

ÜNİTE 5

BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ORTAMINDA DENETİM BİLGİ TEKNOLOJİSİ (BT) NEDİR

Bilgi Teknolojisi : Bilgiyi yaratmaya, değiştirmeye, saklamaya, kullanmaya, çoğaltmaya, paylaşmaya, geliştirmeye, bütünleşik ve etkileşimli hale getirmeye yönelik karmaşık yapının tümüdür.

Bilgi : verinin işlenerek kullanılabilir, anlamlı ve yararlı biçimde dönüştürülmesiyle oluşur.

BT ortamında gerçekleştirilecek bir dış ya da iç denetim, öncelikle BT'yi anlamakla başlamalıdır. BT kontrollerinin iki önemli ögesi vardır.

1 – İşletme kontrollerinin BT ortamında yapılması 2 – BT'nin kontrolüdür.

İŞLETMELERDE BİLGİ TEKNOLOJİLERİ ORTAMI

Bilgisayar Donanımı ve Yazılımı

Bilgisayar Donanımı : Bilgisayar sistemine ilişkin fiziksel öğeler bütünüdür.

Yazılım (Software) : Bilgi işleme amacıyla donanımın çeşitli bileşenlerinin işlevini sağlayan ve denetleyen her türdeki programlardan oluşur.

NOT : Donanıma yaşam veren, yazılımdır.

Bilgisayar Programı : Belirli bir işi yerine getirmek üzere ayrıntılı komutlardan oluşan ve özel bir dille hazırlanan programlardır.

Yazılım programları iki ana grupta ele alınır.

- Uygulama Yazılımı
- Sistem yazılımı

Uygulama Yazılımı : Kullanıcının özel uygulamalarına ilişkin gereksinimlerini karşılamak üzere hazırlanmış programlardır.

Sistem Yazılımı : Uygulama programlarındaki komutları yorumlayarak bunları nasıl yürüteceğini donanıma söyleyen programlar dizisidir.

- Sistem yazılımının en önemli yanın işletim sistemi oluşturur.

İşletim Sistemi : Ana işlem birimindeki işlemleri denetleyen programlar bütünüdür.

BİLGİ İŞLETİM SİSTEMLERİ

Elektronik bilgi işleme veya bilgisayarlara bilgi işleme sistemleri iki ana başlıkta ele alınır.

- Yığın İşlem sistemleri
- Çevrim içi sistemler
 - Yığın işlem ve çevrim içi işlem ayrımı, bilgisayarların karakteristiklerinin ve bilgi işlem yaklaşımlarını temel alır.

Yığın İşlem Sistemleri

Yığın işlem, genel anlamıyla benzer işlemlerin bir araya getirilmesi, gruplanması ve işlenmesidir. Bu ilişkilerin gruplanmasında, sayı ve zaman rol oynar; bir gün veya bir hafta boyunca biriktirilen belgelerin işlenmesi örnek verilebilir.

Yığın işlemin bir türü de belirli bir manyetik ortamda biriktirilen bilgilerin bilgisayara girilmesidir.

Ana işlem biriminin doğrudan denetimi altında olmadan bağımsızca işlem yapılması, çevrim dışı (off-line) olarak adlandırılır.

Çevrim İçi İşlem Sistemi

Çevrim içi işlem sistemi, yığın işlem sisteminin tersine beklemeksizin ve veri biriktirmeksizin işlem yapılmasını öngürür. Bu yaklaşım, işlemlerin bir çevrim içi terminalden doğrudan ana işlem birimine girilmesine dayanır.

Çevrim içi sistemlerin de iki farklı şekilde ele alınması gerekmektedir.

- Çevrim içi yığın işlem
- Çevrim içi gerçek zamanlı işlem.

Çevrim içi Yığın İşlem: Veri bilgisayara doğrudan verilir ve daha sonra, yani farklı bir zamanda, işlenmek üzere elektronik olarak saklanır.

Çevrim İçi Gerçek Zamanlı İşlem : Verinin anında yani zaman farkı gözetmeksizin işlenmesi demektir. Kullanıcı bilgiyi beklemeksizin girer ve gereksindiği çıktıyı da anında alabilir.

Veri Tabanı Sistemi

Veri tabanı, birbiriyle ilişkili kütüklerin birleştirilerek birbirinden bağımsız alanlarda ortaklaşa kullanımına olanak veren bir yapılandırma. Veri tabanı uygulamasıyla bir işletmeye ilişkin tüm bilgiler, ortak kullanıma açık hale gelir.

Veri Tabanı Uygulaması

- Verilerin birden fazla yerde gereksizce saklanmasını önler,
- Belirlenmiş olan bir konudaki tüm bilgileri kapsar,
- Bilgilerin çelişmesini önleyerek tutarlılığı sağlar,
- Disk belleğine tasarruf sağlar,
- Veriye erişimi hızlandırır,
- Kullanıcının öğrenmesi kolaydır.

NOT : Veri tabanı, Veri Tabanı Yönetim Sistemi VYTS adı verilen gelişmiş bir yazılıma bağlı olarak işlev görür.

BT ORTAMINDA DENETİM

İşletme; BT ortamında doğru ve güvenilir finansal tabloları zamanında elde etmek, tüm işletme süreçlerinin etkin ve verimli bir yapıda çalışmasını sağlamak ve işletme politika ve yordamlarına uygun faaliyet yürütebilmek için sistemini kontrollere metodolojik olarak önemli ve sistematik biçimde işletmelidir.

Bu kontrollerin belirtilen şekilde oluşturulması yönetimin görevidir.

BT Sistemlerinde Denetimin Gerekliliği

İşletmelerde kullanılan BT sistemlerinin yerine getirdiği görevlere ilişkin örnekler:

* BT sistemleri, işletmenin bilgi işleme süreçleri kapsamındaki yönetim bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi uygulamalarının tamamını birleştiren kaynak planlama sistemleriyle bütünleştirilmiş, böylelikle başlama, kayıt, işleme, finansal bilgilerin raporlanması işlemleri de çok büyük ölçüde otomatik olarak gerçekleştirir.

* Elektronik veri değişimi ve elektronik fon transfer sistemleri, kağıtsız ortamda siparişleri ve ödemeleri bir bilgisayardan diğerine geçmektedir.

* Sistemler, müşterilerine çok çeşitli elektronik hizmetler sunmaktadır.

* Karmaşık, sezgisel yazılımlar kullanan otomatikleştirilmiş usulama sistemleri eğer/ozaman kuralına göre karar almakta ve karar desteği sağlamaktadır.

* Algoritmaları ve formülleri içeren gelişmiş uygulama yazımlarıyla otomatik olarak komisyonları, şüpheli alacak hesaplarını, yeniden siparişleri, borç rezervlerini, kredileri, emeklilik fonlarını ve daha birçok işlemlerle çeşitli karmaşık hesaplamaları gerçekleştirmektedir.

Bu durumda finansal tablo denetimi;

BT'nin finansal tablo üretimini gerçekleştirmek için gereksindiği ve kullandığı, yönetim bilgi sisteminin bütünleşik yapısında çok farklı ve çeşitli noktalarda yer alan, finansal ve işletimsel işletme süreçlerinin tümünü içeren bilgi işleme uygulamalarının denetlenmesi olarak algılanır.

- Sonuç olarak denetçi, öncelikle finansal raporlama hedeflerini etkileyen BT kontrollerini tanımlamalıdır.

BT'NİN İÇ KONTROLE ETKİSİ

İç kontrol, beş bileşenden oluşmaktadır.

- Kontrol ortamı
- Risk belirlemesi
- Kontrol eylemleri
- Bilgi ve iletişim
- İzleme

Bir işletmenin kullandığı BT, iç kontrolün bu beş bileşenini; işletmenin finansal raporlama, işlemler veya amaçların uygunluğu ve işletme fonksiyonunun veya işlem birimlerinin başarısıyla ilgili olarak etkilemektedir.

İç kontrolün verimli ve etkin çalışması için sağladığı yararlar ;

- BT, potansiyel olarak iç kontrolün önceden tanımlanmış işletme kurallarının sürekli olarak uygulanmasını ve yürütülmekte olan geniş hacimdeki işlemlerin ve verilerin karmaşık hesaplamalarını yerine getirir.
- Bilginin zamanlılığını, elde edilebilirliğini ve doğruluğunu artırır.
- Bilginin ek analizlerini kolaylaştırır.
- Varlık hareketlerini ve bunlara ilişkin politikaların ve yordamların izlenme yeteneğini artırır.
- Kontrollerin, hataları ve hileleri atlama ve kaçırma riskini azaltır.
- Uygulamadaki, veri tabanındaki ve işletim sistemindeki güvenlik kontrolleri uygulamasıyla görev ayrımlarının etkinliğinin başarısını artırır.

BT kullanımının iç kontrol üzerindeki riskleri ;

- Verinin doğru olmayan biçimde işlenmesini ve yanlış veri işlenmesini yaratabilecek sistemlere veya programlara güven duymak.
- Verinin yıkımına yol açacak yetkisiz erişim veya verinin uygunsuz biçimde değiştirilmesi yetkisiz veya mevcut olmayan işlemlerin kaydedilmesi dahil veya işlemlerin hatalı kaydı
- Ana kütüklerdeki bilgilerin yetkisiz değiştirilmesi
- Sistemlerin ve programların yetkisiz değiştirilmesi
- Uygun olmayan ele dayalı müdahaleler
- Olası veri kayıpları.

BT ORTAMINDA DENETİM YAKLAŞIMLARI

BT ortamında denetimin üç yaklaşımı vardır 1- Bilgisayarın Çevresinden Denetim

2- Bilgisayarın İçinden Denetim 3- Bilgisayarla Denetim

1- Bilgisayarın Çevresinden Denetim

Denetçi, bilgisayar ortamında yer alan girdi, çıktı sürecinin öğelerine doğrudan ulaşabilir durumda değildir ve bu denetçinin denetim izlerini görememesine yol açacaktır. Bu durumda denetçi. Bilgisayarın çevresinden denetim yapmak zorunda kalır. Bu bilgisayara bypass yapmak yapmaktır. Denetçi, girdileri ve çıktıları inceleyecek; ancak bu girdilere ilişkin işlemlerin bilgisayarda nasıl yürütüldüğünü ve neye göre çıktı verdiğini incelemeyecektir.

Bu yaklaşım, bilgisayarı bir kara kutu olarak görmek olarak tanımlamakta olup yetersiz ve sonuçlarına güvenilmeyecek bir denetim yaklaşımıdır.

Bu yaklaşımın en zayıf yanı, sistemin ve program mantığının doğruluğunu belirleyememesidir. 2 –

Bilgisayarın İçinden Denetim

Denetçi, bilgisayar kullanan muhasebe sistemleriyle ilgili olarak bilgisayar olgusunu dışlamayan yani bilgisayarı kara kutu olarak görmeyen, bir yaklaşımı benimsemek durumundadır. Bu ise denetçinin bilgisayarın içinden denetim ve bilgisayarla denetim yaklaşımlarını içeren bir çalışmayı denetimde devreye sokması anlamına gelir.

Bu süreçte denetçi; otomatik bilgi işleme adımlarını, programlama mantığını, biçimleme rutinlerini, sistemdeki programlanmış kontrollerin yapısını tanımaya ve anlamaya çalışacaktır.

3 – Bilgisayarla Denetim

Bu yaklaşım, BDDT'nin bir türü olarak anılan ve veri analizleri yaparak denetçinin denetim etkinliğini çok önemli ölçüde artıran yazılımlar kullanmasını içermektedir.

Bu tekniklerin başında gelen hatta birçoğunu içine alarak oluşturulmuş olan ve denetçinin tözel testleri de kullanacağı en önemli teknik, genelleştirilmiş denetim yazılımıdır.

GDY : denetçilerin gereksindiği belirli bilgi işleme işlevlerini yerine getirmek için düzenlenmiş bilgisayar programı veya programları dizisi olarak tanımlanabilir.

BT'de yer alan kontrollerin çeşitliliğine ve ölçülerinin farklılığına rağmen denetimin aşağıda belirtilen temel noktaları içermesi önerilmektedir.

- Önemli hesapların elde edilmesi, kaydedilmesi, işlenmesi ve raporlanması üzerindeki kontroller ve finansal tablolarda ifade edilen açıklamalar ve ilgili savlar,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması üzerine kontroller,
- Hile önleyici programlar ve kontroller
- Diğer kontrollere bağımlı olan, genel BT kontrollerini içeren kontroller,
- Önemli, rutin olmayan ve sistematik olmayan yargıları ve tahminleri içeren hesaplar gibi işlemler üzerinde kontroller
- Büyük deftere işlem toplamlarını girmek, büyük deftere günlük defter girişlerini belgelendirmek, kaydetmek ve işlemek; finansal tablolardaki mükerrer olan ve olmayan ayarlamaları kaydetmek için kullanılan yordamlar üzerinde kontroller.

BT ORTAMINDA DENETİMİN TEMEL SÜRECİ

- 1 – BT ortamına özgü denetim amacının belirlenmesi ve denetim planının yapılması
 - İlk adım BT çevresini anlaşılmasıdır.
- 2 – BT temelli iç kontrolün değerlemesi ve risklerin belirlenmesi
 - Risk değerlemesi yapma olanağı elde eden denetçi, genel kontroller ve uygulama kontrollerini gözden geçirmeye başlayacaktır. Denetçi böylelikle kontrol risk düzeyini yani iç kontrolün hataları ve/veya hileleri önleyememe risk düzeyini azaltmak istemektedir.
- 3 – BT ortamı kontrol terslerinin yapılması (BDDT kullanımı)
- 4 – Tözel Testlerin yapılması ve değerlemesi (BDDT Kullanımı)
 - Tözel testlerin gerçekleştirilmesi için geleneksel denetim teknikleri, fiziksel gözlemler, soruşturmalar, yeniden hesaplamalar, destekleyici kayıtların ve belgelerin incelenmesiyle yönetimle görüşülmesi gibi teknikler kullanılır.
- 5 – Denetimin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması

Genel Kontroller

Genel kontroller, işlemlerini BT ortamında yürüten bir işletmenin çok geniş bir kesimine ya da tümüne uygulanan ve onların faaliyetlerini güvence altına alan politikaları ve yordamları ifade etmektedir. Denetçinin bu kontrollerle ilgili olarak göz önünde tutması gerekenler ;

- Örgütsel kontroller
- İşletmenin güvenlik programlarının planlanması ve yönetimi üzerindeki kontroller
- Bilgisayar kaynaklarına yetkisiz erişimleri, değişimleri, kayıpları önleyen ve açığa çıkaran erişim kontrolleri
- Uygulamayazılımlarının kullanılması, geliştirilmesi ve değişiklikleri üzerindeki kontroller
- Sistem yazılımları üzerindeki kontroller
- BT ile ilgili hizmetlerin sürekliliğini sağlayıcı kotroller.

Genel kontroller aşağıdaki gibidir;

- İletişim kontrolleri
- İşletim sistemleri kontrolleri
- Veri kaynağı kontrolleri
- Sistem geliştirme kontrolleri
- Sistem bakım kontrolleri
- Bilgi işlem merkezi güvenliği kontrolü
- Veri iletişim kontrolleri
- Elektronik veri değişim kontrolleri

Örgütsel Kontroller

Örgütsel bir kontrol kurma gereksinmesi ; genellikle hilelerin bilgi işleme noktasından, hataların ise örgütsel bozukluklardan kaynaklanmasından ileri gelmektedir.

Örgütsel kontrolde, öncelikle bilgi işlem bölümünün işletmedeki yeri ve diğer bölümlerle ilişkisi belirlenmelidir.

Burada iki temel nokta ;

- İşlemlerin yetki alanları içinde ve onay görerek yapılması
 - İşlemlerin kaydında girdi verilerinin tamlığı ve kesinliği konusundaki muhasebe bölümü sorumluluğunun bilgi işlem bölümündeki kontrollerle destelenmesidir.
- Kontrol etkinliğinin sağlanması amacıyla bilgisayar çevresindeki ayrımlar :
- Bilme gereksinmesi temelinde olmak üzere “ bilginin ayrımı “

- Belli görevlerin örgütsel ayırımına dayalı “ işlemlerin ayrımı “
- Çalışanların ayrımı
- Kayıtların ayrımı
- Kayıt tutmanın ayrımı
- Defter tutma basamaklarında ayırım
- Denetlemenin, faaliyet sorumluluklarından ayrılması.

İşletim Sistemi Kontrolleri

İşletim sistemi, yazılım, bellek ve donanımdan oluşur.

İşletim sistemi özellikle bir donanımın yazılım düzeyindeki özünü oluşturur

İşletim sistemi, ana işlem birimindeki işlemleri denetleyen programlar bütünüdür.

Giriş-çıkış ve bellek işlevlerini kontrol ederek birden fazla kullanıcının bilgisayar uygulamalarına, ortak bilgisayar kaynaklarına erişimini kolaylaştırır.

Bir işletim sistemi beş temel kontrol amacı yerine getirmelidir. 1 – Kendini kullanıcılarından koruyabilmelidir.

2– Kullanıcıyı diğer kullanıcılardan koruyabilmelidir. 3 – kullanıcıları kendinden koruyabilmelidir.

4 – kendisinden korunmuş olmalıdır. 5 – çevresinden korunmuş olmalıdır.

Veri Kaynağı Kontrolleri

Veri kaynağı kontrolleri, geleneksel yedekleme kontrollerini ve veri tabanı yönetim sistemi kontrollerini içerir.

Yedekleme kontrolleri : işletme uygulamalarına ilişkin manyetik ortamlarda yer alan çok büyük veri evrenleridir. Bunların özenle korunması, yedeklenmesi ve saklanması gerekir.

Veri tabanı yönetim sistemi kontrolleri : iki ana kategoride ele alınabilir. Bunlar ; erişim kontrolleri, fiziksel güvenlik ve yedekleme kontrolleridir.

Erişim Kontrolleri : korunması gerekli veriye zarar verilmesine, değiştirilmesine yok edilmesine ve görülmesine yönelik her türlü yetkisiz erişimi önlemek amacıyla oluşturulur.

* Çok kullanılan bir uygulama, erişimde parola ve kullanıcı kodu kullanılmasıdır.

* Dış tehditlere karşı güvenlik duvarı(firewall), muhasebe bilgilerinin güvenliği açısından işletmelerin alacakları önlemlerdir.

Güvenlik Duvarı : işletmenin kendi iç bilgisayar ağını inşa etmek için İnternet ağ yapısında kullandığı standartları ve web teknolojisini kullanması olarak tanımlanabilir. İnterneti dış ağlardan (internetten) ayıran bir duvardır.

Veri tabanı yönetim sisteminde, yedekleme ve veri kurtarmada dört temel özellik bulunur. 1 - Tüm veri tabanının periyodik olarak yedeklenmesidir.

- Bu yedekleme işleminin günde bir kez otomatik olarak yapılması gereklidir.
 - 2 – bilgisayarda yürütülen tüm işlemler için bir işlem günlüğü kütüğü oluşturulmasıdır.
 - 3 – kontrol noktası : sistem işlem günlüğü ileri veri tabanı değişim günlüğünün uyumunu sağladığı sırada tüm bilgi işlemeyi askıya alır.
 - 4 – veri kurtarma modülü : bu modül, günlükleri ve yedek kütükleri kullanarak ortaya çıkan bir başarısızlıktan sonra veriyi kurtarma ve sistemi yeni baştan başlatma olanağı yaratır.

Sistem Geliştirme Kontrolleri

Sistem geliştirme, sistem veya sistemlerin amaçlarına uygun olarak işlemlerini sağlayan bir süreçtir. Sistem geliştirmede, bir sistemin işleyişi o sistemin nasıl işleyeceği konusunda önceden belirlenmiş hedeflerle karşılanır.

Sistemin geliştirilmesi, kullanılmakta olan bilgisayar sisteminin donanım ve yazılım olarak bir dizi işletme gereksinmesine artık yetmemesinden ya da ileride yetmeyeceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Bu süreçte yer alan kontrollerin, yöneticilerin ve kullanıcı bölümlerin gereksinimlerini karşılayacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla göz önüne alınacak önemli noktalar :

- Standart belgelerin kullanılması
- Standart yöntemlerin kullanılması
- Yeni uygulamaların tasarlanması ve program değişikliklerinin ancak yetkili organlarca yapılabilmesi için belirli yöntemlerin getirilmesi
- Uygulamadan önce gerekli sınamaların yapılması
- Program ve belgeleri koruyucu bir sistemin oluşturulması

Sistem Bakım Kontrolleri

Bu alandaki kontroller iki noktada oluşturulabilir.

- Bakımın yetkilendirilmesi, test edilmesi ve yetkilendirilmesine ilişkin kontroller
- Kaynak program kitaplık kontrolleridir.

Bilgi İşlem Merkezi Kontrolleri ve Güvenliği

İşletmenin tüm verilerinin işlendiği, saklandığı, iletildiği bilgi işlem merkezlerinin (BİM) ve bilgisayar sisteminin çok iyi korunması.

BİM 'le ilgili özel koruma önlemlerinin alınması zorunludur.

Veri İletişim Kontrolleri

Veri iletişimi, verinin bir merkezden alıcı diğer bir noktaya iletilmesidir.

Veri iletişim sistemleri, veriyi iletişim hatları üzerinden veya uydular aracılığıyla ileten sistemlerdir. Veri iletişiminin beş temel bileşeni vardır.;

- Gönderme birimi : terminal, mikrobilgisayar, mini bilgisayar, anabilgisayar, giriş/çıkış birimleri
- İletişim ana birimleri : modem, Multiplexor, konsatratör, faks
- İletişim hatları : Telefon hatları, coaxial kabloları, uydular, mikrodalga sistemler
- Alıcı birimler : Bilgisayar
- İletişim yazılımı

Veri iletişim sistemleri, teknolojik bağlamda iki ana kategoride risk ortaya koyar :

- Ekipman yetersizliği
- İletimi bozmaya yönelik girişimler.

Elektronik Veri Değişim Kontrolleri

EVD (Elektronik Veri Değişim : Bilgisayarda işlenebilir duruma getirilmiş standart formattaki işletme bilgilerinin işletmeler arasındaki değişimidir.

- EVD işletmeler arası bir uygulamadır.
- İşlem, veri değişiminde bulunan her işletmenin kendi bilgi sisteminde otomatik olarak işlenir.
 - İşlenen bilginin standart bir formatta karşı işletmeye iletilmesidir. EVD kontrolleri üç alanda oluşturulmalıdır.
- İşlemlerim yetkilendirilmesi ve geçerli kılınması
- Erişim kontrolleri
- EVD denetim izi günlüklerinin oluşturulması

Uygulama Kontrolleri

Uygulama Kontrolleri,

- Girdi verisinin, doğru, tam, yetkilendirilmiş olmasını,
- Verinin kabul edilebilir bir zaman aralığında işlenmesini,
- Verinin doğru ve tam olarak elde edilmesini,
- Bir kaydın, girdiden saklamaya ve çıktısının elde edilmesine kadarki süreçte izinin sürülebilir olmasını sağlamak üzere tasarlanmış kontrolleridir.

Uygulama kontrolleri; ücretler, satışlar, satın almalar, ödemeler, tahsilatlar, stoklar gibi işletmenin bilgisayarda yürütülen işlem döngülerine ilişkin uygulama yazılımlarına yerleştirilen kontrollerdir.

Uygulama kontroller,

- Girdi
- Bilgi işleme
- Çıktı, alanlarında yer alan kontrollerden oluşur.

1 - **Girdi Kontrolleri**

Kontroller açısından gerek kullanıcıların gerekse denetçilerin en yoğun biçimde dikkat göstermeleri gereken alandır. Çünkü hataların ve hilelerin kaynaklanabileceği en duyarlı nokta, girdi noktasıdır. Girdi kontrolleri aşağıdaki gibi sınıflandırılır.

- Kaynak belge kontrolleri
- Veri kodlama kontrolleri
- Yığın işlem kontrolleri
- Girdi geçerlilik kontrolleri
- Genelleştirilmiş veri girdi sistemleri

A – Kaynak Belge Kontrolleri : Sistemde fiziksel olarak yer alan kaynak belgeler, işlemlerin başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

Kaynak belgelerde üzerinde yapılacak herhangi bir hata veya hile eğer yakalanamazsa, bu tür girdilerin sistemin sonraki aşamalarında saptanması güçleşecektir.

** hatalı çıktı, hatalı girdinin sonucudur.

B – Veri Kodlama Kontrolleri : Muhasebede yürütülen uygulamaların birçoğu, bir tanımlama kodunu gerektirmektedir.

C – Yığın İşlem Kontrolleri : Çok sayıda işlemin bilgisayarda işlenmesinde etkin bir kontrol, işlemlerin yığın olarak işlenebilme özelliğine dayalı olarak yaratılabilir. Muhasebe verilerinin bilgisayar kullanılan işletmelerde çoğunlukla yığın işleme dayalı olarak yapıldığını görürüz

Yığın işlemede hataları ortadan kaldırmak için işlenecek veri yığınlarının uygun bir ölçüsünün olması gerekir.

Yığınlar ne denli küçük tutulursa o kadar çok iş gerekecektir. Çünkü her yığın için yığına eşlik eden ve yığın tanımlayan bir iletim föyünün düzenlenmesi gerekmektedir.

İletim föyü, yığın kontrolde çok işlevsel bir araçtır. Bu föy, aşağıdaki öğeleri taşımalıdır.

- Bir yığın numarası
- Yığın tarihi
- İşlem kodu
- Yığındaki kayıt sayısı
- Parasal tutarların toplamı
- Parasal olmayan nitelikteki sayıların toplamı

D–Girdi Geçerlilik Kontrolleri : İşlem verisini işlenmeden önce kontrol ederek hataları ortaya çıkaran program kontrollerinden oluşmaktadır.

Bu kontroller;

- Kodun geçerliliği
- Karakterin geçerliliği
- Alan boyutunun geçerliliği
- Sıra kontrolü
- Uygulamaya ilişkin kontroller

E – Genelleştirilmiş Veri Girdi Sistemleri : Girdi geçerlilik yordamları üzerinde yüksek düzeyde bir kontrol sağlayabilmek için bazı işletmelerce genelleştirilmiş veri girdi sistemi GVGS kullanılmaktadır. GVGS yaklaşımının üç üstünlüğü vardır.

- Tüm veri girişlerinin ortak bir sistem tarafından yerine getirilmesinden yararlanarak kontrol olanağı sağlamak
- Her bir muhasebe bilgi sistemi uygulamasında veri geçerliliği için standart oluşturularak kontrol sağlanır
- Sistem geliştirme etkinliğinin bu şekilde artırılmasıdır.

2 – Bilgi İşleme Kontrolleri :

İşlemler, girdi adımını aştıktan sonra sistemin sistemin bilgi işleme adımına girer. Bilgi işlem kontrolleri üç kategoride incelenir.

- Geçiş kontrolleri
- İşletmen (Operatör)kontrolleri
- Denetim izi kontrolleri

A –Geçiş Kontrolleri : yığın işlem özelliklerini kullanan son derece etkin bilgi işleme kontrolleridir. Bu kontroller, sistem içindeki her bir geçişin tam ve doğru olarak işlenmesini sağlar. Bu uygulamada dört geçiş bulunmaktadır.

Geçiş 1 : Satış verisinin girilmesi Geçiş 2 : Alacakların günlenmesi Geçiş 3 : Stokların günlenmesi
Geçiş 4 : Çıktı.

B – İşletmen Kontrolleri : Bazen kayıtların bir yığın için kontrol toplamalarını girmek, kimi işlemler için parametrik değerler sağlamak ve farklı noktalardan bir programı faaliyete geçirmek gibi bazı eylemleri başlatmada işletmen'in sisteme müdahalesi gerekir.

C –Denetim İzi Kontrolleri : Bir denetim izinin korunması, bilgi işleme kontrollerinin önemli bir amacı olmalıdır.

3 – Çıktı Kontrolleri

Çıktıların doğruluğu ve güvenilirliği üzerinde durulan kontrollerin varlığına ve etkinliğine bağlıdır. Girdiler üzerindeki kontroller ve bilgi işleme kontrolleri gerektiği gibi oluşturulmuş ise bilgisayar çıktıları üzerinde yüksek düzeyde bir güvenilirlik de yaratılmış olur.

Çıktıların kontrolü açısından üzerinde durulması gereken üç temel unsur :

- Çıktıların doğrulanması

- Çıktıların dağıtımı
- Özel raporlar

BT ORTAMINDA KONTROL TESTLERİ

Denetçi, işletmenin iç kontrolünde yer alan muhasebe kontrollerini incelemiş; bu kontrollerin varlığını, işleyişini, etkinliğini görmüş ve sonuçta iç kontrolün etkinliği konusunda da bir yargıya varmıştır. Denetçi, eğer bu etkinlik düzeyini yeterli; yani iç kontrolü güvenilir bulmuşsa kontrol testlerini yapma aşamasına geçer.

Denetçinin kontrol testlerinde etkin olarak kullanabileceği yöntemlerden başlıcaları ;

- Veri Testi Tekniği
- Bütünleşik Test Tekniği
- Paralel Benzetimdir.

A – Veri Testi Tekniği

Burada temel amaç : sistemdeki programlanmış kontrollerin işlev görüp görmediğinin denetçi tarafından test edilmesidir. Kullanılacak test verisi denetçi tarafından belirlenir.

Test verisi, işletmenin uygulama programlarını kullanarak işlenir ve elde edilen sonuçlar, beklenen sonuçlarla karşılaştırılır.

B – Bütünleşik Test Tekniği

BTT ile denetçi, işletme uygulama programlarının mantığını ve kontrollerini tüm muhasebe bilgi sistemini içerecek biçimde test edilebilir. Veri testinin bir türü olan bu teknikte denetçi, hayali kayıtlar oluşturup bu kayıtları süregelen bir temelde kukla verilerle çalıştırılabilir ve testin etkinliği önemli ölçüde artırılmıştır.

C –Paralel Benzetim

Paralel benzetim, bir muhasebe uygulamasında verinin, işletmenin ve denetçinin programlarında paralel olarak işlenmesi sürecidir. Paralel sonuçlar elle veya bilgisayarla karşılaştırılır.

BT ORTAMINDA TÖZEL TESTLER

Denetçi, bu adımlardaki kullanıcı kontrollerinin güvenilir olduğu kanısına varırsa tözel testlerin tasarımına geçecek ve tözel testlerini gerçekleştirilecektir.

Tözel denetim testleri, finansal tablolarda yer alan parasal hataları ve yanlışlıkları ortaya çıkarmak için yapılan testlerdir.

Kontrol yordamlarının önlemler olarak iç kontrolün içinde yer almalarına karşın bu kontrolleri aşan hata ve hileleri bulup ortaya çıkarmak ve finansal tablolarda yer alan bilgilerin yanlışlıklarını belirlemek, tözel testlerin yapısıyla olanaklıdır.

İşletmelerin hazırladığı finansal tabloların niteliği ve tözel testlerin ölçüsü, o işletmedeki muhasebe kontrolleri ve bu bağlamda iç kontrolün etkinliğiyle doğrudan ilgilidir.

Tözel Testlerde Genelleştirilmiş Denetim Yazılımı

Denetçinin tözel testlerinde kullanacağı en önemli teknik, genelleştirilmiş denetim yazılımıdır (GDY).

GDY : denetçilerin gereksindiği belirli bilgi işleme işlevlerini yerine getirmek için düzenlenmiş bilgisayar programı veya programları dizisidir.

Sözü edilen başlıca işlevler :

- Kayıtların nitelik, tamlık, tutarlılık ve doğruluklarının incelenmesi
- Hesapların test edilmesi
- Kütüklerin veya seçilen veri kalemlerinin okunması
- Kütüklerde yer alan ve gereksinilen verilerin seçilmesi, ayrıntılı raporların alınması
- Veri kütüklerinin istatistiki örneklem birimleri seçerek örneklem oluşturulması
- Raporlardaki test sonuçlarının formatlanması
- Kütükler arasında karşılaştırmalar yapmak ve farkları belirlemek
- Veri alanlarını yeniden hesaplamak.

BT ORTAMINDA DENETİMDEKİ GELİŞMELER

Yönetimsel süreçlerin ve yönetim kararlarının BT'den destek alması sistem kavramı içinde ele alındığında karşımıza uzman sistemleri, yapay sinir ağları ve yapay zekayı içeren karar destek sistemleri çıkmaktadır. Bu karar destek sistemleri, orta ve üst basamak yönetim taktik ve stratejik kararlarına yöneliktir. İşlem sistemlerinin rutin kararları ise bilgisayar bilgi işleme sistemiyle desteklenmektedir.

Bu destek sistemlerinin tümünü muhasebe destek sistemi (MBS) kullanmaktadır.

Karar Destek Sistemleri

Karar destek sistemleri, karar alma sürecinde bilgisayar donanımı ve yazılımı desteğiyle karar alıcının gereksindiği bilgiyi üreterek sunan ve bu şekilde yönetime karar desteği sağlayan etkileşimli sistemlerdir.

Özellikle taktik ve stratejik düzeydeki karmaşık kararlarda KDS kullanımıyla alınan kararların niteliği önemli ölçüde artmıştır.

Uzman Sistem

Uzman sistemler kavramsal olarak KDS'nin bir parçasıdır.

Uzman sistem (US) , bellek biriminde sakladığı bilgileri işleyerek uzmanlık gerektiren sorunlara çözüm önerileri üretebilen bir bilgisayar yazılımıdır.

US, bir uzmanın belirli bir alanda öznel olarak yapabildiklerini değil nesnel olarak yapabildiklerini yapabilen bir sistemdir.

US, yazılım haline getirilmiş uzman görüşlerinin belirli soruna uygulanarak karar alıcının en iyi kararı almasına yardımcı olmaktadır.

US için bu alanda birkaç küçük örnek

- US kullanımıyla işletmelerin mevcut iç kontrol sistemlerini değerlendirmek ve yeni iç kontrol uygulamalarının tasarlanması
- Kredi kartı uygulamalarında kredi Kayıtlarının ve sahteciliklerin minimize edilmesi
- Denetçilere ve vergi uzmanlarına vergi planlaması ve uygunluk denetiminde yardımcı olmak
- Tahminlerle güncel sonuçlarının sürekli olarak karşılaştırılması ve finansal planlama tahminlerinin düzeltilmesi

Yapay Sinir Ağları

Yapay sinir ağları, biyolojik zekanın benzetimi kavramını temel almaktadır. Gerçekleştirilen, insan zekasının beyindeki nöronların diğer nöronlara sinyal göndermesiyle etkileşiminden ortaya çıkması kuramına dayanarak bilgisayar sistemlerinin tasarımında insan beyninin fonksiyonunun taklit edilmesidir.

YSA'lar uzman sistemlerden farklı olarak bilgileri verinin kendisinden çıkarırlar; oysa uzman sistemler bilgileri uzmanlardan elde ederler.

YSA'ların muhasebe ve denetim alanında birçok uygun kullanım alanı vardır. Bunlar için örnek verecek olursak :

- YSA'lar kredi kartı hilelerinin belirlenmesinde kullanılmakta ve uzman sistemden daha iyi sonuç vermektedir.
- YSA'lar müşteri işletmenin kazançlarını öngörmede de kullanılmaktadır.
- İç kontrolün zayıf noktalarını araştırmada, denetim kanıtlarını yorumlamada, iflas öngörülerinde bulunmada, ürün maliyetlerini tahmin etmede, satış tahminleri yapmada, kredi riskini tahmin etmede ve birçok muhasebe uygulamasında YSA'lar başarıyla kullanılmaktadır.

Yapay Zeka

Yapay zeka ; bilgisayar biliminin insana özgü olan dili kullanabilme, öğrenme, akıl yürütme, problem çözme gibi karakteristiklerini bir araya getirerek insan davranışlarını taklit eden, bilgisayar donanım ve yazılım uygulamalarını tasarımıyan dalıdır.

Bu alanda süren çalışmalar, kendi hata ve eksiklerini bulan, bunları düzelden ve kendi kendine daha gelişmiş programları hazırlayabilen ve geliştiren yazılımları üretmeyi amaçlamaktadır.

Sürekli denetim kavramı, bilgi teknolojilerine dayanan ve muhasebe bilgi sistemi tarafından elektronik ortamda hızlı üretilen finansal nitelikteki bilgilerin güvenilirliğinin yanı sıra hızla doğrulanarak onaylanabilmesini sağlamaya yönelik olarak ortaya atılan bir kavramdır.

XML, verilerin transferi, depolanması, sorgulanması ve yönetiminde veriye içerik değeri katması, gereksinim duyulan sistemi oluşturabilme esnekliği sunması, dağınık verilerin kümelenmesi, karşılaştırma yapma kolaylığı, farklı veri formatlarını ve dillerini destekleyebiliyor olması ve tüm sistemlerde çalışabilme özelliğiyle bugün ve gelecekte kullanılabilir veri standardı olarak kabul edilmektedir.

XML tabanlı sistemler, iç ve dış denetim sürecinde bilgilerin tam zamanlı biçimde aktarımı ve kontrolü için kullanılabilirlerdir.

XBRL : finansal bilgilerin ağ ortamı üzerinde daha hızlı, daha kolay ve daha güvenilir biçimde aktarılması için geliştirilmiş bir işletme raporlama standardıdır.

Genişleyebilir raporlama dili (XBRL), XML teknolojisi üzerine kurulmuştur. XBRL; finansal bilgi üreticileri ve bilgi kullanıcıları tarafından veri alışverişi için ortak olarak kullanılacak standart, platformdan bağımsız, dijital veri kodlama dilidir.

XBRL'nin temel işlevi, finansal tabloların raporlanma sürecini geliştirmektir.

ÜNİTE – 6 DENETİMDE ÖRNEKLEME

DENETİMDE ÖRNEKLEME

Denetim örnekleme, bir hesap kalanı veya işlem sınıfıyla ilgili tüm kanıtların değil bir kısmının seçilmesi ve onların incelenmesi yoluyla hesap kalanı veya işlem sınıfının tamamı hakkında bir sonuca varılmasıdır.

Denetim örneklemesinde iki temel yaklaşım

- İstatistiksel örnekleme
- İstatistiksel olmayan örnekleme(yargısal)

İstatistiksel Olmayan Örnekleme

İstatistiksel olmayan örnekleme, hangi kalemlerin denetleneceğine denetçinin karar verdiği bir seçim sürecidir.

Diğer bir ifade ile olasılığa dayanmayan ve örneklem birimlerinin seçiminde veya örneklem büyüklüğünün belirlenmesinde denetçinin tamamen özel olarak davranması ile gerçekleştirilen örneklem türüdür.

İstatistiksel olmayan örneklemede test edilecek kalemler, öznel(subjektif) olarak seçilir ve öznel olarak değerlendirilir.

Bu yöntem;bilimsel olmaması,aşağıdaki nedenlerle tutarsız ve güvenilir olmaması nedeniyle eleştirilmektedir. Tutarsız ve güvenilir olmamasının başlıca nedenleri ;

- Denetçinin her birinin bilgisi, yeteneği ve ön yargısındaki farklılıklar
- Denetim maliyetinin azaltılması için denetçi üzerindeki baskılar
- Denetçinin fiziksel ve ruhsal sağlık durumu

İstatistiksel olmayan örneklemede değerlendirme süreci, sayısal olmayan sezgisel süreçlere dayanır.

İstatistiksel Örnekleme

Denetimde istatistiksel örnekleme, olasılık kavramı yasalarına uygun olarak bir muhasebe evreninden belirtilen koşullarda seçilen az sayıdaki birimlerden oluşan örneklemin incelenerek elde edilen sonuçların bu muhasebe evreni için genelleştirilmesidir.

İstatistiksel örnekleme, kontrol edilecek kalemlerin rassal olarak seçimini kapsar ve her bir kalem, hesaplanabilir bir seçilme şansına sahiptir.

İstatistiksel örneklemede,

- Örneklem birimleri, evrenden rassal olarak seçilmiş olmalı ve evrenin tüm karakteristiklerini yansıtmalıdır.
- Örneklem sonuçları, sayısal ve matematiksel olarak değerlendirilebilir durumda olmalıdır.

İstatistiksel Örneklemenin Üstünlükleri

- Örneklem sonuçları güvenilir ve kanıtlanabilir. Elde edilen sonuçların risk derecesini matematiksel olarak ölçer.
- Yöntem, örneklem büyüklüğünün nesnel olarak belirlenebilmesini sağlar, etkin bir örneklem tasarımına yardımcı olur.
- Yöntem hata tahminini verir.
- İstatistiksel örneklemler, farklı denetçiler tarafından tamamlanmış olsalar da birleştirilebilir ve değerlendirilebilir.
- Test sonuçlarının nesnel olarak değerlendirilmesini sağlar. Böylelikle denetim işindeki tüm denetçiler evrendeki hatanın sayısal büyüklüğü hakkında aynı sonuca ulaşabilirler.
- Maliyeti azaltır.

ÖRNEKLEME İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Evren – Örneklem - Örneklem Riski

Evren

Evren; denetçinin bilgi edinmek istediği ve aynı türden birimlerin oluşturduğu alan veya ana küledir. Muhasebede satıl faturaları, stoklar, ücretler gibi birçok veri kümesi birer evren oluşturur ve bunlar, örnekleme yönteminin uygulanışı için son derece elverişlidir.

Evren, önceden tanımlanmalıdır ve denetçi, evreni tanımlarken iki ön koşulu göz önünde tutmalıdır.

- Evren, denetim amaçlarına uygun olmalıdır,
- Evren tanımı, başka bir denetçiye bir kalemin evrene ait olup olmayacağını belirleme olanağı vermelidir.

Örnekleme Çevresi

Evren tanımlanırken örnekleme çevresinin de kesin olarak belirlenmiş olması büyük önem taşır.

Örnekleme çevresi ; olabildiğince evrenle benzer olmalıdır ve denetçi bu konuda güvence sağlamalıdır.

Örneklem

Örneklem, bir evrenin aynı seçilme olasılığındaki birimlerinin bileşiminden oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle bazı evren birimleri çekilerek örneklem oluşturulmaktadır.

Evren birim : örnekleme alınacak her bir birime denir

Örneklem birim : örnekleme alınan sınırlı sayıdaki evren birimine denir.

Sonuç olarak başarılı bir örnekleme gerçekleştirilebilmesi için temel ilkeler;

- Örneklem seçilecek evren hakkındaki bazı özel bilgiler baştan elde edilmelidir.
- Seçme işlemi, ilgilenilen özellik veya değişkenden bağımsız olmalıdır.
- Örneklem, bir ön yargıya yer verilmeden seçilmelidir.
- Örnekleme alınan birimlerden her biri diğerinden bağımsız olmalıdır.
- Verilerin seçildiği alanlarla diğer alanlar arasında temel ayrımlar bulunmalıdır.
- Örnekleme alınacak verilerin hepsine aynı koşullar, ayrıcalıksız olarak uygulanmalıdır.

Temsil Örneklem

Örnekleme yöntemiyle evren hakkında doğru sonuçlara varmanın yolu, tam olarak belirlenmiş bir örnekleme çerçevesinde rassal olarak evreni temsil eden örneklem birimlerini çekmek ve evreni temsil eden bir örneklem oluşturmaktır.

Örneklemin evreni temsil etmesini sağlayan iki faktör vardır.

- Örneklemin rassal olarak seçilmesi
- Örneklemin yeterli büyüklükte olması

Örnekleme Riski

Örnekleme riski; denetçinin örnekleme temel olan sonuçlarıyla evrenin tamamına aynı yolla uyguladığı testlerden elde edeceği sonuçlar arasındaki fark olması olasılığıdır.

Başka bir anlatımla denetçinin oluşturduğu örnekleme inceleyerek elde ettiği sonuçların gerçek durumundan farklı olması olasılığı, örnekleme riskidir ve aradaki fark "örnekleme hatası" olarak nitelendirilir.

$$\text{Örnekleme hatası} = \text{Gerçek hata oranı} - \text{Örnekleme hata oranı}$$

İç kontrole ilişkin uygunluk testlerinin gerçekleştirilmesinde örnekleme riski iki biçimde karşımıza çıkar

- Alfa riski (Hata tipi I)
- Beta riski (Hata tipi II)

Alfa Riski (Tip I) : İç kontrol yeterince güvenilir olduğu halde denetçinin, örneklemden elde ettiği sonuçlara bakarak iç kontrolün yeterli güveni sağlamadığı sonucuna varması

Beta Riski (Tip II) : Denetçinin, örneklemden elde ettiği sonuçlara bakarak iç kontrol yeterince güvenilir olmadığı halde güvenilir olduğu kanısına varmasıdır.

Tözel testlerin gerçekleştirilmesinde belirtilen hata tipleri;

Yanlış Ret Riski (Tip I) : hesap kalanı önemli yanlışlıklar içermediği halde örneklem sonuçlarının hesap kalanlarının önemli yanlışlıklar içerdiği sonucunu desteklemesi riskidir.

Yanlış Kabul Riski (Tip II): Örneklem sonuçları, hesap kalanlarında bir maddi hata olmadığını desteklemekle birlikte maddi hata olması riskidir.

MUHASEBE DENETİMİNDE İSTATİSTİKSEL ÖRNEKLEME TÜRLERİ

Üç temel model öne çıkar;

- Nitelik Örneklemesi
- Parasal Birim Örneklemesi
- Nicelik Örneklemesi

Nitelik Örneklemesi

Nitelik örneklemesi, uygunluk testlerinde kullanılan bir örneklem türüdür.

Uygunluk tersleri, denetlenen dönemde iç kontrollerin etkin olarak çalışıp çalışmadığını ve önemli hataları ortaya çıkarmada ne kadar güvenilir olduğunu ortaya çıkarmak için tasarlanır.

Uygunluk testleri, niteliksel karakteristikler ve özelliklerle ilgilenir ve uygunluk testlerinde nitelik örneklemesi, belli kontrollerden sapma oranının tahmini için kullanılır.

Nitelik örneklemesinde önemli olan, hatanın ya da hilenin parasal olarak ne kadar olduğu değil kaç tane olduğudur.

Denetçiler kontrol testleri ile ilgili olarak iç kontrollerden sapma ile ilgilenirler. Nitelik örneklemesinde denetçinin öncelikle belirlenmesi gereken noktalar;

- Kontrol test amaçlarını belirlemek
- Kontrol politika ve yordamlarında sapmayı tanımlamak
- Evreni tanımlamak
- Örneklem birimini tanımlamak
- Örneklem büyüklüğünü belirlemek

Nitelik Örneklemesinde Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi

Örneklem büyüklüğünü doğru bir biçimde belirleyebilmek için denetçinin göz önünde tutması gereken faktörler;

- Kabul edilebilir risk : denetçi, iç kontrol güvenilir olmamasına rağmen örneklemde elde ettiği sonuçlarla onun güvenilir olduğu kanısına varma olasılığını, bir risk olarak göz önünde tutar. Bu risk, genellikle %5 veya %10 olur. Riskin büyüklüğü ile örneklem arasında ters orantı vardır.
- Kabul edilebilir sapma oranı : bu oran denetçinin kontrol yordamlarına ilişkin duyduğu güvenden sapmanın kabul edilebileceği maksimum orandır.
- Evrenin beklenen sapma oranı : denetçi evrenin geçmiş yıllardaki sonuçlarına veya kılavuz örneklem sonuçlarına bakarak evrendeki sapmaya ilişkin beklentisini belirler. Evrenin beklenen sapması ile örneklem büyüklüğü arasında doğrusala ilişki vardır.

Parasal Birim Örneklemesi

Parasal birim örneklemesi (PBÖ), nitelik örneklemesi teknikleriyle bir hesap sınıfına veya hesap kalanına ilişkin parasal tutar hatalarının tahminlerini yapmak için kullanılır. PBÖ, klasik örneklem tekniklerinden daha fazla üstünlük sağladığı için denetçiler tarafından yoğun olarak kullanılır. PBÖ'de iki koşulun sağlanması lazımdır.

- Evrenin beklenen sapma oranı düşük olmalıdır.
- Evrenin bir biriminin sapma oranı, o birimin defter değerinden fazla olmalıdır.

PBÖ'de evren. Farklı büyüklükteki hesapların evreni değil parasal birimlerin evrenidir ve evren büyüklüğü, tüm hesaplardaki parasal birimlerin toplamıdır.

PBÖ, evrenden seçilen parasal tutarların her biri, örneklem birimlerini oluşturur; bununla birlikte denetçi, örnekleme yoluyla seçtiği parasal tutarları değil bu parasal tutarları içeren hesapları ve işlemleri test eder.

PBÖ'de örneklem birimlerinin seçiminde denetçi bilgisayar yardımıyla sistematik seçim yapabilir.

PBÖ'de Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi

PBÖ uygulamasında denetçi, örneklem büyüklüğünü belirlemek için aşağıdaki ön belirlemeleri yapmalıdır.

1- Defter değeri (evrenin toplam parasal değeri) 2- Kabul edilebilir yanlışlık (önemlilik eşiği)

3- Beklenen yanlışlık

4- Yanlış kabul riski için güvenilirlik derecesi 5- Genişleme faktörü

Denetçi bu ön belirmelerini aşağıdaki gibi formüle ederek kendisine kaç birimlik bir örneklemin yeterli olduğunu belirler

Defter Değeri

Kabul edilebilir yanlışlık – (beklenen hata X genişleme faktörü)

Kabul edilebilir yanlışlık : Evrendeki kabul edilebilir maksimum yanlışlık tutarıdır. Kabul edilebilir yanlışlık, denetçi tarafından belirlenen parasal bir tutardır ve bu tutar, denetçinin planlama aşamasında hesap kalanı için belirlediği "önemlilik " düzeyidir

Beklenen Hata : denetçinin evrene ilişkin tahmin ettiği parasal hata tutarı olup oran şeklinde ifade edilir. Beklenen hata tutarı ile örneklem büyüklüğü arasında aynı yönlü bir ilişki vardır. Beklenen hata tutarının büyük olması, evreni oluşturan birimlerdeki hata tutarının yüksek olduğunu gösterir. Güvenlik derecesi, denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol yapısını inceledikten sonra yapacağı örneklemin sonuçlarının güvenilirliğini ifade eder.

İç kontrol yapısı ile güvenlik derecesi ve örneklem büyüklüğü arasında ters bir ilişki vardır.

Nicelik Örnekleme

Değişkenler örnekleme olarak ta ifade edilen nicelik örnekleme, denetçinin niceliksel tahminlere ulaşmak istediği durumlarda kullandığı örnekleme türüdür. Denetçi, bir hesap kalanında önemli yanlışlık olup olmadığını incelerken nicelik örneklemeinden yararlanır.

Parasala yanlışlıklar iki türdür;

- Tutarların yüksek gösterilmesi
- Tutarların düşük gösterilmesidir.

Nicelik örnekleme tipik olarak hesap kalanlarındaki hataların parasal tutarının tahmini için kullanılır.

Denetçi, nicelik örnekleme ile tahmin ettiği tutarlarla müşterinin finansal tablolarındaki tutarları karşılaştırır.

ÖRNEKLEM SEÇİMİ

Denetçinin denetim alanı ile ilgili olarak örneklem büyüklüğünü belirlemesinden sonra sıra, örneklem birimlerinin seçimine gelir. Denetçi seçim yaparken aşağıdaki teknikleri kullanır.

- Rassal Seçim
- Sistematik Seçim
- Katmalı Seçim
- Blok Seçim

Rassal Seçim

Denetçi, örneklem birimlerinin rassal olarak adlandırılan bir tablodan etkin olarak yararlanabilir. Rassal sayılar tablosunu kullanarak örnekleme hangi evren birimlerinin gireceği tamamen bağımsızca yani rassal olarak belirlenir.

SistematiK Seçim

SistematiK seçim, denetçinin öncelikle bir örnekleme aralığı hesapladığı ve bu örnekleme aralığının büyüklüğüne göre örneklem birimlerini seçtiği birim yönetimidir. SistematiK seçim, kolay olmakla birlikte “yanlı” bir örneklem yaratmaktadır. Bu etkiyi azaltmak için denetçi, birden fazla başlama noktası oluşturabilir.

Katmanlı Seçim

Katmanlı seçimin kendisi, örneklem birimlerinin seçimini yapan seçim tekniğı değildir. Bununla birlikte örneklem tasarımının etkinliğini artırmada oldukça kullanışlıdır. ,katmanlı seçimde evren büyük katmanlara ayrılarak büyük tutarların temsil edilmesine olanak verilir.böylelikle denetçi örnekleme risk düzeyini planlaması için gerekli olan örneklem büyüklüğünü küçültme olanağı bulur. Katmanlı seçim, nitelik örneklemesinden çok değişkenler örneklemesinde kullanılmaktadır. Bu tekniğın en önemli üstünlüğü, evrenin değişkenliğini azaltabilmesi ve bu yolla tahminlerin daha isabetli olmasını sağlar.

Blok Seçim

Blok seçimde örneklem, evrenden zaman olarak veya fiziksel olarak birbirine çok yakın birimlerin seçilmesi ile oluşur. Blok seçim, özenli kullanılmalıdır ve genellikle bu seçimi kullanmaktan kaçınılmalıdır.

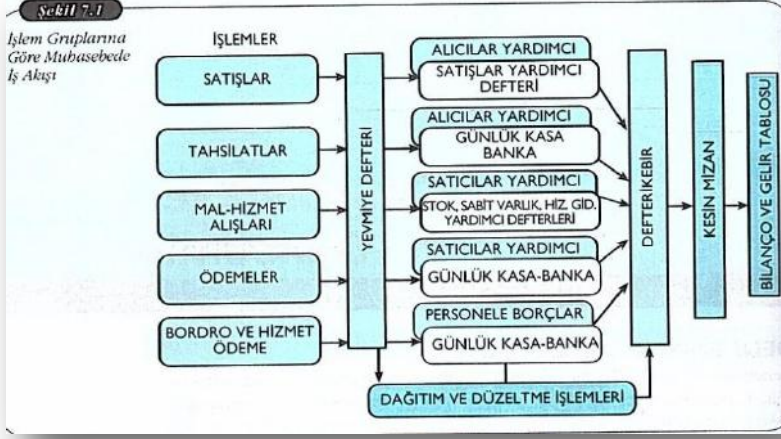
Acikogretim.biz
ÜNİTE 7
İŞLEM DÖNÜLERİ VE DENETİMİ

Döngü Yaklaşımı Nedir ?

İşlem döngüsü yaklaşımı, denetçinin yapacağı denetim çalışmasında denetime konu finansal tabloları; işlemler, hesap kalemleri veya grupları itibarıyla incelemek yerine bu finansal tablo kalemlerini birbiriyle ilgili işlemlerle birlikte inceleyebilecek şekilde bölümlere ayrılarak yürütmesi olarak açıklanabilir.

Daha etkili yaklaşım olarak kabul edilen döngü yaklaşımında her bir döngü, birer denetim alanı olarak ele alınır. Böyle bir yaklaşım denetimin yönetimini kolaylaştırır.denetimin sonunda ise ayrı denetim alanlarında yapılan tüm çalışmalar birleştirilerek sonuçlar değerlendirilir.

Döngülere ayırma, finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda önemli bilgi sağlayan iç kontrollerin değerlendirilmesinde de önemli bir araçtır. Bu nedenle denetçinin döngüleri belirlerken her bir döngünün kontrol amaçlarını de belirlemesi gerekir.



Döngü Yaklaşımında Denetim Nasıl Yapılır?

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

A- Döngü Kapsamındaki İşlemlere İlişkin Testler

- 1- Döngüde yer alan işletme faaliyetleri belirlenerek bu faaliyetlerin ilgili olduğu hesaplar, kullanılan belgeler ve kayıtlar tespit edilir.
- 2- İşletmenin bu faaliyetler üzerinde uyguladığı kontroller hakkında bilgi toplanır.
- 3- Döngüde yer alan her bir işleme ilişkin beş denetim amacı (gerçekleşme, tamlik, doğruluk, doğru sınıflandırarak kaydetme, dönemsellik) çerçevesinde anahtar niteli taşıyan iç kontrollerin belirlenerek bunlara ilişkin kontrol zayıflıklarının tespit edilmesi ve planlanan kontrol riskinin değerlendirilmesi. Bu değerlendirmede denetçi, her bir işlem ile ilgili kontrollerin kontrol amaçlarını ne ölçüde karşıladığını gösteren kontrol risk matrislerinden yararlanır.
- Özetle, işlemlerle ilgili görevlerin uygun şekilde ayrılmış olması, yetkilendirmelerin uygun şekilde yapılmış olması, işlemlerin yeterli ve uygun şekilde belgelendirilmesi ve kaydedilmesi, varlık ve kayıtların fiziken kontrol edilmesi, yapılan işlerin bağımsız kişilerce ayrıca kontrol edilmesi.
- 4- İşlemlere ilişkin geliştirilen denetim programı kapsamında belirlenmiş yöntemleri kullanarak, denetim amaçları doğrultusunda anahtar kontrollere kontrol testlerinin ve özel testlerin uygulanması.

B- Hesap Kalanlarına İlişkin Detaylı Testler

- 5- Döngüdeki her bir hesabı etkileyen işletme riskinin kabul edilebilir risk ve hesap düzeyindeki önemliliğe etkisini de dikkate alarak değerlendirmesi
- 6- Döngüde yer alan ve her bir hesabı etkileyen işlemlere ilişkin kontrollerin kontrol riskinin değerlendirilmesi
- 7- Döngüde yer alan ve her bir hesabı etkileyen işlemlere ilişkin kontrollerin test edilmesi ve özel testlerin yapılması, hesap kalanına ilişkin ayrı kontroller varsa bunların da aynı şekilde değerlendirilmesi
- 8- İşlem döngüsündeki her hesaba analitik inceleme yöntemlerinin uygulanması, bu şekilde büyük ve olağandışı kalemlerin belirlenmesi
- 9- Denetçinin, planlanan bulma riskine karar vermesi
- 10- Planlanan denetim kanıtı miktarının belirlenmesi, uygulanacak denetim teknikleri, örneklem büyüklüğü, örneklem seçimi ve zamanlamanın yapılması, hesap kalanlarına ilişkin denetim

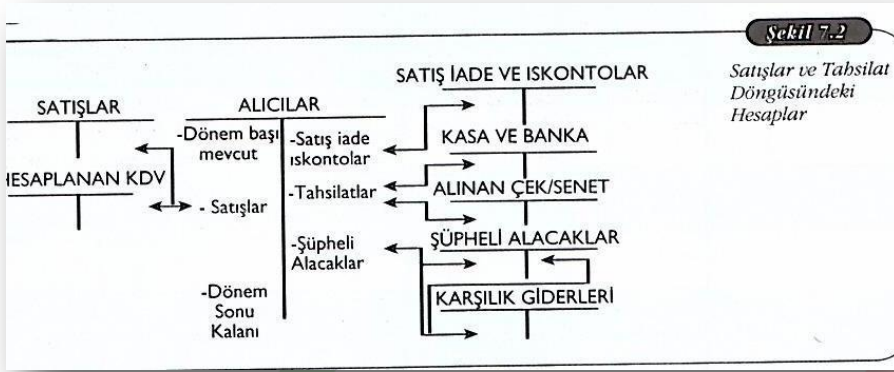
amaçlarını (var olma, tamlık , doğruluk, uygun sınıflandırma, kaydetme, hak ve yükümlülüklerin işletmeye ait olması, dönemsellik) kapsayan denetim programının hazırlanarak uygulanması

C- Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamalara İlişkin Testler

- 11- Finansal tablolarda sunulan hesaplar ve açıklamaların sunum ve açıklamayla ilgili denetim amaçlarını (var olma, tamlık, doğruluk, uygun sınıflandırma kaydetme, hak ve yükümlüklerin işletmeye ait olması, yeterli ve anlaşılabilir açıklama) ne ölçüde karşılandığına ilişkin incelemelerin yapılması.

SATIŞLAR VE TAHSİLAT DÖĞÜSÜNÜN DENETİMİ

Satışlar ve tahsilatlar döngüsünün denetlemenin temel amacı, finansal tabloların bu döngüde yer alan hesap kalanlarının finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş oluşturabilmektir.



Satış ve Tahsilatla İlgili İşletme Faaliyetlerinin Anlaşılması

Denetçinin öncelikle işletmenin satış ve tahsilat döngüsündeki faaliyetleri anlaması ve bu faaliyetlere ilişkin belge ve kayıt düzeninin nasıl işlediğini bilmesi gereklidir.

Satış Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Testleri Ve Tözel Testler

- 1- Satışlar – İç Kontrollerin yapısı ve İşleyişi ile ilgili bilgi toplama ve belgelendirme
- 2- Satışlar – planlanmış kontrol riskini değerlendirme
- 3- Kontrol testlerinin kapsamını belirleme
- 4- İşlemlere ilişkin denetim amaçlarını karşılayacak kontrol testleri ve tözel testleri belirleme
 - Denetim yöntemleri
 - Örnekleme hacmi
 - İşlem kalemleri
 - Zamanlama

* Denetçi, satışlara ilişkin iç kontrolleri anlayabilmek için tipik bir satış işleminden yararlanarak akış şemaları, iç kontrol soru formu, seçilmiş satış işlemlerinin içine girerek kontrolleri test etme yöntemleriyle bilgi toplar.

Satış İade ve İndirim İşlemlerine İlişkin Kontrol Testleri ve Tözel Testler

Denetçi, bütün denetim amaçlarını karşılayacak şekilde satış işlemlerine uyguladığı metodolojiyi aynen satış iade ve indirimleri için de uygulayacaktır.

Bu işlemlerle ilgili olarak denetçi iki konuda dikkatli olmalıdır;

- Önemlilik düzeyi

- Bu iade ve iskontoların gerçek olup olmadığıdır.

İade ve iskontolar, yaygın şekilde kullanılan hileli finansal raporlama amaçlarındandır.

Özellikler bilanço tarihinden sonraki ilk aylarda yapılan satış iadeleri, önceki dönemde yapılan satışların fiktif satış olabileceğine işaret edebilir.

Tahsilat İşlemlerine İlişkin Kontrol Testleri Ve Tözel Testler

Denetçi, satışlar işlem döngüsünde uyguladığı metodolojiyi tahsilat işlemlerinde uygulayacaktır.

Şüpheli Alacaklar Ve Karşılık Ayırma İşlemleri

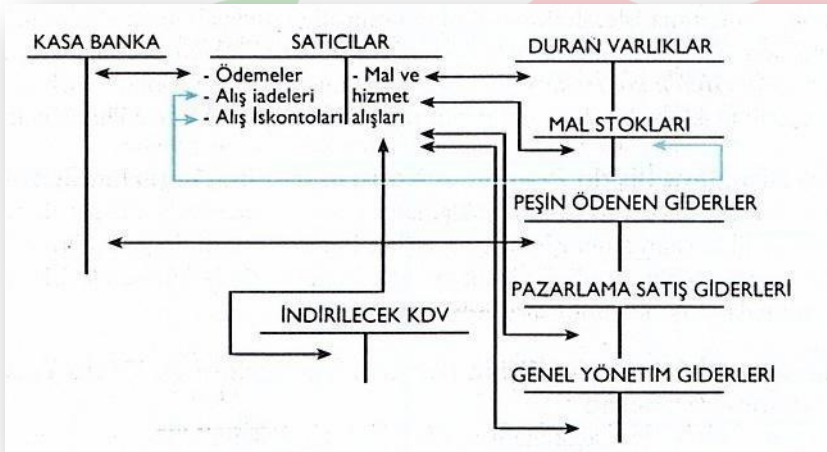
Denetçinin bu hesaplara ilgili olarak odaklanacağı öncelikli konulardan bir tanesi müşteri işletmenin personelinin tahsil edip zimmetine geçirdiği bir alacak tutarını gizlemek için şüpheli alacaklara atma ihtimalidir. Bunu önleyici kontrol aracı, şüpheli alacak yazma ve karşılık ayırma işlemlerinin yetkilendirilmiş personel tarafından yapılmasıdır. Denetçi, bu hesapları detaylı inceleyerek şüpheli alacakların usulüne uygun şekilde ayrıldığını kontrol etmelidir.

Satışlar ve Tahsilat Döngüsünde Yer Alan Hesapların Kalanlarına İlişkin Detaylı Testler ve Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamalara Uygulanacak Ek Kontroller

Satış ve tahsilat döngüsündeki hesapların kalanlarını etkileyen işlemlerin (satış işlemleri, tahsilat işlemleri, iade ve indirim işlemleri ve alacakların şüpheli hale gelmesi işlemlerinin) kontrol testlerini ve tözel testleri tamamladıktan sonra denetçi, bütün hesap kalanlarının detaylı incelemesini yapar. Bunun için hesap kalanlarına ilişkin detay testleri denen inceleme testleri uygulanır.

Denetçi bu döngüde yer alan hesapların ve ilgili bilgilerin finansal tablolarda sunum ve açıklamayla ilgili denetim amaçlarını karşılayacak denetimleri aynı paralelde yürütür.

Satın Alma ve Ödemeler Döngüsünde Yer Alan İşlemler ve Hesaplar

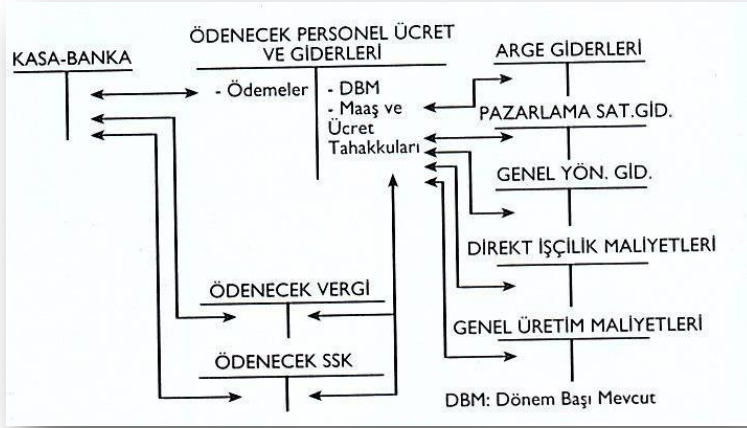


İŞLEM SINIFLARI	HESAPLAR	İŞLETME FAALİYETLERİ	BELGELER VE KAYITLAR
Satın alma işlemleri	<ul style="list-style-type: none"> • Stoklar • Duran varlıklar, • Peşin Ödenen Giderler, • Satıcılar, • Genel Yön. Giderleri. • Pazarlama Satış Giderleri. 	Satın alma emirleri	<ul style="list-style-type: none"> • Satın alma talebi • Satın alma emri
		Mal ve hizmetleri teslim alma	<ul style="list-style-type: none"> • Teslim alma raporu
		Borcun tahakkuku	<ul style="list-style-type: none"> • Alış faturası • Satıcının CH azalış bildirimi (alacak dekontu) • Satın alma, iade indirim işlemleri dosyası • Satın alma listesi • Satıcının aylık cari hesap özeti • Satıcılar yardımcı defteri mizanı • Günlük, büyük defter ve yardımcı defterler
Ödemeler	<ul style="list-style-type: none"> • Kasa, banka, verilen çek, senet. • Satıcılar • Alış iskont. (stoklar) 		<ul style="list-style-type: none"> • Çek/senet • Nakit ödeme işlemleri dosyası • Günlük kasa defteri



ÜCRETLER VE PERSONEL DÖNGÜSÜNÜN DENETİMİ

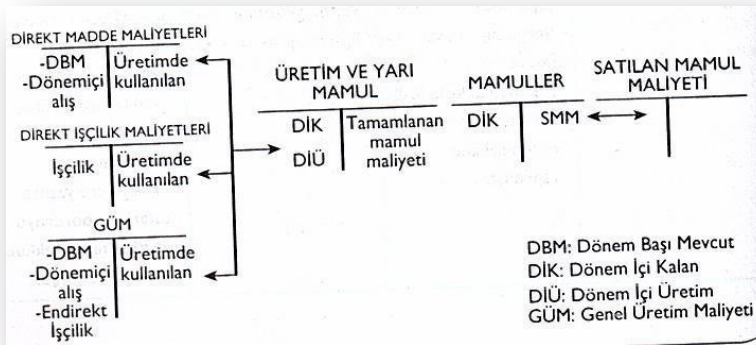
Çalışanların hak edişleri ve yapılan ödemeler; özellikle üretim, inşaat ve diğer iş kollarında faaliyet gösterenler başta olmak üzere çoğu işletmede finansal tablo kalemlerini etkileyen önemli bir gider ve maliyet unsurudur. Ayrıca çalışanların verimsizliği ve yapacakları hatalı ve hileli işlemler, işletme kaynaklarının israfına yol açar.



Bu döngüde diğerlerinden farklı olarak sadece ücret işlemleri yer almaktadır. Döngü kapsamında insan kaynakları, zaman kartları ve bordro hazırlama, ödemeler ve ücretlerden kesilen vergi ve sigorta bildirelerinin düzenlenmesi gibi işletme fonksiyonları yürütülmekte ve bu kapsamda işletmenin büyüklüğüne göre çoğu yasal gereklerle düzenlenen personeli işe alma, işten çıkarma, terfi ve zam veya ücret azaltma gibi işlemler için düzenlenen belgelerle normal veya fazla çalışma saatlerinin takibi ve hesabı için kullanılan işçilik zaman kartları gibi belgelerle tahakkuk ve ödeme belgeleri kullanılmaktadır.

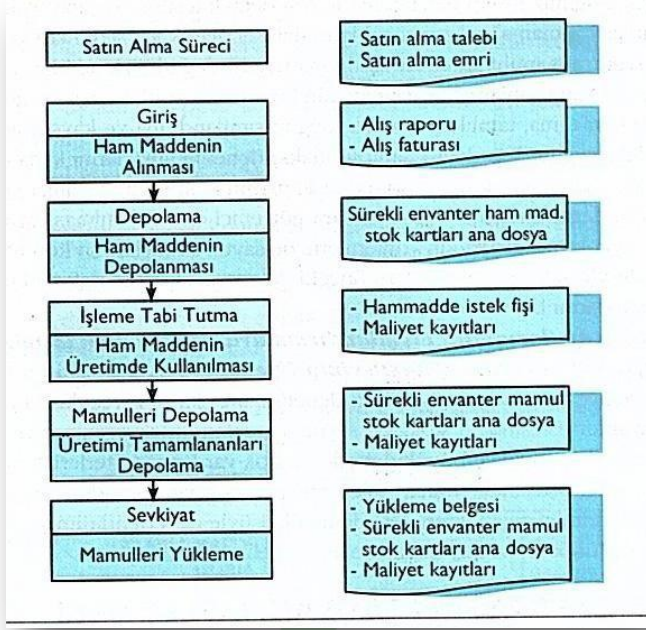
STOKLAR VE MALİYET DÖNGÜSÜNÜN DENETİMİ

Madde ve malzemelerin girişi nedeniyle satın alma ve ödemeler döngüsüyle, işçiliklerin maliyetlere yansıtılması sebebiyle de ücret ve personel döngüsüyle yakından ilgili olan bu döngü; oldukça geniş, karmaşık ve zaman alıcı olduğundan kendine özgü ayrı bir denetim alanı olarak ele alınır. Özellikle stoklar; farklı yerleşim birimlerinde çok çeşitli tür, kalite, miktar ve fiyattan takip edilmeleri gerektiğinden kontrol ve yöntemi kritik önem taşıyan önemli bir bilanço kalemidir.



Şekilden de anlaşılacağı gibi üretimde kullanılan madde ve malzeme alışları, alış ve ödemeler döngüsüyle; işçilikler, ücret ve personel döngüsüyle, satılan mamul maliyeti ise satış ve tahsilat döngüsüyle ilişkilidir.

Döngüde Yer Alan İşletme Faaliyetleri ve Belgeler



Döngüde Yer Alan İşlem ve Hesapların Denetimi

Bu döngünün denetim amacı, finansal tablolarda sunulan stokların (ham madde, mamul, yarı mamul) ve satışların maliyetinin gerçeğe uygun olduğu konusunda makul bir güvence sağlamaktır.

Bu döngüdeki girdilerin önemli kısmı diğer döngülerin parçası olarak test edilir. Bu nedenle denetçi, bu döngüde daha çok maliyet muhasebesi kayıtları ve bilançoda sunulan stok maliyetinin nasıl oluştuğu ve fiyatlandırıldığı ile fiziksel gözlemlere odaklanır.

Denetçinin bu kapsamda yürüteceği çalışmalar, önemli beş temel faaliyet çerçevesinde özetlenir.

1. Üretimle ilgili girdilerin (direkt madde, işçilikler ve genel üretim maliyetlerinin) sağlanması ve kaydedilmesi

Bu faaliyetlerin denetimi, hem satın alma ve ödemeler döngüsü ile hemde ücretler ve personel döngüsüyle ilgilidir.

2. İşletme içi varlık ve maliyetlerin akışı

Stoklar ve üretim döngüsü kapsamında bu faaliyetlerin denetiminde denetçi, aşağıdaki denetim tekniklerini uygular.

- Ham madde, yarı mamul ve mamul stoklarıyla ilgili fiziki iç kontrollerin anlaşılması
- Maliyetler ilişkin iç kontrollerin anlaşılması
- Anahtar kontrollerin belirlenmesi

- Kontrol testleri ve tüzel testlerin uygulanması
- Analitik yöntemlerle önemli ve olağan dışı işlemlerin belirlenmesi, tutarlılık analizlerinin yapılması
- 3. **Mamullerin satış dolayısıyla sevki, gelir ve maliyetlerin kaydedilmesi**
Bu faaliyetlerin denetimi, satışlar ve tahsilatlar döngüsüyle ilgilidir.
- 4. **Stok varlıklarının kontrolü ve fiziki gözlem testleri**
Stokların fiziksel olarak var oldukları ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun değerlerle izlendikleri konusunda yeterli kanıt toplamak çok zaman alıcıdır. denetçinin bu amaçla stoklara fiziksel gözlem testleri (var olma, tamlık, doğruluk, uygun sınıflandırma ve kaydetme, dönemsellik, uygun değerleme, sahiplik-hakkın denetim amaçlarını karşılayacak Şekilde) uygulaması, bu kapsamda işletmenin stok sayım politika ve yöntemlerini değerlendirmesi ve sayımlara gözlemci olarak katılması gerekir. Ayrıca uygulayacağı analitik yöntemlerle de sayım sonuçlarının kontrolünü yapmalı; yüksek değerli stokları, öncelikli yıllara karŐılaŐtırılarak makul olup olmadıklarını belirlemelidir.
- 5. **Stok kayıtlarındaki fiyatlandırmalara ve envanter listelerine detaylı kalan (bakiye) testlerinin uygulanması**
Denetçi bu kapsamda uygulayacağı testlerle aşağıdaki denetim amaçlarını gerçekleŐtirmelidir.
 - Envanter listesindeki stoklarla sayım sonuçlarının cins, miktar ve tutar toplamaları birbiriyle ve büyük defterle stok yardımcı defteriyle mutabıktır.
 - Envanter listesindeki stoklar; fiilen mevcut, tam ve doğrudur. Uygun Şekilde sınıflandırılmış ve uygun değerleme ölçüsüyle değerlendirilmiştir.

İŞLETMEYE KAYNAK SAğLAMASI VE GERİ ÖDEMELER DÖNGÜSÜNÜN DENETİMİ

Bu döngü, işletmenin faiz karŐılıđı borçlanarak kaynak temini ve bunların geri ödenmesi ile öz kaynak temini ve temettü ödenmesi işlemlerini kapsar.

Döngüde yer alan işlem sayısı az olmakla birlikte tutarları büyük olabilir.

Denetçi bu döngüde iŐlemden ziyade hesap kalanlarına ilişkin denetim amaçları olan doğruluk ve tamlıkla ilgilidir.

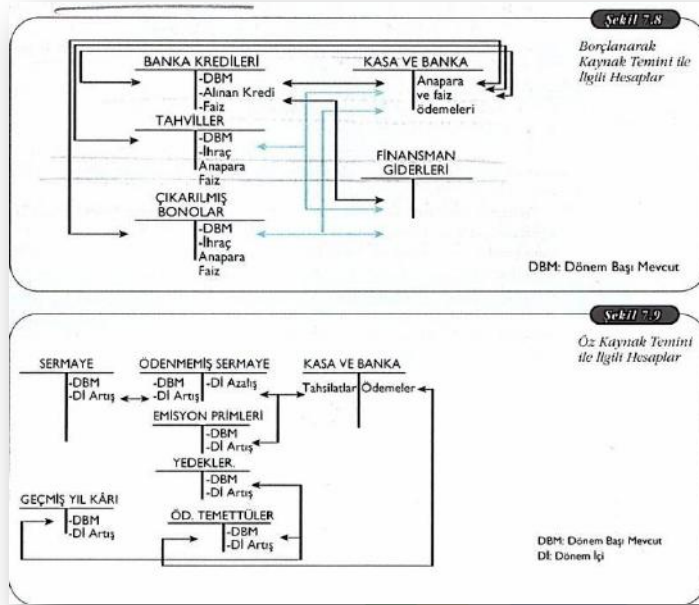
Döngüde yer alan işlemlerle daha çok sözleŐmelere ve yasal düzenlemelere dayalı olduğundan denetçinin; finansal tabloları etkileyen önemli yasal gereklilikleri göz önünde bulundurması, özellikle finansal tablolarda yer alan açıklama ve sunumların bunları karşılayacak nitelikte olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Faiz giderlerinin pasifte sunulan borçlarla, kar payı ödemelerini ise ödenecek temettlerle olan ilişkisi bu işlemlerle ilgili hesapların denetiminde önemli olan diğer noktalardır.

Borçlanmayla ve Kaynakla İlgili Hesaplara Uygulanacak Detaylı Kalan (Bakiye) Testleri

Denetçi; hesap ve işlemlerle ilgili olarak finansal tablolarda sunulan bilginin gerçek olduğu, hak ve yükümlülüklerin işletmeye ait olduğu, mevcut bütün yükümlülüklerin finansal tablolarda tam ve doğru olarak sunulduğu, işlemlerin doğru bir Şekilde kaydedildiğini belirleyecektir.

- İŞletme riskinin bu hesaplara etkilerinin dikkate alınması, kabul edilebilir önemli yanlışlık riski ve doğal riski değerlendirmesidir.
- Bu hesaplara ilişkin iç kontrollerin belirlenmesi, kontrol riskinin değerlendirmesi,
- Bu hesap ve işlemlere ilişkin iç kontrollerin özellikle sözleşme ve yasal gereklere uygunlukların test edilmesi
- Tzel testlerin uygulanması
- Analitik inceleme yöntemleri kullanılarak tutarlılık testlerinin yapılması

- Finansal tablolarda yer alan sunum ve açıklamaların uygun, yeterli ve anlaşılabilir olduğunun incelenmesi.



PARA VARLIKLARININ DENETİMİ

Kasa banka hesapları, stoklar ve üretim döngüsü hariç diğer dört döngüyle ilgili olan hesaplardır. Küçük tutarlar dışında tahsilat ve ödemelerin nakit yerine banka hesaplarından yapılması nedeniyle işletmelerde nakit kasası kalanı, genellikle önemsiz tutarlardadır. Bu nedenle denetçiler, daha çok banka hesap kalanlarının denetimine odaklanırlar.

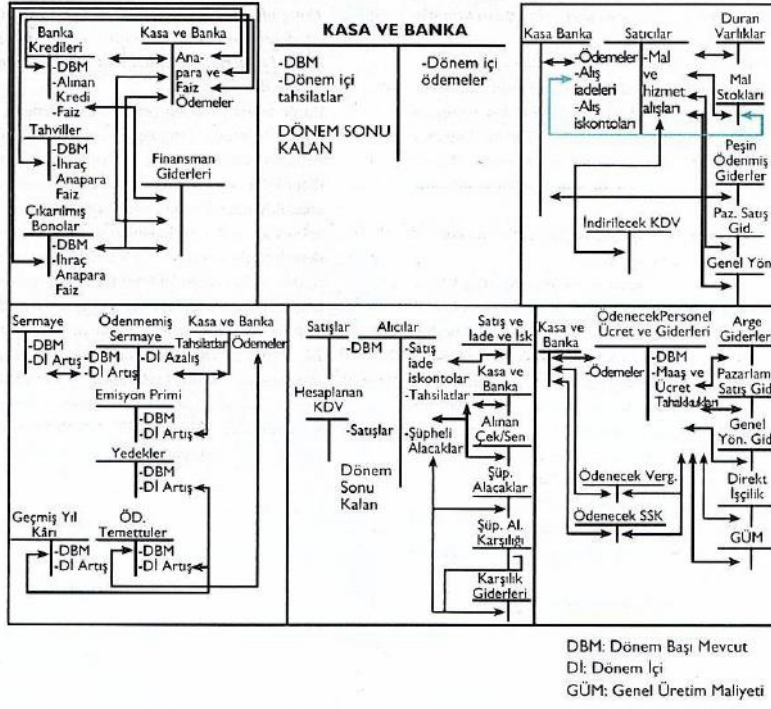
Dönem sonunda kasa banka hesaplarının kalanı önemsiz tutarda olsa bile nakit akışlarının büyük olması sebebiyle denetçiler, bu hesap denetimine büyük önem verirler.

Kasa banka hesaplarına uygulanacak detaylı kalan testleri :

- İşletme riskinin bu hesaplara etkilerinin dikkate alınması, kabul edilebilir önemli yanlışlık riski ve doğal riskin değerlendirilmesi
- Bu hesaplara ilişkin iç kontrollerin belirlenmesi, kontrol riskinin değerlendirilmesi
- Bu hesap ve işlemlere ilişkin iç kontrollerin ilgili sözleşme ve yasal gereklere uygunlukları da dahil olmak üzere test edilmesi
- Tözel testlerin uygulanması
- Analitik inceleme yöntemleri kullanılarak tutarlılık testlerinin yapılması
- Finansal tablolarda yer alan sunum ve açıklamaların uygun, yeterli ve anlaşılabilir olduğunun incelenmesi

Şekil 7.10

Kasa ve Banka Hesaplarının İşlem Döngüleri ile İlişkisi



ÜNİTE 8

ACIKOĞRETİM.BIZ DENETÇİ GÖRÜŞÜ VE DENETİM RAPORU DENETÇİ GÖRÜŞÜNÜN

OLUŞTURULMASI

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

Denetçi, bu aşamada öncelikle denetim programında yer almayan; fakat finansal tabloları ve denetim raporunu etkileyebilecek başka olay ve işlemlerin olup olmadığını araştırır. Bu noktada gerekiyorsa ilave testler yapar ve kanit toplar. Daha sonra ise tüm çalışmaları genel olarak gözden geçirir. Risk ve önemlilik ile ilgili değerlendirmelerini ve kanıtlarının yeterliliğini birkez daha sorgular. Tüm bu değerlendirmeler sonucunda ise finansal tablolar hakkındaki görüşünü oluşturur.

Denetim Faaliyetlerinin Tamamlanması

Denetim faaliyetlerinin tamamlanması için denetçinin, denetim programında yer almayan aşağıdaki konuları incelemesi ve kanit toplaması gerekir.

- Gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan önemli belirsizliğin olup olmadığını incelemesi
- Bilanço tarihinden sonra meydana gelmiş ve işletmeyi büyük ölçüde etkileyecek işlemlerin olup olmadığını incelemesi
- İşletme yönetiminden finansal tabloların doğruluğu konusunda beyan mektubu alınması
- Analitik testler yapılması

Gelecekteki Olası Belirsizliklerin İncelenmesi

Denetçi, bu aşamada işletmeyle ilgili gelecekte ortaya çıkma olasılığı olan belirsiz durumlar olup olmadığını araştırmalıdır. Gelecekteki olası belirsizlik, işletme ile üçüncü kişiler arasında süren; ancak denetim raporunun yazımı tarihinde kesin olarak sonuçlanmamış, işletmeye gider veya borç doğurma olasılığı olan durumlardır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden ;

Şarta Bağlı Giderlerin Tahakkuku İlkesi : Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkma olasılığına bağlı gider ve zararların tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılması gerektiğidir.

Borçların Tümünün Gösterilmesi İlkesi : Tutarları tahmin edebilen kesinleşmemiş tüm borçlarında bilançoda gösterilmesini emretmektedir.

İşletmeye daha sonra borç ve zarar yükü getirebilecek olası belirsiz durumlar;

- Kaybedilmesi durumunda işletmeye büyük borç yükü getirecek davalar,
- Maliye ile devam eden vergi cezası davaları,
- İşletmenin yerine getirme gücünü aşan sözleşme ve garantiler,
- İşletmenin üçüncü kişilere verdiği kefalet yükümlülükleri,
- Alınması işletme için hayati önem arz eden kredi talepleri,

Denetçinin bu tür olaylarla ilgili ipucu bulmaya çalışması ve kanıt toplaması gerekir.

Bu tür durumların ortaya çıkarılmasında özellikle soruşturma denetim yordamı kullanılabilir.

Kullanılabilecek denetim yordamlarından bazıları ;

- İşletme yönetimi ve çalışanları ile görüşmeler yapılabilir.
- Yönetim ve genel kurul toplantı tutanakları ile karar defterleri incelenebilir.
- Vergi idaresinden işletmeyle ilgili bilgi alınabilir,
- İşletme avukatlarıyla görüşülebilir,
- İşletmenin borç ilişkisinde olduğu bankalardan bilgi alınabilir.

Denetçi, böyle bir olay tespit ettiğinde bunu öncelikle işletme yönetimine iletir ve finansal tablolara durumun yansıtılması gerektiğini belirtir. Yönetim finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve gelecekteki belirsizliğin önem derecesine göre durumu, raporuna aşağıdaki gibi sırasıyla yansıtır;

- Eğer belirsizlik önemli fakat finansal tabloların bütünü hakkında olumlu görüş bildirmeye engel değilse olumlu rapor verip açıklama paragrafı ekleyebilir.
- Eğer belirsizlik çok önemli ise şartlı olumlu görüş bildirebilir
- Eğer belirsizlik işletme için hayati önem arz ediyor ise görüş bildirmekten kaçınabilir.

Bilanço Tarihinden Sonraki Önemli Olayların İncelemesi

Denetçi, bilanço tarihinden (31 Aralık) sonra meydana gelmiş, fakat işletme tarafından finansal tablo dipnotlarına yansıtılmamış önemli olayların olup olmadığını araştırmalıdır.

Denetçi, bilanço sonrası önemli olayları ortaya çıkarmak için aşağıdaki yolları kullanabilir,

- Dönem sonunda (31 Aralık) sonra yapılmış işlemler ve kayıtların incelenmesi,
- İşletme tarafından düzenleniyorsa ara mali tabloların incelenmesi
- Yönetim kurulu kararları ve toplantı tutanaklarının incelenmesi
- İşletme avukatlarıyla görüşme yapma.

Denetçi, böyle bir olay tespit ettiğinde bunu işletme yönetimine iletir ve bilanço dipnotlarında belirtmesini ister.

Eğer yönetim, denetçinin önerisini kabul etmezse denetçi, bu durumu denetim raporuna yansıtabilir.

Yönetimden Beyan Mektubu İstenmesi

Finansal tabloların usulüne uygun düzenlenmesi sorumluluğu, işletme yönetimine aittir. Denetçinin sorumluluğu, sadece bu tablolarla ilgili görüş oluşturmaktır.

Bu konu çok açık olmakla beraber bazı davalı durumlarda kullanılmak üzere işletme yönetiminden tabloların doğru ve eksiksiz sunulduğuna dair bir beyan mektubu alınmalıdır.

Bu beyan mektubu bağımsız denetçi kanıtı olarak kullanılamaz. Bir beyaz mektubunda yer alan temel konular ;

- İşletmenin finansal tablolarının ve faaliyet raporlarının muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmak üzere düzenlenmesi sorumluluğunun işletme yönetimine ait olduğunun belirtilmesi,
- Finansal tabloların eksiksiz olarak düzenlendiği, hiçbir hata, hile ve yanlış içerdiğinin belirtilmesi,
- Bağımsız denetim raporunun hazırlandığı tarihe kadar tüm muhasebe kayıtlarının, destekleyici belgelerin, genel kurul kararlarının denetçiye açık olduğunun belirtilmesi
- Finansal tablolara veya dipnotlarına yansıtılması gereken bilanço sonrası olaylar, önemli belirsiz durumlar, taahhütler, kefaletler gibi tüm hususların açıklandığının belirtilmesi

Analitik Test Yapılması

Denetçi, denetim faaliyetlerinin son aşamasında genel analitik testlerde yapabilir.

Analitik testler, denetçiye finansal tablo verilerinde bütçe rakamlarına, önceki senelere veya endüstri ortamlarına göre anormal sapmaları olup olmadığının araştırılmasını sağlar. Bu şekilde denetçi, incelemesi gereken noktalar kalıp kalmadığını tespit etmiş olur. Analitik testler, genellikle aşağıdaki aşamaları içerir.

- İncelenen döneme ait finansal tablo toplamalarını ve kalemlerini, önceki dönem ve bütçelenmiş tutarlarla karşılaştırma,
- İncelenen döneme ait oranları hesaplama ve önceki dönem ve bütçelenmiş oranlarla karşılaştırma,
- İncelenen döneme ait üretim ve satış hacmi, çalışan sayıları gibi tablolara yansımayan verileri, önceki dönem ve bütçelenmiş verilerle karşılaştırma,
- İncelenen döneme ait oranları, sektör ortalamalarıyla karşılaştırma.

Denetçi, bu incelemeler sırasında önemli farklar tespit ederse bu noktalara yoğunlaşacak; hata ve hile olasılığını değerlendirecektir.

Denetim Faaliyetlerinin Gözden Geçirilmesi ve Sonuçlandırılması

Denetçi, denetimle ilgili tamamlama faaliyetlerini yerine getirdikten sonra tüm çalışmalarını son kez gözden geçirecek ve görüşünü oluşturacaktır. Bu çalışmalar;

- Denetim programının gözden geçirilmesi
- Çalışma mizanının gözden geçirilmesi
- Önemlilik ve risk ölçümlerini gözden geçirme
- Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi
- Toplanan kanıtları değerlendirme ve görüş oluşturma

Denetçi, bu çalışmalar sonucu ulaştığı görüşünü denetim raporunu hazırlamadan önce yönetime iletacaktır. Yönetimin tavrına göre nihai görüşünü oluşturacaktır.

Denetimin Programının Gözden Geçirilmesi

Denetim programı, yapılacak işler için yol gösterici olduğu kadar biten işlerin takibi için de aynı araçtır.

Denetçi bu noktada denetim programını sona bırakılmış veya yapılmamış işlerin varlığını tespit için kullanacaktır. Programda "tamamlandı" işareti konmamış işler var ise bu konuları bitirecektir. Sona bırakılmış işler varsa bunların hala yapılması gerekip gerekmediğini gözden geçirecektir.

Çalışma Mizanının Gözden Geçirilmesi

Çalışma mizanı, denetçinin bilanço ve gelir tablosu kalanlarını test etmede kullandığı önemli bir çalışma kağıdıdır. Denetçi, çalışmalar sırasında yaptığı düzeltici veya ilave günlük defter kayıtlarını bu mizan üzerinde takip eder. Bu noktada denetçi, mizan üzerindeki kayıtları doğruluk açısından ve gerekli olup olmadıkları açısından son kez gözden geçirecektir.

Risk ve önemlilik Düzeylerinin Tekrar Gözden Geçirilmesi

Denetçi, toplanan kanıtlara göre olası yanlışlar toplamını belirler ve önemlilikle ilgili ilk belirlemesiyle karşılaştırır.

- Olası yanlışların toplam tutarı, ilk önemlilik belirlemesindeki toplam tutardan az ise denetçi, finansal tablolarla ilgili olumlu görüş oluşturabilir.
- Olası yanlışların toplamı, ilk önemlilik tutarından büyük ise denetçi, işletmeden düzeltmeler isteyecektir. Eğer işletme bu düzeltmeleri kabul etmezse denetçi, şartlı veya olumsuz görüş bildirebilir.

Çalışma Kağıtlarının Gözden Geçirilmesi

Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi, ekibin başındaki uzman denetçi veya denetim firmasının görevlendireceği ekip dışından bir denetçi tarafından yapılabilir.

Çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi, pek çok açıdan önem arz eder;

- Çalışma kağıtları ile denetim firmasının iş disiplinin göstergesi. Gözden geçirme, çalışma kağıtlarının ve firmanın kalitesini artırır.
- Çalışma kağıtları sürekli dosyada saklanacak ve herhangi bir sorunlu durumda bu dosyaya başvurulacak. Böyle durumlarda kağıtlar, denetimim denetim standartlarına uygun yürütüldüğünü göstermelidir.
- Denetim faaliyetlerinin bir kısmı mesleğe yeni girmiş yardımcıları tarafından yapılmıştır. Bunlar eksikliklerini görmeleri ve yetişmelerine katkıda bulunulması açısından çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi önemlidir.

Toplanan Kanıtları Değerleme Ve Görüş Oluşturma

Denetçi, bu aşamada topladığı kanıtların bildirileceği görüşü destekleyip desteklemediğine karar verecektir. Eğer toplanan kanıtların görüş için yeterli olduğuna karar verirse denetim raporunun yazımı aşamasına geçecektir.