



## Denetime Giriş ve Denetim Standartları

İşletmenin muhasebe bilgi sisteminin ürettiği finansal tablolar, bütün bir dönemin faaliyetlerini çeşitli yönleriyle özetleyerek ortaya koyar ve farklı kullanıcıların farklı kararlarında en önemli bilgi unsuru olarak işlev görürler. Kullanıcıların karar alma davranışlarını belirleyecek öneme sahip oldukları için de doğal olarak finansal tabloların güvenilir olması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bilgi kullanıcılarının en önemli güvencesi, kullandıkları ve güvendikleri finansal tabloların denetlenmiş olmasıdır. Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.

Denetim ve denetçinin farklı türleri bulunmaktadır. Denetim türleri üç başlık altında ele alınabilir. Bunlar; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir. Denetçi ise belirli bir yetkinlikle ve bilgi birikimiyle denetimi gerçekleştirecek olan en önemli denetim ögesidir. Çok farklı ve çok türde denetçi sayılabilmekle birlikte denetçiler; dış denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç grupta sınıflandırılabilir.

Ülkemizde denetim ve muhasebe alanındaki mesleki örgütlenme, ABD ve kıta Avrupa'sından oldukça sonra gerçekleşmiştir. Türkiye'de 13 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı Meslek Kanunu yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve bu yasayla meslek mensuplarının uyması ve sahip çıkması gereken kurallar düzenlenmiştir. Bu yasaya göre meslek mensupları iki ana ayrımada ele alınmaktadır: Serbest muhasebeci mali müşavir (SMMM) ve yeminli mali müşavir (YMM). SMMM Odaları ve YMM Odalarının bağlı olduğu üst örgütlenme ise Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'dir.

Ülkemizde denetim alanındaki düzenlemeler, farklı kurumlarımız tarafından yapılmıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu(BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) bunlardan bazılarıdır. Ayrıca 2 Kasım 2011 tarihinde "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" oluşturulmuştur. Bu kurum, Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı Direktifi'ne de atıfta bulunmakta ve direktifin en belirgin özelliğinin, üye ülkelerin denetim alanında kalite, güvence ve kamu gözetim sistemi oluşturmalarını öngörmesini vurgulamaktadır. Dünyada ise denetim alanında düzenlemeler



yapan pek çok kuruluş vardır. Bunlar; Denetim Standartları Uygulama Komitesi (ASEC), İç Denetçiler Birliği, Uluslararası Denetim Uygulama Komitesi (IAPC), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IA-ASB) gibi kuruluşlardır. Dünyada ve ülkemizde yapılan düzenlemeler, denetçilerin bağımsızlık özelliklerinin önemini vurgulayarak meslek ahlakı açısından uymaları gerekli noktaları da ayrıntılarıyla göstermektedir. 1947 yılında AICPA tarafından çıkarılan ve muhasebe çevrelerince benimsenmiş olan genel kabul görmüş denetim standartları, bir anlamda denetimin temel yapısını oluşturmaktadır. Denetim standartları, denetçinin niteliklerini ve denetim sürecinde izlemesi gereken yolu ortaya koyar. Aynı zamanda denetçi için denetim sürecinin nihai ürünü olan denetim raporunun da niteliğini belirler. Genel kabul görmüş denetim standartları üç kategorideki on standarttan oluşur: Genel standartlar, çalışma alanı standartları, raporlama standartları.

Uluslararası alanda kabul gören denetim standartlarının belirlenmesi konusunda ise dünyadaki en yetkin ve etkili kuruluş, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonudur (IFAC). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu kendi içinde oluşturduğu Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu aracılığı ile uluslararası denetim standartlarını belirlemektedir. Türkiye'de de 20 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. Kurulun amacı, 3568 sayılı Yasa'ya tabi ruhsatlı meslek üyelerinin üstlendikleri ve yetkili oldukları denetim faaliyetlerini disiplinli bir biçimde yürütebilmeleri için "ulusal denetim standartları" nı saptamak, belirlemek ve yayımlayarak güncelliğini korumaktır.

#### Denetimde Önemlilik, Risk, Kanıt Kavramları ve Çalışma Kâğıtları

Finansal tablolarda birtakım yanlışlıkların olması her zaman söz konusudur. Bu yanlışlıklar, kasıtlı (hile) veya kasıtsız (hata) yapılmış olabilir. Finansal tabloların yanlış şekilde sunumuna neden olan bu hata ve hileler, söz konusu tablolara güvenerek ekonomik kararlar veren finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebiliyorlarsa önemlidirler ve söz konusu finansal tablolar, yanıltıcı şekilde sunulmuş demektir. Denetçinin, her denetimde finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkilemeyecek olan yanlışlıkların maksimum tutarını belirlemesi gerekir. Denetçi, bu ilk belirlemesini daha sonra elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirdiğinde değiştirebilir. Denetçi, önemliliği denetimin planlanmasından



tamamlanmasına kadar her aşamada göz önüne almalıdır. Önemlilik yargısı, denetçinin uygulayacağı denetim yordamlarının yapısını, kapsamını ve zamanlamasını belirlemesine yardım eder.

Denetim riski, denetçinin denetlenen finansal tablolar hakkında uygun olmayan görüş verme olasılığıdır. Denetçi, denetim riskini kabul edilebilir minimum düzeyde tutmak üzere denetimini planlamalı ve yürütmelidir. Denetim riskinin bileşenleri; doğal risk, kontrol riski ve bulma riskidir. Denetçinin doğal risk ve kontrol riski üzerinde etkisi yoktur. Denetçi, denetim riskini minimum düzeyde tutmak için denetim risk modelini kullanarak bulma riskinin seviyesini belirler.

Denetlenen işletmenin yönetimi, finansal tabloların dürüstçe sunumundan sorumludur. Bu nedenle finansal tablolar, açıkça veya zımnen yönetimin savlarını temsil eder. Yönetimin savlarının finansal tabloların her bir işlem sınıfı, hesap kalanı ve açıklamaları için denetim alanı oluşturmaları nedeni ile denetçinin bu savlarla ilgili denetim amaçları oluşturması ve bu amaçlara uygun kanıtları elde etmesi gerekir. Denetçi, finansal tabloların dürüstçe sunulup sunulmadığı konusundaki kararına yönetimin savları hakkında topladığı kanıtları değerlendirerek ulaşır.

Denetim kanıtı, denetçi tarafından denetim görüşünün dayandığı sonuca ulaşmak için elde edilen ve kullanılan her türlü bilgidir. Denetim kanıtlarının başlıca kaynağı, muhasebe verileridir. Muhasebeden elde edilen kanıtlar, defterlerden sağlanan esas muhasebe kanıtları ve diğer destekleyici muhasebe kanıtlarıdır. Muhasebe verileri tek başına görüş oluşturmaya yeterli olmayacağı için denetçinin diğer destekleyici kanıtları da elde etmesi gerekir.

Çalışma kâğıtları, denetçinin yaptığı denetim işi ve ulaştığı sonuçlarla ilgili olarak tuttuğu kayıtlardır. Çalışma kâğıtlarının, denetimin yönetimi ve gözetiminde denetçiye yardımcı olmak ve denetçinin raporuna destek sağlamak gibi iki önemli işlevi vardır. Çalışma kâğıtları çok çeşitli olmakla birlikte genellikle cari dosya ve sürekli dosya olmak üzere iki dosyada saklanır. Cari dosya, denetim yapılan döneme ilişkin belgelerin saklandığı dosya olup sürekli dosya, geçmiş denetimlere ilişkin belgelerin saklandığı dosyadır.



Denetim Süreci ve iç Kontrol

Standartlara uygun en etkili denetim metodolojisi yaklaşımlarından bir tanesi, yönetimin üç temel savını ve bu iddialara karşılık denetimin amaçlarını karşılayacak şekilde denetim yapma olanağı sağlayan işlem döngüsü yaklaşımıdır.

İşletmede etkili iç kontrollerin oluşturulması ve işletilmesinin temel sorumluluğu işletmenin en tepedeki yönetimine aittir. Denetçi, işletmenin finansal bilgilerinin güvenilirlik amacının başarılmasına yönelik bir güvence ve danışmanlık hizmeti yapmakla birlikte sadece finansal kontrollerin etkililiği ile ilgilenmez. Aynı zamanda, işletmenin tüm kontrollerinin etkililiğini değerlendirerek kontrollerin etkisizliği ya da eksikliğinden kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskini tespit etmeye çalışır.

Müşterinin kabulü aşamasında müşteriyle yazılı bir denetim sözleşmesinin imzalanması gereklidir. Denetçi; denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır.

Denetimin planlanması aşamasında denetçinin işletmenin iç kontrollerini çok iyi anlaması, kontrol riskini değerlendirmesi ve bu değerlendirmelerini bir kanıt toplama temeline dayandırması gereklidir. COSO iç kontrol modeli, işletmenin iç kontrollerinin anlaşılması ve değerlendirilmesinde denetçiye rehberlik eden bir modeldir. Denetçi, işletmenin iç kontrollerini bu modelin beş temel bileşeni çerçevesinde değerlendirerek kontrol riskini belirlemeye çalışır.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar ya hatalardan ya da hileden kaynaklanmaktadır. İşletmenin etkili bir iç kontrol sistemi var ise hata hemen ortaya çıkarılabilir. Hile ise işletmenin güçlü iç kontrolleri olsa bile ortaya çıkarılamayabilir. Finansal tablo denetimi kapsamında hile, finansal tabloların kasıtlı bir şekilde yanlış bilgi içermesi olarak ifade edilmektedir ve genel olarak varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal raporlama şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Bu durumu doğuran üç temel koşul bulunmaktadır. Baskı, fırsat ve bahane olarak hile üçgeniyle ifade edilen bu üç temel koşula denetçinin dikkat etmesi ve hile riskinden kaynaklanan önemli yanlışlıkları ortaya çıkarabilecek denetim tekniklerini uygulaması gerekir.

Ön araştırma ve planlamayla başlayıp raporlamayla sonuçlanan denetim sürecinde, genel



denetim planı ve programını oluşturmanın evreleri de müşteri kabulü ve ön planlamayla başlayıp denetim programının oluşturulması ile sonlanır.

### İç Denetim

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors-IIA)'nün kabul ettiği tanıma göre "iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve nesnel bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim; kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur." (UMUÇ, 2010:2). Bu tanım incelendiğinde iç denetim faaliyetinin "güvence" ve "danışmanlık" şeklinde iki temel işlevinin olduğu görülmektedir. Diğer bir deyişle, iç denetimin güvence sağlama ve danışmanlık hizmetleri verme şeklinde iki farklı boyutu/yüzü bulunmaktadır (Midyat, 2008)

İşletmelerde iç denetim faaliyetleri; farklı endüstri ve ortamlarda, çeşitli yasal düzenlemeler altında, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilmektedir. Söz konusu farklılıklar içinde iç denetimin tanımına uygun yerine getirilmesine yönelik olarak iç denetim uygulamalarının temel ilkelerini tanımlamak, katma değerini ifade ve teşvik etmek, performansının değerlendirilmesine imkân sağlamak amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından "Uluslararası İç Denetim Standartları" geliştirilmiştir (Uzun, 2008). Uluslararası standartlar, farklı endüstri ve ortamlarda, ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinden beklenen sonuçların etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine imkan tanımaktadır. İç denetim, günümüzde kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarında biri hâline gelmiştir ve önemi günden güne daha da artan bir işlev konumundadır (Yurtsever, 2011). İç denetim, birey ve hata odaklı klasik yaklaşımın terk edildiği süreç odaklı yeni yaklaşımı ile proaktif işlev üstlenmiştir. Bu yeni işlevin anahtar ifadesi "değer yaratmak"tır. Kurumsal yönetim; şirket yönetiminde, iş süreçlerinde ve paydaşlarla ilişkilerde eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla şirket faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, yasal düzenlemelere uygunluk, paydaşların hak ve çıkarlarının korunması için güvence sağlayan



yaklaşım ve ilkelerin ifadesi olarak şirket ve kurumların varlıklarının sürekliliğini hedeflemektedir (Uzun, 2006).

Kurumsal varlığın sürdürülebilirliğinin güvencesi olan kurumsal yönetimin uygulama etkinliğinde yönetim kurulunun liderliği, denetim komitesinin etkin gözetimi, kurumsal risk yönetimi, uluslararası standartlarda iç ve dış denetimin rol ve sorumlulukları bulunmaktadır. İç denetim, şirket ve kurumlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır (Uzun, 2006).

Kurumsal yönetim içinde iç denetimin rolünü değerlendirdiğimizde süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, kurumsal performans ve verimlilik yönetimi, iç iletişim, iyi uygulamaların paylaşılması ve katma değer yaratılmasında rolü olduğunu görüyoruz (Uzun, 2008).

İç denetim, güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin işlevsel anlamda bağımsız ve tarafsız yürütülmesi gerekli bir faaliyettir. Bu nedenle kurum ve kuruluşlarda yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır. Risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici niteliği bulunmaktadır. Kurumsal yönetim kalitesini geliştirir, kurumsal değeri yükseltir. Pay ve menfaat sahipleri için güvence sağlar. Kurumsal itibarın sigortasıdır (Uzun, 2008). Küresel rekabet içinde sürekli büyüme ve gelişmeyi hedefleyen şirketlerin, kurumsal risk yönetimine öncelik verdiği görülmektedir. Hem mevcut varlıklarına hem de gelecekteki büyümelerine yönelik riskleri en etkili ve verimli şekilde yönetmek, uzun vadede yüksek performans sergilemek; şirketlerin önceliğini oluşturmaktadır. Riskin etkisini azaltmak, şirket yönetimini sürprizlerden korumak için kontroller geliştirilmesi ve bu kontrollerin iş süreçlerine yerleştirilmesi gerekir. Bu gereklilik ile iç denetimden; üst yönetime risklerin yönetimi ve iç kontrollerin etkinliği konularında yardımcı olması, kontrolleri sürekli izlemesi, yeni kontroller önermesi beklenmektedir. Çünkü iç denetim; muhasebe ve mali raporlama sisteminin işlerliği, güvenilirliği, iç kontrollerin yerindeliği, risk yönetiminin etkinliği konularında yönetim kuruluna gerekli güvenceyi sağlayabilecek etkili araçlardan biridir. Bu nedenle şirket yönetim kurulunun pay ve menfaat sahiplerine karşı sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirebilmesi için şirketlerde mutlaka iç denetim faaliyetine ihtiyaç olmaktadır (Uzun, 2011). İç denetimin etkinlik ve yerindelik denetimlerinin de katkısıyla işletmede etkin



bir iç kontrol sisteminin oluşturulması; yasal ve kendi iç düzenlemelerine uygun şekilde faaliyet gösterilmesine imkân tanıyacak, işletmenin yasal yaptırımlarla karşılaşmasının önüne geçecek, gelir kayıplarının ve maddi kayıpların oluşmasına engel olacak, suistimal ve dolandırıcılık girişimlerinden kaynaklanan riskleri azaltacak, işletmenin itibarının korunmasına katkılarda bulunacak, işletmenin kâr ve performans hedeflerine ulaşmasında yardımcı olarak hedeflerine ulaşmasına imkân sağlayacaktır (Uzun ve Yurtsever, 2009: 501). İç denetim faaliyeti ile işletmenin bünyesinde iç kontrol sisteminin zayıf noktalarının tespit edilebilmesi ve daha etkin işlemesi sağlanabilecektir. Bu sayede işletmede; faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği ve ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluk hususlarında amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı konusunda makul güvence sağlanmış olacaktır (Çatıkkaş, 2005: 34). İç denetim faaliyeti sonucunda etkinleştirilmiş iç kontrol, özet olarak bir işletmenin varmak istediği noktaya ulaşmasını sağlar ve bu yoldaki engel ve kötü sürprizlerin önüne geçilmesine yardım eder (Çatıkkaş, 2005: 37). Küreselleşme, teknolojik gelişmeler, kamu yönetimi, düzenleyici otoriteler, ulusal düzenlemeler ve uluslararası standartlar, işletme yönetimi, toplumun sosyal, ekonomik ve kültürel yapısı, eğitim düzeyi olarak sıralayabileceğimiz çeşitli faktörler muhasebe ve mali raporlama uygulamalarında şeffaflığı vazgeçilmez kılmaktadır. Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ile ticaretin ulusal sınırları ortadan kalkmış; muhasebe, mali raporlama ve denetim uygulamalarının küresel standartlarda yapılması; ortak bir işletme dili sağlanması açısından önem kazanmıştır. Öte yandan OECD, Dünya Bankası, Sarbanes Oxley Kanunu ve AB Komisyonunun kurumsal yönetim ilkeleri düzenlemelerinde; uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun, şeffaf mali tablo ve raporların üretilmesi, denetim standartlarının uluslararası düzeyde oluşturulması ve denetçinin de denetlenmesi; şirket yöneticilerinin, yönetim ve denetim kurullarının sorumluluklarının artırılması, şirketlerin kurumsal yönetim derecelendirilmesinin yapılması ile ilgili hususlara önem verildiği görülmektedir. Söz konusu esaslar dikkate alınarak yapılan ve yapılmakta olan düzenlemeler; işletmelerde etkin bir kurumsal yönetim anlayışına, mali tablo kalitesinin yükseltilmesine, uygun muhasebe politikalarının seçilmesine, iç ve dış denetimin etkin bir şekilde yapılmasına, denetim komitelerinin gözetim işlevlerini gerçek anlamda yerine getirmelerine, iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve risklerin



değerlendirilmesine imkân hazırlamayı hedeflemektedir.

Teknolojinin gelişimi; iş süreçlerini değiştirmekte, organizasyonel yapılanma ve yönetim biçimlerini etkilemektedir. İç denetçinin; değişimin getirdiği yeni rol ve sorumluluklara uyum sağlaması, teknolojinin sağladığı hız ve verim artışı ile emek ve zaman tasarrufunun getirdiği avantajları kullanarak işlevini stratejik akıl ortaklığına dönüştürmesi gerekmektedir.

### Bilgi Teknolojileri Ortamında Denetim

Bilgiyi yaratmaya, değiştirmeye, saklamaya, kullanmaya, çoğaltmaya, paylaşmaya, geliştirmeye, bütünleşik ve etkileşimli hâle getirmeye yönelik karmaşık yapının tümü; bilgisayar temelinde işlev gören bilgi teknolojilerini oluşturmaktadır. Günümüzde yaşamımızı karmaşık, yoğun ve bütünleşik bir BT ortamında sürdürmekteyiz. Bu durum, yaşantımızı birçok alanda ve noktada kolaylaştırırken bir yandan da bizi bu sistemlere bağımlı hâle getirmiştir. Bu sistemlerde oluşabilecek bir aksama, kesinti veya bozulma tüm yaşamımızı altüst edecek noktaya gelmiştir. İletişim, ulaşım, sağlık, eğitim, endüstri, ticaret vb. neredeyse her şey ve doğal olarak tüm yaşamımız BT'lere bağımlıdır/bağımlıdır. Bu bakımdan birincisi, BT sistemlerinin işleyişinin sürekliliği sağlanmalı; ikincisi; doğru, etkin ve verimli olarak sürdürülmelidir. BT ortamında gerçekleştirilecek bir dış ya da iç denetim, öncelikle BT'yi anlamakla başlamalıdır. Çünkü işletme uygulamalarının birçoğu BT üzerinden yürütülmektedir. BT kontrollerinin işletmede inşa edilmesi, yürütülmesi ve değerlemesi ancak BT'nin anlaşılmasıyla olanaklıdır.

İşletmeler, farklı düzeylerde ve farklı gereksinimlerine uygun olarak BT'yi işletmede yapılandırır ve geliştirir. Bilgisayar donanımı, bilgisayar sistemine ilişkin fiziksel ögeler bütünüdür. Yazılım ise (software) bilgi işleme amacıyla donanımın çeşitli bileşenlerinin işlevini sağlayan ve denetleyen her türdeki programlardan oluşur. Donanıma yaşam veren, yazılımdır. Belirli bir işi yerine getirmek üzere ayrıntılı komutlardan oluşan ve özel bir dille hazırlanan programlara ise bilgisayar programı denir.

Elektronik bilgi işleme veya bilgisayarla bilgi işleme sistemleri ise yığın işlem sistemleri ve çevrim içi sistemler olarak iki ana başlıkta incelenir. Veri tabanı ise her iki bilgi işleme





sisteminde de kullanılan ve bu alanda önemli bir uygulamayı gösteren bir yaklaşımdır. Yığın işlem (batch processing); genel anlamıyla benzer işlemlerin bir araya getirilmesi, gruplanması ve işlenmesidir. Bu ilişkilerin gruplanmasında, sayı ve zaman rol oynar.

Çevrim içi işlem sistemi (online processing system) ise yığın işlem sisteminin tersine, beklemezsiz ve veri biriktirmeksizin işlem yapılmasını öngörür. Bu kapsamda veri tabanı (data base), birbiriyle ilişkili kütüklerin birleştirilerek birbirinden bağımsız alanlarda ortaklaşa kullanımına olanak veren bir yapılandırma.

İşletme, BT ortamında doğru ve güvenilir finansal tabloları zamanında elde etmek, tüm işletme süreçlerinin etkin ve verimli bir yapıda çalışmasını sağlamak ve işletme politika ve yordamlarına uygun bir faaliyet yürütebilmek için sistemini kontrollerle metodolojik olarak örmeli ve sistematik biçimde işletmelidir. Bu kontrollerin belittığımız biçimde oluşturulması ve yürütülmesi, yönetimin görevidir. Kontrollerin yerindeliği ve yukarıda vurguladığımız amaçlara uygunluğunu test etmek ve buna göre finansal tabloların güvenilirliği hakkında yargıya varmak da denetimin görevidir. Denetçi, öncelikle finansal raporlama hedeflerini etkileyen BT kontrollerini tanımlamalıdır. Denetimin nesneliği ve etkinliği, denetimin planlamasında ve denetim yordamlarında BT'yi ve bu bağlamdaki iç kontrolü gerekli her noktada içeren bir yaklaşımın oluşturulması ve yerleştirilmesiyle olanaklıdır.

BT, iç kontrolün etkinliğini çok artırmıştır. Bu durum, olumlu bir gelişme olmakla birlikte bazı riskler de taşımaktadır. Bu bağlamda bağımsız dış denetime ve özellikle iç denetime yeni sorumluluklar yüklenmiş ve onların rolü büyük ölçüde artmıştır. BT; iç kontrolün oluşturulmasında, işleyişinde ve amaçlarına ulaşmasında da temel bir rol oynamaktadır. Sistemi birçok noktadan teknolojik bir ağ olarak sarmakta ve sistemin hem içsel hem de çevresel oluşumunun tümünde bu teknolojik yapının öngörülmesini zorunlu kılmaktadır. Denetçinin BT - iç kontrol ilişkisini çok iyi kavrayan bir anlayışla iç kontrolün yapısını, bilgisayardaki kontrol noktalarının varlığı ve güvenilirliği açısından incelemesi ve değerlendirmesi gerekmektedir.

BT ortamının gelişmiş yapısı içinde denetim yaklaşımının da bu yapıyı içselleştiren özgün bir bakışı oluşturması gerekmektedir. BT ortamında denetimin üç yaklaşımı vardır. Bunlar; bilgisayarın çevresinden denetim, bilgisayarın içinden denetim ve bilgisayarla denetimdir.



İşletmede BT kullanımının genişliğine ve yoğunluğuna göre tekniklerin kullanımında da seçimler ve farklılaştırmalar yapılabilir. BT'de yer alan kontrollerin çeşitliliğine ve ölçülerinin farklılığına rağmen denetimin bazı temel noktaları içermesi önerilmektedir. BT ortamına özgü bir denetim yaklaşımında denetim sürecinin özenle belirlenmesi ve ussal bir yapıya oturtulması gerekir. Denetimin temel süreci, denetçinin BT ortamına özgü denetim amacını belirlemesi ve uygun bir denetim planı yapmasıyla başlar. BT temelli iç kontrolün değerlendirilmesi ve risklerin(denetim ve doğal risk) belirlenmesi, BT ortamı kontrol testlerinin yapılması, tözel testlerin yapılması ve değerlendirilmesi ile devam eder. Son olarak da denetim tamamlanarak denetim raporu hazırlanır. Denetçinin bu adımlarla ilgili çalışması, iç kontrol yapısının daha önce belirttiğimiz güçlü ve zayıf yönlerini ortaya koymaya yardımcı olacaktır. Buna göre risk değerlendirme yapma olanağı elde eden denetçi, genel kontroller ve uygulama kontrolleri olarak adlandırılan iki temel kontrol alanını gözden geçirmeye başlayacaktır. Denetçi, böylelikle kontrol risk düzeyini azaltmak istemektedir. Genel kontroller ve uygulama kontrolleri, işletme yönetimi tarafından iç kontrol etkinliğini sağlamak için tasarlanmış ve yerleştirilmiş kontrollerdir. Bu kontrolleri aşan hata ve hileleri bulup ortaya çıkarmak ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin yanlışlıklarını belirlemek, tözel testlerin yapılmasıyla olanaklıdır.

Denetçi, eğer iç kontrolün etkinlik düzeyini yeterli (iç kontrolü güvenilir) bulmuşsa kontrol testlerini yapma aşamasına geçer. Aksi durumda ise kullanıcı kontrollerinin güvenilirliğini değerlendirecektir. Denetçinin kontrol testlerinde etkin olarak kullanabileceği başlıca yöntemler ise veri testi tekniği, bütünleşik test tekniği ve paralel benzetim olarak sıralanabilir. Bu testler yardımıyla denetçi, kontrol risk derecesini belirleyebilir. Risk

belirlendikten sonra ise kullanıcı kontrollerinin güvenilirliği üzerinde durulur. Denetçi, kullanıcı kontrollerinin güvenilir olduğu kanıdaysa tözel denetim testlerini gerçekleştirecektir. Kontrolleri aşan hata ve hileleri bulup ortaya çıkarmak ve finansal tablolardaki bilgilerin yanlışlıklarını belirlemek tözel testlerle mümkündür. Güçlü bir iç kontrol yapısı, tözel testlerin ölçüsünü sınırlandıracaktır. Tözel testlerde kullanılan en önemli teknik ise genelleştirilmiş denetim yazılımıdır.

Yönetmelik süreçlerin ve yönetim kararlarının BT'den etkilenişi ve BT'den destek alması, sistem



kavramı içinde ele alındığında karşımıza uzman sistemleri, yapay sinir ağlarını ve yapay zekâyı içeren karar destek sistemleri çıkmaktadır. Bu karar destek sistemleri, orta ve üst basamak yönetimin taktik ve stratejik kararlarına yöneliktir. İşlem sisteminin rutin kararları ise bilgisayar bilgi işleme sistemiyle desteklenmektedir. Bu bakımdan MBS artık yönetim bilgi sisteminin bir alt bilgi sistemi olarak eskisine göre çok daha etkin bir konumdadır. Denetçinin bilgilenmek ve anlamak zorunda olduğu işletme yapılanması, karar alma mekanizmaları ve işletme süreçlerini etkileyen BT gelişmeleri; denetçinin denetim planlamasını ve uygulamalarını büyük ölçüde etkilemektedir. Karar destek sistemlerinin yönetime ve iç kontrol sürecine sağladığı olanaklar, denetimde de önemli dönüşümler yaratmaktadır. Karar destek sistemlerinin de kullanımıyla denetimin rolü ve işlevi giderek değişmektedir. Bu değişimler, bir yandan yönetimin YBS'den anında bilgi alabilmesini sağlarken bir yandan da bu bilginin en kısa sürede doğrulanmasını gerektirmektedir. Bu gereksinim, denetim faaliyetlerinin BT ortamına göre tasarlanmasını ve bu ortama göre planlanmasını zorunlu kılmının ötesinde sürekliliğini gerektirmiş ve böylelikle sürekli denetim kavramı ortaya çıkmıştır. BT'lerde yaşanan gelişmelerle beraber işletmeler, görece maliyetli olan elektronik veri değişimi uygulamalarından daha az maliyetli ve daha esnek olan genişleyebilir biçimlendirme dili (XML) uygulamalarına geçiş yapmaya başlamışlardır. Bunun yanı sıra firmaların finansal bilgiyi paylaşmalarını kolaylaştırmak üzere genişleyebilir finansal raporlama biçimlendirme dili (XFRML), diğer adıyla genişleyebilir işletme raporlama dili (XBRL) geliştirilmiştir.

### Denetimde Örneklem

Denetimde örneklem, denetim yordamlarının hesap kalanlarının veya işlem sınıflarının sadece bir kısmına uygulanması ile elde edilecek kanıtların değerlendirilmesiyle hesap kalanı veya işlem sınıfının tamamı hakkında görüş elde edilmesidir. Örneklem ile ilgili önemli kavramlar; evren, örneklem ve örneklem riski, örneklem dışı risk ve örneklem hatasıdır. Evren, denetçinin bilgi edinmek istediği ve aynı türden birimlerin oluşturduğu alan veya ana küttür.

Örneklem, bir evrenin aynı seçilme olasılığına sahip birimlerinden oluşan ve evreni temsil



yeteneği olan küçük gruptur. Örneklem riski, örneklemden elde edilen sonuçlarla evrenin tamamının incelenmesi ile elde edilen sonuçlar arasında fark olma olasılığıdır. Örneklem dışı risk ise evrenin tamamı incelendiğinde olabilen, insan hatalarından kaynaklanan risktir. Örneklem riski ve örneklem dışı risk birlikte denetim riskini oluşturur. Evrenin tamamının incelenmesi ile elde edilen sonuçlarla örneklemden elde edilen sonuçlar arasındaki fark, örneklem hatasıdır.

Muhasebe denetiminde istatistiksel örneklem ve istatistiksel olmayan örneklem yaklaşımları kullanılmaktadır. İstatistiksel örneklem türleri; nitelik örnekleme, nicelik örnekleme ve parasal birim örneklemedir.

Nitelik örnekleme, bir muhasebe evrenindeki hataların ortaya çıkış oranını (sapma oranı) tahmin etmek için kullanılan örneklem türüdür. Parasal birim örnekleme, bir muhasebe evrenindeki hatanın toplam parasal tutarının tahmin edilmesi için kullanılır.

Nicelik örnekleme, bir hesaba veya hesap kesimine ilişkin parasal hata tahmini yapmak için kullanılan örneklem türüdür. Uygunluk testleri, iç kontrollere ne ölçüde uyulduğunu belirlemek için yapılan testlerdir ve nitelik örnekleme uygunluk testleri için elverişlidir. Tözel testler, finansal tablolardaki yanlış beyanları ortaya çıkarmak için tasarlanır. Bu nedenle nicelik örnekleme ve parasal birim örnekleme, tözel testler için uygundur.

Denetçi, öncelikle denetim alanı ile ilgili olarak görüş oluşturmak için yeterli olacak örneklem büyüklüğünü belirlemeli ve ona göre örneklem birimlerini seçmelidir. Örneklem birimlerinin seçiminde kullanılan seçim yöntemleri; rassal seçim, sistematik seçim, katmanlı seçim ve blok seçimdir.

Rassal seçim, denetçinin örnekleme rassal sayılar tablosu veya bilgisayar yazılımı yardımı ile rassal olarak seçmesidir. Evren birimlerinin örnekleme girme şansları eşittir.

Sistematik seçim, denetçinin önce bir örneklem aralığı hesapladığı ve örneklem birimlerini bu aralığa göre seçtiği yöntemdir. İlk birim rassal, diğerleri sistematik olarak seçildiği için örneklem yanlı olmaktadır.

Katmanlı seçimde evren, katmanlara ayrılarak büyük tutarların temsiline olanak sağlanır. Blok seçimde ise örneklem, zaman veya fiziksel olarak birbirine çok yakın birimlerden oluşur. Bu şekilde seçim yapıldığında yapılan örnekleme, blok örneklemedir.



### İşlem Döngüleri ve Denetimi

Döngü yaklaşımına göre gerçekleştirilen bir denetimde denetçi; döngüdeki işlemler, bu işlemlerle ilgili finansal tablolarda yer alan hesap kalanları ve bu hesap kalanlarına ilişkin bilgilerin finansal tablolarda sunumu ve açıklanmasına yönelik olmak üzere üç temel yaklaşım geliştirir.

Denetçinin denetime konu finansal tablo kalemlerini birbiriyle ilgili işlemleri birlikte inceleyebilecek şekilde bölümlere ayırarak denetlemesine, denetimde döngü yaklaşımı denir. Döngü yaklaşımı çerçevesinde, uygulamada yaygın şekilde kullanılan ve ünite kapsamında ele alınan bölümlere ayırma şu şekildedir:

1. Satışlar ve tahsilatlar döngüsü,
2. Satın alma ve ödemeler döngüsü,
3. Ücretler ve personel döngüsü,
4. Stoklar ve maliyet döngüsü,
5. İşletmeye kaynak sağlanması ve geri ödemeler döngüsü,
6. Kasa ve banka hesap kalanları.

Bu üç temel yaklaşım çerçevesinde denetçi, yukarıda belirtilen döngülerde yer alan işlemlere ve hesap kalanlarına finansal tablolarda sunulan diğer bilgi ve açıklamalar da dahil olmak üzere analitik yöntemleri de içeren kontrol testleri, Tözel testler ve hesap kalanları ve sunuma ilişkin detaylı testleri uygular. Denetçi; bütün bu testleri; döngü kapsamındaki her bir işlem, hesap kalanı ve ilgili açıklamanın gerçekleşme, var olma, hak ve yükümlüklerin işletmeye ait olması, tamlik, doğruluk, doğru sınıflandırarak kaydetme, dönemsellik, finansal tablolarda uygun sınıflandırarak sunma, yeterli ve anlaşılabilir açıklama şeklinde ifade edilen denetim amaçlarını karşılayacak şekilde programlayarak gerçekleştirir.

### Denetçi Görüşü ve Denetim Raporu

Denetim çalışmalarının son aşaması, denetim faaliyetlerinin tamamlanması ve tüm denetim çalışmalarının son kez gözden geçirilerek denetçi görüşünün oluşturulmasıdır.

Denetim faaliyetlerinin tamamlanması için



- 1-gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli bir belirsizliğin olup olmadığının incelenmesi,
- 2-bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş, işletmeyi büyük ölçüde etkileyecek işlemlerin olup olmadığının incelenmesi,
- 3-işletme yönetiminden finansal tabloların doğruluğu konusunda beyan mektubu alınması ve
- 4-analitik testlerin yapılması gerekir.

Denetim faaliyetinin sonuçlandırılması için neler yapılması gerektiğini açıklamak. Denetim faaliyetlerinin tamamlanmasından sonra denetçi görüşünün netleşmesi için tüm denetim çalışmalarının son kez gözden geçirilmesi gerekir. Bunun için denetçi, 1-denetim programını gözden geçirir, 2-çalışma mizanını gözden geçirir, 3-önemlilik ve risk ölçümlerini gözden geçirir, 4-çalışma kâğıtlarını gözden geçirir, 5-toplanan kanıtları değerlendirir ve görüşünü oluşturur.

Denetçi görüşünün açıklandığı denetim raporu, dört biçimde düzenlenebilir. Birinci şekil, standart olumlu görüş bildiren rapor türüdür. Denetçi, finansal tabloların bütünü genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirir ise olumlu görüş bildiren standart bir rapor hazırlayacaktır. Standart olumlu görüş bildiren bir denetim raporu, üç ana paragraftan oluşur. Bunlar; giriş, kapsam ve görüş paragraflarıdır. Rapor; bunların dışında başlık, adres, denetim kuruluşu veya denetçinin adı ve tarih unsurlarını içerir.

Giriş paragrafında, denetlenen finansal tablolar sırasıyla belirtilmeli ve yapılan çalışmanın denetim faaliyeti olduğu vurgulanmalıdır. Bu bölümde ayrıca finansal tabloların hazırlanma sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğu, denetçinin sorumluluğunun ise finansal tablolarla ilgili görüş belirtmek olduğu ifadesine yer verilmelidir.

Kapsam paragrafında, denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapıldığı, denetimin makul bir güvence oluşturmak üzere planlandığı ifadelerine yer verilir. Son olarak da makul bir güvence ifadesinin gereği olarak testlerin örneklemeyle uygulandığı vurgulanır.

Görüş paragrafında, denetçi görüşünü açıklar ve finansal tabloların bütünü genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğruyu yansıttığını belirtir.

Denetçi, bazı durumlarda olumlu görüş bildirmekle beraber raporuna bir açıklama paragrafı



ilave etmeyi gerekli görebilir. Bu durumda standart olumlu rapor, tüm kısımlarıyla aynen yazılır. Sadece ana paragraflar kısmına dördüncü bir paragraf ilave edilir.

Standart olumlu denetim raporuna açıklama paragrafı ilavesini gerektiren başlıca durumlar şunlardır:

- 1- İşletmenin muhasebe politika veya yöntemlerinde bir önceki döneme göre değişiklik yapmış olması,
- 2- İşletmeyle ilgili gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli bir belirsizlik,
- 3- Bilanço sonrası meydana gelmiş önemli bir olayın vurgulanma gereği,
- 4- Denetçi tarafından haklı bulunan, o ülkede geçerli olan veya işletmenin tabi olduğu genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapma,
- 5- Kısmen başka denetçilerin çalışmalarına bağlı kalmak veya başka denetçilere atıf yapma ihtiyacı. İkinci denetim raporu biçimi, şartlı olumlu görüş bildiren rapor türüdür.

Denetçi, finansal tablolarla ilgili bazı sınırlamalar dahilinde finansal tabloların bütününe genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğruyu yansıttığına kanaat getirir ise şartlı olumlu görüş bildiren bir rapor hazırlayacaktır. Bu görüş bildirme biçimindeki denetim raporuna, standart olumlu rapordaki üç paragrafa ek olarak şartlı görüşün gerekçelerinin yer aldığı bir paragraf ilave edilir.

Üçüncü rapor biçimi, olumsuz görüş bildiren denetim raporudur. Denetçi, incelediği finansal tabloların bütünüyle genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığı ve doğruyu yansıtmadığına kanaat getirir ise olumsuz görüş bildiren bir rapor hazırlayacaktır. Olumsuz görüş bildiren denetim raporunda kapsam paragrafı ile görüş bildirme paragrafı arasında olumsuz görüşün nedenleri yazılır ve finansal tabloların bütünüyle genel kabul görüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığı belirtilir.

Son denetim raporu biçimi ise görüş bildirmekten kaçınan denetim raporu biçimidir. Denetçi, finansal tablolarla ilgili ne olumlu ne de olumsuz görüş bildirecek kadar görüş oluşturamamış ise görüş bildirmekten kaçınma biçiminde rapor hazırlayacaktır.

Denetçiler; yazdıkları denetim raporu, beyan ettikleri görüş nedeniyle işletme yönetimine ve üçüncü kişilere karşı sorumludurlar. Denetçiler, denetim faaliyetleri sırasında genel kabul



www.dersnotlarin.com

**AÖF DERS ÖZETLERİ SERİSİ**  
**DENETİM DERSİ ÖZETİ**

görmüş denetim standartlarının tüm gereklerini yerine getirmek zorundadırlar. Denetçinin standartlara uygun hareket etmemesi nedeniyle yanlış görüş vermesi ve işletme yönetimi veya üçüncü kişilerin yanlış görüş nedeniyle zarar gördüklerini kanıtlamaları durumunda denetim firması ve denetçi, sorumlu olacaktır. Ülkemizde Meslek Yasası'nda, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlemelerinde ve yeni Türk Ticaret Kanunu'nda bu yönde hükümler bulunmaktadır.

dersnotlarin.com