

Muhasebe Denetimi Denetim Standartları



Dumlupınar Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İşletme Bölümü
Muhasebe – Finansman Anabilim dalı
Prof. Dr. Şerafettin SEVİM

Denetim Standartlarına Genel Bakış

Muhasebeciler İçin Ahlaki Kurallar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Uluslararası Kalite Kontrol Standartları

Uluslararası Denetim ve Güvence Sözleşmeleri İçin Çerçeve

Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi ve
Gözden Geçirilmesi

Diğer Güvence Hizmetleri

ISA 100-999

Uluslararası Denetim
Standartları

ISREs 2000-2699

Uluslararası Gözden Geçirme
Sözleşmeleri Standartları

ISAEs 3000-3699

Uluslararası Güvence
Hizmetleri Standartları

ISRSs 4000-4699

Uluslararası İlgili Hizmetlere
İlişkin Standartlar

DENETİMDE STANDARTLARIN ORTAYA ÇIKIŞI

- STANDART Ne demektir?
- Herhangi bir konuda STANDART'tan bahsettiğimizde: O konuda **olması gerekenler** ya da **yapılanların amaca uygunluğunun ölçülmesini sağlayacak ölçütler** anlaşılır. Bu ölçütlerin bir kısmı kavramsal ve kuramsal düzeyde çeşitli düşünceleri yansıtırken bir kısmı da uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini açıklar.

DENETİMDE STANDARTLARIN ORTAYA ÇIKIŞI

- Muhasebe uygulamalarında yararlanılan, finansal nitelikteki işlemlere ait verilen toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanarak muhasebe bilgisine dönüştürülmesi ile ilgili çeşitli uygulama standartları olduğu gibi (Muhasebe Standartları),
- elde edilen bilgilerin doğruluğunun araştırılması ve güvenilirliğinin onaylanması ile ilgili işlemlerin yürütülmesi konusunda da bir takım standartlar oluşturulmuştur ki bu standartlar genel olarak **denetim standartları** adını alır.

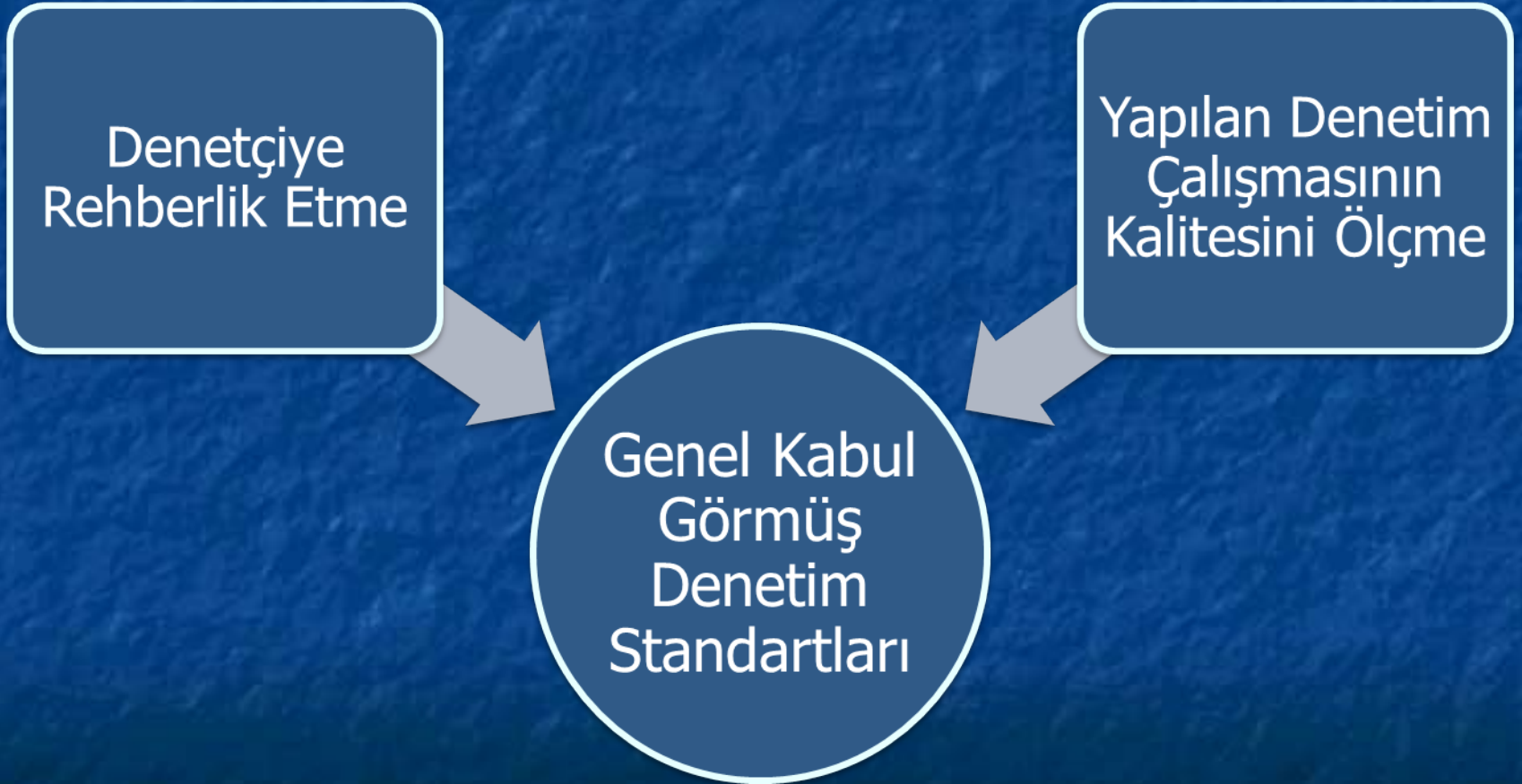
Denetim Standartlarının Amacı

- Meslek üyelerinin sahip olması gereken asgari niteliklerin ortaya konulması ve benzer yaklaşımlar göstererek **DENGELİ** ve **TUTARLI** bir uygulamanın gerçekleştirilmesini sağlayabilmektedir.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

- Dünyadaki muhasebe ve denetim alanında tüm uzmanlar tarafından kabul gören ve bir denetim çalışmasında asgari uyulması gereken kurallar bütünü olduğundan bu denetim standartların başına «Genel Kabul Görmüş» ifadesi eklenmiştir.
- Bu standartların denetçiye denetim faaliyetinde bir Kılavuz olarak hizmet edeceği gibi, denetim çalışmasının kalitesi de bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülür.

GKGDS'nin Fonksiyonu



GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

- Genel Standartlar
 - 1.Mesleki Eğitim ve Deneyim Stn.
 - 2.Bağımsızlık Stnd.
 - 3.Mesleki Özen ve Titizlik Stnd.
- Çalışma Alanı Standartları
 - 1.Planlama ve Gözetim Stnd.
 - 2.İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Stnd.
 - 3.Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Stnd.
- Raporlama Standartları
 - 1.GKGMİ'ne Uygunluk Stnd.
 - 2.GKGMİ'yi Uygulamada Değişmezlik Stnd.
 - 3.Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Stnd.
 - 4.Görüş Bildirme Stnd.



14	TOTAL ASSETS
15	LIABILITIES & NET WORTH
16	ACCOUNTS PAYABLE
17	NOTES PAYABLE
18	TAXES PAYABLE
19	TOTAL CURRENT
20	
21	MORTGAGE PAYABLE
22	OTHER LIABILITIES
23	TOTAL

GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

- **Genel standartlar**, denetim çalışmasının kimler tarafından yürütüleceğini belirleyen yani denetçiyi hedef alan standartlardır.
- **Çalışma Alanı standartları** ise denetim çalışmasının nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini belirleyen standartlardır.
- **Raporlama standartları** ise denetim faaliyeti sonuçlarının ilgililere nasıl raporlanacağını gösteren standartlardır.

Genel Standartlar

1) Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı

“Denetim faaliyeti yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişilerce gerçekleştirilmelidir.”

Bu standart aynı zamanda Nasıl denetçi olunabilir sorusuna verilen cevaptır. Ülkemizde SMMM ve YMM yetkisine sahip olan kişiler ile yurtdışından denetim belgesine sahip olan kişiler bağımsız denetçi olabilir.

Genel Standartlar

2)Bağımsızlık Standardı

“Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır”

Denetçinin işletmeden bağımsızlığı, denetim uygulamalarının sağlıklı yürütülebilmesi için en önemli gerekliliktir. Denetçi, her şeyden önce **tarafsız düşünme yeteneğine**, mesleki bilgisinin ve üstlendiği rolün gereği olarak **objektif davranma** olanağına sahip olmalıdır.

Genel Standartlar

3) Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

“Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.”

- Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkat ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlamasına, kanıtların toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır. Aynı zamanda meslek ahlak kurallarına da uygun hareket edilmesi gerekmektedir.

Çalışma Alanı Standartları

1) Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı

- “Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa denetçi yardımcıları uygun şekilde gözetlenmelidir”
- Denetimin daha etkin bir şekilde yapılabilmesi ve zamanında tamamlanabilmesi için planlama yapmak gerekir. Hangi denetim prosedürünün ne zaman, kimin tarafından nasıl yapılacağını gösteren denetim programlarının yer aldığı listeye genel olarak denetim planı adı verilir. Her denetçi denetime başlamadan bir denetim planı oluşturmak zorundadır.
- Aynı zamanda denetim bir ekip işidir. Bu ekipte baş denetçi dışında denetçi ve yardımcıları da olacaktır.

Çalışma Alanı Standartları

2)İç Kontrolün İncelenmesi Standartları

- “Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir.”

Çalışma Alanı Standartları

3) Kanıt Toplama Standardı

- “İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmasına yardımcı olması bakımından; gözlem, soruşturma, doğrulama gibi denetim tekniklerini kullanarak yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir.”
- Denetçi, mali tablolardaki açıklamaların doğruluğunu kanıtlayıcı ipuçlarını araştırmalı ve bunları, denetim yargısını oluşturmak için değerlendirmelidir. Ne kadar kanıt toplanacağına denetçi karar verir. Daha sonra toplanan kanıtlar değerlendirilir. Kanıtlar denetçinin görüşüne temel teşkil edeceği için çok önemlidir.

Raporlama Standartları

1) GKGMİ Uygunluk Standardı

- “Denetim raporunda, incelenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir”.
- Denetçi, müşteri işletmenin mali tablolarının GKGMİ’ye uygunluğu konusundaki görüşünü denetim raporunda **açıkça belirtmelidir.**

Raporlama Standartları

1) GKGMİ Uygunluk Standardı

- Günümüzde mali tabloların hazırlanmasında UFRS uyumlu TMS ve TFRS yer aldığından denetçinin bu standartlara (ölçütlere) da uyulup uyulmadığını raporunda AÇIKÇA belirtmelidir.
- Bu İkelere/standartlara bir uyumsuzluk söz konusu ise denetçi bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlü tutulmuştur.

Raporlama Standartları

2) GKGMİ'yi Uygulamada Değişmezlik Standardı (Tutarlılık Stnd)

- Tutarlılık Kavramı: Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder.
- Bir dönemden diğerine işletmece benimsenmiş muhasebe ilkelerinde tutarlı davranma ve mali tabloların karşılaştırılabilirliği ve dolayısıyla analiz sonuçlarının karar alıcıları yanıltmamasını sağlar.
- «Denetim raporunda, denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlemlenen GKGMİ (ve TFRS/TMS) ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemler bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı değilse, farklı uygulandığı durumlar açıklanmalıdır.»

GKGMİ'yi Uygulamada Değişmezlik Standardı (Tutarlılık Stnd)

- Eğer denetlenen işletme kullandığı bazı muhasebe ilkelerinde değişiklik yaptıysa, bu ilkeye göre oluşacak farkları ve sonuçları mali tabloların dipnotlarında belirtmesi gerekir. Değişikliklerin «parasal etkilerinin» mali tablo dipnotlarında açıklanması zorunludur.
- Örneğin, amortisman ayırma yönteminde veya stok değerlendirme yönteminde yapılan değişikliğin dipnotlarda belirtilmesi zorunludur. Eğer bu değişiklik parasal bir etkide bulunuyorsa dipnotlarda da açıklama yapılmalıdır. Denetçide bunları kontrol eder ve bu değişikliği raporunda belirtir. (Değişiklik yoksa raporda belirtmeye gerek yoktur)

Raporlama Standartları

3) Mali Tablodaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

- Tam Açıklama Kavramı, mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.
- Bu standarda göre;
- “Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tabloların eklerinde yer alan açıklayıcı bilgilerin (dipnotların) yeterli olduğu kabul edilir.”

Raporlama Standartları

3) Mali Tablodaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

- Bu standarda göre denetçi, mali tablodaki bilgileri kullanacak kişi ve kuruluşların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde mali tablolarda açıklama yapılıp yapılmadığını kendi mesleki yargısını kullanarak karar verecektir.

Raporlama Standartları

3) Mali Tablodaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

- Finansal bilgi kullanıcıların kararlarını etkileyecek her türlü bilginin mali tablolarda ve eklerinde verilmiş olması gerekir. Denetçi bunları kontrol eder.
- *Mali tablo dipnotlarındaki bilgilerin yetersiz olması halinde denetçi, denetim raporunda açıklayıcı bilgilere yer vermelidir.*
- Kısaca, eğer müşteri işletme, yeterli açıklama ilkesine uymuşsa denetçi, bunu denetim raporunda belirtmez. Denetçi, müşteri işletmenin «yeterli açıklama ilkesine» uymadığını tespit ederse, bunu denetim raporunda belirtmek durumundadır.

Raporlama Standartları

4)Görüş Bildirme Standardı

- “Denetim raporunda, denetim faaliyetlerinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, mali tabloların bütünü ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu görüş; olumlu şartlı ya da olumsuz olarak açıklanmalı görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak denetim raporunda yer almalıdır.
- Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve denetçinin sorumluluk derecesi raporda açıkça belirtilmelidir”

Görüş Bildirme Standardı

- **Olumlu görüş içeren rapor**, müşterinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı ve mali tabloların GKGMİ'ye uygun olarak hazırlandığı
- **Olumsuz görüş içeren rapor**, müşterinin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıtmadığı ve mali tabloların GKGMİ'ye uygun hazırlanmadığı

Görüş Bildirme Standardı

- **Şartlı görüş içeren rapor**, bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde düzenlenen rapordur.
- **Görüş bildirmekten kaçınma** durumu da, denetim raporunda belirtilir. Eğer denetim görüşü oluşturacak düzeyde kanıt toplanamazsa, müşteri işletmenin sürekliliği büyük ölçüde risk altındaysa bu durum raporda “görüş bildirmekten kaçınma” olarak ifade edilir.

GKGDS'nin Özellikleri

- Bu standartlar bir denetim çalışmasının omurgasını (iskeletini) oluşturmaktadır. Denetim çalışmalarında genel bir çerçeve çizmektedir.
- Bu standartlar, bir işletmenin bağımsız denetimini hangi özelliklere sahip kişiler yapabilir? nasıl yapabilir? ve çalışma sonuçlarını nasıl bilgi kullanıcılarına iletebilir? Sorusuna **genel (temel)** olarak yanıt vermektedir.

GKGD'S'nin Özellikleri



- Hangi Kişiler Denetim Yapabilir ?
- Denetimi Nasıl Yapabilir ?
- Çalışma Sonuçlarını Nasıl İletebilir ?

GKGDS'nin Özellikleri

- Bu standartlar, bağımsız denetim faaliyetinde «olmazsa olmazları» sıralamaktadır. (Asgari uyulması gereken kurallar)
- **Genel kurallar barındırdığı** için, denetimde karşılaşılan özellikli sorunları, ayrıntılı denetimlerin nasıl yapılması gerektiğinin karşılığı yoktur.
- Denetim süreciyle ilgili daha özel konular için, IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarına bakmak gerekmektedir.
- (International Standards on Auditing – ISA)

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

- Merkezi ABD New York'ta olan IFAC dünyanın her yerinde 150'nin üzerinde kuruluşun üye olduğu en geniş muhasebe meslek kuruluşudur.
- Bu uluslararası meslek kuruluşu hem muhasebe hem de denetim standartları belirleme noktasında dünya üzerinde en etkili kuruluşlardan biridir.
- ***IFAC'ın bünyesinde mart 1978 yılında*** Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) adı altındaki komite tarafından ilk «***Uluslararası Denetim Standartları***», belirlenmiş ve yayınlanmıştır.



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

- 1991 yılında, IAPC denetim rehberi “Uluslararası Denetim Standartları” olarak yeniden adlandırıldı.
- 2002 yılında ise Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak adlandırıldı.
- 2003 yılında kurul açıklık projesi diye adlandırılan bir projeye başladı. Uluslararası Denetim Standartları, ‘Açıklık Projesi’ neticesinde önemli bir değişim süreci geçirmiştir. Bu proje her standartta yer alan kesin hükümlerin ve içerdikleri her kelimenin statüsünün daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi için tasarlanmıştır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde kurulmuş ve federasyonun bir alt kurulu olarak çalışmaktadır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu Kamu Gözetim Kurulu'nun gözetimine tabidir.
- Ayrıntılı Bilgi için www.ipiob.org
- ABD'deki karşılığı PCAOB www.pcaob.com



Public Interest Oversight Board

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları



- Bu kurulunun amacı ***“bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında, denetim, gözden geçirme, diğer güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetler alanında yüksek kaliteli standart oluşturmak ve ulusal standartlar ile uluslararası standartların yakınlaşmasının sağlamak suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.”***

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları

- Genel Kalite Kontrol Standardı
- UDS 200-299 Genel İlkeler ve Sorumluluklar
- UDS 300-499 Risk Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilen Karşılıklar
- UDS 400-599 Denetim Kanıtı
- UDS 600-699 Üçüncü Tarafların Çalışmalarından Faydalanılması
- UDS 700-799 Denetim Sonuçları ve Raporlanması
- UDS 800-899 Uzmanlık Gerektiren Alanlar

International Standards
of Auditing



Genel Kalite Kontrol Standardı

- Kalite kavramı

Geniş anlamda,

- ***“bir mükemmellik derecesidir: bir şeyin amacına ne kadar uygun olduğudur.”***

Dar anlamda,

- ***“ürün veya hizmet kalitesi gereklerine uygunluk, hata veya kirlenme içermeme halidir veya müşteri memnuniyetidir.”***

Genel Kalite Kontrol Standardı

- Bağımsız Denetim Açısından Kalite;
- Bağımsız denetim açısından bakıldığında kalite olgusunun, diğer mesleklerden ayrılan en önemli farkı, müşterinin çıkarlarını değil, toplumda finansal raporları kullanacak olan bilgi kullanıcılarının çıkarlarını ön planda tutmasıdır.
- Denetim standartlarına uygun bir denetim faaliyeti «**Kalitesi yüksek**» bir denetim faaliyetidir.



Genel Kalite Kontrol Standardı

- Standarda göre, denetim faaliyetinin Kalitesini güvence altında tutabilmek için «Denetim firmasının ve bir gözetim kurumunun» bu konuda bir gözetim sistemi oluşturması gerekir.
- 1) Denetim firması düzeyinde kalite güvence (kalite kontrol) sistemi
 - **(İç Gözetim Sistemi)** şeklindedir. Denetim firmalarının hepsinin kendi bünyelerinde kalite güvence sistemi kurmaları bir gerekliliktir. Denetim firmaları kendi iç kalite inceleme prosedürlerini oluşturmalıdırlar.

Genel Kalite Kontrol Standardı

2) Ulusal düzeyde kalite güvence sistemi **(Dış Gözetim Sistemi)** dir. Bu sistem ulusal düzeyde denetim işinin kalitesini sağlamak ve denetim firması ya da yasal denetçi tarafından yapılan işi gözden geçirmek için oluşturulan bir dış sistemdir. Ülkemizde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu sistemin takipçisidir.

Genel Kalite Kontrol Standardı

- Uluslararası Kalite Kontrol Standardı No:1 (UKKS1)'e göre,
- ***Denetim firması uygun güvence sağlamak, denetim firmasının ve personelinin mesleki standartlara, düzenleyici ve yasal şartlara uymasını sağlamak, denetim firması ve sözleşme ortakları tarafından yayınlanan raporların bu koşullar altında uygun olmasını sağlamak için tasarlanmış bir kalite kontrol sistemini (KKS)***



Genel Kalite Kontrol Standardı

- UDS 220 Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol adlı standarda ise,
- “Denetim firması personelinin özel sorumlulukları için oluşturulan kurallar yer almaktadır.”

Sonuç olarak, denetim firmaları; Uluslararası denetim standartlarına uymalı, **UKKS 1'e uygun olarak** kalite kontrol standartlarına uygun davranmalı, kendi iç gözetim programlarını geliştirmelidirler.

Bir denetim çalışması kapsamında yönetici pozisyonundaki kişilerin (genellikle sorumlu ortak) müşteri kabul sürecinde **UDS 220 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.

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları

- Finansal tablolarının denetimindeki temel amaç kullanıcıların bu tablolardaki bilgilere olan **güvenlerinin derecelerini** artırmaktır.
- Güvenin artırılması ise bu tabloların ***bütün önemli yönleriyle*** uygulanabilir bir finansal raporlama ***çerçevesine*** uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda **bir denetçi görüşünün verilmesiyle** başarılır.
- Denetçi görüşünü verirken UDS'leri ve ***etik gereklilikleri*** dikkate almak zorundadır.

Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları

- Denetçinin en üst seviyede sağlayacağı güvence ***makul güvencedir. Denetim işinin özü itibariyle «mutlak güvence» verilemez.***
- Denetçi ***denetim riskini*** -ki bu risk finansal tablolar ***önemli ölçüde yanlışlık*** içerdiği halde denetçinin uygun olmayan bir görüş açıklaması riskidir-***kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek*** için ***yeterli ve uygun denetim kanıtı*** elde ederek makul güvence elde eder.

Bilgi Kullanıcılarının Beklentileri ve Beklenti Boşluğu

Bağımsız
Denetçilerin
Verdiği

Bilgi
Kullanıcılarının
Beklentileri

Makul
Güvence

Mutlak
Güvence

Finansal tablo denetiminde UDS ye göre denetçi, mesleki şüphecilikle hareket etmelidir !

- Denetçi denetimi **planlama ve yürütme** ile aşağıdaki gibi diğer ilgili işlerde **mesleki yargıda** bulunmasını ve **mesleki şüphecilikle** hareket etmesini gerektirir:
- İşletmenin iç kontrolleri de dahil olmak üzere işletmenin ve onun içinde bulunduğu çevrenin anlaşılmasına dayanarak **hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini tanımlamak ve değerlendirmek**
- Değerlendirilmiş **risklere verilecek uygun karşılıkları tasarlamak** ve yürütmek suretiyle **önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek**
- Elde edilen denetim kanıtından çıkarılan sonuçlara dayanarak **finansal tablolar konusunda görüş oluşturmak**

UDS'ye Göre Denetçinin İki Temel Amacı

1) Finansal tabloların tüm önemli yönleriyle , uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş ifade etmek yanında finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık iermediğı konusunda makul bir güvence elde etmek

2) Bulgularına uygun olarak Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS) gerektirdiğı şekilde finansal tablolar konusunda raporlama yapmak ve iletmek



UDS 200 Kapsamında Bilinmesi Gereken Önemli Kavramlar

- Uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi (UFRS)
- Denetim Kanıtı
- Denetim Riski
- Denetçi
- Ortaya çıkarma riski
- Finansal tablolar
- Tarihi finansal bilgi
- Yanlışlık
- Mesleki Yargı
- Mesleki Şüphencilik
- Makul Güvence
- Önemli yanlışlık riski
- Doğal risk
- Kontrol riski
- Yönetimden sorumlu olanlar

Mesleki Yargı

- Denetim sözleşmesinin şartlarına uygun olan eylemlerin yönü konusunda bilinçli kararlar almada, denetim muhasebe ve etik standartlar bağlamında ilgili eğitim, bilgi ve deneyimin uygulamasıdır.

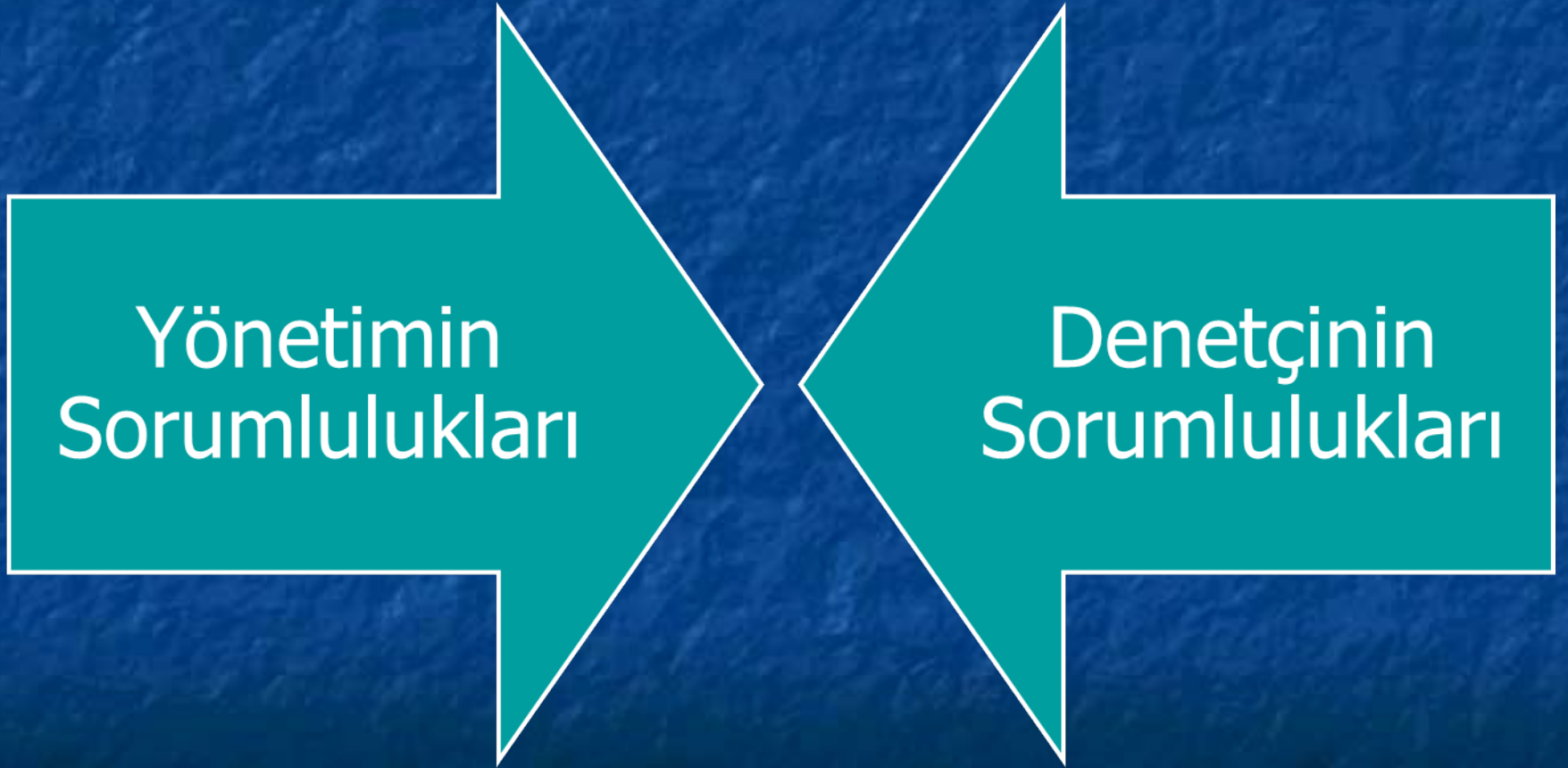
Mesleki Şüphencilik

- Hata ve hileden kaynaklanan muhtemel yanlışlıklara işaret edebilen şartlara karşı uyanık olma ve denetim kanıtının eleştirel bir yaklaşımla değerlendirilmesinde sorgulayıcı bir zihinsel tutumu içine alan davranıştır.

Makul Güvence

- Finansal tabloların denetimi kapsamında yüksek ancak kesin olmayan bir güvence düzeyidir.

UDS 200 Kapsamında Sorumluluklar



Yönetimin Sorumlulukları

- Finansal tabloların uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun şekilde hazırlanması.
- **Finansal tabloların hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermemesini sağlayacak iç kontrollerin oluşturulması.**
- Denetçinin işletme yönetiminin bilgisi dahilinde finansal tabloların hazırlandığı kayıtlar ve belgeler ile diğer önemli konulara erişiminin sağlanması.
- **Denetim amaçlı her türlü ek bilginin denetçiye sağlanması.**
- Denetçinin yeterli kanıt toplaması amacıyla yönelik olarak personele ve diğer bilgilere erişiminin kısıtlanmaması.
- **İşletmenin Faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması**

Denetçinin Sorumlulukları

- Finansal **bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği** konusunda **bir görüş oluşturmak,**
- Finansal tablolarda hata hile ve yasalara aykırılıkları kapsayan **önemli yanlışlıklar bulunmadığı** konusunda finansal bilgi kullanıcılarına makul bir güvence sağlamak,
- **Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun** olarak **denetim çalışmasını planlamak ve yürütmek**
- Ayrıca, **Denetimle ilgili diğer konuları** yönetimden sorumlu olanlara ve kurum dışı ilgili taraflara iletme ve raporlamak

Denetçinin Sorumlulukları

Özetlersek,

- **Önemsiz yanlışlık yerine önemli yanlışlık**
- **Makul güvence**
- **Mesleki şüphecilik**
- **Hataya yerine hile**
- **Yönetişimden sorumlu olanlarla iletişim**
- **İç kontrol eksikliklerinin Yönetime iletilmesi**

1)Önemsiz yanlışlık yerine önemli yanlışlık

- **Finansal tablolarda düzeltilmemiş hatalar ve hileden kaynaklanan yanlışlıkların makul bir finansal bilgi kullanıcısının kararını değiştirmesi ya da etkilemesi söz konusu ise bu takdirde söz konusu yanlışlıklar önemli kabul edilir.**
- **Önemliliği ölçmek çok kolay olmasa da makul güvence elde edilebilecek bir önemlilik eşiğinin denetçi tarafından belirlenmesi gerekmektedir.**
- **Denetçinin finansal tablolardaki bütün hata ve hileleri bulmasının maliyeti çok yüksek olup neredeyse imkansız bir iştir.**

2) Makul güvence

- Makul Güvence: Denetçinin denetimin tamamlanmasında elde edeceği kesinlik düzeyinin bir ölçümü olup denetimde finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediği konusunda yüksek ancak kesin olmayan güvence elde edilmesidir.
- **Kanıtı dayanarak bir sonuca varılan denetim işinin doğasındaki kısıtlar sebebiyle, denetçi kesin değil ancak, makul güvence elde eder ve bu kısıtlar nedeniyle denetçi görüşünü kesinden ziyade ikna edici temellere dayanarak oluşturur.**

Neden Makul Güvence Kavramı Kullanılmakta ?

- Denetim işinin doğasından gelen bazı kısıtlardan dolayı «mutlak güvence» yerine makul güvence kavramı kullanılmakta ve vurgulanmaktadır.



Denetimin Doğasından Gelen Kısıtlar Nelerdir?

- Her zaman %100 inceleme yapılamaması (örneklemenin çoğunlukla kullanılması)
- İç kontrolden gelen sınırlamalar (İnsan oluşturuyor, insan yürütüyor)
- Hilelerin tespit edilme zorluğu (minareyi çalan kılıfını ayarlar !!) Ortaya çıkarılamama riski bulunmaktadır
- Mevcut denetim kanıtlarının niteliği çoğunlukla «kesin olmaktan» ziyade ikna edicidir, tahminler yer aldığı için belli bir risk bulunmaktadır
- Denetçi bir çok denetim sürecinde mesleki yargı kullanır

3) Mesleki Şüphencilik İçinde Hareket Etme Sorumluluğu

- **Mesleki Süphecilik;** denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını denetleyerek tespit etmesidir.



3) Mesleki Şüphencilik İçinde Hareket Etme Sorumluluğu

- **Mesleki şüphencilik denetim sürecinde;**
 - şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi,
 - denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması,
 - denetimin nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenerek denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların kullanılması gibi

denetim risklerini arttırır.

-----Mesleki Şüphenciliği FAYDALARI-----



3) Mesleki Şüphencilik İçinde Hareket Etme Sorumluluğu

- Denetçi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken işletme **yönetiminin dürüstlüğü konusunda ön yargısız davranmalıdır.**
- Denetçi yönetimin dürüst olduğu ya da olmadığı gibi bir varsayımla hareket edemez.
- **Örneğin** denetçi kanıt toplarken **yönetimin yaptığı açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edemez.** Denetim esnasında yönetimle yapılan görüşmeler ve diğer denetim tekniklerinin uygulanmasında denetçi mesleki şüphencilik çerçevesinde **tam olarak ikna edici olmayan denetim kanıtlarına dayanarak yapacağı değerlendirmeyi işletme ve işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü ve doğruluğu konusundaki inancına dayandıramaz.** Denetçinin görüşmelerde aldığı yanıtların ve diğer bilgilerin ne ölçüde makul olduğunun diğer kanıtlarla birlikte dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi gerekir.

4)Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Yasa ve düzenlemeler **bir kurumun tabi olduğu yasal ve düzenleyici çerçeveyi** (kısaca yasal çerçeve ya da mevzuat çerçevesi) oluşturur.



4)Yasa ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması

Denetçi dolaylı veya doğrudan «finansal tabloların denetimini» etkileyen mevzuatı dikkate almalı, aykırılıkları tespit etmelidir.

Doğrudan
Etkili

- Vergi Yasaları
- Emeklilik ile ilgili yasalar

Dolaylı Etkili

- İş sağlığı ve güvenliği
- Çevreyle ilgili yasalar

Yönetişimden Sorumlu Olanlarla İletişim

Yönetişimden sorumlu olanlar (Those charged with governance) :

■ *Bir işletmenin stratejik yönetimi ve hesap verme yükümlülüklerinin gözetiminden sorumlu kişi ya da kişiler veya kurum ya da kurumlar (örneğin kurumsal vekil). Bu finansal raporlama sürecinin gözetimini de kapsar. Bazı işletmeler için bazı hukuk sistemlerinde, yönetimden sorumlu olanlar, bir özel sektör veya halka açık şirketin yönetim kurulunun icrai üyeleri veya sahip(patron) - yöneticisi gibi, yönetim personelinin içerebilir.*

Yönetim:

■ İşletmenin faaliyetlerini yürütmede icrai sorumluluğu olan kişi ya da kişilerdir. Bazı işletmeler için, bazı hukuk sistemlerinde yönetim, yönetimden sorumlu olanların tümünü ya da bazılarını kapsar. Örneğin yönetim kurulunun icrai üyeleri, ya da sahip(patron)-yönetici gibi.

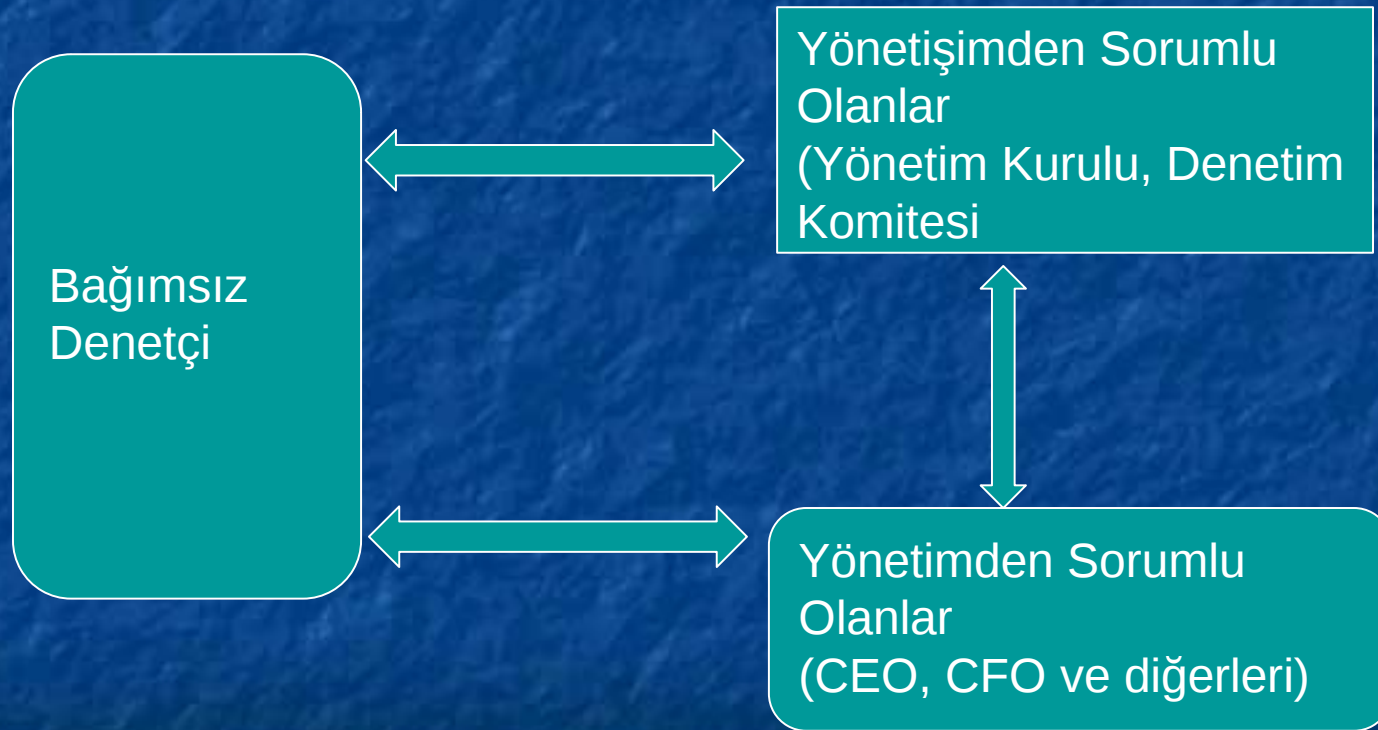
Yönetişimden Sorumlu Olanlarla İletişimin Faydaları

- İletişim çift taraflı bir eylem olup her iki tarafa da aşağıdaki yararları sağlar:
- Denetimle ilgili konuların anlaşılmasında hem denetçiye, hem de yönetimden sorumlu olanlara fayda sağlayarak yapıcı bir iş ilişkisinin geliştirilmesini sağlar. Bu ilişki geliştirilirken, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını koruması gerekir.

Yönetişimden Sorumlu Olanlarla İletişimin Faydaları

- İletişim denetçiye, yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi elde etme imkanı yaratır. **Örneğin**, yönetimden sorumlu olanlar denetçiye, işletmeyi ve işletme çevresini anlamada, denetim kanıtının uygun kaynaklarını tanımlamada ve özel işlemler ya da olaylar hakkında bilgi sağlamada yardım edebilir.
- Böyle bir iletişim sayesinde işletmenin yönetiminden sorumlu olanlar, finansal raporlama sürecini izleyerek önemli yanlışlık riskini azaltma konusundaki sorumluluklarını yerine getirmiş olurlar.

■ Bağımsız Denetim konularında İletişim



İletişimin Amacı

- Finansal tabloların denetimine ilişkin olarak **kendi sorumlulukları ile denetimin planlanmış olan kapsam ve zamanlamasının gözden geçirilmesini, yönetimden sorumlu olanlara açıkça görüşmek;**
- Yönetimden sorumlu olanlardan **denetimle ilgili bilgileri elde etmek;**
- **Yönetimden sorumlu olanlara,** finansal raporlama sürecini **gözden geçirme sorumluluklarıyla ilgili** olarak denetimden elde edilen önemli **zamansal gözlemleri sağlamak;** ve
- Yönetimden sorumlu olanlarla ve denetçi arasındaki etkili çift yönlü **iletişimi artırmak.**

İletişimin Niteliği

- Yasa ve düzenlemeler denetçinin bazı konularla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanlarla iletişimini kısıtlayabilir.
- **Örneğin**, yasa veya düzenlemeler, özellikle uygun bir otoritenin gerçek ya da şüpheli, yasadışı bir harekete karşı yürüttüğü sorgulamayı etkileyebilen bir iletişimi ya da diğer bir olayı yasaklayabilir.
- Bazı koşullarda, denetçinin gizlilikle ilgili görevleri ile ve iletişimle ilgili olan görevleri arasındaki potansiyel çıkar çatışmaları çok karmaşık olabilir.
- Böyle durumlarda, denetçi hukuki tavsiye almayı düşünebilir

İletişimde Uyulması Gereken Hususlar

1)Yönetişimden sorumlu olanların belirlenmesi:

Yönetişimden sorumlu olanlarla iletişimde denetçinin dikkate alması gereken hususlar şunlardır:

- İşletmenin yönetim yapısında kiminle iletişim kuracağına karar vermek
- Eğer denetçi, bir denetim komitesi veya tek bir şahıs gibi yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla iletişime geçerse, denetçi yönetici kişiyle de iletişime geçmesinin gerekip gerekmediğine karar vermelidir.
- Bazı durumlarda, yönetimden sorumlu olanların tümü işletmenin yönetimine katılıyor olabilir. **Örneğin**, küçük bir şirkette işletmeyi bir yönetici patron yönetir ve başka kimsenin yönetim rolü yoktur. Yönetişimden sorumlu olanlarla yöneticilerin aynı kişiler olması durumunda, denetimle ilgili görüşülmesi gereken konuların bu kapsamda bir kez daha aynı kişilerle görüşülmesine gerek yoktur.

İletişimde Uyulması Gereken Hususlar

2) İletişim Kurulması Gereken Konular:

Denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması gereken temel konular şunlardır:

- Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları
- Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması
- Denetimden elde edilen önemli bulgular
- Denetçinin bağımsızlığı

İletişimde Uyulması Gereken Hususlar

2) İletişim Kurulması Gereken Konular:

Denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması gereken temel konular şunlardır:

- Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları
- Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması
- Denetimden elde edilen önemli bulgular
- Denetçinin bağımsızlığı

İletişimde Uyulması Gereken Hususlar

3) Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları; Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla, finansal tabloların denetimine ilişkin olarak kendi sorumlulukları hakkında aşağıdakileri kapsayacak şekilde görüşmeler yapmalıdır:

- Denetçi, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolar hakkında ,bir görüş oluşturarak bu görüşün açıklanmasından sorumludur. Ve;
- Finansal tabloların denetimi, yönetimi veya yönetimden sorumlu olanları, kendi sorumluluklarından kurtarmaz.

İletişimde Uyulması Gereken Hususlar

- 4) ***Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması:*** Denetçi yönetimden sorumlu olanlarla, denetimin planlanan içeriğinin ve zamanlamasının gözden geçirilmesi konusunda iletişim kurmalıdır.
- 5) Denetimden Elde Edilen önemli bulguları
- 6) Denetçinin Bağımsızlığını

İletişim Süreci

Denetçi bir iletişim süreci oluşturarak ;

- **iletişimin şeklini, zamanlamasını ve iletişimin beklenen genel kapsamını**

- yönetişimden sorumlu olanlarla görüşmelidir.

- İletişim; **yazılı veya sözlü şekilde yapılabilir.**

- Denetçi mesleki yargısını kullanarak şayet sözlü iletişimin yetersiz kalacağını düşünüyorsa denetimden elde edilen önemli bulguları dikkate alarak yönetişimden sorumlu olanlarla **yazılı iletişim kurmalıdır.**

İç Kontrol Eksikliklerinin Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime İletilmesi

Finansal tabloların denetimi kapsamında denetçi finansal tablolarda hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirirken ,

■ işletmenin iç kontrollerinin bu yanlışlıkları

- önleme,
- ortaya çıkarma ve
- düzeltmede

ne ölçüde etkili olduğunu anlaması gerekir.

İç Kontrol Eksikliklerinin Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime İletilmesi

- Denetçinin işletmenin iç kontrollerini anlamasına yönelik yapacağı incelemelerin **temel amacı** iç kontrollerin ne kadar etkili olduğu konusunda **görüş bildirmek değildir.**
- **Ancak denetçinin amaçları arasında mesleki yargısına dayanarak tespit ettiği önemli iç kontrol yetersizliklerini bunlarla ilgili sorumluluk taşıyan uygun kademedeki yönetime ve yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi öngörülmüştür.**

- Denetçinin, İç Kontrol Eksikliklerinin Kurumsal Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime İletilmesi Sorumluluğunu düzenleyen 265 numaralı UDS'nin kapsamında aşağıdaki düzenlemeler yer almakta olup bu kapsamdaki sorumluluklar alt başlıklarla açıklanmıştır.
- Denetim süresince saptadığı ve mesleki yargısıyla, her birinin dikkatine sunulmasını önemli bulduğu iç kontrol eksikliklerini, yönetime ve yönetimden sorumlu olanlara uygun şekilde iletmektir.

İç kontrol yetersizliği; Bir zaman temeline dayalı olarak tasarlanan, yürütölen ve işletilen bir kontrolün finansal tablodaki yanlışlıkları önleme, ortaya çıkarma ve düzeltme yeteneğinin olmaması hali veya bu yeteneğinin kaybolmuş olması halidir.

■ ***Önemli iç kontrol yetersizliği:*** Denetçinin mesleki yargısına dayanarak yönetimden sorumlu olanların dikkatine sunmasını gerektirecek kadar yeterli öneme sahip iç kontrol eksikliği ya da iç kontrol eksikliklerinin bileşimidir.

Denetçinin İç Kontrol Yetersizlikleri ile İlgili Yükümlülükleri

- i.Denetçi denetim süresince tespit ettiği iç kontrol yetersizlikleriyle ilgili olarak aşağıdaki gerekliliklere uymak zorundadır:
- ii.Denetçi yürütülen denetim çalışmasını esas alarak iç kontrollerde tanımlanmış bir ya da daha fazla yetersizlik olup olmadığını belirleyecek
- iii.Denetçi , eğer yürüttüğü denetim çalışmasına dayanarak iç kontrollerde bir ya da daha fazla iç kontrol eksikliği belirlemişse, bunların tek tek ya da birlikte önemli bir yetersizlik oluşturup oluşturmadığını belirleyecek
- iv.Denetçi bir zaman temeline dayalı olarak yönetimden sorumlu olanlara denetim süresince belirlenmiş olan iç kontrollerdeki önemli yetersizlikleri yazılı olarak iletacaktır.

Denetçinin İç Kontrol Yetersizlikleri ile İlgili Yükümlülükleri

- iv. Denetçi ayrıca belli bir zaman temeline dayanarak sorumluluk taşıyan uygun seviyedeki yönetimle de iletişim kuracaktır. Denetçinin yönetimden sorumlu olanlara iletmış olduğu veya iletme niyetinde **bulduğu iç kontrollerdeki önemli yetersizlikleri doğrudan yönetime bildirmenin uygunsuz olmadığı durumlarda yazılı bildirim yapılır.** Denetim süresince tanımlanmış iç kontrollerde diğer kesimler tarafından yönetime iletilmemiş başka yetersizlikler de denetçinin mesleki yargısına göre yönetimin dikkatine sunulması gereken önemde olabilir