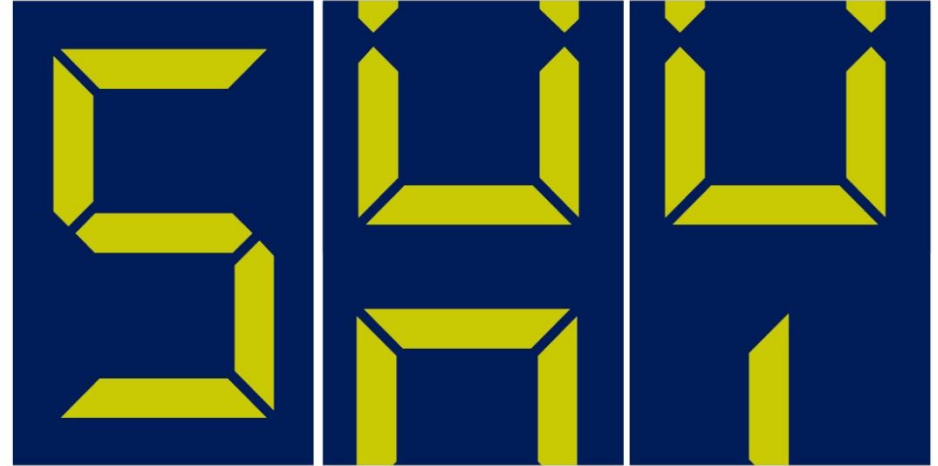


Bağımsız Denetim ve Süreçleri



Bağımsız denetim ve süreçleri

- Bağımsız denetimin amacı ve türleri
- Denetim teknikleri
- Denetim süreci ve aşamaları

Denetim nedir ?

Denetim bir işletmenin mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır.

Denetim nedir ?

Bu tanımda dikkat çekilmesi gereken üç önemli unsur vardır.

Bunlardan birincisi **dış denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır**. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği standartlardır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere yada yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Denetimde kullanılacak standartlar denetimin amacına göre değişmektedir.

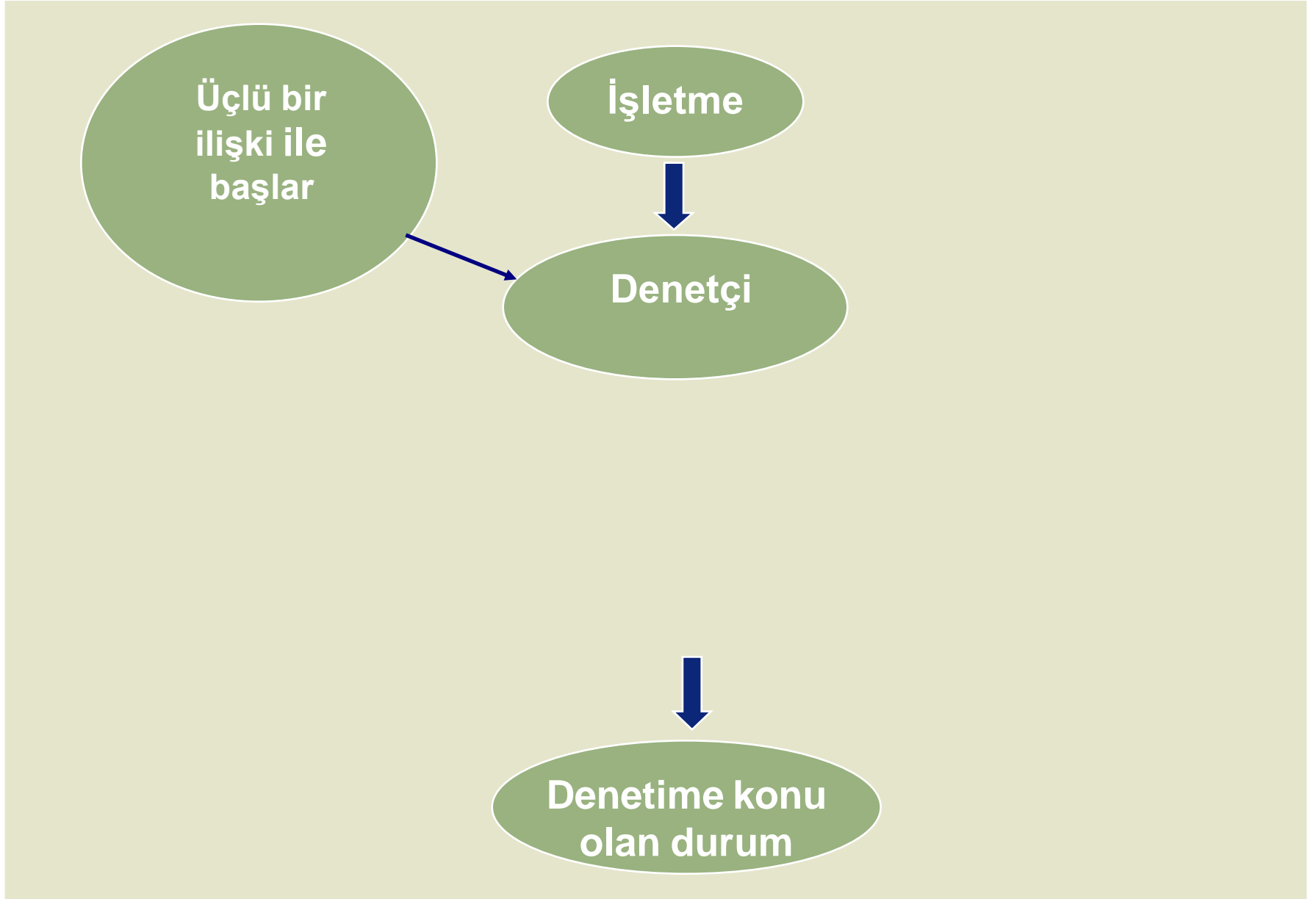
Denetim nedir?

İkinci önemli unsur **bağımsızlık ilkesidir**. Yapılan denetimin değeri denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı mali tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir.

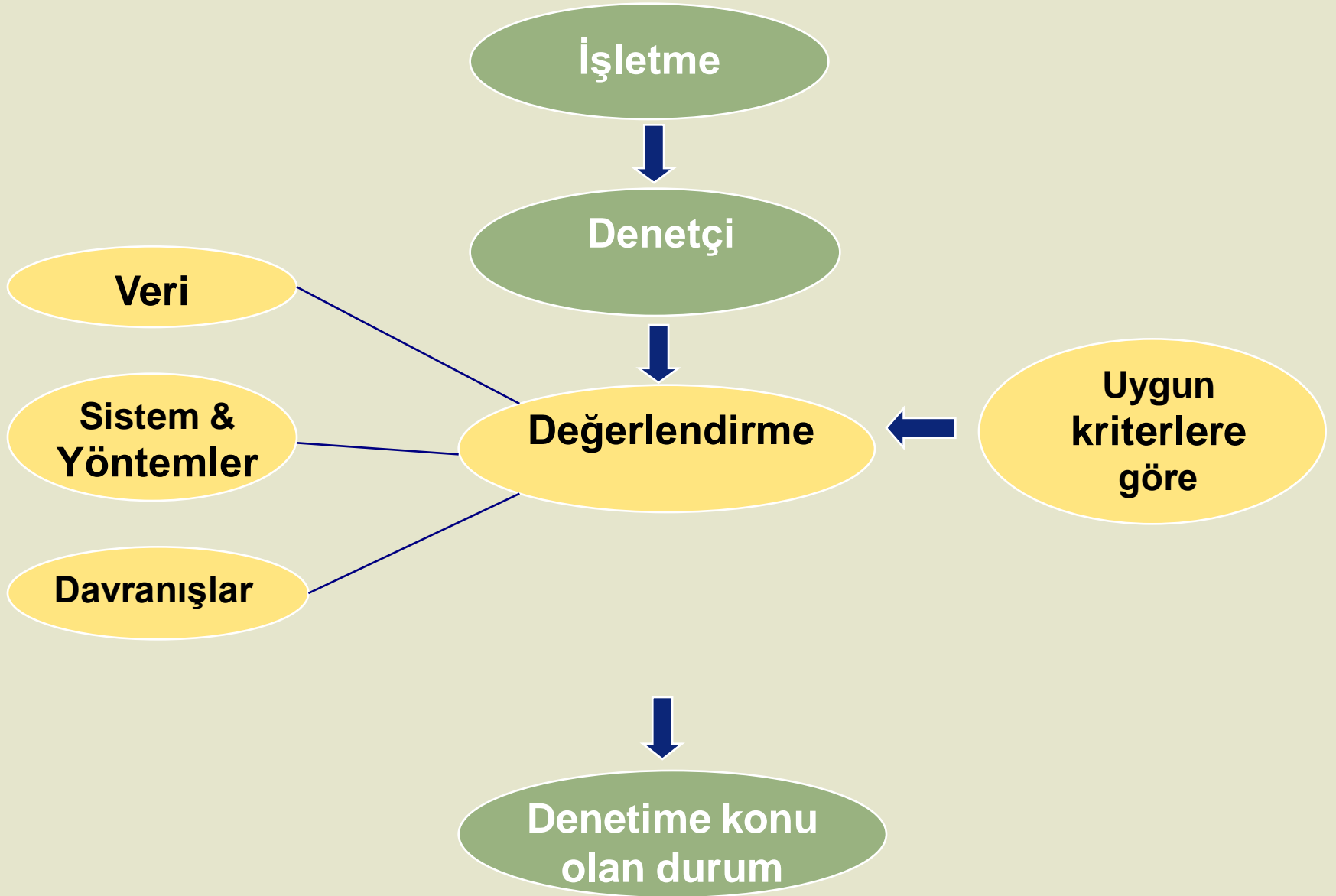
Denetim nedir?

Diğer bir önemli unsur da **denetim standartlarına uyumdur**. Globalleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır.

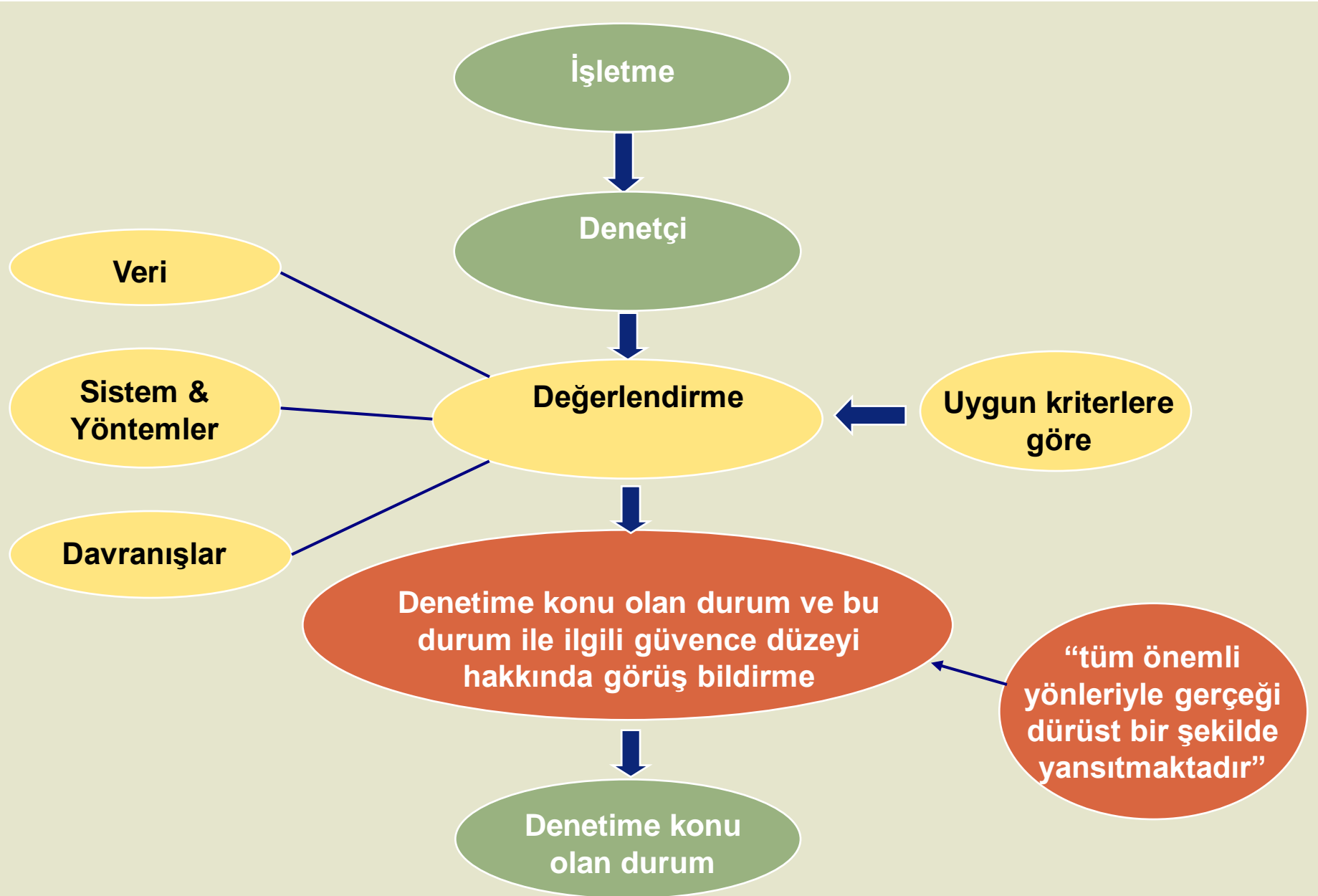
Denetim nedir?



Denetim nedir?



Denetim nedir?



“Tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmaktadır”

- Seçilen muhasebe ilkeleri uygundur.
- Mali tablolar ve ilgili dipnotlar gerekli bilgileri içermektedir.
- Sunulan bilgiler makul bir şekilde sınıflandırılmış ve özetlenmiştir.
- Mali tablolar;
 - Finansal durumu
 - Faaliyet sonuçlarını
 - Finansal durumdaki değişiklikleri yansıtmaktadır.

Denetimin amacı nedir ?

Finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Neden denetim yapılır?

**Kanunen veya
bir düzenleme
uyarınca**

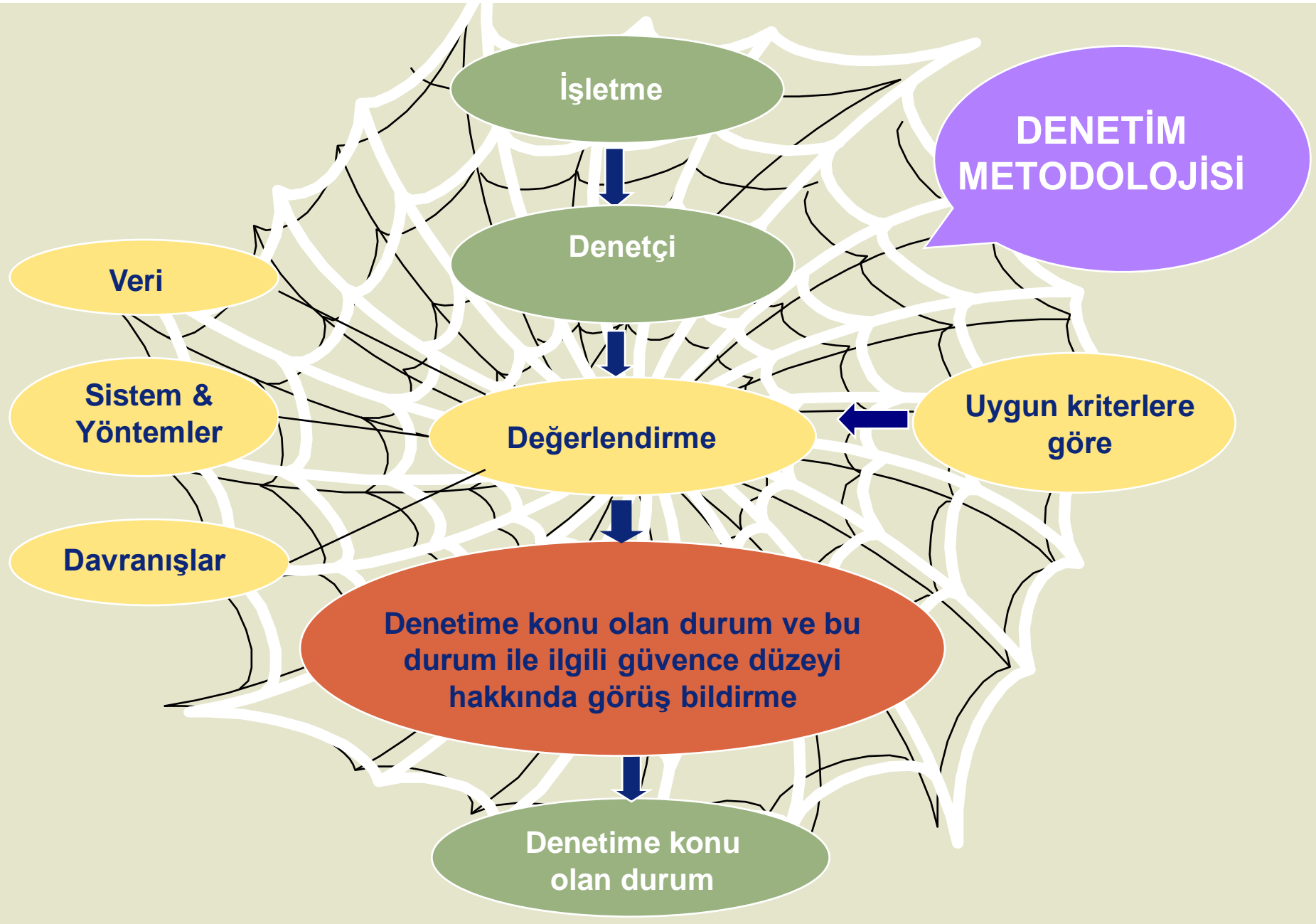
**Örneğin: TTK,
SPK, BDDK**

**Hissedarların
veya idari bir
kuruluşun mali
tabloların
güvenilirliği ile
ilgili olarak
denetim
istemeleri**

**Mali tablolarla
ilgilenen bazı
özel
kesimlerce
denetim
istenebilir**

**Örneğin: kredi
verenler veya
verecekler,
devlet daireleri**

Mali tablolar denetimi nedir?



Başarılı denetimin faktörleri nelerdir?

- Denetçi bağımsızlığı.
- İşletmeyi ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü anlamak.
- Risk esaslı yaklaşım.
- Mesleki şüphecilik.

Denetimin kapsamı nedir?

Denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur.

Kimlerin denetime ihtiyacı vardır?

- Şirketler (halka açık olan veya olmayan)
- Bankalar ve finansal kuruluşlar
- İştirakler
- Kamu kurumları
- Diğer şirketler

Kimlerin denetime ihtiyacı vardır?

Şirketlerin denetime ihtiyaçları vardır çünkü;

- Yeni TTK uyarınca tüm sermaye şirketleri bağımsız denetime tabidir.
- Halka açık şirketler mali tablolarını kamuya açıklamak ve SPK / İMKB'ye göndermek zorundadırlar.
- Halka açık olmayan şirketler denetlenmiş mali tablolarını sermayedarlarına ve borç aldıkları kurumlara göndermek zorundadırlar.
- Diğer şirketler finansal kapasitelerinin bir kanıtı olarak mali tablolarını üçüncü kişilere göndermek zorundadırlar.
- Birleşme ve satınalma durumlarında şirketlerden mali tablo talep edilebilir.

Kimlerin denetime ihtiyacı vardır?

Bankaların ve finansal kuruluşların denetime ihtiyaçları vardır çünkü;

- Mali tablolarını kamuya açıklamak ve BDDK / SPK'ya göndermek zorundadırlar.
- Denetlenmiş mali tablolarını sermayedarlarına ve borç aldıkları kurumlara göndermek zorundadırlar.
- Birleşme veya satınalma durumlarında kendilerinden mali tablo talep edilebilir.

Raporlama standartları

En yaygın olarak kullanılan raporlama standartları;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS / IFRS / TFRS)
- Amerika'da Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Mevzuatı (BDDK)

Denetim türleri nelerdir?

Kapsamına ve amacına göre denetim hizmetleri 3 ana gruba ayrılabilir;

1. Mali tablo denetimi
2. Uygunluk denetimi
3. Faaliyet denetimi

Denetim türleri nelerdir?

Mali tablo denetimi;

Bu denetimin amacı, bir işletmenin mali tablolarının önceden belirlenen bir standart çerçevesinde (UFRS, TFRS) tüm önemli yönleriyle doğru bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda fikir beyan etmektir. Bağımsız denetçi görüşünü “bağımsız denetçi raporu”nda beyan eder.

Denetim türleri nelerdir?

Uygunluk denetimi;

Bu denetimin amacı, bir işletmenin finansal (muhasabe, hazine, borçlanma) veya operasyonel (üretim, satış, insan kaynakları) fonksiyonlarının kanunlar, düzenlemeler veya şirket politikaları ile uyumlu olup olmadığı konusunda fikir beyan etmektir. Uygunluk denetimi iç denetçiler veya dış denetçiler tarafından yapılabilir.

Denetim türleri nelerdir?

Faaliyet denetimi;

Bir işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanış biçimlerinin incelenmesidir. Faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve işletmenin önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşmadığı görülür.

Denetim süreci ve aşamaları



Denetim süreci ve aşamaları

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi



Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

Bu aşamada gerçekleştirilmesi gereken üç faaliyet vardır;

- a) Denetim çalışmasındaki risklerin değerlendirilmesi ve bunların ele alınması,
- b) Denetim ekibinin seçimi, ve
- c) Sözleşme şartlarının belirlenmesi

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

a) Denetim çalışmasındaki risklerin değerlendirilmesi ve bunların ele alınması;

Bir işi kabul etmeden önce, üstleneceğimiz denetimin bize getirebileceği riskleri tespit etmeliyiz.

Denetimdeki risklere örnekler;

- Denetim şirketleri bir müşteri ya da bir işletme nedeniyle olumsuz etkilere maruz kalabilirler (olumsuz reklam, dava)
- Mali tablolar tümüyle veya hesap bazında, hile veya hata nedeniyle önemli ölçüde yanlış bir şekilde sunulmuş olabilir.

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

a) Denetim çalışmasındaki risklerin değerlendirilmesi ve bunların ele alınması;

Denetim çalışması için belirlenebilecek 3 tür risk vardır;

- Normal risk
- Normalden fazla risk
- Normalden daha fazla risk

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

a) Denetim çalışmasındaki risklerin değerlendirilmesi ve bunların ele alınması;

Denetim çalışması için riskler nasıl belirlenir?

- Önceki denetim firması ile konuşularak ve bu işi kabul etmemeyi gerektirecek herhangi bir husus olup olmadığını sorarak.
- Şirketin üst düzey yönetimi ile toplantı düzenleyerek.
- En son mali tabloları inceleyip, şirketin web sitesi, SPK veya IMKB duyurularını tarayarak şirket hakkında bilgi toplayarak.

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

b) Denetim ekibinin seçimi;

Seçilen denetim ekibinin yapılacak denetim için uygun olması gereklidir. Yapılacak çalışma için denetim ekibinin yeterli bilgiye, tecrübeye ve zamana sahip olması sağlanmalıdır.

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

c) Sözleşme şartlarının belirlenmesi;

Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar.

Bağımsız denetim sözleşmesinin, şekil ve içeriği her müşteriye göre değişmekle birlikte, asgari olarak aşağıda belirtilen unsurları içermesi gerekir;

- a) Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve bağımsız denetim dönemi,
- b) İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
- c) Finansal tablolar düzenlenirken esas alınan finansal raporlama standartları,
- ç) Bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamı,
- d) Bağımsız denetim çalışması sonucunda, sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

c) Sözleşme şartlarının belirlenmesi;

e) Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu,

f) Bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,

g) Bağımsız denetimden sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti ve

ğ) Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler.

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

c) Sözleşme şartlarının belirlenmesi;

Bağımsız denetim kuruluşu seçimi, en geç ilgili hesap döneminin ilk 3 ayında ve genel kurul toplantısından önce gerçekleştirilerek genel kurulun onayına sunulur. Seçilen bağımsız denetim kuruluşu ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi müşterinin yönetim kurulu ve bağımsız denetim kuruluşu tarafından birlikte imzalanarak yürürlüğe girer ve sözleşme gerek müşteri ve gerekse bağımsız denetim kuruluşu tarafından 6 iş günü içinde SPK'ya gönderilir.

Bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir nedenle seçilememesi veya bağımsız denetim kuruluşu seçiminin genel kurulca onaylanmaması halinde, konu en geç durumun ortaya çıktığı tarihi izleyen ilk iş gününde SPK'ya bildirilir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur.

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

c) Sözleşme şartlarının belirlenmesi;

Bağımsız denetim çalışmasının tamamlanmasından önce, müşterinin bağımsız denetim kuruluşundan, bağımsız denetim sözleşmesini başka bir sözleşme şeklinde değiştirilmesini istemesi halinde, bağımsız denetim kuruluşu bu değişikliğin uygun olup olmadığını gözden geçirmek zorundadır.

Bağımsız denetçi, değişiklik talebinin nedenlerini dikkatli bir şekilde incelemek ve özellikle de bağımsız denetimin kapsamını kısıtlayan belirtilere dikkat etmek zorundadır. Bağımsız denetim şartlarının değiştirilmesi isteği, işletmenin gereksinimlerini etkileyen koşullardaki değişiklik veya bağımsız denetim çalışmasının veya talep edilen hizmetin niteliğinin yanlış anlaşılmasından doğan bir nedenden kaynaklanıyorsa uygun karşılanabilir. Ancak, talep edilen değişiklik, talebin ilgili olduğu bilginin yanlış, eksik ya da yetersiz olması nedeniyle yapılmışsa uygun karşılanamaz.

Ön çalışma faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi

c) Sözleşme şartlarının belirlenmesi;

Örneğin, Bağımsız denetçi, alacaklar için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını toplamasının mümkün olmadığı, bu nedenle müşterinin bağımsız denetçinin şartlı görüş vermesini veya görüş bildirmekten kaçınmasını önlemek amacıyla, bağımsız denetimin sınırlı bağımsız denetime dönüştürülmesi gibi uygun olmayan herhangi bir gerekçeye sözleşme değişiklik taleplerini kabul edemez.

Bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri anlaşarak bağımsız denetim sözleşmesini sona erdiremezler. Ancak müşteriler, SPK tarafından onaylanacak haklı gerekçelerin varlığı halinde; bağımsız denetim kuruluşları ise, müşteri tarafından çalışma alanının önemli ölçüde sınırlandırılması nedeniyle finansal tablolara ilişkin bilgi ve belgeleri elde edememesi durumunda, yazılı gerekçe göstermek koşuluyla bağımsız denetim sözleşmesini SPK'dan görüş alarak sona erdirebilirler.

Sona erme durumunda, bağımsız denetim kuruluşunun çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan bağımsız denetim kuruluşuna devredilmek üzere SPK'ya teslim etmesi zorunludur.

Denetim süreci ve aşamaları



Ön planlamanın yapılması

Ön planlama faaliyetlerinin adımları şunlardır;

- a) İşletmenin faaliyetlerinin anlaşılması,
- b) İç kontrolün anlaşılması,
- c) Muhasebe uygulamalarının anlaşılması, ve
- d) Ön analitik incelemenin gerçekleştirilmesi.

Ön planlamanın yapılması

a) İşletmenin faaliyetlerinin anlaşılması için yapmamız gerekenler;

- İşletmenin organizasyon yapısını anlamak ve üst yönetim tarafından işletmenin ana faaliyetlerini ve muhasebeleştirme yöntemlerini planlamak ve kontrol etmek için kullandığı yöntemleri tespit etmek,
- Mali tablolar üzerinde önemli ölçüde etkisi olabilecek iç ve dış faktörleri, işlemleri tespit etmek,
- Kullanılan muhasebe politikalarının işletmenin faaliyetleri açısından uygun olup olmadığını ve ilgili sektörde kullanılan muhasebe politikaları ile uyumlu olup, olmadığını belirlemek.

Ön planlamanın yapılması

a) İşletmenin faaliyetlerinin anlaşılması için yapmamız gerekenler;

- Bağımsız denetçinin, finansal tablolarda hata, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasını gerektirir.
- Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler hakkında bilgi edinmek zorundadır.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör, sektöre ilişkin düzenlemelerin yoğunluğu veya işletmenin faaliyet yapısından kaynaklanan hususlar, önemli yanlışlık riskini artırabilir.
- Bağımsız denetçi, işletmenin amaçlarını, stratejilerini ve bunlara ilişkin finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine neden olabilecek faaliyet risklerini kavramak zorundadır.

Ön planlamanın yapılması

b) İç kontrolün anlaşılması;

İşletmenin ve faaliyetlerinin anlaşılmasının bir kısmı olarak işletmenin denetimle ilgili olan iç kontrolünün anlaşılması gereklidir.

İç kontrolün anlaşılması bize aşağıda belirtilen konularda yardımcı olacaktır:

- İç kontroldeki önemli hatalardan kaynaklanan belirli riskler dahil olmak üzere risk değerlendirmemizi etkileyebilecek faktörlerin belirlenmesi,
- Yönetim için önem teşkil eden ve yönetim için yapıcı tavsiyeler oluşturabilecek kontrol ile ilgili konuların belirlenmesi,
- Detaylı testleri gerçekleştirebilmek için denetim planının oluşturulması.

Ön planlamanın yapılması

c) Muhasebe uygulamalarının anlaşılması;

Finansal raporlama ile ilgili muhasebe uygulamasının anlaşılması gereklidir. Bu süreçte önemli sayılan her bir faaliyet döngüsü (business cycles) içinde uygulanan işlemlerin dikkate alınması gerekir;

- Başlangıçtan mali tablolara dahil edilme süresine kadar olan işlem akışı,
- Temel işletme faaliyetleri,
- Etkilenen hesaplar,
- Düzenli olarak işlenen veya işlenmeyen önemli işlem sınıfları,
- Makul bir seviyede görevlerin ayrımını (segregation of duties) sağlayabilmek için geliştirilen politika ve prosedürler.

Ön planlamanın yapılması

d) Ön analitik incelemenin gerçekleştirilmesi;

Ön analitik inceleme işletmenin ve faaliyetlerinin anlaşılmasının sağlanması ve mali tabloların önemli ölçüde yanlış sunulmasına neden olabilecek belirli risklere işaret edebilecek olağandışı ve beklenmeyen bakiyeler ve ilişkilerin belirlenmesinde bize yardımcı olması amacıyla gerçekleştirilmelidir.

Önemli ölçüde yanlış sunumla ilişkili belirli risklerin belirlenmesi için mali tablolarda olağandışı değişikliklere, ya da beklenen değişikliklerin eksikliğine bakarız.

Ön planlamanın yapılması

d) Ön analitik incelemenin gerçekleştirilmesi;

En yaygın ön analitik inceleme tekniği rasyo analizleri ve trend analizlerini de kullanarak hesaplardaki değişikliklerin analiz edilmesidir.

Rasyo (oran) analizi; hem işletmeyi kendi içerisinde değerlendirme de hem de başka işletmelerle karşılaştırmada kullanılır.Özellikle başka işletmelerle karşılaştırmada işletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesinde oran analizi etkin bir analiz tekniğidir

Ön planlamanın yapılması

d) Ön analitik incelemenin gerçekleştirilmesi;

Trend analizi; finansal durum tablosu (bilanço) ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin zaman içerisinde göstermiş oldukları eğilimlerin belirlenmesi ve incelenmesi yoluyla da mali tablolar analiz edilebilir.

Karşılaştırmalı mali tablolar analizi; tutar veya yüzde olarak aynı işletmeye ait farklı dönemlerde artış veya azalışların karşılaştırmalı bir şekilde ortaya konulması ve bu yolla mali tablo kalemlerine ilişkin gelişmelerin zaman içindeki değişimlerini görme, olağandışı değişimlerin tespiti gibi amaçlar hedeflenir.

Dikey yüzde analizi; mali tablo kalemlerinin içinde buldukları hesap gruplarına ve toplamalarına oranlanması söz konusudur. Oranlama sonucu tespit edilen oranların önceki döneme ilişkin ve / veya benzer firma ve sektöre ait aynı nitelikteki oranlarla karşılaştırılması yapılır. Bir taraftan işletmeyi kendi içerisinde analiz ederken diğer taraftan başka işletmelerle karşılaştırma olanağı sağlar.

Denetim süreci ve aşamaları



Denetim planlanının oluşturulması

Bu aşama dört faaliyetin yapılması ile gerçekleştirilir;

- a) Riskin hesap, açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmesi,
- b) Kontrollerin verimli olarak çalıştığına dair yapılacak testlerin planlanması,
- c) Detay testlerin planlanması, ve
- d) Denetim planının özetlenmesi ve iletilmesi.

Denetim planlanının oluşturulması

a) Riskin hesap, açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmesi;

Her bir önemli hesap bazında hile veya hatadan kaynaklanan bir risk olup olmadığı değerlendirilmelidir.

Mali tablolardaki tutarların önemli ölçüde yanlış sunumuna sebebiyet verebilecek büyük risklerin olup olmadığının dikkate alınması gerekir.

Denetim planlanının oluşturulması

a) Riskin hesap, açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmesi;

Denetim planı oluştururken her bir hesap grubunda oluşabilecek 6 potansiyel hata göz önünde bulundurulmalıdır.

1. Tamlık (completeness)
2. Geçerlilik (validity)
3. Kayıt (recording)
4. Dönemsellik (cut-off)
5. Değerleme (valuation)
6. Sunum (presentation)

Denetim planlanının oluşturulması

a) Riskin hesap veya açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmesi;

İşlemlerle ilgili olan potansiyel hatalar

Tamlık; işlemler kayıt edilmemiş olabilir

Geçerlilik; kayıt edilen işlemler geçerli olmayabilir

Kayıt; işlemler doğru bir şekilde kayıt edilmemiş olabilir

Dönemsellik; işlemler yanlış muhasebe dönemlerinde kayıt edilmiş olabilir

Mali tablolarla ilgili olan potansiyel hatalar

Değerleme; varlıklar ve yükümlülükler yanlış değerlendirilmiş olabilir

Sunum; hesaplar yanlış bir şekilde sunulmuş olabilir veya yasal hükümler ve raporlama standartlarının gerektirdiği tüm bilgiler açıklanmamış olabilir.

Denetim planlanının oluşturulması

b) Kontrollerin verimli olarak çalıştığına dair yapılacak testlerin planlanması;

Önce, kontrollere güvenen bir denetim stratejisinin mi yoksa detay testleri yapmanın mı daha verimli olacağına karar verilmesi gerekmektedir. Eğer kontrollere güvenen bir metodoloji uygulanması seçilirse o zaman ön planlama aşamasında elde edilen bilgilerin ışığında yapılacak kontrol testleri planlanmalıdır.

Denetim planlanının oluşturulması

c) Detay testlerin planlanması;

Her bir önemli hesaba ilişkin potansiyel hatalar için makul düzeyde bir güvence sağlamak amacıyla detay testler dizayn edilmelidir.

İşletmelerin kontrolleri tarafından fark edilmeyen ya da düzeltilmeyen hesaplardaki önemli yanlış sunumların tespit edilebilmesi için detay testler planlanır.

Denetim planlanının oluşturulması

d) Denetim planının özetlenmesi ve iletilmesi;

Son aşama denetim planının oluşturulması safhasında gerçekleştirilen tüm faaliyetlerin belgelendirilmesi ve denetim ekibi ile paylaşılmasıdır.

Bu rapor, denetim çalışmasının uygun olarak planlandığına ve denetim çalışmasını etkileyebilecek risklere ve konulara değinildiğine dair kanıt sağlamaktadır.

Önemlilik kavramı

- Bağımsız denetimin amacı, denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş vermesini sağlamaktır.
- Denetçi önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planı oluştururken tutar açısından kabul edilebilir **önemlilik seviyesi** belirler.
- Denetçi denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır.
- Önemlilik seviyesinin değerlendirilmesi, kullanılacak bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesini sağlayacak denetim tekniklerini seçmesi için imkan sağlar.

Önemlilik kavramı

- Denetçi finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirirken, denetim sırasında tespit edilen düzeltilmemiş yanlışlıkların toplamının önemli olup olmadığı hususunu belirlemek zorundadır. Eğer önemli olduğuna karar verilirse, denetim riskini azaltmak için denetim tekniklerinin kapsamı genişletilir veya işletme yönetiminden finansal tabloların düzeltilmesi istenebilir.

Önemlilik kavramı

- **Halka açık** şirketlerde önemlilik seviyesinin belirlenmesi;
- Önemlilik seviyesini belirlerken, genellikle vergi sonrası kar rakamı baz alınır.
- %5 ile %10 arasında bir oran uygulanır.
- **Halka açık olmayan** şirketlerde önemlilik seviyesinin belirlenmesi;
- Dönen varlıkların veya özkaynakların %2'si,
- Vergi sonrası karın % 10'u,
- Gelirlerin %0,5'i ile %3'ü arasında bir oran.

Denetim süreci ve aşamaları



Denetim planının uygulanması

Bu aşama dört faaliyetin yapılması ile gerçekleştirilir;

- a) Kontrol testlerinin uygulanması,
- b) Temel denetim tekniklerinin uygulanması,
- c) Denetim tekniklerinin sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetimin kapsamı,
- d) Mali tabloların incelenmesi.

Denetim planının uygulanması

a) Kontrol testlerinin uygulanması;

Belirlenen kontrollere güvenmeden önce, bu kontrollerin verimli bir şekilde dizayn edilip uygulandığının test edilmesi ve daha sonra kontrol hedeflerinin sağlandığına ilişkin makul bir güvence sağlaması gerekmektedir.

Makul güvence sağlanması, kontrollerin denetime tabi tutulan dönem içinde etkin olarak işlediğine dair yeterli denetim kanıtının olması durumunda mümkündür.

Denetçi, risk değerlendirmesinde kontrollerin işleyiş etkinliği testinin yer aldığı veya detay testlerin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sunmadığı durumlarda, kontrol testlerini uygulamak zorundadır.

Denetim planının uygulanması

a) Kontrol testlerinin uygulanması;

Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, kontrollerin uygulandığı denetim kanıtlarının elde edilmesinden farklılık gösterir.

Kontrollerin işleyiş etkinliği test edilirken, denetçi, kontrollerin verimliliği ile ilgili denetim kanıtlarını toplar. Bu süreç kontrollerin denetim dönemi boyunca değişik zamanlarda nasıl, ne şekilde ve kim tarafından uygulandığını ve bunların tutarlı olup olmadığını anlamaya yöneliktir.

Risk belirleme tekniklerinin uygulanması ile ilgili denetim kanıtları toplanırken, denetçi ilgili kontrollerin varlığını ve kullanıldığını tespit eder.

Denetim planının uygulanması

b) Temel denetim tekniklerinin uygulanması;

İki çeşit temel denetim tekniği bulunmaktadır;

1. Analitik inceleme teknikleri,
2. Detay testler.

Analitik inceleme teknikleri, genellikle tahmin edilebilecek yüksek hacimli işlemlerde uygulanabilen tekniklerdir.

Detaylı testler ise, hesapların mevcudiyeti ve değerlemesi gibi daha kesin beyanlarla ilgili denetim kanıtı toplamaya uygun bir yöntemdir.

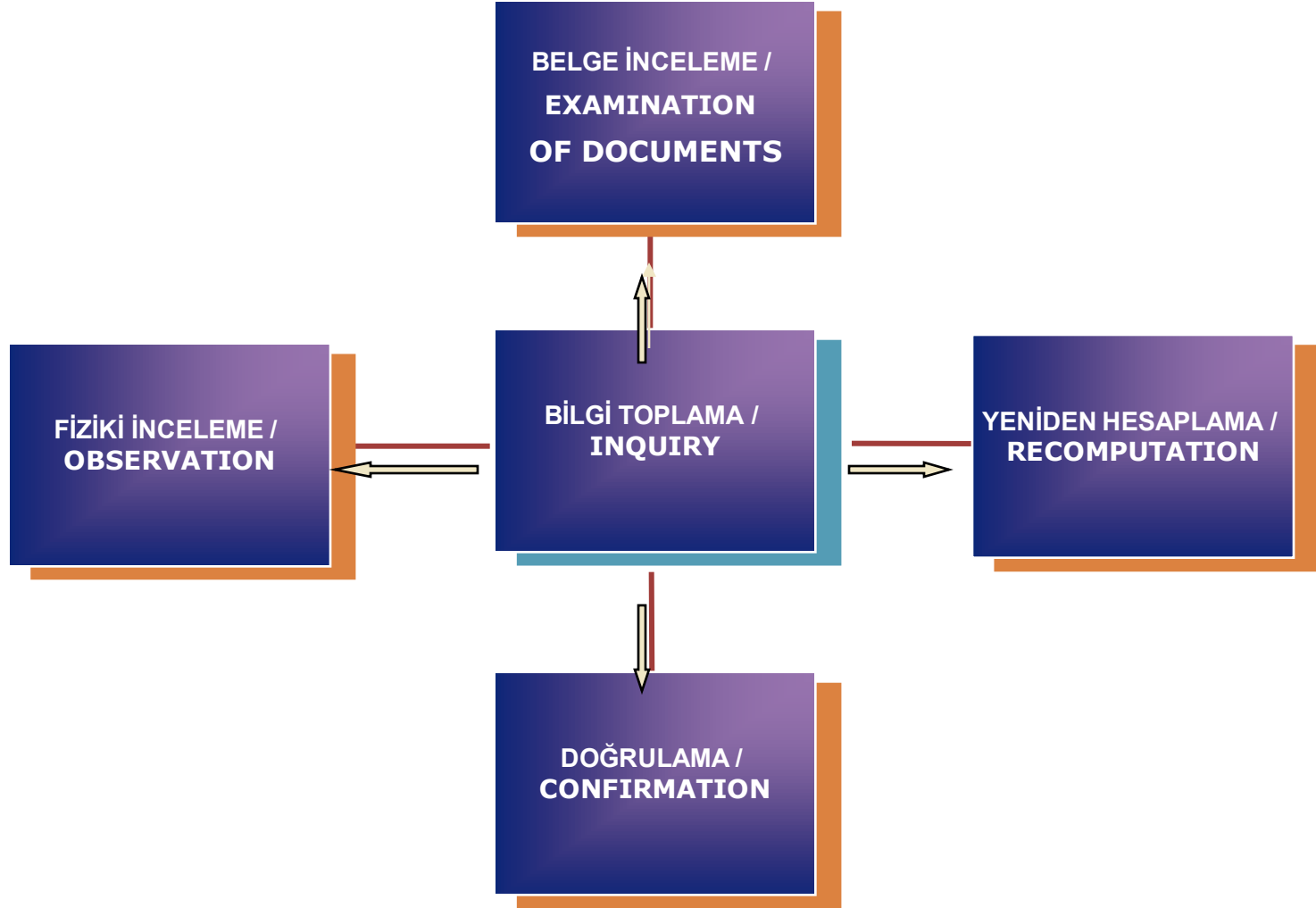
Temel analitik inceleme teknikleri (substantive procedures)

İşletmeye ait mali bilgilerin;

- a) Önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgiler,
- b) Bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlar veya amortisman gideri gibi denetçinin beklentileri, ve
- c) İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri ile

ile karşılaştırılmasını içerir.

Temel denetim teknikleri



Fiziki inceleme tekniği

Fiziki inceleme



Kalemlerin varlığını teyit etmek için kullanılır.

Örneğin:

- Stokların mevcudiyeti.
- Maaş ödenen personelin mevcudiyeti.
- İşletme faaliyetleri, örneğin üretim süreci.

Doğrulama tekniği

doğrulama



Üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyan.

Hangi durumda uygundur?

- Mutabakat işe yarar delil sağlayacaksa.
- Bu tarz delili mutabakat yolu ile almak verimli olacaksa.

Yeniden hesaplama tekniği

Yeniden hesaplama



- Belge ve kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesidir. Faiz tahakkuku gibi çeşitli tahakkuklar, belirli muhasebe kayıtlarının özetleri ve müşteri tarafından yapılan hesaplamaların denetimi için uygun bir yöntemdir.

Belge inceleme tekniği

Birçok durumda uygundur.

- Belgeleri incelerken mesleki şüphecilik kullanılmalıdır.
- Belgelerin gerçekliğini ve herhangi bir tahrifat yapıp yapılmadığı incelenmelidir.

Belge inceleme



Bilgi toplama tekniği

Bilgi toplama



- Soruları doğru kişilere y6nelmeliyiz.
- Bilgi toplamamız bittikten sonra elde ettiğimiz bulguları daha 6nce anlattđımız diğer 4 teknik ile desteklemeliyiz.

Denetim planının uygulanması

c) Denetim tekniklerinin sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetimin kapsamı;

Denetim teknikleri ile ortaya çıkartılan hile veya hatadan kaynaklanan yanlış sunumları değerlendirirken hem rakamsal hemde niteliksel faktörler göz önünde bulundurulmalıdır.

Bulunan hataların nitelikleri ve tutarlarının yanı sıra bulunamayan başka hataların olma olasılığı da göz önüne alınarak;

- Yapılan denetimin kapsamının denetim görüşüne dayanak sağlayacak derecede yeterli olup olmadığının, ve
- Mali tabloların tüm önemli yönleriyle raporlama standartları çerçevesine göre doğru ve gerçekçi olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirlenmesi gereklidir.

Denetim planının uygulanması

c) **Denetim tekniklerinin sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetimin kapsamı;**

Eğer denetim kapsamının yeterli olmadığına karar verilirse ilave denetim prosedürleri uygulanmalıdır.

Eğer mali tabloların önemli ölçüde yanlış olduğuna karar verilirse, yanlışların yönetim tarafından düzeltilmesi istenir.

Denetim planının uygulanması

d) Mali tabloların incelenmesi;

Denetim teknikleri uygulandıktan sonra mali tabloların bir bütün olarak ele alınıp incelenmesi gereklidir. Aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşabilmek için denetim çalışmalarının sonunda mali tablo incelemesi yapılmalıdır;

- Mali tabloların bütünüyle, işletmenin faaliyetleri ile ilgili bilgimize ve hesaplar ve ilişkileri hakkındaki anlayışımıza göre hazırlanıp hazırlanmadığı,
- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının uygun olup olmadığı ve doğru olarak açıklanıp açıklanmadığı,
- Mali tablo sunumunun genelinin, ilgili açıklamalar da dahil olmak üzere, muhasebe politikaları ve raporlama çerçevesiyle uyumlu olup olmadığı

Denetim planının uygulanması

d) Mali tabloların incelenmesi;

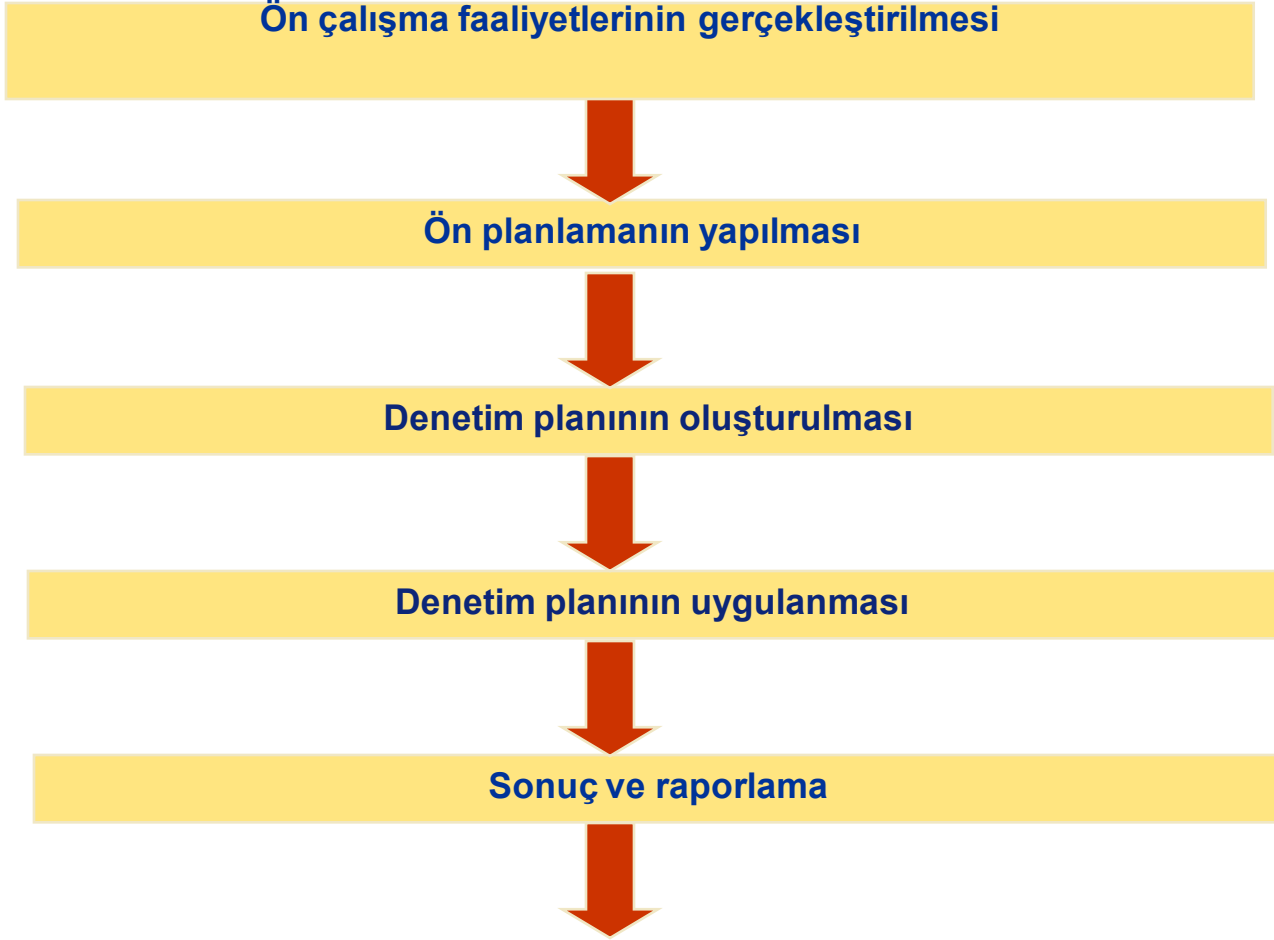
İşletmenin sürekliliği kavramı

Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi bir şüphe oluşturacak olay ya da durumlara dair önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını belirler.

Önemli bir belirsizlik varsa ve bu durum finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanmış ise denetçi olumlu görüş verir ancak raporuna bu konuya ilişkin bir paragraf ekler.

Önemli bir belirsizlik varsa ve finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmamış ise denetçi duruma göre şartlı görüş verebilir veya görüş bildirmekten kaçınabilir.

Denetim süreci ve aşamaları



Sonuç ve raporlama

Bu aşama üç faaliyetin yapılması ile gerçekleştirilir;

- a) Finansal durum tablosu (Bilanço) tarihi sonrasında ortaya çıkan olaylar ile ilgili inceleme yapılması,
- b) Yönetim temsil mektuplarının alınması,
- c) Denetim raporunun hazırlanması.

Denetim planının uygulanması

- a) Finansal durum tablosu tarihi sonrasında ortaya çıkan olaylar ile ilgili inceleme yapılması;**
- Finansal durum tablosu tarihinden sonraki olaylar, Finansal durum tablosu tarihi ve bağımsız denetim raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile bağımsız denetim raporu tarihinden sonra ortaya çıkan hususları ifade eder.
 - Finansal durum tablosu tarihinden sonraki olaylar ile ilgili yapılan incelemenin amacı, denetimi yapılan mali tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirecek bir olay olup olmadığının belirlenmesidir.
 - Yapılacak inceleme Finansal durum tablosu tarihi ile denetim çalışmasının tamamlandığı tarih arasındaki dönemi kapsar. Denetimin tamamlanması ile raporun hazırlanması ve teslimi arasında çok fazla bir gecikme olması durumunda, inceleme ve rapor tarihi güncellenir.

Denetim planının uygulanması

b) Yönetim temsil mektuplarının alınması;

Denetçi, işletme yönetiminden finansal tabloların raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğuna ve finansal tabloları onayladığına dair kanıt oluşturacak teyit mektubunu temin eder.

Denetim planının uygulanması

c) Denetim raporunun hazırlanması;

Denetim raporu, denetim sonucunda denetçinin finansal tablolar hakkında açıkça ifade edilmiş görüşünü içerir.

Denetim görüşünde; “raporlama standartlarına uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı / yansıtmadığı” hususuna açıkça yer verilir.

Bağımsız denetim raporu

- Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçinin finansal tablolar hakkında açıkca ifade edilmiş görüşünü içerir.
- Bağımsız denetim görüşünün oluşturulma sürecinde bağımsız denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediğine dair makul güvenceyi elde edecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtına sahip olması gerekir.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

- Başlık,
- Muhatap,
- Giriş paragrafı,
- İşletme yönetiminin mali tablolara ilişkin sorumluluğu
- Bağımsız denetçinin sorumluluğu,
- Bağımsız denetçi görüşü,
- Diğer raporlama yükümlülükleri,
- Bağımsız denetçi imzası,
- Bağımsız denetim raporunun tarihi, ve
- Bağımsız denetim kuruluşunun adresi.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Başlık;

- Bağımsız denetim raporunun, bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından hazırlandığını gösterir açık bir başlık taşıması zorunludur.
- Bu başlık, bağımsız denetçi bağımsızlığına ilişkin etik ilke ve kurallara uyulduğuna ve raporun diğer kişiler tarafından hazırlanan raporlardan farklı bir nitelik taşıdığına karine teşkil eder.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Muhatap;

- Bağımsız denetim raporunun sözleşmede belirtilen muhataba hitaben düzenlenmesi gereklidir. Bu kapsamda, bağımsız denetim raporu, işletmenin genel kuruluna ve / veya işletme yönetimine ve / veya yönetimden sorumlu kişilere hitaben düzenlenir.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Giriş paragrafı;

Bağımsız denetim raporunun giriş paragrafında bağımsız denetimi yapılan işletme ile söz konusu işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulduğu hususu belirtilir.

Bunun yanında;

- a) Tam set finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun başlığına,
- b) Önemli muhasebe politikaları ve dipnotlara yapılan atıflara ve
- c) Finansal tablo tarihi ile dönemine bu paragrafta yer verilir.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu;

Bağımsız denetim raporunda, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumuna ilişkin işletme yönetiminin sorumluluğu açıklanır. Bu sorumluluk aşağıda belirtilen hususları kapsar:

- a) Hata veya hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın önemli nitelikte yanıltıcı bir bilgi içermeyen finansal tabloların hazırlanması, iç kontrolün finansal tabloların dürüst bir şekilde sunumu amacına uygun bir şekilde tasarlanarak, uygulamaya geçirilmesi ve devam ettirilmesi,
- b) Uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ve
- c) Durumun gerektirdiği koşullara uygun muhasebe tahminlerinin yapılması.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Bağımsız denetçinin sorumluluğı;

Bağımsız denetim raporunda, bağımsız denetçinin sorumluluğunun yapılan bağımsız denetime dayalı olarak finansal tablolar hakkında görüşünü bildirmek olduğu hususuna yer verilmesi gerekir.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Bağımsız denetçi görüşü;

- Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş ifade eder.
- Kanun ve diğer düzenlemelerin bağımsız denetçiye ilave açıklama yapma sorumluluğu getirdiği durumlarda, bağımsız denetçi görüş paragrafından sonra gelmek üzere söz konusu hususlardaki açıklamalara ayrı bir paragrafta yer verir.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Bağımsız denetçinin imzası;

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına imzalanır.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Bağımsız denetim raporunun tarihi;

- Bağımsız denetçi, rapor tarihi olarak, finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplandığı tarihten önceki bir tarihi belirleyemez.
- Bağımsız denetim kanıtlarının toplanması, tam set finansal tabloların hazırlanması ve işletme yönetimi tarafından bu finansal tablolar ile ilgili sorumluluğun üstlenildiğinin beyan edilmesini de içerir.

Bağımsız denetim raporunun temel unsurları

Bağımsız denetim kuruluşunun adresi;

- Bağımsız denetim raporu bağımsız denetim kuruluşunun adresini içerir.

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

Aşağıdaki durumların ortaya çıkması halinde bağımsız denetim raporunda gerekli değişikliklerin yapılması zorunludur.

a) Finansal tablo kullanıcılarının dikkatine sunulması gerekli görülmele birlikte, bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususların varlığı halinde bu hususlar vurgulanır.

b) Bağımsız denetim görüşünü etkileyen hususların varlığı durumunda ise,

- 1) Şartlı görüş verilebilir,
- 2) Görüş bildirmekten kaçınılır, veya
- 3) Olumsuz görüş verilebilir.

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

a) Bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususlar (emphasis of matters)

Bazı durumlarda finansal tabloları etkileyen ve dipnotlarda daha kapsamlı olarak ele alınan özellik arz eden bir husus nedeniyle bir vurgulama paragrafı eklenmek suretiyle raporda değişiklik yapılabilir.

Bu paragraf, denetçi raporunda görüş paragrafından sonra yer alır ve söz konusu paragrafta bu hususun denetim görüşüne şart oluşturmadığı ayrıca belirtilir.

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

a) Bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususlar (emphasis of matters)

Hangi hususlar vurgulanmalıdır?

- İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir sorun bulunması halinde,
- Finansal tabloları etkileyebilecek nitelikte ve çözümü şarta bağlı olan diğer önemli belirsizliklerin varlığı halinde denetim raporuna söz konusu hususa dikkati çeken bir paragraf eklenmelidir.

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

a) Bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen hususlar (emphasis of matters)

“Görüşümüzü etkilememekle birlikte, finansal tablolara ilişkin “...” numaralı dipnot(lar)a dikkat çekmek isteriz. İşletme, belirli patent haklarının ihlaline ilişkin telif hakkı ve zararların tazmininin talep edildiği bir davada davalı konumundadır. İşletme, bu konuda karşı dava açmıştır ve her iki dava da ilk ifadeler ve incelemelere ilişkin yapılan işlemler aşamasındadır. Bu hususa ilişkin nihai sonuç şu aşamada belirlenememekte olup, oluşabilecek yükümlülüklerle ilişkin olarak finansal tablolarda herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.”

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

b) Bağımsız denetim görüşünü etkileyen sorunlar

Aşağıdaki şartlardan birinin oluşması durumunda, bağımsız denetçi olumlu görüş beyan edemeyebilir:

1. Bağımsız denetçinin çalışma alanında bir sınırlama olması (husus şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma sonuçlarını doğurabilir), veya
2. Yönetimle, seçilen muhasebe politikalarının uygunluğuna, bunların uygulama yöntemlerine veya finansal tablo açıklamalarının yeterliliğine ilişkin bir anlaşmazlık bulunması (bu hususlar ise, şartlı görüş veya olumsuz görüş sonuçlarını doğurabilir).

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

b) Bağımsız denetim görüşünü etkileyen sorunlar

1. Çalışma alanının sınırlanmasına bağımsız denetçinin atanma zamanı nedeniyle fiziki stok sayımını gözlemleyememesi gibi koşullar yol açabilir. Bağımsız denetçiye göre işletmenin muhasebe kayıtlarının yetersiz olduğu veya gerekli olduğuna inanılan bir bağımsız denetim tekniğinin uygulanamadığı durumlarda da çalışma alanı sınırlanmış olabilir.

- Çalışma alanının sınırlanması – Şartlı görüş;

“... denetlemiş bulunuyoruz. (giriş paragrafı)

İşletme yönetimi ... sorumludur. (işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu)

Sorumluluğumuz yaptığımız bağımsız denetimlere dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Aşağıdaki paragrafta tartışılan durumlar dışında, (bağımsız denetçinin sorumluluğu)

İşletmenin bağımsız denetçisi olarak atanmamız 31 Aralık 200X tarihinden sonra gerçekleştiğinden 31 Aralık 200X tarihinde gerçekleştirilen stok sayımına tarafımızca iştirak edilememiştir. Stok miktarlarının kontrolü amacıyla uygulanan diğer bağımsız denetim teknikleri, işletme kayıtlarının niteliği nedeniyle yeterli olmamıştır. (şart oluşturan hususa ilişkin açıklamalar)

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda belirtilen stok miktarlarına ilişkin husus nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında İşletmenin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla finansal durumunu, ...” . (görüş paragrafı)

Çalışma alanının sınırlanması – Görüş bildirmekten kaçınma;

*“... dipnotları denetlemek üzere İşletme tarafından görevlendirilmiş bulunuyoruz.
(giriş paragrafı)*

İşletme yönetimi ... sorumludur. (işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu)

(Bağımsız denetçinin sorumluluğunu belirten cümle verilmez.)

(Kapsam paragrafı ya tamamen çıkarılır, ya da şartlara göre değiştirilir.)

(Kapsam sınırlamasını açıklayan aşağıdaki gibi bir paragraf eklenir:

İşletme tarafından çalışma alanımızın sınırlandırılması sonucunda, tüm stokların gözlemlenmesi ve ticari alacakların teyidi tarafımızdan gerçekleştirilememiştir.

Yukarıdaki paragraf(lar)da belirtilen hususların ilişikteki finansal tablolar üzerindeki önemli etkisi nedeniyle, söz konusu finansal tablolar üzerinde görüş bildiremiyoruz.”

Raporlarda yapılan çeşitli değişiklikler (modified reports)

b) Bağımsız denetim görüşünü etkileyen sorunlar

2. Bağımsız denetçi, seçilen bazı muhasebe politikaları, bunların uygulanması ve dipnotların yeterliliği gibi konularda, işletme yönetimi ile aynı görüşleri paylaşmayabilir. Bu görüş ayrılıklarının, finansal tablolar açısından önemlilik arz etmesi durumunda, bağımsız denetçi raporunda, şartlı veya olumsuz görüş belirtir.

a) Muhasebe politikaları konusunda görüş ayrılığı – Uygun olmayan muhasebe ilkeleri –Şartlı Görüş

“... denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi ... sorumludur.

Sorumluluğumuz ... görüş bildirmektir.

Dipnot X'te belirtildiği gibi, İşletme, ilişikteki finansal tablolarında, amortisman ayırmamıştır. Bu uygulama finansal raporlama standartlarına uygun değildir. 31 Aralık 200X tarihi itibariyle, amortisman gideri, normal amortisman yöntemine göre, binalar için %5, demirbaşlar için %20 oranları baz alınarak, XXX YTL olarak hesaplanmaktadır. Buna paralel olarak, sabit kıymetler net tutarının, birikmiş amortismanlarki artış tutarı kadar XXX YTL tutarında azaltılması, dönem net karının XXX YTL ve birikmiş karların da XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu”

b) Muhasebe politikaları konusunda görüş ayrılığı – Yetersiz dipnot – Şartlı Görüş

“... denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi ... sorumludur.

Sorumluluğumuz ... görüş bildirmektir.

15 Ocak 200X tarihinde, İşletme, fabrika alanının genişletilmesinin finansmanı çerçevesinde, XXX Milyon YTL tutarında tahvil ihraç etmiştir. Söz konusu ihraç sözleşmesi gereği, İşletme 31 Aralık 19X1 tarihinden itibaren nakit temettü dağıtımını yapamayacaktır. Bu hususa ilişkin açıklamaların, numaralı dipnotta belirtilmesi gerekir.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ki ... paragrafta belirtilen hususun belirtilmemesi dışında İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla finansal durumunu_....”

c) Muhasebe politikaları konusunda görüş ayrılığı – Yetersiz dipnot – Olumsuz Görüş

“... denetlemiş bulunuyoruz.

İşletme yönetimi ... sorumludur.

Sorumluluğumuz ... görüş bildirmektir.

(Görüş ayrılığına ilişkin paragraf(lar))

Görüşümüze göre, yukarıdaki ... paragraf(lar)da bahsedilen hususların önemli etkileri nedeniyle ekli finansal tablolar, İşletme'nin 31 Aralık 200X tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmamaktadır.”

Denetim süreci ve aşamaları



Denetim sonrası faaliyetlerin gerçekleştirilmesi

Bu aşamada yalnızca bir faaliyet vardır;

- Denetim çalışmasının kalitesinin değerlendirilmesi.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

Sorumlu ortak baş denetçi, görevli olduğu her bağımsız denetim işinde, bağımsız denetimin genel kalitesi konusunda sorumluluğu üstlenerek, gerek yaptığı işler ve gerekse bağımsız denetim ekibine yaptığı açıklamalar yoluyla bağımsız denetimin her aşamasında diğer bağımsız denetçilere bağımsız denetimin kalitesi konusunda örnek olmak zorundadır.

Sorumlu ortak baş denetçi ekipte yer alan bağımsız denetçilerin etik ilkelere uyumunu gözetir. Temel nitelikteki etik ilkeler aşağıda yer almaktadır.

- a) Dürüstlük,
- b) Tarafsızlık,
- c) Mesleki yeterlik, mesleki özen ve titizlik,
- ç) Güvenilirlik ve
- d) Mesleki davranış.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

Sorumlu ortak baş denetçi, yapılan bağımsız denetimle ilgili olarak bağımsızlığın sağlandığına dair bir sonuca ulaşmak zorundadır. Bu amaçla sorumlu ortak baş denetçi:

- a) Bağımsız denetim kuruluşundan veya gerekiyorsa Kuruluşun içinde yer aldığı ve lisans anlaşmaları nedeniyle ilişkide bulunduğu diğer bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturduğu gruptan gerekli bilgileri alarak bağımsızlığı tehdit eden koşulları ve ilişkileri tespit ederek değerlendirir.
- b) Bağımsız denetim kuruluşunun bağımsızlıkla ilgili politika ve usullerine ilişkin tespit edilmiş bir ihlal var ise, bunları değerlendirerek bağımsız denetim çalışmasında bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum olup olmadığını belirler.
- c) Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumları gerekli önlemleri alarak ortadan kaldırır veya kabul edilebilir bir düzeye indirir, çözümlenemeyen konuları bağımsız denetim kuruluşuna bildirir.
- ç) Bağımsızlık ile ilgili konularda varılan sonuçlar ve bu sonuçları destekleyen bağımsız denetim kuruluşu yönetimi ile yapılan tartışmaları yazılı hale getirir.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

Sorumlu ortak baş denetçi, müşterinin kabulü, müşteriyle olan ilişkinin devamı ve özellik arz eden bağımsız denetimlerle ilgili gerekli usul ve esasların izlendiğinden emin olmak ve ulaşılan sonuçların yazılı hale getirilmesini sağlamak zorundadır.

Sorumlu ortak başdenetçi, bağımsız denetim faaliyetinin bağımsız denetim standartları ile yasal ve hukuki düzenlemelere uygun olarak yapılması sürecinde, yönlendirme, gözetim ve verimlilikle ilgili hususlardan ve bağımsız denetim raporunun gerçeği yansıtacak şekilde hazırlanmasından sorumludur.

Sorumlu ortak baş denetçinin, bağımsız denetim raporu nihai hale gelmeden bağımsız denetime ilişkin çalışma kağıtlarını incelemek ve ekiple konuları tartışmak suretiyle varılan sonuçları ve bağımsız denetim raporunu destekleyecek yeterlilikte bağımsız denetim kanıtı toplandığı hususundan emin olması gerekir.

Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü

İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetiminde sorumlu ortak baş denetçi,

- a) Bağımsız denetimin kalitesinin kontrolüne ilişkin gözden geçirme işlemini yapan, gerekli deneyim ve yetkiye sahip sorumlu ortak baş denetçiyi, diğer bağımsız denetçileri veya bu kişilerin oluşturduğu bir grubu (kontrolör), atandığından emin olmak,
- b) Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü aşamasında ortaya çıkanlar dahil, bağımsız denetim esnasında ortaya çıkan önemli hususları kontrolör ile tartışmak, ve
- c) Bağımsız denetim kalitesinin kontrolü tamamlanana kadar bağımsız denetim raporunu bitirmemek zorundadır.

Çalışma kağıtları

- Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim raporu için yeterli ve uygun bir kayıt düzeni oluşturmak suretiyle bağımsız denetimin SPK Tebliğine ve diğer ilgili kanun ve yasal düzenlemelere uygun yapıldığına dair kanıt oluşturur.
- Çalışma kâğıtları kâğıt ya da elektronik ortam veya diğer şekillerde tutulabilir. Bu kapsamda bağımsız denetim programları, analizler, önemli konuların özeti, doğrulama mektupları, işletme yönetimi teyit mektupları, kontrol listeleri, elektronik posta dahil önemli konularla ilgili yazışmalar çalışma kağıtları olarak sınıflandırılabilir.
- Bağımsız denetçi bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamını belgelendirirken, belirli hesap kalemlerinin veya test ettiği hususların temel özelliklerini çalışma kağıtlarına yansıtmak zorundadır.

Çalışma kağıtları

- Söz konusu unsurların çalışma kâğıtlarına yansıtılması; bağımsız denetim ekibinin kendi yaptığı çalışmadan sorumlu olmasını sağlayarak istisnaların ve tutarsızlıkların soruşturulmasını da kolaylaştırır.
- Bağımsız denetçi, çalışma kâğıtlarını yürütülen bağımsız denetim çalışması ile hiçbir bağlantısı olmayan kıdemli bir denetçinin:
 - a) Bağımsız denetimin planlanması da dahil olmak üzere uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının bu Tebliğle belirlenen standartlara, kanun ve ilgili diğer yasal düzenlemelere uygunluğunu,
 - b) Toplanan bağımsız denetim kanıtları ve uygulanan bağımsız denetim tekniklerinin sonuçlarını ve
 - c) Bağımsız denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar ve bunlarla ilgili ulaşılan değerlendirmeleri kavrayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanır.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

- Bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye indirmek için bağımsız denetim tekniklerini planlarken ve uygularken, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içerebileceğini göz önünde bulundurmak zorundadır.
- Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hile ve usulsüzlükten veya hatadan kaynaklanabilir. Hile ve usulsüzlükleri hatadan ayıran temel unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan fiilin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

Hata, finansal tablolarda kasıt olmaksızın yapılan, bir tutarın veya bir açıklamanın atlanması gibi yanlışlıkları ifade eder. Bu kapsamda;

- a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan verileri toplarken ve bunları analiz ederken yapılabilecek bir yanlışlık,
- b) Olayların gözden kaçırılmasından veya hatalı yorumlanmasından kaynaklanan yanlış bir muhasebe tahmini ve
- c) Muhasebe ilkelerini uygularken, değerlendirme, kayda alma, sınıflandırma, sunma veya açıklama konuları ile ilgili yapılabilecek bir yanlışlık hata olarak değerlendirilir.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

- Hile ve usulsüzlük; işletme yönetimindekiler ile yönetimden sorumlu kişilerin, işletme çalışanlarının veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak adil veya yasal olmayan bir menfaat sağlamak amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarını ifade eder.
- Bağımsız denetçinin hile ve usulsüzlüklerle ilgili olarak göz önünde bulundurması gereken; varlıkların kötüye kullanılmasından ve hileli finansal raporlamadan kaynaklanan iki tür hile ve usulsüzlük söz konusudur.
- Hileli finansal raporlama, kasıtlı olarak, finansal tablolarda olması gereken tutarların veya açıklamaların yer almaması veya yanlış beyan edilmesi suretiyle finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasıdır.
- Hileli finansal raporlama;
 - a) Finansal tabloların hazırlanmasına dayanak olan muhasebe kayıtlarının veya destekleyici dokümanların tahrif edilmesini (evrak sahtekarlığı), değiştirilmesini, manipüle edilmesini ve/veya gerçeğe aykırı belgedüzenlenmesini,
 - b) Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin kasıtlı olarak atlanmasını veya yanlış yansıtılmasını ve
 - c) Finansal tablolara yansıtılması gereken olay, işlem ve diğer önemli bilgilerin, kayda alınması, değerlendirilmesi, sınıflandırılması, sunumu ve dipnotlarda açıklanması ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanmasını içerir.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

- Varlıkların kötüye kullanılması, bir işletmenin varlıklarının çalınması eylemini içerir ve genellikle şirketin çalışanları tarafından nispeten küçük ve önemsiz miktarlarda gerçekleştirilir. Ancak, kötüye kullanma işletme yönetimi tarafından da gerçekleştirilebilir.
- Varlıkların kötüye kullanılması, aşağıdakileri de içeren pek çok farklı yöntemle gerçekleştirilebilir:
 - a) Alacak tahsilatının zimmete geçirilmesi veya kayıtlardan silinmiş alacaklardan gelen tahsilatların kişisel banka hesaplarına yönlendirilmesi gibi, tahsilatların zimmete geçirilmesi,
 - b) Stokların kişisel kullanım için veya satılmak üzere çalınması ya da hurdaların satılmak üzere çalınması veya işletmenin teknolojik bilgilerinin rakip işletmelerle gizli anlaşma yapılarak para karşılığı satılması gibi, işletmenin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması,
 - c) Fiktif satıcılara ödeme yapılması veya işletmenin satın alma temsilcilerine fiyatları olduğundan yüksek göstermeleri karşılığı satıcılar tarafından rüşvet ödenmesi veya olmayan çalışanlara ödeme yapılmış gösterilmesi gibi, işletmenin almadığı mal ve hizmetler için ödeme yapmasına sebep olunması ve
 - ç) İşletme varlıklarına kişisel kredi veya ilişkili taraflar için ipotek tesis ettirilmesi gibi, işletmenin varlıklarının kişisel amaçlarla kullanılması.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

Hile ve usulsüzlüklerin tespitinde işletme yönetiminin sorumlulukları;

- Hilenin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında esas sorumluluk işletme yönetimine ve yönetimden sorumlu kişilere aittir.
- İşletmenin dürüstlük ve etik davranış kültürü çerçevesinde; yönetimden sorumlu kişilerin gözetiminde, işletme yönetiminin hile ve usulsüzlükleri önlemek üzere gerekli tedbirleri alması ve uygulanacak yaptırımları belirlemesi gerekir .
- Finansal raporlama sisteminin güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği, verimliliği ve hukuka uygunluğu gibi hususlarda gerekli kontrolleri sağlayan bir iç kontrol sistemi kurmak ve devam ettirmek, işletme yönetiminin gözetimini de yapmak suretiyle, yönetimden sorumlu kişilerin sorumluluğundadır.
- İşletme yönetimi, hile ve usulsüzlüğün önlenmesi ve ortaya çıkarılması için uygulamaya konulacak kontrolleri seçerken, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkları içerebileceğini dikkate almak zorundadır.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

Hile ve usulsüzlüklerin tespitiyle ilgili olarak bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar;

- Bağımsız denetim çalışmasının doğal sınırlamalarından dolayı, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak planlanıp yapılmış olan bir bağımsız denetim çalışmasında dahi, finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesi riski söz konusu olabilir.
- İşlemlerin kasıtlı olarak kaydedilmemesi veya gerçeğe aykırı belge düzenlenmesi ve kayıt yapılması ya da bağımsız denetçiye kasıtlı olarak yanlış bilgi verilmesi gibi gizlenen ya da karmaşık ve dikkatli bir şekilde organize edilmiş planlara dayalı hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan önemli bir yanlışlığın tespit edilememe riski, hatadan kaynaklanan bir yanlışlığın ortaya çıkarılmama riskinden daha yüksektir.
- İşletme yönetiminin doğrudan veya dolaylı olarak muhasebe kayıtları ile oynamak suretiyle, işletmenin finansal durumunu olduğundan daha iyi gösterebilecek ve hileli finansal bilgiler sunabilecek fırsatları kolaylıkla elde edebilecek konumda olması nedeniyle bağımsız denetçi için, işletme yönetiminden kaynaklanan hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riski, işletme çalışanlardan kaynaklanan hile ve usulsüzlükleri ortaya çıkaramama riskinden daha yüksektir.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

- **Hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin tespit edilmesi ile ilgili olarak bağımsız denetçinin sorumluluğu;**
- Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorundadır.
- Bağımsız denetçi, makul ölçüde güvence sağlayabilmek için, işletme yönetimi tarafından kontrollerin aşılması olasılığını ve hataları tespit etme konusunda etkin olan bağımsız denetim tekniklerinin hile ve usulsüzlükten kaynaklanan riskleri ortaya çıkarmak açısından uygun olmayabileceğini göz önünde bulundurarak, bağımsız denetim süresince mesleki şüphecilik tutumu içerisinde çalışmalarını yürütmek zorundadır.
- Bağımsız denetçi çalışmasını, mesleki şüphecilik tutumu içerisinde ve finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebep olabilecek koşulların var olabileceğinin bilinciyle planlar ve yürütür.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

- Bağımsız denetçi, finansal tablolarda hile ve usulsüzlüğe bağlı olarak ortaya çıkabilecek önemli yanlışlık riskini tespit edebilmek için uygulanacak yöntemleri belirlemek ve hesap bazında nitelik, zamanlama ve kapsam açılarından uygun bağımsız denetim tekniklerini ve önemli riskleri ortaya çıkarmak için de daha detaylı bağımsız denetim tekniklerini uygulamak zorundadır.
- Finansal tablolardaki hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar genellikle, yıl içinde ya da dönem sonlarında uygun olmayan ya da yetkisiz olarak kayıt yapılması ya da resmi kayıtlarda yer almayan tutarların finansal tablolarda düzeltilerek veya yeniden sınıflandırılarak sunulması şeklinde ortaya çıkar.
- Bağımsız denetçi, işletme yönetiminden;
 - a) İşletme yönetiminin, hile ve usulsüzlüğün ortaya çıkarılması ve önlenmesini sağlayacak iç kontrollerin uygulanması ve tasarlanmasındaki sorumluluğunu kabul ettiği,
 - b) İşletme yönetiminin, finansal tabloların hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıkların oluşma riskine dair saptamalarını bağımsız denetçiye bildirdiği,

Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler

c) İşletme yönetiminin, yönetim, iç kontrolde önemli rolü olan çalışanlar veya hile ve usulsüzlük yaptıklarında finansal tablolarda önemli etki yapacak çalışanların içinde bulunduğu, işletmeyi etkileyen hile ve usulsüzlükler veya bunlara dair şüphesi ile ilgili bilgileri bağımsız denetçiye açıkladığı ve

ç) İşletmenin finansal tablolarının, çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyiciler ve diğerleriyle iletişim yoluyla etkilenmesi sonucunda herhangi bir hile ve usulsüzlük iddiası veya şüphesi hakkındaki bilgileribağımsız denetçiye açıkladığı hususlarını içeren yazılı teyit mektubu alır.

Bağımsız denetçi, hileli finansal raporlama sonucunu doğurabilecek hile ve usulsüzlük veya hile ve usulsüzlük şüphesinin söz konusu olması nedeniyle, bağımsız denetimin devam ettirilmesinde sorunlarla karşılaştığında:

a) Mesleki ve hukuki sorumluluklarını göz önünde bulundurarak SPK dahil diğer düzenleyici otoritelere bildirilmesi gereken bir durum olup olmadığını değerlendirir.

b) Bağımsız denetimin sona erdirilmesi olasılığını gözden geçirir.

Bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarından yararlanılması

- İç denetimin rolü işletme yönetimi tarafından belirlenir ve amaçları bağımsız denetimden farklıdır. Buna göre, iç denetim fonksiyonunun amaçları yönetimin isteklerine göre değişmekle birlikte, bağımsız denetçinin öncelikli işi finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin tespitidir.
- Diğer taraftan, her iki denetim faaliyetinde de amaca ulaşmak için benzer yöntemler kullanılması nedeniyle, iç denetimin belirli özellikleri bağımsız denetim prosedürlerinin içeriği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yararlı olabilir.
- Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmek için, iç denetim faaliyetlerini yeterince kavrayarak, bağımsız denetim planı ve prosedürlerini sağlıklı bir şekilde belirler.

Bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarından yararlanılması

- Etkili bir iç denetim bağımsız denetim prosedürlerinin içeriğine ve zamanlamasına etkinlik kazandırır, ancak söz konusu prosedürleri tamamen ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan bazı durumlarda, bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirmesi sonucunda bunların bağımsız denetim prosedürlerine etkisi olmayacağı kanaatine ulaşabilir.
- Bağımsız denetçi belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman, bu çalışmanın bağımsız denetimin amacına uygunluğunu değerlendirir ve bu çalışma hakkında çeşitli bağımsız denetim tekniklerini uygular.

Deloitte.