'nin...../...../19.... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar.....A.Ş.'nin...../...../19.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Baş denetçinin Ad ve İmzası

OLUMSUZ GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

.... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.... A.Ş.'nin/...../19.... tarih itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

Görüşümüze göre, yukarıda belirtilen gerekçelerle, söz konusu mali tablolar bütünüyle, A.Ş.'nin .../.../19.. tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmamaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Baş denetçinin Ad ve İmzası

NOT: Birinci paragraftaki parantez içi ifade, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun var olması durumunda kullanılır.

ŞARTLI GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

..... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

..... A.Ş.'nin/...../19.... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

..... A.Ş.'nin Şubesi,/...../19.... tarihinde fiili stok sayılı yapmamıştır. Bu nedenle fiili miktarlar ile kaydi miktarların karşılaştırılması mümkün olamamıştır. Söz konusu stok tutarı/...../19.... tarihli bilançodaki toplam TL'lık stoklarınTL'lık bölümünü oluşturmaktadır.

Görüşümüze göre, sözkonusu mali tablolar, stoklara ilişkin fiili sayımın yapmaması nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında/A.Ş.'nin .../.../19.. tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN ÜNVANI

Sorumlu Baş denetçinin Ad ve İmzası

NOT: Yukarıdaki rapor formunda, stok sayımına ilişkin eksiksiz örnek olarak verilmiştir. Birinci paragraftaki parantez içi ifade, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun var olması durumunda kullanılır.

GÖRÜŞ BİLDİRMEME HALİNDE RAPOR FORMU

.....A.Ş.'ninHESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

.....A.Ş.'nin/...../19.... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına göre yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe ve kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

...../...../19.... tarihinde, Şirkette çıkan bir yangında muhasebe kayıtlarının büyük bir bölümü yanmıştır. Bu nedenle denetim sürecine ilişkin bazı prosedürler uygulanamamış ve gerekli olan bilgi ve belgeler elde edilememiştir.

Yukarıda belirtilen gerekçelerle, sözkonusu mali tabloların,A.Ş.'nin/...../19.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş bildirememekteyiz. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Baş denetçinin Ad ve İmzası

NOT: Yukarıdaki rapor formunda, yer alan yangın olayı örnek olarak verilmiştir. Birinci paragraftaki parantez içi ifade, çalışma alanını sınırlayan herhangi bir hususun var olması durumunda kullanılır.

OLUMLU GÖRÜŞ İÇEREN RAPOR FORMU

(Menkul Kıymetler Yatırım Fonları İçin)

..... A.Ş.'ninHESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

..... Menkul Kıymetler Yatırım Fonunun .../.../19... tarihinde sona eren hesap dönemine ait mali tablolarını incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına uygun olarak yapılması ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe ve kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetim yöntem ve tekniklerini içermiştir.

Görüşümüze göre, fon portföyünün değerlendirme işlemleri, ... Menkul Kıymetler Yatırım Fonunun iç tüzük hükümlerine uygunluk arz etmekte; sözkonusu mali tablolar, fonun .../.../19... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Baş denetçinin Ad ve İmzası

SINIRLI DENETİM ÇALIŞMASI SONUCU DÜZENLENECEK RAPOR FORMU

..... A.Ş.'nin ARA DÖNEMİNE AİT SINIRLI DENETİM RAPORU

..... A.Ş.'nin/...../19... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren ara döneme ait gelir tablosunu sınırlı denetim ilke ve kurallarına göre incelemiş bulunuyoruz. Ara bilanço ve gelir tablosu üzerinde yaptığımız çalışma, yıllık mali tablolara ilişkin olarak genel kabul görmüş denetim ilke, esas ve standartlarına göre yapılan incelemeye oranla sınırlı tutulmuştur. İncelememiz esas olarak, ara bilanço ve gelir tablosunun hazırlanışındaki sistemi anlamaya yönelik olarak, analitik inceleme, bilgi toplama ve sınırlı denetim ilke ve kurallarının gerektirdiği çeşitli denetim tekniklerinin uygulanmasından oluşmuştur. Bu nedenle raporumuzun, yıllık bağımsız denetim raporlarından farklı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, yukarıda belirtilen ara mali tablolarda, bir önceki yılın aynı ara dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ara mali tabloların hazırlanmasına ilişkin ilke ve kurallara uymayan önemli bir hususa rastlanmamıştır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Baş denetçinin Ad ve İmzası

Sınırlı denetim sonucu, ara mali tabloların, ara mali tablolara ilişkin ilke ve kurallara uygun hazırlanmadığının tespit edilmesi durumunda rapor formunda yapılacak değişikliğe örnek:

(2'inci Paragraf):

Yönetim sağladığı bilgilere dayanarak daha önce aktife alınmış sabit kıymetlerin iktisabına ilişkin kredilerin bu dönemdeki faizlerinin, sabit kıymet maliyetine eklendiği anlaşılmıştır. Kurulun Seri: XI, No: 1 "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği'nin 30'uncu maddesine göre sabit kıymetlerin iktisabına ilişkin kredilerin ilgili sabit kıymet maliyetine dahil edilmeyip finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Şirket bu kapsamda anılan kredi faizini finansman gideri olarak muhasebeleştirirse idi ara dönem karı TL. azalacaktı.

(3'üncü Paragraf):

Bilanço tarihi itibarıyla şirketin aktifine kayıtlı amortisman tabi sabit kıymetler için kıst (zaman ile orantılı pay) esasına göre hesaplama yapılmadığı incelememiz sırasında tesbit edilmiştir. Kurulun Seri: XI, No: 3 "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliği'nin 4'üncü maddesine göre; ara döneme ait hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması zorunludur. Dolayısıyla Şirket amortisman tutarını zaman ile orantılı pay esasına göre hesaplamış olsaydı, ara dönem karı TL. tutarında azalacaktı.

(Sonuç Paragrafı):

Düşüncemize göre; sözkonusu ara mali tablolarda, yukarıda iki ve üçüncü paragraflarda açıklanan hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında, bir önceki yılın aynı ara dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve ara mali tabloların hazırlanmasına ilişkin ilke ve kurallara uygun olmayan önemli bir hususa rastlanmamıştır. (Düzenleme yeri ve tarihi)

DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Baş denetçinin Ad ve İmzası

DENETİM SÜRECİ VE İŞİN KABULÜ

Denetim Süreci:

- 1) Sözleşme öncesi faaliyetler (Teklifin alınması ve değerlendirme)
- 2) Planlama ve program geliştirme için hazırlık çalışmaları
- 3) Denetim planının hazırlanması
- 4) Denetim planının uygulanması
- 5) Denetimin tamamlanması ve raporlama aşaması
- 6) Rapor sonrası faaliyetler

1- Sözleşme Öncesi Faaliyetler

Bağımsız Dış Denetim şirketinin seçimi Bankalarda Yönelim Kurulu'nun, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ortaklıklarda Genel Kurul'un kararına bağlanmıştır. Bu

görevi Yönetim Kurulu'na devredemez. Bu tür teklifleri alan Denetim Şirketleri teklifini vermeden önce bazı araştırmalar yapmalıdır. Özellikle;

- Önceki denetim şirketi ile ilişkilerin kesilmesine gerekçe olan bir durumun varlığı,

- Önceki denetim raporunda ne tür görüş bildirildiği,

- Denetlenecek işletme için gereken iş yükünün ne olabileceği, kendi mevcut kapasitelerinin bu işi başarıyla tamamlayabilecek yeterlilikte olup olmadığı,

- Müşteri işletmenin iç kontrol ve muhasebe sisteminin durumunun ne olduğu konularında araştırma yapılır.

Özetle müşterinin riski ve gerekli personel gücü belirlenmeye çalışılır. Gerekli görüldüğü durumlarda önceki denetim firması ile görüşülür. Bu durumlar dikkate

alınarak teklif verilir. Denetim teklifinin müşteri genel kurulunda (bankalarda Yönetim Kurulu'nca) uygun görüldüğü öğrenilirse, yeni müşteri Yönetim Kurulu denetim şirketini sözleşme yapmaya davet eder. Denetim sözleşmesi Denetim Şirketi tarafından kaleme alınır ve her iki tarafın imzasına açılır.

Bir denetim sözleşmesinde bulunması gereken asgari unsurlar şunlardır;

- Denetimde görevlendirilecek sorumlu ortak başdenetçi, baş denetçi, kıdemli başdenetçi ile bunların yedekleri,
- Bağımsız denetimin amacı, kapsamı varsa özel nedenleri,
- Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında sunulacak hizmetler,
- Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri,
- Ücret (Denetim ekibinde görevlendirilenlerin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü belirtilmelidir.)
- Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,
- Denetimin raporunun muhtemel teslim edileceği tarih

Denetim sözleşmesi taraflar arasında imzalandıktan sonra bir sureti en geç 6 gün için Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirilir. Bankalar için bu zorunluluk bulunmamaktadır.

2- Planlama Ve Program Geliştirme İçin Hazırlık Çalışmaları

Denetim sözleşmesinin tamamlanması ile birlikte denetim görevi de başlamış bulunmaktadır. Bu aşamada en yakın zamanda Sorumlu Ortak Baş Denetçi tarafından Denetim Planı ve Programının yazılı bir şekilde geliştirilmesi gerekir. Bunun için de denetçinin işletmeyi değişik açılardan tanınması gerekmektedir. Bu hususlar mali tabloların taşıdığı hata ve yanlışlıkların derecesini belirleyen unsurlardır.

- Özellikle işletmenin dış çevresinin işletme üzerine etkileri ile
- İşletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol altında tutma derecesi
- İşletmenin iç kontrol ve
- Muhasebe kontrol derecesini belirlemesi gerekir.

Yine bu aşamada hata ve hilelere bir derecelendirme yaparak önemlilik sınırlarını belirler. Bu çalışmalar sonucunda elde ettiği ön bilgiler, yapacağı denetim planında hangi denetim alanlarına, hangi personelin (takım arkadaşlarının), ne kadar süre ile ve ne zaman tahsis edileceğine, hangi denetim tekniklerini uygulayacağına temel teşkil eder.

3- Denetim Planının Hazırlanması

Denetçi gerekli ön bilgileri sağladıktan sonra sıra, yazılı bir şekilde denetim planı ve programının yapılmasına gelir, öncelikle denetçi işletmeyi denetim alanlarına böler.

Denetim alanı üzerinde görüş oluşturulması gereken hesap birimleridir. Başka bir ifade ile mali tablo kalemlerinin her biri ayrı bir denetim alanıdır. Ancak her bir alanın ayrı ayrı denetlenmesi hem maliyetli, hem de gereksiz olduğu için, işletmenin tedarik-üretim-satış sürecini dikkate alarak, aralarında ilişki olan

hesapları birleştirmek suretiyle yeni denetim alanları tespit eder. Böylece denetim alanlarının sayısı azaltılmış olur. Denetim planı, denetim çalışmaları sıralarına denetim alanlarına zaman, personel ve denetim tekniği tahsis işlemi olarak görülebilir. Denetim programı denetim alanlarında ne tür çalışmaların yapılacağını daha

ayrıntılı, işletmeye özgü bir şekilde belirlendiği yazılı belgelerdir. Büyük işletmelerde denetim planı ile program ayrı ayrı yapılırken, küçük işletmelerde bu birleşik olarak hazırlanabilir.

4- Denetim Planının Uygulanması

Planlama ve programlamadan sonra sıra programın yürütülmesine gelir. Programın yürütülmesini de iki aşama şeklinde görmek olanaklıdır.

*** Yıl İçinde Yapılan Sistem Ve Fonksiyon Testleri (İşlem Testleri)**

Yıl içinde iç kontrol sisteminin yapısı, amaçlara uygunluğu ve uygulanan muhasebe sistemi ile politikaları belirlenir. Böylelikle iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, dolayısıyla hata ve hileleri ortaya çıkarabilme derecesi araştırılır.

***Yıl sonunda Yapılan Maddi Doğrulama Testleri**

Yıl sona ermeden müşterinin stok ve demirbaş sayımlarına nezaret edilecek fiili durum ortaya çıkarılmaya çalışılır. Doğrulama ve mutabakat çalışmaları yapılır.

Bu çalışmalar kağıtları üzerine uygun şekilde notlar alınarak belgelendirilir.

5- Denetimin Tamamlanması Ve Raporlama Aşaması

Tüm bu çalışmalar tamamlandığında müşteri işletmenin, üzerine görüş verilecek mali tabloları da müşteri tarafından düzenlenmiş ve denetim şirketine teslim edilmiş bulunmaktadır.Çalışma kağıtlarındaki notlarla mali tablolar karşılaştırılır ve farklılıklar varsa tespit edilir.

Bu arada bazı analitik teknikler uygulanarak mali tabloların bir kez daha kontrolü yapılır. Böylece tekrar denetlenecek alanlar bulunur ve gerekli çalışmalar tamamlanır.

Bu dönemde aynı zamanda müşteri işletmenin yönetim kurulundan bir de "Yönetimin Teyit Mektubu" (Management Letter) alınır. Bu mektupta Yönetim Kurulu mali tabloların düzenleme sorumluluğunun kendine ait olduğunu, bilançoya geçmeyen hiçbir varlık veya borç unsuru olmadığını, gelir ve giderlerin gerçek olduğunu ve gizlenen hiçbir şeyin kalmadığını teyit eder. Ayrıca bilanço gününden sonra ortaya çıkan ve bilançoda değişiklik gerektiren olaylar ile gerektirmeyen olaylar olup olmadığı da araştırılır. Bu çalışmalarla birlikte Denetim Raporu'nun ilk taslağı da hazırlanır ve müşteri işletmenin yetkili kurullarına yazılı bir şekilde sunulur. Eğer onların bir itirazları veya yanlış anlamalar varsa, durum gözden geçirilir ve gereğı yapılır. Böylece denetim çalışmaları bitirilmiş ve kesin rapor verme aşamasına gelinmiştir. Kesin Rapor denetim şirketinin yetkili kurullarında görüşüldükten sonra Sorumlu Ortak Başdenetçi tarafından imzalanır ve müşteri işletmeye istenilen sayıda sunulur.

6- Rapor Sonrası Faaliyetler

Denetim şirketinin görevi denetim raporunu verdikten sonra sona ermemektedir.Verilen raporun müşteri işletmenin genel kurulunda görüşülmesi aşamasında, denetim firmasının sorumlu ortak baş denetçisi veya denetim ekibinde yer alan bir denetçisi, muhtemel sorulara cevap vermek üzere Genel Kurula katılır. Eğer genel kurulda hesaplar konusunda veya denetim raporunun açıklamalar bölümünde belirtilen husus hakkında bilgi istenirse, hazır bulunan bu denetçi açıklamalarda bulunur.

Denetim şirketinin görevi bununla da bitmemektedir, çünkü kabul veya ibra edilen Mali Tabloların ... gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilmesi ve içinde de yayınlanması gerekmektedir. Denetim şirketi bu yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini de takip etmek zorundadır.

2-DENETİMİ PLANLAMA

1-Denetim planlama süreci

Denetim planlamasını oluşturan işlemler ve sırası şöyledir.

- 1- müşteri hakkında bilgi toplama
- 2- denetim çalışmalarını bölümlenme
- 3- iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve kontrol riskini değerlendirme
- 4- önemlilik düzeyini belirleme
- 5- denetim riski düzeyini belirleme
- 6- denetim amaçlarını belirleme
- 7- denetim programının taslağını yazma
- 8- denetim süresini ve zamanını belirleme
- 9- denetim personelini görevlendirme.

DENETİMİN PLANLANMASI

Planlama, geleceği önceden görerek veya tahmin ederek tavır alma, hedefe ulaşılması için izlenecek yol veya yöntemleri belirleme şeklinde tanımlanabilir. Denetimde planlama, alınan denetim görevinin zamanında, en az denetim riski taşıyacak ve en ucuz maliyetli olacak şekilde sonuçlandırılabilmesi için:

- Hangi denetim alanlarının,
- Kimler tarafından,
- Denetim döneminin hangi zaman aralıklarında,
- Hangi denetim teknikleri uygulanarak denetleneceğinin yazılı bir şekilde belirlenmesi şeklinde tanımlanabilir

PLANLAMANIN AŞAMALARI

Denetim planlaması esas itibariyle denetim firmasının herhangi bir müşteri firma ile denetim sözleşmesinin imzalanmasını İzleyen günlerde gerçekleştirilir.

Denetim planını görevlendirilen Sorumlu Ortak Baş Denetçinin yapması gerekir. Denetçi denetim planını hazırlarken, hedefi yeterli ve en uygun maliyetli denetim kanıtlarını toplayabilmektir. Bunun sonucunda da denetim raporunda belirttiği görüş isabetli olacak ve en az denetim riskini taşıyacaktır. Bu amaçla, denetim ekibinden kimleri, hangi denetim alanlarına, hangi tarihlerde tahsis edeceğini tespit eder. Bu onun Denetim stratejisini belirleme çalışması olarak da isimlendirilebilir.

Esasen denetim stratejisi daha geniş bir anlam ifade etmekte olup, daha az personel kullanılarak ve daha az maliyete katlanarak, aşağıdaki hususların araştırılmasından sonra daha kapsamlı, denetim riski az, zamanında bitirilebilen bir denetim çalışmasının gerçekleştirilmesini amaçlar.

- Denetimlerin ne ölçüde iç kontrol sistemine dayandırılabilceği, iç kontrol sisteminden yararlanmanın mümkün olup olmadığı,
- Hangi denetim alanlarında tam (kesiksiz) inceleme yapılabileceği, hangi denetim alanlarında ise örneklemeye başvurulabileceği,
- Analitik yöntemlerden ne ölçüde yararlanacağı, bu yöntemlere verilebilecek önem,
- İşletmede çalışanlardan ve üst yönetimden sözlü veya yazılı bir şekilde alınan bilgilere ne derece önem atfedip, kanıt olarak kullanılabileceği veya bu bilgileri işletme dışındaki kişilere ne ölçülerde teyit ettireceği,
- Kabul edeceği risklilik ve önemlilik sınırlarının ne olduğu Bu hususlar denetim plan ve programının ayrıntılarının belirlenmesi için bilinmesi gereken hususlardır.

Denetçi stratejisini çizmeden ve plan ve programını yapmadan önce en az aşağıdaki hususları inceler ve stratejisini bu şekilde elde ettiği bilgilerin yardımıyla gerçekleştirir.

- a) İşletmenin dış çevresi ile ilgili olan ancak denetimde önemi olan alanlarda bilgi sağlanması (işletme çevresinin ve faaliyetlerinin tanınması)
- b) Şirketin iç kontrol ve muhasebe sisteminin anlaşılması
- c) Risk Alanlarının ve Önemlilik düzeylerinin belirlenmesi
- d) Denetime katılanlar arasında koordinasyonun, yönlendirmenin ve gözetimin nasıl olacağı
- e) Diğer önemli hususların varlığı.

Ancak denetimde planlama bunlarla sınırlı değildir. Denetim çalışmaları yürütülmeye başlandığında yeniden elde edilen bilgiler ile planda ve programda değişiklikler yapılacağı açıktır. Baş denetçi denetim planını yaptıktan ve personelini görevlendirdikten sonra yine çalışmaları gözlemlemek, ilk planlama aşamasında elde ettiği bilgileri gözden geçirmek, özellikle iç kontrol sisteminde görülen aksaklıklara göre denetim çalışmalarının kapsamını artırmak zorunda kalabilir.

Aşağıda bu aşamalar incelenmeye çalışılacaktır.

a) İşletme Çevresinin ve Faaliyetlerinin Tanınması

İşletmenin içinde bulunduğu genel ekonomik çevre, bu çevre ile ilişkileri, bu çevrenin özellikleri doğrudan doğruya işletme ve işletme yönetimi üzerinde etkili olur. Bu hususlar denetçi için risk unsurlarıdır.

- Ekonominin ve İşletmenin Faaliyet Gösterdiği Sektörün Genel Durumu, Ekonomik Çevresi İle İlişkilerinin Yansımaları
- Örgüt Yapısı, Hukuki Yapı, Finansal Yapı Hakkında Bilgi Sağlanması
- Personel Yapısı ve Mevzuatı Hakkında Bilgi Sağlanması
- Şirketin Özel Durumuna İlişkin Bilgilerin Sağlanması (Yatırımları, teşvikleri, KDV iadeleri gibi)

b) İç Kontrol Sisteminin vs Muhasebe Sisteminin Anlaşılması Eğer denetçi risk alanlarına göre denetiminin ayrıntısını ve uygulayacağı teknikleri belirleyecek ise şirketin kaçak, kayıp, hile, suiistimal olanaklarını ve mümkün olan hatalı işlemlerin yerlerini fark etmek zorundadır. Bu gibi istenmeyen durumlar ise iç kontrol sistemi sayesinde önlenabilir. İyi ve yeterli bir iç kontrol sisteminin olduğu işletmelerde bu gibi durumlar mümkün olduğu kadar az olacak, denetim görüşünün güvenilirliği artacaktır. Eğer yeterli bir iç kontrol sistemi yoksa hatalı işlemlerin, kaçakların, kayıpların düzeyi artacaktır. Bu itibarla denetçi İç kontrol sistemini hem bir bütün olarak, hem de kısmi alanlara yönelik olarak inceleyip riskli alanları tespit edecektir. Denetçi tüm bu durumlar hakkında bilgi alabilmek için sorduğu soruların yanıtlarını arar. Bunlar işletmenin muhasebe sistemine ve İç kontrol sistemine ne derece güvenilebileceğinin göstergeleridir. Eğer bu sorulardan tatminkar cevaplar alınıyor ise denetim programında yer alacak denetim tekniklerinin kapsamı azalacak, örnekleme yöntemlerine daha çok başvurulacak, aksi takdirde daha fazla zaman ve personel kullanan, daha detaylı denetim plan ve programı hazırlanacaktır.

c) Risk Alanlarının ve Önemlilik Düzeylerinin Anlaşılması

Denetimde planlama aşamasında denetçinin son derece yoğunlaşması gereken hususlardan birincisi işletmenin taşıdığı risklerin ve bu risklerden denetimin amaçlarına, yansıyan risklerin belirlenmesidir. Burada risk; müşteri işletmenin mali tablolarında önemli düzeyde hata ve düzensizlik olmasına rağmen denetçinin bunlar hakkında olumlu görüş verme olasılığı ve mali tablolarda veya dipnotlarında veya özet denetim raporunda açıklanması gerektiği halde açıklama yapılmamasından kaynaklanan risklerdir. Ancak burada kastedilen denetim riskleri işletmenin dış çevresinin ve kendi üretim süreçlerinden kaynaklanan risklerden muhasebeyi ve mali tabloları ilgilendiren risklerdir. Bu nedenle önce işletme risklerinin, daha sonra bunun yansıması olan denetim risklerinin incelenmesi gerekir.

İşletme Riskleri

İşletme riskleri ile işletmenin gelecekte mevcut karlılık düzeyini engelleyecek, işletmenin yaşamını tehlikeye sokacak beklenmedik olaylar kastedilmektedir.

Genelde işletme risklerinden anlaşılan işletmenin amaçlarına ulaşabilmesini veya belirlediği stratejileri başarılı bir şekilde uygulamasını engelleyen olaylar ve davranışlardır.

İşletme dışındaki etkenlerin işletme üzerine etkilerinden kaynaklanan risklerin bir bölümüne yukarıda işaret edilmiştir. İşletme çevresinin işletme üzerindeki etkisinden kaynaklanan bu risklerin yanında ayrıca işletme içindeki iş süreçlerinin, üretim teknolojilerinin, satış veya pazarlama yöntemlerinin neden olduğu riskler vardır. Denetçi; işletmenin bu tür risklerini ayrı ayrı inceleyip, doğurabilecekleri hata ve hileleri tahmin edip denetim planına taşınmalıdır. Denetçinin bu riskleri dikkate alma zorunluluğu, mali tabloların düzenlenmesinde temel varsayımlardan birisi olan "işletmenin sürekliliği" ilkesi ve denetimde "önemlilik" ile ilgisinden kaynaklanmaktadır.

İŞLETME RİSKLERİ

1-Genel Dışsal Riskler

- a)Yasal Yükümlülükler
- b)Teknolojik Değişiklikler
- c)Tabii Afetler
- d)Politik Gelişmeler

2-Faaliyet Riskleri

- a)Tedarik Riskleri
- b)Üretim Riskleri
- c)Satış Riskleri

3-Finansal Riskler

- a)Pazar Fiyatları
- b)Müşterilerin Kredibiliteleri
- c)Likidite Riskleri

4-Kurumlaşmama Riskleri

- a)Örgütlenme Riskleri
- b)Yönetim Riskleri
- c)İletişim Yapısı
- d)İletişim Kültürü

Denetim Riskleri

Denetim riski, müşteri işletmenin özet raporunda isabetli görüş veya yanlış görüş verilmesi şeklinde ortaya çıkar. Denetlenen müşterinin mali tablolarının önemli ölçüde hata ve düzensizlik içermesine rağmen denetçinin bunlar hakkında olumlu görüş verme veya isabetsiz görüş verme olasılığıdır. Denetim riski kaynaklarına göre üç boyutta incelenir. Bunlar;

1) Yapısal Risk

Müşterinin iç kontrol sisteminin İşlevsel olmadığı veya çalışmadığı varsayımı altında, bazı işlem türlerinin belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle yanlış kaydedilmesi ve hiç kaydedilmemesi neticesinde hesap kalkanlarının yanlış olması ve bunların tek başına veya diğerleri ile birleşerek önemli bir ölçüye ulaşması neticesinde doğan risktir. İyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek hataların toplamıdır. Kısaca işletmenin iyi bir muhasebe düzeni olmadığı durumlarda mali tablolarda olması muhtemel hataların toplamıdır. Başka bir bakış açısı ile işletmenin dış çevresinin, faaliyetlerinin ve işletmenin kontrol yapısının neden olabileceği risklerdir.

Yine denetçi bilir ki;

- Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinde farklı muhasebe politikası uygulayabilme olanakları,
- Hesaplama ve sayısallaştırma olanakları açısından zorluklar veya karmaşıklıklar,
- Hesap kalemlerinin büyüklüğü ve diğer hesaplarla ilişkisi,
- Varlıkların kolayca çalınabilir, işletme dışına kolay çıkarılabilir olma gibi özellikleri arttıkça bu risk de artar.

2) Kontrol Riski

Yapısal risklerden, iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi sayesinde önlenenler çıktıktan sonra, hala kalan risklerdir. Yani iç kontrol ve muhasebe sistemi sayesinde de önlenemeyen veya fark edilemeyen hatalardan kaynaklanan risklerdir. İç kontrol sistemi ne denli iyi ise bu riskler azalır. İç kontrol sisteminin etkinliği azaldığı sürece bu riskler artar. Bu nedenle bu risklerin düzeyi hakkında bilgiyi denetçi iç kontrol ve muhasebe sistemi incelemeleri sırasında elde edebilir.

Yapısal riskle kontrol riskinin bileşimi (çarpımı) toplam hatalı İşlem riskini verir. Denetçinin ortaya çıkarmaya çalıştığı toplam hata budur. Buna toplam hatalı işlem riski (FE) de denmesi mümkündür.

3) Bulgu Riski

Kontrol sistemleri sayesinde önlenemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim teknikleri uygulayarak ortaya çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir. Kısaca denetçinin yeterli çalışma yapmış olması halinde ortadan kaldırılabilecek hata ve hilelerden kaynaklanan risktir.

Bir işletmede yapılabilecek muhtemel her türlü hatanın toplamını oluşturan yapısal risk, iç kontrol ve muhasebe sistemi sayesinde önlendiği için azalmakta, kalanları da (kontrol riski) denetçi tarafından ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır. Denetçi tarafından da ortaya çıkarılmayan kısım denetim riskini ifade etmektedir.

Burada hemen belirtilmesi gereken husus denetim riskinin hiçbir zaman sıfıra indirilemeyeceği, çok az da olsa yine de mali tabloların belirli bir hata taşıyabileceğidir. Çünkü denetçi geçmişteki tüm işlemleri tekrar gözlemlemesi, yaşaması (tüm muhasebe fişlerini tek tek yeniden incelemesi) hataları tespit etmesi mümkün değildir ve kendisinden bu da istenmemektedir. Eğer bunu yapabilse bile bu kez de kendisinin hata yapma riski doğacaktır.

Önemlilik

Denetçi denetim planı ve programını hazırlarken her riskten ziyade mali tablolar üzerinde önemli hata ve yanlışlıklara neden olabilecek riskleri belirlemek zorundadır. Önemli hatalar, her hangi bir mali tablo kaleminin ya tek başına yada diğer mali tablo kalemleri ile birleştiğinde, bu mali tabloları kullananların kararlarını etkileyecek derecede yüksek olan hatalardır. Bu nedenle her hatanın ortaya çıkarılması ve denetim raporunda açıklanması zorunlu değildir. Sadece mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek boyutlardaki hataların bulunması, denetim planının bu sağlayacak şekilde geliştirilmesi gerekir.

Ne büyüklükteki hataların mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceğine karar vermek denetçinin tecrübeleri ışığında vereceği karara bağlıdır. Önemli hatalar, niteliksel de olabilir, niceliksel de olabilir. Örneğin duran varlıklar içinde gösterilmesi gereken bir kalemin doğru rakamları ile dönen varlıklar içinde gösterilmesi bir niteliksel hatadır. Ancak rakamla belirtilebilen hatalar yani niceliksel hatalar da olabilir. Örneğin her hangi bir hesap grubunun, öz sermayenin, dönem brüt karının veya net karın bir oranı olarak da belirlenebilir. Ancak denetçi tek bir rakam belirleyerek "bunun altındakiler önemsiz, üzerindkiler önemlidir" şeklinde tek bir önemlilik sınırı belirleyemez. Ayrıca bir denetim alanındaki hatayı sadece O denetim alanı için değil tüm mali tablolara etkisini dikkate alarak değerlendirmeli ve yargısını vermelidir. Önemlilik derecesi ile denetim risk oranı arasında ters yönde kuvvetli bir ilişki vardır. Denetçi, denetim risk oranını düşürdükçe, önemlilik sınırı artacak, risk oranını artırdıkça önemlilik sınırı düşecektir. Denetçi tüm çalışmalarında geçmişe yönelik gözlem yerine, geleceğe yönelik gözlemlere, ağırlıklı olarak işletmenin gelecekteki risklerini belirlemeye çalışacaktır.

Riske Yönelik Denetim

Son yıllarda muhasebe denetiminde en ilgi çekici gelişmeler denetimin artık risk tabanlı denetim olması, yani işletmenin yakın gelecekte veya görülür bir sürede işletmeyi ne gibi risklerin beklediğinin dikkate alınarak denetim raporunda görüş verilmesi şeklindedir. Riske yönelik denetim, denetim mesleğinde de yeni bir boyut açmakta denetimin niteliğini değiştirmektedir.

4) İşletme Yetkilileri İle Görüşme ve Koordinasyon

Denetçi işletmenin dış ve iç çevresini, kontrol ortamını tanıdıktan, doğal (yapısal) risklerden denetim riski olarak kalanları gördükten ve önemlilik düzeyleri hakkında kararını verdikten sonra (yani denetim stratejisini geliştirdikten sonra) sıra denetlenen müşteri işletme ile koordinasyonun nasıl sağlanacağına gelir. Bu aşamada bir de şirket üst düzeyi ve denetim kurulu üyeleri ile görüşülür. Görüşmesinin iki ağırlık noktası vardır.

- Denetim çalışmaları sırasında hangi alanlarda kimlerden doğrudan bilgi alınabileceği,
- Şirketin iç denetiminden sorumlu olanlar (varsa teftiş heyeti başkanı veya yardımcı) ve özellikle şirket genel kurulunda seçilmiş denetçiler ile görüşerek, ağırlık vermek gereken denetim alanlarının olup olmadığının öğrenilmesi.

5) Denetim Plan ve Programının Geliştirilmesi

Denetçi yukarıda belirtilen tüm hususlar hakkında yeterli bilgi aldıktan sonra, sıra denetim planı ve programının yazılı bir şekilde geliştirilmesine gelir. Bu plan; temel plan, zaman (termin) ve personel planından oluşur.

- Temel Plan (Denetim Programı)

Yapılan şirket tanıma, risk tanıma, iç kontrol sisteminin yeterliliği çalışmaları neticesinde, şirketin hangi denetim alanlarına bölüneceği, bu denetim alanlarında hangi denetim teknikleri uygulanarak yeterli denetim kanıtı toplanacağı yazılı bir şekilde belirlenmesi ile temel denetim planı oluşturulmuş olur. Yani temel plan, işletmede hangi denetim alanlarında denetim yapılacağını, bu denetim alanlarında tür teknikler uygulanarak denetimin veya kanıt toplama çalışmalarının gerçekleştirileceğini belirleyen belgelerdir. Yeterli kanıt toplama için uygulanacak denetim teknikleri her bir denetim alanında farklı boyutlarda ve yöntemlerde olacağı için bunun daha kapsamlı ve detaylı olması gerekir. İşte bu tür detaylı çalışmaların yer aldığı yazılı belgelere ise denetim programı denilmektedir.

- Zaman (Süre) Planı

Her bir denetim alanında ne kadar süre denetim çalışması yapılacağını yeterli olacağı ve bu çalışmaların ne zaman gerçekleştirileceğini belirler.

- Personel Planı

Her bir denetim alanında; çalışacak denetim ekibi personelinin niteliği, birbirlerinin yerine ikame edilebilme olanakları, denetlenen müşteri kadrosundan kimler ile temasta olunacağı ve bilgi alınacağı, eğer üçüncü kişilerin hizmetlerinden faydalanılacak ise, bunların kimler olduğu ve niteliği personel planında yer alır. Zaman planı ile personel planı çoğu kez ayrı ayrı değil, tek bir belge şeklinde hazırlanır. Hazırlandığı belge bir çalışma kağıdı niteliğinde olup, dosyasında saklanır.

1-MÜŞTERİ HAKKINDA BİLGİ EDİNME

Denetim planlamak için, mali tablolara önemli etkisi olan olayları, işlemleri ve uygulamaları denetçinin anlayabilmesini sağlayacak müşteri işletmenin işi konusunda yeterli bilgi edinilmelidir. **Denetçi aşağıdaki konularda bilgiye sahip olmalıdır**

- Müşteri işletmenin işi, örgüt yapısı ve faaliyetinin özellikleri,
- Müşteri işletmenin yer aldığı sektör,
- Müşteriyi etkileyen yasal düzenlemeler,
- Müşteri işletmenin muhasebe bilgilerine uygulanan analitik prosedürlerin sonuçları

Denetimi planlama safhasında analitik prosedürleri uygulamanın başlıca amaçları aşağıda belirtilmiştir:

- Müşterinin işi hakkında bilgi edinme,
- Müşterinin faaliyetinin sürekliliğini değerlendirme,
- Mali tablolarda olası hataların varlığını belirleme,
- Denetim testlerini azaltma

1- Müşterinin işi Hakkında Bilgi Edinme

Analitik prosedürler, müşterinin işi ve bulunduğu sektör hakkında bilgi elde etmede kullanılan yöntemlerden biridir. Analitik prosedürler, cari yılın denetlenmemiş bilgileri önceki yılların denetlenmiş bilgileriyle karşılaştırılarak uygulandığında, belirlenen farklar piyasada, sektörde veya işletmede önemli olayları gösterebilir. Bu tür olaylar denetimin planlanmasını etkileyecektir.

2- İşin Sürekliliğini Değerleme

Analitik prosedürler, genellikle işletmelerin karşılaştığı mali krizleri ölçmede kullanılır. İşletmenin faaliyetine kriz dolayısıyla son vermesi olasılığı denetim planını etkileyecektir.

3- Olası Hataların Varlığını Belirleme

Analitik prosedürler, veriler arasındaki anormal ilişkileri ve olağandışı sapmaları belirler. Olağandışı sapmalar anormal farklar beklenmediği halde varsa veya beklendiği halde mevcut değilse ortaya çıkar. Böyle durumlarda olağandışı sapmaların olası nedenlerinden biri muhasebe hatasının veya yolsuzluğunun mevcut olmasıdır. Bu nedenle analitik prosedürler, denetimde daha fazla dikkat gerektirecek, hata ve yolsuzlukların olabileceği özel denetim alanlarını belirler.

4- Denetim Testlerini Azaltma

Analitik prosedürler olağandışı sapmaların olmadığını gösterirse, hata ve yolsuzluk olasılığının az olduğu şeklinde yorumlanır ve ilgili hesaplar için daha az sayıda test uygulanır. Böyle durumlarda örneklem büyüklükleri azaltır, bazı denetim prosedürlerinin uygulanmasına gerek kalmaz veya bazı prosedürlerin bilanço tarihinden çok önce yapılması yoluna gidilir. Bu nedenle planlama safhasında analitik prosedürlerin uygulanmasından elde edilen sonuçlar, yapılacak denetim çalışmasının niteliğini, zamanlamasını ve büyüklüğünü planlamada denetçiye yardımcı olur.

2-DENETİM ÇALIŞMALARINI BÖLÜMLEME

Denetim çalışmasını bölümlenmenin farklı yolları vardır. Geleneksel yaklaşım mali tablolar sınıflamasına göre yapılan bölümlenmedir. Mali tablolarda yer alan kalemleri oluşturan hesapların her biri ayrı bir birim kabul edilir. Bağımsız denetim mesleğinin ortaya çıkmasının ve denetimin bu şekilde yapılmasının nedeni gelişmiş ülkelerde sermaye piyasalarının henüz gelişmediği yıllarda işletmelerin bankalardan kısa vadeli borçlanma gücünü belirlemek için, işletmelerin bilançolarında kısa vadeli yabancı kaynaklar ile döner varlıkların doğruluğuna ilişkin denetçilerden görüş istemişlerdir. İlk bağımsız denetçiler bu nedenle bilanço kalemlerinin incelenmesine başlanması ve denetim kitaplarında da önce bilanço kalemlerinin denetiminin açıklanması gelenek haline gelmiştir. Oysa, sermaye piyasalarının gelişmesiyle, gelir tablosu bilançodan daha önemli mali tablo haline gelmiştir.

Denetim çalışmasının örgütlemek için işlemler aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir.

- Hasılat çalışmasını (satışlar, satış iade ve iskontoları, para ve çek tahsil işlemleri,
- Harcama işlemleri (satın alma, para çek ile ödeme işlemleri, ücret işlemleri,
- Üretim işlemleri,
- Finansman işlemleri (sermaye, kısa ve uzun vadeli borç sağlama ve ödeme vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin tahakkuku ve ödeme),
- Yatırım ve duran varlık işlemleri

3-İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDA BİLGİ EDİNME VE KONTROL RİSKİNİ DEĞERLEME:

İşletme faaliyetlerinin şirket politikaları ile uyum içinde düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesi, varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip engellenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması, güvenilir mali bilgilerin zamanında hazırlanması hedeflerine mümkün olduğunca ulaşmak amacıyla yönetimin kullandığı tüm yöntem ve usullere iç kontrol sistemi denir.

İyi bir iç kontrol sisteminin taşıması gereken özellikler:

- 1-şirket politikaları ile uyum
- 2-işletmenin belirlediği hedefler doğrultusunda işlemlerin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi
- 3-varlıkların korunması: fiziki koruma ve ekonomik koruma
- 4-hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi.
- 5-muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması
- 6-güvenilir mali tabloların zamanında hazırlanması.

İÇ KONTROL SİSTEMİ

Tanımı ve Amaçları

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından kararlarının uygulamaya geçirebilmesinde uygulanan temel ilkeler, yöntemler ve önlemlerden (düzenlemeler) meydana gelen sistemdir.

İç kontrol sistemi ile

- İşletme fonksiyonları alt fonksiyonlara ayrılmakta,
- Her fonksiyona farklı kişiler tahsis edilerek kişilerin birbirlerini kontrol etmeleri sağlanmakta,
- İyi bir belge, kayıt ve rapor sistemi ile kişilerin sorumlulukları belirlenmekte,
- Hata ve hile yapmaları önlenmekte,
- Varlıklara erişim sınırlanarak işletmede kayıplara ve kötü niyetli davranışlara izin verilmemektedir.

İç kontrol sistemi, değişik önlemlerden oluşan bir oto kontrol sistemidir.

Bu sistemin amaçları;

- Faaliyetlerin işletme politikalarına uygun bir şekilde yerine getirilerek verimliliğin ve etkinliğin artırılması,
- İşletme varlıklarının korunması,
- Muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olması,
- Mali tabloların mevzuata uygun ve zamanında düzenlenmesi,
- Yasa ve diğer düzenlemelere uygun davranılması şeklinde özetlenebilir.

Bu amaçlar iç kontrol sisteminin işletmede sağladığı fonksiyonları da açıklamaktadır. Fonksiyonel olarak bakıldığında iç kontrol sistemi; Yönetimsel Kontrol Fonksiyonu ve Muhasebe Kontrol Fonksiyonu sağlamaktadır.

Yönetimsel kontrol; İşlemlerin, işletme üst yönetiminin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağlılığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntemlerdir. İstatistiksel analizler (üretim raporları, satış raporları gibi) zaman ve hareket etütleri (iş akış şeması gibi birbirini izleyen işlerin planlaması) eğitim programları, kalite kontrol sistemleri yönetimsel kontrollere örnek olarak verilebilir.

Muhasebe kontrolü; daha çok işletme varlıklarının hata, hile veya hırsızlık gibi durumlara karşı korunması, mali tabloların zamanında ve doğru düzenlenebilmesi için alınan önlemler veya kurulan sistemler sayesinde yerine getirilir.

İç Kontrol Sisteminin Yapısı ve Bileşenleri

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin yapısı özellikle; - İşletmenin büyüklüğü ile (personel sayısı, satışların tutan, üretimden satışa kadar uzayan süreçlerin sayısı gibi)

- İşletmenin mülkiyet yapısı, hukuki şekli (kişi işletmesi, anonim şirket, halka açık şirket gibi)
- Faaliyette bulunduğu sektör ve bu sektörün içinde bulunduğu sorunlar,
- Kullanılan bilgi iletişim sistemi, bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, özetlenmesi ve korunmasındaki imkanlar, (Yönetim Bilgi Sistemi'nin yapısı) Yasal düzenlemelerden etkilenir. Şüphesiz ki, küçük İşletmeler ile büyük İşletmelerde aynı sistemlerin kurulmasına olanak yoktur. Diğer taraftan iç kontrol sistemi;
- İnsanların yanlış ve yetersiz davranışlarından,
- Sıra dışı veya önceden öngörülemeyen karmaşık işlem türlerinin doğmasından,
- İşletme yönetiminin bilinçli müdahalelerinden veya önemsememesinden,
- Kontroller ile görevli personelin sorumluluklarını yadsımalarından veya kötüye kullanımlarından,
- Değişen işletme ortamı ve çevre koşulları nedeniyle yetersiz kalmasından,
- Fayda/maliyet analizlerinin sonuçlarından da etkilenir. Bunlar iç kontrol sisteminin yeterli bir şekilde kurulması ve fonksiyonel olarak çalışmaya devam etmesini önleyen hususlardır.

İç kontrol sisteminin işletmenin gereksinimlerine uygun, yeterli ve en ucuz maliyetli bir şekilde geliştirilmesi ve yürütülmesi tamamen işletme üst yönetiminin görevleri arasındadır. Bankalar Kanunu Risk Yönetim ve İç Kontrol Sisteminin kurulmasını zorunlu görmekte, aracı kurumlarda iç kontrol sisteminin minimum unsurları belirlenmiş bulunmaktadır. Bu kanuna göre bağımsız denetçide denetim raporunda iç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda rapor verecektir. Yine SPK Emeklilik Yatırım Fonları için bağımsız denetim raporundan bağımsız olarak "Fonun İç Kontrol Sisteminin Durumuna İlişkin Rapor" örneği yayınlamış bulunmaktadır. Yani iç kontrol sistemi ve iç denetimde bağımsız denetim kapsamına alınmış bulunmaktadır.

İç kontrol sisteminin temel bileşenleri (unsurları) farklı yaklaşımlarla farklı bir şekilde sıralanmaktadır. Ancak en yaygın olan, kontrol ortamı, muhasebe sistemi ve kontrol noktalarının (yordamlarının) geliştirilmesine bağlı olarak incelenmektedir. - Kontrol ortamı ile üst yönetimin işletmede kontrollere verdiği önem, onun yönetim felsefesi ve bilinci olarak ifade edilebilir. - Bunun en iyi göstergeleri de iyi bir yönetim bilgi sistemi kurularak, düzenli bir şekilde "olması gereken/gerçekleşen" veya "planlanan/gerçekleşen" karşılaştırması yani bütçe ve daha mükemmeli olan standart maliyet uygulamaları olabilir.

- Başka bir göstergesi de işletmenin belirli bir büyüklüğe ulaştığı durumlarda iç denetim biriminin ve mali kontrol birimlerinin hatta bankalarda olduğu gibi iç kontrol biriminin ayrıca kurulmuş olmasıdır. - Başka önemli bir gösterge ise işletmede yerine getirilen görevlerin tek kişide toplanmaması, bir fonksiyonun alt fonksiyonları bölünerek kişilerin birbirlerini karşılıklı kontrolüdür.

İç kontrol sisteminin yeterliliği konusunda diğer bir gösterge grubu ise kontrol yordamlarının geliştirilmiş olup olmadığıdır. Kontrol ortamının geliştirilmesinin bir uzantısı veya gereği olarak kontrol yöntemleri geliştirilir. Bunlar,

- İyi bir raporlama sistemi,
- Herhangi bir ödeme veya işlem yapmadan önce yetkililerin doğruluk kontrolü yapması,
- Sık sık mizan ve yardımcı hesapların incelenmesi ve ters bakiyeli hesapların kontrolü,
- Yardımcı defter kayıtları ile ana defter kayıtlarının karşılaştırılması,
- Faaliyetlerden elde edilen sonuçların dış verilerle karşılaştırılması vb. konulardır.

Bir işletmede İç kontrol sisteminin yeterli ölçüde varlığının göstergesi olacak göstergeler veya bileşenleri (unsurları) şunlardır:

1. Kontrol Ortamı
2. Risk Değerlemesi
3. Kontrol Faaliyetleri
4. Bilgi ve İletişim
5. Sistemin Gözetimi

1.Kontrol Ortamı

İç kontrol sistemi kapsamında, kontrol ortamı işletme üst yönetiminin işletmeyi kontrol etmede temel anlayışı, sorunlara bakışı, sorun çözmede yaklaşımı ve ahlaki değerlere verdiği önemle kendini gösterir. İşletme üst yönetiminin işine verdiği önem, işi ile bütünleşmesi, uzmanlık isteyen konulara yatkınlığı, İşletme kültürü, yönetim stili, emir ve talimatlarını veriş şekli, uyguladığı kontrol yöntemlerinin sıklığı veya yoğunluğu onun işletmeyi ne denil kontrol ettiğine dair bir fikir verir.

Örneğin;

- Yönetim Kurulu'nun sık aralıklarla toplanması,
- alınan bütün kararların yönetim kurulu defterine kaydediliyor olması,
- her bir yönetim kurulu üyesinin işletmenin bir fonksiyondan sorumlu bir şekilde görev alması ve toplantıların olmadığı zamanda bile işletmede bulunarak bu üstlendiği görevi yürütmesi,
- işletmede emir ve talimatların yazılı bir şekilde verilmesinin prensip haline getirilmesi,
- rutin ve tekrarlanan konulardaki emir ve talimatların yönetmelikler şeklinde düzenlenmesi bunları hiç yapmayan veya kısıtlı bir şekilde yapan bir yönetime oranla daha iyi bir iç kontrol sistemi ve bu kapsamda kontrol ortamı sağlamış olur.

2.Risk Değerlemesi

İşletme üst yönetimi işletmeyi yakın veya uzak zamanda etkileyecek riskleri tespit ve karşı önlemler almak zorundadır. Burada söz edilen risk iki tür risk grubudur.

Bunlardan birincisi işletme riskleri olup, işletmenin yaşamını, karlılık, büyüme, gelişme gibi hedeflerini etkileyen risklerdir İkinci tip riskler ise muhasebe ile ilgili iç kontrol riskleridir. Yani iç kontrol sisteminin yetersizliği nedeniyle, hata, hile, kaçak, kayıp gibi durumların olmasını önleyici tedbirlerin alınmamasından kaynaklanan risklerdir.

3.Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetlerini işletme üst yönetiminin iç kontrol sistemini yapılandırma faaliyetleri olarak nitelenebilir. Kontrollerin bir kısmı önleyici güvenlik kontrolleri şeklindedir. Bundan kasıt; işletmede kayıp, kaçak, hırsızlık gibi durumlardan koruyan önlemlerdir. Varlıklara erişimin sınırlandırılması (fiziki kontroller): Örneğin, fabrika veya İşletmeye, girişlerin kontrol altına alınması, vazenin ayrı bir mekanda bulundurulması, ambar ve depolara girişin sınırlandırılması bu tür güvenlik önlemleridir.

Görevlerin ayrılığı ilkesi: işletme fonksiyonlarının daha alt fonksiyonlara ayrılması, bu fonksiyonlara farklı kişilerin görevlendirilmesi ve bunların birbirlerini kontrol eder şekilde getirilmeleri de işletmede hata hile, hırsızlık, dolandırıcılık gibi olumsuz olguları önleyici kontrol işlemleridir.

Yetki limitlerinin belirlenmesi: Her bir sorumlu birimin veya kişinin ne kadarlık bir işlemi gerçekleştirebileceği, ne kadar kadar satın almayı tek başına yapabileceği, ne kadar bir satışı verisiye gerçekleştirebileceği gibi kontroller de geliştirilebilir.

Yine bilgisayara giriş için şifre kullanımı, belirli belge ve imza kontrolleri yapılmadan ödeme veya teslimatın yapılmaması gibi önlemler de olabilir. Bunlar da önleyici kontrollerdir.

Yine bankalarda zorunlu bir örgüt birimi olarak kendini gösteren risk yönetim grubu, aktif-pasif komitesi gibi birimlerin işletmenin iç kontrol sisteminin zorunlu unsurudurlar. Bilgi sistemi ve bilgi işlem teknolojilerinin kapsadığı riskleri bilerek önlem almak, bu kapsamda veri yedekleme, yazılım ve yazılım içinde kontrol yöntemleri diğer kontrol yordamlarıdır.

4. Bilgi ve İletişim

İyi bir iç kontrol sistemin temel unsurlarından birisi de yatay ve dikey düzeyde bilgi alma ve insanlar arasında iletişimin sağlanmasıdır. Bilgi ya üstten alta doğru, ya da alttan üste doğru olur. İç kontrol sistemi açısından, muhasebe bilgi sisteminin ve bütçe sisteminin özel bir önemi vardır. Bilindiği gibi muhasebe, mali nitelikteki olaylardan kayda geçmesi gerekli olanları belirleyen, sınıflayan, kayıtlayan, raporlayan bir sistemdir. Bu sistemin sağlıklı ve yeter olması,

- Her aşamada ve işlemde muhasebe fişlerinin veya olayı tespiti yarayan belgelerin kullanılmasını, • Nihai ödemeler ve borçlanmalar yapılmadan yetki kontrollerinin yapılmasını ve yetkililerin imzalarının alınmasını,
- Yine nihai işlem yapılmadan İmzadan önce rakamsal kontrollerin yapılmasını gerektirmektedir. Bu şekilde İşleyen bir muhasebede kayıtlama daha kolay olmakta, mali tablolar daha hızlı ve zamanlı düzenlenebilmektedir. Muhasebe tarafından düzenlenen birçok rapor işletme üst yönetimi için bir bilgilendirme, haberleşme aracı olarak kullanılmış olmaktadır. Bütçe sistemi ise yine bir bilgi ve İletişim aracıdır. Bütçe ile üst yönetim alt yönetime hedefler hakkında bilgi vermekte, bütçe sapma raporları ile alttan üste fiili sonuçlar hakkında bilgi İletilmektedir. Buradaki sonuçlara göre de ek önlemler alınmaktadır. Böylece bütçe sistemi de bir bilgi iletişim aracı olmaktadır.

5. Gözetim

Kurulan iç kontrol sisteminin aksayan taraflarının ortaya çıkarılması, yeni gelişen teknolojilere uyum sağlanması, yeni bilgilerin ve gelişmelerin ışığı altında İç kontrol sisteminin devamlı yenilenmesi gereği bir zorunluluktur. Bu amaçları sağlamak üzere iç kontrol sisteminin devamlı gözlemlenmesi, iç kontrol sisteminden sapmaların ortaya çıkarılması gerekir. Bu işlemlerde teftiş birimi ile sağlanmaya çalışılır. Ancak teknik adıyla bu faaliyetler iç denetim birimince yerine getirilir.

İç denetim esas itibarıyla kurulu iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir. Amacı; üst yönetimin kararlarının bir yansıması olan yönetmeliklere ve yazılı emirlere ne derece uyulduğunu tespit ve varsa olumsuz gelişmeleri raporlamaktır. Kendilerine tanınan diğer iş görenlerden bağımsızlık ve objektiflik özelliğinin desteği ile mevcut sistemlerin güvenilirliği, iş süreçlerinin iyileştirilmesi, yeni değerler kazandırma ve bu yönde risklerin ne olduğu gibi konularda sorumlu olduğu Yönetim Kurulu, Risk İzleme ve Denetim komitelerine rapor verme gibi bir görev ve sorumluluğu yüklenmiş bulunmaktadır. Bu nedenle hem yönetsel kontrol kapsamında hem muhasebe kontrolü kapsamında oldukça önemli bir konum kazanmıştır.

İç Kontrol Sisteminin Denetimdeki Yeri ve Denetçi İçin Önemi

Denetçinin çalışmalarının kapsamını belirlemede en önemli dayanak işletmenin iç kontrol sistemidir. İç kontrol sisteminin yeterliliği kontrol riskini düşürecek, buna paralel olarak da denetçi daha az örnek üzerinde çalışacaktır. Eğer iç kontrol sistemi yeterli bulunmaz ise, kontrol riskinden geri kalan bulgu riski (ve dolayısıyla denetim riski) daha fazla olacaktır. Bu durumda denetçi, temel görevi olan denetim riskini minimuma indirmek olduğu için daha fazla kanıt toplamak için daha fazla denetim tekniği uygulayacak ve çalışmalarının kapsamını artıracaktır. Bu durum iç kontrol sistemi ile denetim maliyeti arasında ters yönde oldukça sıkı bir olduğunu ortaya koymaktadır.

İç kontrol sisteminin denetçi açısından ikinci önemi denetçilerin verdiği denetim dışı hizmetlerden kaynaklanmaktadır. Ancak denetim firmaları için bu imkan son zamanlarda gelişen olaylar neticesinde oldukça önemli derecede sınırlanmış bulunmaktadır. Özellikle Amerika'da meydana gelen Andersen Skandalı neticesinde çıkarılan Sarbans-Oxle yasaları tüm Dünya'yı etkilemiş, bu arada Türkiye'de de bazı önlemler alınmak zorunda kalmıştır. Nitekim SPK denetimde bağımsızlık standardının gereği olarak denetim firmalarının denetimle görevlendirildikleri müşteri firmalarda hiçbir şekilde danışmanlık yapamayacaklarını karar altına almıştır.

İç Kontrol Sisteminin Tanınmasında Yöntemler

Denetçi şirketin iç kontrol sistemini tanımda temelde üç yöntemden faydalanır. Bunlar;

1. Not Alma Yöntemi

Bu yöntem iç kontrol sistemini tanımda en basit yöntemdir. Denetçi denetlenen müşteri işletmede sorular sorarak, yetkililer ile görüşerek bazı bilgiler alır, iş akışlarını gözleyerek işletmeyi tanır. Varsa İşletmede yazılı yönetmelikleri toplar. Bunları uygun şekilde not alır. Bunları yaparken, genellikle işletmede tedarik-üretim-satış ve tahsil-ödemeler döngüsüne uygun bir şekilde yerine getirir.

2. Akış Şemaları Yöntemi

Denetçi işletme fonksiyonlarını alt fonksiyonlara ayırır: Tedarik, üretim, satış gibi. Bu fonksiyonların da alt fonksiyonları olabilir. Veya gerçekleştirilen faaliyetlerden birbirine benzer iş akışı olanlar gruplandırılır. Bu gruplara veya alt fonksiyonlara uygun iş akış şemaları düzenlenir. Kimin nereden belge aldığı, kime verdiği, hangi sorgulamalar yapıldığı bu şemalar üzerinde gösterilir. Akış şemaları en iyi yöntem olmasına rağmen düzenlenmesi ayrı bir teknik bilgiyi gerektirdiği için yaygın olarak kullanılabilen bir yöntem değildir.

3. Soru Formu Uygulama Yöntemi

Bu yöntem not alma yönteminin gelişmiş bir şekli olarak nitelenebilir. Denetçi işletmenin faaliyette olduğu sektörü ve denetimin amaçlarını anladıktan, yeterli gözlemler yaptıktan sonra fiilen olması gereken durumu tespit eder. Daha sonra olması gereken bu durumun mevcut olup olmadığını tespit amacıyla soru formları hazırlar. Bu yöntem en yaygın kullanılan yöntemdir. Esasen bu yöntemlerin herhangi birinin seçilip, diğerlerinin reddedilmesi de olanaklı değildir. Soru formları veya Notlar çoğu zaman İş akış şemaları ile desteklenmeye çalışılır.

İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Uygulanan Yaklaşımlar;

-Fonksiyonlarına Göre Bölümlendirme; Bu yaklaşımda denetçi, bir fonksiyonu başından sonuna kadar inceler ve değerlendirir.Örn;satış fonksiyonu ile ilgili olarak siparişin alınması , kredi açılması, malın sevki

-Departmanlarına Göre Bölümlendirme; İşletmenin kısım , bölüm ve şubelerine göre bölümlendirilir.

-Mali tablolara Göre Bölümlendirme;bilanço ve gelir tablosundaki hesaplara göre bölümlendirilir.

-Dönemlere Göre Bölümlendirme; Bütün faaliyetler oluş dönemlerine göre bölümlerine ayrılarak incelenir.

İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri;

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi için ilk olarak iç kontrol sisteminin tanınması gerekir.Bu aşamada denetçi sistem hakkında bilgi toplar ve bunları sistematik olarak çalışma kağıtlarına kaydeder.İç kontrol sistemini tanımada yararlanılan başlıca bilgi kaynakları şunlardır;

-İşletme personeli ile yapılan görüşmeler

-İşletmenin örgüt yapısı

-İşletme yönetiminin yayınladığı genelgeler

-İş tanımları

-İşletmenin hesap planı ve muhasebe yönetmeliği

-İç denetçilerin raporları, çalışma kağıtları ve denetim programları

-Önceki yıllara ait denetim raporu,çalışma kağıtları ve iç kontrol raporları

-Muhasebe çalışanlarının gözlemlenmesi, belge ve kayıtların incelenmesi

-İşletme tesislerinin gezilmesi

Denetçi; bu bilgi kaynaklarından iç kontrol sistemini tanımak için aşağıdaki yöntemlere başvurur.

-Not Alma: Dış denetçi,işletme örgüt yapısındaki yetkili kişilere sorular sorarak ve onlarla konuşarak notlar alır.Daha sonra bu notları düzenleyerek ,önemli gördüğü konuları çalışma kağıtlarına aktarır.

-Anket Yöntemi: İç kontrol sistemine yönelik bir dizi sorudan oluşan anket işletme personeline uygulanır. Soru kağıtları hazırlanırken soruların yönlendirici değil, somut bir olaya kesin nitelikte cevap arayan nitelikte olması gereklidir.

-Akış Şemaları: İşletmenin birbirini izleyen belgeleme ve kayıt işlemlerinin sembolik ve şematik olarak gösterilmesidir.

İç kontrol sisteminin işleyip işlemediğini araştırmak için denetçi uygunluk testleri yapar.Bu testlerin amacı yönetim tarafından önceden belirlenmiş ilke ve yöntemlere ne derece uyulduğunu belirlemektir.Uygunluk testlerinin sonucunda kontrollerin etkinliğine inanılırsa daha sonraki testlerin kapsamı daraltılır. İç kontrol sisteminin işleyişinde şu konular araştırılır.

1-Yetki : Faaliyetlerin yapılmasındaki yetki durumu

2-Bütünlük: Mevcut işlerin tamamının kaydedilip kaydedilmediği

3-Gerçeklik: (Varolma) Kaydedilmiş işlemlerin gerçekliği

4-Sınıflandırma: (Mülkiyet,Hak sahibi)İşlemlerin uygun olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı

5-Zamanlılık: (Dönemsellik)İşlemlerin zamanında kaydedilip kaydedilmediği

6-Kayıtsal Doğruluk: Tüm işlemlerin kayıtlara doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği

7-Mutabakat: Hesaplar ile belgeler arasında mutabakatların yapılıp yapılmadığı

İç kontrol sistemi kaç aya ayrılır.

1-Yönetmel kontrolleler(faaliyet kontrol sistemi)

İşlemlerin, işletmenin belirlediği hedefler doğrultusunda etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik, yönetim politikalarına bağıllığı artıran ve mali olaylar ve muhasebe kayıtlarıyla direkt ilişkisi bulunmayan yöntem ve usullerdir. Örneğin istatistiksel analizler(üretim raporları, satış raporları), zaman ve hareket etütleri (iş akım şeması gibi birbirini izleyen işlerin planlaması,) eğitim programları, kalite kontrol sistemleri.

İyi bir iç kontrol sisteminde yönetimin amaçladığı fayda dört grupta toplanır

- 1- güvenilir bilgi sağlanması
- 2- işletme varlıklarının ve kayıtlarının korunması
- 3- verimliliğin artırılması
- 4- belirlenmiş politikalara bağıllığı özendirme.

2-Muhasebe kontrolleleri(muhasebe kontrol sistemi)

Varlıkların korunması, hata ve hilelerin tespit edilip önlenmesi, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru şekilde yapılması, mali tabloların zamanında güvenilir olarak hazırlanması amacına yönelik olarak konulan tüm yöntem ve usullerdir. Örneğin: yetki ve onay vermek, kayıt ve raporlama sistemleri, iyi ve detaylı bir hesap planı, muhasebe yönetmeliği. Muhasebe kontrolü üç unsur tarafından belirlenir:

- 1- varlıkların korunması
- 2- finansal kayıtların güvenilirliği
- 3- kıymet hareketleri.

Bu unsurlar dışında iç muhasebe kontrolü tanımında ve muhasebe kontrolü kavramında açıkça belirtilmeyen bazı özellikler vardır. Genelde tüm muhasebe kontrolleleri için olan bu özellikler: 1- yönetimin sorumluluğu 2- sistemin yeterince güvence vermesi 3-sistemi kısıtlayan faktörler 4-bilgi işleme yöntemleri şeklinde sıralanabilir.

İÇ KONTROL SİSTEMİ ORTAMI

Etkin ve güvenilir bir iç kontrol sisteminin kurulması ve çalıştırılması için uygun bir kontrol ortamına gerek vardır. Bu ortama iç kontrol sistemi ortamı adı verilir. Bu ortam işletme içi ve dışı etkenler tarafından belirlenir. Dış etkenler işletme yönetiminin kontrolü dışında olan faktörlerdir. İç etmenler ise yönetimin doğrudan kontrol edebildiği faktörlerdir.

İç etmenler; yönetimin önderliği, organizasyon yapısı, personel, iç denetim, bütçeleme ve işletme içi raporlama, işletme uygulama ve politikaları şeklinde sayılabilir.

ETKİN BİR İÇ KONTROL SİSTEMİ İÇİN TEMEL İLKELER

- 1- Görevlerin ayırımı ilkesi
- 2- Kuymet hareketlerinin yetkilendirilmiş olması ilkesi
- 3- Uygun belgeleme ve muhasebe kayıt düzeninin varolması ilkesi
- 4- Varlıkların ve muhasebe kayıtlarının fiziki korunması ilkesi
- 5- Bağımsız mutabakatların yapılması ilkesi

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN AMAÇLARI

- 1-İç kontrol sisteminin esas amaçları
- 2-İç kontrol sisteminin genel amaçları
- 3-İç kontrol sisteminin özel amaçları

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ESAS AMAÇLARI

1-İşletme varlıklarını korumak

İstenmeyen durumlar nedeniyle varlıklarda meydana gelebilecek azalmalar veya zararların engellenmesi için önceden yönetimce tedbir alınmasıdır.

2-Muhasebe bilgilerinin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak

Muhasebe kayıt ortamının kontrol altına alınması ve sağlanan bilgilerin güvenilirlik derecesinin en üst düzeye çıkarılması için gerekli önlemler alınmasını amaçlar.

3-İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına , planlara ve yasalara uygunluğunu sağlamak.

İç kontrol sistemi faaliyetlerin verimliliğini sağlamaya yardımcı olur bütçe ve yönetim politikalarına uygunluğun korunmasına yardımcı olur.

4-Kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak: doğru ve uygun zamanda en az kaynak kullanılarak amaçlara ulaşılmış ise verimlilik sağlanmış demektir, Verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı iç kontrol sisteminin iyi işlemesine ve faaliyete uygun ve teknik personelin çalıştırılmasına bağlıdır.

5-Yönetim tarafından belirlenmiş hedeflere ve amaçlara ulaşılmasını sağlamak:Planlanmış sonuçların gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılmasıyla faaliyetlerin etkinliği değerlendirilir, iç kontrol sistemi hedeflere ulaşılacak şekilde yönlendirildiğinde planlanmış sonuçların gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GENEL AMAÇLARI

1-İşlemler yönetimin devrettiği genel ve özel yetkilere uygun olarak yürütülmelidir.

2-İşlemler gelen kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve hesap verme yükümlülüğünü yerine getirecek şekilde kaydedilmelidir.

3-Varlıklara ve belgelere erişim yetkili personelle sınırlandırılmalıdır.

4-Mevcut varlıklar belirli sorumluluk kayıtlarıyla karşılaştırılmalı ve herhangi bir fark belirlendiğinde arkın özelliğine göre gerekli soruşturma yapılmalıdır.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖZEL AMAÇLARI

Genel kontrol amaçları bir işletmenin belirli işlem gruplarını yürütmek için gerekli kontrol usul ve yöntemlerin sahip olup olmadığının göz önünde bulundurulmasında genel bir çerçeve oluşturur. Belirli bir işlem grubunu yürütmek için ise genel kontrol amaçlarına paralel olarak özel kontrol amaçlarının da belirlenmesi gerekir. Örneğin kredili satış işlemlerinin yürütülmesine ilişkin özel kontrol amaçları şöyle sıralanabilir:

1-Yetki: Kredili satışları yetkili satış personeli yapmalı ve bu personel kendilerine tanınan yetki sınırını aşmamalıdır.Müşterilere tanınan kredi limitleri aşılmamalıdır.

2-Gerçeklik: Kredili satış kayıtları işletmenin gerçek kredili satışlarını göstermelidir.

3-Bütünlük: yapılan tüm kredili satışlar gösterilmelidir.

4-Kayıtsal doğruluk: Kredili satışlarla ilgili gönderilen mallar için sevk irsaliyesi ve fatura düzenlenmeli , stok kayıtları doğru tutulmalıdır.

5-Sınıflandırma: Kredili satış işlemleri müşteri hesaplarına ve stok kayıtlarına kaydedilirken doğru hesaplara kaydedilmelidir.

6-Zamanlılık: Kredili satış işlemleri işlemin gerçekleştiği dönemin kayıtlarında gösterilmelidir.

7-Varlıkları koruma: Müşteri ve stok kartları ile alacak senetleri ve alınan çekler kilitli yerlerde saklanmalıdır.

8-Mutabakat: Kredili satışlarla ilgili belgeler satış kayıtlarıyla, müşteri kartları ticari alacaklar hesabıyla karşılaştırılmalı ve alarındaki mutabakat sağlanmalıdır.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KURULMASINDA GÖZÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN FAKTÖRLER:

İç kontrol sistemi kurulurken bazı faktörler göz önünde bulundurulur ve değerlendirilir. Bu değerlendirme sonucunda iç kontrol sistemi kurmaya, kurulacak sistemin organlarının belirlenmesine , sistemde görevlendirilecek personelin belirlenmesine karar verilir.

İç kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulması gereken, risk ve maliyet faktörü olmak üzere iki faktör vardır.

A-RİSK FAKTÖRÜ: Risk planlanan faaliyetlerin gerçekleşmeme olasılığıdır. İç kontrol sistemi kurulmadan önce işletme yönetimi mevcut risklerin türlerini ve önemlilik derecesini bilmelidir. Bu riskler nedeniyle oluşabilecek zararları en aza indirebilmek için iç kontrol sistemi kurulmalıdır. Yönetim iki tür riskle karşılaşabilir:

1-finansal riskler: Yanlış Yönetim politikalarının uygulanması ve yolsuzluklar nedeniyle varlıkların kaybolma olasılığıdır.

2-Muhasebe riskleri: Varlıklarla ilgili hesap verme yükümlülüğünün yerine getirildiği raporlarda ve kayıtlarda hata olasılığıdır.

Bu risklerin dışında bazı faktörler risk oranlarını arttırır. Verimsiz faaliyetler, varlıkların korunmasında başarısız yönetim alacaklılar ve ortaklar için zarar riskini ortaya çıkarır. Raporlar ve kayıtlardaki hatalar yöneticiler ve işletme dışındaki kişilerin alacakları kararlarda yanılma riskini ortaya çıkarır.

B-MALİYET FAKTÖRÜ: İç kontrol sisteminin kullanılacak teknik ekipmanlar ve personel gibi bir maliyeti söz konusudur. İç kontrol sistemi ilk aşamada bürokrasiyi arttırabilir ve verimliliğin düşmesine neden olabilir , ek maliyetlerin doğmasına neden olabilir. İç kontrol sisteminin maliyeti beklenen faydayı geçmemelidir. Fayda ve maliyet ilişkisi oranının fayda yönünde olmalı Fayda maliyet analizi yapılarak sistemin sağlayacağı fayda veya önleyeceği kayıplar, sistemin maliyetinden yüksekse kontrol sistemi kurulmalıdır.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN KISITLAMALARI:

1-iç kontrol sisteminin maliyetinin faydasını geçmesi

2-iç kontrol sisteminin olağan işlere yönelmesi.

3-potansiyel insan yanlışlıkları

4-çalışanların iç kontrolleri ihmal etme olasılıkları.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN UNSURLARI

İç kontrol yöntemlerinin ve tekniklerinin seçiminde ve etkin bir biçimde uygulanmasında bir çok unsurlar söz konusudur. Bu unsurların değerlendirilmesi kontrol yöntem ve tekniklerini değerlendirmek için gereklidir. Bir işletme uygun ve etkin bir kontrol sisteminin kurulması için gerekli unsurlara sahip olmadıkça iç kontrolün amaçlarına ulaşması beklenemez. Etkin bir iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar şöyle sınıflandırılabilir.

1-KONTROL ÇEVRESİ (ORTAMI)Etkin bir iç kontrol sisteminin kurulabilmesi için uygun bir ortamın sağlanması gerekmektedir. Bu ortam ise bir işlem grubuna özgü politika , usul ve yöntemlerin etkinliğini belirlemede, arttırmada veya azaltmada etkili olan tüm faktörlerdir. İç kontrol ortamını etkileyen çeşitli faktörler aşağıda sıralanmıştır.

a-Yönetim felsefesi

Yönetim iç kontrol sisteminin gerekliliğine inancının tam olması ve işletme çalışanlarına kontrolün gerekliliği bilincini yerleştirmede önderlik etmeli ve çalışanların kontrol usul ve esaslarına tam olarak uymalarını sağlamalıdır.

b-Örgütsel yapı

Örgütsel yapının iyi bir örgüt yapısına sahip olması bunun içinde satın alma, satış , imalat, muhasebe, teslim alma ve iç denetim gibi fonksiyonların bağımsız bölümlerce yerine getirilmesi gerekir. Yetki ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı örgüt şeması ve yönetmeliğinde belirtilmelidir.

c-Personel durumu

Çalışanların yeterli mesleki bilgiye ve dürüstlüğü sahip olması iç kontrol sistemi için çok önemlidir. Gerekli niteliklere sahip, görevini özenle yürüten, işletme amaçlarına hizmet eden ve kurallara uyan bir personel yapısı etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında büyük öneme sahiptir.

d-Bütçe sistemi

Bütçeler planlama, kontrol, koordinasyon, motivasyon fonksiyonlarının yürütülmesine ve başarı ölçmeye yardımcı olur. Kontrolün amacı, yöneticilerin arzuladığı sonuçların işletme tarafından gerçekleştirilip, gerçekleştirilemeyeceğinin saptanmasıdır.

e-İşletme politikaları ve uygulamaları

İyi bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında işletme uygulama ve politikaları büyük önem taşır. İç kontrol sistemi ne kadar iyi planlanırsa planlansın sistemin yönetimi yine de kişilere bağlıdır. Bu nedenle sistemi yürütecek kişileri ilgilendiren uygun politikaların belirlenmiş olması gerekir. İşletme politikası ve uygulamalarına örnek olarak çalışanların üçüncü kişilere verebilecekleri zararlara karşı yaptırılan mali sorumluluk sigortası, kasa tazminatı ödenmesi, personel ve sicil yönetmeliği, disiplin yönetmeliği gibi politika ve uygulamalar sayılabilir.

f-İç denetim: İşletme yönetimine yardımcı olmak amacıyla , muhasebe, mali ve diğer faaliyetlerini incelemek için yapılan bağımsız bir inceleme ve değerlendirme işlemidir. Diğer türdeki kontrollerin etkinliğini ölçen ve değerlendiren bir yönetim kontrolüdür. İç denetim birimlerinin başlıca çalışma alanları şu konuları kapsar.

- muhasebe ve iç kontrol sistemini inceler
- işletmenin faaliyet sonuçları ile mali durumuna ait bilgileri kontrol eder.
- Faaliyet sonuçlarının etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirilmesini yapar.

Bağımsız denetçi etkin ve güçlü bir iç denetim birimi olduğuna inanırsa çalışma alanının daraltabilir. Bağımsız denetçinin güvenini etkileyen faktörler şunlardır:

- işletme iç denetim biriminin örgüt yapısındaki yeri ve büyüklüğü
- iç denetim biriminin çalışma alanı, görev ve yetkileri
- iç denetim personelinin teknik bilgi düzeyi ve deneyimi
- iç denetim personelinin görevlerini yaparken gösterdikleri özen.

KONTROL ÇEVRESİ HAKKINDA BİLGİ EDİNME

- 1-kilit personele sorular sorarak
- 2-müşterisinin belgesini inceleyerek
- 3-müşterinin faaliyetlerini gözlemleyerek
- 4-müşteri ile ilgili geçmiş denetim deneyimleri hakkında bilgi edinerek.

2-MUHASEBE SİSTEMİ

Bir işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna ilişkin hesap vermek yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla işlemleri belirleme, belgelere ve muhasebe defterlerine kaydetme ve raporlama ile ilgili usul ve yöntemlerden oluşur.

- a: gerçek işlemlerin kaydedilmesi
- b-tüm işlemlerin kaydedilmesi
- c-işlemlerin uygun şekilde sınıflandırılması
- d-işlemlerin uygun şekilde değerlendirilmesi
- e-işlemlerin zamanında kaydedilmesi

3-KONTROL PROSEDÜRLERİ(usul ve yöntemleri) : işletme amaçlarına ulaşmayı sağlamak için yönetimin işletme kontrol çevresine eklediği usul ve yöntemlerdir.

- a-işlemlerin yönetimin devrettiği yetkilere uygun olarak yapılması
- b-yeterli düzeyde işbölümü yapılması
- c-varlıkların kullanılması ve kayıtlara erişim yetkisinin sınırlandırılması
- d-sorumluluk kayıtlarının mevcut varlıklarla karşılaştırılması

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ÖGELERİ:

1- Organizasyon Planı: Etkin bir iç kontrol iyi bir organizasyon planı gerektirir. İyi bir örgüt planı (Örgüt Şeması) ve iş akış şeması ile iyi bir bölümünün sağlanmasıyla, görevlerin kişilerce birbirlerini kontrol edecek bir şekilde dağıtılması gerekir.

Satın alan , satan , ödemeyi yapan ve kullanan vb.. kimselerin farklı olması gerekir. İyi bir organizasyon planının özelliği satın alma, üretim, satış, muhasebe ve finansman gibi ayrı departmanlara gönderilmesidir. Herhangi bir işlemin başından sonuna kadar yürütülmesi aynı departmana verilmelidir.

2- Muhasebe sistemi: İç kontrol açısından muhasebe sistemi, belgeler, hesap planı, muhasebe yönetmeliği gibi konuları kapsamaktadır. İyi bir muhasebe sistemi ile alacaklarda ve borçlarda meydana gelen değişikliği gelir ve gider akımlarının zamanında muhasebeleştirilmesini yapacak bir sistem kurulmalıdır: İyi bir belge düzeni ve belgelerin yetkililerce zamanında imzalanması gibi .

3- Yöntemler: Etkin bir iç kontrol sistemi için, her departmanın faaliyetini nasıl yürütüleceği belirtilmelidir. Bunun için de yetki ve sorumlulukların bölümlenmesi gerekir.

4- Personel: İşlerin yürütülmesi için personel gerekir. Bu açıdan ister memur ister müdür olsun, işin gerektirdiği kalite ve miktarda personel çalıştırması şarttır.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

Bağımsız denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini iki açıdan inceler.

1- Sistem işleyişinin, denetçinin finansal tablolar hakkında genel olarak kesin fikir vermesine yetecek nitelikte olup olmadığı.

2- İç kontrolün zayıf ve kuvvetli yanlarının tespit edilmesi

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

İç kontrol sisteminin değerlendirilme nedenleri:

1-İç kontrol sisteminin güvenilirliğini araştırmak

2-Denetim çalışmasını planlamak

3-Yönetime önerilerde bulunmak.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN DEĞERLEME AŞAMALARI:

1-SİSTEMİN TANIMLANMASI: Sistemle ilgili bilgi toplamada kullanılan 3 yöntem vardır. Bunlar

1-Not alma yöntemi: görüşmeler sırasında not olmak, edinilen bilginin nereden ve kimden alındığını yazılı hale getirmek.

2-Anket yöntemi: 40-50 soruluk genel bir anketin çalışanlarca doldurulması

3-Akış şemaları: herhangi bir olayı ele alıp, başından sonuna kadar olan aşamaları şekil üzerinde çizmek.

2-SİSTEMİN ÖNDEĞERLEMESİ: Ön değerlendirme ile edinilen bilgiler ışığında denetçi denetimin planlamasını yapar. Denetimde yoğunluk vereceği alanları tespit eder.

3-SİSTEMİN UYGULAMADAKİ ETKİNLİĞİNİN TEST EDİLMESİ : İç kontrol sisteminin uygulamadaki etkinliği ölçülür. sistemin etkin çalışıp, çalışmadığına karar verdikten sonra, sistemin ön değerlemesi ile bir farklılık meydana gelmişse denetim planlamasında değişiklik ve düzenleme yapar.

4-SİSTEMİN SON DEĞERLEMESİ: Bu aşamada uygulamadaki etkinliğin tespiti için yapılan testlerin, sistemin ön değerlemesini doğrulayıp doğrulamadığı araştırılır. Sonuçlara göre denetim programında bazı düzeltmeler yapar.

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN YETERSİZ KALMASININ NEDENLERİ NELERDİR:

1-İç kontrol sisteminin maliyetinin faydasını geçmesi

2-İç kontrol sisteminin çoğunlukla rutin işlere yönelmiş olması

3-Potansiyel insan yanlışları

4-Şartların değişikliği yüzünden prosedürlerin yetersiz kalması

İÇ KONTROL SİSTEMİNİN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMDEKİ ÖNEMİNİ AÇIKLAYINIZ.:

- 1-İşin alınması, planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçiye yol gösterir.
- 2-Denetim alanında kullanılması gereken denetim tekniklerinin niteliklerini belirler.
- 3-Denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkiler
- 4-Denetim riskini etkiler
- 5-Denetim alanının sınırlarını etkiler
- 6-Denetim süresini belirler
- 7-Denetim maliyetini etkiler
- 8-Hata ve hilelerin saptanmasını sağlar.

DENETÇİ İÇ KONTROL SİSTEMİNİN ETKİN ÇALIŞIP ÇALIŞMADIĞINI ANLAMAK İÇİN HANGİ GÖSTERGELERE BAKAR

Denetim tekniklerine başvurarak kanıt toplamak ve değerlemek (kontrol testleri yapmak) suretiyle oluşturur.

DENETİMİ PLANLAMA SAFHASINDA İÇ KONTROL SİSTEMİ HAKKINDA BİLGİ EDİNME

Bilgi edinme hem mevcut kontrol politikaları ve prosedürleri ile kayıt ortamı hakkında bilgi edinmeyi hem de mevcut kontrol politikaları ve prosedürlerinin işletme tarafından uygulanmakta olup olmadığına ilişkin bilgi sahibi olmayı içerir.

Edilen bilgiler şu amaçlar için kullanılmalıdır.

- 1- Olası hata ve yolsuzluk türlerini belirlemek.
 - 2- Önemli hata ve yolsuzluk riskini etkileyen faktörleri belirlemek
 - 3- Maddi doğruluk testlerinin planlamak
- İç kontrol sistemi denetçinin bu amaçlara ulaşmasında başlıca bilgi kaynağıdır. Diğer bilgi kaynakları şunlardır:
- 1- önceki denetimlerde edinilen bilgiler
 - 2- müşterinin faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgiler .

KONTROL ÇEVRESİ HAKKINDA BİLGİ EDİNME

- 1- kilit personele sorular sorar
- 2- müşterisinin belgelerini inceler
- 3- müşterisinin faaliyetlerini gözlemler.

**DENETİMİ PLANLAMA SAFHASINDA KONTROL RİSKİNİ DEĞERLEME
KONTROL RİSKİNİN İLK DEĞERLEME si şu adımlardan oluşur.**

- 1- kontrol amaçlarını belirleme
- 2- kontrol prosedürlerini belirleme
- 3- kontrol zayıflıklarını belirleme ve değerlendirme
- 4- kontrol riskini değerlendirme

kontrol riski: müşterinin iç kontrol politikaları ve prosedürleriyle önlenemeyecek veya bulunamayacak önemli hata ve yolsuzlukların mali tablolarda olma olasılığıdır.

4-ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİ BELİRLEME

Mali tablolarda açıklanan bilgilerin yanlışlığı, bilginin doğru olduğuna inanan kullanıcıların kararlarını etkileyecekse veya değiştirecekse,o bilginin önemli olduğu kabul edilir.Mali tablolardaki yanlışlık birkaç kaleme yada bir bütün halinde mali tablolara ait olabilir.Yanlışlık genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yanlış uygulanmasından veya gerçek işlemlerin kayıt dışı bırakılmasından kaynaklanabilir.Bilgi yanlışlıkları kavramı hem hataları hem yolsuzlukları kapsar. Denetçi, bilgi yanlışlığının önemli olup olmadığına karar verirken denetlenen mali tablo kalemlerinin niteliğine ve tutarına dikkat etmelidir.Denetçinin mesleki yargısı bu kararda önemlidir.

Denetimde, önemlilik (kabul edilebilir hata) kavramı hem mali tablolar düzeyinde hem de hesap kalanları düzeyinde kullanılır.

Mali tablolar düzeyinde önemliliği değerlemenin nedeni, bir bütün olarak mali tablolara ilişkin görüş bildirilmesidir. Denetimi planlama safhasında, denetçi her bir mali tablo için bir veya birkaç önemlilik düzeyi belirleyebilir. Örneğin, gelir tablosu mali tablo için bir veya birkaç önemlilik düzeyi belirleyebilir. Örneğin gelir tablosu için net satışların %1 i veya faaliyet karının %5 i veya %10 u önemlilik düzeyi olarak kabul edilebilir. Ancak, ne GKGMİ ne de GMGDS ile bir oran belirlenmemiştir.

5-DENETİM RİSKİ DÜZEYİNİ BELİRLEME

Denetim riski; mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde denetçinin mali tablolara ilgili olarak olumlu görüş bildirme olasılığıdır. Bu risk beraberinde işletme riskini de getirir. İşletme riski ise yanlış bildirilen görüşten dolayı denetim firmasının itibarının sarsılması ve denetim görevinin kendisinden alınması olasılığıdır.

Denetim riski, denetimi planlama safhasında alınacak diğer kararları özellikle etkileyebildiğinden, göz önünde bulundurulur. Örneğin denetim riskinin fazlaştırılmasında ortaya çıkacak olası sorumluluklar, denetimde daha deneyimli personelin görevlendirilmesini, gözetimin artırılmasını ve daha yüksek mesleki şüphecilikle denetimin yürütülmesini gerektirir.

Denetim riski aşağıdaki nedenlerden kaynaklanır:

- 1-iç kontrol sisteminin bulunmaması yada yetersizliği
- 2-iç kontrolün önleyemediği hata ve yanlışların bulunması.
- 3-denetim uygulamalarına rağmen olası hatalar yanlışların bulunması.

Mali tabloların denetimi ile ilgili iki risk vardır.

Denetim Riski; Denetim işleminin mahiyetinden kaynaklanan risk olup, mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde,denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasılığıdır.Denetim Riski kaynağına göre 3 boyutta incelenir.Bunlar

1-Yapısal Risk;Müşterinin iç kontrol sisteminin işlevsel olmadığı veya çalışmadığı varsayımı altında ,bazı işlem türlerinin belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle yanlış kaydedilmesi veya hiç kaydedilmemesi neticesinde hesap kalanlarının yanlış olması ve bunların tek başına veya diğerleri ile birleşerek önemli bir ölçüye ulaşması neticesinde doğan risktir.İyi bir muhasebe v iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek hataların toplamıdır.

2- Kontrol Riski;Yapısal risklerden, iyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi sayesinde önlenenler çıktıktan sonra ,hala kalan risklerdir.Yani iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi sayesinde önlemeyen veya fark edilemeyen hatalardan kaynaklanan risklerdir.

3-Bulgu Riski; Kontrol sistemi sayesinde önlemeyen veya bulunamayan hatalardan kalan ve denetçinin de denetim tekniklerini uygulayarak ortaya çıkaramadığı hata ve hilelerden doğan risktir.Kısaca denetçinin yeterli çalışma yapmış olması halinde ortadan kaldırılabilir hata ve hilelerden kaynaklanan risktir.

Bir işletmede yapılabilecek muhtemel her türlü hatanın toplamını oluşturan yapısal risk , iç kontrol ve muhasebe sistemi sayesinde önlenmediği için azalmakta , kalanları da (kontrol riski)denetçi tarafından ortaya çıkarılmaya çalışılmaktadır.Denetçi tarafından ortaya çıkarılmayan kısım denetim riskini ifade etmektedir.

İşletme Riski; mali tabloların denetimi ile ilişkili olarak, denetçinin veya denetim şirketinin bir davadan veya söylentiden dolayı mesleki uygulamasına zarar gelmesi veya kayba uğraması riskidir.Bu risk denetim firmasının yaptığı denetim dolayısı ile karşılaşabileceği risktir.Denetlenen firma açısından işletme riski ise;işletmenin gelecekte mevcut karlılık düzeyini etkileyecek,işletmenin yaşamını tehlikeye sokacak beklenmedik olaylar kastedilmektedir.Sadece olumsuzluklar değil olumlu durumlardan da yararlanamamak da risktir.

İşletme Riskleri

1-Genel Dışsal Riskler

- *Yasal Yükümlülükler
- *Teknolojik değişiklikler
- *Tabi Afetler
- *Politik gelişmeler

2-Faaliyet Riskleri

- *Tedarik riskleri
- *Üretim riskleri
- *Satış Riskleri

3-Finansal Riskler

- *Pazar fiyatları
- *Müşterilerin kredibiliteleri
- *Likidite riskleri

4-Kurumsallaşamama Riskleri

- *Örgütlenme Riskleri
- *Yönetim riskleri
- *İletişim yapısı
- *İletişim kültürü

6-DENETİM AMAÇLARINI BELİRLEME:

DENETİM ÇALIŞMALARINDA HEDEFLER

Denetim bir yönüyle İşletme Yönetiminin iddialarının test edilmesi şeklinde yorumlanabilir. İşletme yasal yönetim organı (Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu, Limitet Şirketlerde Müdürler Kurulu, Mükellef gibi) işletmenin belirli dönemlerde mali tablolarını düzenlemekle görevlidir. Yönetim, işletmenin mali tablolarını yayınladığında işletmenin ekonomik, mali durumu, likiditesi, karın kaynakları hakkında bir bildirimde veya iddiada bulunmaktadır. Denetçi de, bu iddiaların veya bildirimlerin doğru olup olmadığını test etmektedir. O halde denetçi mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp, yansıtmadığı şeklindeki görüşünü oluşturabilmek için mali tablolarda bazı özellikler arar. Aradığı bu özellikleri ortaya çıkarmaya uygun şekilde denetim kanıtı toplar. Kanıt toplamadaki amaç mali tablolarda yer alan bilgilerde olması gereken özelliklerdir. İşte temelde mali tablolarda bulunması gereken özellikler ve buna paralel şekilde denetim kanıtı toplamadaki hedefler şeklinde niteleyebileceğimiz hususlar şunlardır:

- a) Varolma (Gerçeklik) : Bilançoda gösterilen varlıklar veya borçların gerçekten var olup olmadıklarına yönelik tespittir. Fiilen mevcut olmayan varlıklar ve ödenmeyecek borçlar bilançoda yer almaz. Örn: Sayım ve tesellüm noksanları olması gerektiği halde fiilen olmayan şeyleri ifade eder ve olmadığına göre bilançoda yer almaz. Mutlaka karşılık ayrılarak net bilanço değerinin sıfırlanması gerekir.
- b) Mülkiyet (Hak Sahibi veya Mükellef Olma) : Bilanço tarihi itibarıyla sadece işletmeye ait varlık unsurları ve borçlar bilançoda yer alabilir. Mülkiyete konu olmayan veya mülkiyeti işletmeye ait olmayan hiçbir unsur bilançoda yer almaz. Örn: Stokların sayımı ve tespiti yanında bunların işletmenin stokları olup olmadığı belirlenmelidir. Konsinye verilen mallar ile başka bir yerde kirada olan varlıklar kontrol edilmelidir.
- c) Geçmişteki Bir Olaydan Kaynaklanma: Mali tablo kalemleri hesap dönemi içindeki olayların veya işlemlerin yansımasıdır.
- d) Tamamını Kapsama (Bütünlük) : Denetçi bilanço ya da gelir tablosuna geçmeyen hiçbir hesap kaleminin olmadığını, tüm varlık ve yükümlülüklerle birlikte, tüm gelir ve giderlerinde mali tablolara yansımış olduğundan emin olmalıdır.
- e) Doğru Değerleme: Mali tablolarda yer alan bir varlık veya yükümlülüğün doğru değerlendirildiğinin ortaya çıkarılmasıdır. Örn: Alacakların ve borçların tasarruf değeri ile değerlemesinin yapılıp yapılmadığının ortaya çıkarılması için denetim çalışmalarını planlar ve programını yapar. Burada doğru yargısına ulaşılmasında temel kriter denetim sözleşmesinde esas alınacağı belirtilen muhasebe düzenlemeleridir. Örn: SPK mevzuatı, vergi mevzuatı, uluslararası muhasebe standartları, bankalar tek düzen muhasebe sisteminin belirlediği değerlendirme ölçüleri.
- f) Dönemsellik: Bir işlemin veya olayın doğru rakamlarla kayda alındığı ve raporlandığı, gelir ve giderlerin ise dönemsellik ilkesine uygun olarak mali tablolara yansıdığına ortaya çıkarılmasıdır. Bilindiği gibi dönemsellik, gelirlerin tahsil edilip edilmediğine, giderlerin ödenip ödenmediğine bakılmaksızın kayda alınması gereğidir.

g) Standartlara Uygun Sınıflandırma: İşletme hangi muhasebe sistemine bağlı olarak mali tabloları düzenlemek zorunda ise denetçide belirlenen veya işletmeye uygun formata uygun bir mali tablo sınıflaması yapıp yapılmadığını araştırır.

Denetimin genel amacı, bir bütün olarak mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu araştırmak olduğundan , her işlem grubu için ve bir işlem grubunda yer alan hesapların her biri için denetim amaçlarının belirlenmesi ve bu amaçlara ulaşılması, denetimin genel amaçlarına ulaşılmasını da sağlar.Genel denetim amaçları şunlardır;

-Gerçeklik; Bilançodaki varlıklar ve borçlar gerçekten var olmalıdır.Gerçekleşmemiş varlıklar ve borçlar gerçekleşmiş gibi gösterilmemelidir.Gelir tablosunda yer alan işlemler gerçek olmalıdır , gerçek olmayanlar tablolarda gösterilmemelidir.

-Bütünlük; bilançoda yer alan varlıklar ve borçlar , bilanço tarihinde işletmenin tüm varlıklarını ve borçlarını göstermelidir.Mali tablolarda yer alması gereken tüm varlık ve borçlar kayıt dışı bırakılmamalıdır.Döneme ilişkin tüm gelir ve gider işlemleri kaydedilmelidir.

-Sahiplik ve Yükümlülükler; Bilançoda yer alan alacak ve varlıkların mülkiyet ve alacak hakları işletmenin üzerinde olmalıdır.Borçlar içinde aynı durum geçerlidir.İşletme sahibine ait olmayan (konsinye mal gibi) ancak işletmenin zilyetliğinde kullanılan varlıklar bilançoda gösterilmemelidir.

-Değerleme ve Gidere Dönüştürme; Varlıklar ve borçlar, hasılat ve giderler mali tablolarda uygun tutarlarla gösterilmelidir yani her kalemin değerlendirilmesi yapılırken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve VUK nun değerlendirme hükümlerine uyulmalıdır.(Karşılık ayrılması, amortisman ayrılması, yeniden değerlendirme vs. gibi)

-Sınıflandırma; İşlemlerin Tek Düzen Hesap Planına göre doğru hesap gruplarında gösterilmesini ifade eder.

-Zamanlılık; İşlemler gerçekleştiği dönemin kayıtlarına intikal ettirilmelidir.

-Açıklama; Mali tablolarda ve dipnotlarında yer alan bilgilerin yeterli şekilde açıklanmasını ifade eder.

-Kayıtsal Doğruluk; İşlemlerin doğru hesaplara, hesapların doğru taraflarına ve doğru tutarda kaydedilmesi gereklidir.

İşlem gruplarına göre denetim çalışmasının bölümlenmesi, denetçiye denetimi örgütlemesinde ve yönetmesinde yardımcı olur. özel denetim amaçlarını oluşturmak için önce genel denetim amaçlarını belirlemek gerekir.

DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ (DENETİMDE KANIT TOPLAMA)

Denetimde kanıt toplama, bizzat denetim İşlemlerinin gerçekleştirilmesi demektir. Denetçi, planına uygun şekilde denetim dönemi için çeşitli denetim tekniklerini uygulayarak bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplayacaktır. Böylece denetim çalışmalarını yürütmüş olacaktır. Başka bir bakış açısıyla, verilen denetim görüşünün isabeti için kaynak bilgi ve belgelerin toplanması, dokümanite edilmesine denetim kanıtı toplama denilebilir.

Denetim görüşü; Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akım Tablosu, Sermaye Değişim Tablosu gibi yönetim tarafından hazırlanan mali tablolar hakkında verilecektir. Bunlar bir bütün olarak ele alınacak ve ekleri ile topluca değerlendirilecektir. Bu değerlemenin yapılabilmesi ve bir denetim görüşüne ulaşılabilmesi için

- Bu tabloların ihtiva ettiği tüm bilgilerin (rakamlarının) gerçek olup olmadığı, (Gerçeklik)

- Tüm varlık ve borçları, gelir ve giderleri kapsayıp kapsamadığı, (Tamlık-Tamamını kapsama)

- Bunların fiilen var olduğu,

- Mülkiyetinin işletmeye ait olduğu, (Mülkiyet)

- Doğru değerlendirilerek yapılarak bağlı bulunulan muhasebe sistemine uygun şekilde mali tablolarda sınıflandırıldığı gibi hususlarda kanıtlara ihtiyaç bulunmaktadır.

DENETİM İŞLEMLERİ

1. İşlem Testleri 2. Doğrulama Testleri

(Muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesi) (Ayrıntılı denetim teknikleri)

1. İşlem Testleri

Denetçi özellikle yıl içi çalışmaları kapsamında şirketin değişik fonksiyonlarındaki faaliyetlerin İç kontrol amaçlarına uygun olup olmadığını, muhasebeye yansımaları gereken bilgilerin gerçekten yansımaları planlama aşamasında elde ettiği bilgilerden daha derinlemesine incelemelere tabi tutar. Burada mali tablolara etkili olan hata ve hile olasılıklarını ortaya çıkarmaya çalışır. Bu çalışmalar da iki farklı boyutta düşünülebilir.

a) Sistem Testleri

Herhangi bir denetim alanında kontrol sisteminin yapısının yeterli olup olmadığını araştırmaya yönelik testlerdir. Denetçi, sistemin zayıf ve güçlü taraflarını ortaya çıkarmaya çalışır.

b) Fonksiyon Testleri

Fonksiyon testleri, kurulu sistemin yeterli olduğu yargısına varılsa dahi, bu sistemin tasarlandığı gibi işleyip işlemediğini test etmeye yönelik olarak yapılan çalışmalardır.

İşlem testlerinin amacı, işletmenin kontrol riskinin ortaya çıkarılabilmesi ve devamında kanıt toplamak için ne denli detaylı denetimlerin yapılması gerektiğini belirlemektir.

Özetle; yılın değişik zamanlarında iç kontrol sistemi incelemeleri sırasında,

- İç kontrol sisteminin alt sistemlerinin yeterli olup olmadığı,
- Değişik alt sistemler arasında bağlantıların niteliği, kopukluk olup olmadığı,
- Eğer düzenlenmiş bir mevzuat varsa, yapının buna uygun olup olmadığı incelenir.

Bu incelemeler yapılırken;

- Varsa İç denetim ve İç kontrol birimleri ile üst düzey yönetimde görevlilerle ve bizzat iş akışı üzerinde sorumlularla görüşülür,
- Varsa örgüt şemaları ve yönetmelikler incelenir,
- İç kontrol sistemi ile ilgili yazışmalar varsa incelenir,
- İş akışları ve aktiviteler gözlemlenir,
- Belirli olay veya İşlemlerin başından sonuna kadar olan sürecin planlandığı gibi yürüyüp yürümediğini ortaya koymak için kontroller yapar.

2. Doğrulama Testleri

Sistem ve fonksiyon testleri sonucunda hangi fonksiyonların tasarlandığı gibi çalıştığı, hangi fonksiyonlarda zaafklar olduğu görülür. Dolayısıyla zaaf veya yetersizliklerin olduğu denetim alanlarında kontrol riskinin de yüksek olduğu kanısına varılır ve bu riskin azaltılması için denetçi daha ayrıntılı denetim tekniklerine başvurarak, yeni kanıtlar elde etmeye çalışır. Hatta işlem testleri sırasında olumlu sonuçlar alınmış ve kontrol riski düşük belirlenmiş olabilir. Bu durumda dahi yıl sonunda özellikle mali tablo kalemlerinde yer alan rakamların doğruluğu bir kez daha test edilmesi gerekir, işte bu kapsamda yapılan çalışmalara maddi doğruluk testleri denir ve yıl içinde yapılanlara göre daha kapsamlı oldukları için ayrıntılı incelemeler İsmi de verilir.

a) Ayrıntılı İncelemeler

Özellikle denetçi riskli gördüğü denetim alanlarında denetim riskini minimuma yükseltebilmek için değişik çalışmalarda bulunur. Yaptığı çalışma tamamen denetim alanının türüne veya denetçinin denetimdeki amacına göre değişir. Denetçi gerekli görürse riski yüksek bulduğu denetim alanında geriden ileriye veya ileriden geriye doğru bütün kayıtları yeniden inceler. Kişilerle görüşme yapar. Yazışmaları inceler. Bir değil birkaç denetim tekniğini birden kullanabilir. Amacı riskli bulduğu denetim alanında yeterli kanıt toplayabilmektir.

b) Analitik İncelemeler

Analitik incelemeler; mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. Bu denetim tekniğinin amacı, denetim görüşü için kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında doğal kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkartmaktır.

Analitik inceleme veya denetim yöntemlerinin muhasebe denetiminde oldukça önemli bir yeri vardır. Denetimin rutin, şekli hesap denetiminden çıkıp, risk ağırlıklı denetime kayma sürecinde analitik incelemelerin değeri de artmaktadır. Çünkü analitik incelemeler adeta bir riskli alanların teşhis aracı gibi fonksiyon icra etmekte, daha fazla riskli denetim alanlarına daha çabuk bir şekilde dikkat çekmektedir. Analitik İncelemeler değişik şekillerde yerine getirilebilir. Karşılaştırmalı Analiz ve Oran analizleri, Mantıklılık İncelemesi şeklinde yapılabilir.

Mantıklılık Analizi: Hesapların veya doğrudan hesap olmamakla birlikte muhasebe hesaplarına yansıyan bazı İşlemlerin mantıklı olup olmadığının incelenmesidir,

Analitik incelemeler;

- Denetim planının yapılması aşamasında,
- Denetimin yürütülmesi aşamasında,
- Rapor yazılmadan önce son inceleme aşamasında başarı ile kullanılabilen bir tekniktir. Esas itibariyle endirekt bir denetim kanıtı olmakla birlikte olağanüstü etkili bir denetim yöntemidir.

Denetçi denetimini sonlandırma aşamasında, yeterli denetim kanıtı toplayıp rapor yazılabilir duruma geldiğinde özellikle gelir, gider ve kar hesaplarını analitik İncelemeye tabi tutar. denetim prosedürü de denen bu aşama, planlama aşamasında hazırlanan denetim programının uygulamaya konulmasıdır. Bu aşama aynı zamanda kanıt toplama aşamasıdır. Kanıtların kaliteli ve uygun olması gerekir bunun için bazı denetim testleri yaparak kanıtın kalitesi araştırılır. Bu kanıtlar uygunluk v maddilik testleri ile kontrol edilir. Uygunluk denetim programı ve maddilik denetim programı olmak üzere iki çeşit denetim programı hazırlanır. Bunlardan ilki müşteri işletmenin içi kontrol sisteminin etkinliğini ölçüp maddilik denetim programı üzerinde gerekli değişiklikleri yapmaya yarar. ikincisi mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasını amaçlar.

1-UYGUNLUK TESTLERİ:

İç kontrol sisteminin amaçlara uygun şekilde yapılıp yapılmadığına ilişkin olarak yapılan testleri ifade eder. İşletmenin belirlemiş olduğu iç kontrol sistemlerinin doğruluğu, etkinliği, verimliliği ve yürütülüp yürütülmediği test edilerek araştırılır.

Kontrol testleri dönem içinde, maddi doğruluk testleri ise dönem sonuna doğru ve dönem sona erdikten sonra yürütülür.

Maddi doğruluk testleri ile kontrol testleri aynı anda yapılabilir. Örneğin satış faturasındaki imzanın yetkili personelin imzası olup olmadığı incelenirken, faturalardaki parasal hataları da araştırır. Bu test türüne çift amaçlı testler denir.

Kontrol riskini değerlendirme:

Mali tablolarda önemli hata ve yolsuzluklar yer almasını önlemede veya bulmada iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini değerlendirme sürecidir. Kontrol riskini değerlendirme sonucuna kontrol riski düzeyi adı verilir.

uygulanacak prosedürler:

- müşterinin personeline sorular sorma
- belge ve kayıtların incelenmesi
- kontrol yöntemlerinin uygulanışını gözlemleme
- denetçi tarafından kontrol yöntemlerinin uygulanmasının yeniden yapılması

2-MADDİLİK TESTLERİ:

Denetçi artık olay ve işlemleri incelemeye başlar. Bu aşamada mali tablolarda yer alan hesap kalemlerinin doğruluğu araştırılır. Bu araştırmada bulgu ve deliller toplanır.

Muhasebe verilerinin doğruluğunu tespit etmek için şu prosedürün izlenmesi gerekir.

1-Muhasebeye uygunluklarını anlamak amacıyla hesap bakiyelerini genel bir incelemeye tabi tutmak

2-G.K.G.M.İ ne uyum ve sonradan değişiklik yapılmadığına kanaat getirmek.

3-Mevcut aktifleri kontrol etmek

4-Bütün aktif ve pasiflerin bilançoda doğru olarak gösterildiğinden emin olmak için belirli muhasebe kayıtlarını incelemek.

5-Bütün gelirler, giderler ve zararların gelir tablosunda doğru olarak beyan edildiğinden emin olmak için belirli muhasebe kayıtların incelemek.

6-Mali tablolardaki kalemlerin paraca değerlerinin hesaplardakini aynen yansıttığından emin olmak.

Uygulanacak prosedürler:

- işlemlerin test edilmesi
- hesap kalanlarının test edilmesi
- analitik testler

7-DENETİM PROGRAMININ TASLAĞINI YAZMA VE TASARIMI

Denetim çalışması sırasında uygulanacak denetim yöntemlerinin listesidir. denetim programları işletmelerin test edilmesinde, hesap kalanlarının test edilmesinde ve analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılmak için hazırlanır. başka bir deyişle denetim programı, denetimde yapılacak işlerin neler olduğunu, kimin tarafından ve ne zaman yapılacağını belirlediği bir taslaktır denetim programı, her hesap ve her işlem türü için hazırlanır ve hem kontrol testlerine hem de maddi doğruluk testlerine ilişkin denetim prosedürlerine yer verilir.

Denetim programının teme tasarımı denetimi planlama sırasında olur. ancak denetim çalışması ilerledikçe, programda değişiklikler yapmak gerekebilir. yeni bir müşteri için hazırlanan denetim programı belirsizlikler nedeniyle uygulanamaz duruma gelebilir. ilk kez denetlenen bir müşteride, denetçi müşterinin iç kontrol sistemindeki zayıflıkları müşterinin işlemlerindeki karmaşıklığı veya denetime başlamadan önce sorunlu olanların sayısını iyi anlayamamış olabilir. bu koşullarda denetim programı aşama aşama yapılır. ilk kez yapılan denetimlerde, denetlenen dönemin başındaki hesap kalanlarının doğruluğunun belirlenmesi ve önceki dönemlerde kullanılan muhasebe ilke ve yöntemlerinin belirlenmesi sorunlarının da denetim programına alınması zorunluluğu vardır. yinelenen denetimlerde denetçi önceki yıllarda kullandığı denetim programlarını ve bu programlara ilişkin çalışma kağıtlarını kullanabilir.

8-DENETİM SÜRESİNİ VE ZAMANINI BELİRLEME:

Uygulanması tasarlanan denetim prosedürlerinin denetim programına yazılmasından sonra, denetçi çalışmanın yürütülmesi ile ilgili zamanının planlar. Denetim çalışması, müşteri işletmenin muhasebe dönemi içinde veya dönem sona erdikten sonra kısa bir süre içinde yapılır.

Denetim çalışmasının süresinin ve zamanının planlanması, denetimin amaçlanan zamanda tamamlanmasını ve denetim personelinin zamanını verimli kullanmasını sağlar.

9-DENETİM PERSONELİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ VE GÖZETİMİ:

Denetim için gerekli personel sayısının belirlenmesinde Denetçi Denetim programını ve müşterinin işini

DENETİM FAALİYETLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Bağımsız denetim yöntemleri:

BAĞIMSIZ DENETİM YÖNTEMLERİ:

Dış denetim yöntemleri, denetlenen işletmenin mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında denetçinin görüş sahibi olabilmesi için yapılacak denetim faaliyetleri ile bunların yapılmasında izlenen yaklaşımlardır. Her denetimde yapılacak işler ve bunların yapılış şekilleri işletmelerin yapısına, muhasebe uygulamalarına, iç kontrol sistemlerinin varlığına ve işleyişine göre değişir. Bağımsız Denetim Yöntemleri; 1-Şekli –Maddi Denetim 2-Aralıksız-Örnekleme Yoluyla Denetim 3-İleriye Doğru-Geriye Doğru Denetim 4-Doğrudan-Dolaylı Denetim

1-Şekli Denetim-Maddi Denetim:

Şekli denetim, işletmede tutulmakta olan muhasebe kayıtlarının şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik uygunluk denetimidir. Amacı ; işlemlerin belgelere dayalı olarak, muhasebe ilkeleri doğrultusunda defterlere doğru kaydedilip, mali tablolara yansıyan tutarların, tutar aktarmalarının, mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun var olup olmadığını araştırmaktır. Vergi incelemelerinde usul denetimi; incelenen işletmenin VUK nun ilgili hükümlerine uyulup uyulmadığının kontrolüdür. Mesela ; belge düzeni, defter tutma ve tasdik ettirme...) Maddi Denetim; işletmeye ait varlıklarda değişiklik doğuran işlemlerin, gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter, hesap ve değerlendirme ölçüleri ışığında doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğini inceler. Mali tablo kalemlerine ait tutarların özünün ve içeriğinin doğruluğu ile iktisadi açıdan anlamlılığını araştıran denetim işleri, kural olarak maddi denetim işlemleridir. Mesela; vergi incelemelerinde beyan edilen kazancın doğru olup olmadığına dair hasılat incelemeleri, envanter ve randıman incelemeleri...

2-Aralıksız Denetim ve Örnekleme Yoluyla Denetim:

Aralıksız denetim; ele alınan bir zaman kesiti içerisindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin tek tek gözden geçirilmesidir. Boşluk Bırakmayan Denetim veya Tarama Usulü denetimde de denir. Örnekleme Yoluyla denetim ise; belirli bir zaman birimi içerisindeki işlemlerle ilgili muhasebe kayıt ve belgelerinin tamamı yerine bunların belirli ölçütlere göre seçilen kısmı denetlenir. Örnek olarak seçilen inceleme birimlerinin denetimi ise kendi arasında aralıksızdır. Örnekleme yönteminde belirli bir zaman dilimi alınıp o süredeki tüm işlemleri denetlenir (Şubat ayı gibi) yada belirli işlemler seçilir ve o işlemlerle ilgili tüm dönem incelenir. (10 milyarı aşan kasa işlemleri gibi)

3-İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim:

Denetimin , muhasebe tekniğine uygun olarak belgelerden defter kayıtlarına ve mali tablolara doğru bir sıra izlenerek yapılmasına ileriye doğru denetim denir. Denetimin mali tablolardan başlayıp defter kayıtlarına ve oradan da belgelere kadar devam ederek yapılması ise geriye doğru denetimdir.

4-Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim:

Doğrudan denetim; her muhasebe işleminin ayrı ve doğrudan incelendiği yöntemdir. İşletmede değer hareketine neden olan her olay ayrı ayrı ele alınır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediği, değerlemenin doğru yapıp yapılmadığını ve kapanış hesaplarına doğru intikal ettirilip ettirilmediği karşılaştırma yapılması yoluyla incelenir. Dolaylı denetim ; aynı nitelikteki veya birbiri ile yakın ilişki içerisindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmaları yaparak, bunlar arasındaki uygunluğu araştıran denetim yöntemidir. Burada işlemleri tek tek incelemek yerine faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareket edilerek karşılaştırmalar yapılır. Kabataslak denetim de denir.

DENETİMİN TAMAMLANMASI

DENETİMİN TAMAMLANMASI ÇALIŞMALARI

Denetim tamamlanması aşamaları şöyle sıralayabiliriz:

1-Şarta bağlı borçlar ve zararların gözden geçirilmesi

ŞARTA BAĞLI BORÇLAR:

- a- İşletme aleyhine açılmış çeşitli tazminat davaları
- b- Vergi uyumsuzlukları
- c- İskonto ettirilmiş alacak senetleri
- d- Satılan mamullerin garanti süresi kapsamına giren garanti süreleri
- e- İşletme tarafından verilen kefaletler

2-Bilanço tarihidен sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi

denetim raporunun hazırlanması ile denetim sona erer. Bilanço tarihinde şüpheli durumda olan alacağın tahsili veya değersiz duruma gelmesi gibi durumlar bilanço tarihinden sonraki önemli olaylar arasındadır.

3-Müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemleri belirleme ve inceleme

İşletmenin ilişkili olduğu kişi ve kuruluşlarla yapılan bütün işlemler belirlenmeli ve incelenmelidir. Bu kuruluşların işlemlerinde Spk mevzuatına aykırı hususlar içerebileceği dikkate alınmalıdır.

4-Müşteri işletmeden beyan mektubu alınması

Denetçi denetimi tamamladığında sözlü beyanları yazılı hale getirmek için yönetimden yazılı beyan mektubu ister. Yazılı beyan istemenin amacı:

- a- Denetçiye verilen sözlü beyanları doğrulamak
- b- Dönem içindeki sözlü beyanların uygunluğunun devam ettiğini belirlemek
- c- Yönetimin beyanlarına ilişkin yanlış anlaşılma olasılığını azaltmak.
- d- Mali tabloların düzenlenmesinde esas sorumluluğun yönetime ait olduğunu vurgulamak.
- e- Müşteri ile denetçi arasında anlaşmazlık halinde kanıt olarak kullanmak.

5-Genel analitik testlerin yapılması.

Genel analitik testler mali tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğinin ölçülmesinde kullanılır. Analitik testler aşağıdaki çalışmaları kapsar.

- Mali tabloların toplamlarının önceki dönem tutarları ve cari yılın bütçelenmiş verileriyle karşılaştırma.
- Mali tablolarla ilgili oranları hesaplama
- Finansal olmayan verilerin önceki yıl ve cari yıl planlanmış verilerle karşılaştırılması.
- Cari yıl oranlarının sektör oranları ile karşılaştırılması.

6-Denetim programının yeniden gözden geçirilip atlanılan bir hususun olup olmadığının araştırılması.

BİLANÇO DİPNOTLARIYLA AÇIKLANACAK OLAYLAR

- 1- Birleşme ve ele geçirme olayları
- 2- İşletme yapısında değişiklik olması, faaliyetin genişlemesi veya daralması ya da yeni faaliyetlere başlanması
- 3- Bilanço tarihinden sonra varlıklarda değer kayıplarının ortaya çıkması
- 4- Sermaye artırımı ve önemli ölçüde diğer menkul kıymet ihraçları
- 5- Önemli ölçüde maddi duran varlık alım ve satımları, iştirakte bulunulması veya işletmeye iştirak edilmesi
- 6- Grev ve benzeri anlaşmazlıklar
- 7- Kıdem tazminatı limitlerinin artırılması
- 8- Benzeri olayların gerçekleşmesi

DENETİM SONUCUNU DEĞERLEME

- 1- Kanıtların yeterliliğini değerlendirme: Yeterli kanıtın toplandığı kanaatine ulaşılmasıdır.
- 2- Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son değerlendirilmesi: Denetçi denetim riskini kabul edilebilir düzeyde olduğu sonucuna ulaşamazsa ek maddi doğruluk testleri yapmalı ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını müşteriden istemelidir.
- 3- Hataların düzeltilmesini isteme: denetçi çalışmaları sonucu hatalı bulunduğu kayıtları çalışma kağıtlarına kayıt eder ve bu hataların düzeltilmesi için müşteriye liste halinde verir eğer hesaplar kapatılmışsa ve düzeltme gerçekleştirilememişse denetim raporunda belirtir.
- 4- Çalışma kağıtlarını gözden geçirme: Denetimden sorumlu olan denetçi tarafından çalışma kağıtları son olarak gözden geçirilmelidir.

ÖN DENETİM: Yıl içinde yürütülen denetim çalışmaları ön denetimdir

YILSONU DENETİMİ(ESAS DENETİM): Yıl sonunda yürütülen denetim çalışmalarına denir. Ön denetimin yapılmış olması yılsonu denetimi çalışmalarını kolaylaştırır.

DENETİM TEKNİKLERİ

KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Denetçinin incelediği bir konu hakkında edindiği kanaatinin dayanağı toplamış olduğu delillerdir. Muhasebe denetiminde delil, denetçinin bir kanaate ulaşmak için kullandığı belge, işlem ve bilgidir. Denetçi yeterli ve kaliteli delil toplar. Denetçi yeterli ve kaliteli delil toplar.

KANIT TÜRLERİ:

a- Fonksiyonlarına göre kanıt türleri

- Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıt türleri (doğrulayıcı kanıtlar): İşletmenin muhasebe sisteminden veya mali tablolarında elde edilen kanıtlardır. Örneğin yevmiye defteri, defteri kebir (büyük defter) , yardımcı defterler, muhasebe fişleri, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, mizanlar, gider dağıtım tabloları, müşterilere gönderilen hesap ekstreleri ve bilgisayarlı muhasebede teyp, disk, disket gibi.
- Destekleyici kanıtlar: İşletmenin kayıt ortamında varolan muhasebe bilgilerinin doğrulanmasına destek olan kanıtlardır.

DESTEKLEYİCİ KANIT TÜRLERİ

- 1-Fiziksel kanıtlar
- 2-Üçüncü kişilerin beyanları
- 3-İşletme personelinin beyanları
- 4-Belgesel kanıtlar
- 5-Matematiksel kanıtlar
- 6-Analitik kanıtlar.

b- Amaçlarına göre kanıt türleri

- Genel kanıtlar: İşletmenin genel durumu hakkında bilgi veren kanıtlardır. İşletmenin çevresi , faaliyetleri, işkolu ile bilgiler verir. İşletmenin muhasebe sistemi içinden elde edilmezler.
- Sistem kanıtları:İşletmenin muhasebe sisteminin işleyişi hakkında bilgi veren kanıtlardır. Değer hareketlerinin doğru kayıtlandığı, sınıflandırıldığı ve açıklandığı konusunda gerekli bilgiler işletmenin muhasebe kayıtlarındaki ve mali tablolarındaki yer alan sistem kanıtları yardımıyla doğrulanır.
- Temel kanıtlar: Varlıkların gerçekten varolduğu , değer hareketlerinin gerçekliği , işlemlerin onaylanmış olduğunu belirten temel durumlara ilişkin bilgileri içeren kanıtlardır.

Başlıca kanıt türleri şunlardır:

- 1- fiziki varlıklar
- 2- doğrulamalar
- 3- belgeler
- 4- muhasebe defter ve kayıtları
- 5- yeniden hesaplamalar
- 6- işletme yönetimi ve personelinin yazılı ve sözlü beyanları
- 7- karşılaştırma ve oranlar.
- 8- İstatistiki analizler
- 9- İç kontrol sisteminin etkinliği ölçmede kullanılan testler

DENETİM KANITI

- 1- Muhasebe kayıt ortamı
Yevmiye defteri, büyük defter ve yardımcı defterler, muhasebe hesap planı ve açıklamaları, çalışma tabloları, hesaplamalar, doğrulamalar gibi enformel kayıtlar ve hatırlatıcı notlar.
- 2- Destekleyici bilgiler
Çekler, faturalar, sözleşmeler, doğrulamalar, soruşturma, fiziki gözden geçirme, teftiş, gözlem sonucu elde edilen bilgiler, denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler

DENETİM TEKNİKLERİ

KANIT TOPLAMA KARARINI ETKİLEYEN TEMEL UNSURLAR:

a-Toplanacak Kanıtın Sayısını Etkileyen Temel Faktörler;

- 1-İncelenecek kalemin önemliliği; (Önemli ise sayı artar, önemsiz ise kanıt sayısı azalır)
- 2-İncelenecek kalemin taşıdığı risk (Riskli ise kanıt sayısı artar, risksiz ise azalır)
- 3-Kanıtın niteliği (Kanıtın türü sayısı etkiler.Güvenirliliği yüksek kanıtın sayısı azalır)
- 4-Kanıtın elde edilmesi için katlanılan maliyet (Maliyeti yüksek olan kanıtların sayısı azalır)

b-Kanıtın Güvenirliliğini Etkileyen Faktörler;

1-Kanıtın denetim amacıyla ilgili olması (ilgililik, geçerlilik) :Kanıt, denetçinin test etmekte olduğu denetim amacıyla ilgili olmalıdır.Denetçinin görüşünü etkileyen her kanıt geçerli bir kanıttır.

2-Kanıtların kaynağı (kaynak): İşletme dışın bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.İyi bir iç kontrol sistemi bulunan işletmenin mali tabloları ve bunlardan elde edilen verileri, iyi çalışmayan bir iç kontrol sisteminden elde edilen verilere göre daha güvenilirdir.Teftiş, gözlem, fiziki inceleme vs yollarla doğrudan denetçi tarafından elde edilen bilgiler dolaylı yoldan edilen bilgilere göre daha güvenilirdir.

3-Kanıtın ilgili olduğu dönem (zamanlılık):Kanıtın ilgili olduğu dönem ile denetlenen tarih arasında uyum olmalıdır.

4-Kanıtın objektifliği (nesnellik): Kanıt; farklı denetçileri yada ilgilileri aynı sonuca götürüyorsa o kanıt objektiftir.

KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ:

Dış denetçinin kanıt elde etmek için kullandığı genel araç veya yöntemlere kanıt toplama teknikleri (dış denetim teknikleri) denir. Temel kanıt toplama teknikleri

- 1-Fiziki inceleme ve gözlem
- 2-Doğrulamalar
- 3-Yeniden hesaplama
- 4-Soruşturma
- 5-Belgelerin incelenmesi
- 6-Kayıt sisteminin yeniden incelenmesi
- 7-Olağan dışı işlemlerin araştırılması
- 8-İlgili hesaplar arasında ilişki kurma
- 9-Analitik inceleme

SPK tarafından yayınlanan tebliğe göre denetim teknikleri 7 tanedir.

- 1-Sayım ve Envanter İncelemesi
- 2-Belge İncelemesi
- 3-Gözlem
- 4-Bilgi Toplama
- 5-Doğrulama
- 6-Karşılaştırma ve Aritmetik Hata İncelemesi
- 7-Analitik İnceleme

-Fiziki İnceleme ve Gözlem: İşletmenin mali tablolarında yer alan maddi varlıkların denetçi tarafından gözlemlenmesi ve incelenmesi yoluyla, bu varlıkların var olma özelliği taşıyıp, taşımadıkları ve fiziksel açıdan ne durumda oldukları hakkında kanıt sağlamasıdır. Bu denetim tekniği; maddi varlıklar ve resmi evraklarla sınırlıdır. (Alacak senetleri, kasa mevcudu, binalar, demirbaşlar, sigorta poliçeleri gibi alanlarda kullanılır.) SPK tebliğinde bu teknikle ilgili iki teknik vardır. Bunlar sayım ve envanter incelemesi ve gözlemdir.

-Doğrulama: Bu teknik, denetçinin işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan doğrudan doğruya yazılı bilgi alması işlemidir. İşletme dışı kaynaktan elde edildikleri için güvenilir bilgilerdir. Borç senetleri, banka hesapları, peşin ödemeler, verilen-alınan depozito ve teminatlar gibi alanlarda kullanılır. Doğrulama çeşitleri; Olumlu (Pozitif) Doğrulama; Bilgisine başvuru alan kişiden kendisine bildirilen konuda müşteri işletme ile mutabık olsa da olmasa da kendisinden yanıt beklenir.

Olumsuz (Negatif) Doğrulama: Üçüncü kişiden sadece bilginin yanlış olması durumunda bir cevap vermesi beklenir. Bilgi doğru ise cevap istenmez. Cevap alınmadığı zaman bilginin doğru olduğu kabul edilir.

Boş Kalanlı (Bakiyeli) Doğrulama: Bu teknikte ise; doğrulama mektubunda doğruluğu araştırılan bilgi hakkında herhangi bir kalan ve bilgi verilmez. Üçüncü kişiden konu ile ilgili bildiklerini bildirmesi istenir.

Denetim standartları dış denetçilerin alacaklarla ilgili olarak doğrulama tekniğine başvurmalarını zorunlu tutmaktadır.

-Yeniden Hesaplama: İşletme kayıtlarındaki matematiksel işlemlerin doğruluğunu anlamak üzere; kayıtların denetçi tarafından tekrar yapılması yoluyla elde edilen aritmetik kanıtlardır. (Satış faturalarında, stok kayıtlarında, amortisman kayıtlarında ...)

-Soruşturma: İşletme personelinin yada bağımsız kişilerden sözlü yada yazılı bilgi alınmasıdır. Bu teknik planlı bir şekilde yada denetçinin günlük resmi olmayan görüşmeleri sırasında kullanılıp kanıt elde edilebilir. Bu teknik diğer teknikleri destekleyici ve tanımlayıcı olarak kullanılır.

-Belgelerin İncelenmesi: En yaygın olarak kullanılan tekniktir. Bir kayıttın doğru olup olmadığını tespit etmek için kayıtlarla ilgili belgelerin incelenmesi ve ilgili kayıtlarla karşılaştırılması işlemine belgelendirme tekniği denir.

-Kayıt Sisteminin Yeniden İncelenmesi: Kayıtların her aşamasının veya kayıtlar dizisinin izlenmesi ve kontrol edilmesidir. Burada denetçi ileriye yada geriye doğru denetim yöntemlerini kullanabilir. Bu teknik ; hesap kalanlarının doğruluğunun araştırılmasında ve işlemlerin test edilmesinde sıkça kullanılır.

-Olağanüstü İşlemlerin Araştırılması: Bu yöntem kanıt sağlamadan çok kanıt sağlanması gereken konuların tespitinde kullanılır. Bu tekniği kullanma denetçini bilgi, dikkat ve tecrübesini gerektirir. Bu teknikte muhasebe kayıtları incelenerek olağanüstü işlemler belirlenir. Mesela; yüksek tutarda alacakların silinmesi, yüksek tutarda çek keşide edilmesi, gider hesaplarına alacak kaydı, gelir hesaplarına borç kaydı yapılması gibi....

-İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma: Muhasebe sisteminde yer alan hesaplar arasında ilişki vardır. Birinde artış diğerinde artış yada azalışa neden olur. Hesaplar arası bu ilişkilerden yararlanarak hatalı hesaplar saptanabilir.

-Analitik İnceleme: Bu tekniğin amacı; veriler arasında anlamlı ilişkilerin var olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilemeyecek farklılıkları ortaya çıkarmaktır. Cari hesap yılının verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vs bakımından önceki yıl hesap ve işlemleri ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.

ÇALIŞMA KAĞITLARI

DENETİM ÇALIŞMALARININ BELGELENDİRİLMESİ

Denetçi denetim çalışmaları sırasında, denetim görüşü oluşturmak amacıyla yeterli kanıt topladığını ve denetimi denetim standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiğini kanıtlayabilecek her türlü çalışmasını belgelendirmek zorundadır. Bu belgeler çalışma kağıtları şeklinde olur. Denetimin planlama aşamasında yaptığı çalışmalar, özellikle iç kontrol sistemini incelemesi sırasında kullandığı araçlar (gözlemleri neticesinde aldığı notlar, yaptığı akış şemaları, soru anket kağıtları, kendi yorum ve tespitleri) birer çalışma kağıdı örneğidir. Bunların ekleri (işletmede kullanılan yönetmelikler, kullanılan muhasebe fişi ve bunların da eki belgeler), ulaştığı sonuçları topluca yazdığı belgelerde yine bir çalışma kağıdı niteliği taşırlar. Doğruluk testleri sırasında alınan notlar, örneğin envanter inceleme kağıtları, alıcılara gönderilen doğrulama kağıtlarının tamamı çalışma kağıdı modelidirler. Çalışma kağıtlarının fonksiyonlarını şu şekilde belirlemek olanaklıdır.

- Denetçi herhangi bir şekilde çalışmalarını ve verdiği denetim görüşünün dayanağını kanıtlamak zorunda kalırsa bu kağıtlar onun kanıt belgeleri olarak kullanılır,
- Denetimde koordinasyonu, değişik denetim elemanlarınca yapılan çalışmaların toplulaştırılmasını sağlar. Sorumlu baş denetçi her bir denetim alanında ulaşılan sonuçları topluca görme olanağı bulur.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti bunları düzenleyen denetim şirketine aittir. Çalışma kağıtları, denetlenenin yazılı izni olmaksızın üçüncü kişilere verilemez ve açıklanamaz. Çalışma kağıtlarının gizliliğinin ve güvenliğinin sağlanması zorunludur. Ancak istenildiği durumlarda yetkili mercilere verilebilir, örneğin, mahkemeler, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu kendi kontrol alanları ile ilgili denetim çalışmalarında bu denetim çalışma kağıtlarını talep edebilirler.

Yine denetim şirketinde değişiklik olduğunda, yeni denetim şirketi özellikle önceki denetim raporu olumlu görüşün dışında görüş taşıyor İse, eski denetçinin çalışma kağıtlarını incelemeyi talep edebilir. Denetimde kullanılan çalışma kağıtlarını nitelik bakımından ikiye ayırmak olanaklıdır. Bunlar;

a) Daimi Dosya Çalışma Kağıtları

Her yıl tekrarlanmayan doğrudan denetim alanları ile ilgili olmayan, genel nitelikteki çalışma kağıtları ve bunların ekleri Daimi Dosya'da yer alır. Örneğin;

- Şirketin Ana Statüsü
- İç Kontrol Sisteminin Tanınması ve Değerlendirmesine İlişkin Çalışmalar
- Örgüt Şemaları
- İş ve Belge Akış Şemaları
- Soru Anket Formları
- Bunların değerlendirme raporları
- İmza Sirküleri
- Patent, Know-How, Franchising Anlaşmaları
- Satıcı veya Alıcılarla yapılan uzun süreli bağlantılara ilişkin sözleşmeler
- Toplu Sözleşmeler

b) Cari Dosya Çalışma Kağıtları

Her yıl yenilenen ve denetim dönemine ilişkin olarak düzenlenen belgeler ise cari dosya içinde saklanırlar, örneğin

- Her bir denetim alanında yapılanları veya uygulanan ayrıntılı testlerin belirlendiği çalışma kağıtları,
- Dönemin geçici ve genel mizanları,
- Yapılan analitik inceleme tutanakları cari dosyada korunan çalışma kağıtlarıdır.

Çalışma kağıtlarının denetim şirketleri tarafından beş yıl süre ile korunması isteniyor ise de, bunların TTK'ndeki tacirin mektupları kapsamında düşünülüp, on yıl saklanması daha doğru olur.

YÖNETİM TEYİT MEKTUBU

Denetim çalışmaları tamamlanmak üzere iken denetçilerin unutmamaları gereken hususlardan birisi de denetime esas olan ve denetim görüşü verilen mali tabloların imzalı örnekleri ile Yönetimin Teyit Mektubu veya Yönetimin Doğrulama (Beyan) Mektubu adı verilen bir belgenin imzalı bir şekilde işletme yetkililerinden alınması gereğidir.

Eğer işletme yönetimi böyle bir teyit mektubunu veya önemli konularda denetçinin yazılı bilgi verme isteğini reddederse ve bu denetçi tarafından önemli konularla ilgili bulunursa, denetçi bu durumu denetim görüşü oluşturma yönünde bir kapsam sınırlaması kabul eder. Bunun sonucunda ya denetim görüşünü şartlı verir ya da olumsuz rapor verir.

Amaç: Denetim standartlarına uygun bir denetim faaliyetlerinin tamamlanmasında denetçiye yardımcı olmaktır.

Tanımı: Denetçinin izlediği denetim yöntem ve tekniklerini topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren ve tutulması zorunlu olan yazılı kağıtlardır. Denetim raporunun hazırlanabilmesi için çalışmaların belgesel bir nitelik taşıması gerekir. Bu belgelerin SPK ya 10 yıl sorumluluğu vardır.

Çalışma kağıtlarının Düzenlenmesindeki yararları ve amaçları:

- Denetim raporunun düzenlenmesine esas teşkil etmek.
- İç kontrol sisteminin değerlemesine yardımcı olmak.
- Denetim çalışmasının yürütülmesine yardımcı olmak.
- Mahkemede delil olarak kullanmak
- Çeşitli konularda bilgi kaynağı olmak.
- Gelecekteki denetim çalışmalarına yardımcı olmak.

Çalışma kağıtlarının denetçi görüşünü destekleyici bilgiler içermesi gerekir. Bu nedenle iyi bir çalışma kağıdı aşağıdaki nitelikleri içerir.

- Denetim ile ilgili bilgileri kapsayacak şekilde hazırlanması
- Finansal işlemlerin doğruluğunu gösteren bilgi, ele alınmalı
- Çalışma Kağıtları okunaklı ve anlaşılır olması
- Çalışma kağıdının hazırlanmasına neden olan şeyin kısa bir özeti bulunmalı.
- Kullanılacak bilgi bulunmalı

ÇALIŞMA KAĞITLARININ ÇEŞİTLERİ:

- Denetim raporu ve finansal tabloların örnekleri
- Denetim planı, soru kağıtları, iş akış şemaları
- Çalışma mizanı
- Düzeltmeler ve sınıflandırmalarla ilgili, kayıtların yapıldığı çalışma kağıtları
- Denetlemenin her aşaması ile ilgili analizler, listeler ve hesaplamalar
- Tutanaklar, sözleşmeler ve diğer belgelerin özeti.

Çalışma kağıtlarının şekil yapısı

Çalışma kağıtlarının standart bir şekli yoktur.ancak hazırlanmasında bazı ilkelere uyulması gerekir. Bu ilkeler şunlardır:

- 1-çalışma kağıdının üst kısmında denetlenen işletmenin adı, denetim dönemi, çalışma kağıdının adı, hazırlayan denetçinin adı ve hazırlanış tarihi yer alır.
- 2-çalışma kağıtları endekslenmelidir(kodlanmalıdır)
- 3-yapılan denetim işlemleri çalışma kağıdında açıkça gösterilmelidir.**
- 4-çalışma kağıtlarında hazırlanma amacına uygun olarak yeterli bilgi bulunmalıdır.
- 5-denetim işlemi sonucunda ulaşılan sonuç öz ve açık olarak belirtilmelidir.

KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNDE ÖRNEKLEME YÖNTEMLERİ

KANITLARIN YETERLİLİĞİ VE ÖRNEKLEME

Örnekleme; bilindiği gibi herhangi bir olayda, geneli (ana kütle) temsil etmek üzere belirli bir örnek çapı üzerinde çalışmak (örneklem) ve buradan elde edilen bilgileri genelleştirmek şeklinde tanımlanabilir. Başka bir bakış açısı İle denetime konu olacak işlem ve olayların veya herhangi bir hesap bakiyesi içindeki tüm alt hesapların değil de, bunların İçinden seçilmiş belirli sayıda örneğin incelenmesi ve bundan çıkan sonuçların tüm hesabı temsil ettiğinin kabul edilmesidir.

Örnekleme yöntemleri, yıl içinde iç kontrol sisteminin incelenmesi (işlem testleri) sırasında yapılabileceği gibi, yıl sonunda ayrıntılı incelemelerde maddi doğruluk testlerinde de kullanılabilir. Ancak ağırlıklı olarak yıl sonlarında kullanılır.

Örnekleme; değişik şekillerde yapılabilir. Denetçinin daha önceki tecrübelerinin sonucu olarak örnek seçimi yapılabileceği gibi (iradi örnekleme), tamamen bilimsel esaslara uygun şekilde hiç ön yargıya yer bırakmadan da yapılabilir (istatistiki örnekleme). Tabiidir ki, İstatistiki örneklemenin iradi örneklemeye üstünlüğü vardır.

İstatistiki örnekleme de farklı şekillerde yapılabilir. Örneğin niteliklere göre örnekleme yapılabileceği gibi, niceliklere göre de örnekleme yapılabilir. Niteliklere göre örnekleme daha çok İç kontrol sisteminin incelenmesi sırasında kullanılırken, nicelik göre örnekleme yıl sonlarında hesap bakiyelerinin doğrulanması aşamasında kullanılır.

-KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNDE ÖRNEKLEME YÖNTEMLERİ:

Denetçi tarafından tüm kayıtların denetlenmesi şu nedenlerden dolayı pratik yararlı değildir.

-İncelenecek işlem sayısı arttıkça denetim gideri artar.Denetim maliyeti ile faydası arasında uyum olmalıdır.

-Denetim incelemesinin uzun süre alması işletme faaliyetlerini aksatır.Bu nedenle örnekleme yöntemine gidilir.

-Denetlenen işlemlerin sayısı arttırıldıkça elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği de o oranda artmaz. Örneklem; denetlenecek ana kütlede belirli kriterlere göre seçilen örneklerin incelenmesiyle elde edilen sonuçların ana kütleye genelleştirilmesidir.Mesela tüm alacak senetleri ana kütlede.İçinden bazı senetlerin seçilmeleri ise seçilen örneği oluşturur.Başlıca örnekleme yöntemleri iki gruba ayrılır.

a-İradi Örneklem Yöntemi; Örnek olarak belirlenecek birim sayısı dış denetçinin kendi kararına bağlıdır.Örneğe girecek birimler arasında eşit seçilme şansı yoktur.Bu nedenle örnek büyüklüğü ve seçilecek birim sayısı ile sonuçların yorumlanması denetçinin subjektif kararlarına bağlıdır.Denetçi bu yöntemi uygularken denetleyeceği birim sayısını; mesleki bilgi ve deneyimleri ışığında seçer.

b-İstatistiki Örneklem Yöntemleri; Bir ana kütlede tesadüfi olarak seçilen örneklerin incelenerek, elde edilen bulguların ana kütlede belirli güven aralığında genelleştirilmesine denir.

İSTATİSTİKSEL ÖRNEKLEME MODELLERİ

Ana kütlede nicelikleri ve nitelikleri olarak ikiye ayrılır.

Nitelik örnekleme : bir ana kütledeki kabul edilmiş kontrol prosedürlerinden sapmanın oranının tahmin etmektir. Kontrol testleriyle belirlenir.

Nicelik örnekleme: bir ana kütledeki hataların parasal tutarının veya ana kütlede parasal tutarının tahmin etmektir. Maddi doğruluk testleriyle belirlenir .

ÖRNEKLEME BÜYÜKLÜĞÜNÜ BELİRLEYEN ETKENLER

- 1- iç kontrole gereğinden fazla güvenme riski
- 2- kabul edilebilir sapma riski
- 3- beklenen ana kütle sapma riski
- 4- ana kütlede büyüklüğü

diğer bir deyişle örneklem büyüklüğünü belirleyen etkenler

- 1- ana kütlede defter değeri
- 2- yanlış kabul riski
- 3- kabul edilebilir hata

Evrenden bir örneklem seçilmesi ve sadece bu örneklemin incelemeye alınması ile varılacak sonucun evrene mal edilmesi olayına istatistikte örnekleme adı verilir.

Denetimde Örneklem, Denetim prosedürlerinin bir hesap kalanının unsurlarının sadece bir bölümüne veya sadece bir işlem kategorisine uygulanmasıyla,denetçilerin seçilmiş olan unsurların çeşitli karakteristikleri üzerinde kanıtlayıcı unsurları elde ederek ve değerlendirerek evrenin bütünü üzerine bir sonuca ulaşmalarına veya bir sonuç çıkarmalarına yardımcı olmaya olanak verir.

Rassal Örneklem : İstatistiki örnekleme olasılığına dayanır,yani evreni oluşturan her birimin örnekleme girme olasılığı vardır.

Başarılı bir örneklemin gerçekleşebilmesi için dikkat edilmesi gereken temel ilkeler şunlardır:

* Örneklem seçilecek evren hakkında bazı özel bilgiler baştan elde edilmelidir.

- * Seçme işlemi ilgilenilen özellik veya değişkenden bağımsız olmalıdır
- * Örneklem,bir önyargıya yer verilmeden seçilmelidir
- * Örnekleme alınan birimlerden her biri diğerinden bağımsız olmalıdır
- * Verilerin seçildiği alanlarla diğer alanlar arasında temel ayrımlar bulunmalıdır
- * Örnekleme alınacak verilerin hepsine aynı koşullar,ayrıcılıksız uygulanmalıdır

Evren : Denetçinin bilgi edinmek istediği ve aynı türden birimlerin oluşturduğu alan veya küttedir.Evren önceden tanımlanmış olmalıdır.

Evreni tanımlarken denetçinin bağlı olduğu ön koşullar şunlardır

- * Evren,denetim amaçlarına uygun yapılmalıdır
- * Evren tanımı,başka bir denetçiye bir kalemin evrene ait olup olmayacağı belirleme olanağı verilmelidir.

Evren için verilebilecek örneklerler Şunlardır :

Evren İçeriği

Tüm Yıl sonu alacak hesapları Kalan vermeyen,borç ve alacak bakiyesi veren hesaplar

Yıl içinde yazılan tüm çekler Geçersiz ve kayıtlanmamış çekler dahil tüm çekler

Denetçi evrenin fiziksel yapılışını önceden ve tam olarak belirlemelidir.Bu fiziksel yapılanmaya veya tüm evren birimlerini içeren listeye Örneklem Çerçevesi denir.

Örnekleme yöntemi ile evren hakkında doğru sonuçlara varmanın yolu,tam olarak belirlenmiş bir örneklem çerçevesinden rassal olarak evreni temsil eden örneklem birimlerini çekmek ve evreni temsil eden bir örneklem oluşturmaktır.Bu şekilde elde edilmiş örneklem,temsili örneklem denilir.

Örnekleme Riski : Denetçinin,örneklemi temel alan sonuçlarıyla,evrenin tamamına aynı yolla uyguladığı testlerden elde edeceği sonuçlar arasında fark olması olasılığıdır.Denetçinin oluşturduğu örneklemi inceleyerek elde ettiği sonuçların,gerçek durumdan farklı olması olasılığı,örneklem riskidir ve aradaki fark,örneklem hatası olarak nitelendirilir.

İç kontrole ilişkin uygunluk testlerinin gerçekleştirilmesinde örneklem riski,Alfa riski (Hata Tipi I) ve Beta Riski (Hata Tipi II) olarak sınıflandırılır.

Alfa Riski(Tip I) İç kontrol yeterince güvenilir olduğu halde,denetçinin örneklemden elde ettiği sonuçlara bakılarak iç kontrolün yeterli güveni sağlamadığı sonucuna varmasıdır.

Beta Riski (Tip II) : Alfa riskine göre tam tersi bir duruma işaret eder.Yani denetçinin,örneklemde elde ettiği sonuçlara bakarak iç kontrol yeterince güvenilir olmadığı halde,güvenilir olduğu kanısına varmasıdır.

Maddilik testlerinin gerçekleşmesinde belirtilen hata tipleri şunlardır :

- * Yanlış Ret riski(Tip I) Örneklem sonuçları hesap kalanlarında maddi bir hata olduğunu desteklemekle birlikte,maddi bir hata olmaması riskidir.

* Yanlış Kabul Riski (Tip II) Örneklem sonuçları hesap kalanlarında bir maddi hata olmadığını desteklemekle birlikte,maddi bir hata olması riskidir.Örnekleme dışı risk,insan hatalarından doğan risktir.Oysa örnekleme riski,tamamen şansa bağlıdır.

Denetim örneklemesinde temel yaklaşım,istatistiksel örnekleme ve istatikselsel olmayan örnekleme.İstatistiksel olmayan örnekleme,olasılığa dayanmayan ve örneklerim birimlerinin seçiminde veya örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde denetçinin tamamen öznel olarak davranması ile gerçekleştirilen örnekleme türüdür.İstatistiksel örneklemede,örneklem birimleri evrenden rassal(Tesadüfi) olarak seçilmiş olmalı ve evrenin tüm karakteristiklerini yansıtmalıdır.Örneklem sonuçlarının sayısal ve matematiksel olarak değerlendirilebilir olması da diğer bir koşuldur.

Özellikle muhasebe denetiminde istatistiksel örnekleme için 3 temel model öne çıkmaktadır.

* Nitelik Örneklemesi

* Parasal birim örneklemesi

* Değişkenler örneklemesi (Nicelik örneklemesi)

Nitelik örneklemesinde denetçi,muhasebe işlemlerinin doğruluğu ya da yanlışlığı üzerinde durur.Bu Örnekleme türü için önemli olan hatanın ya da bilinen parasal olarak ne kadar olduğu değil,var olup olmadığıdır.

1-Nitelik örneklemesi: Bir muhasebe evrenindeki hataların ortaya çıkış oranını tahmin etmek için kullanılan istatistiksel bir örnekleme türüdür.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 prosedürlerinde sapmayı tanımlamak

* Evreni tanımlamak

* Örneklem birimini tanımlamak

* Örneklem büyüklüğünü belirlemek

Örneklem büyüklüğünü doğru bir biçimde belirleyebilmek için denetçinin göz önünde tutması gereken faktörler şunlardır

* Kabul Edilebilir Risk : Denetçi iç kontrol güvenilir olmamasına rağmen örneklemeden elde ettiği sonuçlarla onun güvenilir olduğu kanısına varma olasılığını bir risk olarak göz önünde tutacaktır.

* Kabul edilebilir sapma : Bu oran,denetçinin kontrol prosedürlerine ilişkin duyduğu güvenden sapmanın kabul edebileceği maksimum orandır.

* Evrenin Beklenen SAPma Oranı : Denetçi,evrenin geçmiş yıllardaki sonuçlarına veya kılavuz(Pilot) örneklem sonuçlarına bakarak evrendeki sapmaya ilişkin beklentisini belirler.Bu kez evrenin beklenen sapması ile örneklem büyüklüğü arasında doğrusal bir ilişki vardır.

Denetçi sahte çek düzenlenmesi gibi sık rastlanmayan hatta çok özel olan bir durumu belirlemek istediğinde buluş örnekleme olarak adlandırılan yöntem başvurur. Nitelik örneklemesinin bir türü olan buluş örnekleme, denetçinin bir sapmayı sifıra yakın bir olasılıkla beklediği durumlarda kullandığı örnekleme türüdür.

2-Parasal birim örnekleme : Nitelik örnekleme teknikleriyle, bir hesap sınıfına veya hesap kalanına ilişkin parasal tutar hatalarının tahminlerini yapmak için kullanılır.

Parasal Birim Örnekleme uygulamasında denetçinin, örneklem büyüklüğünü belirlemesi için yapması gereken belirlemeler şunlardır

- * Defter değeri
- * Yanlış kabul riski için güvenilirlik faktörü
- * Kabul edilebilir hata
- * Beklenen hata
- * Genişleme faktörü

Denetçinin, örneklem büyüklüğünü, yani kendisine kaç birimlik bir örneklemin yeterli olduğunu bulacağı formül

. Defter değeri X Güvenirlilik faktörü .

Kabul edilebilir hata – (Beklenen hata X Genişleme Faktörü

3-Değişkenler Örnekleme (Nicelik Örnekleme), denetçinin nicelik tahminlerine ulaşmak istediğinde kullanılan örneklem türüdür. Örneğin denetçi, bir hesaba veya hesap kesimine ilişkin parasal hata tahmini yapmak için oluşturacağı bir örnekleme kullanmak istiyorsa, değişkenler örnekleme başvuracaktır. Denetçi değişkenler örnekleme, tipik olarak hesap kalanlarında parasal hataların tahmini için kullanılmaktadır.

Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi için denetçinin Yapması Gereken Ön Belirlemeler Şunlardır :

- * Evrenin Büyüklüğü
- * Kabul Edilebilir Hata
- * Beklenen Hata
- * Yanlış Kabul Riski
- * Standart sapma

Örneklem Seçimi :

Rassal Sayılar Tablosu : Denetçi, Örneklem birimlerinin rassal olarak seçilmesinde, rassal sayılar tablosu olarak adlandırılan bir tablodan etkin olarak yararlanabilir. Tablo rassal olarak oluşturulmuş ve veya 0 ile 9 arasında yer alan sayılardan üretilen dizileri içermektedir. Sayıların dizimi tamamen keyfi ve anlamsızdır. Yani o dizilerin oluşumunu ve konumunu etkileyen herhangi bir faktör yoktur.

Bilgisayarla Rassal Sayılar Oluşturulması : Bilgisayarla rassal sayıların yaratılması bir yazılım yardımıyla kolaylıkla yapılabilir. Bu yöntemle rassal sayılar tablosuna da gerek kalmaz

Sistemik Seçim: Sistemik seçim, denetçinin öncelikle bir örnekleme aralığı hesapladığı ve bu örnekleme aralığının büyüklüğüne göre örneklem birimlerini seçtiği seçim yöntemidir

Katmanlı Seçim : Katmanlı seçimin kendisi,örneklem birimlerinin seçimini yapan bir seçim tekniği değildir.Bununla birlikte,örneklem tasarımının etkinliğini arttırmada oldukça kullanışlıdır.Katmanlı seçimde evren,katmanlara ayrılarak büyük tutarların temsil edilmesine olanak verir.Nitelik örneklemsinden çok,değişkenler örneklemede kullanılır

Blok Seçim : Blok örneklem,evrenden,zaman olarak veya fiziksel olarak birbirine çok yakın birimlerin(belgelerin) seçilmesi işe oluşur.Örneğin nisan ayında kesilen tüm çekler,yıla ilişkin nakit ödemeleri incelemek üzere bir örneklem oluştururlar.

Bu blok seçimdir.Çünkü diğer aylara ait çeklerin seçilme şansı yoktur

YMM İLE İLGİLİ HUSUSLAR

Sözleşmede bulunması gereken asgari hususlar

- 1-Sözleşmeyi yapan ilgililer
- 2-Denetimin kapsamı
- 3-Hazırlanacak tablolar
- 4-Hesaplanan insan/saat
- 5-Denetimin yapılacağı yerler
- 6-Denetim kapsamına alınacak süre ve dönem
- 7-Varsa önceki dönem denetim yapan meslek mensubu veya grubu
- 8-Denetimin başlama ve bitiş tarihleri
- 9-Raporun teslim edileceği tarih
- 10-Denetimde görev alacak elemanlar

*Çalışma kağıtları ,çalışma dosyası içinde 10 yıl süre ile yetkililerin istediği anda ibraz edilmek üzere saklanır.Çalışma kağıtlarının mülkiyeti YMM ye aittir.

*Tasdik ilgilinin talebi üzerine yapılır.Mali tabloların tasdiki zorunlu tutulan gerçek veya tüzel kişilerin yeminli mali müşaviri herhangi bir nedenle seçmemesi halinde bu seçim,YMM Odaları Birliği tarafından ilgili odaya yaptırılır ve ilgililere bildirilir.Yeminli mali Müşavir seçmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişileri tasdiki zorunlu tutulan mali tabloların ilgili bulunduğu hesap döneminin başına kadar seçtikleri yeminli mali müşavirleri Birliğe bildirmedikleri takdirde ,yeminli mali müşavir seçmemiş sayılırlar.

*İlgililerce yapılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması ve sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde bir örneğinin yeminli mali müşavirlerce Bakanlığa gönderilmesi zorunludur.Tasdik sözleşmesinde en az şu hususlar bulunur;

- 1-Tasdikin amacı,kapsamı, varsa özel nedenleri
- 2-Yeminli mali müşavirlerce verilecek hizmetin niteliği ve süresi
- 3-Tarafların sorumluluk ve yükümlülükleri
- 4-Ücret

Tasdik sözleşmesi ,yazılı gerekçe göstermek şartıyla taraflarca her zaman feshedilebilir.Feshedilen sözleşmeler ,fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde Bakanlığa bildirilir. Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki 3 ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Yıllık mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir en geç 15 gün içinde Bakanlığa bildirilir. Sürekli denetimlerde yıllık beyannamelerin ve buna ekli mali tabloların beyan edileceği aydan önceki 3 ay içinde tasdik sözleşmesi feshedilemez. Yıllık mali tablolarının tasdiki zorunlu tutulan işletmelerin tasdik sözleşmesinin feshi halinde; bu işletmeler bir ay içinde diğer bir YMM ile sözleşme yapmak zorundadırlar. Yıllık gelir ve kurumlar vergileri beyannameleri ile bunlara ekli mali tablolar ve bildirimlerin tasdikine ilişkin sözleşmeler ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenlenir.

TASDİK İŞLEMLERİ

3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlik yasası 13.06.1989 tarih 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Bu yasa ile muhasebe mesleği, mesleği icra edenler ve denetleyenler olarak iki temel gruba ayrılmıştır. Muhasebecilik mesleğini icra edenlere Serbest Muhasebeci veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, denetim görevini icra edenlere de Yeminli Mali Müşavir(YMM) unvanları uygun bulunmuştur. Bu yasanın temel fonksiyonu mesleği disiplin altına almak olduğu kadar, Yeminli Mali Müşavirleri Mükellefler ile Vergi İdaresi arasında "Ehil" "Hakem" konumuna oturarak, Maliye Bakanlığı'nın Vergi idaresindeki yetersizlikleri ve kendi denetim elemanlarının sayısal yetersizliklerini gidermek olarak nitelenebilir. Çünkü Maliye Bakanlığı, aşağıda görüleceği gibi bazı önemli vergisel işlemlerde Yeminli Mali Müşavirleri zorunlu "Tasdik" ile görevlendirmekte, bazı işlemlerde mükellefleri "ihtiyari" olarak Yeminli Mali Müşavirler ile sözleşme yapmaya yönlendirmektedir. Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi beyannamelerinin tasdik ve İmzası için Yeminli Mali Müşavirler ile sözleşme yapan mükellefleri çok gerekli görülmeyen durumlarda denetlemeyeceğini açıklayarak adeta mükellefleri tam tasdik sözleşmesi yapmaya zorlamaktadır. Yeminli Mali Müşavirlerin en önemli faaliyet konularını teşkil eden Tasdik" işlemleri; "Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve İşletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden İncelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp, yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır." Meslek mensuplarının yerine getirdikleri hizmetlerden bir tanesi de mükelleflerin vergi dairelerine verdikleri değişik nitelikteki beyannamelerinin imzalanmasıdır.

Temel olarak SMMM'ler imza, YMM'ler tasdik hizmeti vermektedir. Yeminli Mali Müşavirlerin verdiği tasdik hizmetinin kapsamı açısından yasal bir sınıflama olmamakla birlikte Tam tasdikler,Kısmi tasdikler,şeklinde ikiye ayrılabilir.

Tam tasdik hizmetleri, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi mükellefleri ile imzalanan "Tasdik Sözleşmesi" kapsamında Vergi Dairelerine karşı vergi mükelleflerinin sadece yıl sonu beyannamelerindeki bilgilerin değil, bunun bir mütemmimi olan ve yıl içinde verilen Gelir, Katma Değer, Damga Vergisi beyannamelerindeki bilgilerin denetlendiği ve doğruluğu konusunda aykırı bir duruma rastlanmadığı şeklinde bir imza ve tasdik hizmeti olmaktadır. Eğer vergi yasalarına aykırı bir uygulamaya rastlanıyor ise, bu tasdik raporunda bildirilerek vergilerin doğru rakamlar üzerinden gerçekleştirilmesi sağlanmaktadır. YMM'ler verdikleri tasdik hizmetinin doğruluğundan tabii ki sorumludurlar. Bu sorumluluk , uzun yıllar ziyaa uğratılan vergi ve cezalarının tamamını kapsayacak bir şekilde vergi mükellefi ile birlikte müteselsil sorumluluk şeklinde anlaşılmış ise de, daha sonra Yüksek Mahkemelerin kararları sonucunda Vergi İdaresi tarafından da kabul edilmiş ve kusurlu olunan ölçüye çekilmiştir. Kısmi tasdik kapsamında yürürlükte olan bazı tasdik işlemleri şunlardır.

- a) Katma Değer Vergisi ladesi ve Mahsuplarının Tasdiki
- b) Yeniden Değerleme İşlemleri
- c) Yeniden Değerleme Fonu'nun Sermayeye
- d) Yatırım İndirimi
- e) Vakıflar ile Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum vb Kuruluşların Vergiden Muaf Tutulabilmesi
- f) Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisna ve indirimlerinden yararlanma

Ayrıca, YMM ler;

- Radyo ve Televizyon Yayın Kuruluşlarının Reklam Gelirlerinden RTÜK'e pay verilmesi durumunda,
- Yıllara Sari İnşaat işleri yapıldığında SSK tarafından İlişiksiz Belgesi verilebilmesi için (SSK Kanunu Tebliğ 5) tespit raporu,
- Bankaların kredi talep eden müşterilerinden hesap durumu istendiğinde (Bank Kanunu 11/1) bilanço, gelir tablosu ve eklerinin tasdiki,

- Yabancı sermayeli şirketlerde yabancı ortak alacağının sermayeye kaydedilmesinde bu alacağın varlığının ve döviz olarak Türkiye'ye getirildiğinin raporu,
 - Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8 nci maddesi gereği solvent ürünlerinin imalinde tecil ve terkin kapsamında teslim edilmiş maddelerin kullanımıyla imal edilmiş olan malların ihraç edildiği hakkında rapor ve üretim raporu
 - Hac kotası tespit raporu,
 - Kimyevi gübre desteklemesine yönelik üretim, satış ve stok miktarının tespiti raporu düzenlenmesi gibi hizmetleri de vermektedirler.
- Yeminli Mail Müşavirlerin verdiği bu hizmetler görüldüğü gibi belirgin olaylara ve vergi yasaları ile ilişkili bulunmakta, bu nedenle yapılan hizmetler Uygunluk Denetimi kapsamına girmektedir.

SMMM TARINDAN DÜZENLENEN DENETİM RAPORU

3568 sayılı kanuna göre SMMM denetim sonucu şu raporlardan birini düzenler.

a-)Olumlu rapor: Denetim faaliyetinin bitiminde meslek mensubunun olumlu görüşünü ihtiva eden rapordur.

b-)Şartlı denetim raporu: Meslek mensubunun denetim sırasında karşılaştığı denetim kapsamındaki sınırlamalar nedeniyle denetimin tam yapılmadığının belirtildiği rapordur.

c-)Olumsuz rapor: Meslek mensubunun denetim sırasında incelenen yerlerin ve kuruluşların gerçek durumu yansıtmadığı kanaatine varması sonucu düzenlenen rapordur.

3568 sayılı kanuna göre SMMM lerin denetim raporunda yer alması gereken bölümler şunlardır.

a-)Genel bilgi bölümü: İlgililer belirtilir.

b-)Kapsam bölümü: Dönemi belirtilen mali tabloların GKGMİ ne göre düzenlenip düzenlenmediği belirtilir.

c-)Açıklama ve görüş bölümü.

d-)Rapor tarihi bölümü.

e-)Meslek mensubunun imzası.

Not: SMMM ce düzenlenen raporlar ile YMM ce düzenlenen ve tasdiki ihtiva etmeyen raporlarda ilgili mevzuata uygundur ibaresi kullanılmaz, bunun yerine ilgili olan mevzuat hükümlerinin açıkça yazılması zorunludur. Bu ibare ancak YMM ce tasdiki ihtiva eden raporlarda kullanılır. Tasdik işlemine bağlı olsun olmasın denetim raporlarının denetimden sorumlu meslek mensubunca imzalanması esastır. İmzaların yanında meslek unvanı bağlı olduğu oda ve oda sicil kayıt numarası belirtilir.

HESAP DENETİMLERİ

1. KASA HESABININ DENETİMİ

Kasa hesabı, denetçiler açısından riski oldukça önemli bir denetim alanıdır. Bu nedenle nakit hareketlerinin kapsamına alınabilecek banka, alınan / verilen çekler hesaplarıyla birleştirmeden ayrı bir denetim alanı olarak ele alınmaktadır. Denetçi, denetim raporunda vereceği görüşe temel olacak denetim kanıtlarını toplarken denetim görüşünün isabetinde şüphesi olmaması için her bir denetim alanında ulaşmak zorunda hissettiği bazı hedefler vardır. Bu hedefler “Kanıt Toplamada Hedefler” şeklinde ifade edilmiştir. Kasa hesabının denetiminde de denetçi aşağıdaki hedeflere ulaşmaya çalışır.

- Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır? (Gerçeklik)
- Fiilen mevcut paranın tamamı işletmeye ait midir? (Mülkiyet)
- Tüm nakit tahsil ve tediyeelerini kapsamakta mıdır? (Tamlık)
- Özellikle yabancı para mevcutları varsa doğru değerlendirilmiştir mi? (Değerleme)
- Bilançoda doğru yerde gösterilmiş midir? (Sınıflama)

Denetçi bu soruların cevabında kendini tatmin edici bir sonuca ulaşıyor ise görevini kaliteli bir şekilde yerine getirmiş olacaktır.

Kasa hareketlerinin iç kontrol sisteminde bulunması gereken en az unsurların belirlenmesi gerekmektedir. Kasa hareketlerinde iç kontrol sisteminin unsurları şunlardır:

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

Bunlara benzer soruların sayısı artırılabilir. Bunlar tabiidir ki, işletmenin büyüklüğüne, bulunduğu sektöre, iş akış şekline göre değişecektir. Denetçi sistemin genelde ihtiyaca uygun olup olmadığına ve özellikle kasaya tüm nakit hareketlerinin yansımalarına dikkat edecek ve belirli bir kontrol riski belirleyecektir. Denetim planını da bu risk derecesini dikkate alarak yapacaktır.

Bunlardan başka denetçi yasal gereklerin yerine getirilip getirilmediğini, özellikle üst yönetimin kontrol anlayışını değerlendirecektir. Türk Ticaret Kanunu'nun 353/3 ncü maddesine göre murakıplarının "3. Üç aydan ziyade ara vermesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek" gibi bir görevleri vardır. Denetçiler bu görevlerini yapıyor ve bir tutanakla tespit ediyorlar ise veya denetçiler bunu yapmamakla birlikte işletme üst yönetimi bunu adet haline getirmiş veya bir vezne yönetmeliği ile bunu zorunlu kılmış ise iç kontrol sisteminin sağlam olduğuna denetçi kanaat getirebilir. Kasa hesabının yıl sonu denetiminde yapılması gereken işlem kasanın sayılması ve bir tutanakla tespit edilmesidir. Denetçi bu sayımda hazır bulunur ve tutanağı da imzalar. Eğer sayım yıl sonundan sonraki bir günde yapılmış ise, mevcut durumdan geriye doğru gidilerek tüm kasa girişleri ve çıkışları dikkate alınması sonucunda yıl sonu bakiyesi bulunur ve hesapla karşılaştırılır. Kasa hesabının denetiminde araştırılan konulardan birisi de eğer kasada yabancı paralar (efektifler) varsa bunların nasıl değerlendirileceğidir. Bunlar T.C. Maliye Bakanlığı'nın belirlediği Efektif Kuru ile değerlendirilir.

2. BANKALAR, ALINAN / VERİLEN ÇEKLER HESABININ DENETİMİ

Nakit hareketlerinin yoğun bir şekilde izlendiği hesapların başında Banka hesapları gelir. Ancak müşterilerden alınan çekler ve satıcılara verilen çeklerde Banka Hesabı ile çok paralel çalışan hesaplar oldukları için Bankalar Hesabı ile birlikte denetlemeye tabi tutulurlar. Bu hesapların denetiminin esasları aşağıda açıklanmaya çalışılmaktadır.

Yukarıda sayılan hesaplarla ilgili olarak denetçi aşağıdaki hedeflere ulaşmaya çalışır.

- Sadece bankalarda mevcut hesaplar ile alınan ve verilen çekler bilançoda gösterilmelidir. (Gerçeklik)
- Bu hesapların işletmeye ait olması ve bunu serbestçe kullanma yetkisine haiz olduğu görülmelidir. (Mülkiyet)
- Bilançoya geçmeyen hiçbir hesap bakiyesi veya alınan / verilen çek kalmamalıdır. (Tamlık) Gizli hesaplara mutlaka ulaşılmalıdır.
- Yabancı para hesapların değerlendirilmesi doğru yapılmalıdır. (Değerleme)
- Bankalardan kazanılan gelirler mutlaka dönemin gelirlerine kaydedilmelidir. (Dönemsellik)
- Bilanço ve Gelir Tablosu'nda doğru sınıflama ve gösterim yapılmalıdır. (Sınıflama)

Denetçi bu hedeflere ulaşmak için aşağıda belirtilen denetim işlemlerine başvurur.

- a) Banka Mevduat Hesaplarını denetler
- b) Alınan Çekler hesabını denetler
- c) Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabını denetler

Bu hesapların denetimi ile ilgili olarak yıl sonlarında bankalara teyit mektubu gönderilir. Sadece mevduat hesabının bakiyesi sorulmaz, kredi hesabının varsa teminat olarak verilen senet ve çekler tahsile verilen senetler hakkında bilgi alınır.

3. ALACAKLARIN DENETİMİ

Ticari / ticari olmayan, kısa / uzun vadeli, senetli / senetsiz ayırımı yapmadan tüm alacak hesaplarının denetiminden hedefler şunlardır:

- Alacakların işletmenin geçmişte gösterdiği faaliyetlerin bir sonucu olarak doğduğunun ve hak sahipliğinin işletmeye ait olduğunun saptanması. (gerçeklik /mülkiyet)
- Bilançoda gösterilen alacaklar tutarının tüm alacakları kapsamaması, eksik vey afazla bir rakama yer verilmemesi (bütünlük)
- Bilançoda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirilmesinden emin olmak (değerleme)
- Bilançoda doğru sınıflama yapıldığından emin olmak (sınıflama)

Ticari satışlardan doğan alacaklarla ilgili olarak;

1. Hiçbir şekilde satış ile kayıt etme aynı birimde toplanmamalıdır.
2. Ana Hesabın alt veya yardımcı hesapları olarak müşterilerin durumu izlenmelidir.
3. Her ayın sonunda Müşteriler defter bakiyesi – Ana Hesap bakiyesi – Satış Servisinde tutulan kayıt bakiyeleri birbirleri ile karşılaştırılmalıdır.
4. Müşterilerle aylık hiç olmazsa üçer aylık dönemler itibariyle hesap ekstrası gönderilerek hesap mutabakatları yapılmalıdır.
5. Alacakların bazılarında bu tür hesap ekstrası düzenli geliyor ise, bunlar alacakları kaydeden kişiden bağımsız olarak açılmalı ve takip edilmelidir.
6. Geciken veya ödemede oldukça önemli aksaklıklar olan müşteriler mutlaka üst yönetim tarafından haberdar edilmelidir.
7. Kredili satış yapan perakende mağazalarında olduğu gibi gecikmesi olan müşterilere hatırlatma mektubu yazılmalıdır.
8. Müşterilerden alınan teminat senetleri (çek, bono) bu hesapları tutanlardan bağımsız (vezne veya üçüncü bir görevli) bir şekilde korunmalıdır.
9. Vadesi gelmek üzere olan senetler portföyden çıkarılıp, uygun zamanda bankaya tahsile gönderilmelidir.
10. Bankalardan tahsil edilemediği için geri dönen çek ve senetlerden üst yönetim, finansman ve satış bölümleri derhal haberdar edilip, bunlar için gerekli işlemler zamanında başlatılmalıdır..
11. Şüpheli durumuna düşen alacaklar için karşılık ayrılması veya tamamen değersiz alacak yazılması işlemlerinde üst yönetimden onay alınmalıdır.
12. Şüpheli alacaklardan daha sonra yapılan tahsilatlar normal prosedür izlemelidir. Üst yönetim haberdar edilmelidir.
13. Satışlar grup içi şirket sahiplerinin diğer şirketlerine yapılıyor ise ve kredili oluyor ise, örtülü kazanç doğuracak şekilde transfer fiyatı kullanılmalıdır.
14. Alacakların aynı nitelikte olmayan borçlardan mahsubu yapılmamalıdır.

Alacakların denetimi yıl sonlarında oldukça yoğun bir çaba gerektirir. Bunlarla ilgili olarak yapılacak işlemler sırasıyla şunlar olabilir.

a) Şüpheli Alacaklar Karşılığı Ayrılması:

Alacaklar içinde şüpheli hale gelmiş olanlar ile gelmemiş olanların birbirlerinden ayrılması gerekir. Bunların alacak tutarı ve teminatları gözden geçirilir. Teminat açığı kadar karşılık ayrılır. Ayrılan bu karşılık Kanunen Kabul Edilmeyen Gider niteliğindedir. Vadesi gelmemiş alacaklar içinde karşılık ayrılır.

b) Senetsiz Alacaklar İçin Teyit Mektubu Gönderilmesi

c) Senetli Alacaklara Reeskont Yapılması

Alacaklar için gerçekleştirilecek başka bir işlem ise bunların reeskonta tabi tutulmasıdır. Reeskonta tabi tutulacak alacaklar;

- Normal ticari işlemlerden kaynaklanan bono ve poliçeler,
- Alınan Vadeli Çekler
- Beklenen vadesi 3 aydan uzun süreyi bulan senetsiz alacaklardır.

İşletmenin kazanç sağlamak amacıyla gerçekleştirdiği ve şirketin hasılat hesaplarına intikal eden alacaklar nedeniyle doğan tüm alacak senetleri için reeskont hesaplanır. Ancak henüz hasılat hesaplarına dönüşmemiş olan işlemler nedeniyle alınmış senetlere reeskont uygulanmaz. Örneğin ileride teslim edilecek mal veya hizmet satışları için alınan ve portföyde bulunan senetler için reeskont hesaplanması mümkün değildir. Çünkü bu senetler henüz teminat niteliğini taşımaktadırlar.

Yine depozito veya teminat gibi nedenlerle doğan alacaklar içinde reeskont hesaplanmaz. Alınan çeklerin veya senetlerin yabancı para üzerinden düzenlenmiş olması reeskont gereğini ortadan kaldırmaz. Reeskont içinde bulunulan dönem için gider (geliri azaltıcı bir unsur) gelecek dönem için bir gelir gibi sonuç doğurur. Bu reeskontların vergi yasaları içinde geçerli olması için bilinmesi gereken hususlar şunlardır.

- Reeskont giderinin indirilebilmesi için borç senetlerine de reeskont gerekir.
- Sadece mal ve hizmet satışından kaynaklanan alacaklar için hesaplanan reeskont giderleri indirilebilir. Ticari amaçların dışında, ilişkili şirketler ile finansal ilişkilerden doğan alacaklar için yapılan reeskontlar nedeniyle gider yazılan unsurlar vergi matrahından indirilemezler.
- Vadeli çekler için hesaplanan tutarlarda vergi matrahından indirilemeyeceği için ticari kara eklenerek vergi matrahı bulunacaktır.
- Senetsiz alacaklar için hesaplanan reeskont giderlerinin indirilemeyeceği şüphesizdir.

4. STOK HAREKETLERİNİN DENETİMİ

Stok hesaplarının denetiminde amaç veya ulaşılması gereken hedefler aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

1. Stok hesaplarına girişlerin ve çıkışların gerçek olduklarından emin olmak,
2. Bunların maliyet bedellerine uygun şekilde kayıtlara alındığından emin olmak,
3. Yıl içinde tükenen veya satılan stok kalemlerinin tam olarak Üretim Maliyeti, Mamul / Yarı mamul Maliyeti, Satılan Malın Maliyeti hesaplarına verildiğinin görülmesi,
4. İşletme mülkiyetindeki tüm stokların (artık, deşe, hurda, yan ürünler ve konsiyatörlerdeki mallar dahil) envantere dahil edilmiş olunmasından emin olmak,
5. Envanterde yer alan stokların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde ve yasalarda öngörüldüğü şekilde değerlendirilmeye tabi tutulduğundan emin olmak.

İç kontrol sisteminin stoklarla ilgili kısmı özet bir şekilde aşağıdaki gibidir.

- Hammadde, Malzeme, Mamul ambarlarının fiziken ve personel olarak ayrılması, buralara girişi ve çıkışların kontrol altına alınması,
- Ambara malzeme girişlerinin ve çıkışlarının mutlaka belge ile yapılması, stok kartlarının kullanılıyor olması,
- Stok kartları ile fiili mevcut yılsonlarına kalmadan sık aralıklarla karşılaştırarak, çalınma, bozulma veya yanlış kayıtları zamanında tespit edilmesi
- Depo ve ambarlardaki kayıtlar ile muhasebe de tutulan kayıtların karşılaştırılması

Denetçi stoklar ve bu kapsamda satın almaları incelerken bunların maliyet bedeli ile kayda alındığını da görmek zorundadır. Stokların denetiminde en önemli konu dönem sonu stoklarının doğru sayılması ve değerlemenin sağlanmasıdır. Hem Vergi Yasalarına göre hem Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre stoklar en az yılda bir kez sayılmak zorundadır. Denetçinin görevi de stok sayımlarında hazır bulunmak ve sayımın kalitesini kontrol etmektir. Sayımlar daha sonra tutanak altına alınır ve imzalanır Sayımlar sırasında ayrıca tespit edilecek bir husus, sayılan malzemelerin sağlam veya kullanmaya müsait olduklarıdır, çürük, deşeli, kullanılmaz veya değerlendirilmeyecek durumda olanlar sağlam olanlardan ayrılır. Ayrıca burada tespit edilmesi gereken başka bir hususu da sayılan malların tamamının işletmenin malı olduğu, konsinye mal bulunup bulunmadığıdır.

Denetçide bunu izler. Sayımların kalitesi hakkında bir kaniya sahip olur. Daha sonra bu listelerin muhasebe bölümünde kuruşlandırılmasına geçilir. Yani değerlendirilir. İşte burada hangi partiden geldiği ve dolayısıyla gerçek maliyetleri belli olmayan mallar LİFO, FİFO, Ağırlıklı ortalama, Hareketli ortalama yönetimlerinden birisi ile değerlemeye tabi tutulur. Denetçide örnekleme yöntemi ile bu değerlemelerin doğru yapılıp yapılmadığını inceler. Başka araştırılacak bir konu ise, şirketin konsiyatörler de malı olup olmadığıdır. Çünkü bunlar da envantere alınacak mallar grubundadırlar. Eğer sayım sırasında bozuk, yatık, çürük mallar bulunmuş ise bunlar için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

5. ALINAN-VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABININ DENETİMİ

Alınan Sipariş Avansları, işletmenin gelecekle teslim edeceği mal veya hizmetler için önceden alınan değerlerin, izlendiği hesaplardır. Alınan Sipariş Avansları Hesabının denetimde önem ve arz eden hususlar şu şekilde sayılabilir.

- a) Sipariş alınışına ilişkin kayıtların, kasa/banka hesabıyla karşılıklı olarak doğru yapılıp yapılmadığı,
- b) Alınan avansların takip edildiği hesabın Ticari Borçlar grubunda yer almaması gerektiği,
- c) Yabancı para cinsinden alınan avansların bilanço gününde değerlendirilmesinin yapılıp yapılmadığı,
- d) Malın teslim alındığı veya hizmetin ifa edildiği dönemde Alınan Sipariş Avansları hesabının borcu karşılığı gelir/satış hesaplarının alacalandırılıp alacalandırılmadığı,
- e) Malın teslim alınması ya da hizmetin ifası sonrasında eğer varsa avans fazlası tutarın borç hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediği

Verilen sipariş avansları hesabı işletmenin mal ve hizmeti teslim almadan önce verdiği değerlerin izlendiği hesaptır. Verilen sipariş avanslarının denetiminde önem arz eden hususlar şunlardır;

- a) Sipariş verilmesine ilişkin kayıtların, kasa/banka hesabıyla karşılıklı olarak doğru yapılıp yapılmadığı
- b) Verilen avansların takip edildiği hesabın Ticari borçlar grubunda yer almaması gerektiği
- c) Yabancı para cinsi ile verilen avansların bilanço gününde değerlendirilmesinin yapılıp yapılmadığı
- d) Malın teslim alındığı veya hizmetin ifa edildiği dönemde Verilen Sipariş Avansları hesabının alacağı karşılığı gider/emtia hesaplarının borçlandırılması gerektiği
- e) Malın teslim alınması veya hizmetin ifası sonrasında eğer varsa avans fazlası tutarın alacak hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediği

6. DURAN VARLIKLARIN DENETİMİ

Bu hesapların denetiminde ulaşılabilecek hedefler şunlardır.

1. İşletmenin mülkiyetinde olan veya henüz mülkiyetinde olmakla birlikte sözleşmeleri gereğince bilerli bir süre geçince ve koşullar gerçekleşince işletmenin mülkiyetine geçecek olan (leasing ile iktisap edilecekleri),kullandığı için fayda sağlayan ve izleyen yıllarda da faydalanılacak tüm fiziki varlıkların tespit etmek,
2. Bunların kullanılabilir olduğunu, kalan amortisman süresi içinde de faydalı olacaklarının tespiti ve geri kazanıla bilir değerlerin defter değerinin altında kalmadığı tespit etmek,
3. Gerek satın alınması, gerekse kullanılması sırasında iyi korunup korunmadığını tespit, dolayısıyla mevcut iç kontrol sisteminin yeterli ve fonksiyonel olup olmadığı hakkında yargıya varmak,
4. Satın alma sırasında ve yıl sonlarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun kayıt ve değerlemesinin doğruluğunu görmek

Denetim görevi alındıktan sonra ilk yapılacak çalışma maddi duran varlıklarla ilgili iç kontrol sistemini incelemektir.

Yıl sonlarında ise şunlar araştırma konusu yapılır.

Duran Varlıkların sayılabilenleri sayılır. Yine sayım sırasında bunların sağlamlıkları, özelliklerini koruyup korumadıkları araştırılır. Daha sonra yeniden değerlendirme ve amortisman hesaplamalarına geçilir. Duran Varlıkla ilgili en önemli konu yeniden değerlendirme işlemlerinin doğru gerçekleştirilmesi ve amortisman giderlerinin doğru hesaplanmış olmasıdır, Bu amaçla denetçi öncelikle yapılan yeniden değerlendirme çalışmalarını tekrar hesapları ile karşılaştırır. Bu hesapları tekrarlarken aynı zamanda yapılan işlemin mevzuata uygun olup olmadığına bakar. Ayrıca dönem içinde çıkacaklar veya duran varlık satışları varsa bunların kaydının doğru yapıp yapılmadığı kontrol edilir. Maliyet Artış Fonu, Gayrimenkul Satış Karları gibi varlıkların satışında doğan hesapların doğruluğu kontrol edilir.

7. MALİ BORÇLARIN VE FİNANSMAN GİDERLERİNİN DENETİMİ

Mali borçların ve finansman giderlerinin denetiminde ulaşılmaya çalışılan hedefler şunlardır.

- Bilançoda gösterilen mali borçların tamamen işletmenin faaliyetlerinden kaynaklandığını,
- Bunların tutarlarının gerçek olduğu yani eksik veya fazla gösterimde bulunmadığını,
- Finansman giderlerinin yıl içinde kullanılan kaynakların toplam maliyetini yansıttığı, doğru hesap dönemi kesimi yapılarak dönemseliğin sağlandığını,
- Borçların bilançoda itfa değerleri ile değerlendirildiği dolayısıyla doğru değerlendirildiği konularda bir görüş oluşturulacak denetim kanıtı toplamaktır.

Muhasebeye her bir kredi için kredinin niteliğine uygun bir yardımcı hesap açılmalı ve dikkatli bir şekilde takip edilmelidir.

8. TİCARİ BORÇLARIN DENETİMİ

Ticari Borçlar çoğu işletmede özellikle üretim ve perakende satış yapan işlerde oldukça ağırlığı olan bir bilanço kalemidir. İşletmenin genellikle kendilerini olduğundan daha iyi gösterme eğiliminde oldukları kabul edilmektedir. Bu nedenle varlıkları ya miktar olarak ya da değer olarak fazla gösterme eğilimindedirler. Ancak bazı işletmelerin aynı sonucu doğuracak şekilde borçlarının bazılarını hesaplara ve bilançolara almamak eğilimi göstermeleri de beklenir. Bu nedenle denetçiler borçların abartılı olmasından çok kayda geçmeyen borçların olabileceği varsayımdan hareket ederler ve denetimlerini buna göre planlarlar. Bu hesapların denetiminde, vadeli / vadesiz, kısa / uzun vadeli ayırımı yapılmaksızın,

- Tüm borçların hesaba alınması dolayısıyla bilanço dışı borç kalmamış olması,
- Bu borçların işletmenin faaliyetleri kapsamında doğduğunun anlaşılması,
- Borçların doğru değerlendirildiğinden emin olmak için denetim planlanır. Bunu sağlayacak şekilde denetim teknikleri uygulanarak denetim kanıtı elde edilir.

Yıl sonunda yapılacak maddi doğruluk testlerinin hedefi kayıtlarda gösterilen borçların doğru ve tamamını kapsayıp kapsamadığıdır. Bunun en iyi tespit yöntemi ise satıcılara Mutabakat ve Teyit Mektubu gönderilmesidir. Teyit aynı senetsiz alacaklar için uygulanan prosedüre uygun şekilde yerine getirilir. Senetli borçlar ile vadesi 3 ayı geçen borçlar için reeskont yapılması unutulmamalıdır.

9. VERGİ HESAPLARININ DENETİMİ

Bu hesaplardan en önemlisi 360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, işletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunması sonucu ilgili mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonların izlendiği hesaptır. Bu hesap vergi, resim, harçların tahakkuk ettirilmesini gerektiren olaylar ve işlemler ortaya çıktıkça alacalanmakta, ödemeler yapıldıkça borçlandığından bu işlemlerin takibi ve vergi hesaplarının doğru yapıp yapılmadığı denetimde en önemli husustur. Ayrıca, bir yıldan daha uzun süreli olarak ertelenen veya taksitli bağlanan vergi borçları, bu hesaptan çıkarılarak “438 – Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar” hesabına aktarılması gerektiğinden bu işlemin yapıp yapılmadığı kontrol edilmelidir.

10. SERMAYE HESAPLARININ DENETİMİ

Sermaye hesapları çok az çalışan hesap grubu olmakla birlikte, hataların da yoğun yaşandığı bir denetim alanıdır. Hesaplar yoğun olmasa bile, tutarları oldukça yüksektir. Ayrıca mevzuatı diğer denetim alanlarına göre daha iyi düzenlenmiştir. Bu hesapların denetiminde aşağıdaki hususlar denetimin hedefini teşkil eder. · Eğer dönem içinde sermaye artırımını (bedelli, bedelsiz) yapılmış ise, bunun yasalara ve özellikle SPK Mevzuatına uygun yapıp yapılmadığının tespit edilmesi.

- Dönem içinde dağıtılan kar paylarının mevzuata uygun bir şekilde ve gerçekten hak sahiplerine yapıp yapılmadığının ve bu arada vergisel sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilmesi,
- Ayrılması gereken yedeklerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığının tespiti,
- Öz sermaye hesaplarının bilançoda uygun şekilde sınıflandığı,

11. SATIŞLAR VE DİĞER GELİRLERİN DENETİMİ

Tüm işletmelerin ulaşmak zorunda oldukları karın iki bileşeninden biri olan gelirlerin denetiminin nihai hedefleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Tüm gelirlerin hiç eksiksiz olarak (tam) ve dönemsellik ilkesine uygun bir şekilde kavranması,
- Gelirlerin Gelir – Gider Tablosu’nda tam açıklama, özün önceliği ilkeleri de dikkate alınarak doğru sınıflaması.

Gelir hesaplarında diğer bilanço kalemleri gibi önemli değerlendirme sorunları ile karşılaşılmaz. Ancak bunların ne zaman doğdukları, yani hangi hesap dönemine ilişkin oldukları konusunda bazen sorun doğabilir.

Yine bunları; Gelir Tablosu’nda belirlenen formata uygun şekilde;

- Ana Faaliyet Gelirleri,
- Yan Faaliyetler Gelirleri (Diğer Olağan Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar),
- Arızı Gelir ve Karlar (Olağanüstü Gelir ve Karlar)

Ayırımına uygun şekilde raporlamakta bazen sorun olabilir. İşletmelerin en önemli kaynağı olan satış gelirleri tüm denetçiler için önemli bir risk alanını oluşturmaktadır. Çünkü bazı satış gelirlerinin kayıt dışı kalması olasılığı vardır. Çoğu kez denetim (özellikle vergi denetimi) bu amaçla yapılmaktadır.

- Bu konuda yapılacak Analitik İncelemeler;
- Brüt Kar Marjı Analizi
- Miktar Dengesi ve Randıman Analizleri Şeklinde isimlendirilir.

12. DÖNEM GİDERLERİNİN DENETİMİ

Dönem giderlerinin denetimini iki ayrı alt başlık altında irdeleyebiliriz. Bunlar, ticari anlamda gider mahiyeti taşıyan masraflara ilişkin denetim ve vergisel açıdan gider olarak kabul edilmeyen ödemelerdir. Her iki gider türü için de dikkate alınması gereken noktaları şu şekilde sıralayabiliriz.

- a) Bütün masrafların kaydedilmiş, bu masraflardan aktifleştirilmesi gerekenler aktifleştirilmiştir.
- b) Kaydedilen masrafların gerçekliği, yani masraflar işin mahiyetine uygundur, belgesi işletme adınadır ve dönemsellik ilkesine uygundur.
- c) Masraflar doğru hesaplara kaydedilmiştir. Muavin defter ve defteri kebirde satın almalar ve masrafların kaydı için uygun hesaplar açılmış ve kaydedilen işlemler kaydedilen hesabın mahiyetine uygundur.
- d) Defteri kebir veya ilgili muavin defterindeki kayıtlar satın alma kayıtlarına, banka / kasa defterine veya diğer ilgili onaylı kaynaklara dayandırılmıştır.
- e) Hesaplarda aktarma ve aritmetik hatalar kontrol edilmiştir.
- f) Alınan hizmet / servis gerçekten alınmıştır. Şirketin ihtiyacı olmayan mal veya hizmet alımı dolayısıyla gideler şişirilmemiştir.
- g) Aynı belgenin birden fazla defa kaydedilip edilmediği ve faturaların fiyat, ıskonto, aritmetik ve miktar bakımından doğru olup olmadığı kontrol edilmiştir.
- h) Geçerli bütün iade ıskonto vb. talepler için iade faturası yada fişi düzenlenmiştir.