

DENETİM

13

DENETİM

Muhasebede yapılan işlemlerin ve hazırlanan finansal tabloların belli ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını işletme ile ilgilenen taraflara aktaran bir süreçtir. Bu süreç içinde yapılan işlemler ile ilgili kanıtlar toplanır ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda değerlendirme yapılarak sonuçlar rapor halinde sunulur.

DENETİM TÜRLERİ

Finansal Tablolar Denetimi; Bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun denetlenmesidir.

Uygunluk Denetimi; Mali işlem ve faaliyetlerin işletme içindeki birim veya bölümler tarafından uyma ve uygulanma derecesinin önceden belirlenmiş kriterlere göre denetlenmesidir.

Faaliyet Denetimi; İşletme faaliyetlerinin ve faaliyetlerde kullanılan kaynakların verimlilik ve etkinliğinin denetlenmesidir.

DENETÇİ TÜRLERİ

Bağımsız Denetçi; Denetlenen işletme çalışanı olmamakla birlikte bir denetim şirketine bağlı veya kendi başlarına denetim hizmeti veren kişilerdir.

İç Denetçi; Denetlenen işletmenin veya kamu kurumunun çalışanı olan ve yönetim adına denetim yapan kişilerdir.

Kamu Denetçileri; İşletmelerin vergi yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini, beyanlarının doğruluğunu denetleyen kişilerdir.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları aşağıdaki gibi sınıflandırılır;

1. Genel Standartlar
 - a) Mesleki eğitim ve yeterlilik
 - b) Bağımsızlık (bağımsız davranabilme)
 - c) Mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi (Mesleki Özen)
2. Çalışma Alanı Standartları
 - a) Denetimi planlama ve gözetim.
 - b) İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme
 - c) Yeterli ve güvenilir kanıt toplama

3. Raporlama Standartları

- a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk
- b) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde değişmezlik
- c) Mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği
- d) Görüş bildirme

DENETİMİN PLANLANMASI

- 1. Müşterinin kabulü ve ön planlama
- 2. Müşteri hakkında bilgi edinme
- 3. Denetim programının yapılması
- 4. İşletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi
- 5. Denetim programının yürütülmesi
- 6. Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması

ÖNEMLİLİK

Önemlilik; Mali tablolarda yer alabilecek hataların büyüklük derecesidir. Önemlilik düzeyi, denetçinin kendi mesleki yargısına göre belirlenir. Önemlilik düzeyi hem mali tablo düzeyinde, hem de hesap kalemleri bazında belirlenir. Önemlilik düzeyi; Kabul edilebilir hata sınırıdır.

Bağımsız denetçi tarafından önemlilik kararı sayısal olarak verilirken; nicel (maddi-Nicel/ Sayısal) etkisine, tablolardaki hataların tablo okuyucularına ekonomik etkilerine, yapılan işlemin veya kalemin yapısı, denetim tekniklerine vb. gibi sayısal olan tüm veriler incelenerek yapılır.

Bağımsız denetçi tarafından sayısal olmayan verilerle önemlilik kararı verilmesi zordur. Bunun sebebi maddi olmayan nicel olguların ölçümlerinin kolay olmamasıdır. Gerekli durumlarda ise sezgisel olarak karar vermeleri gerekecektir.

Denetim Riski: mali tablolarda önemli yanlışlar olduğu halde, denetçinin mali tabloların doğru olarak sunulduğu sonucuna varması ve mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi veya uygun görüş bildirmemesi olasılığıdır.

Bağımsız denetim riski = Yapısal Risk x Kontrol Riski x Bulgu Riski

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

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

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

ÖRNEKLEME

Bir işlem bütününden bir kısmının seçilmesi ve sadece bu kısmın incelenerek varılacak olan sonucun tüm işlemlerin bütününe mal edilmesine denir. Örneklem seçilirken aşağıdaki teknikler uygulanır.

SistematiK Seçim; denetçinin öncelikle bir örneklem aralığı hesapladığı ve bu örneklem aralığının büyüklüğüne göre örneklem birimlerini seçtiği sezim yöntemidir.

Rassal Seçim; Tablo veya bilgisayar yardımı ile seçimin rastgele yapılmasıdır.

Blok Seçim; bütün içinden zaman veya fiziksel olarak birbirine yakın belgelerin seçilmesidir.

Katmanlı Seçim; Bütünün katmanlara ayrılarak seçim yapılmasıdır.

DENETİM KANITI

Denetim Kanıtı; Denetlenen bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi belge ve kayıtlardır. Kanıt toplama kararını etkileyen iki temel unsur vardır;

1) Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki yapacak unsurlar;

a - İncelenecek kalemin önemliliği; Açıklanacak bilgi mali tabloları kullananların kararlarını etkileyecekse, önemli olduğu kabul edilmeli ve açıklanmalıdır. Bir kalemin önemli olup olmadığına karar vermede kalemin büyüklüğü, kalemin niteliği ve kullanıcının niteliği de etkili faktörlerdir.

b - İncelenecek kalemin taşıdığı risk; Toplanacak kanıt miktarını etkileyen bir unsur da risktir. Toplanacak kanıt ile riskin derecesi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Yetersiz iç kontrol sistemi, muhasebe kayıtlarının karmaşıklığı, denetim sisteminde var olan tek taraflılık ve belirsizlik, yönetimin önceden belirlenmiş hedeflerin öngördüğü şekilde hareket etmemiş olması ve benzeri unsurlar riskin artmasına yol açar. Denetim riskine en çok hangi konularda dikkat edilmesi gerektiği ise, denetlenecek kalemin likidite özelliğine bağlıdır. Mali tablolarda denetim riski yüksek olan alanların denetimi daha ayrıntılı şekilde yapılır ve daha fazla kanıtla başvurulur, daha fazla inceleme zamanı ayrılır. Denetim riskini en az düzeye indirgeyen en önemli koşul iç kontrol sisteminin sağlamlığı ve geçerliliğidir.

c - Kanıtın niteliği; Denetçinin toplayacağı kanıtların kapsamına ve miktarına etki yapan bir etmen de elde edilebilir kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Genel kabul görmüş denetim standartları genel olarak denetçilerin hatasız kanıtlar değil, fakat güvenilir nitelikte kanıtlar toplamaları gerektiğini vurgulamaktadır.

d - Kanıtın elde edilmesi için katlanılan maliyet; Bu konuda denetim ilkeleri, denetçinin uygun bir maliyete katlanarak yeterli sayıda kanıt toplamalarını öngörmektedir. Bu nedenle, denetim görüşünün güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla çok sayıda ve yüksek maliyetli kanıtların toplanması doğru değildir. Ancak, yeterli sayıda kanıt toplamada maliyetin dikkate alınacağı konusu, yüksek maliyetli olan kanıtın toplanmaması şeklinde düşünülmemelidir. Yüksek maliyeti olması nedeniyle, elde edilmesi zorunlu olan bir kanıttan vazgeçilmesi düşünülemez. Burada denetçinin göz önünde bulundurması gereken nokta, aynı veya yakın güvenilirlikteki bilgilerin mümkün olan en düşük maliyetle toplanmasını gerçekleştirmek olmalıdır.

2) Kanıtın Güvenirliğini Belirleyen Faktörler

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

b - Kanıtların kaynağı (kaynak): Kanıt toplamada, denetçi kanıtın kaynağı olan kişi veya kurumdan etkilenmeyecek kanıtları toplamaya çaba sarf etmelidir. Yine kanıt yasal yollardan elde edilmiş olmalıdır.

c - Kanıtın ilgili olduğu dönem (zamanlılık): Kanıtın ilgili olduğu dönem ile denetlenen dönem arasında uyum olmalıdır. Zaman açısından uygunluk özellikle, dönen varlıkların, kısa vadeli borçlar ve gelir tablosu kalemlerinin doğruluğunun belirlenmesinde önemli rol oynar. Denetçi bilanço tarihine yakın tarihlerde yapılan tüm işlemleri araştırmalıdır.

d - Kanıtın objektifliği (nesnellik): Bir kanıt, aynı mesleki nosyona sahip farklı denetçileri ya da ilgilileri aynı sonuca götürüyorsa objektiftir. Kanıt için farklı denetçiler farklı yorumda bulunuyorsa o kanıt objektif bir kanıt değildir.

Kanıt Toplama Teknikleri;

- Fiziki İnceleme Kanıtları
- Belge incelemesi
- Gözlem
- Soruşturma
- Analitik inceleme
- Ayrıntılı araştırma
- Yeniden hesaplatma
- Kayıt Sürecinin Yeniden İnceleme
- Doğrulama Kanıtları

ÇALIŞMA KAĞITLARI

Denetçinin, her denetim sırasında hazırlamış olduğu ve denetim çalışmalarının belgesel bir nitelik taşımasını sağlayan yazılı materyallere çalışma kâğıtları denir. Çalışma kâğıtları denetim rapor tarihinden itibaren 10 yıl saklanır. Denetçi çalışma kâğıtlarını denetim sırasında, denetim sonunda ve denetim sonrasında kullanmak üzere hazırlar.

Örneğin; Analizler, önemli yazışmalar, doğrulama mektupları, dijital veriler vb. şeyler örnek verilebilir.

Çalışma Kâğıtlarının Amaçları

- Denetim çalışmasını her safhada organize ve kontrol etmek
- İç kontrol sistemini incelemek
- Denetim raporunun düzenlenmesine esas olmak
- Gelecek dönem denetlemelerinde fayda sağlamak
- Denetçinin görüşüne destek sağlaması
- Davalı durumlarda savunma aracı olarak kullanmak

İyi Bir Çalışma Kâğıdında Bulunması Gerekenler;

- Yalnızca konu ile ilgili olan bilgiler dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Konu dışı bilgiler yer almamalıdır.
- Kayıt ve işlemlerin doğruluğunu gösteren bilgi ele alınmalıdır.
- Çalışma kâğıtları, özenle hazırlanmalı, okunaklı ve anlaşılır olmalıdır.
- Çalışma kâğıdının hazırlanmasına temel olan işin kısa bir özetine yer verilmelidir.
- İleride ihtiyaç duyulabilecek bilgiler katılmalıdır.

Çalışma Kâğıtları iki ayrı dosyada saklanır;

1) Devamlı Dosyalar; İşletmenin genel durumunu gösteren ve gelecek dönemlerde de faydalanılabilecek belgelerin yer aldığı dosyadır. Devamlı dosyaların amacı yıllar itibarıyla müşteri işletmenin gelişimini izlemek, devamlı bir biçimde yinelenen kalem için bilgi kaynağı olmak, değişiklik göstermeyen kalemlerle ilgili çalışma kâğıtlarının her seferde yeniden hazırlanmasına engel olmak ve gelecek denetimler, vergi incelemeleri, sermaye yapısında değişiklik önerileri ve diğer amaçlarla kullanılabilecek özel ayrıntı bilgileri saklamaktır.

Devamlı dosyada bulunması gereken belgelerden bazıları şunlardır;

- Müşteri işletme ile yapılan denetim sözleşmesi,
- İşletmenin kuruluş sözleşmesi (ana sözleşme), değişiklikleri, var olan başka ortaklık anlaşmaları,
- İşletmenin faaliyeti ile ilgili bilgiler, faaliyet raporlar
- İşletme ile ilgili özel yasal düzenleme varsa onlar hakkında bilgi,
- Hesap planı,
- Kira kontratları
- Vekâletnameler
- Fabrika ve depo listeleri
- İmza sirküleri
- Organizasyon yapısı,
- Varsa geçmiş yıllara ait denetim raporları,
- Farklı yerlerde işyeri, şube, depo ya da fabrikaları varsa bunların adresleri,
- Geçmiş yıllar vergi beyannameleri,
- Kira kontratları, uzun vadeli sözleşmeleri ve varsa toplu
- Yukarıdakilere benzeyen diğer belge ve bilgiler.

Cari Dosyalar; Yıllık çalışma dosyası olarak da isimlendirilebilecek olan bu dosya, denetlenen döneme ait belgelerin bulunduğu dosyadır. Bu dosyada, son denetim faaliyetinde kullanılan çalışma kâğıtları ile bir önceki faaliyet dönemi ile cari faaliyet dönemi arasında geçen süre içinde toplanan tüm bilgi, belge, kâğıtlar ve yazışmalar yer alır. Denetçinin denetim sırasında tuttuğu notlar ve diğer müsveddeler de bu dosyada yer almaktadır. Cari denetim dosyasında genel olarak şu bilgiler bulunur;

- Denetim raporu ve finansal raporlar
- Mizan ve çalışma tabloları
- Planlama, yardımcılarının gözetimi ve iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ile ilgili belgeler denetim planları, programları, soru kâğıtları, iş akış şemaları, zaman bütçesi ve ilgili muhtıralar
- Uygulanan denetim işlemleri ile ilgili bilgiler
- Düzeltmeler, sınıflandırmalar
- Doğrulama yanıtları
- Yönetim sorumluluk beyanı
- Avukat mektubu
- Uygulanan denetim işlemleri ile ilgili bilgiler
- Analitik inceleme
- Toplanan diğer kanıtlar
- Kanıtları ilişkin yönetici ve ilgililerin açıklamaları ile denetim sonuçları.

İÇ KONTROL SİSTEMİ

İç Kontrol; Faaliyetlerin etkin ve verimliliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini ve uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması için işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen süreçtir.

İç kontrol sisteminin amaçları;

- İşletme varlıklarının korunması
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması
- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması,

Denetçinin; denetim kapsamını belirlemek üzere ilk olarak iç kontrol sistemini incelemesi gerekir. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile denetim riski ve süresi azalır. Denetim alanı daralır ve daha kolay bir denetim gerçekleştirilebilir.

İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları;

- a) Kontrol Çevresi
- b) Risk Değerleme
- c) Kontrol Eylemleri
- d) Bilgi ve İletişim
- e) İzleme

DENETİM FAALİYETİNİN TAMAMLANMASI

Denetim Raporu; denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığının ilgililere ve kamuoyuna aktarılmasına yarar. Denetim raporu hazırlanırken titiz davranılmalı ve raporda açık net ifadelerle yer verilmelidir. Kullanıcıların açıklanan görüşü yanlış yorumlamasını engellemek için raporda tek düzenliğin sağlanması gerekmektedir.

Denetim Görüşleri;

a) Olumlu (Şartsız) Görüş; Mali tabloların işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akımını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve doğru şekilde yansıttığını ifade eder. Bu aynı zamanda, tabloların dipnotlarında ve eklerinde yeterli açıklamaların yapıldığı anlamına gelmektedir.

b) Olumsuz Görüş; Denetçi mali tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermediği kanısına varırsa, görüşünü olumsuz olarak açıklar.

c) Görüş Bildirmekten Kaçınma; Kanıt yetersizliği ve diğer nedenlerle, mali tabloların bütünü hakkında bir fikir yürütmeyecek kadar görüş oluşmamışsa, denetçi görüş açıklamaktan kaçındığını belirtir. Olumsuz görüş bildirmek görüş bildirmekten kaçınma ile aynı anlama gelmemektedir.

d) Şartlı Görüş Bildirme; Mali tablolardaki bazı kalemlerin doğruluğundan şüphe edildiğinde ve diğer bazı konularda tam kanaate sahip olunamasa da yine de mali tabloların bütünü doğruluğu hakkında bir görüş beyan edilebilecekse, denetçi görüşünü şartlı olarak açıklar.