

## ÜNİTE -1 - DENETİME GİRİŞ VE DENETİM STANDARTLARI

### 1-DENETİME GİRİŞ VE FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİ

#### Finansal Tablolar

Bütün bir dönemin faaliyetlerini çeşitli yönleriyle özetleyerek ortaya koyar ve farklı kullanıcıların farklı kararları almasında önemli rol oynar

#### 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.

#### Denetçi

Ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlara ait kanıtları toplayan kişilerdir.

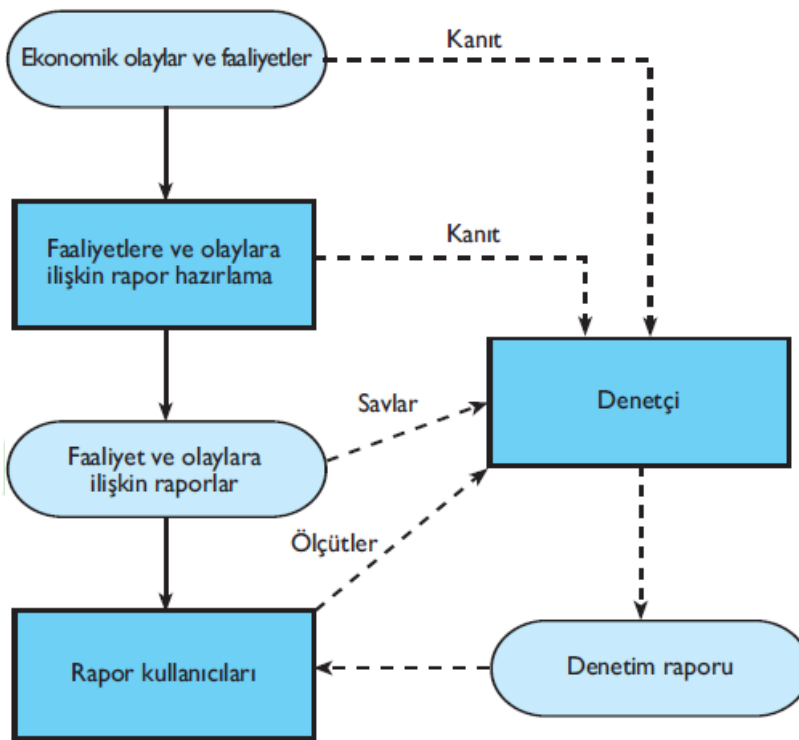
#### Denetçinin görevleri

\*Kanıtlarla kabul edilmiş ölçütleri karşılaştırarak bunlar arasındaki uygunluğun derecesini belirlemek

\*Sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek

**Yeni TTK da denetimden geçmemiş finansal tablolar , düzenlenmemiş hükmündedir.**

#### Denetim Süreci tablosu



### 2-DENETİM TÜRLERİ

3 Farklı tür vardır.

#### 1-) Finansal Tabloların Denetimi

Taraşara sunulmuş geniş içerikli bilgilerin bu tabloların düzenlenme ilkelerine ve amacına uygun olarak konmuş ölçütlere uyumlu olup olmadığı belirlenir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ölçüt alınır.

## 2-) Uygunluk Denetimi

### Ölçüt

Bölümlerce uyulması gereken kurallardır.

Bölümlerin ölçütlere uyma ve uygulama derecesinin denetçi tarafından belirlenmesine de uygunluk denetimi denir. Daha çok işletme içine yönelik olarak gerçekleştirilir.

## 3-) Faaliyet Denetimi

Örgütsel faaliyetlerin sistematik bir biçimde incelenerek bu faaliyetler için kullanılan kaynakların etkinlik ve verimliliğine ilişkin sonuçların saptanmasıdır.

### 3-DENETÇİ TÜRLERİ

#### 1-) Dış Denetçi (Bağımsız Denetçi)

Bir denetim şirketine bağlı veya kendi başına hizmet veren denetçilerdir.

#### 2-) İç Denetçi

##### İç denetim ;

Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Özel işletmelerde ,devlet kuruluşlarında ve diğer kuruluşlarda o işletmenin çalışanı olarak iç denetim yapan denetçilere iç denetçi denir.

#### 3-) Devlet Denetçileri

Kamu kurumlarına ait denetimi yapan ve devlet tarafından istihdam edilen kişilerdir.

### 4-TÜRKİYE'DE VE DÜNYA'DA MESLEKİ ÖRGÜTLENME

İlk Meslek Yasalarının çıkarıldığı tarihler;

Türkiye – 1989  
ABD - 1896  
Almanya – 1886  
İngiltere – 1870  
Fransa – 1927  
Hollanda – 1895  
İsviçre – 1941  
Yunanistan – 1950

#### TÜRKİYE

13 Haziran 1989 tarihinde Serbest Muhasebecilik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası çıkarılmıştır.

#### Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)

Gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin defterlerini tutar  
Kar-zarar tablosu ve beyanname hazırlar  
Muhasebe sistemlerini kurar , geliştirir  
Muhasebe ve finans ile ilgili konularda müşavirlik yapar

#### SMMM olabilmek için ;

Hukuk, iktisat , maliye , işletme , muhasebe , bankacılık , kamu yönetimi ve siyasal bilimler okumak  
3 yıl staj yapmak  
SMMM sınavını kazanmak gerekir.

#### Yeminli Mali Müşavir (YMM)

Defter tasdik yetkisine sahiptir.

#### YMM olabilmek için ;

En az 10 yıl SMMM olarak görev yapmak  
YMM sınavını kazanıp yemin etmek gerekir.

Uluslar arası Denetim Komitesi (IAPC)  
Uluslar arası Muhasebeciler Federasyon (IFAC)  
Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)

### ABD

Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA)  
Denetim Standartları Uygulama Komitesi (ASEC)  
Sermaye Piyasası Kurulu (SEC)  
Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

### İNGİLTERE

Denetim Uygulama Komitesi (APC)

### TÜRKİYE

Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği (TÜRMOB)

## Ülkemizdeki denetleme kuruluşları

### 1-) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

2002 yılında bankacılık sektöründeki denetimleri yürütmek için kurulmuştur.

### 2-) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

1996 yılında sermaye piyasasındaki denetimleri yürütmek için kurulmuştur.

### 3-) Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK)

2003 yılında enerji piyasasındaki denetimleri yürütmek için kurulmuştur.

### 4-) Türkiye Kamu Gözetimi ,Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK)

2011 yılında kurulmuş olup Avrupa birliği direktişerine göre denetim standartlarının belirlenmesi , denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi , faaliyetlerinin denetlenmesi görevlerini üstlenir.

## 5-GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

1947 Yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından oluşturulan standartlar dikkate alınmaktadır.

Denetim standartları

### 1-) Genel Standartlar

#### a-) Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı

Denetçinin yeterli teknik bilgiye ve deneyime sahip olması gereklidir.

#### b-) Bağımsızlık Standardı

Denetçinin bağımsız düşünmesi gereklidir.

#### c-) Mesleki Özen Standardı

Denetçi görevin gerektirdiği çabayı , titizliği göstermeli ve mesleki incelikleri uygulamayı ihmal etmemelidir.

### 2-) Çalışma Standartları

#### a-) Planlama ve Gözetim

Denetçinin denetleme süreçlerinde ne ,ne zaman , nasıl , nerede ve kim tarafından gibi soruların yanıtlarını vererek denetimi planlaması gerekir.

#### b-) İç Kontrolün Anlaşılması

Denetçinin iç kontrolün güvenilirlik derecesini belirlemek için iç kontrolün yapısını incelemesi gereklidir.

#### c-) Kanıt Toplama

Denetçiler , yönetimce finansal tablolarda ileri sürülen savları destekleyen kanıtları araştırmak ve bunları değerlendirmek zorundadırlar.

### 3-) Raporlama Standartları

- a-) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- b-) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı
- c-) Açıklama Standardı
- d-) Görüş Bildirme Standardı

## 6-ULUSLAR ARASI DENETİM STANDARTLARI

Türkiye`de ulusal denetim standartlarını saptamak, belirlemek ve yayımlamak için 20 Şubat 2003 tarihinde Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur.

## ÜNİTE-2 - DENETİMDE ÖNEMLİLİK, RİSK, KANIT KAVRAMLARI VE ÇALIŞMA KAĞITLARI

### 1-DENETİMDE ÖNEMLİLİK KAVRAMI

#### Önemlilik ;

Bir hesap veya bir olgunun , finansal tablolara güvenen kullanıcıların kararlarını etkilemesidir. Finansal tabloların içerdiği yanlış beyanlar finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek nitelikte ise söz konusu tablonun yanlış beyan edildiği kabul edilir.

#### Yanlış Beyan

Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı , sınışaması , sunulması ve açıklaması ile geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olması için gereken tutarı , sınışaması , sunulması ve açıklaması arasındaki farktır.

#### Yanlış beyanların oluş nedenleri;

- 1-) Bir finansal tablo unsurunun , hesabının veya kaleminin Genel Kabul Görmüş muhasebe ilkelerine göre olması gereken tutarı , sınışaması ve sunumu ile raporlanmış bir finansal tablo tutarı , sınışaması ve sunumu arasında fark olması.
- 2-) Bir finansal tablo unsurunun , hesabının veya kaleminin atlanması
- 3-) Finansal tablolarda yapılması gereken bir açıklamanın genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulmaması
- 4-) Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre açıklanması gereken bir bilginin atlanması

**Hile** ; Yanlış beyanlar eğer kasıtlı olarak yapılmışsa buna hile denir.

**Hata** ; Yanlış beyanlar kasıtsız olarak meydana gelmiş ise buna hata denir.

Önemliliğin rakamlarla ifade edilmesiyle denetçi denetim kapsamını daha iyi planlayabilir ve denetim testlerinin sonuçlarını daha iyi değerlendirebilir.

### 2-ÖNEMLİLİĞİN UYGULANMASI

Denetimin aşamaları

- 1-) Planlama
- 2-) Denetim
- 3-) Denetimin Tamamlanması

### 2-PLANLAMA AŞAMASINDA ÖNEMLİLİĞİN DİKKATE ALINMASI

#### Önemlilik Eşiği ( Planlanan Önemlilik)

Denetçi denetimin planlama aşamasında finansal tablolardaki yanlışlıklara ilişkin ilk belirlemesidir.

Denetçinin planlama aşamasındaki önemlilik yargısı aşağıdaki 3 madde için temel oluşturur.

- 1-)Risk değerlendirme yordamlarının yapısı , zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi
- 2-) Yanıltıcı beyan riskinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- 3-) İlave denetim yordamlarının yapısı , zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi

## Önemlilik Eşiğinin belirlenmesi

İlk önemlilik belirlemesi finansal tablo düzeyinde yapılır.(Bilanço ve gelir tablosu kullanılır.)

Toplam Hasılat , toplam varlıklar , brüt veya net kar , öz sermaye ,ve işletmenin cirosuna göre önemlilik yüzdeleri oluşturulur.

### Denetçinin ilk önemlilik belirlemede kullandığı yöntemler

#### 1-) Basit yöntem

Vergi öncesi karın %5'i

Toplam varlıkların %0,5'i

Öz Sermayenin %1'i

Toplam gelirin %0,5'i kullanılır.

#### 2-) Aralık Yöntemi

20.000 TL den düşükse brüt karın %2-5'i

20.000 TL - 1.000.000 TL arasında brüt karın %1-2'si

1.000.000 TL - 100.000.000 TL arasında brüt karın %0,5-1'i

100.000.000 TL den büyükse brüt karın %0,5'i

#### 3-) Karışık veya Ortalama Yöntemi

Denetçi beş yada altı tane finansal değişken kullanarak önemlilik tutarını belirler bu tutarların toplamını kullandığı değişken sayısına bölerek önemlilik tutarını belirler.

#### 4-) Formül Yöntemi

$1,84 \times (\text{varlıklar veya gelirden büyük olanı})^{2/3}$  (üssü)

Örnek :

Bilanço		Gelir Tablosu	
Varlıklar	3.000.000	Satışlar	9.000.000
		Satılan malın	
		maliyeti	5.000.000
		Brüt kâr	4.000.000
		Faaliyet giderleri	3.200.000
Borçlar	2.000.000	Dönem kârı	800.000
Öz sermaye	1.000.000	Vergi	300.000
	3.000.000	Net kâr	500.000

### Basit Yönteme Göre Hesaplama

		Önemlilik tutarı
Vergi öncesi kârın % 5'i	$0,05 \times 800.000$	40.000
Toplam varlıkların %0,5'i	$0,005 \times 3.000.000$	15.000
Öz sermayenin % 1'i	$0,01 \times 1.000.000$	10.000
Toplam gelirlerin %0,5'i	$0,005 \times 9.000.000$	45.000

### Aralık Yöntemine Göre Hesaplama

Brüt Kar 4.000.000 TL olduğu için Brüt Karın %0,5 ile %1'i alınacak

Brüt Karın %0,5'i =  $4.000.000 \times 0,005 = 20.000$  TL

Brüt Karın %1'i =  $4.000.000 \times 0,01 = 40.000$  TL

Önemlilik aralığı 20.000 TL ile 40.000 TL arasında olacaktır.

### Ortalama Yöntemine Göre Hesaplama

Vergi öncesi kârın % 5'i	0.05 x800.000	40.000
Toplam varlıkların % 0,5'i	0.005 x 3.000.000	15.000
Öz sermayenin % 1'i	0.01 x1.000.000	10.000
Toplam gelirlerin % 0,5'i	0.005 x 9.000.000	<u>45.000</u>
		110.000
110.000 / 4 = 27.500 lira önemlilik tutarı olacaktır.		

### Formül Yöntemine Göre Hesaplama

$1,84 \times (\text{Varlıklar veya gelirden büyük olanı})^{2/3}$

Varlıklar : 3.000.000 Gelirler : 9.000.000 TL

$1,84 \times (9.000.000)^{2/3} = 79.612 \text{ TL}$

### 3-ÖNEMLİLİĞİN HESAP KALANLARINA VE İŞLEM SINIŞARINA DAĞITILMASI

#### Hesap Kalanı

Finansal tablolardaki her bir kalemi (kasa , stoklar , alacaklar gibi) ifade etmektedir.

#### İşlem Sınıfı

Müşteri işletmenin muhasebe sistemi tarafından kaydedilen her bir işlemidir. ( alış işlemleri , satış işlemleri gibi)

İlk önemlilik yargısının hesap kalanları ve işlem sınışarına dağıtılmasının amacı , her bir hesap kalanı ve işlem sınıfı için denetimin kapsamını planlamaktır. Denetçi çoğunlukla kanıtın tamlılığını ve niteliğini ortaklaşa etkileyen testlerin yapısını ve zamanını başlangıçta belirler. Daha sonra kabul edilebilir yanlışlığa dayanarak kanıtın kapsamını belirler.

#### Örnek

Finansal Tablolar Düzeyinde belirlenen Önemlilik : 100.000 TL ve stoklar ve toplam varlıkların %10 u olsun. Denetçi stoklara atfettiği önemi %10 olan 10.000 TL yerine 50.000 TL olarak belirleyebilir. Bilançodaki başka hesaplara da önemliliğin diğer yarısı olan 50.000 TL yi dağıtabilir. Bunların toplamı ilk belirlenen önemlilik tutarını da aşabilir. Bazı durumlarda tam tersi de olabilir. Örneğin denetçi , arazi ve arsalar hesabına son denetimden beri hiç değişme göstermediği için hiç önemlilik dağıtmayabilir.

Not : Denetçinin tek bir hesap kalanı için belirlediği önemlilik tutarı , finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik tutarını aşamaz. Örneğin finansal tabloların geneli için belirlenen önemlilik tutarı 100.000 TL ise alacaklar hesabı için önemlilik düzeyi 120.000 TL olarak belirlenemez.

Kabul edilebilir yanlış toplamının ilk önemlilik düzeyinin üstünde olması etkin bir denetimin yapılmasına yardımcı olur.

Kabul edilebilir yanlışlık tutarının belirlenen önemlilik tutarını aşmasına izin verilmemelidir.

Örneğin ;

Stok hesabının değeri 200.000 TL fazla gösterilirken

Alacakların değeri 225.000 TL düşük gösterilmişse

Oluşan 25.000 TL lik hata ilk belirlenen önemlilikten (100.000 TL ) düşüktür.

Finansal tablolar farklı hesap kalanlarından oluşur ve her bir finansal tablo unsuru birbiri ile ilişkilidir.

Örneğin ;

Vergi öncesi kar 15.000 TL dir.

Denetim sırasında 30.000 TL lik bir alış faturası mallar teslim alınmasına rağmen işleme alınmamıştır.

Önemlilik düzeyi 40.000 TL dir.

Eğer bu yanlışlık düzeltilirse işletme 15.000 TL karlı iken 15.000 TL zararda olacaktır. Önemsiz gibi gözüken bu tutar yapısı gereği önemli hale gelmiştir.

Denetçi finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebileceğini düşündüğü finansal tablo alanlarına performans önemliliği uygulamalıdır.

### **Performans önemliliği**

Finansal tablolardaki düzeltilmemiş veya ortaya çıkarılmamış yanlışlıklar toplamının bir bütün olarak finansal tablo önemliliğini aşması olasılığını azaltmak için oluşturulur.

## **4-ÖNEMLİLİĞİN HESAP KALANLARINA VE İŞLEM SINIŞARINA DAĞITILMASINDAKİ YAKLAŞIMLAR**

### **1-) Yargısal Yaklaşım**

Denetçi hesap kalanları için önemliliği tamamen kişisel yargılarına göre oluşturur.

### **2-) Oran Yaklaşımı**

Denetçi hesap kalanları düzeyinde önemliliği finansal tablo düzeyinde belirlenen ilk önemlilik tutarına dayanan bir alan içinde oluşturur.

Örneğin ; ilk önemlilik belirlemesinin 1/2 , 1/3 veya 1/6 sı olabilir.

Eğer risk düzeyi yüksekse tüm finansal tablo önemliliğin 1/6 sınını kullanır.

### **3-) Düzeltme Kayıtlarının Sayısı**

Denetçi hesap kalanları düzeyinde önemliliği son yılların denetiminde yapılan düzeltme kayıtlarının sayısına dayandırabilir.

Örneğin son yıllarda 5 adet düzeltme kaydı yapılmışsa kabul edilebilir yanlışlık tutarını önemlilik tutarının 1/5 i olarak belirleyebilir.

### **4-) Formül Yaklaşımı**

Hesabın Önemliliği = Toplam önemlilik - Beklenen Hata x (Hesap Kalanı/Tüm hesap kalanlarının toplamı)

## **5-DENETİM SIRASINDA ÖNEMLİLİĞİN DİKKATE ALINMASI**

Denetçi başlangıçta finansal tablolar için belirlediği önemliliğin daha düşük bir değer olduğuna karar verip önemliliği revize edebilir.

## **6-DENETİMİN TAMAMLANMA AŞAMASINDA ÖNEMLİLİK**

Denetçi denetim sırasında belirlediği yanlışlıkları belirler ve yasal engel yoksa yönetime bildirerek düzeltilmesini talep eder.Eğer düzeltme yapılmamışsa bunun nedenini öğrenir ve finansal tabloların yanıltıcı beyan içerip içermediğini değerlendirirken dikkate alır.

### **Denetçi denetim yaparken 2 tür yanlışlıkla karşılaşır**

#### **1-) Bilinen yanlışlıklar**

Denetçinin hesapla ilgili olarak belirlediği yanlışlıklardır.

#### **2-) Olası yanlışlıklar**

Denetçinin bir evrenden aldığı örneklemin test edilmesine dayanan tahmini yanlışlıklardır.

(Örneklemdaki yanlışlıklar / toplam örneklem ) x Toplam kayıtlı evren değeri

Örneğin;

Toplam kayıtlı evren : Stoklar için 450.000 TL

Denetçinin seçtiği örneklem : stoklardan 50.000 TL lik kısım

Bu örneklemden 3.500 TL lik yanlış veya hata bulunmuş.

$(3.500 / 50.000) \times 450.000 \text{ TL} = 31.500 \text{ TL}$  olası yanlışlık olacaktır.

Denetçi tahmini örnekleme hatasını % 50 olarak kabul etmişse hesaplamalar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Bilanço	TL	Kabul edilebilir Yanlışlık	Bilinen veya Öngörülen Yanlışlık	Örnekleme Hatası %50	Toplam
Kasa ve Bankalar	20.000	0	1.000	--	1.000
Alacaklar (Örnekleme)	250.000	10.000	8000	4000	12.000
Stoklar (Örnekleme)	450.000	30.000	31.500	15.750	47.250
Maddi Duran Varlıklar (Örnekleme)	280.000	10.000	5.600	2.800	8.400
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>1.000.000</b>				
Borçlar (Örnekleme)	400.000	20.000	12.000	6.000	18.000
Sermaye	500.000	0	--		
Dağıtılmamış Kârlar	100.000	0	--		
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>1.000.000</b>				
			<b>70.000</b>		<b>86.650</b>

#### Tablonun açıklaması

\*Kasa ve bankaların tamamı incelendiği için kabul edilebilir yanlışlık sıfırdır. Denetimde 1.000 TL lik bir hata belirlenmiştir.

\*Ticari alacaklar için örnekleme yapılmış ve incelenen 25.000 TL örneklemede 800 TL lik yanlış bulunmuş. Alacakların tümü için yanlışlık  $(800/25.000) \times 250.000 = 8.000$  TL  
Örnekleme hatası  $8.000 \times 0,50 = 4.000$  TL  
Toplam hata =  $4.000 + 8.000 = 12.000$  TL dir.

\*Stoklar için örnekleme yapılmış 50.000 TL lik örneklemede 3.500 TL lik hata bulunmuş. Stokların tümü için yanlışlık  $(3.500/50.000) \times 450.000 = 31.500$  TL  
Örnekleme hatası  $31.500 \times 0,50 = 15.750$  TL  
Toplam hata =  $15.750 + 31.500 = 47.250$  TL

\*Maddi duran varlıklar için örnekleme yapılmış 30.000 TL lik örneklemede 600 TL yanlışlık bulunmuştur. Maddi duran varlıkların tümü için yanlışlık  $(600/30.000) \times 280.000$  TL = 5.600 TL  
Örnekleme hatası  $5.600 \times 0,50 = 2.800$  TL  
Toplam örnekleme hatası =  $5.600 + 2.800$  TL = 8.400 TL

\*Sermaye ve dağıtılmamış karların tamamı incelenmiş ve hata bulunmamıştır.

Karşılaştırma tablosunda toplam yanlışlık öngörülen yanlışlıktan fazla çıkarsa finansal tablolar doğru kabul edilir. Örnekte toplam yanlışlık 86.650 TL , öngörülen yanlışlık ise 70.000 TL dir. Dolayısıyla finansal tablolar doğru kabul edilir.

Denetçi diğer olası hataların tahmini için ilk önemliliğin tutarını %45 olarak belirlemişse örneğe göre diğer hataların tutarı  $70.000 \times 0,45 = 31.500$  TL olacaktır.  
Karşılaştırılacak tutar  $70.000 - 31.500 = 38.500$  TL dir.

**Maksimum olası yanlışlık** =  $86.650 + 38.500 = 125.150$  TL dir.

Toplam hata olası hatalardan büyük ise ( $86.650 > 38.500$ ) denetçi maksimum hatalar toplamını olası bir düzeye getirecek şekilde müşteriden yanlışlıkları düzeltmesini isteyebilir.



## 7-DENETİM RİSKİ

### Denetim Riski

Finansal tablolar yanıltıcı şekilde sunulduğunda denetçinin uygun olmayan bir denetim görüşü oluşturma riskidir.

### Yanıltıcı Beyan Riski

Bir işletme tarafından yayımlanan finansal tabloların önemli ölçüde yanlış veya yanıltıcı olabilme olasılığıdır.

Hiç bir zaman %100 denetim yapılamayacağından denetçiler için her zaman denetim riski söz konusudur. Denetçinin denetim yaparken denetim riskini yönetmesi ve kabul edilebilir seviyede veya düşük düzeyde tutması gerekir.

Denetçi kendi görüşünden ne kadar emin olmak isterse kabul edilebilir risk seviyesini de o kadar düşük tutar. Kendi görüşünden %95 emin olmak istiyorsa kabul edilebilir denetim riskini %5 olarak belirleyecektir.

## 8-DENETİM RİSKİ VE ÖNEMLİLİK

Denetim riski ile önemlilik arasında her zaman tersine bir ilişki vardır. Denetçi denetim yordamlarının yapısını zamanını ve kapsamını belirlerken denetim riski ve önemliliği birlikte değerlendirmelidir.

## 9-DENETİM RİSKİNİN BİLEŞENLERİ

Denetim Riski = Yanıltıcı Beyan Riski x Bulma Riski  
Yanıltıcı Beyan Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski  
Denetim Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski x Bulma Riski

### 1-) DOĞAL RİSK

İç kontrolün olmadığı varsayımı ile bir savın finansal tablolardaki yanıltıcı beyanlara duyarlılığıdır.

#### Doğal Riskte Dikkate Alınması Gerekenler

- Tahmin Gerekliliği
- Dışsal Faktörlere Duyarlılık
- İşletmenin içinde bulunduğu sektörün özellikleri

Gerçekleşmiş bir hesap tahminde dayalı bir hesaptan daha fazla risk taşır. Örneğin kira giderlerindeki risk garanti giderlerinden daha azdır.

Bir işletmenin kasası işletmedeki büyük makineye göre daha fazla hırsızlık riski taşır. Teknolojik gelişmelerde işletmeyi olumsuz yönde etkiler ve bu yüzden riski fazladır.

Denetçiler doğal riskler üzerinde bir kontrol sağlayamazlar , bu nedenle sadece onun önemini belirlemeye çalışırlar.

### 2-) KONTROL RİSKİ

İç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenemeyen veya ortaya çıkarılamayan bir işlem sınıfı veya hesap kalanındaki yanlışlığın , diğer işlem sınırlarındaki veya hesap kalanlarındaki yanlışlıklarla bir araya geldiğinde önemli olma riskidir.

Denetçiler doğal riskte olduğu gibi kontrol riskini de değiştiremezler.

#### Kontrol riskinin belirlenmesinde 2 adım vardır.

- 1-)Müşterinin iç kontrolü hakkında görüş oluşturmak
- 2-) İç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi

Denetçi müşterinin kontrol politikalarının ve yordamlarının etkin olmadığına inanıyorsa ve bu nedenle sunulan finansal bilgiye güvenmiyorsa kontrol riskini %100 belirleyecektir.

### 3-) BULMA RİSKİ

Denetçinin yordamlarının finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ortaya çıkaramayacak olma riskidir. Bulma riski örnekleme yada örnekleme dışı belirsizliklerle ortaya çıkar.

Örnekleme hatası çoğunlukla denetçinin bir hesap kalanı veya işlem sınıfının %100 ünü inceleyememesi gerçeğidir.

Örnekleme dışı nedenler ise uygun olmayan denetim yordamlarının seçilmesini , denetim yordamlarının yanlış uygulanmasını kapsar.

## 10-DENETİM RİSK MODELİ

Denetçi işletme yönetimi tarafından sunulan finansal bilgiye dayanarak finansal tablolar hakkında görüşünü ifade eder.Eğer iç kontrol sistemi etkin olarak çalışmaz ise (Kontrol Riski) finansal bilgi önemli yanlışlıklar içerebilir.Denetçi bu önemli yanlışlıkları ortaya çıkaramaz ise (Bulma Riski) sonuçta yanlış görüş beyan edecektir.(Denetim Riski)

**Denetim Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski x Bulma Riski**

**Bulma Riski = Denetim Riski / ( Doğal Risk x Kontrol Riski )**

Denetçi denetim risk modelini kullanırken denetim riskinin kabul edilebilir seviyesini belirler.Doğal riski ve kontrol riskini tespit eder ve buna bağlı olarak bulma riskini belirler.

Örnek

Denetçinin denetim riskini 0,05 olarak belirlediğini varsayalım.

Denetçinin alacak hesapları için doğal riski 0,8

İç kontrolü değerlendirdikten sonra kontrol riski 0,6 olsun.

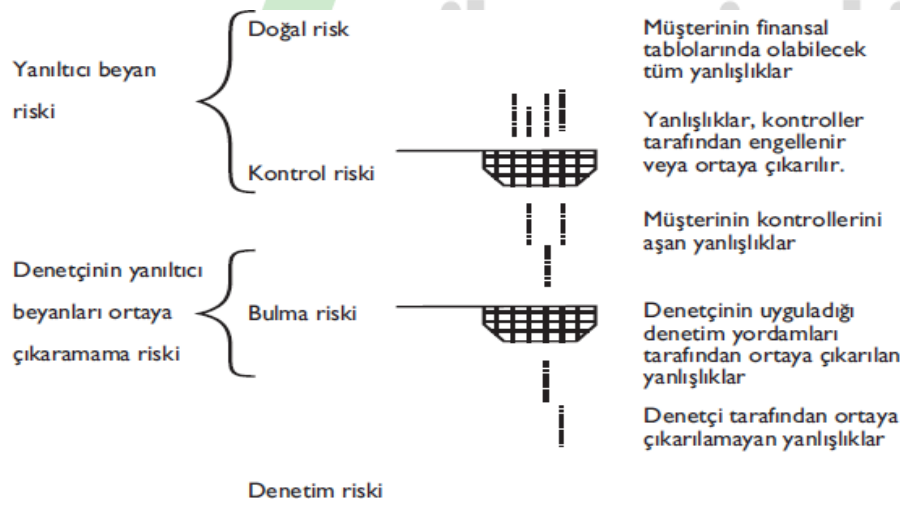
Buna göre bulma riskini hesaplayalım.

**Bulma Riski = Denetim Riski / ( Doğal Risk x Kontrol Riski )**

Bulma Riski = 0,05 / (0,8x0,6) = 0,10 = %10 dur

Bunun anlamı denetçinin planlayacağı denetim yordamları ile önemli yanlışlıkların saptanamama olasılığı %10 dur.

### Denetim Risk Modeli Şekli



## 11-DENETİM KANITI

Denetim Kanıtı denetçinin görüşüne temel oluşturan sonuca ulaşmada kullandığı bilgilerdir.

Denetçinin denetim çalışmasının büyük kısmını savlarla ilgili kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi oluşturur.

## 12- YÖNETİM SAVLARI VE DENETİM AMAÇLARI

**Savlar;**

Mali tablo unsurları içinde vücut bulan ve yönetim tarafından yapılmış beyanlar ve imalardır.

**Yönetimin savları 5 grupta toplanır.**

**1-) Var olma ve meydana gelme**

Belirli bir tarihte işletmenin varlıklarının , yükümlülüklerinin ve öz kaynaklarının gerçekten var olup olmadığı ve kaydedilmiş olan işlemlerin gerçekten o dönemde meydana geldiğine ilişkin savlardır.

Örneğin, bilançodaki mamul stokları ile ilgili olarak yönetimin savı , stokların fiziki olarak var oldukları ve satışa hazır olduklarıdır.

## 2-) Tamlik

Finansal tablolarda yer alması gereken tüm işlemlerin ve hesapların eksiksiz olarak yer aldığına ilişkin savlardır. Örneğin ; bilançoda görülen borçlarla ilgili olarak yönetimin savı , borçların işletmenin o tarihteki tüm yükümlülüklerini içerdiğidir.

## 3-) Haklar ve Yükümlülükler

Belirli bir tarihte varlıkların işletmenin haklarını , borçların ise işletmenin yükümlüklerini gösterdiğine ilişkin savlardır.

Örneğin ; işletme aktiştirilen kiralardan varlık üzerindeki haklarını kira giderlerinin de yükümlülüğü olduğunu iddia eder.

## 4-) Değerleme ve Dağıtım

Finansal tablolardaki varlıklar , borçlar , öz kaynakların uygun şekilde değerlendirildiği ; gelirler ve giderlerin uygun dönemlere dağıtıldığına ilişkin savlardır.

Örneğin; Yönetim sabit varlıkların tarihi maliyetle kaydedildiğini , maliyetin uygun muhasebe dönemlerinde amortisman yoluyla dağıtıldığını iddia eder.

## 5-) Sunum ve Açıklama

Sunum ve açıklama ile ilgili yönetimin savları ; finansal tablo unsurlarının uygun şekilde sınıflandırıldığı , tanımlandığı ve tam olarak açıklandığına ilişkindir.

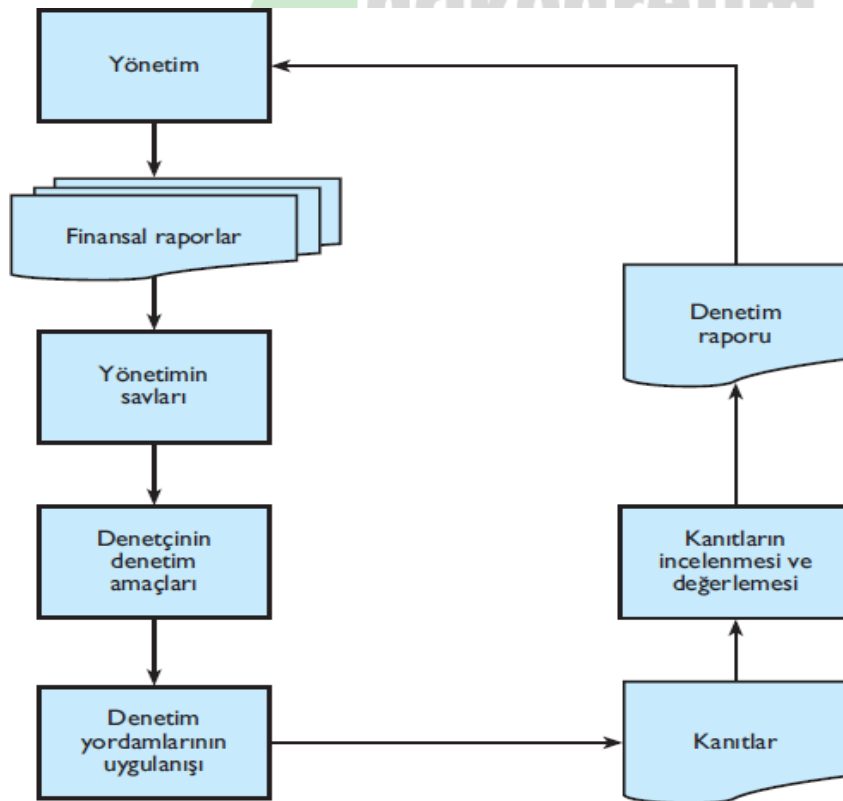
Örneğin ; yönetim vadesi bir yılın altına inen borçları kısa vadeli borç olarak gösterdiğini iddia eder.

Denetçi her denetim alanının amacına göre uygun bir denetim tekniği kullanarak kanıt toplar.

**Denetim Teknikleri** ; Denetçinin kanıt elde etmek için kullandığı yöntemlere denir.

**Denetim Yordamları** ; Denetim tekniklerinin uygulanmasına denir.

## Yönetim Savları , Denetim Amaçları ve Denetim Yordamları İlişkisi



## Denetçinin denetim savlarına karşı oluşturduğu denetim amaçları

### 1- Gerçeklik

Savin varlığı veya gerçekleşmesi ile ilgilidir. Denetçi hesap kalanlarının gerçekliğini araştırmayı amaçlar.

"Hesabın içerdiği işlemler gerçekten oluşmuş mudur?" soruna sevap verir.

Örneğin ; alacak hesabının gerçeklik testinde denetçi her bir müşteriye ilişkin her bir hesap kalanı doğrulamalıdır.

### 2- Tamlık

Denetçi , bütün işlemlerin hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini ve finansal tablolarda gösterilmesi gereken unsurların tam olarak gösterilip gösterilmediğini araştırmayı amaçlar.

Örneğin , alacak hesabının tamlık amacına göre test edilmesi için denetçi alacaklar hesabının kalanını , yardımcı defterdeki hesapların toplamı ile karşılaştırır.

### 3- Zamanlılık

Hesapların kapsadığı işlemlerin doğru zamanda kaydedilip edilmediğinin araştırılmasını amaçlar.

Örneğin ; denetçi Cari yıla ilişkin bütün kredili satışların cari yılda kaydedildiğini belirlemek için alacak hesaplarının zamanlılığını test edebilir.

### 4- Sahiplik

Varlık ve yükümlülüklerin müşteri işletmeye ait olup olmadığını araştırmayı kapsar.

Örneğin , işletmenin stoklarında gözüken mallar konsinye olarak alınmış veya verilmiş mallar olabilir.

### 5- Kayıtların Doğruluğu

Denetçi , günlük defter toplamalarının defteri kebir ile yardımcı defter hesaplarının borç ve alacak taraşarının toplamalarının doğruluğunu araştırır.

Örneğin , alacaklar hesabı için yardımcı defter mizanı çıkarılır ve ana hesapla karşılaştırılması yapılır. Mizanın borç kolonu toplamı alacaklar hesabının borç tarafı toplamına , mizanın alacak kolonu toplamı alacaklar hesabının alacak toplamına eşit olmalıdır.

### 6- Değerleme

Varlıkların ve kaynakların finansal tablolarda doğru tutarlarla gösterilmesini amaçlar.

Örneğin , ticari alacakların bilançoda brüt tutarı gösterilir , bilanço tarihindeki reeskont tutarı brüt ticari alacaklar tutarından indirilmelidir.

### 7- Sınışandırma

İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilmesini amaçlar.

Örneğin , alacak hesaplarının alacağın türüne göre ticari alacaklar , ortaklardan alacaklar , iştiraklerden alacaklar vb gibi sınışandırılması gereklidir.

### 8- Açıklama

Denetçi , finansal tablolarda yer alması gereken bütün bilgilerin gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığını araştırır.

## 13-DENETİM KANITI

Denetim amaçları savlara göre belirlenir bu sebeple denetçi belirli denetim amaçlarını karşılamaya yetecek kadar kanıta sahip olmalıdır.

Denetim kanıtları muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri kapsar. Bu diğer bilgiler daha önceki denetimler , müşterinin kabulü ve devamında yapılan kalite kontrol yordamlarıdır.

Denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek ve böylece denetçinin görüşünü dayandıracığı mantıklı sonuçlara ulaşmak için uygun ve yeterli kanıt elde edilip edilmediği denetçinin mesleki yargısına dayanır.

İşletmenin muhasebe kayıtları denetimin önemli bir kaynağıdır.

MUHASEBE KANITLARI	
Esas muhasebe kanıtları	Diğer muhasebe kanıtları
<ul style="list-style-type: none"><li>• Yevmiye defteri</li><li>• Büyük defter</li><li>• Muhasebe fişleri</li><li>• Mizanlar</li><li>• Muhasebe yönetmeliği</li><li>• Hesap ekstreleri</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Çekler, faturalar</li><li>• Elektronik fon transfer kayıtları</li><li>• Sözleşmeler</li><li>• Yardımcı defterler</li><li>• Yevmiye defteri ve büyük deftere yansımayan finansal tablo düzeltmeleri</li><li>• Maliyet dağıtımlarıyla ilgili çalışma kâğıtları, tablolar, hesaplamalar</li><li>• Mutabakatlar ve açıklamalar</li></ul>

Denetçi denetim yordamlarının yeterli ve uygun kanıtları elde edebilecek şekilde tasarlamalı ve geliştirmelidir.

**Kanıtın yeterliliği**

Gerekli kanıt miktarıdır. Yanıltıcı beyan riski seviyesinden , önemlilikten , denetim kanıtının niteliğinden ve kanıt toplama maliyetinden etkilenir.

**Kanıtın uygunluğu**

Denetim kanıtının niteliği ile ilgilidir.

**Kanıtın Güvenirliliği**

Kanıtın Kaynağına

Yapısına

Elde edilme koşullarına bağlıdır.

Örneğin;

\*Dış kaynaklardan elde edilen kanıt iç kaynaklardan elde edilen kanıttan daha güvenilirdir.

\*Etkin bir iç kontrol yapısındaki kanıtlar zayıf bir iç kontrol yapısındaki kayıtlara göre daha güvenlidir.

\*Denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıt dolaylı olarak elde edilen kanıttan daha güvenilirdir.

\*Kaynak belgelerden elde edilen denetim kanıtı kopya belgelerden elde edilenden daha güvenilirdir.

\*Denetim kanıtı ister kağıt ister elektronik ortamda olsun belge şeklinde ise daha güvenilirdir.

**15-DENETİM KANITI ELDE ETME YORDAMLARI**

2 Çeşit denetim kanıtı elde etme yordamı vardır.

**1-) Risk Belirleme Yordamları**

Tek başlarına denetim görüşüne temel olacak yeterince uygun denetim kanıtı sağlamazlar.

**2-) Diğer Denetim Yordamları**

- Kontrol testleri
- Tözel testler

**a-) Kontrol**

İçsel veya dışsal kağıt veya elektronik biçimdeki yada diğer ortamlardaki kayıt ve belgelerin incelenmesini veya varlığının kontrolünü kapsar.

**\*Belgelerin ve kayıtların Kontrolü**

Belgenin yapısına ve kaynağına , kayıt ve belgelerin içsel olma durumuna , onların yaratılmasındaki iç kontrollerin etkinliğine bağlı olarak çeşitli güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar.

Denetçi örnekleme yoluyla kaynak belgeler seçer ve bu belgeleri yevmiye defteri , büyük defter ve yardımcı defter kayıtları ile karşılaştırır. Böylece kaydı yapılmamış işlemler ortaya çıkarılır.

**\*Sabit varlıkların kontrolü****Gözlem**

İşletme faaliyetlerinin kim tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yöneliktir.

Denetçi işletmede bir işlem yapılırken hazır bulunur ve işlemin belirlenmiş esaslara göre doğru şekilde yapıpı yapılmadığına tanıklık eder.

**Dışsal Doğrulama**

Denetçi işletme dışındaki kişilerden işletmeyle ilgili hak ve yükümlülükleriyle ilgili veya bir işlemin gerçekliği ile ilgili yazılı cevap isteyebilir.

Üçüncü kişilerden denetçiye kağıt olarak, elektronik olarak veya diğer ortamlara doğrudan yazılmış cevaplar , denetçi tarafından elde edilmiş denetim kanıtlardır.

**Yeniden Hesaplama**

Belgelerin veya kanıtların matematiksel doğruluğunu kontrol etmek amacıyla müşteri işletme tarafından yapılmış olan hesaplamaların tekrar yapılmasıdır.

**Yeniden yapma**

İşletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak yapılan yordamları ve kontrolleri denetçinin bağımsız olarak yapmasıdır.

## Analitik Yordamlar

Hem finansal hem de finansal olmayan bilgi arasındaki ilişkinin analizi yoluyla finansal bilginin değerlendirilmesidir.

Denetçi analitik yordamlarla doğrudan kanıt elde etmez ancak olağan dışı durumları belirleyebilir.

## Soruşturma

İşletmenin içinde veya dışında olan hem finansal olan hem de finansal olmayan bilgi sahibi kişilerin bilgisini araştırmaktır.

### 16-KANIT ELDE ETME YORDAMLARI VE KANITLARIN GÜVENİRLİLİĞİ

Güvenilirlik derecesi	Kanıt türü
YÜKSEK	Sabit varlıkların kontrolü Tekrar yapma Tekrar hesaplama
ORTA	Belgelerin kontrolü Doğrulama Analitik yordamlar
DÜŞÜK	Soruşturma Gözlem

### 17-ÇALIŞMA KÂĞITLARI ( DENETİMİN BELGELENMESİ)

Denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmasında uyguladığı yordamlara , testlere elde ettiği kanıtlara ve ulaştığı sonuçlara ilişkin tutmuş olduğu kayıtlardır.

#### Çalışma Kağıtlarının Özellikleri

- \*İncelenmekte olan alan hakkında elde edilen kanıtların belgelerini sağlamalıdır.
- \*Denetim raporunda yer alan bulgular ve öneriler için güvenilir destek sağlanmalıdır.
- \*Denetim sürecinin tek düzenliliğini sağlamalıdır.
- \*Performansın gözden geçirilmesi için bir araç sağlanmalıdır.
- \*Sonraki denetimlere yol göstermelidir.

#### Çalışma kağıtlarının 2 işlevi vardır

##### \*Denetimin yönetilmesine destek olmak.

Çalışma kağıtları denetçinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak belgelediği denetim kanıtlardır. Denetçinin çalışma alanı standartlarına uyduğunu belirler.

##### \*Denetçinin raporu için destek sağlamak

Denetim tamamlandığında denetçi ne tür bir rapor vereceğine karar vermelidir.

### 18-ÇALIŞMA KÂĞITLARININ İÇERİĞİ

- \*Müşterinin finansal tablolarının muhasebe kayıtlarıyla uzlaşmakta ve uyuşmakta olduğunu göstermesi gerekir.
- \*Denetim çalışmasının uygun şekilde planlandığını ve yürütüldüğünü göstermesi gerekir.
- \*Denetimin planlanması , yapılacak olan testlerin yapısı , kapsamı ve zamanlamasının belirlenmesi için müşterinin iç kontrol yapısı hakkında yeterince görüş edinildiğini göstermesi gerekir.
- \*Bir denetim görüşü oluşturmaya yetecek ölçüde denetim kanıtı elde edinildiğini göstermesi gerekir.

#### Çalışma kağıtlarının türü , niceliği ve kapsamının belirlenmesinde denetçi aşağıdaki faktörleri dikkate alır;

- \*Bir savın hesabın veya işlem sınıfının yanıltıcı şekilde beyan edilme riski
- \*Denetçinin işi yapma ve sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılması gereken yargının ölçüsü
- \*Uygulanan denetim yordamlarının niteliği
- \*Denetçinin elde ettiği kanıtın test edilmekte olan sav için önemi
- \*Denetçinin belirlediği istisnaların niteliği ve kapsamı
- \*Denetçinin daha önceden yapılan ve belgelenen çalışmadan kolayca görülmeyen bir sonucu belgeleme gereği

**1-) SÜREKLİ DOSYA**

Aynı müşteri ile sürekli çalışma durumunda müşteri ile ilgili geçmiş bilgileri kapsar.

\*Şirket tüzüğü , yönetmelikler , şirket sözleşmelerinin kopyaları

\*Kira sözleşmeleri , tahvil sözleşmeleri , telif sözleşmeleri gibi uzun vadeli sözleşmelerin kopyaları

\*Şirketin geçmişine , ürünlerine ve pazarlarına ilişkin bilgiler

\*Genel kurul , yönetim kurulu ve denetim komitelerinin önemli toplantılarına ilişkin tutanakların kopyaları

\*Öz sermaye , dağıtılmamış karlar , ortaklık sermayesi ve benzerleri gibi kalanları birkaç yıl devredilen hesapların listesi

\*Önceki yılların finansal tablolarının ve denetim raporlarının kopyaları

**2-CARİ DOSYA**

Cari yılda yapılan denetim işi ile ilgili veri ve bilgilerin yer aldığı dosyadır.

- iş mektubu
- Personelin görevlendirilmesi
- Müşterinin organizasyon şeması
- Yönetimle yapılan görüşmelerin notları
- Denetim komitesi başkanı ile yapılan görüşmelerin notları
- Notların ön analitik incelemesi
- Ön risk belirleme notları
- İlk önemlilik belirleme notları
- İşin planlanmasına ilişkin notlar
- Denetim işinin zaman olarak planlanması
- İç kontrol soru listesi ve soru analizleri
- Yönetim kontrolleri soru listesi
- Bilgisayar kontrolleri soru listesi
- İç kontrol sistemi akış çizeneği
- Denetim programı

**20-ÇALIŞMA KÂĞITLARININ SAHİPLİLİĞİ VE GİZLİLİĞİ**

Çalışma kağıtları ve denetim belgeleri denetçininindir. Bunlar sadece denetçi tarafından hazırlanan kağıtlar değil denetçinin isteği üzerine müşteri tarafından hazırlanan kağıtlardır.

Denetçi bu kağıtları yasal saklama süresince ve kendi ihtiyaçları için yararlı olabileceğini düşündüğü mantıklı bir süre saklar.

**ÜNİTE -3 - DENETİM SÜRECİ VE İÇ KONTROL****1-FİNANSAL TABLOLARIN DENETİM SÜRECİNE GENEL BAKIŞ**

Finansal tabloların denetim sürecini ve iç kontrolleri anlayabilmek için genel olarak sürecin nasıl işlediğini bilmek gerekir. Denetim sürecinin işleyişinin anlaşılmasında en önemli konulardan bir tanesi, denetim amacının anlaşılması ve taraşarın sorumluluklarının belirlenmesidir.

**2-DENETİMİN AMACI VE TARAŞARIN SORUMLUKLARI****Denetimin amacı**

Finansal tabloların işletmenin finansal durumunu ve nakit akışları da dahil olmak üzere faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun şekilde, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun göstermektir.

**Yöneticilerin sorumluluğu**

Finansal işlemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları ile yasal gereklere ve düzenlemelere uygun şekilde kaydedilmesi, sınışandırılması ve finansal tablolarda sunulmasından sorumludurlar.

**Denetçinin sorumluluğu**

Yönetim tarafından standartlara uygun şekilde hazırlandığı iddia edilen finansal tablolardaki bilgilerin hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermediği konusunda, makul bir güvence sağlayacak şekilde denetimi planlamak ve denetim görevini yerine getirerek görüşünü içeren raporunu pay ve çıkar sahiplerine sunmaktır.

### 3-FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE KULLANILAN METODOJİLER

#### \*Önemlilik Yaklaşımı

#### \*Sistem temelli Yaklaşım

#### \*İşlem Döngüsü Yaklaşımı

En etkili yaklaşımdır.

Finansal tabloda sunulan bir hesap kalemi , bu hesap kalanının kaynağını oluşturan işlemlerin ilgili olduğu diğer hesaplara bağlantılı şekilde denetlenir.

#### \*Doğrudan inceleme yaklaşımı

#### \*Risk temelli yaklaşım

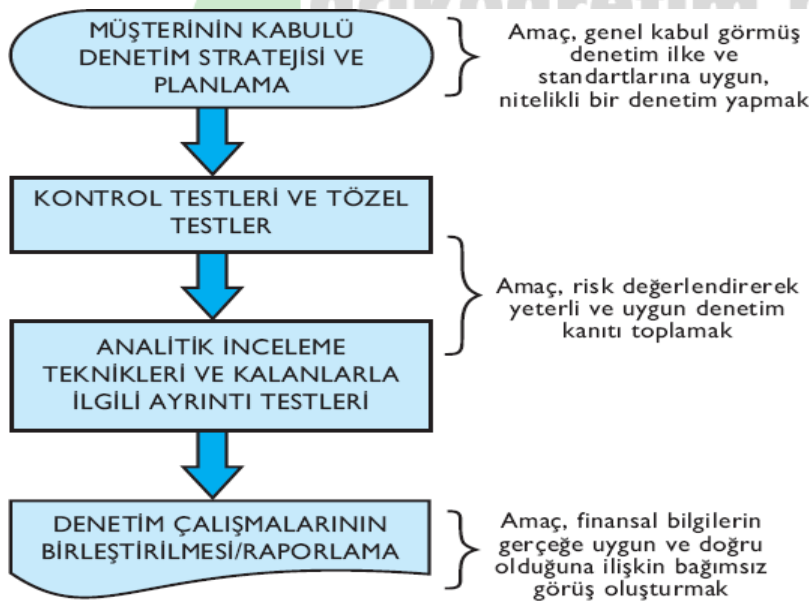
### 4-DENETİM SÜRECİNİN AŞAMALARI

#### Denetimin planlı bir şekilde yürütülmesinin nedenleri

- \*Koşullara uygun yeterli kanıt elde etmek
- \*Denetim maliyetlerini makul bir seviyede tutabilmek
- \*Müşteriyle sorun yaratacak yanlış anlaşılmaları önlemek.

#### Denetim sürecinin aşamaları

- Ön araştırma ve müşterinin kabulü, genel denetim stratejisinin ve planının oluşturulması
- Kontrol testleri ve tözel testlerin uygulanması,
- Analitik inceleme yöntemlerinin uygulanması ve bakiyelerin detaylı test edilmesi,
- Denetim çalışmasının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması.



#### Denetimin planlanması ve tasarlanması aşamasındaki kritik noktalar

- 1-Müşterinin kabulü ve ön planlama
- 2- Müşteri işletmenin ve iş kolunun anlaşılması
- 3-İşletme riskini değerlendirme
- 4-Analitik incelemeler yoluyla ön incelemeler
- 5-Önemliliğin belirlenmesi, kabul edilebilir denetim riski ve doğal riskin değerlendirilmesi
- 6- İç kontrollerin anlaşılması ve kontrol riskinin değerlendirilmesi
- 7- Hile riskinin değerlendirilmesi için bilgi toplanması



### **1-Müşterinin Kabulü ve ön planlama**

Denetim çalışması denetim talebinde bulunan müşterinin denetim şirketinden denetim teklif etmesiyle başlar. Denetim hizmeti isteyen firmalar SPK dan denetim onayı almış ve SPK'nın tebliğlerinde ilan ettiği listede adı geçirilen şirkete başvurur. Daha sonra firma ile standartlara uygun bir yazılı sözleşme imzalanır. Sözleşme imzalanmadan önce denetim şirketi müşteri hakkında ön araştırma yapar.

### **Ön araştırma , müşterinin kabulü ve ön planlama**

#### **Müşteri hakkında yapılan ön araştırmalar**

- Firmanın kuruluş ve gelişme süreci, hızlı ya da istikrarlı şekilde büyüyüp büyümediği, finansal durumu, başarısı
- Piyasadaki itibarı, sektördeki konumu; vergi, sosyal güvenlik, kredi vb. kurumlarla ilişkilerinin firma ve ortaklar açısından durumu
- Firmanın etik kodları, uygulamaları, müşteri ve satıcılarıyla ilişkileri, kamuya yansımış devam eden ya da sonuçlanmış önemli davalar
- Önceki denetim firması ile ilişkileri, firma hakkında hazırlanmış önceki denetim vb. değerlendirme raporları
- İşletmenin örgütsel yapısı, faaliyet birimleri, yabancı ülkelerdeki faaliyetleri, üstlenilecek denetim görevinin kapsamı, getireceği iş yükü ve denetim şirketinin kendi kapasitesi ile olası iş yükünün tutarlılığı

#### **Denetçinin bağımsız denetim çalışmasının başlangıcında yapması gereken üç önemli unsur**

- Müşteriyle olan ilişkinin ve bağımsız denetim çalışmasının devamına ilişkin işlemlerin gerçekleştirilmesi
- Bağımsızlığı da içeren etik gerekliliklere uyumun ölçülüp değerlendirilmesi
- Denetim çalışmasının koşullarında müşteriyle mutabakata varılması

#### **Yazılı hale getirilmesi gereken esaslar**

- İşletme yönetiminde etkili olanlar ve yönetimden sorumlu kişiler ile ana ortakların dürüstlüğü
- Denetim ekibinin işlerin yapılması bakımından yeterliliği, gerekli zaman ve kaynağa sahip olup olmadığı
- Denetim kuruluşu ve ekibin etik ilkelere uyup uymadığı

#### **Müşteriyle sözleşme imzalanması**

Ön çalışmalar sonucunda denetim şirketi, bir risk değerlendirmesi yaparak müşteriyle yazılı bir anlaşma yapılmasına ya da önceki sözleşmenin devamına karar verir. Sözleşmenin taşıması gereken nitelikler, uluslararası denetim standartlarında düzenlenmiştir. Standartlara göre denetim şirketi tarafından hazırlanarak müşteriye gönderilen ve müşterinin imzalamasıyla tamamlanan sözleşmeye, ara dönem denetimlerine ilişkin özel hükümler de dahil olmak üzere diğer başka unsurlar da konabilir.

#### **Sözleşmede olması gereken nitelikler**

- Finansal tabloların denetiminin amacı ve denetim dönemi
- İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu
- Finansal tablolar düzenlenirken esas alınan finansal raporlama standartları,
- Denetçinin uymakla yükümlü olduğu denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere denetimin kapsamı,
- Denetim çalışması sonucunda sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,
- Denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu
- Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,
- Denetimden sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti.

#### **Denetim ekibinin belirlenmesi ve göreve başlanması**

Denetim kalitesi açısından bir denetim işinde görevlendirilecek denetçilerin o denetim işini yürütmeye özgü niteliksel özellikleri önem taşımaktadır.

#### **Denetim ekibini belirlemek için beklenen yetenek ve yeterlilikler;**

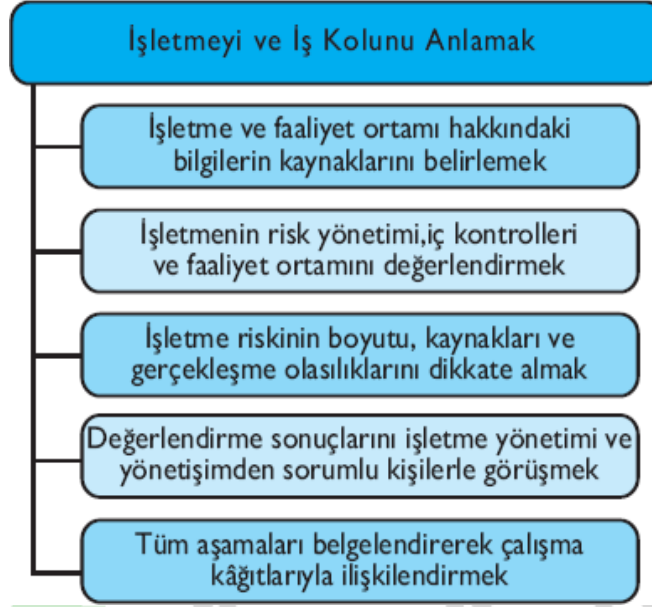
- Uygun eğitim almak, denetimlere katılım yolu ile benzeri nitelikte ve zorluktaki denetim işini anlayabilecek ve gerçekleştirebilecek deneyime sahip olmak,
- Uluslararası denetim standartları ile hukuki ve yasal düzenlemeler konusunda yeterli bilgiye sahip olmak,
- ilgili bilgi teknolojileri dahil uygun düzeyde teknik bilgi sahibi olmak,
- Müşterinin faaliyette bulunduğu sektör hakkında yeterli bilgi sahibi olmak,
- Mesleki karar verme yeteneğine sahip olmak,

- Denetim kuruluşunun kalite kontrol politika ve yöntemlerini kavrama yeteneğine sahip olmak.

### **Denetimde dışarıdan uzman ihtiyacının değerlendirilmesi**

Denetçiler, yürüttükleri denetim çalışması kapsamında muhasebe ve denetim dışında bir alanda özel yetenek, bilgi ve deneyim gerektiren konularda uzman görüşünden yararlanabilirler. Denetçinin hangi hallerde ve uzman görüşünden nasıl yararlanması gerektiği uluslararası standartlarda ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Uzman görüşlerden yararlanma kararının verilmesinde uzmanın mesleki yetkinlik derecesi, deneyimi, bağımsızlık ve tarafsızlığı önemli bir konu olup bu kararın doğurabileceği önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi gerekir.

### **2- İşletmenin ve iş kolunun anlaşılması**



- Denetçinin işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler ile finansal raporlama esaslarını anlaması,
- işletmenin yapısını ve faaliyet süreçlerini anlaması,
- işletmenin amaç ve stratejileri ile bunlara ilişkin faaliyet risklerini anlaması,
- işletmenin finansal performansının ölçülmesi ve gözden geçirilmesi.

### **3-İşletme riskini değerlendirme**

İşletme riski, işletmenin faaliyet amaçlarına başaramama tehlikesidir.

Denetçi işletmenin riskini değerlendirmede işletme ve iş kolu hakkındaki topladığı bilgilerden yararlanır.

İşletme riski müşteri işletmeyi ve onun faaliyete bulunduğu ortamı etkileyen unsurlardan kaynaklanır.

### **4-Analitik ön incelemeler**

Denetçinin işletmeyi ve işletme riskini değerlendirmede kullandığı etkili araçlardan bir tanesi de analitik inceleme teknikleridir. Denetçiye işletmeyle ilgili farkında olmadığı hususları ortaya çıkarması ve diğer denetim tekniklerinin yapısını zamanlamasını ve kapsamını belirlemesinde yardımcı olur.

### **5-Başlangıç Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi ve Önemliliğin Kabul Edilebilir Denetim Riski ve Doğal Riskle İlişkisi:**

Denetçi, denetim tekniklerinin yapısını zamanlamasını ve kapsamını belirlerken ve yanlışlıkların etkisini değerlendirirken önemlilik kavramını dikkate almak zorundadır.

Denetçi denetimin başında hem finansal tabloların geneli açısından hem de her bir hesap kalanı, işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklamalar bakımından önemlilik düzeyi belirler.

Önemlilik düzeyi ile denetim riski arasında ters bir ilişki vardır. Kabul edilebilir denetim riskinin planlanması, denetçinin ne kadar kanıt toplaması gerektiği kararında yardımcı olur. Planlanan kanıt miktarı ile tüm risk unsurları arasında ilişki bulunmakla birlikte asıl karar,

Kabul edilebilir denetim riski / Doğal risk X Kontrol riski formülüyle bulunan "bulma" riskine göre verilir.

## 6- Müşteri İşletmenin İç kontrollerinin Anlaşılması ve Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi:

Denetim planlanması aşamasında denetçinin, işletmenin iç kontrollerini çok iyi anlaması, kontrol riskini değerlendirmesi ve bu değerlendirmelerini bir kanıt toplama temeline dayandırması gereklidir.

### İç kontrolün tanımı ve amaçları

İç kontrol, idarenin amaçlarına belirlenmiş politikalara ve mevzuatlara uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.

### İç Kontrol amacı;

- Faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği,
- Finansal raporlamanın güvenilirliği
- Finansal raporların ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu

### Yönetim ve Denetçinin İç Kontrollere İlişkin Sorumlulukları:

İşletme yönetiminin temel görevi her örgüt tipi için geçerli olan ve yukarıdaki tanımda yer alan üç temel amacın başarılmasını sağlayacak politikalar ve yordamlar oluşturmak ve bunların etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamaktır. Denetçi, işletmenin finansal tablolarındaki özellikle hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıkların bulunması riskini değerlendirirken işletmenin iç kontrollerinin yapısı ve işleyişi ile ilgili olarak edindiği bilgilerden yararlanır. İşletmede etkili iç kontrollerin oluşturulması ve işletmesinin temel sorumluluğu, işletmenin en tepedeki yönetimine aittir.

### İç kontrol Yaklaşımları ve COSO İç Kontrol Modeli

İlk kez 1985 yılında Hileli Finansal Raporlama Ulusal Komisyonu'na destek sağlamak amacıyla kurulmuş COSO (Committee Of Sponsoring Organizations), aşağıda belirtilen beş mesleki sivil toplum örgütü (AICPA, AAA, FEI, IIA ve IMA) tarafından desteklenmekte olup komite, bu kurumlardan tamamıyla bağımsız; endüstriden, kamu muhasebesinden, yatırım firmalarından ve New York Borsası'ndan gelen temsilcilerinden oluşmaktadır.

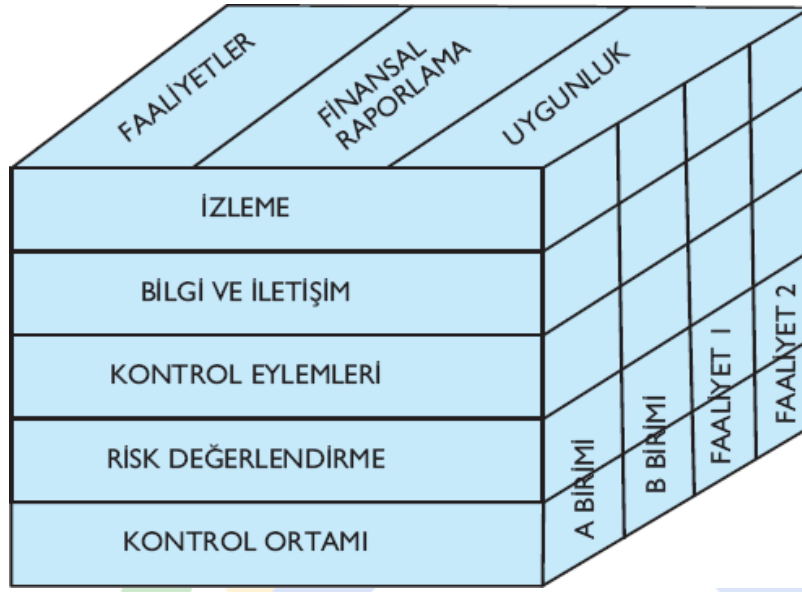
COSO'ya göre iç kontrol kapsam itibarıyla birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır.

- 1-Kontrol ortamı
- 2-Risk değerlendirme
- 3-Kontrol eylemi
- 4-Bilgi ve iletişim
- 5-İzleme(gözlem)

### COSO İç Kontrol Piramidi



## COSO Kontrol Küpü



### 1-Kontrol Ortamı

Kontroller, işletmenin içinde bulunduğu ortamdan/ çevreden etkilenir. İç kontrol ortamı denince çalışanların yerine getirebilecekleri ortam anlaşılır.

Kontrol ortamı aşağıdaki bileşenlerden oluşur.

\*Dürüstlük ve Etik Değerler

\*Yetkinlik

\*Yönetim kurulu ve Denetim komitesinin oluşumu

\*Yönetimin Felsefesi ve Çalışma Tarzı

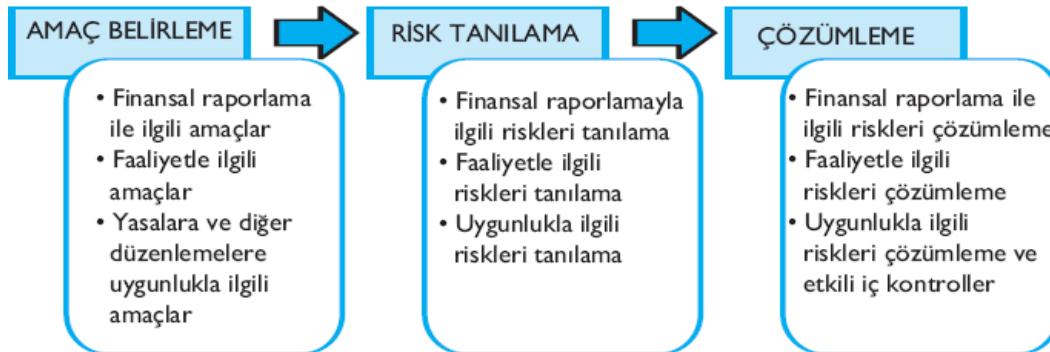
\*Örgütsel Yapı

\*Yetki ve Sorumlulukların Dağıtılması

\*İnsan Kaynakları Politikaları ve Uygulamaları

### 2-Risk Değerlendirme

COSO kontrol modeline göre yönetimin risk değerlendirmeleri amaçların belirlenmesi, bu amaçların başarılmasının önünde ne gibi tehlikelerin olduğu, bu tehlikelerin tanılanması ve tanısı konan tehlikelerin çözümlenerek etkisinin olabilecek en düşük seviyeye indirilmesini sağlayacak kontrollerin belirlenmesinden oluşan 3 aşamalı bir süreçtir.



Güvenilir finansal tablolar, hem yatırımcıları çekmek ve kredi bulabilmek için hem de belli sözleşmeler yapılması veya belli tedarikçilerle çalışması açısından çok önemlidir.

### Uygun sunumun özellikleri

- Seçilen ve uygulanan muhasebe ilkeleri genel kabul görmüş olmalı
- Koşullara uygun muhasebe ilkeleri olması,
- Finansal tablolar; bunların kullanılmasını, anlaşılmasını ve yorumlanmasını etkileyebilecek konular hakkında bilgilendirici olmalı,
- Sunulan bilgiler mantıklı biçimde sınıflandırılmalı ve özetlenmeli,
- Ayrıntılı ve karmaşık olmamalı,
- Finansal tablolar; ilgili işlem ve olayları, finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve kabul edilebilir sınırlar dahilindeki -finansal tablolara koyacak kadar önemli ve sınırlar içindeki- nakit akımlarını yansıtmalıdır.

### 4-Kontrol Eylemi

Alınan riskleri tanımlayan, yönetim kararlarının uygulandığı garanti eden politikalar ve bu politikaları uygulayanlar tarafından geliştirilen yordamlardan oluşur. Kontroller esasen örgütsel amaçların başarılmasına yönelik olarak bir işin bir kerede ve her defasında en doğru şekilde yapılmasını tarif eder.

#### Belli başlı kontrol Eylemleri

\*Görevlerin uygun şekilde ayrımlanması

\*Faaliyetler ve işlemlerle ilgili uygun yetkilendirmeler.

\*Yeterli biçimde belgelendirme ve kaydetme

Belge ve kayıtların kontrol açısından taşınması gereken nitelikler

- Seri ve sıra numarası taşınması ve belgelerin bu numaralarla izlenmesi,
- İşlem gerçekleştiği anda ya da en kısa sürede düzenlenmesi,
- Çok sayıda farklı belge yerine mümkün olduğu yerde çoklu kullanıma imkân veren belge oluşturmak,
- Belgeyi en doğru düzenlemeye imkân verecek şekilde tasarlamak

\*Varlıkların ve kayıtların fiziki kontrolleri

\*Yapılan işlerin bağımsız kişiler tarafından kontrol edilmesi.

### 4-Bilgi ve iletişim

Kontroller ne kadar iyi tasarlanırsa tasarlanırsa eğer işletmede yukarıdan aşağı ve aşağıdan yukarı bilgi akışının sağlandığı sağlam bir bilgi ve iletişim sistemi yok ise işletmede iç kontrollerin etkili olması beklenemez.

Her işletme, finansal olan veya olmayan işletme içi ve dışı olay ve eylemleri ilgilendiren geçerli bilgiyi elde edecek sistemler kurmalı ve işletmelidir.

Bilgi işin idaresi ile bağlantılı olarak yönetim tarafından belirlenmelidir. Bu bilgi kontrol sorumluluklarının ve diğer sorumluluklarının yürütülmesinin sağlanması için belli bir düzende ve zaman diliminde ihtiyaç duyan kesimlere sunulmalıdır. İşletme içinde biçimsel anlamda oluşturulan tek bilgi sistemi muhasebe bilgi sistemidir.

### 5-İzleme

İç kontrol sistemleri ve kontrollerin uygulanma yöntemleri zaman içinde değişir. Bir zamanlar etkili olan yöntemler daha az etkili ya da tamamen geçersiz hale gelebilir. Ayrıca iç kontrol sistemlerinin ilk olarak tasarlandığı durumlar değişebilir. Gözleme olarak da ifade edeceğimiz bu sürekli izleme işlevi, iç kontrollerin sürekli bir şekilde iyileştirilmesini sağlar.

### İç Kontrol işleyişinin anlaşılması , belgelendirilmesi ve kontrol riskinin değerlendirilmesi

Denetçinin finansal tablolarda hata ve hilelerden kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ek denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi için iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavraması gereklidir.

Denetçi hesap kalanlarından çok işlem sınıfları üzerindeki kontrollerle ilgilenmelidir.

Denetçinin İşletmenin iç kontrollerini anlaması ve kontrol riskini değerlendirmesi süreci şekildeki gibidir.

İç Kontrollerin Yapısı ve İşleyişi ile İlgili Bilgi Toplama ve Belgelendirme

Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi

Kontrollerin Test Edilmesi

Planlanmış Ortaya Çıkarma Riski ve Ek Denetim Tekniklerine Karar Verme

### İç kontrollerin işleyişi ile ilgili bilgi toplama ve belgelendirme:

Denetçi kontrollerin tasarımı ve işleyişi ile bilgi toplarken şu teknikleri kullanır.

\*Kontrol belgelerinin tespiti

\*Kurum çalışanlarıyla görüşme

\*Kontrol süreçlerini yürütenlerin gözlemlenmesi

\*Başından sonuna kadar bir ya da birkaç işlemi izleyerek işi yeniden yapma

Denetçi iç kontrollerini anlama ve belgelendirmede büyük ölçüde yönetimin iç kontrollere ilişkin belgelerinden yararlanır. Yönetim iç kontrolleri büyük ölçüde politika rehberleri, yazılı talimatlar görev tanımları ve iş analizleri akış şemaları ve soru formları gibi yazılı ve / veya elektronik belgeler şeklinde oluşturur.

Denetçi incelemelerinde sistemde mevcut bütün belge ve kayıtların kaynağı, nereden ve nasıl elde edildiği nasıl işleme tabi tutulduğu nasıl düzenlendiği yetkilendirmeler dahilinde onaylanıp onaylanmadığı ve uygun şekilde gözden geçirilip geçirilmediği hususlarını tespit etmelidir. İyi düzenlenmiş akış şemaları denetçiye sayfalarca hazırlanmış bir belgeden daha çok şey söyler. İç kontrollerin etkililiği konusunda bilgi toplamada diğer önemli bir araç özellikle denetim amaçlarını kapsayacak şekilde düzenlenmiş iç kontrol soru formlarıdır.

Çoğu soru formları evet ya da hayır ile yanıtı yada uygulaması yok şeklinde yanıt alınacak sorular içerir.

### Örnek iç kontrol soru formu

KASA İÇ KONTROL SORU FORMU	MÜŞTERİ İŞLETME:... ABC AŞ. ...			
	DENETÇİ:... DD			
	TARİHİ:... 11.11.2011			
GÖZDEN GEÇİREN:... NC...				
TARİHİ: 14.11.2011				
YANITLAR				
	EVET	HAYIR	UYG. YOK	AÇIKLAMA
<b>I.KASA MEVCUDU</b>				
1) Kasadaki nakit ve nakit benzeri varlıklar uygun şekilde korunuyor mu?	√			
2) Para sayma makinesi kullanılıyor mu?	√			
3) Kasanın açılması ve kapatılması, anahtarların saklanmasıyla ilişkin düzenleme var mı?	√			
4) Nakdin saklanması, tahsilat ve ödemeler ve bunların limitlerine ilişkin yazılı yönerge ya da talimatlar mevcut mu?	√			
5) Kasanın fiziki takip sorumluluğu verilen personele kayıt tutma ve mutabakatlarla ilgili sorumluluklar da verilmiş mi?		√		
6) Kasa sorumlusu, resmî defterlere girişi yapılacak kasa tahsil ve ödeme fişlerini düzenliyor mu?		√		
7) Kasa mevcudu fiziki ve kaydı takip sorumluluğu taşımayan bir yönetici nezaretinde her akşam sayılıyor mu? Sayım sonuçları ile resmî kayıtlar karşılaştırılıyor mu?	√			

### Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi

Denetçi önemli yanlışlık riskini değerlendirme işinin bir parçası olarak , iç kontrollerin tasarımı ve uygulamasına ilişkin bilgi toplar ve bu bilgiler ışığında başlangıç kontrol riskini değerlendirir. Risk değerlendirmesinde çeşitli yöntemler ve teknikler kullanılır.

### Kontrol Test Edilmesi

Denetçinin iç kontrollerin etkililiğine ilişkin değerlendirmelerini takiben mevcut kontrollerin uygulanmasını çeşitli yöntemlerle test etmesi gerekir. Denetçi kontrolleri uygulayan personelle görüşmeler yaparak kontrol belgelerini, kayıtlarını ve raporları inceleyerek, seçilen anahtar niteliği taşıyan önemli kontrol eylemleriyle ilgili işlemleri süreci başından sonuna kadar ele alıp yeniden yaparak ya da yapılışı birebir inceleyerek test edebilir.

## 7-Hile riskinin değerlendirilmesi için bilgi toplanması

### Hile riski

Denetim planlanması aşamasında denetçinin işletmenin iç kontrollerini çok iyi anlaması, kontrol riskini değerlendirmesi ve bu değerlendirmelerini bir kanıt toplama temeline dayandırması gereklidir. Finansal tablolardaki yanlışlıklar ya hatalardan ya da hileden kaynaklanmaktadır. Her iki türdeki yanlışlık da önemli ya da önemsiz olabilir. Hata ve hile arasındaki temel fark kasıt unsurunun varlığıdır.

### Finansal Tabloların Denetimi Açısından Hile

Finansal tablo denetimi kapsamında hile, finansal tabloların kasıtlı bir şekilde yanlış bilgi içermesi olarak ifade edilmektedir.

Amerikan yetki belgeli hile inceleme uzmanları örgütü olan **ACFE** mesleki hile ve suistimalleri 3 gruba ayırmaktadır.

\*Yolsuzluk

\*İşletme varlıklarını zimmete geçirme

\* Hileli finansman raporlama (Varlıkların Kötüye Kullanılması, Hileli Finansman raporları)

Finansal tabloların denetimi açısından hile 2 ye ayrılır

1-Varlıkların kötüye kullanılması

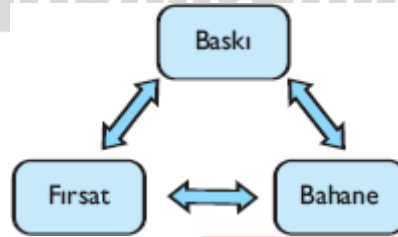
2-Hileli finansal raporlama

### Hileli Finansal raporlamayı teşvik eden koşullar ve risk unsurları

\*Baskı

\*Fırsat

\*Bahane



## 8-Genel denetim planı ve denetim programının oluşturulması

Finansal tabloların gerçeğe uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemek için kullanılan denetim testleri aşağıdaki gibidir.

1-Risk Değerlendirme

2-Kontrol testleri

3-İşlemlere ilişkin özel testler

4-Analitik yöntemler

5-Hesap kalanlarının detaylı incelenmesi



## Risk Değerleme

Finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskini değerlendirme amacıyla uygulanır. Bu sürecin en önemli kısmını, iç kontrollerin anlaşılması oluşturur.

**Planlanan bulma riski = Kabul edilebilir denetim riski / (Doğal risk x Kontrol riski)**

## Kontrol testleri (uygunluk)

Denetçi her bir işlem sınıfını denetim amacıyla bağlantılı olarak kontrolleri test ederek kontrol riskini değerlendirir.

## Kontrol testlerinin yöntemleri

- \*Kontrolleri yürüten personelle görüşme yapılması
- \*Belge , kayıt ve raporların incelenmesi
- \*Kontrollerin ilgili olduğu faaliyetlerin gözlemlenmesi
- \*Seçilmiş kontrollerle ilgili uygulamanın başından sonuna kadar aynen yapılması

## Tözel Testler

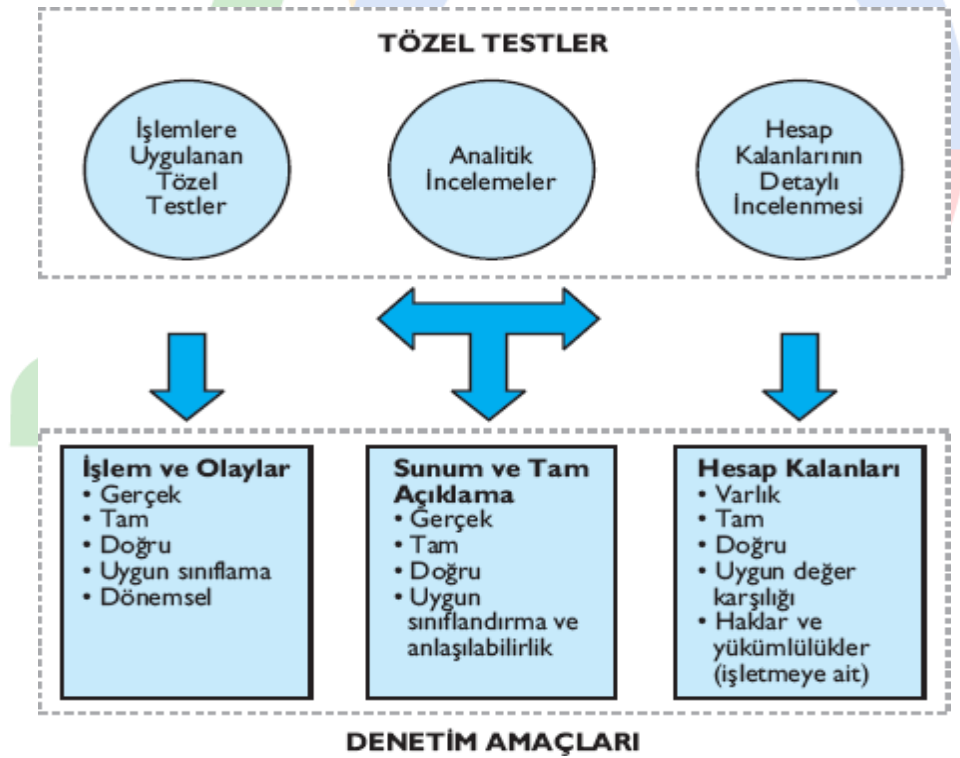
Finansal tablo kalemlerinin parasal tutarlarının doğruluğunu anlamak amacıyla uygulanır.

Tözel testleri 3 ana grupta inceleyebiliriz

**\*İşlemlere ilişkin tözel testler:** İşlemlerin gerçekleşmesi, tam olması, doğru olması, cari döneme ilişkin olması ve uygun şekilde hesaplara aktarılarak sınıflandırılmış olması amcalarına yönelik testlerdir.

**\*Analitik yöntemler:** Kaydedilmiş tutarların beklentilerle karşılaştırılmasını kapsar.

**\*Hesap Kalanlarının detaylı incelenmesi:** Bilanço ve gelir tablosunda yer alan büyük defter hesaplarının kalanlarının incelenmesi amacıyla yönelik bu testler, fiziksel incelemeler, doğrulamalar, belgelerin incelenmesi, işlemleri uygulayanlara görüşmeler ve tutarların yeniden incelenmesi gibi kanıt toplamaya yöneliktir.



## Denetim Programının Hazırlanması

Denetimde hangi tür testlerin kullanılacağı ve hangi yoğunlukta uygulanacağını seçimi, iç kontrollerin etkililiği ve doğal risklerin düzeyine bağlı olarak değişiklik gösterir. Aynı denetim işinin farklı işlem döngülerinde bile farklılık olabilir.

Denetçiler, risk değerlendirme yöntemleriyle belirlenmiş olan riskleri karşılayacak yeterli denetim kanıtı elde etmek için kontrol testleri, işlemlere ilişkin tözel testler, analitik yöntemler ve hesap bakiyelerinin detaylı incelenmesi şeklindeki testlerin birleşimini kullanırlar. Bu birleşime **bulgu/ kanıt karması** denir.

Denetçi, denetim testlerini en uygun şekilde belirlemek amacıyla yaptığı risk değerlendirmelerini takiben bu testlerin her biri için belirli denetim yöntemleri belirler. Bu denetim yöntemleri, denetimin performansını da ölçmeye yarayacak olan denetim programı şeklinde bir araya getirilir.



Denetimlerin çoğunda sorumlu ortak denetçi, denetim müdüründen kanıtları birleştirmesini ister. Birleştirilen kanıtlar onaylandıktan sonra sorumlu ortak; önemlilik, birleştirilmiş kanıtlar, doğal risk, kontrol riski, hile riski gibi hususları dikkate alarak bütün denetim amaçlarını tatmin edecek şekilde denetim programını hazırlar ya da mevcut programda gerekli değişiklikleri yapar. Genellikle denetim programlarına işlemlerle ilgili kontrol testleri ve tözel testler ile analitik incelemeler ve hesap bakiyelerine ilişkin detay testler de eklenir. Her bir işlem döngüsünün değerlendirilmesinde alt denetim programları kullanılır. Denetim standartlarına göre yazılı bir denetim programının hazırlanması gereklidir. Denetim programı, birçok işletmede en geniş veri tabanı oluşturacak şekilde bilgisayarda hazırlanır. Böyle programlar denetçiye planlama aşamasında hangi yordamları uygulayacağı konusunda da rehberlik eder.

## ÜNİTE -4 - İÇ DENETİM

### 1-İÇ DENETİMİN TANIMI VE İŞLEVİ

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 ekliliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacınayönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

#### İç denetimin işlevleri

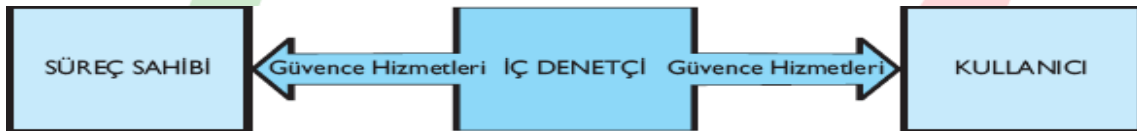
A-Güvence sağlama

B-Danışmanlık hizmetleri verme

#### A-G üvence Sağlama

Güvence sağlama işlevinin 3 tarafı vardır.

- 1- Bir kurum, faaliyet , işlev, süreç, sistem veya başka bir unsurun doğrudan içinde olan kişi veya grup (Süreç sahibi)
- 2- Değerlendirmeyi yapan kişi veya grup (İç denetçi)
- 3- Değerlendirmeyi kullanan kişi veya grup (Kullanıcı)

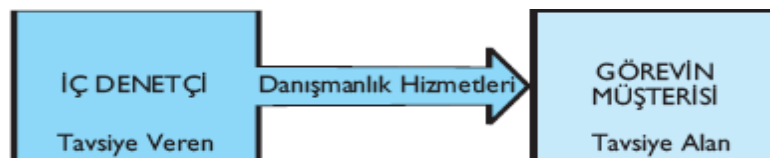


#### B-D anışmanlık hizmetleri verme

Herhangi bir idari sorumluluk üstlenmeden bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden, niteliği ve kapsamı denetlenen ile birlikte kararlaştırılan istişari faaliyetler ve bununla bağlantılı diğer hizmetlerdir.

Danışmanlık hizmeti vermenin 2 tarafı vardır.

- 1- Tavsiye veren kişi (İç denetçi)
- 2- Tavsiye talep eden veya alan kişi (görevin müşterisi)



İç denetçi, danışmanlık hizmeti verirken nesnelliliğini muhafaza etmeli ve idari sorumluluk almamalıdır.

#### İç denetçinin işlevleri

- İşletme faaliyetlerini izler,
- Faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol faaliyetleri ile ilgili önerilerde bulunur
- Kontrollerin uygunluğunu ve etkinliğini test eder

## İç denetimin faaliyetleri

- İşletmelerde mali raporlama sisteminin güvenilirliği
- Yasa ve düzenlemelere uygunluk
- Faaliyetlerin ekonomikliğı, etkinliğı ve verimliliğı

## 2-İÇ DENETİMİN STANDARTLARI

Oluşturulan uluslararası standartlar farklı endüstri ve ortamlarda ölçek ve özellikleri farklı kurumsal yapılarda gerçekleştirilen iç denetim faaliyetinden beklenen sonuçların etkili bir şekilde gerçekleştirilmesine imkan tanımaktadır.

UMUÇ : Uluslar arası mesleki uygulama çerçevesi

PPC : Mesleki uygulama konseyi : UMUÇ un onaylanmasını ve yayımlanmasını koordine etmek

Resmi Rehberikisınıfrehberden oluşmaktadır.

### 1-Zorunlu Rehber

Zorunlu rehber, titiz bir çalışma süreci sonucunda geliştirilmiş olup bu sürece ilgili tüm tarafların görüşlerinin alınması da dahildir.

3 zorunlu unsur

\*İç Denetimin tanımı

\*Etik kuralları

\* İç denetimin uluslararası mesleki uygulama standartları

### 2-Kuvvetle tavsiye edilen rehber

Resmi bir onay sürecinden geçerek IIA tarafından onaylanır. Bu rehberde IIA'nın iç denetim tanımının, etik kurallarının ve standartların etkili şekilde uygulanmasına yönelik uygulama esasları anlatılmaktadır.

Kuvvetle tavsiye edilen rehber unsurları;

\*Pozisyon Raporları

\*Uygulama önerileri

\* Uygulama rehberleri.

Bu standartlara uyum sağlamak esastır. Uyum sağlanamadığı durumlar özel durum açıklaması gerektirir.

Standartlar, iç denetim uygulamasının nasıl olması gerektiğini gösterir. Standartlar iç denetimlerin bulunduğu her türlü kurum ve şirkette iç denetim mesleğinin tamamına hizmet etmek için oluşturulur, Standartlar mesleki uygulama çerçevesi'nin bir parçasıdır.

Standartların yapısı

\*Nitelik standartlar

\*Performans standartları

**Nitelik Standartları:** İç denetim faaliyetlerini yürüten kurumların ve kişilerin özelliklerine yöneliktir.

**Performans Standartları:** İç denetim doğasını açıklar ve bu hizmetlerin performansını değerlendirmekte kullanılan kalite ölçütlerini sağlar.

### Standartın amaçları

\*İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak

\*Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik çerçeve oluşturmak

\*İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak

\*Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak

“Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” başlığı altında yer alan “Nitelik Standartları” ve “Performans Standartları” aşağıda kodlarıyla listelenen şu konuları ele almaktadır.

### Nitelik Standartları

- 1000 - Amaç, Yetki ve Sorumluluklar
- 1010 - İç Denetim Tanımının, Etik Kurallarının ve Standartların İç Denetim Yönetmeliğinde Tanınması
- 1100 - Bağımsızlık ve Objektiflik
- 1110 - Kurum içi Bağımsızlık
- 1111 - Yönetim Kurulu ile Doğrudan Etkileşim
- 1120 - Bireysel Objektiflik
- 1130 - Bağımsızlık veya Objektifliğin Bozulması
- 1200 - Yeterlilik ve Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1210 - Yeterlilik

- 1220 - Azami Mesleki Özen ve Dikkat
- 1230 - Sürekli Mesleki Gelişim
- 1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı
- 1310 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklilikleri
- 1311 - İç Değerlendirmeler
- 1312 - Dış Değerlendirmeler
- 1320 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama
- 1321 - "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına Uygundur" ibaresinin Kullanılması
- 1322 - Aykırılıkların Açıklanması

#### **Performans Standartları**

- 2000 - İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi
- 2010 - Planlama
- 2020 - Bildirim ve Onay
- 2030 - Kaynak Yönetimi
- 2040 - Politika ve Prosedürler
- 2050 - Eş Güdüm (Koordinasyon)
- 2060 - Üst Yönetim ve Yönetim Kuruluna Raporlamalar
- 2100 - İşin Niteliği
- 2110 - Yönetişim/Kurumsal Yönetim
- 2120 - Risk Yönetimi
- 2130 - Kontrol
- 2200 - Görev Planlaması
- 2201 - Planlamada Dikkate Alınması Gerekenler
- 2210 - Görev Amaçları
- 2220 - Görev Kapsamı
- 2230 - Görev Kaynaklarının Tahsisi
- 2240 - Görev İş Programı
- 2300 - Görevin Yapılması
- 2310 - Bilgilerin Tespiti ve Tanımlanması
- 2320 - Analiz ve Değerlendirme
- 2330 - Bilgilerin Kayıtlı Hâle Getirilmesi
- 2340 - Görevin Gözetim ve Kontrolü
- 2400 - Sonuçların Raporlanması
- 2410 - Raporlama Kıstasları
- 2420 - Raporlamaların Kalitesi
- 2421 - Hata ve Eksiklikler
- 2430 - "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'na Uygun Olarak Yapılmıştır" ibaresinin Kullanılması
- 2431 - Görevlendirmelerde Aykırılıkların Açıklanması
- 2440 - Sonuçların Dağıtımı
- 2500 - İlerlemenin Gözlenmesi
- 2600 - Yönetimin Artık (Bakiye) Riskleri Üstlenmesi

### **3-İÇ DENETİMİN İŞLETME ORGANİZASYONUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ**

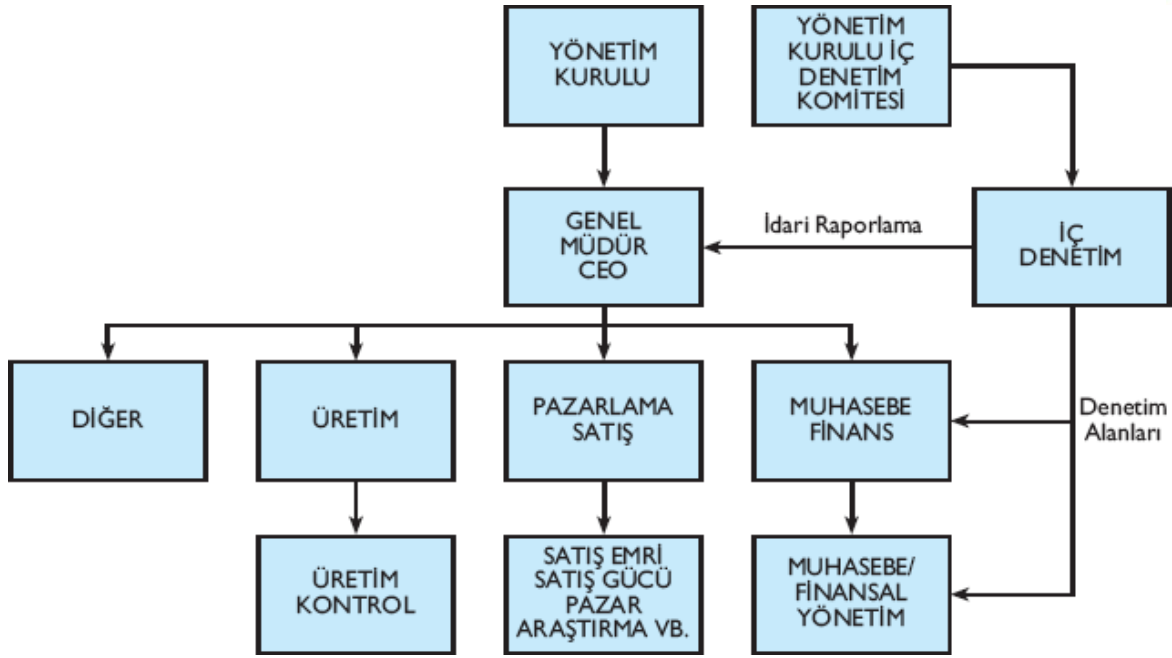
İç denetim günümüzde kurumun amaçlarına ulaşmasında yönetimin en temel yardımcılarından biri haline gelmiştir ve önemi günden güne daha da artan bir işlev konumundadır.

İç denetim, birey ve hata odaklı klasik yaklaşımın terk edildiği süreç odaklı yeni yaklaşımı ile proaktif bir işlev üstlenmiştir. Bu yeni işlevin diğer bir anlamı da "Değer Yaratmaktır"

İşletmelerde iç denetim faaliyetine önem verilmesi, yönetim tarafından gerekli ve yeterli kaynakların ayrılması, iç denetim biriminde nitelikli personelin görevlendirilmesinin ve gelişmelerinin sağlanması, çalışmalarının desteklenmesi, raporlarının öncelikle değerlendirilmesi ve gerekli aksiyonların alınması büyük önem taşımaktadır.

#### **İç denetim faaliyetinin işletmelerde başlatılabilmesi için 3 temel yaklaşım**

- \*İşletme içinde iç denetim birimi kurularak veya iç denetçi istihdam edilerek iç denetim faaliyetinin başlatılması
- \*İşletme dışı profesyonel bir kurumdan iç denetim hizmeti alınması
- \*İşletme içi ve dışı kaynakların birlikte kullanılması



İç denetim faaliyeti sadece işletme içi kaynaklarla yürütülen bir faaliyet olmayıp dış kaynak kullanımına da açık bir faaliyettir.

#### 4-KURUMSAL YÖNETİM , RISK YÖNETİMİ VE İÇ KONTROL – İÇ DENETİM İLİŞKİSİ

İç denetim, işletmenin risk yönetimi , kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına önemli katkılarda bulunan kuruma yardımcı olan bir faaliyettir.

#### 5-KURUMSAL YÖNETİM VE İÇ DENETİM

Kurumsal yönetim ile ilgili 4 temel ilke

**\*\*Adillik :** Şirket yönetiminin bütün hak sahiplerine karşı eşit davranmasının ifadesidir.

**\*\*Şeffaflık :** Şirketin kamuoyu ile doğru açık ve karşılaştırılabilir bilgi paylaşımını gerektirmektedir.

**\*\*Hesap verilebilirlik :** Yönetim kurulunun tepe yönetim performansını bağımsız bir şekilde izlemesini ve tepe yöneticilerin hissedarlara karşı hesap verebilirliğinin temin edilmesini gerektirmektedir.

**\*\*Sorumluluk :** Şirketlerin hissedarları için değer yaratırken toplumsal değerleri yansıtan kanun ve düzenlemelere uyum gösterecek şekilde faaliyet göstermesini ifade etmektedir.

#### 6-RISK YÖNETİMİ VE İÇ DENETİM

1990 lı yıllardan sonra dünyada yaşanan küreselleşme ile yaşanan teknolojik gelişmeler kurumların karşı karşıya kaldıkları riskleri önemli boyutta artırdı.

**Risk ;** şirketlerin ve kurumların hedeflerini gerçekleştirmelerini engelleyecek, kayıplara neden olabilecek her türlü olayın gerçekleşme olasılığı demektir.

Bu risklerin şirket tarafından en iyi şekilde değerlendirilip , ölçülmesi gereklidir. Batan bir çok şirketin en önemli eksikliği riskleri iyi yönetememesidir.

#### Risk yönetiminin 4 aşaması

- 1- Risklerin belirlenmesi
- 2- Risklerin ölçülmesi ve değerlendirilmesi
- 3- Risklerin yönetilmesi ile risklerin kontrol edilmesi
- 4- Denetimi ve raporlanması

Risk yönetimi 1990 lı yılların başından itibaren ABD ve Avrupa`da uygulanmaya başlandı.

Türkiye`de risk yönetimi konusunda yapılan ilk düzenleme 2001 yılında BDDK`nın yaptığı bir düzenleme oldu. Bu düzenleme ile bankaların bünyesinde oluşturulması gereken risk yönetiminin esasları belirlendi.

## Kurumsal risk yönetiminin şirkete sağladığı faydalar

- 1-Sürdürülebilir karlılık ve büyümenin sağlanması
- 2-Gelir dalgalanmalarının minimize edilmesi
- 3-Risk kararlarının daha sağlıklı alınması
- 4-Süprizlere hazırlıklı olunması
- 5-Stratejilerin ve alınan risklerin uyumlu olması
- 6-Fırsatların ve tehditlerin daha iyi tespit edilmesi
- 7-Rekabet gücünün artırılması
- 8-Etkili kaynak kullanımı
- 9-Yasa ve düzenlemelere uyum
- 10-İtibar ve güvenin korunması
- 11-Kurumsal yönetim kalitesinin sürekliliği
- 12-Şirket değerinin yükselmesi

## 7-İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Son yıllarda finans kurumları başta olmak üzere bir çok kurumun üzerinde durduğu en önemli konu iç kontrol olmuştur. Bunun temel nedeni ise 1980-1990 lı yıllarda iflas eden büyük kuruluşların yeterli iç kontrol mekanizmasını oluşturamamasıdır.

İç kontrolün amaçları

- 1-Finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlamak
- 2-Standartlaşmış süreçler ile faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini arttırmak
- 3-Kontrol sisteminin hem işletme içi hem de yasal düzenlemenin getirdiği kurallara uygunluğunu sağlanmasına yardımcı olmak

İç kontrol farklı sorumluluklar taşımakla birlikte tüm kurum personelinin içinde yer aldığı sayesinde süreklilik gösteren bir yapı, süreç ve sistemdir. İç kontrol, makul ölçüde güvenilirlik sağlar. İç denetimin etkinlik ve yerindelik denetimlerinin de katkısıyla işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, yasal ve kendi iç düzenlemelerine uygun şekilde faaliyet gösterilmesine imkan tanıyacak, işletmenin yasal yaptırımlarla karşılaşmasının önüne geçecek, gelir kayıplarının ve maddi kayıplarının oluşturmasına engel olacak, suiistimal ve dolandırıcılık girişimlerden kaynaklanan riskleri azaltacak, işletmenin itibarının korunmasına katkılarda bulunacak, işletmenin kar ve performans hedefine ulaşmasında yardımcı olarak hedeflerine ulaşmasına imkan sağlayacaktır.

## 8-KAMU YÖNETİMİ VE İÇ DENETİM

Kamu yönetiminde iç denetim faaliyetleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamıştır.

**Kamu mali yönetim ve kontrol sistemi 2 tür denetimi içermektedir.**

**1-İç Denetim :** İdarelerin üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu kapsamındaki görevler yürütülür.

**2-Dış Denetim :** TBMM adına görev yürüten Sayıştay tarafından gerçekleştirilir.

### Kamu yönetimi kanunuyla belirlenen iç denetçinin görevleri

- 1-Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek
- 2-Kaynakların etkili , ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak
- 3-Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak
- 4-Kamu idaresinin harcamalarının , mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının , amaç ve politikalara , kalkınma planına , programlara , stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.
- 5-Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak
- 6-Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak
- 7-Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılması gerekli durumlara rastlandığında ilgili idarenin üst amirine bildirmek

Kamu denetçisi olarak atanacakların 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48. Maddesinde belirtilen koşulları taşıması gerekir. Bu koşullar;

- 1-İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak iç denetim koordinasyon kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yükseköğrenim görmüş olmak
- 2-Kamu idaresinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya iç denetim koordinasyon kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak
- 3-Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak
- 5-İç denetim koordinasyon kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ile ticaretin ulusal sınırları ortadan kalkmış ve muhasebe , mali raporlama ve denetim uygulamalarında ortak bir dil oluşturulması önem kazanmıştır.

OECD , Dünya Bankası , Sarbanes Oxley kanunu ve AB Komisyonu kurumsal yönetim ilkeleri düzenlemelerinde bağımsız denetime önem vermişlerdir.

Denetimin amacı: işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat ve düzenlemeler çerçevesinde denetleyerek, değerlendirek gerçek durumu; ilgililerin bilgi ve kullanımına tarafsız bir şekilde sunmak olarak tanımlanmaktadır.

Bir işletmenin pay ve çıkar sahipleri olarak tanımladığımız tüm bu taraflar; iç ve dış denetçilerin gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin sonuçlarına göre değerlendirme yapmakta, karar almakta ve uygulama yapmaktadır.

Sermaye piyasalarında faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim esasları SPK tarafından belirlenmektedir.

## 10-İÇ DENETİMİN KAPSAMI VE AMAÇLARI

SPK'nın düzenlemelerine göre iç denetim, işletme yönetiminin amaçlarına hizmet etmek üzere işletme içinde oluşturulan bir değerlendirme mekanizması olup diğer faaliyetler yanında işletmenin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin araştırılması, değerlendirilmesi ve gözetimini içerir.

İç denetimin kapsamı ve amaçları işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile işletme yönetiminin isteklerine göre değişiklik gösterir.

Genelde iç denetim faaliyetleri aşağıdaki faaliyetlerden birini veya birkaçını kapsar.

- **Muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi:** Yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin kurulması, işletme yönetiminin sorumluluğunda olup sürekli özen ve dikkat gerektiren bir faaliyettir.
- **Finansal bilgiler ile faaliyet bilgilerinin incelenmesi:** Bu süreç; finansal bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan yordamlar ile işlemlere, kayıtlara ve yordamlara ilişkin detay testleri de içeren münferit kalemlerin özellikle araştırılması amacıyla kullanılan yöntemlerin gözden geçirilmesini kapsar.
- **İşletmenin, finansal nitelikli olmayan kontrolleri de dahil olmak üzere, faaliyetlerinin etkinliği ve yeterliliğinin gözden geçirilmesi,**
- **Kanunlar, diğer yasal gereklilikler ve düzenlemeler ile işletme yönetimi politikaları, kuralları ve diğer iç gerekliliklere uyumun gözden geçirilmesi.**

## 11-İÇ DENETİMİ İLE BAĞIMSIZ DENETÇİ ARASINDAKİ İLİŞKİ

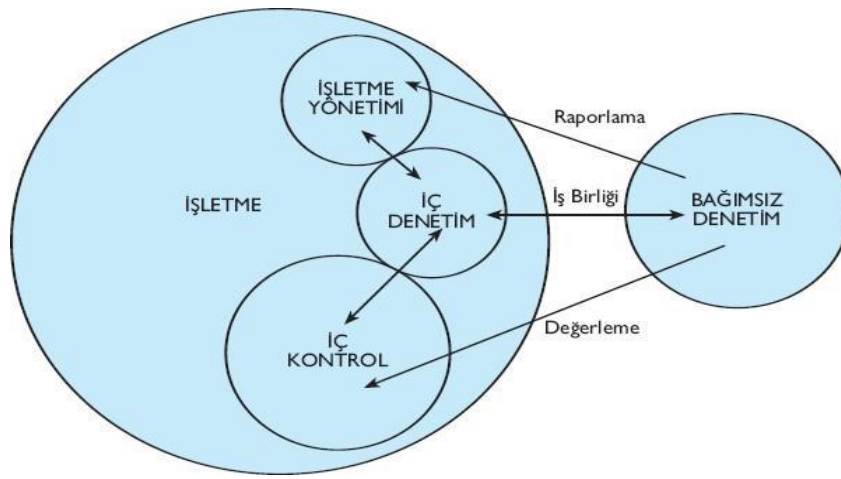
İç denetim rolü, işletme yönetimi tarafından belirlenir ve amaçları, bağımsız denetimden farklıdır. Buna göre iç denetim işlevinin amaçları, yönetimin isteklerine göre değişmekle birlikte bağımsız denetçinin öncelikli işi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin tespitidir. Diğer taraftan her iki denetim faaliyetinde de amaca ulaşmak için benzer yöntemler kullanılması nedeniyle iç denetimin belirli özellikleri, bağımsız denetim yordamlarının içeriği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yararlı olabilir.

İç Denetim, işletmenin bir parçasıdır. Dolayısıyla özerklik ve tarafsızlık seviyesi ne kadar yüksek olursa olsun bağımsız bir denetçinin finansal tablolar hakkında sağlıklı görüş verebilmesi için sahip olması gereken bağımsızlık seviyesine ulaşması mümkün değildir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim çalışması ile ilgili görüşünden tek başına sorumludur ve bu sorumluluk, iç denetim çalışmalarından yararlanmak suretiyle azaltılamaz. Finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında yapılan değerlendirmelerin tümü bağımsız denetçiye aittir.

Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki yanlış beyan riskini değerlendirebilmek için iç denetim faaliyetlerini yeterince kavrayarak bağımsız denetim planı ve yordamların sağlıklı bir şekilde belirler. Etkili bir iç denetim, bağımsız denetim yordamlarının içeriğine ve zamanlamasına etkinlik kazandırır; ancak söz konusu yordamları tamamen ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan bazı durumlarda bağımsız denetçi, iç denetim faaliyetlerini değerlendirmesi sonucunda bunların bağımsız denetim yordamlarına etkisi olmayacağı kanaatine ulaşabilir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimin planlanması sürecinde iç denetimin belirli denetim alanları itibarıyla finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilişkisinin bulunduğu kanaatine ulaşması hâlinde iç denetim işlevlerini ön değerlendirmeye alır. İç denetim işlevlerinin ön değerlendirmesi, bağımsız denetimin iç denetimin bağımsız denetim yordamının yapısı, zamanlaması ve kapsamı açısından yaratacağı değişikliklerin faydalarını belirlemesine etki eder.



**İç denetim işlevlerinin anlaşılmasında ve ön değerlendirmesinde iç denetim aşağıda belirtilen özellikleri esas alınır.**

**\*Örgüt Yapısındaki Konumu:** İç denetim işletme içindeki özel konumu ve bunun tarafsızlığa etkisidir.

**\*İç denetim işlevinin kapsamı:** işletme içinde uygulanan iç denetim işlevinin içeriği ve kapsamıdır.

**\*Teknik Yeterlilik:** iç denetimin teknik bakımından yeterli, eğitilmiş ve uzman kişiler tarafından yapıp yapılmadığı hususunun tespiti.

**\*Mesleki Özen:** İç denetimin planlama, denetleme, gözden geçirme ve belgeleme faaliyetlerinin uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği hususunun tespiti.

## 12-İÇ DENETİM ÇALIŞMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bağımsız denetçi, iç denetim çalışmalarından yararlanmayı planlarken iç denetimin ilgili döneme ilişkin taslak planını göz önünde bulundurur ve söz konusu planı, denetimin mümkün olan en erken aşamasında tartışmaya sunar.

Bağımsız denetçi, belirli bir iç denetim çalışmasını kullanacağı zaman bu çalışmanın bağımsız denetimin amacına uygunluğunu değerlendirir ve bu çalışma hakkında çeşitli bağımsız denetim tekniklerini uygular.

Bu değerlendirme, aşağıdaki hususların mevcut olup olmadığı dikkate alınarak yapılır.

- İç denetim çalışmasının yeterli teknik eğitimi ve ehliyeti olanlar tarafından yapılması ve çalışmada görev alan yardımcıların doğru bir şekilde yönlendirilip bu yardımcıların çalışmalarının uygun şekilde gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi,
- Ulaşılan sonuçların makul temellere dayanmasını teminen yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanması,
- Ulaşılan sonuçların koşullara uygunluğunun ve hazırlanan raporun yapılan çalışmanın sonuçlarıyla tutarlılığının sağlanması,
- İç denetim tarafından açıklanan istisnai hususların uygun şekilde çözüme kavuşturulması.

Belirli bir iç denetim çalışmasının değerlendirilmesinde kullanılan bağımsız denetim tekniğinin yapısı zamanlaması ve kapsamı, bağımsız denetçinin ilgili denetim alanına attığı önemli yanlışlık riski seviyesine iç denetim için yapılan ön değerlendirmeye ve iç denetim tarafından yapılan çalışmanın değerlendirilmesine göre değişir. Bu bağımsız denetim teknikleri, iç denetim tarafından hali hazırda incelenmiş bulunan bazı kalemlerin yeniden incelenmesini, diğer benzeri kalemlerin incelenmesini ve iç denetim yordamlarının gözlemlenmesini içerebilir. Bağımsız denetçi, değerlendirilen iç denetim çalışmasının sonuçlarını ve bu çalışma üzerinde uygulanan bağımsız denetim tekniklerini belgelendirmek zorundadır.