

ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI KAPSAMINDA

BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Dr. Tuba ŞAVLI
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

13 Ocak 2011 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“Kanun”)14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazate’de yayımlanmıştır. Ancak yürürlük tarihi olarak kademeli bir yapı benimsenmiştir. 1 Temmuz 2012 itibariyle Kanun genel olarak yürürlüğe girmekle birlikte, finansal tablolar ve kayıt düzeni ile denetime ilişkin hükümler 1 Ocak 2013 tarihinde, internet sayfası ile ilgili hükümler ise 1 Temmuz 2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Genel olarak ticaret hayatına önemli değişiklikler getirecek olan Kanun, mali müşavirlik mesleği açısından ele alındığında ise en önemli iki değişiklik kayıt düzeni ve bağımsız denetim alanlarında yapılan yenilikler olarak kabul edilebilir.

Kanun’un 88. Maddesi gerçek ve tüzel kişilerin, gerek ticari defterlerini tutarken, gerekse konsolide ve bireysel finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve uygulamak zorunda olduklarını belirtmektedir. Diğer taraftan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler (KOBİ) için de yine UFRS’nin izin verdiği ölçüde farklı düzenleme yapma yetkisi TMSK’ya verilmiştir.

Bugün itibariyle TMSK’nın düzenlemelerine bakıldığında, UFRS kapsamındaki standart ve yorumların bire bir Türkçe’ye çevrilerek TFRS / TMS olarak yayımlandığı ve güncellemelerin sürekli bir şekilde yapıldığı gözlemlenmektedir. KOBİ UFRS olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan finansal raporlama standardı da TMSK tarafından çevrilerek KOBİ TFRS olarak yayımlanmıştır.

Kanun ile sermaye şirketleri için bağımsız denetim zorunlu hale gelmiş ve denetimin Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na göre küçük ve orta ölçekli şirketler için SMMM veya YMM unvanına haiz kişiler; büyük ölçekli şirketler için bu kişilerin ortağı olduğu denetim şirketlerince yapılacağı belirtilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) Türkiye’de ulusal denetim standartları oluşturulurken Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu gibi birçok düzenleyici otorite tarafından örnek alınmıştır.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından 2004 yılında başlatılan açıklık projesi 2008 yılında tamamlanmıştır. Çalışmanın sonucunda bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere IFAC tarafından 2009 El Kitabı olarak yayınlanmış ve 2010’da güncellenmiştir. (2010 Handbook of International Quality, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements) El kitabının birinci bölümünü oluşturan bu standartların bir listesi Tablo 1’de sunulmuştur. El Kitabının ikinci bölümünde ise İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetlere ilişkin Uluslararası Standartlar bulunmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartlarının yanı sıra, bazı konularda uygulamacılara yol göstermek, belirli konularda karşılaşılabilecek problemleri ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmak üzere yine IFAC bünyesindeki kurullar tarafından Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri yayınlanmaktadır.

Bu izahnameler aşağıdaki konuları içermektedir:

- Bankalar Arası Teyit Prosedürleri
- Banka Gözetim Sistemi ile Bankanın Bağımsız Dış Denetçileri Arasındaki İlişki
- Banka Finansal Tablolarının Denetimi
- Finansal Tabloların Denetiminde Çevreyle İlgili Hususların Değerlendirilmesi
- Türev Finansal Araçların Denetimi
- Elektronik Ticaret – Finansal Tabloların Denetimine Etkisi

Tablo 1. Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları

<i>ULUSLARARASI KALİTE KONTROL STANDARTLARI</i> <i>INTERNATIONAL STANDARDS ON QUALITY CONTROL</i>	
UKKS 1	Finansal Tabloların Denetimi ve Sınırlı İnceleme Çalışmaları ile Diğer Güvence ve Alakalı Hizmetler Sunan Firmalarda Kalite Kontrol <i>Quality Controls for Firms that Performs Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements</i>
<i>TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN DENETİMİ</i> <i>AUDITS OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION</i>	
<i>Genel İlkeler ve Sorumluluklar</i> <i>General Principles and Responsibilities</i>	
UDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi <i>Overall Objectives of Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards Auditing</i>
UDS 210	Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi <i>Agreeing the Terms of Audit Engagements</i>
UDS 220	Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol <i>Quality Control for an Audit of Financial Statements</i>
UDS 230	Denetimin Belgelendirilmesi <i>Audit Documentation</i>
UDS 240	Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile ve Usulsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements</i>
UDS 250	Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Kuralların Dikkate Alınması <i>Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements</i>

UDS 260	Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilere İletilmesi <i>Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance</i>
UDS 265	İç Kontrol ile İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere ve Yönetime İletilmesi <i>Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management</i>

Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedürler

Risk Assessment and Response to Assessed Risks

UDS 300	Finansal Tabloların Denetiminin Planlanması <i>Planning an Audit of Financial Statements</i>
UDS 315	İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi <i>Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment</i>
UDS 320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik <i>Materiality in Planning and Performing an Audit</i>
UDS 330	Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler <i>The Auditor's Responses to Assessed Risks</i>
UDS 402	Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı <i>Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization</i>
UDS 450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi <i>Evaluation of Misstatements Identified During the Audit</i>

Denetim Kanıtları

Audit Evidence

UDS 500	Denetim Kanıtı <i>Audit Evidence</i>
---------	-----------------------------------------

UDS 501	Denetim Kanıtı - İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar <i>Audit Evidence - Specific Considerations for Additional Items</i>
UDS 505	Dış Kaynaktan Doğrulamalar <i>External Confirmations</i>
UDS 510	İlk Denetimler – Açılış Bakiyeleri <i>Initial Audit Engagements - Opening Balances</i>
UDS 520	Analitik İnceleme Teknikleri <i>Analytical Procedures</i>
UDS 530	Denetim Örneklemesi <i>Audit Sampling</i>
UDS 540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve İlgili Dipnot Açıklamalarını da İçeren Muhasebe Tahminlerinin Denetimi <i>Audit of Accounting Estimates Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures</i>
UDS 550	İlişkili Taraflar <i>Related Parties</i>
UDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar <i>Subsequent Events</i>
UDS 570	İşletmenin Sürekliliği <i>Going Concern</i>
UDS 580	Yazılı Teyitler <i>Written Representations</i>
<i>Diğer Çalışmalardan Yararlanma</i> <i>Using Work of Others</i>	
UDS 600	Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi <i>Special Considerations – Audits of Group Financial Statements</i>
UDS 610	İç Denetçilerin Çalışmalarının Kullanılması <i>Using the Work of Internal Auditors</i>
UDS 620	Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması <i>Using the Work of an Auditor's Expert</i>

Denetim Sonuçları ve Raporlama
Audit Conclusions and Reporting

UDS 700	Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma ve Raporlama <i>Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</i>
UDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması <i>Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report</i>
UDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Hususlar ve Diğer Açıklamalar <i>Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report</i>
UDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar <i>Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements</i>
UDS 720	Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçi Sorumluluğu <i>The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements</i>

Uzmanlık Gerektiren Alanlar
Specialized Areas

UDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçeve de Hazırlanan Finansal Tabloların Denetimi <i>Special Considerations – Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks</i>
UDS 805	Özel Hususlar – Finansal Tabloların ve Finansal Tablolardaki Tek bir Kalem veya Hususun Denetimi <i>Special Considerations – Audits of Single Financial Statements and Specifics Elements, Accounts or Items of a Financial Statement</i>
UDS 810	Özet Finansal Tablolar Üzerinde Raporlama Çalışmaları <i>Engagements to Report on Summary Financial Statements</i>

KOBİ'lerde Bağımsız Denetim

KOBİ'ler için daha az kapsamlı ve nispeten basit kurallara dayalı ayrı bir finansal raporlama standardının varlığı denetim için de benzer bir düzenlemenin gerekliliği konusunda tartışmalar olmasına sebep olmaktadır. Ancak IAASB bu konuyu daha önce gündemine almış ve “*Denetim denetimdir.*” prensibini benimseyerek KOBİ'lerin denetiminde uygulanacak ayrı bir denetim standardına ihtiyaç olmadığı sonucuna varmıştır. “Küçük İşletmelerin Denetiminde Özel Muhakemeler” başlıklı 1005 sayılı Uygulama İzahnamesi de açıklık projesi çerçevesinde ilgili standartların içine dahil edilerek kaldırılmıştır. Ancak KOBİ'lerin denetimlerinde dikkate alınabilecek bir başka düzenleme yine IFAC bünyesinde hazırlanan “KOBİ'lerin Denetimlerinde Uluslararası Denetim Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Rehber” (Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small - and Medium - Sized Entities) başlıklı çalışmadır. 2007 yılında ilk baskısı yapılan rehber 2010 yılında güncellenerek yeniden yayınlanmıştır.

Söz konusu rehber Uluslararası Denetim Standartlarının KOBİ'lerde kullanımına ilişkin yol göstermekte, büyük işletmelerden farklı olabilecek hususları örnekleyerek KOBİ denetimi yapacak olan denetçilere ışık tutmaktadır.

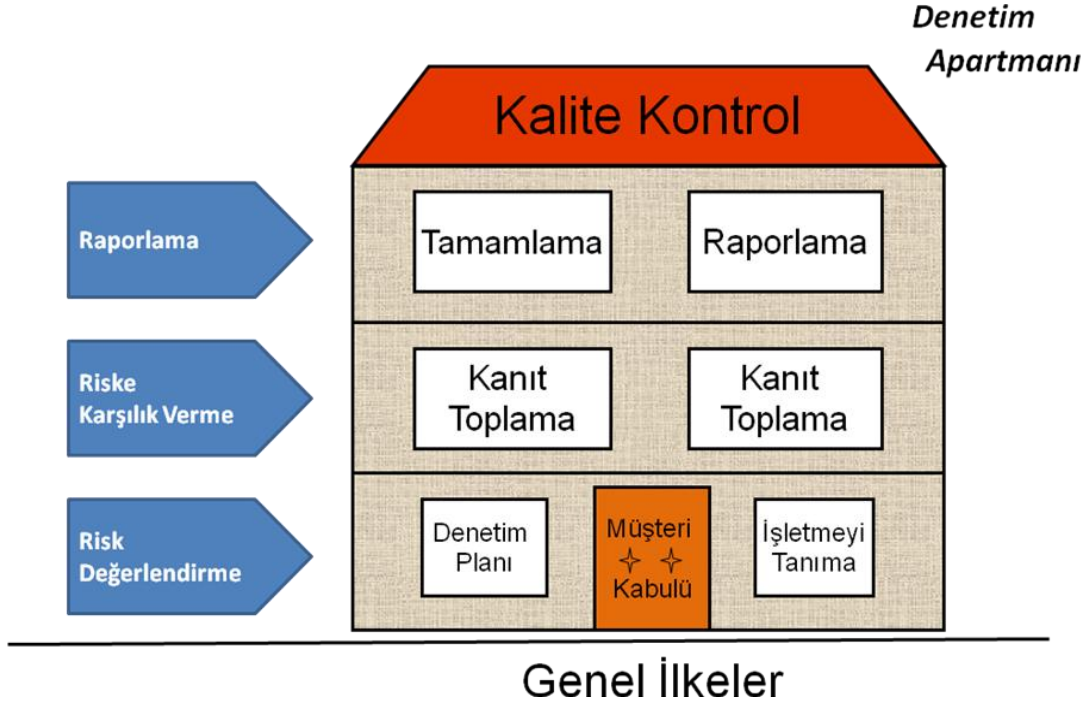
Aynı şekilde 1 numaralı Uluslararası Kalite Kontrol Standardının da KOBİ denetimi yapan küçük ve orta ölçekli denetim firmaları ile bireysel çalışan denetçilere yönelik Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Rehberi (Guide to Quality Control for Small - and Medium - Sized Practices, IFAC March 2009) uygulamacılara yol göstermek için hazırlanmıştır. Kalite Kontrol Standardı daha ziyade büyük ölçekli firmalarda uygulanabilecek kalite kuralları getirirken, Rehber de bu kuralların küçük ve orta ölçekli firmalarda nasıl uygulanabileceğine ilişkin örnekler vererek yol göstermektedir.

Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) kapsamında gerçekleştirilecek denetim sürecini bir binaya benzetmek mümkün olabilir (Şekil 1a). Sağlam bir binanın inşa edilebilmesi temelinin sağlam atılmasıyla mümkün olur. Denetimde temel, genel ilkelerin belirlenmesi ve denetim ekibi tarafından benimsenmesi ile olur. Müşteri kabul prosedürleri bir binanın kapısı gibidir. İşe başlamadan önce denetim çalışması talebinde bulunan işletme ile ilgili gerekli bilgilerin toplanması ve denetim çalışması için risk açısından kabul edilebilirliğinin ve denetim şirketinin yeterli kaynağının olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir.

Müşteri kabul sürecinden sonra denetim sözleşmesi imzalanarak çalışmalar başlar. İlk aşamada planlama ve denetlenecek işletmeyi daha iyi tanımak üzere yapılan çalışmalarla başlanır. Ardından bu planlama dahilinde gerekli kanıt toplama teknikleri uygulanır. Toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve eksiklerin tamamlanmasının ardından raporlama aşamasına geçilir. Yapılan çalışmalar neticesinde bulunan kanıtlara uygun şekilde denetçi raporu hazırlanır. Ancak çalışmaların tamamlanması binanın çatısına benzetilebilecek çalışmanın başından itibaren uygulanan kalite kontrol prosedürlerinin tamamlanmasıyla olur.

Şekil 1a. Denetim Süreci



KOBİ'lerin Denetimlerinde Uluslararası Denetim Standartlarının Kullanılmasına İlişkin Rehber ise bu süreci 3 başlık altında özetlemektedir:

1. Risk Değerlendirme
2. Riska Karşılık Verme
3. Raporlama

Aşağıda bu aşamalar daha detaylı olarak anlatılmıştır.

Genel İlkeler

Denetim çalışmasına başlamadan önce bir takım temel prensiplerin belirlenmiş ve benimsenmiş olması gerekir. Bunlar; etik ilkeler, bağımsız denetim kuruluşlarının uyması gereken kalite kontrol standartları ve bağımsız denetimin amacıdır.

Denetim ekibindeki tüm elemanların, asistandan sorumlu ortağa kadar, bir meslek mensubu olarak uyması gereken genel ahlak kurallarını benimsemiş olması gerekir. Mesleki ahlak kuralları etik ilkeler olarak bilinmektedir. IFAC tarafından yayınlanmış olan Etik İlkeler (Code of Ethics) tüm meslek mensuplarının uyması gereken genel etik ilkeler, bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler ve bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler olarak 3 grupta toplanmıştır. TÜRMOB tarafından 19 Ekim 2007 tarihinde yayınlanmış olan “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” IFAC tarafından yayınlanmış olan Etik

İlkeler referans alınarak hazırlanmış ve aynı gruplama ve alt başlıklarla uyulması gereken etik ilkeler özetlemiştir. Türmob tarafından yayınlanan Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı 2010 baskısı ise söz konusu etik ilkelerin güncel halini yansıtmaktadır. Denetim ekibindeki elemanların etik ilkeler konusunda bilgilendirilmesi, bu kuralların benimsetilmesi ve uyulduğunun gözetimi denetim şirketi yöneticilerinin sorumluluğundadır.

IFAC tarafından yayınlanmış olan 1 numaralı Uluslararası Kalite Kontrol Standardı (UKKS 1) bağımsız denetim kuruluşlarının uyması gereken kalite kontrol standartlarını düzenlemektedir. UDS kapsamında denetim yapmak isteyen bir denetim kuruluşunun söz konusu standardı uygulamaya geçirmesi ve iş yapış şekillerini bu standart doğrultusunda yapılandırması gerekmektedir. Bireysel çalışan ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan meslek mensupları ile küçük ve orta ölçekli denetim firmaları ise bu yukarıda bahsedilen uygulama rehberini dikkate alarak UKKS 1 çerçevesindeki düzenlemeleri yerine getirebilirler.

Bağımsız denetim çalışmasına başlamadan önce yapılacak çalışmanın amacının anlaşılması, süreç içinde çalışmaların doğru planlanması ve uygulanması, gerekli olduğu durumlarda mesleki yargının yerinde kullanılması açısından oldukça önemlidir. UDS 220 bağımsız denetimin amacını aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

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

Denetim çalışması sonunda sunulacak olan denetim raporunda denetçi görüşü ise aşağıdaki şekilde ifade edilir:

“Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, tüm önemli hususlar açısından, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak layıkıyla arz etmektedir.”

veya

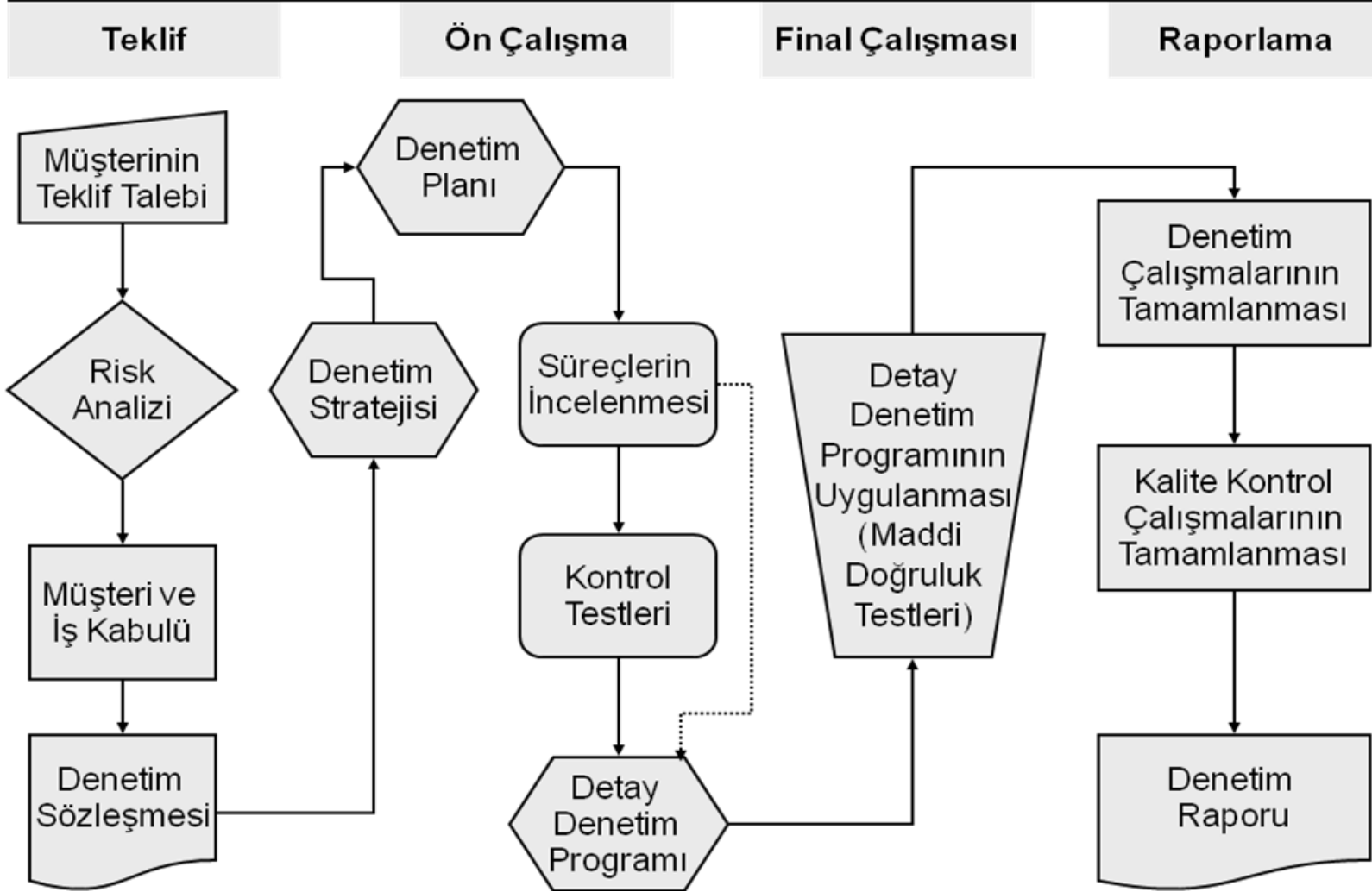
“Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 2008 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.”

Görüldüğü gibi amaçta belirtilen hususlar aslında denetçi görüşünde yer alan ifadelerle aynıdır. Denetim ekibinin çalışma sonunda sunulacak raporda neyin altına imza atacaklarını iyi kavramış olması ve bu imzayı atabilmek için gerekli kanıtları toplamak üzere denetim çalışmasına başlaması gerekmektedir.

Müşteri Kabulü ile başlayan denetim sürecini zaman akışına bağlı olarak özetlemek gerekirse Şekil 1b'deki gibi bir akış durumu yansıtacaktır.

Şekil 1b. Denetim Süreci

DENETİM SÜRECİ



Müşteri Kabulü

UDS 220 *Tarihi Finansal Bilgilere İlişkin Denetim Kalitesinin Kontrolü* standardı müşteri kabul sürecinde risk değerlendirmesi yapılmasını ve denetim teklifinin bu risk değerlendirmesi sonucunda verilmesini gerekli kılmaktadır. Müşteri kabul aşamasında değerlendirme yapılırken cevap aranan sorulardan bazıları aşağıdaki gibi olabilir:

- Hangi sektörde faaliyet göstermektedir?
- Halka açık bir şirket mi?
- Finansal durumu nasıl?
- Yönetimden sorumlu kişiler / ortaklar kimler?
- Kurumsal yönetim anlayışı nasıldır?
- Yönetimin dürüstlüğü ile ilgili bir şüphe var mı?
- Piyasada nasıl bir imajı var?
- Çalıştığı hukuk, vergi ve diğer danışmanlar kim?
- Devam eden önemli davalar var mı?

Kabul edilen denetim işleri için de bir risk değerlendirmesi yapılması ve denetim stratejisi ile detay denetim planının bu risk değerlendirmesinin sonucuna bağlı olarak hazırlanması gerekmektedir. Müşteri olarak kabul edilen bir şirkette bağımsız denetim faaliyetinin yürütülüp yürütülemeyeceği ve yürütülecekse işin riskini değerlendirmek üzere aşağıdaki gibi sorulara cevap aranır:

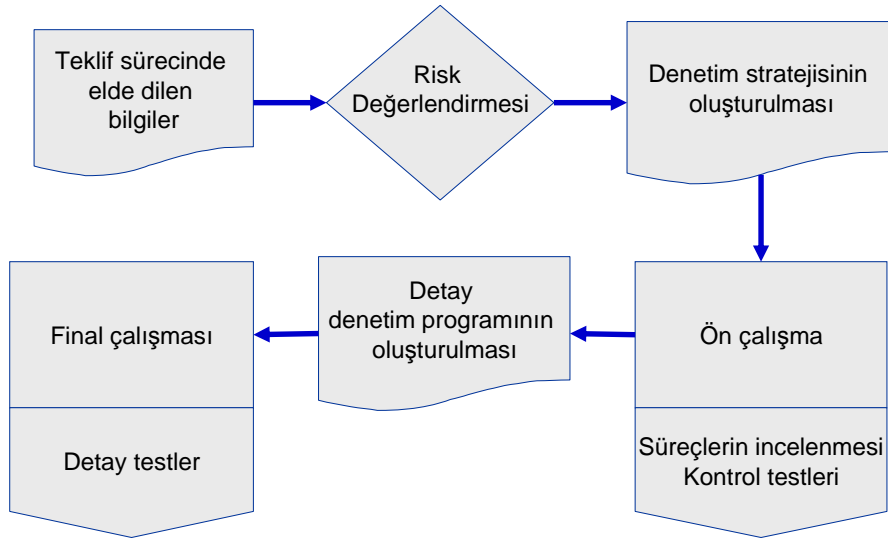
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durum var mı?
- Söz konusu hizmetin gereken kalitede verilmesini engelleyecek bir durum var mı?
- Önceki dönem denetim çalışmasında sunulan rapor nasıl bir görüş içermekteydi?
- Finansal durumu nasıl?
- Düzgün raporlama yapabilecek sistem ve ekibi var mı?
- Denetim çalışmasını yürütecek gerekli bilgi ve tecrübeye sahip ekip mevcut mu?

Devam eden işler için de her yıl benzer bir risk değerlendirmesi yapılır. Çok riskli bir şirket denetiminde uygulanacak olan denetim teknikleri daha az riskli bir şirkette uygulanacak denetim tekniklerinden nitelik ve nicelik olarak daha kapsamlı olacaktır. Dolayısıyla işin kabulü aşamasında yapılan risk değerlendirmesi detay denetim planı hazırlanırken dikkate alınacaktır.

Planlama ve İşletmeyi Tanıma

Her işte olduğu gibi denetim işinde de iyi planlama işin başarıyla tamamlanmasında önemli rol oynar. Teklif sürecinde elde edilen bilgilerle genel bir denetim stratejisi belirleyen denetim ekibi ön çalışma sırasında işletme ile ilgili daha kapsamlı bilgi toplar. Ön çalışma genellikle denetlenen yılın içinde yapılır. Ön çalışmanın amacı detay denetim planının hazırlanarak denetlenen yıla ilişkin kapanış işlemleri tamamlandıktan sonra yapılacak olan final çalışmada uygulanacak denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesidir.

Şekil 2. Denetimin Planlanması



Bu çalışma kapsamında işletmenin önemli iş süreçleri belirlenir. Bir üretim işletmesinde bunlar genellikle aşağıdakileri kapsamakla birlikte işletmenin içinde bulunduğu sektör ve büyüklüğü dikkate alınarak daha farklı süreçler de tanımlanabilir:

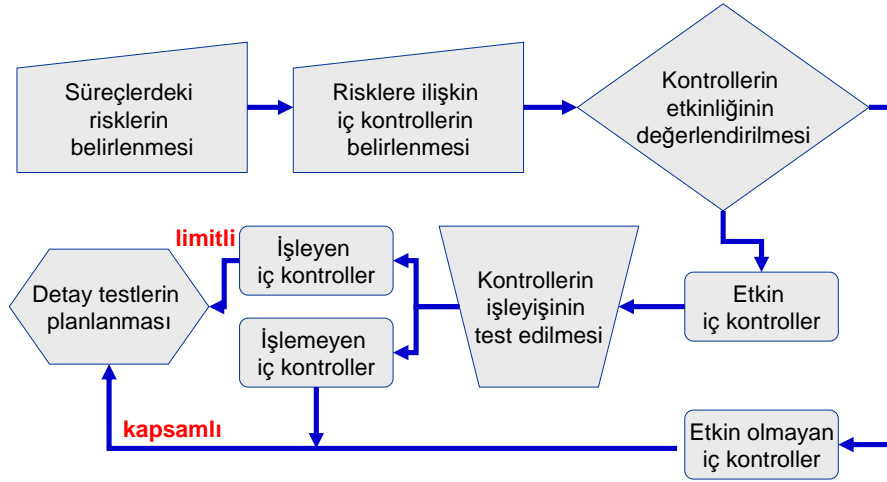
- Satın alma ve ödemeler
- Satış ve tahsilat
- Üretim ve stoklar
- Maddi duran varlık yatırımları
- Personel
- Finansal raporlama

Bu süreçlerin işletmede nasıl çalıştığı, süreçler içindeki risklerin tespit edilmesi, bu risklere ilişkin işletmenin iç kontrollerinin belirlenmesi ve test edilmesi ön çalışma kapsamında yapılan belli başlı denetim çalışmalarıdır.

Belirlenmiş olan iç kontroller önce ilgili riski ortadan kaldırması açısından değerlendirilir ve eğer uygun bir kontrol olduğu sonucuna varılırsa, dizayn edildiği gibi çalışıp çalışmadığını tespiti yönelik kontrol testleri uygulanır. Etkin ve iyi işleyen iç kontrollerin olması denetçinin hesap bakiyelerine ilişkin detay testleri daha sınırlı

tutmasına olanak sağlar. Kontrollerin etkin olmaması veya etkin olmasına rağmen iyi çalışmıyor olması durumunda, denetçi yeterli denetim kanıtını elde etmek için hesap bakiyelerine ilişkin detay testleri daha fazla sayıda uygulamak zorunda kalır. Kontrol testlerinin sonucuna bağlı olarak denetçi final çalışmasında uygulayacağı detay testlere ilişkin detaylı denetim planını hazırlar. Bu plan her bir hesap kalemine ilişkin olarak uygulanacak olan detay bağımsız denetim tekniklerinin içerik ve kapsamını belirler.

Şekil 3. Kontrol Testleri



Kanıt Toplama

Denetlenen yıla ilişkin hesap kapanış işlemleri tamamlandıktan sonra başlayan final çalışması sırasında ön çalışmada hazırlanan detay denetim planı uygulanır. Ancak çalışmalar devam ederken hazırlanmış olan denetim planında değişiklik yapmak gerekebilir. Çalışmalar tamamlanıncaya kadar gerekli görülen ilave ve değişiklikler denetim planına yansıtılır.

İşletme yönetimi finansal tabloları hazırladığı zaman işletmenin finansal durumu, ilgili döneme ilişkin finansal performansı ve nakit akımları hakkında bir takım iddialarda bulunmuş demektir. Denetçi uyguladığı denetim teknikleri ile işletme yönetiminin bu iddialarını destekleyen kanıtlar toplamaya çalışır. Hesap bakiyeleri, dönem içinde gerçekleşen işlemler ile sunum ve açıklamaya ilişkin denetim kanıtlarının toplanabilmesi için denetçi gerekli denetim tekniklerini uygular. Bu teknikler fiziksel gözlem, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik incelemedir. Hangi tekniklerin hangi kapsamda uygulanacağı denetçinin deneyim ve mesleki kanaati çerçevesinde yapacağı değerlendirmeye bağlıdır.

Denetim finansal tablolar üzerinde makul bir güvence sağlamaya yönelik bir çalışmadır; finansal tabloların yüzde yüz doğruluğuna ilişkin bir garanti değildir. Denetçinin tüm işlem ve bakiyeleri test etmesi mümkün değildir. Hesap bakiyeleri ve işlemlere ilişkin denetim teknikleri örnekleme usulü belirli kalemler seçilerek yapılır. Bu örnekleme kapsamında; yüksek tutarlı ve önemli kalemler, belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemler, bilgi temin edecek kalemler veya kontrol faaliyetini test edecek kalemler

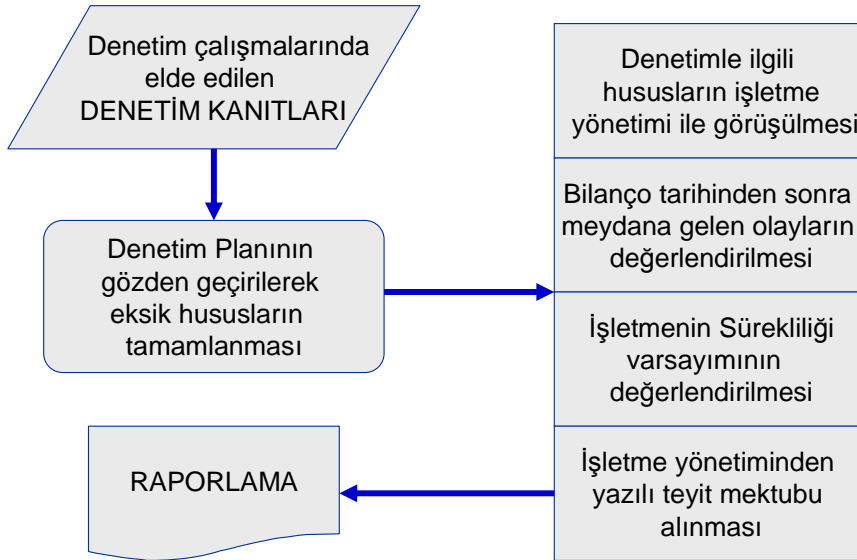
seçilebilir. Örnekleme yapılırken istatistiki yöntemler kullanılabilceği gibi, istatistiki olmayan yöntemler de kullanılabilir.

Kanıt toplama safhasında yapılan çalışmaların ve elde edilen bulguların iyi bir şekilde dokümante edilmesi gerekir. Dokümante edilmeyen bir çalışmanın ispatı mümkün olmayacağı için yapılmamış sayılması muhtemeldir. Aslında sadece kanıt toplama safhasında değil, müşteri kabulünden rapor çıkana kadar tüm aşamalarda yapılan çalışmaların ve yazışmaların sonradan takip edilebilecek bir sistematik içinde dokümante edilmesi ve dosyalanması gerekir. Bu kapsamda genellikle denetim firmalarının önceden belirlenmiş dokümantasyon ve dosyalama prosedürleri vardır ve tüm işlerde bu prosedürler takip edilir.

Denetimin Tamamlanması

Kanıt toplama aşamasından sonra, hazırlanan denetim planında uygulanmayan bir hususun olup olmadığı kontrol edilir ve varsa finansal tablolarda düzeltilmesi gereken eksiklik ve hatalar ile işletme yönetiminde tespit edilen aksaklıklar işletmede yönetimden sorumlu kişilerle görüşülür. Ayrıca, çalışmanın sonuna doğru gelirken bilanço tarihinden sonraki olayların değerlendirilmesi ve işletmenin sürekliliği varsayımının son bir kez gözden geçirilmesi çalışmaları yapılır.

Şekil 4. Denetimin Tamamlanması



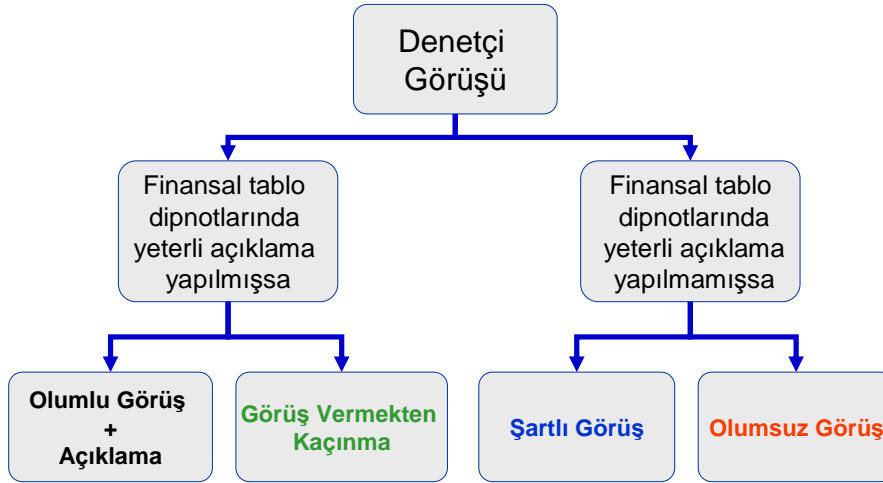
Finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımıyla hazırlanır. Bu varsayımın geçerliliğini yitirmesine rağmen finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmış ise bu durumda denetçi olumsuz görüş beyan etmek zorunda kalır. Denetçi denetim çalışması kapsamında işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin şüpheler olup

olmadığını değerlendirilmek durumundadır. Aşağıdaki durumlar işletmenin sürekliliğine ilişkin şüphelerin olduğu durumlara örnek olarak gösterilebilir:

- Cari varlıkların kısa vadeli borçları karşılayamama durumu
- Gösterge niteliğindeki finansal oranların olumsuzluğu
- Vadesi gelen borçların ödenememesi
- Önemli faaliyet zararları
- Büyük bir pazarın, satış zincirinin veya lisansın kaybedilmesi
- Yatırımlar için gerekli finansmanın sağlanamaması

Denetçi işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin bir takım şüpheler tespit etmiş ise öncelikle bu konuya ilişkin finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklamanın yapıp yapılmadığını değerlendirir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlikler ve bu belirsizlikleri ortadan kaldırmaya yönelik alınan ve alınacak tedbirler yeterli şekilde dipnotlarda açıklanmış ve denetçi alınan / alınacak tedbirleri yeterli ve amaca uygun olarak değerlendiriyor ise konuya dikkat çeken bir açıklama paragrafı ile olumlu görüş verebilir. Eğer belirsizlikler çok önemli boyutta ise denetçi görüş vermekten kaçınma yolunu seçebilir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin şüphe doğuran hususlar ve bunlara ilişkin önlemler açıklanmamış veya yeteri kadar açıklanmamış veya yeterli görülmemiş ise denetçi görüşü bu hususların önemine bağlı olarak şartlı görüş veya olumsuz görüş olabilir.

Şekil 5. İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Görüşü



Son olarak işletme yönetiminden genel bir teyit mektubu alınır. Denetim çalışmaları sırasında işletme yönetimi tarafından yapılan bazı açıklama ve beyanlar sözlü olarak yapılır. Denetçinin işletme yönetimini temsilen genellikle genel müdür ve mali işler müdürü imzasıyla almış olduğu bu genel teyit mektubu sözlü yapılan beyanlara ilişkin yazılı bir kanıt teşkil eder. Bu mektupla birlikte işletmenin finansal tablolarının işletme yönetimi tarafından hazırlama sorumluluğunu gösterir şekilde imzalanarak denetçiye verilmesi ve denetçi tarafından tespit edilmiş olmakla birlikte işletme yönetimi tarafından

düzeltilmeyen eksiklik ve hataların teyit mektubunda ifade edilmesi gerekmektedir. Genel teyit mektubunun tarihi denetim çalışmalarının tamamlandığı tarihtir. Bu tarih aynı zamanda denetim raporunun tarihi olacaktır.

Raporlama

Yapılan tüm çalışmaların sonucu hazırlanacak olan denetim raporudur. Finansal tabloların ilgili finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi olumlu görüş verir. UDS 700 *Genel Amaçlı Tam Set Mali Tablolara İlişkin Bağımsız Denetim Raporu* standardı UDS kapsamında hazırlanacak bir denetim raporunda olması gerekenleri açıklamış ve bir örneğe yer vermiştir. Bu kapsamda bir denetim raporunda aşağıdaki hususların açıkça ifade edilmiş olması gerekir:

- Başlık
- 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 ve
- Bağımsız denetim kuruluşunun adresi

Ancak finansal raporlama standartlarından bir takım önemli sapmaların olduğu veya denetçinin denetim prosedürlerini uygulamasına ilişkin bir takım kısıtlamaların olması halinde denetçi bu hususları denetçi görüşüne yansıtır. Değişiklik gerektiren durumlara ilişkin denetçi görüş türleri Şekil 6'da bir tablo olarak sunulmuştur.

Finansal tablolar önemli ölçüde yanlışlık içeriyor ancak bu yanlışlıklar finansal tablo geneline yaygın değilse denetçi bu yanlışlığı açıkladıktan sonra, bu yanlışlık dışında finansal tabloların doğruluğuna ilişkin görüş beyan edebilir. Bu görüş türü şartlı görüştür. Finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli ve finansal tablo geneline yaygın olması durumunda ise denetçi görüşü olumsuz olur.

Denetçinin yönetim beyanlarına ilişkin olarak yeterli denetim kanıtı elde edememiş olması da denetçi görüşünü etkileyen bir husustur. Eğer yeterli denetim kanıtı elde edilemeyen konular önemli ama finansal tablo geneline yaygın değilse, bu hususlar açıklanarak şartlı görüş verilebilir. Önemli ve finansal tablo geneline yaygın olması durumunda ise denetçi denetim çalışmasını UDS kapsamında tamamlayamamış demektir ve görüş vermekten kaçınır.

Şekil 6. Denetçi Görüş Türleri

Denetim raporunda düzeltme gerektiren husus	Denetçinin hatanın finansal tablo geneline yaygınlığı hususundaki değerlendirmesi	
	Önemli ama yaygın değil	Önemli ve yaygın
Finansal Tablolar önemli ölçüde yanlışlık içeriyor	Şartlı Görüş	Olumsuz Görüş
Yeterli denetim kanıtı elde edilememiş	Şartlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma

Kaynak: ISA 705 *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*

Kalite Kontrol

Denetim raporunun hazırlanmasından sonra kalite kontrol prosedürlerinin tamamlanmasıyla birlikte rapor imzalanarak ilgililere sunulur. UDS 220 *Tarihi Finansal Bilgilere İlişkin Denetim Kalitesinin Kontrolü* standardı bir denetim çalışmasının başlangıcından sonuna kadar uyulması gereken kalite kurallarını belirlemektedir. Bu süreç içindeki uyulması beklenen kalite kontrol kuralları; yönetiminin sorumlulukları, etik ilkeler, müşteri kabulü ve devamlılığı, denetim ekibinin belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve gözetim alt başlıklarında ele alınmıştır. Aynı alt başlıklar bir denetim kuruluşunda uyulması gereken kalite kontrol kurallarını belirleyen ve yukarıda genel ilkeler başlığı altında anlatılan 1 numaralı Uluslararası Kalite Kontrol Standardında da kullanılmıştır. İki standart benzer konuları açıklamakla birlikte birisinde kapsam denetim şirketi, diğesinde ise bir denetim çalışmasıdır.

Bir denetim çalışması kapsamında yönetici pozisyonundaki kişilerin (genellikle sorumlu ortak) müşteri kabul sürecinde UDS kapsamında denetçi sorumluluklarını yerine getirebilecekleri işleri kabul etmeleri, işin mahiyetine uygun bir denetim ekibi görevlendirmeleri, denetim ekibindeki kişilerin etik kuralları benimsediklerinden emin olmaları, denetim faaliyetlerinin UDS kapsamında yürütülmesini sağlamaları ve yürütüldüğünü gözlemlemeleri gerekmektedir. Güvenilir bir denetim raporunun hazırlanabilmesi kaliteli bir çalışma sonunda mümkün olabilir. Denetim ekibinin bu bilinç ile hareket etmesi beklenir.

Uygulamaya bakıldığında, denetim işletmelerinin iş akışlarını bu kalite kontrol prosedürlerini yerine getirecek şekilde dizayn ettikleri görülmektedir. Son aşamada ise hazırlanmış olan taslak rapor üzerinde bir takım kalite kontrol prosedürleri uygulanır ki en sık görülen finansal raporlama konusunda uzman bir kişi ve/veya çalışmaya katılmamış bir başka kıdemli denetçi tarafından gözden geçirilmesidir.

Sonuç

Uluslararası Denetim Standartları kapsamında gerçekleştirilecek denetim çalışması bir süreçtir. Bu süreç sonunda başarıya ulaşılabilmesi yani gerçekleri yansıtan bir denetim raporunun sunulabilmesi için öncelikle denetim şirketinde sağlam bir alt yapının oluşturulması, denetim ekibinde görev alacak kişilere işin sorumluluğu ve amacı, uyulması gereken etik kurallar ve kalitenin önemi iyi bir şekilde benimsetilmelidir. Fiilen müşteri kabulüyle başlayan denetim sürecinin her aşamasında UDS'nin rehberliğinden faydalanmak mümkündür. Getirmiş olduğu kuralları örnek ve uygulama rehberleriyle destekleyen UDS denetimde kalitenin ve ortak bir anlayışın oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Kaynakça

Guide to Quality Control for Small - and Medium - Sized Practices, International Federation of Accountants (IFAC), March 2009

Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small - and Medium - Sized Entities, IFAC, 2010 Edition

Handbook of International Quality, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, IFAC, 2010 Edition

Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC, 2010 Edition

Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı, Türmob Yayınları, 2010 Baskısı

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, SPK, Seri:X, No:22

ŞAVLI Tuba, KAVUT Lerzan, TAŞ Oktay, Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayınları, 2009

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, TÜRMOB Yayınları, 2008