



# DENETİM



# **BİRİNCİ BÖLÜM:** **DENETİMİN** **GENEL ÇERÇEVESİ**

## GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

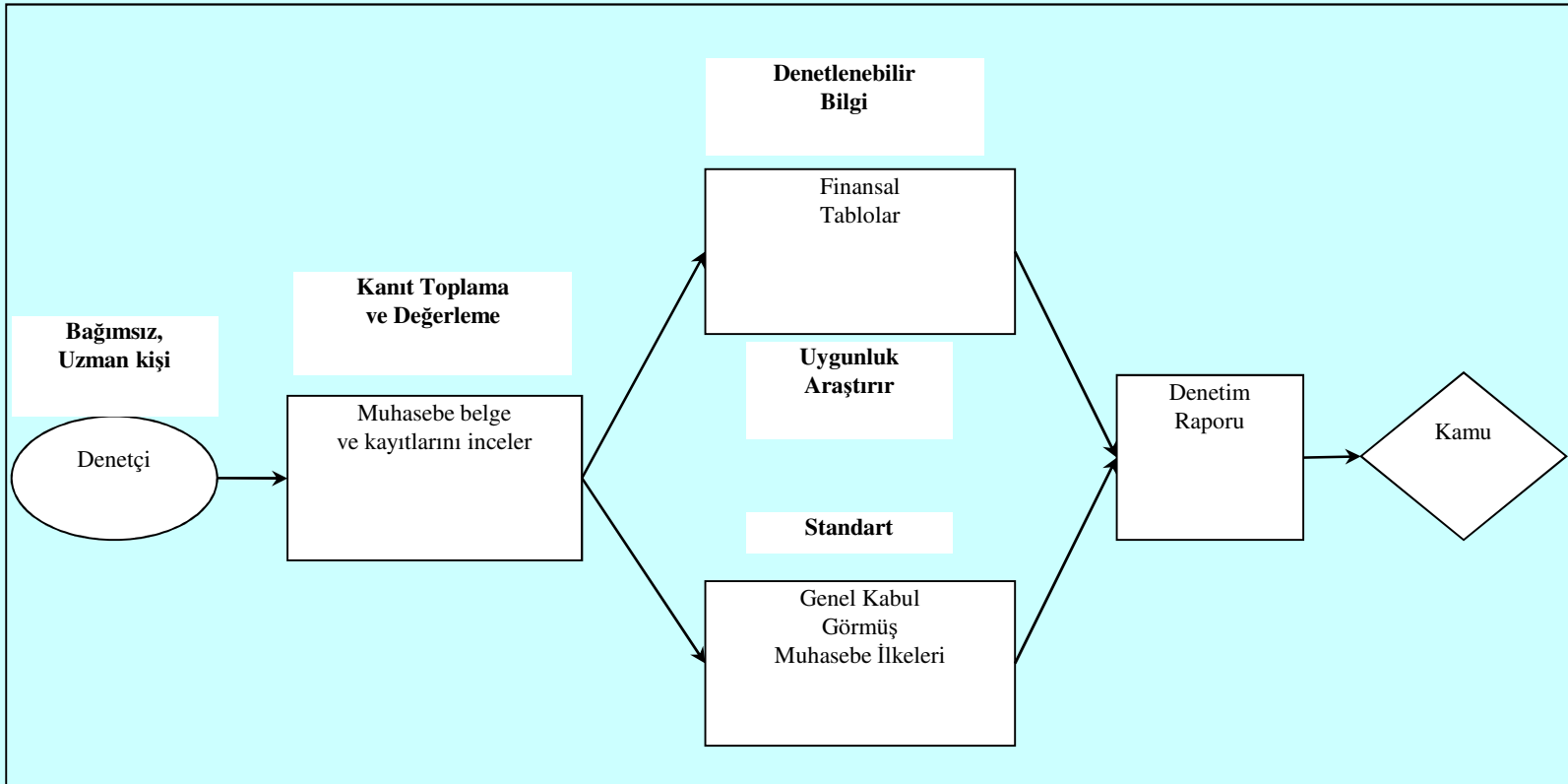
**Denetim**, olması gerekenle fiili durum arasındaki karşılaştırma anlamına gelen **murakabe**; defterlerin ve kayıtların gözden geçirilmesi anlamına gelen **revizyon**; zaman zaman yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek anlamına gelen **teftiş**; uygulama sonuçları ile ulaşılmak istenin amaçların karşılaştırılması anlamına gelen **kontrol** gibi kavramların tümünü içine alan bir üst kavramdır.

## MUHASEBE DENETİMİNİN TANIMI VE UNSURLARI

Muhasebe denetimi (bağımsız denetim); bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan **finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin** önceden **belirlenmiş ölçütlere uygunluğu** ve doğruluğunun **makul güvence** sağlayacak yeterli ve uygun **bağımsız denetim kanıtları** ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm **bağımsız denetim tekniklerinin** uygulanarak, **defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi** ve sonuçlarının bir **rapora bağlanmasıdır.**

# Muhasebe Denetimi Bir Süreçtir:

Muhasebe denetimi tek bir işlem veya faaliyet olmayıp, birbirini izleyen işlemler zincirinden oluşur.



## MUHASEBE DENETİMİNE DUYULAN İHTİYAÇ

Muhasebe denetimi, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgi ihtiyacını karşılar. Finansal tabloların güvenilirlik derecesini (kredibilitesini) artırır.

### İşletme içi bilgi kullanıcıları:

- İşletme ortakları
- Yöneticiler
- Çalışanlar

### İşletme dışı bilgi kullanıcıları:

- Yatırımcılar
- Kredi verenler
- Devlet
- Toplum

## **Muhasebe Denetimi İhtiyacının Başlıca Nedenleri:**

- Şirket yöneticileri ile finansal bilgi kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması.
- Şirket iç kontrol ve muhasebe sisteminin yetersizliği
- Artan iş hacmi ile birlikte muhasebe sisteminin karmaşıklığı ve artan hata yapma olasılığı
- Finansal bilgi kullanıcılarının şirketten ayrı olması.

## Muhasebe Denetiminin Gelişimi

- Denetçi (auditor) deyimini ilk olarak 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır.
- Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur.
- İngiltere'de 1900 yılında çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir.
- Osmanlı'da muhasebe düzeni, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak gelişmiştir. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, 1879 yılında kurulmuştur.
- Türkiye'de muhasebe denetiminin gelişimi ise, ekonomideki gelişmelere paralel olmuştur.



## Muhasebe Denetim Yaklaşımında Gelişmeler

- Sanayi devrimi öncesi ve sonrası 1900'lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik "**Belge Denetim Yaklaşımı**",
- 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik "**Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı**",
- 1930'lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan "**Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı**",
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu "**Yönetim Denetimi Yaklaşımı**".
- 2000'li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, "**Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı**" ön plana çıkmıştır.

## **MUHASEBE DENETİM İLİŞKİSİ**

- **Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır.**
- **Benzetmek gerekirse; muhasebecilik bir gazete veya kitapta yazarlık görevi iken; denetçilik editörlük görevidir.**

# DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ

## Denetçi Türleri:

- **Muhasebe denetçisi**
- **İç Denetçi**
- **Kamu denetçisi**

## Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri:

- **Zorunlu (Yasal) Denetim**
- **İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim**

## **DENETİM VE DENETÇİ TÜRLERİ DEVAM**

### **Amaçlarına Göre Denetim Türleri:**


- **Muhasebe (Mali tablo) Denetimi**
- **Uygunluk Denetimi**
- **Faaliyet Denetimi**

### **SPK'ya Göre Denetim Türleri:**

- **Sürekli (Yıl sonu) Denetimi**
- **Sınırlı (Ara Dönem) Denetimi**
- **Özel Denetim**



**İKİNCİ BÖLÜM:**  
**DENETİM STANDARLARI,**  
**MESLEK AHLAKI**  
**KURALLARI**  
**VE KALİTE KONTROL**  
**STANDARTLARI**



## Denetim çalışmalarının kalitesini güvence altına almak için denetçiler için oluşturulan rehberler:

- “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” (GKDS) veya “Uluslararası Denetim Standartları” (UDS)’ler,
- “Denetim Standartları”,
- “Meslek Ahlak Kuralları” ve
- “Kalite Kontrol Standartları” oluşturulmuştur.

## GENELE KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

- Söz konusu standartlar ilk kez 1947 yılında bir meslek örgütü olan Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulmuştur.
- Günümüzde ise Uluslararası Denetim Standartları adı ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmaktadır.

# GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

## Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar:

- *Mesleki Eğitim ve Deneyim*
- *Bağımsızlık*
- *Mesleki Özen*

## Çalışma Alanı Standartları:

- *Planlama ve gözetim standardı,*
- *İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı,*
- *Yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplama standardı,*

## Raporlama Standartları:

- *Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk*
- *Devamlılık Özelliği*
- *Açıklayıcı Bilgiler*
- *Denetçi Görüşü Beyanı*



## GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI devam...

- **Genel Standartlar / Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı:** Denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması gerektiğini belirlemektedir.
- **Genel Standartlar / Bağımsızlık Standardı:** Bağımsızlık müşteri baskısına karşı koyabilme veya denetçinin denetim kararlarında yansız kalabilme kabiliyetidir. Bağımsızlığın iki yönü bulunmaktadır;
  - Zihinde (düşünce) bağımsızlık
  - Görünüşte bağımsızlık

## GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI devam...

- ***Genel Standartlar / Mesleki Özen Standardı:*** Denetçinin denetim çalışmalarında azami mesleki özen ve titizliği göstermesi beklenmektedir.
- ***Çalışma Alanı Standartları / Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı:*** Sürekli denetimlerde bir yılı aşkın bir süre alacak olan denetim çalışmalarının iyi bir şekilde planlanması şarttır. Gözetim ise, denetim ekibinde yer alacak olan denetçi yardımcılarını yaptıkları işlerin izlenmesi ve onların yetiştirmelerinin sağlanmasıdır.

## GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI devam...

- **Çalışma Alanı Standartları / İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:** İşletmede varlıkların korunması, amaçlara ulaşılması, istenmeyen olayların engellenmesi ve güvenilir bilgi elde edebilmek için oluşturulan politika ve prosedürlere iç kontrol yapısı veya kısaca iç kontrol adı verilmektedir. Denetçinin iç kontrol yapısının tanınması ve kontrol riskini değerlendirmesi gerekmektedir.

## GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI devam...

- ***Çalışma Alanı Standartları / Yeterli Sayı ve Kalitede Kanıt Toplama Standardı:*** Denetçi müşteri işletme finansal tabloları hakkında uygun bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayıda ve kaliteli yani güvenilir kanıt toplamak zorundadır.
- ***Raporlama Standartları / Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:*** Denetçiden raporunda, incelenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk derecesini belirtmesi istenmektedir.

## GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI devam...

- **Raporlama Standartları / Devamlılık Özelliği Standardı:** Devamlılık ya da başka ifade ile tutarlılık ilkesi, muhasebede kullanılan politikaların zorunlu olmadıkça dönemden döneme değiştirilmemesidir.
- **Raporlama Standartları / Açıklayıcı Bilgiler Standardı:** Finansal tabloların doğruluğu, bunların GKMS'lere uygun olması yanında, yeterli miktarda bilgiyi içermesine bağlıdır.

## GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI devam...

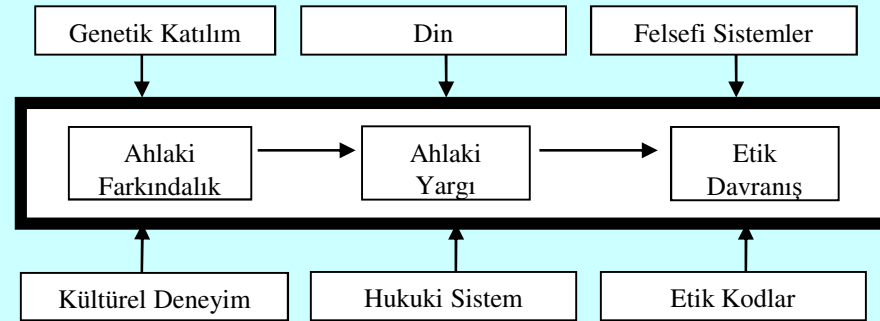
- ***Raporlama Standartları / Denetçi Görüşü Beyanı Standardı:***Denetçi denetim çalışmaları sonucunda incelediği finansal tablolara ilişkin ulaştığı görüşünü raporunda açıklamalıdır. Denetçi, şu dört görüş türünden en uygun olanı seçer. Bunlar;
  - Olumlu görüş,
  - Olumsuz görüş,
  - Şartlı görüş ve
  - Görüş bildirmekten kaçınmadır.

## MESLEK AHLAKI İLKE VE KURALLARI

- IFAC denetim standartları yanında meslek mensupları için meslek ahlaki (etiği) kurallarını da (Code of Ethics) yayınlamıştır.
- Meslek ahlaki veya meslek etiği aşağıdaki gibi tanımlanabilir:

*“Mesleki davranışla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur.”*

## Etik Karar Verme Süreci



Etik Kodlar üç gruptan oluşmaktadır. Bunlar:

- Şirket Kodları
- Şirket Faaliyet Politikaları
- Meslek örgütlerinin yayınlamış olduğu etik kodlardır. Örneğin: TÜRMOB tarafından yayınlanan "Etik yönetmeliği" gibi.



## Meslek Ahlak Kuralları Devam...

**Yönetmelikte Geçen Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken temel İlkeler şunlardır:**

- **Dürüstlük**
- **Tarafsızlık**
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen**
- **Gizlilik**
- **Mesleki Davranış**

## Meslek Ahlak Kuralları Devam...

IFAC tarafından belirlenen mesleki davranış kuralları başlıklar halinde şunlardır:

### **1. Bağımsızlık**

- a) Mali Açıdan Çıkar İlişkisi
- b) Yönetici veya İş gören İlişkisinin Varlığı

### **2. Dürüstlük ve Tarafsızlık**

### **3. Genel Standartlar**

- a) Mesleki Yeterlilik
- b) Mesleki Özen Gösterme
- c) Planlama ve Gözleme
- d) Yeterli Miktarda Geçerli Veri Toplanması

## Meslek Ahlak Kuralları Devam...

4. Standartlara Uygun Davranma
5. Muhasebe İlkeleri ile Uyum
6. Sır Saklama
7. Şarta Bağlı Ücret
8. Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Davranışlar
9. Reklam Yasağı
10. Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
11. Meslek Unvanı ve Şirketleşme
12. Meslek Ahlakı ile İlgili Yaptırımlardır.

## KALİTE KONTROL STANDARTLARI

- Kalite Kontrol Standartları denetim binasının çatısı konumundadır.
- Denetim Kalite Standartları; IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı - ISQC 1 ile UDS 220'dir.
- Denetim firması uygun güvence sağlamak, denetim firmasının ve personelinin mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal şartlara uymasını sağlamak, denetim firması ve sözleşme ortakları tarafından yayınlanan raporların bu koşullar altında uygun olmasını sağlamak için tasarlanmış bir kalite kontrol sistemini (KKS) kurmak zorundadır.

## Kalite Kontrol Standartları Devam...

Denetim firması aşağıdaki konularda makul güvenceyi sağlamak için politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bunlar:

- Etik kurallar,
- Bağımsızlık,
- Müşteri ilişkilerinin ve özel sözleşmelerin kabulü ve sürekliliği
- İnsan kaynakları
- Sözleşme ekiplerinin tayin edilmesi
- Sözleşme performansı
- Danışma
- Farklı düşünceler
- Kalite kontrolü gözden geçirme sözleşmesi
- İzleme
- Şikayet ve suçlamalar
- Dokümantasyondur.

## Kalite Kontrol Standartları Devam...

### **Kalite Güvence Sistemi (KGS):**


Ulusal düzeyde denetim işinin kalitesini sağlamak ve denetim kuruluşu ya da yasal denetçi tarafından yapılan işi gözden geçirmek amacıyla kurulan bir dış sistemdir. KGS iki başlıkta incelenebilir:

***a) Denetim firması düzeyinde kalite güvence (kalite kontrol) sistemi (İç Gözetim Sistemi)***

***b) Ulusal düzeyde kalite güvence sistemi (Dış Gözetim Sistemi)***


## Kalite Kontrol Standartları Devam...

- Ülkemizde dış gözetim açısından meslek örgütü ve düzenleyici kurumlar birlikte sorumludurlar.
- Sermaye piyasasında denetim yapan kuruluşların gözetimini **SPK**;
- Banka denetimi yapan denetim kuruluşlarının gözetimini **BDDK**;
- Tam tasdik işlemlerinin gözetimini **Maliye Bakanlığı**,
- Meslek mensuplarının genel denetimi ile disiplin cezalarının kesinleştirilmesini meslek odaları ve **TÜRMOB** gerçekleştirmektedir.
- Ancak halihazırda TBMM'de, "**Türkiye Denetim Standartları ve Kamu Gözetim Kurumu Kanunu Tasarısı**" görüşülmeyi beklemektedir.



**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:**  
**HİLELİ FİNANSAL**  
**RAPORLAMA VE**  
**DENETÇİNİN**  
**YASAL SORUMLULUĞU**





Gelişmiş ülkelerde ve ülkemizde 2000'li yılların başından itibaren ortaya çıkan büyük ölçekli **finansal skandalların** (ABD'de Enron, Worldcom, İtalya'da Parmalat, Türkiye'de İmar Bankası gibi) finansal tablo kullanıcılarını aldatma niyetiyle yapılmış olduğunun anlaşılması özellikle bağımsız denetim kuruluşlarını eleştirilerin odağı haline getirmiş ve **hile denetimi** (fraud auditing) konusunu ön plana çıkarmıştır.

## HİLELİ FİNANSAL RAPORLAMA

- Muhasebede **hata (error)**, şirket personelinin unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik gibi nedenlerle bilerek ve/veya istemeyerek yapmış olduğu yanlışlıklardır.
- Muhasebede **hile (fraud)** dediğimizde, hatadan farklı olarak kasıt aranmaktadır. Başkalarını yanıltma amacı taşıyan ve muhasebe kayıt ve işlemlerinde  bilinçli olarak  meydana getirilen düzensizliklerdir.

## **Hileli Finansal Raporlama Devam...**

**Hile yapan kişiye veya içinde bulunulan organizasyona yarar sağlar. Bu açıdan baktığımızda işletmede yapılan hileleri iki grupta inceleyebiliriz. Bunlar:**

- a) Çalışanların yaptığı hileler (Varlıklarının kişisel amaçlı kullanımı),**
- b) Finansal tabloların hileli bir şekilde düzenlenmesi (Yönetim hileleri)**

## Hileli Finansal Raporlama Devam...

- **Bağımsız denetçi, hile ve usulsüzlüğün gerçekleşip gerçekleşmediğine dair yasal bir saptama yapmaz.** Bağımsız denetçinin varlıkların kötüye kullanılması ve hileli finansal raporlamadan kaynaklanan iki tür hile ve usulsüzlüğü göz önünde bulundurmalıdır.
- **HFRlere örnek olarak şunlar verilebilir:** evrak sahtekarlığı; finansal tablolardaki olay ve işlemlerin kasıtlı olarak atlanması; muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması gibi.

## Hileli Finansal Raporlama Devam...

Hilenin muhasebe denetimi ile ve/veya muhasebe denetçisi ile ilişkisi **dolaylıdır**. Denetçinin asıl ilgi alanı; finansal tablolarda önemli tahrifata yol açan bir durumun bulunup bulunmadığına ilişkindir.

Bu nedenle hile ancak finansal tablolarda önemli tahrifata yol açıyorsa muhasebe denetçisi ile ilişkilidir.

## Hileli Finansal Raporlama Devam...

### HFR'nin gerçekleştirilmesinde kullanılabilir başlica yöntemler:

- nemli finansal kayıtların, destekleyici dokümanların ve işlemlerin tahrif edilmesi,
- Finansal olay, işlem, hesap ve diğer önemli bilgilerin finansal tablolarda önemli tahrifat yapacak şekilde bilinçli olarak yanlış yansıtılması,
- Muhasebe ilke ve politikaları ile ölçme, kayda alma, raporlama ve ekonomik olayların sunulmasına ilişkin prosedürlerin kasten yanlış uygulanması,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe ilke ve politikaları ile ilgili finansal rakamların uygun olmayan bir şekilde açıklanmasıdır.

## Hileli Finansal Raporlama Devam...

### Varlıkların kötüye kullanılmasında çalışanlar tarafından kullanılan yöntemler:

- Tahsilatların zimmete geçirilmesi,
- Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması,
- İşletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması,
- İşletmenin almadığı mal ve hizmetler için gerçek dışı satıcılara ödeme yapılması ya da yapılıyor gibi gösterilmesi,
- İşletmede olmayan çalışanlara, özellikle işten ayrılmış eski çalışanlara ödeme yapılmış gibi gösterilmesi,
- Varlıkların kişisel amaçlar için kullanılmasıdır.

## Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu

Hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında asıl sorumluluk işletme yönetimine aittir. **Yönetim;**

- İşletmede **dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturmalı,**
- Hem finansal raporlama hem de faaliyetlerin etkin ve verimliliği ile hukuka uygunluğunu sağlayacak **iç kontrol sistemi kurmalı** ve bu sistemi devam ettirmelidir.



## Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu Devam...

### HFR riskinin saptanmasında **denetçinin asıl sorumluluğu;**

- Finansal tablolarda hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlaması,
- Mesleki şüphecilik tutumu içerisinde çalışmalarını yürütmesidir.

**Mesleki şüphecilik;** bağımsız denetçi yapacağı değerlendirmeleri, işletme yöneticilerinin dürüstlüğü ve doğruluğu konusundaki inancına dayandıramaz.

## Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu Devam...

Hile ve usulsüzlüklerin tespit edilmesinde denetçinin **dikkate alacağı hususlar:**

- Mesleki şüphecilik,
- Bağımsız denetim ekibinin kendi içinde görüşmeler yapması,
- Risk değerlendirme yöntemleri,
- Yönetimin gözetim faaliyetlerinin anlaşılması amacıyla yapılan görüşmeler,
- Risk faktörleri,
- Beklenmeyen ve istisnai ilişkiler...

## Hileli Finansal Raporlamaya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu Devam...

Denetçinin HFR ile karşılaşması durumunda **denetime devam edip etmeme konusunda** şunlar söylenebilir;

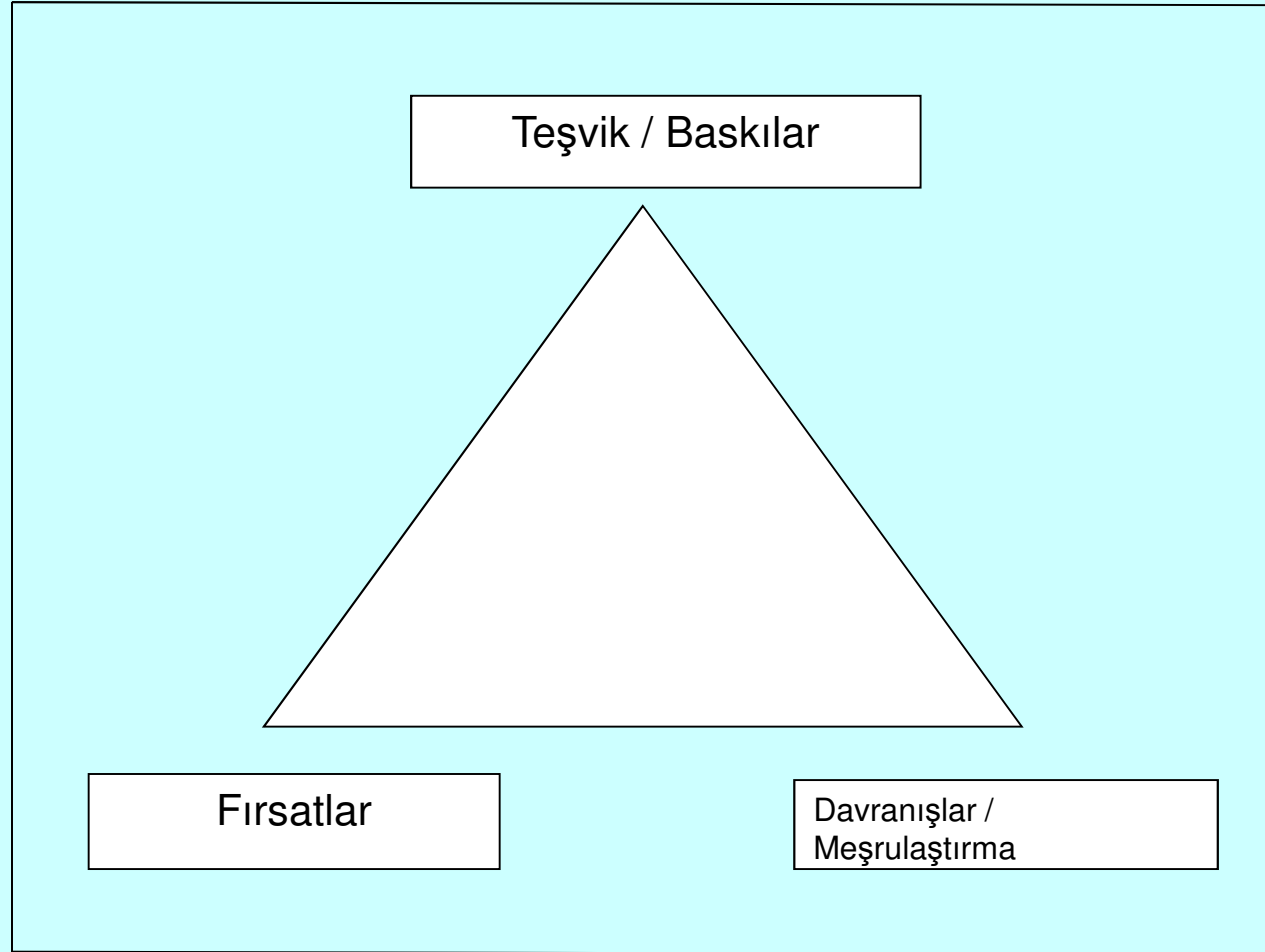
denetçi önemli hata hilelerde, yasa dışı uygulamalarda veya yetersiz finansal açıklamalar durumunda, bağımsız denetçinin ilk sorumluluğu bu tür yanlışlıkları düzeltilmesini yönetimden istemektir.


Yönetimin bu konudaki tutumu denetçinin görüşünü etkileyecektir Görüş bildirmeme veya olumsuz görüş bildirme gibi.

## Hileli Finansal Raporlamaya Yol Açan Risk Faktörleri

- Hile çok iyi gizlense bile, işletmedeki bazı **risk faktörleri** (kırmızı alarm- red flags-) denetçiyi alarma geçirmelidir. Örnek olarak; zayıf bir iç kontrol sisteminin varlığı, olağan olmayan banka faaliyetleri verilebilir.
- Denetçi hile risklerini değerlendirirken mesleki yargısını kullanır. **Hile üçgenini** göz önünde bulundurur.


# Hile Üçgeni





# **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM:**

## **TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİNİN GELİŞİMİ**



Türkiye’de muhasebe denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler **1987 yılından itibaren** yayınlanmaya başlamış ise de ilk uygulama örnekleri ekonomik gelişmelere paralel olarak **1970’li yıllarda** dış kredi kaynaklarından yararlanmak isteyen Türk firmalarının, muhasebe denetimi mecburiyeti ile karşılaşmaları ile başladığı bilinmektedir.

## **TÜRKİYE'DE MUHASEBE DENETİMİNİN YASAL GELİŞİMİ**

- **Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenlemeleri**
- **3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamındaki Düzenlemeler**
- **Diğer Düzenleyici Kurumların Düzenlemeleri**
  - **Bankacılık Alanındaki Düzenlemeler**
  - **Sigorta Murakabe Kanunu Kapsamında Getirilen Düzenlemeler**
  - **Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) Düzenlemeleri**



## Yasal Gelişim Devam...

### A) SPK'nın Muhasebe Denetimi ile İlgili Düzenlemeler

- **13 Aralık 1987 tarihli "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"**
- **Seri: X, No:22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği"**

## Yasal Gelişim Devam...

### SPK'nın Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilere İlişkin Düzenlemeleri

- **Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Aranılan Şartlar**
- **Yönetici ve Bağımsız Denetçilerde Aranılan Şartlar**
- **Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri**
  - **Alacakları Unvanlar;** sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısı.
  - **Mesleki Yeterlik**

## Yasal Gelişim Devam...

- **Hizmet İçi Eğitim ve Refakat**
- **Tam Zamanlılık**
- **Denetim Kuruluşları ve Denetçilerin Uyması Gereken Etik İlkeler:**
  - Mesleki Şüphencilik
  - Bağımsızlık
  - Mesleki Özen ve Titizlik
  - Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı
  - Reklam Yasağı
  - Sır Saklama
  - Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet

## Yasal Gelişim Devam...

# SPK Tarafından İMKB'de İşlem Gören Şirketlere Getirilen Yükümlülükler:

- **Denetim Komitesi Oluşturmak**
- **Finansal Tablo ve Yıllık Raporların İmza ve Bildirimi Sorumluluğu**

## Yasal Gelişim Devam...

### B) 3568 SAYILI MESLEK YASASI KAPSAMINDA GETİRİLEN DENETİME İLİŞKİN DÜZENLEMELER

- 3568 sayılı Kanun'un 2. maddesinde, "muhasabecilik ve mali müşavirlik mesleğini konuları sıralanırken; (c) bendinde "**denetim**" de sayılmaktadır. Kanun ayrıca kamu idarelerince yapılan denetim yükünü hafifletmek için **YMM'lere tasdik yetkisi** vermektedir.
- SM, SMMM ve YMM'lerin **Çalışma Usul ve Esaslarını düzenleyen Yönetmelikte** ise, üçüncü bölüm yani Md.48-60 arası meslek mensuplarının yapacakları denetimlerle ilgili usul ve esasları yani özet olarak standartları düzenlemektedir.

## Yasal Gelişim Devam...

### Tasdik İşlemleri:

YMM'ler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini **tasdik ederler**. İki türü vardır:

- **Tam tasdik** hizmeti;
- **Kısmi tasdik** hizmetleri

## Yasal Gelişim Devam...

### **TÜRMOB Tarafından Oluşturulan Kurumlar:**

- TÜRMOB tarafından oluşturulan kurullar da ülkemizde muhasebe denetimini gelişmesinde önemli aşamaları oluşturmaktadır. Bunlar:
  - Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER)
  - Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
  - Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK)

## **TTK TASARISI İLE DENETİM ALANINDA GETİRİLEN DÜZENLEMELER**

- **Tasarı mevcut sistemde TTK gereği anonim ve limited şirketlerde uygulanan ve beklentileri karşılayamayan “denetçilik (murakıplık) organı” nı kaldırmaktadır.**
- **Yeni düzenlemede anonim ortaklıkların bağımsız denetimi dış denetçiler (muhasebe denetçileri) tarafından gerçekleştirilecektir.**




## **TTK Tasarısı ile Getirilen Düzenlemeler...**


- **Muhasebe denetimden geçmeyen finansal tablolar ve yıllık rapor düzenlenmemiş hükmünde olacaktır.**
- **Tasarıda denetçi bağımsızlığına ilişkin bazı genel düzenlemeler öngörülmüştür.**
- **Denetçiler çalışmalarını sürdürürken UDS'leri referans olarak kullanmalıdırlar.**

## TTK Tasarısı ile Getirilen Düzenlemeler...

Özet olarak Tasarı ile muhasebe denetiminin **tabanı genişletilmektedir**. Tasarı'da bağımsız denetim kuruluşlarının esasları ve denetleme elemanlarının nitelikleri bir Tüzükle düzenlenir (Md.400) demek suretiyle, bu konuda gelecekte yapılacak **ikincil mevzuatın beklenmesi** gerektiği bildirilmektedir.



# **BEŞİNCİ BÖLÜM:** **DENETİMİN** **HEDEFLERİ**

- 
- Denetim bir yönüyle **işletme yönetiminin iddialarının test edilmesi** şeklinde değerlendirilebilir. Bir işletme yönetimi finansal tablolarını yayınladığında işletmenin ekonomik, finansal durumu, likiditesi, karın kaynakları hakkında bir bildirimde veya iddiada bulunmaktadır.
  - Denetçinin söz konusu iddiaların veya bildirimlerin doğruluğunu test etmesi, buna ilişkin kanıt toplaması gerekir.
  - Dolayısıyla denetçinin yönetimin iddiaları karşısında, kendisinin de denetim hedeflerini belirlemesi gerekmektedir.

## **DENETİM ÇALIŞMALARINI BÖLÜMLEME**

- Denetçinin denetim hedefine ulaşması için denetim çalışmalarını küçük birimlere bölerek yürütmesi gerekir.
- Söz konusu bölümlenme denetim ekibinin de görevlendirilmesi açısından önemlidir. Her birim ayrı ayrı denetim çalışmalarını yaptıktan sonra, sonuçlar bir araya getirilerek mali tablolar hakkında görüş oluşturulur.

## Denetim Çalışmalarını Bölümleme Devam...

Denetim çalışmalarının bölümlenmesinde iki farklı yaklaşımdan yararlanılır. Bunlar:

a) Mali tablo yaklaşımı; mali tablolarıda (bilanço ve gelir tablosu) yer alan hesap kalemleri itibariyle denetimin bölümlenmesidir.

b) Döngü yaklaşımı (cycle approach); benzer özellik gösteren yani birbirleriyle ilişkili hesap kalemlerinin bir araya getirilmesi ile oluşan döngüler/akımlar itibariyle denetimin gerçekleştirilmesidir.

## Döngü Yaklaşımında İlgili Hesaplara Örnekler:

İşlemler	Döngü	Hesaplar
1. Sermaye-fon temini ve yatırım yapılması.	Finansman/yatırım Döngüsü	Kasa, Arsa, Arazi, Makine ve Tesisler, Uzun Vadeli Borçlar, Sermaye
2. Malzeme ve iş gücü temini ile neticelenen yükümlülüklerin ödenmesi.	Harcama Döngüsü	Satın alma ile ilgili hesaplar (Hammadde, Ticari Mallar gibi), Borçlar, Kasa (Ödemeler)
3. Mamul üretimi	Üretim Döngüsü	Stoklar, Ödenecek ücretler
4. Mal ve Hizmetlerin Satışı ve Tahsilat	Gelir Döngüsü	Satışlar, Alacaklar, Alınan çekler, Kasa (Tahsilatlar)

## YÖNETİMİN İDDİALARI

- Yönetimin sunmuş olduğu mali tablolar aksi bir açıklamada bulunmadıkça yönetimin iddialarını oluşturur. Yönetim iddialarına ilişkin **bazı örnekler:**
  - Bütün varlıklar işletmede mevcuttur,
  - Bütün satış işlemleri kaydedilmiştir,
  - Stoklar uygun şekilde değerlendirilmiştir,
  - Borçlar işletmenin yükümlülükleridir,
  - Kaydedilen bütün işlemler içinde bulunulan dönemde meydana gelmiştir,
  - Finansal tablolarda yer alan bütün tutarlar doğru bir şekilde sunulmuş ve açıklanmıştır.



## Yönetimin İddiaları Devam....

Yönetimin İddiaları genellikle beş gruptan oluşmaktadır. Bunlar:

a) **Var Olma veya Oluşma** İddiaları

b) **Tamlık / Bütünlük** İddiaları

c) **Değerleme ve Dağıtım** İlişkin İddialar

d) **Haklar ve Yükümlülükler** İlişkin İddialar

e) **Sunuş ve Açıklamaya** İlişkin iddialar

## Denetçinin Denetim Hedeflerini Oluşturması

Denetçinin işlemler ile ilgili denetim hedefleri yönetimin iddiaları ile yakından ilgilidir ve söz konusu iddiaları araştırır. Denetçinin denetim hedefleri iki kısımda incelenir. Bunlar:

- Her bir işlem grubu için genel düzeyde denetim hedefleri,
- Hesap kalemleri için özel denetim hedeflerinden oluşur.

Denetçi bu ikisini birleştirmeyi de tercih edebilir.



Denetçinin Denetim Hedeflerini Oluşturması Devam...

## Genel Olarak İşlemlere İlişkin Denetim Hedefleri:

- a) Var olma (Gerçeklik):** Kaydedilen işlemlerin gerçekleşmiş olmasıdır.
- b) Tamlık (Bütünlük):** Mevcut işlemlerin kaydedilmesidir.
- c) Doğruluk:** Kaydedilen işlemlerin doğru tutarlarda gösterilmesidir.
- d) Sınıflandırma:** Günlük defterde işlemlerin uygun bir şekilde sınıflandırılmasıdır.
- e) Zamanlama (Dönemsellik):** İşlemlerin doğru tarihlerde kaydedilmesidir.

## Denetçinin Denetim Hedeflerini Oluşturması Devam...

### Özel İşlemlere İlişkin Denetim Hedefleri:

- a) Varolma (Gerçeklik)
- b) Tamlık (Bütünlük)
- c) Doğruluk
- d) Sınıflandırma
- e) Hesap Kesimi
- f) Ayrıntıların Birbiriyle Bağlantısı Olması
- g) Net Gerçekleşebilir Değer / Doğru Değerleme
- h) Haklar ve Yükümlülükler
- i) Sunuş ve Açıklama


## Stoklarla İlgili Yönetim İddiaları ve Denetim Hedefleri Örnek(Kısmen):


Yönetimin İddiaları	Genel Denetim Hedefleri	Stoklara Uygulanabilecek Özel Denetim Hedefleri
Var olma ve Meydana Gelme	Varolma	Bilanço tarihi itibariyle kayıtlı olan stoklar işletmede yer almaktadır.
Tamlık	Tamlık	Mevcut stokların hepsi sayılmıştır ve envanter listelerinde mevcuttur.
Değerleme ve Dağıtım	Doğruluk	Kaydi ve fiili stoklar uyumludur. Doğru fiyatla değerlendirilmiştir.
	Sınıflandırma	Stoklar; hammadde, yarı mamul, mamul mallar olmak üzere sınıflandırılmıştır.



# **YEDİNCİ BÖLÜM:**

## **İÇ KONTROLÜ TANIMA VE KONTROL RİSKİNİ DEĞERLEME**

- 
- Her işletmenin yazılı olsun olmasın bir **iç kontrol sistemi** mutlaka vardır. Örnek olarak; onay mekanizmaları, ekip toplantıları, açık iletişim, mutabakatlar, bütçe sistemi, erişim prosedürleri gibi.
  - Planlanmış denetim kanıtını azaltmak için denetçinin iç kontrolleri etkin bir şekilde değerlemesi yani, **iç kontrol yapısını tanıması** ve **kontrol riskini** değerlemesi gerekmektedir.

- 
- İç kontroller, finansal raporlamanın güvenilirliğinin yanı sıra, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile de ilgilidir.
  - Bağımsız denetçi asıl olarak işlemlerle ve dolayısıyla finansal raporlamanın güvenilirliği ile ilgili kontrollerle daha çok ilgilenir.
  - Ayrıca etkin iç kontroller hilelerin engellenmesine ve ortaya çıkartılmasına da yardımcı olur.

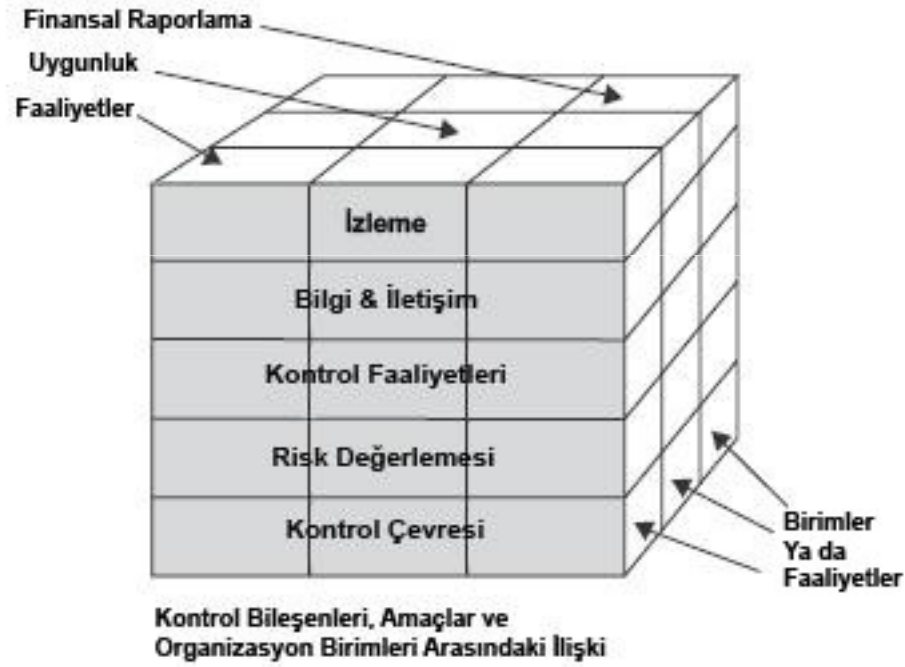


## **İÇ KONTROL KISIMLARI**

**Yönetimin kontrol hedeflerine ulaşmasında makul güvenceyi sağlamak amacıyla oluşturduğu kontroller başlıca beş kısımda incelenmektedir. Bunlar:**

- Kontrol ortamı,**
- Risk değerlendirme,**
- Kontrol faaliyetleri,**
- Bilgi ve iletişim,**
- İzlemedir.**

# Bir Örgütün İç Kontrol Modeli



## İç Kontrol Kısımları Devam...

- **Kontrol ortamı** iç kontrolün diğer unsurlarının temelini oluştur ve işletmedeki iç kontrollerin başarılı olmasında çok etkindir. İç denetim, kontrol ortamının önemli bir unsurudur.
- **Risk değerlendirme**, işletme amaçlarının başarılmasında ortaya çıkabilecek hata türlerinin tanımlanması ve analizi olarak ifade edilebilir.
- **Kontrol faaliyetleri** (prosedürleri) ise işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir. Örneğin; görevlerin ayrımı, yetkilendirme, yeterli belgeler ve kayıtlar, varlıklar ve kayıtlar üzerindeki fiziksel kontrol gibi.

## İç Kontrol Kısımları Devam...

- **Bilgi sistemleri** esas olarak çeşitli kontrol faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan bilgileri toplar.
- **İletişim** ise, finansal raporlamanın ötesinde, iç kontrol politika ve prosedürlerle ilgili olan personelin nasıl çalıştığı ve sorumlulukları ile ilgilidir.
- **İzleme** veya gözleme ise, bir sistemin başarısının niteliğini değerlendirme sürecidir.

## İÇ KONTROLÜ TANIMA

- Bağımsız denetçi, denetim planı için bir temel oluşturmak amacıyla müşteri işletmenin iç kontrol sistemini **tanır ve kontrol riskini** değerler. Şayet kontrol riski maksimum düzeyde değilse o zaman kontrol testlerini uygularlar.
- Bağımsız denetçi topladığı bilgileri **üç şekilde belgelendirir**. Bunlar:
  - a) Hikaye Etme (Not Alma) Yöntemi:* Müşteri işletmenin iç kontrolünün yazılı olarak tanıtılmasıdır.
  - b) Akış Şeması:* Bir iç kontrol akış şeması, işletmede işlemlerin ve belgelerin işleyişinin sistematik olarak ve sembollerle gösterilmesidir.
  - c) İç kontrol Anket Formu:* İç kontrolün yetersiz olduğu alanları saptamak amacıyla, her bir denetim alanı ile ilgili kontrollere ilişkin sorulardan oluşan anket formlarının kullanılmasıdır.

## KONTROL RİSKİNİ DEĞERLEME

- Denetçi müşteri işletmenin kontrol yapısı hakkında topladığı bilgiyi kontrol riskini (KR) değerlemede kullanır.
- Denetçi her bir döngüdeki başlıca işlem türleri için denetim hedefleri ile ilgili olarak KR değerler.
- Denetçi kontroller ve zayıflıkları saptadıktan sonra KR değerleyebilir.
- Denetçi iç kontrollerin yeterli olduğu görüşüne ulaşmışsa kontrol riskini maksimum düzeyin (%100) altında belirler. Ancak söz konusu durumu göstermek için kontrol testleri ile kanıt toplaması gerekecektir.

## KONTROL (UYGUNLUK) TESTLERİ

- Düşük değerlenmiş KR düzeyini desteklemek ve kontrollerin etkinliğini test etmek için gerçekleştirilen prosedürlere **kontrol testleri** adı verilmektedir.
- İç kontrollerin etkinliğini öğrenmek için denetçinin yararlandığı **yöntemler şunlardır:**
  - Uygun düzeydeki işletme personeli ile görüşme yapmak,
  - Belgeleri, raporları ve kayıtları incelemek,
  - Kontrol faaliyetlerini gözlemlemek,
  - İşletmenin prosedürlerini yeniden gerçekleştirmektir.

## İÇ DENETİM FONKSİYONUNUN BAĞIMSIZ DIŞ DENETİME ETKİSİ

- **İç denetim**, bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.
- İç denetimin faaliyet alanı genellikle birbirleriyle ilişkili **dört rolden** oluşur. Bunlar:
  - **Danışmanlık rolü,**
  - **Uygulayıcı rolü,**
  - **Raporlama rolü,**
  - **Düzenli test etme yani kontrol etme rolüdür.**



## İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi Devam...

- **Risk odaklı iç denetim (risk based auditing)** adı verilen bu yaklaşımda, denetimin odak noktasını yüksek riskli alanlar oluşturur. Böylece denetimde etkinliğin artırılması ile maliyet ve zaman tasarrufu sağlanmış olur.
- İşletmeler iç denetim hizmetlerini kendi bünyelerinde oluşturabilecekleri gibi dış kaynak kullanımı (**outsourcing**) yolu ile de temin edebilirler.
- **Organizasyon şemasında**, iç denetim biriminin doğrudan yönetim kuruluna bağlı olmaması, bağımsızlığı ve dolayısıyla etkinliği azaltabilir.

## İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetime Etkisi Devam...

- İç ve bağımsız denetçilerin **koordinasyonu**, denetimin başarılı ve etkin bir şekilde tamamlanmasına yardımcı olur. Ayrıca denetim tekrarlarını azaltır. Koordinasyon çabalarının sonucunda denetim verimliliğinin artması ve denetim ücretlerinin düşmesi beklenir.
- İç denetim fonksiyonu, bağımsız denetim çalışmalarını başlıca **üç yolla etkileyebilir**: Kontrol riskinin belirlenmesinde, iç kontrollerin tanınmasında ve uygulanacak testlerin tasarlanmasındadır.
- Ancak bunun için bağımsız denetçinin, iç denetçilerin **tarafsızlığını ve yeterliliğini**, çalışmalarının **kalitesini** test etmelidir.

## BİLGİ TEKNOLOJİSİNİN ETKİSİ

- **Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin bilgi teknolojisinden kaynaklanan risklere karşılık olarak nasıl davranıldığını öğrenmesi gerekmektedir.**
- **Sürekli denetim (continuous auditing) adı verilen bu denetim türünde müşteri işletmenin elektronik ortamında gerçekleşen işlemlere ilişkin verilerin ve bilgilerin, ortaya çıkar çıkmaz incelenebilmesi ve bu işlemlerin hemen ardından denetim raporunun oluşturulması mümkündür.**


## Bilgi Teknolojisinin Etkisi Devam...

- Bir işletmede IT kullanım düzeyi iç kontrollerin etkinliği ve verimliliğini artırabilir, bilginin doğruluğu ve zamanlılığına katkı sağlar. Ancak diğer yandan bir takım riskleri de beraberinde getirir.
- IT kontrolleri iki grupta incelenmektedir :
  - a) Genel kontroller:** İşletmede bütün uygulamaları etkileyen ve genellikle otomatik kontroller ile manüel kontrollerin karışımından meydana gelen kontrollerdir.
  - b) Uygulama kontrolleri:** Satış işlemleri, ücret bordrosu gibi özellikle uygulamalar için otomatik kontrolleri ifade eder.



# **SEKİZİNCİ BÖLÜM:**

## **DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ**

- 
- **Denetim alışmaları**, yapılacak görevlerin belirlendiği denetim programları çerçevesinde yürütülür.
  - Denetim programları, denetim planının ayrıntılarını içerir ve işletmenin döngü veya hesap kalemlerine ilişkin iddialarına yönelik uygulanacak denetim prosedürleri (testleri), **hangi denetçi** tarafından **ne zaman** gerçekleştirileceği gibi hususlar hakkında ayrıntıları inceler.
  - Denetçi denetim programları aracılığıyla **kanıt toplar**.

## Denetim Programının Yararları

- Denetim çalışmasının koordinasyon içerisinde yürütülmesi ve tamamlanması için bir rehber oluşturur.
- Denetim faaliyetini yürütecek denetçi yardımcılara kılavuzluk görevini görür.
- Gerekli planlamanın yapıldığını ve denetim sırasında yapılan işlerin kaydedildiğini kanıtlar.
- Denetim sürecinin her aşamasının uygulanışı ile ilgili yardımcılarnn sorumluluklarını belirler.
- Denetimde iş bölümünün ve zaman planlamasının uygulanmasını sağlar.
- Uygun bir planlamanın yapılmış ve önemli hususların unutulmamış olduğu konusunda güvence oluşturur.
- Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumu güven altına alır.

# Finansal Borçlar İle ilgili Denetim Programı

## Kesiti:

Denetim Prosedürleri	Çalışma Kağıdı	Denetleyen / Denetim Tarihi
Borçların vadesinin, faizinin, teminatının kreditorlerce açıklanmasının istenmesi.		
Teminat olarak taahhüt edilen varlıklar için kredi sözleşmelerinin vade ve şartlarının okunması,		
Uzun vadeli borçların ve vadelerinin hesaplanması, vadesi bir yılın altına inen borçların kısa vadeli olarak sınıflandırılıp, sınıflandırılmadığının kontrol edilmesi....		



## ÇALIŞMA KAĞITLARI

- Denetçinin **denetim süreci boyunca** topladığı kanıtları belgelemesi gerekir. Kanıtların belgelenmesi denetçinin çalışma kağıtları ile yapılır.
- Çalışma kağıtları; **kağıt, elektronik ortam** veya başka şekillerde tutulabilir. Çalışma kağıtlarına örnekler; denetim programları, analizler, doğrulama mektupları, kontrol listeleri, önemli sözleşmelerin kopyalarıdır.

## Çalışma Kağıtları Devam...

- Çalışma kağıtları bağımsız denetim sürerken hazırlanmalıdır. Denetçi, belgelendirme işlemini zamanında yapmalıdır.
- Çalışma kağıtları ile; uygulanan denetim tekniklerinin kim tarafından yapıldığı, ne zaman gerçekleştiği, bağımsız denetimin kim tarafından, ne zaman ve hangi kapsamda gözden geçirildiği belgelendirilmelidir.

## Çalışma Kağıtları Devam...

### Çalışma Kağıtlarının Başlıca Yararları:

- Çalışma kağıtları, toplanan kanıtlarla bağımsız denetim raporunun nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine olanak sağlar. Diğer yararları ise;
- Denetimin ilgili yasal düzenlemelere uygun yapıldığına **kanıt oluşturur,**
- Bağımsız **denetimin kalitesini** yükseltir.
- Bir dava halinde **savunma aracı** olarak kullanılır,
- Gelecek dönemlerdeki denetimlerde **kılavuzluk** görevi görür.

## Çalışma Kağıtları Devam...

### Çalışma kağıtlarının Hazırlanması ve Dosyalanması:

- Çalışma kağıtlarının hazırlanmasında; **başlık, endeksleme** olmalıdır. Tamamlanmış çalışma kağıtları yapılan denetim işini açıkça göstermeli, yeterli bilgi bulunmalı ve ulaşılan sonuçlar açıkça belirtilmelidir.
- Denetim standardına göre; bağımsız denetim raporu tamamlandıktan sonra **60 gün içerisinde** çalışma kağıtları bir araya getirilerek dosyalanır.
- Denetçi çalışma kağıtlarını, **devamlı dosya, cari dosya** ve idari amaçlarla kullanılan dosyalarda (yazışmalar vs.) bir araya getirmelidir.

## Çalışma Kağıtları Devam...

**Devamlı dosyada** yer alan çalışma kağıtlarına **örnekler;**

- Şirketin ana statüsü
- İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirmesine ilişkin çalışmalar,
- Örgüt şemaları
- İş ve belge akış şemaları
- Soru anket formları,
- Değerleme raporları,
- İmza sirküleri gibi.

## Çalışma Kağıtları Devam...

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 kağıtları gibi.

## Çalışma Kağıtları Devam...

- Çalışma kağıtlarınının mülkiyeti bunları düzenleyen **denetim şirketine** aittir.
- Çalışma kağıtları istenilmesi durumunda **yetkili mercilere** verilebilir.
- Dosyaların saklanma süresi, bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren **10 yıldır.**

## Çalışma Kağıdı Örnek:

		ABC A.Ş.			<b>B</b>	
		31.12.2008 Denetimi				
		Ticari Alacaklar				
No	Hesap	Referans	2007	2008	Değişim	
120	Alıcılar	<b>B-10</b>	1,000	1,500	50%	<b>B</b>
121	Alacak Senetleri	<b>B-20</b>	200	250	25%	
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	<b>B-25</b>	(50)	(60)	20%	
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	<b>A</b>	300	350	17%	
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		(300)	(350)	17%	
<b>Kısa Vadeli Ticari Alacaklar</b>			<b>1,150</b>	<b>1,690</b>		
				<b>F</b>		

**A** Şüpheli Alacakların tamamı için karşılık ayrılmış olup, dökümü aşağıdaki gibidir:

	2007	2008
Batak A.Ş.	100	100
Servet A.Ş.	150	150
Narin Ltd.	50	50
Ödemez Ltd.	-	50
	<b>300</b>	<b>350</b>

**B** Satışlar geçen yıla oranla %30 artarken ticari alacakların %50 artmış olmasının sebebi yılın ikinci yarısında ortalama vadelerin 30 günden 45 güne çıkmasından kaynaklanmaktadır.





**DOKUZUNCU BÖLÜM:**  
**DENETİM KANITLARI**  
**VE**  
**DENETİM TEKNİKLERİ**

## GENEL OLARAK DENETİMDE KANIT

- Denetimde kanıt toplama, denetçinin bizzat denetim işlemlerini gerçekleştirmesi demektir.
- Denetçi, planına uygun şekilde denetim programını gerçekleştirir yani çeşitli denetim tekniklerini uygulayarak finansal tablolar hakkında denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplar.

## Genel Olarak Denetimde Kanıt Devam...

Denetçilerin denetim kanıtı toplamadaki temel amaçları şunlardır:

- a) Müşteri ile ilgili **bilgi toplamak** ve **riskleri belirlemek**,
- b) Müşterinin **iç kontrol sisteminin** etkinliğini test etmek,
- c) Yönetimin finansal tablolarındaki bilgiler ile ilgili **iddialarının doğruluğunu** araştırmaktır.

## DENETİM KANIT TÜRLERİ

- Denetim kanıtları, **muhasebe sisteminden** elde edilen kanıtlar ve **destekleyici kanıtlar** olarak sınıflandırılır.
- **Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Kanıtlara örnekler :**
  - Yevmiye defterleri,
  - Büyük defter,
  - Yardımcı defter,
  - Çekler,
  - Elektronik fon transferi kayıtları,
  - Muavin defter kayıtları,
  - Maliyet dağıtım hesaplamaları gibi.

## Denetim Kanıt Türleri Devam...

- **Destekleyici Denetim Kanıtlarına Örnekler:**
  - Fiziksel kanıtlar (denetçinin fiziki inceleme/sayım sonucu elde ettiği kanıtlardır),
  - Üçüncü kişilerin ifadeleri /doğrulamalar (Ticari alacaklar, ticari borçlar, banka kredi ve mevduat hesapları ile ilgili doğrulamalar gibi),
  - İşletme personelinin beyanı,
  - Aritmetik kanıtlar,
  - Belgeye dayalı kanıtlar,
  - Analitik kanıtlardır.

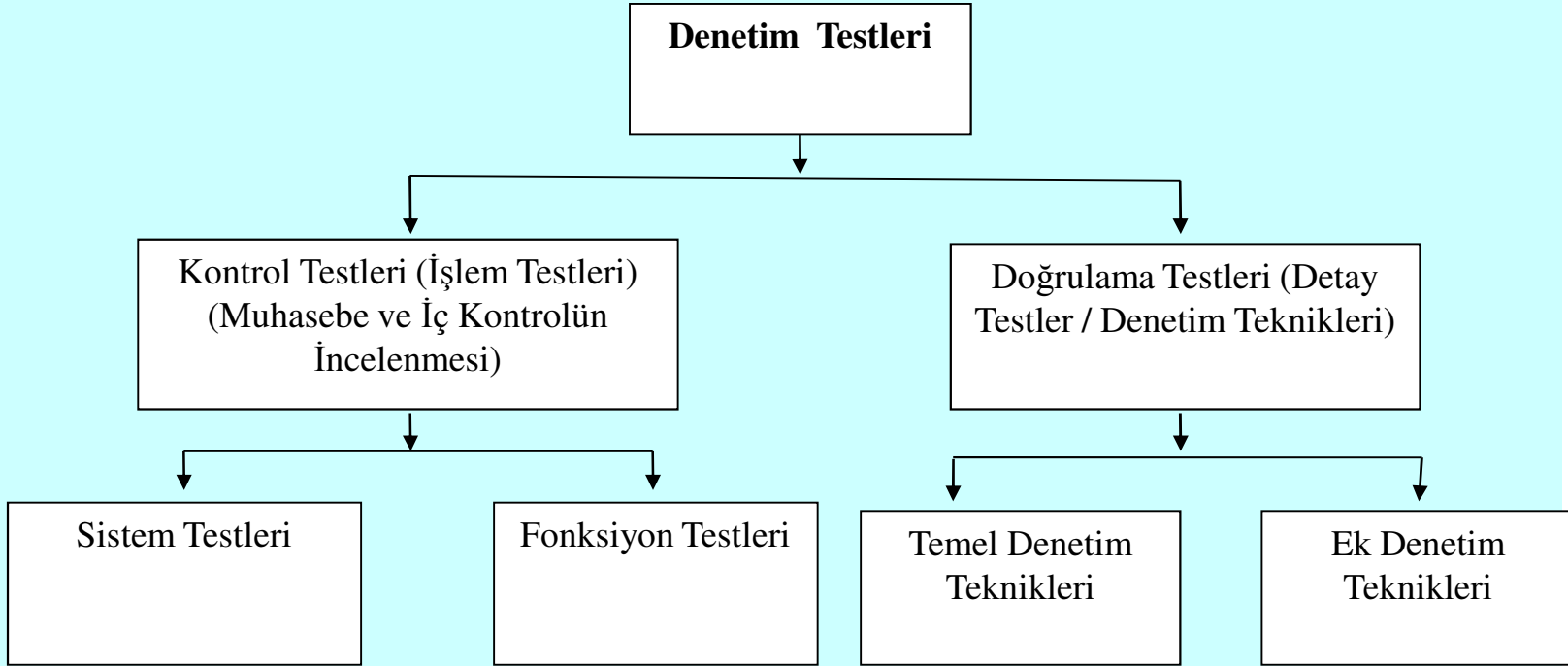
## KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİ

- Denetçinin **yeterli sayıda** ve **güvenilir** kanıt elde etmesi gerekmektedir.
- Kanıtların **güvenilirliğine etki eden faktörler** şunlardır:
  - Kanıtın **ilgili olması** yani elde edilen kanıtın doğrudan denetim hedefi ile ilgili olması,
  - Kanıtın **kaynağı**, güvenilirlik derecesinin önemli bir göstergesidir.
  - Kanıtın **zamanlığı**, yani ne zaman elde edildiği de güvenilirliğini etkiler.
  - Kanıtın **objektifliği**, yani objektif kanıtlar daha güvenilirdir.

## KANITLARIN YETERLİ SAYIDA OLMASI

- Denetçinin denetim hedefleri doğrultusunda, ne kadarlık kanıtın yeterli olacağı denetimi gerçekleştirilen denetçinin yargısına bırakılmakla birlikte, etki eden faktörler bulunmaktadır. Bunlar:
  - Önemlilik,
  - Risk,
  - Nitelik,
  - Ekonomik etkenler,
  - Ana kütlenin büyüklüğü ve özellikleridir.

# DENETİM TESTLERİ VE İŞLEMLERİ





## Denetim Testleri Devam...

### Kontrol Testleri

Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesidir. Denetçiler, aşağıdaki hususlar açısından iç kontrol sistemini incelerler;

- a)** İç kontrol sisteminin **yeterli olup olmadığı** (sistem testi),
- b)** Mevcut iç kontrol sisteminin **etkin çalışıp çalışmadığı** (fonksiyon testi).

## Denetim Testleri Devam...

### Doğrulama Testleri (Detay Testleri):

Genellikle **dönem sonlarında** hesap kalemleri ya da döngülere yönelik yapılan çalışmalardır. Bu aşamada denetçi finansal tabloları iki açıdan inceler:

- a) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğruluğunu inceler,
- b) Sunulan bu bilgilerin dönemler arası veya sektörel bazda karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkileri inceler.

## **DENETİM TEKNİKLERİ**

- **Denetim işlemleri denetim tekniklerinin uygulanması ile sağlanır.**
- **Genellikle denetim tekniği ifadesi yıl sonlarında maddi doğruluk testleri için kullanılmakla birlikte, aslında daha geniş kapsamlıdır.**
- **Başlıca denetim teknikleri şunlardır:**

## Denetim Teknikleri Devam...

### **Başlıca denetim teknikleri:**

- Fiziki inceleme tekniği,
- Doğrulama tekniği,
- Belgelerin incelenmesi tekniği,
- Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği,
- Yeniden hesaplama tekniği,
- Gözlem tekniği,
- Ayrıntılı inceleme tekniği,
- Soruşturma (Görüşme) tekniği,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği,
- Analitik inceleme tekniğidir.

## Denetim Teknikleri Devam...

- ***Fiziki İnceleme Tekniği:***  
Belgelerin ve kayıtlarda gösterilen fiziki kıymetlerin gerçekten var olduklarının görölmesi ve varlığı saptanan kıymetlerin denetlenen işleme ait olduğunun resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması işlemidir.
- ***Doğrulama (Teyit/Mutabakat) Tekniği:***  
Denetçinin belirlediği çerçevede, denetlenen dışındaki bir kaynaktan denetlenenin yazılı talebiyle bilgi istenmesi ve bu bilginin doğrudan denetçiye iletilmesi işlemidir.  
Üç farklı uygulama şekli bulunmaktadır:
  - a) Olumlu Doğrulama
  - b) Olumsuz Doğrulama
  - c) Boş Bakiyeli Doğrulama

## Denetim Teknikleri Devam...

- ***Belgelerin İncelenmesi Tekniği:***  
İşletmenin faaliyetleri ve finansal tablolarına ilişkin her türlü belgenin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı şekilde incelenmesi işlemidir.
- ***Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği:***  
Denetçinin örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırması işlemidir.
- ***Yeniden Hesaplama Tekniği;***  
Muhasebede yapılan kayıtların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir.

## Denetim Teknikleri Devam...

- **Gözlem Tekniği;**  
Denetçinin belirli faaliyetlerin yürütülmesi sırasında hazır bulunmasını ifade eder.
- ***Ayrıntılı (Derinlemesine) İnceleme Tekniği:***  
Bu teknik yardımıyla denetçinin bir kaydın, bir hesabın veya bir tablonun ayrıntılı olarak derinlemesine incelenmesi amaçlanır.
- ***Soruşturma (Görüşme) Tekniği:***  
Denetçinin, iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi alması işlemidir.
- ***İlgili hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği;***  
Muhasebede belirli hesaplar arasında yakın ilişki söz konusudur.

## Denetim Teknikleri Devam...

- ***Analitik İnceleme Tekniği:***

***Analitik incelemelerin denetimde kullanılması, bazı hesaplar arasında anlamlı ilişkiler (oranlar) kurulması ve bu oranlar aksi veya olağandışı bir durum doğmaz ise değişmez mantığına dayanmaktadır.***

***Analitik incelemeler, **tek başına denetim** kanıtı sayılmazlar ve diğer denetim tekniklerini destekleyici bir nitelik gösterirler.***

***Analitik inceleme tekniği **türleri** şunlardır:***

- ***Karşılaştırmalı analiz,***
- ***Oran analizi,***
- ***Mantıklılık analizi***




## BAZI DENETİM ALANLARINDA UYGULANACAK DENETİM İŞLEMLERİ

- Özelliği olan bazı denetim alanlarında analitik incelemelerle yetinilmeyip ayrıntılı denetim tekniklerini uygulamak meslek sorumluluğu ile doğrudan ilişkili olduğu kadar, Uluslararası Denetim Standartlarında da ayrıca belirlenmiş bulunmaktadır. Bu alanlar:
  - a) Envanter çalışmalarında hazır bulunmak,
  - b) Alacaklarda mutabakat,
  - c) Hukuki anlaşmazlıkların incelenmesi,
  - d) Mali yatırımların değerlemesi ve açıklanması
  - e) Bölümlere göre raporlamadır.

## DENETİMDE ÖRNEKLEME

- Denetçi kanıt toplarken örnekleme yöntemine başvurur.
- 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 (**istatistikî örnekleme**).




**ONUNCU BÖLÜM:**

**DENETİM**


**ÇALIŞMALARININ**

**TAMAMLANMASI VE**

**RAPORLAMA**



**"Denetim raporu, denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını kapanan hesap dönemi itibariyle doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulunduğu bir belgedir".**

- 
- **Denetimin tamamlanması ve raporlanması süreci üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar:**
    - **Denetim çalışmalarının tamamlanması,**
    - **Denetim raporunun düzenlenmesi**
    - **Bilanço ve rapor tarihinden sonraki işlemlerdir.**

## DENETİM ÇALIŞMALARININ TAMAMLANMASI

- Denetçinin, denetimi tamamlayıcı nitelikte **yapacağı çalışmalar** şunlardır:
  - Yapılan Denetim Programının Yeniden Gözden Geçirilip **Atlanılan Bir Hususun** Olup Olmadığının Araştırılması
  - Gelecekteki Olası **Belirsizliklerin** Değerlendirilmesi
  - Bilanço Tarihinden Sonraki **Önemli Olayların** Gözden Geçirilmesi
  - **İlişkili İşlemlerin** İncelenmesi
  - **Teyit (Beyan) Mektubu** Alınması
  - **Genel Analitik Testler** Yapılması

## Denetim Çalışmalarının Tamamlanması Devam...

- **Gelecekteki belirsizlikler**, doğrudan doğruya işletmeyle üçüncü kişiler arasında olan ve denetim raporunun yazılma aşamasına kadar sonuçları net olarak ortaya çıkmamış belirsizlikleri içerir.
- **Bilanço tarihinden sonraki olaylar** denetim çalışmasının sona erdiği tarihe kadar gerçekleşen olaylar olarak tanımlanır.
- **İlişkili işlemlerden** kastedilen; işletmenin önemli miktarda mal aldığı ve sattığı işletmelerle olan ilişkileri dikkatli bir şekilde incelenir.

## Denetim alışmalarının Tamamlanması Devam...

- **Müşteri İşletmeden Teyit (Beyan/Güvence) Mektubu Alınması:**  
Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğuna ve finansal tabloları onayladığına dair kanıt oluşturacak teyit mektubu temin eder.
- **Genel Analitik Testler Yapılması:**  
Müşteri işletmenin mali tablolarının son taslağı üzerinde genel analitik testler yaparak bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliğı ölçülmeye çalışılır.



## DENETİM RAPORUNUN DÜZENLENMESİ

- Denetim raporları kapsam açısından **kısa** ve **uzun şekilli** denetim raporları olmak üzere iki türü bulunmaktadır.
- Muhasebe denetiminin sonucunda düzenlenen raporda ne tür bilgilerin yer alacağını ve şeklinin nasıl olacağını belirleyen standartlara **raporlama standartları** denilmektedir.

## Denetim Raporunun Düzenlenmesi Devam...

- ***Denetimin Amacı veya Ne Tür Bir Denetim Olduğu;***

Denetçi sadece yıl sonlarında düzenlenen mali tablolar üzerinde yeterli kanıt toplayarak tam bir denetim gerçekleştirebileceği için görüş bildiriminde de tam veya doğrudan bir görüş bildirir. Bunun dışındaki denetimlerde (ara dönem ve özel dönem denetimleri) yeterli kanıt toplayamayacağı için dolaylı bir görüş bildirir. Tam güvence veremez.

- ***Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya Mevzuata Uyum;***

Denetçi görevi hangi esasa görev almışsa, söz konusu esaslara/mevzuata uygunluğu araştırır.

## Denetim Raporunun Düzenlenmesi Devam...

- ***Muhasebe Politikalarında Değişikliklerin Bildirilmesi;***

Mali Tabloların gerek şekil, gerekse kapsamını oluşturan değerlendirme ilkeleri açısından, eğer haklı gerekçeler yoksa yıldan yıla farklılıkların olmaması gerektiğini ifade eder.

- ***Tam Açıklama Kuralına Uyulması;***

Karar alacaklar için önemli olan tutarlardan bilanço ve eklerinde yeterli bilgi verilmiyorsa, denetçi denetim görüşünü değiştirmeden bu durumu denetim raporunda açıklar. Hatta mali tablo eklerinde bu önemli bilgilere yer verilmiş olsa dahi, denetçi olayın önemini dikkate alarak özet raporunda açıklamalar yapar.

## Denetim Raporunun Düzenlenmesi Devam...

- **Önemli Aksaklıkların Bildirilmesi;**  
Denetim sürecinde bazı durumlar meydana gelir ki, denetçi elinde olmadan yeterli kanıt toplayamaz. Bu durum onun görüşünün güvenilirlik derecesini azaltır. Denetçi böyle durumları denetim raporunda belirtmek zorundadır.
- **Görüş Bildirme;**  
Denetçi mutlaka bir denetim görüşü bildirmek zorundadır. Görüş türleri şunlardır:
  - **Olumlu** Görüş
  - **Şartlı** Görüş
  - **Olumsuz** Görüş
  - **Görüş Bildirmekten Kaçınma**

## Denetim Görüşü Oluşturma Kriterleri:


Önemlilik Düzeyi	ÖNEMSİZ	ÖNEMLİ	ÇOK ÖNEMLİ
Sorun Türü			
Seçilen Muhasebe Politikalarına Uyulmasında Sorun	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Muhasebe Yöntemlerinin Uygulanmasında Sorun	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Finansal Tablo Açıklamalarının Yetersiz Olması	OLUMLU	ŞARTLI	OLUMSUZ
Çalışma Alanında Sınırlama	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Belirsizlikler	OLUMLU	ŞARTLI	GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA <sup>125</sup>

## **DENETİM RAPORUNUN NİTELİĞİ VE ŞEKLİ**


- **Denetim raporunun unsurları:**
  - **Muhatap,**
  - **Giriş paragrafı**
  - **İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu**
  - **Bağımsız denetçinin sorumluluğu**
  - **Bağımsız denetçi görüşü**
  - **Diğer raporlama yükümlülükleri**
  - **Bağımsız denetçinin imzası**
  - **Bağımsız denetim raporunun tarihi**
  - **Bağımsız denetim kuruluşunun adresi**



**ON BİRİNCİ BÖLÜM:**  
**DENETİM ALANLARI**  
**İTİBARIYLA DENETİM**  
**İŞLEMLERİ**

- 
- Her bir hesap kalemine ya da döngüye ilişkin denetim açıklamalarında denetçinin gözeteceği **başlıca üç husus** bulunmaktadır. Bunlar:
    - **a)** Hesap kalemi ile ilgili olarak **denetimin hedeflerini** belirlemek,
    - **b)** Hesap kalemine ilişkin müşteri işletmenin iç kontrol sistemini tanımak ve kontrol riskini değerlendirmeye yönelik işlemleri gerçekleştirmek (**kontrol testleri uygulamak**),
    - **c)** Kontrol testlerinin sonuçlarına dayanarak hesap kalemine ilişkin ayrıntılı (detay) testleri (**maddi doğruluk testleri**) gerçekleştirmektir.



- 
- Bunlardan **kontrol testleri** işletmenin iç kontrol sistemini ve kontrol fonksiyonların anlamaya yönelik olup, genellikle dönem içerisinde gerçekleştirilir.
  - **Maddi doğruluk testleri** ise hesap kaleminin değerlendirilmesi, sınıflandırılması vb. hususlar gözetildiği için ağırlıklı olarak dönem sonlarında gerçekleştirilir.

## KASA HESABININ DENETİMİ

- Kasa hesabının denetiminde de denetçi aşağıdaki **denetim hedeflerine** ulaşmaya çalışır.
  - Kasa hesabında görülen nakit gerçekten var mıdır? (**Gerçeklik**)
  - Fiilen mevcut paranın tamamı işletmeye ait midir? (**Mülkiyet**)
  - Tüm nakit tahsil ve tekiyelerini kapsamakta mıdır? (**Tamlık**)
  - Özellikle yabancı para mevcutları varsa doğru değerlendirilme yapılmış mıdır? (**Değerleme**)
  - Bilançoda doğru yerde gösterilmiş midir? (**Sınıflama**)

## **Kasa Hesabının Denetimi Devam...**

- **Denetçi şirketin riskli alanlarını ortaya çıkarabilmek için iç kontrol sistemini ve bu arada kasa işlemlerinde uygulanan kontrol işlemlerinin etkinliğini test edecektir.**
- **Kasa Hesabının yıl sonu denetiminde (Detay testlerde);**
  - **Kasanın sayılması ve tutanakla tespit edilmesi,**
  - **Kasadaki yabancı paraların değerlemesine dikkat edilir.**

## BANKALAR, ALINAN / VERİLEN ÇEKLER HESABININ DENETİMİ

- Söz konusu 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 hiç bir hesap bakiyesi veya alınan/verilen çek kalmamalıdır (**Tamlık**).
  - Yabancı para hesapların değerlemesi doğru yapılmalıdır (**Değerleme**).
  - Bankalardan kazanılan gelirler mutlaka dönemin gelirlerine kaydedilmelidir (**Dönemsellik**).
  - Bilanço ve Gelir Tablosu'nda doğru sınıflama ve gösterim yapılmalıdır (**Sınıflandırma**).

## **Bankalar, Alınan / Verilen Çekler Hes. Denetimi Devam...**

- **Dönem içinde bu hesaplarla ilgili olarak işletmenin iç kontrol sistemi anlaşılmaya ve etkinliği test edilmeye çalışılır (kontrol testleri).**
- **Bu hesapların denetimi ile ilgili olarak yıl sonunda bankalara teyit mektubu gönderilir. Bu mektupla banka ile olabilecek tüm olası durumlar hakkında bilgi alınır.**

## ALACAKLARIN DENETİMİ

- Her türlü alacak hesaplarının **denetiminde 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 veya fazla bir rakama yer verilmemesi (**bütünlük**),
  - Bilançoda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre değerlendirme yapıldığından emin olmak (**değerleme**),
  - Bilançoda doğru sınıflama yapıldığından emin olmak (**sınıflama**).

## **Alacakların Denetimi Devam...**

- **Alacakların denetimi ile ilgili maddi doğruluk testleri şunlar olabilir:**
  - **Şüpheli alacaklar karşılığı ayrılması,**
  - **Senetsiz alacaklar için teyit mektubu gönderilmesi,**
  - **Senetli alacaklara reeskont yapılması gibi.**

## STOK HESAPLARININ DENETİMİ

- Stok hesaplarının denetiminde amaç veya ulaşılması gereken **denetimin hedefleri** şunlardır:
  - Stok hesaplarına girişlerin ve çıkışların **gerçek olduklarından** emin olmak,
  - Bunların maliyet bedellerine uygun şekilde **kayıtlara alındığından** emin olmak,
  - Yıl içinde tükenen veya satılan stok kalemlerinin tam olarak Üretim Maliyeti, Mamul/Yarımamul Maliyeti, Satılan Malın Maliyeti **hesaplarına verildiğinden** emin olmak,
  - İşletme mülkiyetindeki tüm stokların **envantere dahil** edilmiş olunmasından emin olmak,
  - Envanterde yer alan stokların **doğru değerlemeye** tabi tutulduğundan emin olmak.



## Stok Hesaplarının Denetimi Devam...

- Stoklarla ilgili dikkat edilecek **kontroller** şunlar olabilir:
  - Hammadde, Malzeme, Mamul ambarlarının fiziken ve personel olarak ayrılması, buralara giriş ve çıkışların **kontrol altına alınması**,
  - Ambara malzeme girişlerinin ve çıkışlarının mutlaka **belge ile yapılması**, stok kartlarının kullanılıyor olması,
  - Stok kartları ile fiili mevcut yıl sonlarına kalmadan sık aralıklarla **karşılaştırarak**, çalınma, bozulma veya yanlış kayıtları zamanında tespit edilmesi,
  - Depo ve ambarlardaki kayıtlar ile muhasebe de tutulan kayıtların **karşılaştırılması** gibi.

## ALINAN VE VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARININ DENETİMİ

Alınan Sipariş Avansları Hesabının ayrıntılı (detay) denetiminde önem arz eden hususlar şunlardır:

- Sipariş alınışına ilişkin **kayıtların**, kasa/banka hesabıyla karşılıklı olarak **doğru yapılıp yapılmadığı**,
- Alınan avansların takip edildiği hesabın Ticari Borçlar grubunda **yer almaması gerektiği**,
- Yabancı para cinsinden alınan avansların bilanço gününde **değerlemesinin yapılıp yapılmadığı**,
- Malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği dönemde Alınan Sipariş Avansları hesabının borcu karşılığı gelir/satış hesaplarının **alacaklandırılıp alacaklandırılmadığı**,
- Malın teslimi ya da hizmetin ifası sonrasında eğer varsa avans fazlası tutarın **borç hesaplarına intikal ettirilip ettirilmediği**dir.

## Alınan – Verilen Sipariş Avansları Devam...

- Verilen Sipariş Avansları Hesabının **ayrıntılı (detay) denetiminde** ise önem arz eden hususlar şunlardır:
  - Sipariş verişine ilişkin kayıtların, kasa/banka hesabıyla karşılıklı olarak **doğru yapıp yapılmadığı,**
  - Verilen avansların takip edildiği hesabın Ticari Alacaklar grubunda **yer almaması gerektiği,**
  - Yabancı para cinsi ile verilen avansların bilanço gününde **değerlemesinin** yapılması,
  - Malın teslim alındığı veya hizmetin ifa edildiği dönemde Verilen Sipariş Avansları hesabının alacağı karşılığı gider/emtia hesaplarının **borçlandırılması** gerektiğidir.

## DURAN VARLIKLARIN DENETİMİ

- Bu hesapların denetiminde ulaşılabacak **denetim hedefleri** şunlardır.
  - İşletmenin mülkiyetinde olan **tüm fiziki varlıkları** tespit etmek,
  - Bunların **kullanılabilir olduğunu** tespit etmek,
  - Gerek satın alınması, gerekse kullanılması sırasında iyi korunup korunmadığını tespiti. Dolayısıyla mevcut **iç kontrol sisteminin** yeterli ve fonksiyonel olup olmadığı hakkında yargıya varmak,
  - Satın alma sırasında ve yıl sonlarında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun **kayıt ve değerlemesinin** doğruluğunu görmektir.

## MALİ BORÇLARIN VE FİNANSMAN GİDERLERİNİN DENETİMİ

- Mali borçların ve finansman giderlerinin denetiminde ulaşılması gereken **denetim hedefleri** şunlardır.
  - Bilançoda gösterilen mali borçların **tamamen** işletmenin faaliyetlerinden kaynaklandığını,
  - Bunların tutarlarının **gerçek olduğu**,
  - Finansman giderlerinin yıl içinde kullanılan kaynakların toplam maliyetini yansıttığı, **doğru hesap dönemi kesimi** yapıldığı,
  - Borçların bilançoda itfa değeri ile değerlendirildiği dolayısıyla **doğru değerlendirme** yapıldığı gibi.

## Mali Borçların ve Finansman Giderlerinin Denetimi Devam...

- İç kontrol sistemi kapsamında alt sistemlere veya yazılı prosedürlere bu denetim alanında pek rastlanmaz.
- Muhasebe sistemi içinde sorunlar çözülmeye çalışılır.
- Yine de işletmenin **pahalı krediler** kullanmaması, **çift ödemeler** yapmaması, faiz ve ana para geri ödemelerinde **gecikme nedeniyle faiz**, ceza ve itibar kaybına uğranılmaması için **kontroller** oluşturulmuş olmalıdır.

## Mali Borçların ve Finansman Giderlerinin Denetimi Devam...

Bu denetim alanında maddi doğruluk testleri kapsamında dikkat edilmesi gereken hususlar:

- Eğer tahvil vb. sermaye araçları ile borçlanma yapılmışsa, yıl sonlarında **faiz gider tahakkuku** yapılıp yapılmadığı,
- Eğer bankalardan kredi kullanılmış ise **son döneme ait faiz ve kur farklarının** hesaba alınıp alınmadığı,
- Faizlerden ve kur farklarından yatırımlarda kullanılan kısma isabet eden kısmın **bu varlıkların maliyetine** verilip verilmediği,
- Uzun vadeli kredilerden izleyen yıl ödenecek anapara, taksit ve faiz tahakkuklarının kısa vadeli mali borçlara aktarılıp aktarılmadığıdır.

## TİCARİ BORÇLARIN DENETİMİ

- Ticari borçların iç kontrol sistemi, satın almalar ve ödemeler kapsamında düzenlenir.
- Bu hesapların **ayrıntılı (detay) 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.



## SERMAYE HESAPLARININ DENETİMİ

Sermaye hesaplarının denetiminde, **denetimin hedefleri** şunlardır:

- Eğer dönem içinde sermaye artırımını (bedelli, bedelsiz) yapmış ise, bunun ilgili düzenlemelere **uygun** yapılıp yapılmadığının saptanması,
- Dönem içinde dağıtılan **kar paylarının** mevzuata uygun bir şekilde ve gerçekten hak sahiplerine yapılıp yapılmadığının tespit edilmesi,
- Ayrılması gereken **yedeklerin** doğru hesaplanıp hesaplanmadığının tespiti,
- Öz sermaye hesaplarının bilançoda **uygun şekilde** sınıflandığının tespiti gibi.

## SATIŞLARIN VE GELİRLERİN DENETİMİ

- **Söz konusu hesaplarla ilgili denetimin hedefleri şunlardır:**
  - 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 **sınıflamasıdır**.
  - 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.

## DÖNEM GİDERLERİNİN DENETİMİ

- Giderlerin denetimine ilişkin **doğrulama testlerine** aşağıdaki örnekler verilebilir:
  - Gider hesaplarında dönemselilik ilkesi gereği **180–280** Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler Hesapları için doğrulama testleri yapılabilir.
  - Bu hesaplarda hesap dönemi sona ermeden ödenmediği için **kayda geçmeyen giderlere** çokça rastlamak mümkündür.
  - Gider hesaplarına ilişkin **analitik incelemeler** yapılarak önceki dönemin giderleri ile karşılaştırılır.