

Denetim Standartları Çalışma Kağıtları - Denetim Kanıtları



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

Çalışma Kağıtları

- Bağımsız denetçinin izlediği denetim prosedürlerini, uyguladığı testleri, elde ettiği bilgileri ve incelemelerine bağlı kalarak ulaştığı sonuçları kaydettiği her türlü belgedir.

Çalışma kağıtlarının hazırlanması, denetim sürecinin her aşamasının belgelendirildiği çok önemli bir faaliyettir

Çalışma kağıtlarının bazılarını denetçi doğrudan kendisi hazırlar bazıları ise işletmeden alınır.



Çalışma Kağıtlarının Düzenlenmesindeki Amaçlar

Denetim çalışmasının
çeşitli safhalarını
örgütleme ve koordine
etmede yardımcı
olması - Koordinasyon

Denetim raporunun
düzenlenmesine temel
oluşturması - Rapora
temel olma

İç kontrol sistemi
hakkında bilgi
edinmede yararlanma
- İç kontrol hakkında
bilgi

Denetçinin görüşüne
destek sağlaması –
Görüşe destek

Savunma aracı olarak
kullanılması –
Savunma aracı

Gelecek dönemlerdeki
denetim
çalışmalarında kılavuz
görevi görmesidir-
Kılavuzluk

- Uygun ve yeterli bir şekilde hazırlanmış çalışma kâğıtları bağımsız denetimin kalitesini artırarak gözden geçirmenin, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim raporunun son haline getirilmeden değerlendirilmesine imkân verir.
- Çalışma kâğıtlarının bağımsız denetim sürerken hazırlanması zorunludur.



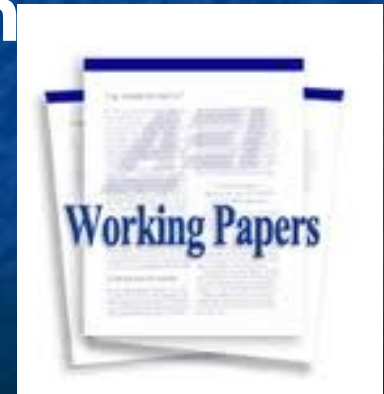
Çalışma Kağıtları

- Çalışma kağıtları, denetçinin mesleki görüşünü ifade etmek için ihtiyaç duyduğu tüm kanıtları toplama araçları olduklarından bir çok türü bulunmaktadır.
- Bazı çalışma kağıtları *standart formlar* şeklindedir bazıları ise inceleme sırasında tutulan *basit notlar* şeklindedir. Yapılan denetim amacına göre denetlenen işletmenin özelliklerine göre ve denetçinin kişisel görüşlerine göre çalışma kağıtların sayısı, türü biçimi değişebilir.

Çalışma Kağıtlarını Saklama

Çalışma kağıtları, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren belli bir süreyle saklanır.

(Not: “ISA 230”da çalışma kağıtlarının saklama süresinin 5 yıldan daha az olamayacağı belirtilmiştir.) - ISA 230/29



Çalışma Kağıtları Türleri ve Dosyalama

- Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kağıtları içerdikleri bilgileri kullanma süresi bakımından iki dosyada toplanır.
- **Gelecek dönemlerde yapılacak** denetimlerde yararlanılacak çalışma kağıtlarının toplandığı dosyaya “ **SÜREKLİ DOSYA**” , **denetimin yapıldığı dönemde hazırlanan** çalışma kağıtlarının yer aldığı dosyaya “**CARİ (YILLIK) DOSYA**” adı verilir. Her iki dosya birbirini tamamlar ve denetçinin raporunu düzenlerken yararlanabileceği her şeyi kapsar.

Sürekli Dosya

- Bu dosyanın amacı:

Dönemler itibariyle işletmenin gelişimini izlemeye yardımcı olmak, dönemler itibariyle değişiklik göstermeyen kalemlerle ilgili çalışma kağıtlarının her denetimde yerinden hazırlanmasına engel olmaktır.



Sürekli dosyada yer alan çalışma kağıtları

- İşletmenin ana sözleşmesi
- İşletme hakkında genel bilgiler içeren notlar, her türlü bilgi ve broşürler
- Genel kurul, yönetim kurulu toplantı tutanakları
- Hesap planı ve muhasebe yönetmeliği
- Kira kontratları, toplu sözleşmeler ve uzun vadeli sözleşmelerin suretleri
- Önceki yılların faaliyet raporları
- Önceki yılların vergi beyanname suretleri
- Önceki yılların denetim raporu suretleri
- Önceki yıllarda hazırlanan iç kontrol soru formları ve akış şemaları
- İmza sirküleri

Cari Dosya (Yıllık Çalışma Dosyası)

Denetçinin inceleme yaptığı dönemde düzenlemiş olduğu çalışma kağıtlarını kapsar.

- Denetim programı
- Dönem içinde düzenlenen iç kontrol soru formu, akış şemaları ve alınan notlar
- Cari dönemde yapılmış olan sözleşmelerin suretleri
- Düzeltici ve sınıflandırıcı yevmiye kayıtlarının yapıldığı kağıtlar
- Hesap analiz cetvelleri
- Çalışma mizanı
- Listeler
- Yazışmalar
- Denetim raporu ve muhasebe raporlarının suretleri

Denetçinin Düzenlediđi Önemli Çalışma Kağıtları

Düzeltilci ve Sınıflandırıcı Yevmiye Kayıtları Çalışma Kađ.

Hesap Analiz Cetveli

Listeler

Çalışma Mizanı

Düzeltilici ve Sınıflandırıcı Yevmiye Kayıtları Çalışma Kağıtları (DSYKÇK)

- İşletmenin yevmiye defterindeki hatalarla ilgili olarak denetçinin yapmış olduğu her türlü düzeltilici ve sınıflandırıcı yevmiye kayıtlarının yer aldığı çalışma kağıdıdır.
- Bu kayıtlar müşteri işletmenin yevmiye defteri üzerinde yapılmaz.
- Denetçi tespit ettiği tüm düzeltmeleri ve yeniden sınıflandırmaları ayrı bir çalışma kağıdında toplar. Her bir düzeltme maddesine SIRA NUMARASI verilir ve müşteri işletmenin HESAP PLANI kullanılır.

Düzeltilici ve Sınıflandırıcı Yevmiye Kayıtları Çalışma Kağıdı

Düz.Sınıf. Yev.Kay. Çalışma Kağıdı No 2	Borç	Alacak
654 KARŞILIK GİDERLERİ	500	
158 STOK DEĞER. DÜŞ.KARŞ.		500

Düz.Sınıf. Yev.Kay. Çalışma Kağıdı No 6	Borç	Alacak
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2 600	
267 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		2 600

Düz.Sınıf. Yev.Kay. Çalışma Kağıdı No 35	Borç	Alacak
100 KASA	1 200	
255 DEMİRBAŞLAR		1 200

DSYKÇK'nın Denetime Etkisi

Dönem sonunda bu düzeltmeler liste halinde müşteri işletmeye verilir ve yetkililerle görüşme sonrasında kabul edilenler müşteri işletmenin defterlerinde kayıtlara geçirilir.

DÜZELTİLMESİ KABUL EDİLMEYENLER, önem derecelerine göre verilecek denetim **GÖRÜŞÜNE** etki eder.

Hesap Analiz Cetveli

- Bir hesabın dönembası bakiyesinden dönemsonu bakiyesine kadar geçirdiği sürecin yer aldığı çalışma kağıdıdır.
- Amaç, hesabın borçlanmasının ve alacaklanmasının doğruluğunu cetvel üzerinden izlemektir.

Hesap Analiz Cetveli

- Denetçi, dönem içinde hesaba kaydedilen her borçlanma ve alacaklanma tutarının doğruluğunu araştırmak için kanıtları gözden geçirir.

Hesap Analiz Cetveli

- Hesap analiz cetveli, müşteri işletmenin büyük defter hesabının fonksiyonunu görür. Bu yüzden denetçi, gerekli düzeltmeleri, müşteri işletmenin büyük defteri yerine bu çalışma kağıdını hazırlayarak yapar.
- DSYKÇK 'daki tutarları bu cetvele aktarır.

Hesap Analiz Cetveli Örneđi

Borç		Alacak	
Dönem başı Mevcudu 500	7	Dönem içi kayıtlar xxx	
Dönem içi kayıtlar xxx		.....	xxx
.....	xxx		
.....	Xxx		
Toplam 000	48	Toplam 000	12

Düzeltilmeden Önceki BAKİYE = 36 000

Düzeltilme 200	1	Düzeltilme	xxx
-------------------	---	------------	-----

.... Düzeltilmiş toplamlar arasındaki fark, denetlenmiş mali tablolarda gözükcek kalemin tutarını verir. (çalışma mizanında yer alır)

Düzeltilme 200			----
-------------------	--	--	------

Listeler Çalışma Kağıdı

- Denetçinin dönem sonunda incelemek istediği hesabın kalanını oluşturan unsurların, neler olduğunu sıralayarak gösterdiği çalışma kağıtlarıdır.
- Listede yer alan unsurların gerçekten mevcut olup olmadığı “fiziki inceleme ve sayım” yapılarak araştırılır ve sonuçlar bu LİSTEDEN izlenir.

Listeler Çalışma Kağıdı

- Listeler, çeşitli varlık ve kaynak unsurları için hazırlanabilir.
- En çok envanter listesi, demirbaş listesi, çek listesi, tahvil listesi, senet listesi gibi listeler karşımıza çıkmaktadır.
- Denetçi örneğin, 153 Ticari mallar hesabından ve stok kartlarından envanter listesini hazırlayabilir, demirbaş defterinden demirbaşlar listesini çıkartabilir.

Alacak Senetleri Listesi

Alındığı Tarih	Tutar	Vade	Borçlususu	Bulunduğu Yer
01.09.2009	45 000	12.02.2010	Kişletmesi	Eskişehir
25.08.2009	85 000	18.05.2010	H AŞ	İstanbul
....

Dönem başında elde mevcut olan ve dönem içinde giren tüm alacak senetleri listelenebilir. Bu şekilde senetlerin tutarları, vadeleri, borçlususu listeye yazılabilir.

Bu listedeki senetlerin işletmenin mülkiyetindeki senetlerdir. Bunların çıkışı, kayıtlar üzerinden izlenir.

Çalışma Mizanı

- İşletmenin dönem sonunda envanter kayıtları yapıldıktan sonraki büyük defter kalanlarının listelendiği, diğer tüm cetvellerin birbirleriyle ilişkisinin gösterildiği bir özet ve kontrol cetvelidir.
- Mizanda yer alan mali tablolar sütunlarından yararlanarak denetlenmiş bilanço ve gelir tablosu hazırlanır.

Çalışma Mizanı

Hesap Adı	Çalışma Kağıdı No	31.12. Tarihli		Düzeltilme		Bilanço		Gelir Tablosu	
		Borç Kalanı	Alacak Kalan	Borç	Alacak	Aktif	Pasif	Gider	Gelir
Kasa	35	48 000	12 000	1 200	-	37 200	-	-	-
Bankalar	..								
Tic.Mal	..								
Bir.Amor	6		10 000	-	2 600	-	12 600	-	-
....									
Gen.Yön .Giderler i	6	62 000	-	2 600	-	-	-	64 600	-
Toplam	....	..	...	...	..	..	..	..	...

Denetimde Kanıt Kavramı

- Denetçinin görüşüne etki edebilecek, denetçi tarafından toplanan her türlü bilgi, kayıt, beyan, mevcut ve belgeye DENETİM KANITI adı verilir.
- UDS 500'e göre Denetçi mali tablolara ilişkin görüş bildirmek için denetimin amacına uygun kanıtları elde etmeli ve değerlendirmelidir.



Denetimde Kanıt Kavramı



- Çalışma alanı standartlarından üçüncüsünde belirtildiği gibi denetçi, “denetlenen mali tablolara ilişkin bir görüşe temel oluşturmak amacıyla YETERLİ SAYIDA ve GÜVENİLİR kanıt toplanmalıdır”.
- Başka bir ifadeyle, denetçi işletmeyle ilgili görüşünün kabul edilebilmesini istiyorsa, denetim prosedürleriyle yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplaması gerekmektedir.

Denetim Kanıtı Çeşitleri

Denetim Kanıtları

Esas Muhasebe Kanıtları

- Yevmiye Defteri
- Büyük defter
- Yardımcı defterler
- Muhasebe fişleri
- Mizanlar
- Hesap planı
- Muhasebe yönetmeliği
- Gider dağıtım tabloları
- Hesap ekstreleri

Destekleyici Muhasebe Kanıt.

- Toplu sözleşmeler
- İş sözleşmeleri
- Yönetim kurulu tutanakları
- Çekler, senetler, faturalar
- Doğrulamalar,
- İşletme personelinin beyanları,
- 3. kişilerin beyanları
- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme sonucu elde ettiği bilgiler

Denetim Kanıtlarına Yaklaşım

- Denetçi mutlaka ESAS MUHASEBE Kanıtlarını öncelikle incelemek durumundadır.



- Fakat ??? İşletmenin mali tablolarının esas muhasebe kanıtlarına uyması onların dönem içerisinde gerçekleşmiş tüm işlemleri eksiksiz olarak gösterdiği anlamına gelmeyecektir.

Denetim Kanıtlarına Yaklaşım

- Sadece Esas Muhasebe Kanıtlarının toplanması



- Denetçinin aynı zamanda bu esas muhasebe kanıtlarını **doğrulayıcı ve destekleyici kanıtları** da toplaması ve incelemesi gerekecektir.

KANITLARIN GÜVENİLİRLİĞİ

- Toplanan kanıtların güvenilir olması istenir fakat güvenilirliğe neler etki ettiğini de bilmek gerekir.



KANITLARIN GÜVENİLİRLİĞİ



Kanıtların Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler

- 1.Kanıtın Geçerliliği:
 - Örneğin: bir stok denetiminde, ticari malların sayısı ile ilgili olarak elde edilen kanıtın, malların mülkiyetinin araştırılmasıyla doğrudan ilgili değildir. Dolayısıyla bu tür bir kanıt sahiplik hedefi için güvenilir bir kanıt değildir.
- 2.Kanıtların Kaynağı:

Genel kural olarak, kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça, kanıtın Güvenilirliği artmaktadır.

Kanıtların Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler

- 3.Kanıtın İlgili Olduğu Dönem (Kanıtın Zamanlığı)

Kanıt öncelikle denetimin yapıldığı yıla ait olmalıdır. Satışlara yönelik bir incelemede geçmiş yıllara ait bir satış faturası denetçinin çok işine yaramaz.

- 4. Kanıtın Nesnelliği

- Kanıtlar üzerinde yapılan değerlendirmelerde, diğer denetçilerin benzer hükümler çıkarması (sonuca ulaşması) söz konusu ise o kanıt nesnel bir kanıttır.

Bankadan gelen doğrulama yanıtları her denetçi tarafından aynı şekilde algılanır ve objektiftir. Fakat işletme personeliyle yapılan bir görüşme sonucu elde edilen kanıt, subjektiftir.

Objektif kanıtlar daha güvenilirdir.

Kanıt Sayısını Etkileyen Faktörler

1.İncelenecek Kalemin Önemlilik Derecesi:

İncelenecek kalemin önemlilik derecesi artıkça bu kalemle ilgili daha fazla sayıda kanıt toplanması gerekir. Önemlilik derecesi azaldıkça daha az kanıt toplanabilir.

2.İncelenecek Kalemin Risk Derecesi: İncelenecek kalemin riskli olma olasılığı artıkça denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da artar.

3.Kanıt Toplama Maliyeti: Denetçi ekonomik sınırlamaları göz önüne alarak çalışır. Denetçi, uygun bir süre içinde uygun maliyet koşulları altında yeterli kanıt elde etmelidir. Kanıt elde etme maliyeti ile kanıtın yararlılığını karşılaştırmalı ve kanıtın toplanıp toplanmayacağına karar vermelidir.

Denetim Teknikleri

- Denetçinin kanıt elde etmek için kullandığı yöntemlere “denetim teknikleri” bu tekniklerin uygulamalarına ise “denetim prosedürleri” adı verilir.

- Denetçi her denetim alanının denetim amacına göre uygun bir denetim tekniği



Denetim Teknikleri

1. Fiziki inceleme ve sayım
2. Doğrulama
3. Belgelerin incelenmesi
4. Kayıt sistemini geriye doğru izleme
5. Kayıt sistemini ileriye doğru izleme
6. Gözlem
7. Yeniden hesaplama
8. Göz atma
9. Soru sorma
10. Hesaplama ve Karşılaştırma

Fiziki İnceleme ve Sayım

- **Fiziki İnceleme ve Sayım:** Bilançoda fiziki varlıkları gösteren kalemlerin karşılıklarının, işletmede var olup olmadıklarını incelemeye kullanılan tekniktir.

Fiziki İnceleme ve Sayım

- Kasa, menkul kıymetler, stoklar, demirbaşlar gibi fiziki varlıkları bizzat denetçinin yerinde görmesi gerekiyorsa sayması ve değerlendirme yapmak suretiyle işletmede mevcudiyetini incelemesidir. Denetçiye güvenilirliliği çok yüksek kanıtlar sağlanır.



Doğrulama

- **Doğrulama:** Denetçinin işletme dışındaki kişilerden işletmeyle ilgili hak ve yükümlülükleriyle veya bir işlemin gerçekliğiyle ilgili yazılı cevap isteyerek doğrulattırılmasında kullanılan tekniktir.
- Senetsiz alacaklar ve borçlar ve bankadaki para için doğrulama tekniği kullanılabilir.



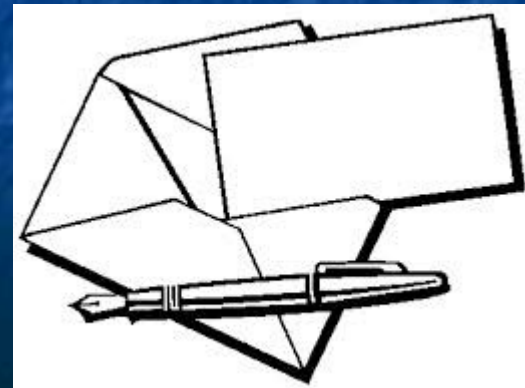
Doğrulama

- Bunun için aşağıdaki şekillerde mektup düzenlenir

A)Olumlu Doğrulama: İlgilinin bakiyeye mutlaka yanıt vermesi beklenir.

B)Olumsuz Doğrulama: İlgilinin bakiyeye itirazı var ise yanıt vermesi beklenir.

C)Bakiyesiz Doğrulama: Doğrudan ilgiliden bakiyenin denetçiye bildirilmesi istenir.



Belgelerin İncelenmesi

- **Belgelerin İncelenmesi:** Muhasebe sürecinin başlangıcı BELGEYE dayandığı için denetçinin “belgelere” özel bir önem vermemesi düşünülemez.
- Bu teknik, doğrudan belge üzerinde dikkatlice bir inceleme yapmaktır. Belge şeklen ve genel olarak incelenir



Belgelerin İncelenmesi

Belgenin sahte olup olmadığı, bilgilerin geçerli olup olmadığı, imzaların geçerliliği, sıra noları gibi konular incelenir.

- Belge işletmeye mi ait?
- Belgenin içeriği işletmenin amaç ve faaliyetlerine uygun mu?
- Belge iç kontrol politika ve prosedürlerine uygun mu düzenlenmiş ?
- Belgenin içeriği doğru hesaba kaydedilmiş mi?



Kayıt Sistemini Geriye Doğru İzleme

- Kaydedilen işlemlerin doğruluğunu belirlemek için işlemleri kanıtlayan belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılmasını kapsar.
- Kaydı olan fakat belgesi olmayan kayıtlar ortaya çıkartılır.



Kayıt Sistemini İleriye Doğru İzleme

- Denetçi bu teknikte, örnekleme yoluyla kaynak belge seçer ve bu belgeleri günlük defter, yardımcı defter ve büyük defter kayıtları ile karşılaştırır.
- Bu teknik aracılığıyla belgesi olup ta kaydı olmayan belgeler ortaya çıkartılır.

Gözlem

- **Gözlem:** Denetçinin işletmede işlemlerin yapılışı sırasında hazır bulunarak işlemin yetkiye dayalı, belirli esaslara göre ve doğru olarak yapılıp yapılmadığını saptamasıdır. Fiziki incelemeden farklıdır. İşletme faaliyetlerinin kimin tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yöneliktir. Güvenilirliği yüksek kanıt sağlar.



Gözlem

- Denetçi bu teknikte olaylara fiilen karışmaz, envanter sayımlarında genelde bu teknik kullanılır. Bu şekilde hem stok sayımının kurallara uygun bir şekilde olup olmadığını kontrol eder hem de kendisi fiilen saymadan sayım sonucunu sağlıklı bir biçimde elde edebilir.



Yeniden Hesaplama

- **Yeniden Hesaplama:** Kayıt ve belgelerdeki aritmetik işlemlerin doğruluğunun denetçi tarafından araştırılmasıdır. Bulunan sonuçların işletmeninkiyle karşılaştırılması gerekir.
 - Genel toplamlar yeniden alınır
 - Amortismanlar yeniden hesaplanır (örnekleme yapılarak)
 - Birim maliyetler hesaplanır
 - Kıdem tazminatlarının hesabı yapılır
 - Reeskontlar yeniden hesaplanır
 - Şüpheli alacaklar ve karşılıklar yeniden hesaplanır



Gözetma

- **Gözetma:** Belgelerin, kayıtların ve tabloların daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ortaya çıkartabilmek için belgeler, kayıtlar ve tablolar üzerinde göz gezdirmektir.
- Denetçiye bu teknik doğrudan bir kanıt sağlamaz. Hangi işlem veya hesap kalanına yoğunlaşması gerektiği konusu



Soru Sorma (Soruşturma)

- **Soru Sorma (Soruşturma):** Denetçinin müşteri işletmenin personeline ve yöneticilerine bilgi almak istediği konularda yazılı veya sözlü sorular sormasıdır.



Soru Sorma (Soruşturma)

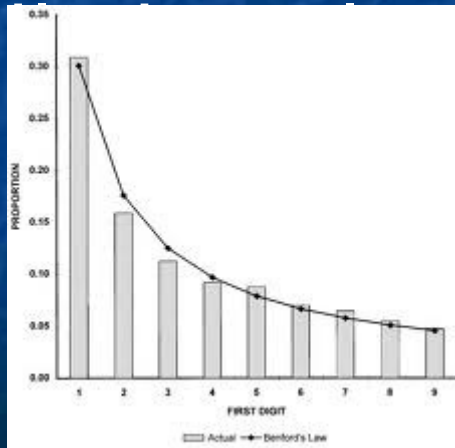
- Sorulara alınan cevaplar aynı zamanda birer kanıt niteliğindedir. Bu yüzden yazılı cevaplar denetçi açısından daha güvenilirlerdir.
- Soru sorulacak kişilerin ve sorulacak soruların iyi seçilmesi gerekir, aksi takdirde bu teknikten beklenen yarar sağlanamaz.



Hesaplama ve Karşılaştırma (Analitik

Prosedürler)

- Denetçinin mali tablolarındaki veriler arasında ilişkileri analiz etme amacıyla bazı finansal oranları ve trendleri hesaplanması ve bunları önceki yıllarla ve sektör ortalamaları



	12/31/2009	Actual 12/31/2010	Expected 12/31/2010	% Diff
\$985,000	\$880,000	\$951,000	\$895,000	6%
\$685,000	\$720,000	\$758,000	\$727,187	4%
\$180,000	\$160,000	\$193,000	\$167,813	15%
20.81%	18.18%	20.29%	18.75%	8%
\$16,000	\$23,000	\$30,000	\$23,611	27%
\$0	\$0	\$0	\$0	0%
\$107,600	\$118,300	\$122,000	\$123,420	-1%
\$4,000	\$4,000	\$4,500	\$4,000	13%
\$12,000	\$12,000	\$12,500	\$12,000	4%
\$90,253	\$100,500	\$105,000	\$105,010	0%
\$0	\$0	\$0	\$0	0%

Hesaplama ve Karşılaştırma (Analitik Prosedürler)

- Bu teknikte denetçiye doğrudan kanıt sağlamaz, olağandışı durumları belirlemede yardımcı olur.

