

## ÜNİTE 8

### 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 kanıt 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 kanıt 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 gerektirir.

**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 durum 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 toplamlarını 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 çalışmaları 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.