

T.C
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
TEZSİZ YÜKSEK LİSANS PROJESİ



**BAĞIMSIZ DENETİMDE DENETİM
PROGRAMININ OLUŞTURULMASI:
ÜRETİM İŞLETMESİNDE ÖRNEK BİR
UYGULAMA**

ALİ PINAR
(1158252103)

DANIŞMAN
YRD.DOÇ.DR. GÜNAY DENİZ DURSUN

EDİRNE 2017

Projenin Adı: Bağımsız Denetimde Denetim Programının Oluşturulması: Üretim İşletmesinde Örnek Bir Uygulama

Hazırlayan: Ali PINAR

ÖZET

Finansal tablo denetiminde amaç bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güveni artırmaktır. Söz konusu amaca, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılr.

Bir faaliyetin başarıya ulaşmasındaki en önemli etken, o faaliyetin iyi bir şekilde yönetiliyor olmasıdır. Faaliyetin iyi bir şekilde yönetiliyor olmasının ilk adımı ise planlamadır. Denetim faaliyetinin amacına ulaşmasını sağlayacak yeterlilikte bulunmayan bir planlama ile arzu edilen amaca ulaşılmayacağı ve devamında başarısızlığı getireceği tabiidir. Planlama sadece amaca ulaşmak için değil, amaca ulaşırken tahsis edilen kaynakların verimli bir şekilde kullanımı açısından da önem arz etmektedir.

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranan, yüksek ahlaki niteliklere sahip, çalışmalarında yeterli mesleki özen ve dikkati gösteren uzman bir kişidir. Denetçinin, finansal tablo denetimi sonucu açıklayacağı görüşünü destekleyecek kanıtları standartlara uygun olarak elde etmesi gerekmektedir. Bu aşamada denetim planlamasının sonucu olarak denetim alanlarında kanıt toplamak amacıyla tasarlanan ve yazılı hale getirilerek denetime rehberlik görevi görecektir denetim programı hazırlanır.

Denetim programı, denetçinin denetim çalışmalarında uygulamak üzere seçtiği denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, uygulama zamanı ve uygulamanın kimler tarafından yapılacağını gösteren yazılı listedir.

Çalışmanın uygulama aşamasında üretim işletmelerinde stokların denetiminde rehberlik edecek stok ve satışların maliyeti hesaplarının denetim programı örneği ile bu husus açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Süreci, Denetimin Planlanması, Denetim Programı, Stokların Denetimi

Project Topic: On Independent Supervision Creating the Audit Program: A Practical Example

Prepared by: Ali PINAR

ABSTRACT

The purpose of controlling the financial statement; increase the confidence that information users have on the financial statements. The aim, the auditor's opinion on whether the financial statements conform to the applicable financial reporting framework.

The most important; the activity is well managed. Ensure that the operation is well managed, it is plan. It is the point at which the desired action can not be achieved with insufficient planning to ensure that the audit action reaches its goal. Planning is not only important for achieving the goal, for efficient use of allocated resources.

The auditor carries out auditing activities, has sufficient professional knowledge, experience, acts independently, has high moral qualifications, has sufficient professional care and attention in own work. Should obtain evidence to support the view that the financial statement audit will explain the outcome in accordance with standards. Planning result, an audit program designed to collect evidence in the audit areas; to be written into the written guidance service will be prepared.

The audit program is a written list of auditing procedures selected by the auditor to be performed for work, scope, time and who will be performing.

An example of the inspection program of inventory and sales cost accounts that will guide the supervision of stocks in production enterprises during the application phase.

Key Words: Independent Audit, Audit Process, Planning of audit, Audit Scheme, Inventory Control

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	iv
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM KAVRAMI	2
2.1. Denetimin Tanımı ve Unsurları.....	2
2.2. Denetim Türleri	8
2.5. Denetim Standartları.....	18
2.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	19
2.5.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	21
3. DENETİMİN PLANLAMASI VE DENETİM PROGRAMININ OLUŞTURULMASI	22
3.1. Denetim Planlamasının Amacı ve Kapsamı	22
3.2. Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulması.....	24
3.3. Denetim Planı ve Programının Hazırlanması	26
3.4. Denetimin Yürütülmesi Sırasında Yapılan Değişiklikler.....	42
3.5. İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlave Hususlar.....	43
3.6. Belgelendirme.....	43
4. ÜRETİM İŞLETMESİNDE ÖRNEK DENETİM PROGRAMI UYGULAMASI	44
4.1. Stoklarda Muhasebe Denetiminin Hedefleri	44
4.2. Üretim işletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları	46
4.3. Stoklar ve Satışların Maliyeti Denetim Programı	49
4.3.1. Stokların Denetim Programı	49
4.3.2. Satışların Maliyeti Denetim Programı	55
5. SONUÇ	58
EKLER	60

1. GİRİŞ

İşletmelerin ekonomik faaliyetleri sonucu oluşan finansal bilgilerin işletmeyle ilişkili ve bu bilgiden faydalanacak olan bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan finansal tablolar ve diğer bilgiler, aynı zamanda işletmenin dışa dönük yüzünü oluşturmaktadır. Finansal tablo ve diğer bilgilerin doğru ve dürüst olarak hazırlanması, bilgi kullanıcıları açısından da işletme ile ilgili alacakları kararların doğru ve dürüst olmasını sağlayacaktır. Bu anlamda finansal tabloların denetiminden beklenen en önemli amaç, denetlenen finansal tablolar ile ilgili bildirilen denetçi görüşüne göre, bilgi kullanıcılarının işletmeyle ilgili verecekleri kararlara bu görüşün dayanak teşkil edecek olmasıdır.

Bir faaliyetin başarıya ulaşmasındaki en önemli etken, o faaliyetin iyi bir şekilde yönetiliyor olmasıdır. Faaliyetin iyi bir şekilde yönetiliyor olmasının ilk adımı ise planlamadır. Denetim faaliyetinin amacına ulaşmasını sağlayacak yeterlilikte bulunmayan bir planlama ile arzu edilen amaca ulaşılmayacağı ve devamında başarısızlığı getireceği tabiidir. Planlama sadece amaca ulaşmak için değil, amaca ulaşırken tahsis edilen kaynakların verimli bir şekilde kullanımı açısından da önem arz etmektedir.

Çalışmanın amacı, denetim faaliyetinde planlamanın önemi vurgulayarak işlemlerin ve hesap kalanlarının test edilmesinde ve analitik işlemlerin uygulanmasında kullanılmak üzere planlama çalışmalarının sonucunda ve yazılı şekilde hazırlanan denetim programının denetçiye sağladığı faydaları öne çıkarmaktır. Bu çalışmanın birinci bölümünde, denetim kavramı üzerinde durulmuş, denetimin tanımı, türleri ve amaçları ile denetçi tanım ve türlerine açıklanarak denetim standartlarına yer verilmiştir. İkinci bölümde denetim planı ve denetim planını oluşturan aşamalara yer verilerek denetim programının oluşturulması anlatılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise denetim programına ilişkin bir uygulamaya yer verilmiştir.

2. DENETİM KAVRAMI

2.1. Denetimin Tanımı ve Unsurları

Denetim, günlük hayatta, özellikle de işletmecilik alanında sıkça kullanılan geniş kapsamlı bir kavramdır.¹ Denetim, yönetim biliminin ana fonksiyonları arasında yer alır ve bir iktisadi teşekkülün belirlediği kısa veya uzun vadeli hedeflere ulaşıp ulaşımadığının tespit edilmesine yönelik faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır.²

Denetim kavramı günlük konuşma dili açısından, murakabe, kontrol, teftiş, revizyon, araştırma, kovuşturma ve soruşturma gibi bir çok kavram ile aynı anlamda kullanılabilir. Denetimi tanımlamadan önce denetim kavramı ile karışıklığa yol açan bu kavramların bazılarının açıklanmasında fayda bulunmaktadır.³

“Murakabe, Arapça murakaba’dan Türkçe’ye geçmiş olan murakabe sözcüğü bakma, gözetme anlamına gelir.” Bu sözcükten elde edilen murakabe etmek fiili ise denetlemek anlamında kullanılır. Muhasebe denetimi açısından murakabe, olması gerekenle fiili durum arasındaki karşılaştırmayı ifade eder.

“Kontrol, İşletme biliminde yönetsel faaliyetlerden biri olarak ele alınır.” Amacı, hatalı ve zayıf noktaları göstermek ve düzelterek ileride tekrarını önlemektir. Kontrol çalışmaları kontrol edilen konuya göre kalite kontrolü, stok kontrolü, muhasebe kontrolü gibi farklı biçimlerde adlandırılırlar.

¹ F.Münevver YILANCI ve diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, Güncellenmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2016, s.1

² M.Vefa TOROSLU, *Finansal Tablolar Denetimi*, Güncelleşmiş 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016,s.23

³ Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, *Denetim ve Raporlama* Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2016, s.39-40; Vasfi HAFTACI, *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2016, s.5

“Teftiş, gerek görüldükçe belirsiz zamanlarda yapılan bir gözden geçirme ile işlerin yasalara, emir ve yönergelere göre yürütülüp yürütülmediğini tespit etmektir.

“Revizyon, yeniden gözden geçirme, elden geçirme, tekrar inceleme gibi anlama gelmektedir. Revizyon terimi, daha çok finansal olayların ve vergi işlemlerinin eleştirisel bir yaklaşımla incelenmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Yukarıda ele alınan ve denetim kavramı ile sıkça karıştırılan murakabe, kontrol, teftiş ve revizyon kavramları denetimin tanımlanmasında yetersiz kalmaktadır. *“Bu kavramlar arasında anlam ve kapsam bakımından farklılıklar bulunduğu açıktır. Nitekim bu farklılıklar meslek unvanlarına da yansımıştır. Kontrol elemanına “kontrolör”, teftiş elemanına “müfettiş”, murakabe elemanına “murakıp”, denetim elemanına da “denetçi adı verilmektedir.”⁴*

Literatürde denetim kavramına ilişkin çeşitli tanımlar bulunmakla birlikte aşağıda bu tanımların bazılarına yer verilmiştir.

Dar anlamda denetim kavramının tanımlanması gerekirse, iktisadi işletmelerin muhasebe kayıtlarının ve ürettikleri finansal tabloların incelenmesidir. Ancak, denetimin günümüzde gelmiş olduğu nokta itibariyle bu şekilde tanımlanması yeterli değildir.⁵

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkındaki (Seri: X, No:22) sayılı Tebliğde⁶; *“Bağımsız denetim: İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun*

⁴ *Denetim*, Cilt I, TÜRMOB Tesmer Staj Merkezi Yayını, Yayın no:85, Ankara 2009, s.10

⁵ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.2

⁶ 12.06.2006 tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını,” şeklinde tanımlanmaktadır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde⁷, *Bağımsız denetim; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını*” ifade etmektedir. Bu tanım sadece finansal tablo ve finansal bilgileri kapsamakta olup, denetim firmaları ve denetçilerin birçoğu tarafından yapılan denetim tanımıdaki unsurları kapsamamaktadır.⁸

Uluslararası kuruluşlar arasında yer alan Amerikan Denetim Kavramları Komitesi tarafından muhasebe denetiminin genel kabul görmüş tanımı şu şekilde yapılmıştır. *“Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”*⁹ Tanımdan da anlaşılacağı üzere, denetim faaliyeti düzenli ve disiplinli bir süreçtir. *Tanım aslında çok yönlü, ayrıntılı ve geniş bir sürecin özlü ifadesidir. Yılların içerisinde gelen deneyimlere ve çalışmalara dayalı olarak yapılmıştır ve belli bir şeyi açıklamaktadır.*¹⁰

⁷ 26.12.2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁸ Hasan KAVVAL ve diğerleri, *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2015, s.5

⁹ Ersin GÜREDİN, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014, s.11

¹⁰ Melih ERDOĞAN, *Denetim*, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s.1

Denetim, iktisadi teşekküllerin idarecileri tarafından hazırlanan finansal tablolar ve buna bağlı diğer finansal bilgilerin tarafsız olarak incelenmesi anlamına gelen bir tür onay işlevidir. *“Bir başka anlatımla, denetim, sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması gereken ve bu amaca yönelik olarak çeşitli standartlara uygun yürütülen çok aşamalı, çok yönlü risk ve sistem bazlı proaktif nitelik taşıyan bir işlemler bütünüdür.”*¹¹ .

Yukarıda yer alan tanımlar çerçevesinde denetimi; iktisadi teşekküllerin faaliyetleri sonucunda yöneticileri tarafından hazırlanan finansal tabloları ve buna bağlı açıklayıcı diğer finansal bilgilerin, önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak nesnel, yeterli, uygun ve kaliteli denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla, denetim standartlarına uygun olarak defter, belge ve kayıtların uzman kişiler tarafından denetlenip sonuçların bu bilgiden faydalanacak olan işletme içi ve dışındaki menfaat gruplarına (bilgi kullanıcılarına) raporlanması süreci şeklinde tanımlanması mümkündür.

Denetim tanımında geçen önemli unsurları aşağıdaki şekilde açıklayabiliriz:

- **Denetim düzenli ve disiplinli bir süreçtir:** Denetim faaliyeti tek bir işleminden ibaret olmayıp, iyi düşünülerek tasarlanmış birbirini izleyen zincirlerden oluşur.¹² Denetim süreci, denetim faaliyetleri için gerekli olan nesnel, yeterli, uygun ve kaliteli kanıtların toplanması, gerekli bilgilerin sağlanarak bunların işlenmesi ve değerlendirmesi sonucu elde edilen sonuçlara göre denetim görüşüne ulaşarak bu görüşün denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına iletilmesi aşamalarını içermektedir. Denetim düzenli ve disiplinli bir süreçtir.¹³

¹¹ Tamer AKSOY, *Tüm Yönleriyle Denetim* 1.Cilt, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2006, s.48

¹² Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.4

¹³ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.11

- **İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili savlar:** Muhasebe ilminin iktisadi malumatları teşhis etme, bu malumatları ölçme ve ilgili muhataplara yazılı olarak iletilme işlevi belirtilmek istenmektedir. Denetim faaliyetine ilişkin sürecin ana fikri bu ifade içerisinde aranmalıdır.¹⁴ İktisadi teşekküllerin, faaliyetleri ile ilgili olarak idare edenlerce hazırlanan muhtelif raporlar, beyan ve açıklayıcı bildirimler, iktisadi teşekkülün savları niteliğindedir. Denetim bu savların dürüstlüğü ve itimat edilebilirliği konusunda görüş elde etmeyi hedefleyen tetkik faaliyetidir.¹⁵
- **Önceden belirlenmiş kıstaslar:** Denetçi, iktisadi teşekkülün savları niteliğindeki finansal tabloları önceden belirlenmiş kıstaslar ile karşılaştırarak, bu kıstasa göre doğruluk ve güvenilirliğine karar verir. Bu kıstaslar, kanunlar, sözleşmeler, yönetim tarafından tayin edilmiş hedefler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları olabilir.¹⁶
- **Uygunluk derecesi:** İktisadi teşekkülün idarecileri tarafından ileri sürülen savlar, beyan ve bildirimlerin önceden belirlenmiş kıstaslara ne derece uyduğunu ifade eder. Bu kıstas nicel yani kantitatif olarak tespit edilebildiği gibi nitel olarak yani kalitatif olarak da tespit edilebilir.¹⁷
- **Tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme:** Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini tespit etmede, denetçinin kullandığı her türlü kayıt, belge, bulgu ve bilgidir. Denetim faaliyetleri esnasında denetçiler, bir görüşe ulaşabilmek amacıyla nesnel, yeterli, uygun ve kaliteli kanıtlar toplamak mecburiyetindedir. Denetçi tarafından uygulanacak olan çeşitli denetim teknikleri ile toplanan

¹⁴ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.11

¹⁵ Hasan KAVAL ve diğerleri, *a.g.e.*, s.3

¹⁶ Hasan KAVAL ve diğerleri, *a.g.e.*, s.3

¹⁷ Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, *a.g.e.*, s.37

bu kanıtlar, değerlemeye tabi tutulduktan sonra denetim görüşüne ulaşılmaktadır.¹⁸

- **Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür:** “Denetim çalışmalarını yürüten denetim ekibinin, muhasebe ve değerlendirme bilgileriyle bunların karşılaştırılacağı ölçüleri çok iyi bilmeleri, deneyimli, yetenekli, duygusallıktan uzak, bağımsız ve tarafsız olmaları gerekir.”¹⁹ Denetçi adı ile nitelendirilen ve bu konuda uzman olan kişi, denetim süreci içerisinde nesnel, yeterli, uygun ve kaliteli kanıtları toplayabilmeli ve denetlenen iktisadi teşekkül ile ilgili olarak bir kanaat oluşturabilmelidir.²⁰
- **Muhataplar:** İlgili menfaat gruplarını, genel anlamda ise kamuyu ifade eder. Denetçinin denetim faaliyeti sonucu ulaştığı denetim görüşüne göre hareket eden her birey ilgili muhatap olmaktadır. Bu gruba hissedarlar, işletmenin idarecileri, çalışanları, kredi sağlayanlar, yatırımcılar, çeşitli devlet kurum ve kuruluşları ile kamuoyu dahildir.²¹
- **Sonuçları muhataplara bildirme:** “Denetim raporu ile ilgili taraflar ortaklar, profesyonel yöneticiler, çalışanlar, tedarikçiler, kredi kurumları, sendikalar, çeşitli devlet kurumları, yatırımcılar olabilir. “Belirli bir finansal dönemin sonuçlarını içeren finansal raporlara ilişkin denetçi görüşü, sonuçta ilgili kullanıcılar için rapora dönüştürülmüştür ve onların değerlemesine sunulmayacak olan bir denetimin anlamı da yoktur.”²² Denetçinin denetim faaliyeti sonucu ulaştığı denetim görüşüne birçok kişi, kurum ve kuruluşun direkt veya endirekt ilgisi bulunmaktadır. Denetçi söz

¹⁸ Nejat BOZKURT, *Muhasebe Denetimi*, 7. Baskı Alfa Yayınları, İstanbul 2015, s.30

¹⁹ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014, s.44

²⁰ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.3-4

²¹ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.12

²² Melih ERDOĞAN, *a.g.e.*, s.2

konusu muhataplara denetim faaliyeti sonucu ulaştığı görüşünü yazılı olarak bir rapor ile açıklar.²³

2.2. Denetim Türleri

Denetim alışmaları çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Buna göre amacına (konusuna) göre, kapsamına göre, yapılış nedenine göre, denetimi yapan denetçinin statüsüne göre ve denetimin uygulanma zamanına göre değişik denetim türleri söz konusudur. Denetim türlerinin kendi içerisindeki detay sınıflandırması aşağıdaki gibidir.

Amacına göre denetim;

- Finansal tablolar denetimi (Bağımsız denetim)
- Uygunluk denetimi
- Faaliyet denetimi

Kapsamına göre denetim;

- Genel amaçlı denetim
- Özel amaçlı denetim

Yapılış nedenine göre denetim;

- Zorunlu (yasal) denetim
- İsteğe bağlı denetim

Denetimi yapan denetçinin statüsüne göre denetim;

- Bağımsız denetim
- İç denetim
- Kamu denetimi

²³ Hasan KAVAL ve diğerleri, *a.g.e.*, s.4

Uygulama zamanına göre denetim (SPK açısından):

- Devamlı (sürekli) denetim
- Ara dönem (sınırlı) denetimi
- Özel denetim

Aşağıda söz konusu denetim türlerine ilişkin kısa açıklamalara yer verilmiştir.

*“Finansal tablo denetimi, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine tüm önemli yönleriyle uygunluğu konusunda makul bir güvence vermek için tarafsız olarak incelenmesi ve sonuçların bir raporla iletilmesi sürecidir.”*²⁴ Finansal tablolar denetimine, mali tablolar denetimi, muhasebe denetimi ve bağımsız denetim de denilmektedir.²⁵ İşletmelerin hazırladıkları finansal tablolardan bir hayli yararlanması nedeniyle, denetim türleri içerisinde finansal tablolar denetimi oldukça önemli bir yere sahiptir.²⁶

Finansal tablolar denetiminde denetimin konusunu işletmelerin düzenlediği finansal durum, finansal performans, nakit akış tablosu, özkaynak değişim tablosu ile açıklayıcı dipnotların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve standartlarına uygunluğu hususunda makul güvence sağlayacak kanıtların elde edilerek uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetlenmesi ve değerlendirme sonuçlarının rapora bağlanması oluştur.

Uygunluk denetimi, diğer isimlendirmeleriyle biçimsel denetim, usul denetimi, bir işletmedeki çalışanlarca yapılmış işlemlerin veya faaliyetlerin, idari güç tarafından belirlenmiş kaidelere uyumunun araştırılması amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplanması, kanıtların değerlendirilmesi ve sonuçlarının idari güce iletilmesi sürecidir.²⁷

²⁴ F.Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.3

²⁵ M.Vefa TOROSLU, *a.g.e.*, s.41

²⁶ Nejat BOZKURT, *a.g.e.*, s.33

²⁷ F. Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.3

Uygunluk denetimi işletme içerisindeki kişi veya kişilerce yapılabileceği gibi işletme dışındaki kişilerden hizmet almak suretiyle de yapılabilmektedir.²⁸

Faaliyet denetimi; işletmelerin gelişim, büyüme, faaliyetlerinin verimliliği ve karlılığı gibi fırsatları ortaya koymaya veya bu amaçla belirlenmiş işletme hedeflerinin uygulanabilirliği ve başarısını test etmeye, işletme hedeflerine ulaşma konusunda karşılaşılabilecek engel veya olumsuz gelişmeleri meydana çıkararak işletme yönetimini desteklemeyi amaçlayan sistemli incelemelerdir.²⁹

Faaliyet denetiminin konusunu, işletmenin tamamının veya işletme fonksiyonlarının faaliyet sonuçlarına ilişkin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Faaliyet denetimi yapacak denetçiler için önceden belirlenmiş ölçütler işletmenin hedefleri, işletme fonksiyonlarının amaçları, bütçe gibi ölçütlerdir. Burada sözü edilen etkinlikten kasıt işletme fonksiyonları için belirlenen hedefler ile varılan sonuçların arasındaki uyumdur. Verimlilik ise asıl amaca ulaşmak için ayrılan kaynakların kullanımı ile elde edilen sonuçlar arasındaki ilişkidir.

Genel amaçlı denetim, her çeşit kayıt, belge ve muhasebe işleminin dürüstlük ve itimat edilebilirliğini ortaya koymak amacıyla yapılır. Muhasebe işlemlerinin sonuçları özetlenerek finansal tablolarda yer alması nedeniyle finansal tablolar denetimi aynı zamanda genel amaçlı bir denetimdir.³⁰

Özel amaçlı denetim ise, *“Belirli bir konuda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla bir işletmenin hesaplarını, finansal tablolarını ve bunların dayandığı belgelerin incelenmesidir. Özel amaçlı*

²⁸ Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, *a.g.e.*, s.44

²⁹ Hasan KAVAL ve diğerleri, *a.g.e.*, s.10

³⁰ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.7

denetimde genellikle, finansal tablolardaki kalemler bunların dayandığı belgeler incelenir.”³¹

Başlıca özel amaçlı denetim türleri örnekleri aşağıdaki gibidir.³²

- Mahkemelerce yapılan özel incelemeler,
 - Bir işletmeye ortak olma, satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler,
 - Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
 - Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
 - Ortaya çıkan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
 - Vergi incelemeleri, teşvik mevzuatı incelemeleri,
 - Ödenmiş sermaye tespiti, sermaye yeterlilik tablolarının doğruluğu, işletme değer tespiti, borç ve alacak tespiti, ciro tespiti ve çalışanlara ödenecek prim ve ikramiye tutarı tespiti,
 - Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler,
- şeklinde örneklenebilir.

Zorunlu denetim, yasal hükümler gereğince, denetime tabi özel veya kamu şirket ve kuruluşlarına mükellefiyet getiren denetim türüdür. Bu denetim faaliyetinde denetçilerin taşıması gerektiği vasıflar, denetimin konusu, amacı ve denetim faaliyetlerinin hangi kurallara uygun yürütüleceği yasa hükümleri, yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmektedir.³³ “Sermaye Piyasası Kurumuna tabi şirketler, Bankalar Kanunu’na tabi şirketler, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, sigorta ve reasürans şirketleri, bireysel emeklilik şirketleri, enerji piyasası düzenleme kurumunca belirlenen şirketler, Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenen ölçüleri aşan şirketler, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun belirlediği kamuya yararlı kuruluşlar (KAYİK’LER) ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre

³¹ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, a.g.e.,s.66

³² Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.7; Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU a.g.e., s.67

³³ Vasfi HAFTACI, a.g.e., s.8

yukarıdakiler dışında kalan anonim şirketler yasal mevzuat gereği denetim yaptırmak zorundadırlar.”³⁴

İsteğe bağlı denetim yasal bir zorunluluk olmadan işletme içi ve dışındaki çıkar gruplarının talebi üzerine gerçek durumun ortaya konulmasını amacıyla yaptırılan denetim türüdür. Hisse senedine ilişkin satın alma kararından önce, kredi veren kuruluşlarca kredi verilmeden önce ya da yönetim ile ilgili bir yetkinin kötüye kullanılmasına ilişkin iddiaların araştırılmasında isteğe bağlı denetim yaptırılabilir. Bu tür denetim faaliyetinin sınırları denetim talebinde bulunanlarca belirlenmektedir.³⁵

Bağımsız denetim, iktisadi teşekküllerin faaliyetleri sonucunda yöneticileri tarafından hazırlanan finansal tabloları ve buna bağlı açıklayıcı diğer finansal bilgilerin, önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak nesnel, yeterli, uygun ve kaliteli denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla, denetim standartlarına uygun olarak defter, belge ve kayıtların uzman kişiler tarafından denetlenip sonuçların bu bilgiden faydalanacak olan işletme içi ve dışındaki menfaat gruplarına (bilgi kullanıcılarına) raporlanmasına ilişkin düzenli, disiplinli bir süreçtir.

İç denetim faaliyetinin, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından belirlenen günümüzdeki tanımı şu şekildedir. *“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı*

³⁴ Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, *a.g.e.*, s.49

³⁵ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.8

olur.”³⁶ İç denetimin temel hedefi, işletme üst yöneticilerince yüklenen sorumlulukların yerine getirilmesine yardımcı olmaktır.³⁷

*“İç denetimin hüviyet kazandığı 1940'lı yıllardan itibaren beklentilerin artmasından dolayı yapısında çeşitli değişiklikler göstermiş ve bu bağlamda da iç denetim kavramı genişleyerek; yeni tanımları da kapsamaya başlamıştır. Bu yeni tanımlar sosyal ve siyasal yapılarda hesap verilebilirlik süreçlerinin ve yeni denetim teknolojilerinin kullanımıyla ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda da iç denetim kavramları içinde medikal denetim, etkinlik ve etkinlik denetimi, performans denetimi, çevre denetimi ve paranın değeri denetimi gibi unsurlarda almıştır.”*³⁸

Kamu denetimi, yürütme organına bağlı çeşitli birimlerdeki kamu çalışanlarına tanınan yasal yetkiler çerçevesinde kamu adına özel işletmeler yada kamu kuruluşlarının incelenmesi ve denetlenmesidir.³⁹ Özel işletmelere yönelik denetimler; vergi denetimi Maliye Bakanlığınca, halka açık şirketler Sermaye Piyasası Kurulunca (SPK), bankalar ve diğer özel finans kurumları Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunca (BDDK), Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki işletmeler Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişiler tarafından denetlenmektedir. Kamu işletmelerine yönelik denetimler ise; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş kamu elemanları tarafından yapılmaktadır.⁴⁰

Devamlı (sürekli) denetim, hisse senetleri halka arz edilmiş ya da halka arz edilmiş sayılan şirketlerin, bankacılık kanununa tabi şirketlerin, sigorta şirketleri, yatırım ortaklıkları, aracı kurumlar, girişim sermayesi ortaklıkları ve enerji

³⁶ Çetin ÖZBEK, *İç Denetim (Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol)*, 1.Cilt, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No:3, İstanbul 2012, s.3

³⁷ F. Münevver YILANCI, *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Detay Yayıncılık, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara 2015, s.33

³⁸ Hayrettin USUL, Rozi MİZRAHİ, *Risk Odaklı Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara 2016, s.1

³⁹ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.9

⁴⁰ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*, s.73

piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin yılsonu finansal tablolarının genel kabul görmüş denetim standartları uygun denetlenmesidir. Devamlı (sürekli) denetimin özelliği, denetim sözleşmesinin hesap dönemi sona ermeden yapılmış olması nedeniyle denetçinin bu sözleşmeye dayalı olarak yeterli kanıt toplayabilmesi, denetim standartların tamamını uygulama imkanı bulabilmesidir.⁴¹

Ara dönem (sınırlı) denetimi, devamlı (sürekli) denetim yaptırma zorunluluğu bulunan şirketlerin ara dönem finansal tablolarının devamlı (sürekli) denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşu denetçileri tarafından ağırlıklı olarak soruşturma ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak yapılan denetim türüdür.⁴² Bu denetimi devamlı (sürekli) denetimden ayıran en önemli husus denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır.⁴³

Özel denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Sermaye Piyasası Kuruluna başvuru sırasında veya tasfiye, devir, bölünme ve birleşme durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla söz konusu durumlara en yakın tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların denetim kuruluşu tarafından denetlenmesidir.⁴⁴

2.3. Denetimin Amacı ve Kapsamı

İşletmelerde üretilen finansal bilgileri işletmeyle ilişkili ve bu bilgiden faydalanacak olan bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan finansal tablolar ve diğer bilgiler, aynı zamanda işletmenin dışa dönük yüzünü oluşturmaktadır. İşletme tarafından hazırlanacak olan finansal tablo ve diğer bilgilerin doğru ve dürüst olarak hazırlanması, bilgi kullanıcıları açısından da işletme ile ilgili alacakları kararların doğru ve dürüst olmasını sağlayacaktır.⁴⁵ Bu anlamda finansal tabloların

⁴¹ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.11

⁴² Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*, s.70

⁴³ Hasan KAVAL, *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005, s.13

⁴⁴ 12.06.2006 tarih ve 26196 Sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁵ Hayrettin USUL, *Bağımsız Denetim*, Yenilenmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2015, s.2

denetiminden beklenen en önemli amaç, denetlenen finansal tablolar ile ilgili bildirilen denetçi görüşüne göre, bilgi kullanıcılarının işletmeyle ilgili verecekleri kararlara bu görüşün dayanak teşkil edecek olmasıdır.⁴⁶

Finansal tablo denetimin amacı, hedef kullanıcıların (menfaat guruplarının, karar alıcıların) finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine (işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı finansal raporlama çerçevesine) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. Bağımsız Denetim Standartlarına ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar.⁴⁷

Yukarıda yer alan açıklamalar ışığında finansal tablo denetiminin (bağımsız denetimin) amaçlarını aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz.⁴⁸

- Denetimi yapılan özel veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait işletmelere alacak ve borçları olan işletmelerin haklarının korunması ve fayda sağlanmasına yardımcı olur,
- Denetim yapılan özel veya kamu işletmelerin haklarını korumak ve gelişmelerine fayda sağlamak,
- Denetim, işletme sahiplerinin, ortak ya da hissedarların haklarının korunmasına ve fayda sağlanmasına yardımcı olur,

⁴⁶ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*, s.61

⁴⁷ Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 3. paragraf

⁴⁸ Tamer AKSOY, *a.g.e.*, s.81-82

- Denetim, ülke ekonomisi ve sermaye piyasasının gelişmesini sağlar.

Finansal tabloların denetiminin kapsamı; denetçinin denetim sözleşmesi ile belirlenen konularda, mesleğin etik kurallarına bağlı kalmak suretiyle, mesleki şüphecilik ile hareket ederek, yeterli, uygun ve kaliteli denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayanılarak denetim faaliyeti sonucunda bir görüş oluşturularak, görüşün muhataplarına raporlanmasını kapsamaktadır.⁴⁹

2.4. Denetçinin Tanımı ve Türleri

“Denetim görevini üstlenen meslek erbabına denetçi denir.”⁵⁰“Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranan, yüksek ahlaki niteliklere sahip, çalışmalarında yeterli mesleki özen ve dikkati gösteren uzman bir kişidir.”⁵¹ “Denetim çalışması yapan ve bu işlevi meslek haline getiren kişiler denetçi olarak adlandırılır.”⁵²

Denetçiler Bağımsız Denetçi, İç Denetçi ve Kamu Denetçisi olarak üç gruba ayrılmaktadırlar.

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları müşteri işletmelere işçi işveren ilişkisi içerisinde bağlı olamayan, işletmelere uzman kişi olarak denetim hizmeti sunan, tek başına çalışan veya bir denetim kuruluşunda denetçi olarak görevli kişilerdir.⁵³ Bağımsız denetçiler denetim faaliyetini yürüttükleri iktisadi teşekkülün yönetimi ile teşekkülün paydaşları arasında bir tür köprü görevi üstlenmişlerdir. Bu

⁴⁹ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*, s.58

⁵⁰ F. Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.5

⁵¹ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.19; Nejat BOZKURT, *a.g.e.*, s.37

⁵² Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.25

⁵³ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.19

nedenle toplumda mühim bir yere ve mesuliyete sahiplerdir.⁵⁴ Çeşitli alanlarda işletmelere hizmet veren bağımsız denetçilerin asıl çalışma alanı ise iktisadi teşekküllerin (işletmelerin) finansal tablolarını denetlemektir.⁵⁵

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde⁵⁶ bağımsız denetçi; *“Bağımsız denetim yapmak üzere, 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler”* şeklinde tanımlanmıştır.

İç denetçi, *“bir işletmenin sürekli çalışanı olarak, organizasyon yapısı içinde denetim çalışmalarını yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. Temel amaçları işletme tepe yönetimlerinin istekleri doğrultusunda denetim ve danışmanlık hizmetlerini yürütmektir. İşletmelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmek, iç kontrol yapısını izlemek ve önerilerde bulunmak, faaliyet denetimi yapmak başlıca görevleri arasındadır. Son yıllarda meydana gelen gelişmeler iç denetçileri işletmelerde risk unsurunu değerlendirmede önemli bir yere getirmiştir.”*⁵⁷

Kamu denetçileri, kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu adına kendisine denetim yetkisi verilen kişilerdir. Devlet organizasyonu içerisinde kurulan kamu kurumları içinde örgütlendirilmiş denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerinin kanunlara, yönetmeliklere, devletin belirlemiş olduğu ekonomi politikalarına ve kamu yararına bağlılık derecesini öne almak suretiyle izler ve

⁵⁴ Nejat BOZKURT, *a.g.e.*, s.37

⁵⁵ Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.15

⁵⁶ 26.12.2012 tarih ve 28509 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵⁷ TÜRMOB, *Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*, s.7

denetler.⁵⁸ Kamu denetçileri, bağlı oldukları kurumlar içinde yaptıkları denetim çalışmalarında iç denetim, özel sektör işletmelerine yönelik denetim çalışmalarında kamu denetimi görevini yerine getirmektedirler.⁵⁹

2.5. Denetim Standartları

Denetim standartları denetçiye, denetime ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olan, denetçiye denetim çalışmalarında rehberlik eden genel ilkelerdir. Denetim çalışmalarının yürütülmesi ve sonuçlarının güvenilirliği açısından, denetçinin standartlarda belirlenen genel ilkelere bağlı kalması gerekmektedir.⁶⁰ Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanarak yürürlüğe konulan uluslararası denetim standartları, kurula üye olan ülkelerin ulusal denetim standartlarını ortadan kaldırmaktadır.⁶¹

Denetim standartlarının yararları aşağıdaki gibi sayılabilir.⁶²

- Standartlar denetim faaliyeti süresince çalışmaların kalitesini üst düzeyde tutmaktadır.
- Standartlar denetçilerin vasıflarını, denetime ilişkin üstlendikleri sorumluluklarını, yapmaları gereken denetim çalışmalarının neler olması gerektiğini genel hatlarıyla belirlemektedir.
- Standartlar denetçiler için yol gösterici rehberlerdir. Standartlar bu özellikleriyle kısıtlayıcı değildir. Denetim çalışmalarında denetçiler

⁵⁸ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.21

⁵⁹ Nejat BOZKURT, *a.g.e.*, s.39

⁶⁰ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.39

⁶¹ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.53

⁶² Nejat BOZKURT, *a.g.e.*, s.41

tarafından uyulmak zorunda olunan asgari standartlar olma özelliğine sahiptir.

“İşletmelerdeki finansal değişimler, muhasebe olarak tanımlanan ortak bir dil ile ifade edildiğine göre, işletmelerin finansal tablolar aracılığıyla açıkladıkları bilgilerin doğruluğunun saptanması için de ortak bir takım ölçütlerin olması vazgeçilmez bir gerekliliktir. Söz konusu bu gereklilik genel kabul görmüş denetim standartlarının ve uluslararası denetim standartlarının doğmasına yol açmıştır.”⁶³

2.5.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçinin ve denetim kuruluşlarının denetim faaliyetinde uymak zorunda oldukları asgari kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç grupta toplanmış, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilerek kabul edilmiş ve yayınlanan bu standartlar birçok ülkede kabul görmüş, günümüzde de fazla değişikliğe uğramadan uygulanmaya devam etmektedir.⁶⁴

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları,⁶⁵

- a) Genel Standartlar
- b) Çalışma Sahası Standartları
- c) Raporlama Standartları

olmak üzere üç ana grupta toplanmış ve 10 adet standarttan oluşmaktadır. Standartlara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

⁶³ F. Münevver YILANCI, *a.g.e.*, s.21

⁶⁴ Lerzan KAVUT ve diğerleri, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMO Yayınları, No:130, İstanbul 2009, s.67

⁶⁵ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.42-43

a) Genel Standartlar

1) Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Denetim gerekli teknik eğitim, tecrübe ve kabiliyete sahip denetçiler tarafından yapılmalıdır.

2) Bağımsızlık Standardı: Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme ve davranma mantığı içinde olmalıdır.

3) Mesleki Özen ve Dikkat Standardı: Denetçinin denetim faaliyetine ilişkin çalışmalarında, denetim raporunun hazırlanmasa kadar geçen sürede gerekli mesleki özenin ve titizliğin gösterilmesi gerekir.

b) Çalışma Sahası Standartları:

1) Planlama ve Gözetim Standardı: Denetçi tarafından denetim işi iyi şekilde planlanmalı, denetçi yardımcıları da iyi bir şekilde gözlemlenmeli ve kontrol edilmelidir.

2) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: Denetim çalışmalarının yönünü belirleyecek önemli bir aşamadır. Denetim prosedürlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının tespit edilmesi amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, var olan iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi değerlendirilmesinin yapılması gerekir.

3) Kanıt Toplama Standardı: Denetlenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne ulaşılması için soruşturmalar, yeniden hesaplamalar, gözlemler, tetkikler, dış teyitler ve teftişler yoluyla yeterli, uygun ve kaliteli kanıtların elde edilmesi gerekmektedir.

c) Raporlama Standartları

1) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Denetim raporuna denetlenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.

2) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık Standardı: Denetim raporunda incelenen dönemdeki muhasebe ilkelerinin değişiklik olmadan geçmiş dönemdeki gibi, uygulanıp uygulanmadığı belirtmelidir.

3) Tam Açıklama Standardı: Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, denetim raporunda aksi belirtilmediği sürece, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.

4) Görüş Bildirme Standardı: Denetim raporunda finansal tablolar bir bütün olarak ele alınır, raporda ya finansal tabloların bütününe ilişkin bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceği açıklanmalı, genel bir görüş bildirilmediğinde ise bu nedeni ile birlikte açıklanmalıdır.

2.5.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanarak yürürlüğe konulan standartlar aşağıdaki gibidir;⁶⁶

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, görüşüne temel oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir.

Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE), tarihi finansal bilgilerin, ara dönemlerde dahil, sınırlı bağımsız denetimlerinde uygulanır. Sınırlı bağımsız denetim, tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır.

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.

⁶⁶ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, (erişim:31.10.2016)

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS), güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır.

Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (KKS 1), denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. Kalite Kontrol Standardı yukarıda genel hatlarıyla açıklanan standartlar kapsamında verilen tüm hizmetler için geçerlidir.

3. DENETİMİN PLANLAMASI VE DENETİM PROGRAMININ OLUŞTURULMASI

3.1. Denetim Planlamasının Amacı ve Kapsamı

Bir faaliyetin başarıya ulaşmasındaki en önemli etken, o faaliyetin iyi bir şekilde yönetiliyor olmasıdır. Faaliyetin iyi bir şekilde yönetiliyor olmasının ilk adımı ise planlamadır. Denetim faaliyetinin amacına ulaşmasını sağlayacak yeterlilikte bulunmayan bir planlama ile arzu edilen amaca ulaşılmayacağı ve devamında başarısızlığı getireceği tabiidir. Planlama sadece amaca ulaşmak için değil, amaca ulaşırken tahsis edilen kaynakların verimli bir şekilde kullanımı açısından da önem arz etmektedir. Denetimin kaliteli bir şekilde yürütülmesi ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için denetçilerin planlama yapması aynı zamanda ilgili denetim standardı açısından da bir zorunluluktur.⁶⁷

⁶⁷ F. Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.81

Çalışma sahası standartlarının ilki olan planlama ve gözetim standardında açıkça belirtildiği üzere denetimin denetçi tarafından daha etkin bir şekilde yürütülmesi için iyi bir şekilde planlanması gerekmektedir.⁶⁸

Genel olarak denetim planlamasının amacı denetim çalışmalarının hedefine ulaşmasını sağlayacak aşamaların disiplinli bir şekilde düzenlenmesidir. Denetçinin planlamadaki amacı denetimin konusunu denetim alanlarına ayırmak, ekip elemanlarını denetim sahalarına göre vazifelendirmek, denetim sahaları için gerekli denetim işlemlerini ve testlerini tayin etmek, denetim çalışmasının zamanını tayin etmektir.⁶⁹

*Denetimin planlanmasının kapsamı, denetimin boyutuna denetçinin işletmeyi tanıma derecesine, daha önceden işletmeyi denetlemiş olup olmamasına bağlı olarak değişir. İşletme bilgilerine dayanan planlamada şu noktalar dikkate alınır.*⁷⁰

- *İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve faaliyet kolunun özellikleri,*
- *Denetim çalışmalarını bölümlenme*
- *İşletmenin muhasebe politikası, uygulamaları ve iç kontrol sistemi*
- *Önemlilik, risk düzeyini ve denetim amaçlarını belirleme*
- *Denetimde kullanılacak yöntemlerin kapsamı, zamanlaması ve özellikleri,*
- *Denetim programının taslağını yazma*
- *Hata ve usulsüzlük olasılıkları nedeniyle yapılacak testler ve kapsamı,*
- *Denetim faaliyetinde görev alacakları belirleme,*
- *Denetim sonucunda verilecek raporlar ve kapsamı,*

⁶⁸ Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Baskı, İstanbul 1995, s.163

⁶⁹ Tamer Aksoy, *a.g.e.*, s.264

⁷⁰ Tamer Aksoy, *a.g.e.*, s.265

3.2. Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulması

Denetçi denetim faaliyetinin amacına ulaşmasını sağlayacak biçimde denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü tayin edecek, ayrıca denetim planının geliştirilmesine yol gösterecek genel denetim stratejisini oluşturmak zorundadır. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken aşağıdaki hususları dikkate alır;⁷¹

- Denetimin kapsamını tanımlayacak ve denetimin niteliklerini belirleyecektir.
- Denetimin zamanlamasını ve gerekli hallerde kurulacak iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirleyecektir.
- Denetçi mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri etüt eder.
- Ön denetim faaliyetlerinin sonuçlarını ve elverişli hâllerde sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetim çalışmalarında elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını etüt edecektir.
- Denetimin yürütülmesi için tahsis edilecek kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

Genel denetim stratejisinin oluşturulma süreci, risk değerlendirme işlemlerinin bitirilmesine bağlı olarak, denetçinin aşağıda yer alan mevzuların tespitine yardımcı olur;⁷²

⁷¹ Bağımsız Denetim Standardı 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 7-8. paragraflar

⁷² Bağımsız Denetim Standardı 300, A8. paragraflar

- Risk düzeyi yüksek olan denetim sahalarında uygun tecrübeye sahip ekip elemanlarının kullanılması veya birbirinin içine girmiş ve anlaşılması güç konulara uzmanların dahil edilmesi gibi nitelik arz eden denetim sahaları için kullanılacak kaynakların tahsisi,
- Önem arz eden yerlerdeki stok sayımını gözlemlemek için vazifelenen ekip elemanlarının sayısı, takım halinde yapılan denetimlerde diğer denetçilerin çalışmalarının gözden geçirilmesi faaliyetinin kapsamı veya risk düzeyi yüksek sahalarla ayrılan saat cinsinden denetim bütçesi gibi, nitelik arz eden denetim sahalarına tahsis edilecek kaynakların miktarı,
- Tahsis edilen kaynakların denetimin ara dönemlerinde mi, yoksa önemli hesap kesim tarihlerinde mi kullanılacağı,
- Ekip toplantılarından önce veya sonra yapılacak bilgilendirmelerin ne zaman gerçekleşeceği, sorumlu denetçi ve denetim idarecisi tarafından yapılan gözden geçirmelerin denetim yapılan yerde veya başka bir yerde mi yapılacağı, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin tamamlanıp tamamlanmayacağı gibi hususlarda tahsis edilen kaynakların nasıl yönetileceği, yönlendirileceği ve gözetileceği,

Denetçi tarafından genel denetim stratejisinin oluşturulması sonrasında, yürütülecek denetim çalışmalarına tahsis edilen kaynaklarının en etkin biçimde kullanılarak denetimin gayesine ulaşması gerekliliği de göz önünde bulundurulmak suretiyle, genel denetim stratejisinde belirlenen hususlara uygun olarak ayrıntılı denetim planını hazırlanabilecektir. Genel denetim stratejisinin ve ayrıntılı denetim planının oluşturulması, birbirinden ayrı veya kesinlikle birbirini izlemesi gereken süreçler değildir; ancak birinde oluşacak olan değişiklikler diğerinde de değişikliklere yol açabileceğinden birbiriyle yakından ilişkilidir.⁷³

⁷³ Bağımsız Denetim Standardı 300, A10. paragraf

3.3. Denetim Planı ve Programının Hazırlanması

Planlama, denetimin ayrı bir aşaması değildir. Çoğu kez bir evvelki denetim çalışmalarının tamamlanmasını müteakip veya bir evvelki denetim çalışmaları ile bağlantılı olarak başlayan, cari denetim çalışmaları boyunca devam eden ve tekrarlanan bir süreçtir.⁷⁴ Denetim planı, etkin ve verimli bir denetim yaklaşımını içerecek şekilde uygun bir maliyetle hazırlanmalıdır.⁷⁵

Denetçi, denetim planına ilişkin çalışmalara başlamadan önce;⁷⁶

- Müşteri ilişkisinin ve denetim anlaşmasının devamına ilişkin süreçleri yerine getirmeli, (BDS 220 hükümleri çerçevesinde)
- Denetçi bağımsızlığı da dâhil ilgili etik hükümlere uyumun değerlendirilmesi, (BDS 220 hükümleri çerçevesinde)
- Denetim anlaşmasının şartlarında mutabakata varılmalıdır. (BDS 210 hükümleri çerçevesinde)

Denetimin başlangıcında, yukarıda yer alan çalışmaların gerçekleştirilmesindeki amaç, denetçinin denetim işini planlama ve uygulama becerisini olumsuz yönde etkileyecek olayların ve şartların tespitine yardımcı olmaktır. Denetimin başlangıcındaki çalışmaların yapılması, denetçinin aşağıdaki niteliklere sahip bir denetim planlaması yapabilmesini sağlar.⁷⁷

⁷⁴ Bağımsız Denetim Standardı 300, A2. paragraf

⁷⁵ Seval Kardeş SELİMOĞLU ve diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Gazi Kitabevi, 2014, s.85

⁷⁶ Bağımsız Denetim Standardı 300, 6. paragraf

⁷⁷ Bağımsız Denetim Standardı 300, A5-A6. paragraflar

- Denetçinin gerekli bağımsızlığı ve denetimi işini yürütme becerisini korumaktadır.
- Yönetimin dürüstlüğüyle ilgili olarak, denetçinin denetime devam etmesini etkileyebilecek herhangi bir sorunun bulunmaması.
- Müşteriyle denetçi arasında denetim anlaşmasının koşullarına ilişkin hiçbir yanlış anlaşılma söz konusu olmamaktadır.

Denetimin amacına ulaşmasını sağlayacak yeterlilikteki bir planlamanın, finansal tabloların denetiminde aşağıdaki hususlar da dahil olmak üzere, çeşitli yönlerden faydaları bulunmaktadır.⁷⁸

- Denetimin mühim sahalarına dikkatin artırılması hususunda denetçiye yardımcı olur.
- Olası sorunların zamanında tespiti ve çözümünde denetçiye yardımcı olur.
- Denetimin dinamik ve randımanlı biçimde yürütülmesi için doğru biçimde tertip edilmesi ve idaresi hususunda denetçiye yardımcı olur.
- Denetim ekibi elemanlarının, beklenen risklere karşılık verecek uygun yetenekte ve yeterlik düzeyine sahip kişilerden seçilerek bu kişiler arasında uygun bir görev dağılımının yapılması hususlarında denetçiye yardımcı olur.
- Denetim ekibi elemanlarının, yönlendirilmesi, gözetimi ve yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesini kolaylaştırır.
- Uygun olması halinde, topluluğa bağlı her bir ünitenin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın eş güdümüne yardımcı olur.

⁷⁸ Bağımsız Denetim Standardı 300, 2. paragraf; Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*,s.260

- Denetim sonrası yapılacak soruşturmalara kanıt teşkil eder.
- Denetim ekibi elemanlarının, denetim standartlarına uygun hareket etmelerini sağlar.

Denetimin planlanmasını oluşturan aşamalar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplanması
- Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi
- Denetim Riskinin Belirlenmesi
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi
- Denetim Çalışmalarının Bölümlenmesi ve Denetim Amaçlarının Belirlenmesi
- Denetim Süresinin Planlanması (Zaman Planlaması)
- Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi (İş gücü planlaması)
- Denetim Programının Oluşturulması

Denetimin planlanmasını oluşturan aşamalara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir:

Müşteri İşletme Hakkında Bilgi Toplanması: Denetçinin müşteri hakkında yeterli bilgi sahibi olmadan denetimi planlanması mümkün değildir. Bu nedenle denetim planlamasının ilk aşamasını denetlenecek işletme hakkındaki temel bilgilerin toplanması oluşturur. Denetçi aşağıda yer alan ve benzer bilgileri kendi arşivinden, önceki denetçi ile yaptığı görüşmede edindiği bilgilerden, özellikle de müşteri işletmeden sağlar, denetimin her aşamasında olduğu gibi analitik prosedürlerden de oldukça faydalanır.

Toplanacak temel bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁷⁹

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör içerisindeki konumu,
- İşletmenin Ortaklık Yapısı,
- İşletmenin yönetim ve organizasyon yapısı,
- İşletmenin tabi olduğu yasal düzenlemeler,
- İşletmenin yaptığı ve ileriye dönük planladığı yatırımlar,
- İşletmenin hukuksal durumu,
- İşletmenin sermaye yapısı,
- İşletmenin nasıl finanse edildiği,
- İşletmenin ürettiği ürün ve hizmetler,
- İlişkili tarafların tespiti,
- Önemli müşteri ve tedarikçilerin tespiti,
- Uzun vadeli taahhüt ve sözleşmeler,
- İşletmenin satış politikaları,
- İşletmenin satın alma politikaları,
- İşletmenin sabit kıymet portföyü,
- Üretim faaliyetlerinin içeriği,
- İşletmenin yan faaliyet alanları,
- Maliyet sisteminin saptanması,
- İşletmenin personel durumu ve işletmede uygulanan ücret sistemleri,
- İşletmenin muhasebe yapısı,
- İşletmece uygulanan sektöre özgü muhasebe uygulamaları,
- İç kontrol yapısının tanınmasına yönelik bilgiler,
- İşletme ile ilgili önemli davalar,
- Finansal tablo kalemleri ve diğer hususların önemlilik düzeyi,

⁷⁹ Bağımsız Denetim Standardı 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi; F. Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.83; Vasfi HAFTACI, *a.g.e.*, s.50; M.Vefa TOROSLU, *a.g.e.*, s.73; Cem Niyazi DURMUŞ, Oktay TAŞ, *Denetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 2008, s.45; Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*, s.149; Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.88

Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi: *Muhasebe teorisinin kavramsal alt yapısını oluşturan temel varsayımlardan biri olan önemlilik kavramı, gerek denetim gerekse muhasebe literatüründe aynı anlamı ifade eder şekilde tanımlanmıştır.*⁸⁰ Denetimdeki önemlilik kavramı da, tıpkı muhasebedeki önemlilik kavramında olduğu gibi büyüklük yani, yanlış sunulan bilginin tutarı ile ilgili bir kavramdır.⁸¹

Önemliliğin planlanması bir denetim çalışmasında, denetçinin üzerinde hassasiyetle durmak zorunda olduğu bir husustur. Bir hesap veya bir işlem, bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda etki edecek özellikte ise, o hesap veya işlem önemli demektir. Burada gözden kaçmaması gereken husus, bilgi kullanıcıları için hangi hesap veya hesapların önemli, hangilerinin önemsiz olduğuna ilişkin bir standardın bulunmamasıdır. Başka bir ifade ile bir işletme veya bilgi kullanıcısı için önem atfedilen hususa, bir diğer işletme veya bilgi kullanıcısı için önem atfedilmeyebilir.⁸² Denetimde önemlilik seviyesinin ne olması gerektiği hususunda bir denetim standardı bulunmamakta, bilakis önemlilik seviyesinin tespiti, denetçinin mesleki muhakemesine kalmış bir konudur.⁸³

Önemlilik ile denetim riski seviyesi arasında ters yönde bir ilişki bulunmaktadır. Önemlilik seviyesi arttıkça, denetim riski azalır, diğer taraftan önemlilik seviyesi azaldıkça da denetim riski artmaktadır.

Denetçi denetim faaliyetinde finansal tablolarda etki edebilecek yanlışlıkların tümünü değil, önemli olan yanlışlıkları ortaya koymaya çalışmalı ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını sağlamalıdır.⁸⁴

⁸⁰ Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, *a.g.e.*, s.115

⁸¹ F.Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.86

⁸² Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.88-89

⁸³ F.Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.87

⁸⁴ Seval Kardeş SELİMOĞLU ve diğerleri, *a.g.e.*, s.95

Önemlilik, denetçi tarafından denetimin planlaması ve yürütülmesi aşamalarında tespit edilmiş ve düzeltilmesi yapılmamış yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde uygulanır.⁸⁵

Önemlilik düzeyini sayısal olarak belirlerken denetçiler tarafından genellikle kullanılan yöntemler aşağıdaki gibidir.⁸⁶

-Basit Yöntem: Önemliliğin belirlenmesi için tek bir finansal değişken kullanılır. Örneğin Vergi öncesi kârın %5'i, toplam varlıkların %0,5'i, öz sermayenin %1'i ve toplam gelirin %0,5'idir.

-Aralık Yöntemi: İşletme büyüklüğünü esas alan değişkenler yöntemidir. Örneğin vergi öncesi kar;

20.000 liradan düşükse brüt kârın %2-5'i

20.000-1.000.000 arası ise brüt kârın %1-2' si

1.000.000- 100.000.000 arası ise brüt kârın %0,5-1'i

100.000.000'den yukarı ise brüt kârın % 0,5'i gibi.

-Karışık veya Ortalama Yöntem: Bu yöntem denetçi, beş altı tane finansal değişken kullanarak önemlilik tutarlarını belirler ve bu tutarların toplamını kullandığı değişken sayısına bölerek önemlilik tutarını belirler.

-Formül Yöntemi: Bu yöntemde ise şirketlerden oluşan büyük bir örneklem üzerinde önemlilik düzeyinin istatistiksel analizi ile belirlenen bir formül kullanılır. Literatürde çeşitli formüller olmakla birlikte çok genel olarak $1.84 \times (\text{varlıklar veya gelirlerden büyük olanı})^{2/3}$ formülü kullanılmaktadır.

⁸⁵ Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, *a.g.e.*, s.116-117

⁸⁶ Melih ERDOĞAN, Nurten ERDOĞAN ve diğerleri, *Denetim*, Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:2618, 4. Baskı, Eskişehir 2016, s.23

Denetim Riskinin Belirlenmesi: Finansal tablolarda yer alan önemli yanlışlıkların tespit edilememesi ve finansal tablolar için olumlu görüş açıklanması ihtimaline denetim riski denir. Denetim riski, denetçinin denetim standartlarına uygun bir denetim yürütememesi ve gerekli özeni gösterememesi sonucunda kendini gösterir.⁸⁷

Denetim riski üç risk unsurunun birbiri ile etkileşimi sonucu doğar. Denetim risk modelini oluşturan unsurlara ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

-Yapısal risk (YR): Denetlenen işletmede iç kontrol sisteminin bulunmaması durumunda finansal tablo kalemlerinin veya hesap bakiyelerinin önemli hata içermesi olasılığıdır.

-Kontrol riski (KR): İşletmenin iç kontrol sistemini ilgilendiren bir risk unsurudur. İç kontrol sistemine ilişkin belirlenen düzenlemeler ile uyulması istenilen kurallara rağmen hataların önlenememesi veya bulunamaması riskidir.

-Tespit edememe riski (TER): Denetçi tarafından uygulanan denetim işlemlerinin sonucu finansal tablolarda mevcut olan önemli yanlışlıkların belirlenememesi riskidir.

Yapısal riskler ve kontrol riskleri için tespit edilen risk düzeyi, denetçinin kabul edeceği risk düzeyini de belirleyecektir.⁸⁸ Denetim risk modeli aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$\text{Denetim Riski (DR)} = \text{YR} \times \text{KR} \times \text{TER}$$

⁸⁷ F. Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.88

⁸⁸ Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.94

Denetçi finansal tablolar hakkında makul güvence sağlayacak görüşe ulaşmak için önceden riskin ne kadar gerçekleşmesi gerektiğini hesaplayabilmesi amacıyla denetim risk modelini aşağıdaki şekilde ifade etmesi gerekecektir.

$$TER = DR / (YR \times KR)$$

-Hile riskinin denetim risk modeli ile ilişkisi: Çoğu denetim şirketi hile riskini denetim risk modeli dışında tutmaktadır. Hile riski bir anlamda yapısal risk ve kontrol riskleri ile ilişkilidir. Bu iki risk denetim risk modelindeki çarpanlar içerisinde yer aldığından hile riski de birlikte dikkate alınmış olmaktadır.⁸⁹ Birini aldatmak ve yanıltmak için yapılan ayak oyunu, üç kağıtçılık, alavere dalavere, sahtekarlık, entrika gibi bir çok kasıt içeren olumsuzluğu içinde barındıran hile hiç kuşkusuz finansal tablo güvenilirliğini etkileyecek en önemli unsurlar arasında yer almaktadır.

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Denetçi, denetimi planlamak amacıyla iç kontrol sistemini oluşturan unsurlar hakkında yeterince bilgi edinmelidir. Yayınlanan denetim standartları tarafında da benimsenen iç kontrol bileşenleri aşağıdaki gibidir.⁹⁰

-Kontrol Çevresi: Bir işletmenin, bireyleri ve onların faaliyet gösterdikleri çevreden oluşur. Diğer iç kontrol bileşenlerinin de temelini oluşturur. İşletme çalışanlarının kontrol bilincine varması gerekliliğini ifade eder.

-Risk Değerleme: Bir işletme karşı karşıya bulunduğu riskleri önceden belirleyebilmeli ve olası riskleri dağıtabilmelidir. Bu nedenle işletme hedeflerine ulaşmayı engelleyebilecek muhtemel riskleri önceden belirleyen, analiz eden ve yöneten sistemlerin kurulması gerekir.

⁸⁹ Seval Kardeş SELİMOĞLU ve diğerleri, *a.g.e.*, s.105

⁹⁰ F. Münevver YILANCI, *a.g.e.*,s.58-59

-Kontrol Faaliyetleri: Bir işletmenin ulaşmak istediği hedeflere yönelik engel oluşturacak risklere karşı üst yöneticiler tarafından belirlenen işlerin başarı ile sonuçlanmasına yardım edecek kontrol davranış biçimi ve işlemlerin oluşturularak yürürlüğe konması gerekir.

-Bilgi ve İletişim: Bilgi ve iletişim sistemleri ile ilgili bu faaliyetler, bir işletmenin çalışanlarının faaliyetlerini yönetmek ve kontrol etmek için gerekli bilgi akışının sağlanması ile ilgilidir.

-İzleme: Sistemin amaçlanan şekilde işleyip işlemediği izlenmeli ve gerek görülen hallerde değişiklikler yapılmalıdır. Ayrıca süreç içerisinde sistemin sürekliliğini koruyabilecek ve değişikliklere karşı duyarlılığı arttıracak yapının korunması gerekmektedir.

İç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibidir.⁹¹

- İşletme varlıklarının muhafazası,
- Hata ve yolsuzlukların önüne geçme,
- Muhasebe tarafından üretilen bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği ile zamanında hazırlanmasının sağlanması,
- Faaliyetlerin verimliliğini sağlamak,
- Kaynakların ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak,
- İşletme yönetimi tarafından belirlenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak,

İç kontrol sistemi, denetim planlaması aşamasında, denetçinin önem verdiği noktaların başında gelir. Sistemin tanınma aşamasında denetçi tarafından düzenli bir biçimde bilgi toplanması ve bu bilgilerin çalışma kâğıtlarına aktarılması

⁹¹ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*,s.184

gerekmektedir. Denetçinin sistemi tanımasında yararlanacağı başlıca bilgi kaynakları aşağıdaki gibidir.⁹²

- İşletmenin örgüt yapısı,
- Muhasebe hesap planı ve yönetmeliği,
- İşletme yönetimince yayınlanan talimatlar,
- İş tanımları,
- İşletme çalışanları ile yapılan görüşmeler,
- İç denetçi tarafından hazırlanan raporlar,
- İşletmedeki belge akışlarının incelenerek, muhasebeleştirme süreçlerinin gözlemlenmesi,
- Geçmiş dönemlere ait denetim raporları, çalışma kâğıtları ve iç kontrol işleyişinin değerlendirme raporları,
- Sektöre özgü yayınlar, ekonomik veri ve araştırmalar.

Denetçi not alma, akış şemaları veya soru formu (anket) yöntemlerinden biri veya bir kaçını beraber kullanmak suretiyle iç kontrol sistemini tanımaya çalışır. Not alma yönteminde denetçi, işletme çalışanları ile görüşme yaparak, sorduğu sorulara aldığı cevapları not eder. İşletme faaliyetleri ile ilgili iş akışlarını gözlemleyerek edindiği bilgileri not alır. Akış şemaları yönteminde, işletme çalışanlarından elde edilen bilgilerden akış şemaları hazırlanır. Akış şemaları sistemin işleyişini, bilgi ve belge akışını gösterir şekilde hazırlanmalıdır. Bu tür şemalar denetçi tarafından sistemin tüm yönlerini ve sistemdeki zayıflıkların görünmesini sağlar. Soru formu uygulamasında ise denetçi iç kontrol sistemini tanımak amacıyla işletmenin tüm yönlerine ilişkin detaylı ve çeşitli sorular hazırlar. Denetçiler tarafından iç kontrol sistemine ilişkin bu yöntem yaygın olarak kullanılmaktadır.⁹³

⁹² Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.116

⁹³ Celal KEPEKÇİ, “Bağımsız Denetim”, Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004 s.90-91

Denetim Çalışmalarının Bölümlenmesi ve Denetim Amaçlarının

Belirlenmesi: İşletmelerin büyük ve karmaşık yapılarının denetlenmesi için finansal tablolar denetim alanı adı verilen küçük kısımlara ayrılır. Böylece denetimde gözden kaçabilecek noktalar aza indirgenmiş olur. Belirlenen denetim alanlarının her biri için bir denetçi yardımcısı görevlendirilir. Hazırlanan çalışma kâğıtları ve denetim sahalarında elde edilen kanıtlar denetçi tarafından birleştirilerek finansal tabloların bütünü hakkında genel bir görüşe ulaşılır. Denetim çalışmalarının bölümlendirilmesinde farklı iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar;⁹⁴

Geleneksel (finansal tablo) Yaklaşımı: Bu yaklaşımda işletme finansal tablolarda yer alan kalemler esas alınarak denetim alanlarına bölünmektedir. Örneğin: Hazır Değerler, Ticari Alacaklar, Stoklar, Gelir ve Giderler, vb.

Döngü Yaklaşımı: Bu yaklaşımda birbiri ile yakın ilişkili bilanço kalemleri veya gelir tablosu kalemlerinin bir arada incelenmesini sağlayan gruplar oluşturularak denetim yürütülmektedir. Oluşturulan her bir grup döngü olarak kabul edilir ve denetim alanı olarak tespit edilir. Örneğin: Hasılat, Harcama, Üretim, Finansman ve Yatırım döngüsü gibi.

Söz konusu denetim alanlarının her biri için hangi denetim amaçlarının gerçekleştirileceği belirlenir. Örneğin hazır değerler kalemine ilişkin belirlenecek denetim amaçları var olma (gerçekten finansal tablolarda yer alan kalemler işletmede var mıdır?), bütünlük (tüm hazır değer işlemleri kayıtlara geçirilmiş midir?), sahiplik (finansal tablolarda yer alan kalemlerin sahibi işletme midir?), değerlendirme ve gidere dönüştürme (hazır değerler için uygun değerlendirme işlemleri yapılmış mıdır? Hazır değerlerle ilgili giderler uygun şekilde kaydedilmiş midir?) şeklinde sıralanabilir.

⁹⁴ F. Münevver YILANCI ve diğerleri, *a.g.e.*, s.83-84

Her bir denetim alanı için belirlenen denetim amaçlarının gerçekleşmesi, genel olarak finansal tablolar için de denetim amaçların gerçekleşmesi veya gerçekleşmemesi sonucunu doğuracaktır.

Denetim Süresinin Planlanması (Zaman Planlaması): Denetim çalışmalarına dönem sonunda başlanması ideal olmalıdır. Ancak, denetim çalışmalarının tamamının dönem sonuna kalması, hedeflenen zaman diliminde denetimin tamamlanamaması ve denetimin kalitesi açısından bir hayli risk alınması anlamına gelmektedir. Bu nedenle, denetim çalışmalarının bir kısmına dönem sonu beklenmeden dönem içerisinde başlanması gerekmektedir. Analitik inceleme çalışmalarının yapılması, denetimin planlanması, alacak ve borçlar gibi hesap doğrulamalarının yapılması, çalışma kâğıtlarının hazırlanarak iç kontrol sisteminin test edilmesi dönem içerisinde yapılacak çalışmalara örnek teşkil etmektedir. Diğer taraftan bazı hesapların karakteristik özellikleri gereği dönem sonunda denetim çalışmalarının yapılması gerekir. Kasa ve stokların fiziki sayımlarının yapılması, amortisman hesaplarının yeniden yapılması ve kapanış kayıtlarının test edilmesi dönem sonu yapılacak denetim çalışmalarına örnek teşkil etmektedir.⁹⁵

Denetimde zaman planlaması, denetçi tarafından aynı işletmede yapılan ilk denetim veya yinelenen bir denetim çalışması olmasına bağlı olarak farklılık gösterecektir. Yinelenen bir denetim çalışmasında işletme hakkında önceden edinilen tecrübe nedeniyle zaman planının yapılması daha kolay olacaktır.⁹⁶

Denetim çalışmalarında denetçi, aşağıdaki şekilde zamanı planlayabilecektir.⁹⁷

⁹⁵ Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.96

⁹⁶ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.192

⁹⁷ Celal KEPEKÇİ, *a.g.e.*, s.62

Ocak-Şubat : Müşteri işletmenin seçimi ve denetim işinin kabulü

Mart : Müşteri işletmenin genel kurulu ile denetçinin belirlenmesi

Nisan-Mayıs : Denetim çalışmalarının planlanması

Temmuz-Ekim: İşlemlerin test çalışmalarının yapılması

Kasım-Ocak : Hesap bakiyelerine ilişkin test çalışmalarının yapılması

Şubat-Mart : Denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun açıklanması.

Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi ve Gözetimi (İş gücü planlaması):

Denetim ekibinin oluşturulması; her bir denetim çalışması için denetimin amacına uygun olarak denetçi yardımcılarının mesleki tecrübelerini de arttıracak şekilde denetim elemanların görevlendirilmesini ifade etmektedir. Denetim çalışmalarında görevlendirilecek denetim elemanlarının gelişigüzel seçilmeleri söz konusu değildir. Bir denetim ekibini oluştururken aşağıdaki unsurların dikkate alınması gerekmektedir.⁹⁸

- Denetim elemanlarının mesai saatleri,
- Denetim için görevlendirilecek elemanların tecrübe seviyeleri,
- Denetim çalışmalarında edinilen tecrübenin sonraki denetim çalışmalarında sağlayacağı katkılar,
- Denetim için belirlenen maliyetin düşürülmesi,
- Denetimde görevlendirilen yardımcılarının mesleki deneyimlerini artırıcı olması,
- Denetim elemanlarında olası değişikliklerde yerine geçebilecek diğer denetim elemanlarının olması,
- Denetim çalışmalarında gerekli denetçi sayısı,
- Uzman ihtiyacının belirlenmesi,

⁹⁸ Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.96-97; Hasan KAVVAL, *a.g.e.*, s.96

- Denetlenen işletmenin hacmi,
- Denetlenen işletmenin içerisinde bulunduğu sektöre özgü durumlar,
- Denetlenen işletmeye özgü kanuni düzenlemeler,

Denetim ekibinin oluşturulmasında işletmenin içerisinde bulunduğu sektör ve işin özelliği ve daha önce edinilen tecrübe göz önünde bulundurulurken yinelenen denetimlerde mümkün olduğu kadar aynı denetim elemanlarının görevlendirilmesine çalışılmalıdır.⁹⁹ Ancak aynı denetçinin veya denetim ekibinin aynı işletmeyi uzun süre denetlemesinin faydası ile birlikte bir takım sakıncaları da vardır. Bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerinden sapmaların olması olasıdır. Bunun engellenmesi amacıyla değişik denetçilerin görevlendirilmesi çalışmaların dinamikleşmesini sağlar.¹⁰⁰

Denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasında iş gücüne ilişkin yapılacak planlamanın amaçları aşağıdaki gibidir.¹⁰¹

- Kalite standartları ve denetim amacına uygun çalışma yapılması,
- Denetçilerin çalışma alanlarına dağıtımının etkin bir şekilde yapılması,
- Ek personel ve fazla çalışma ihtiyacını aza indirmek,
- Denetçilerin tecrübe düzeyini arttırmak,

Gözetim, denetimin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılarının çalışmalarına yön verilmesidir. Gözetim aşağıda yer alan hususları içerir.¹⁰²

- Denetçi yardımcılarının, uygulayacakları işlemlerin hedefleri hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlanması,

⁹⁹ Nejat BOZKURT, *a.g.e.*, s.193

¹⁰⁰ Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *a.g.e.*, s.264

¹⁰¹ Hasan GÜRBÜZ, *a.g.e.*, s.171

¹⁰² Celal KEPEKÇİ, *a.g.e.*, s.62

- Denetçi yardımcılarının, uyguladıkları işlemlerde karşı karşıya kaldıkları önemli meseleler hakkında bilgi sahibi olma,
- Denetçi yardımcılarının yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi,
- Denetim personelinin ihtilafa düştüğü konuların giderilmesi.

Denetim Programının Oluşturulması: Denetim programı, denetçinin denetim çalışmalarında uygulamak üzere seçtiği denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, uygulama zamanı ve uygulamanın kimler tarafından yapılacağını gösteren yazılı listedir.¹⁰³ Denetim programları, işlemlerin ve hesap kalanlarının test edilmesinde ve analitik işlemlerin uygulanmasında kullanılmak üzere hazırlanır. Denetim programının ana hatları denetimi planlama sırasında oluşmaktadır.¹⁰⁴ Etkin bir denetim programı, denetim risk düzeyini azaltmak için değişik denetim işlemlerinin uygun bir karışımıdır.¹⁰⁵

Denetim programları planlama çalışmalarının sonucunda ve yazılı şekilde hazırlanır. İyi şekilde hazırlanmış bir denetim programı, yapılacak olan işin sınırlarını tespit eder ve işin nasıl bitirileceğine ilişkin emirler içerir. Ayrıca denetimin koordinasyonunu, gözetim ve kontrolünü sağlar. Denetim çalışmalarının yapıldığına ilişkin kanıt vazifesi görür.¹⁰⁶

İşletmenin iç kontrol sisteminin etkinlik derecesi denetim programının özet veya ayrıntılı olarak hazırlanmasına etki etmektedir. Denetlenen işletme etkin bir iç kontrol sistemine sahip ise özet bir denetim programı hazırlanabilir. Etkin olmayan bir iç kontrol sisteminde ayrıntılı hazırlanmış denetim programları ile çalışmaların yürütülmesi gerekmektedir.¹⁰⁷

¹⁰³ Hasan GÜRBÜZ, *a.g.e.*, s.172

¹⁰⁴ Celal KEPEKÇİ, *a.g.e.*, s.60

¹⁰⁵ Seval Kardeş SELİMOĞLU ve diğerleri, *a.g.e.*, s.127

¹⁰⁶ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.191

¹⁰⁷ Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.84

Özet şekilde hazırlanmış denetim programı; denetimin amacını, kapsamını, özelliğini ve sınırlarını ayrıntı göz önüne alınmayarak belirleyen bir çerçevedir. Ayrıntılı denetim programı ise; denetçi tarafından uygulanacak denetim işlemlerinin ayrıntılı şekilde, yapılacak işlerin yaklaşık zamanını da içeren bir listedir. Denetim programları ayrıntılı olarak hazırlanmalı, denetim çalışmaları esnasında karşı karşıya kalınan şartlara bağlı olarak programda gerekli düzenlemeler yapılabilmelidir. Bu şekilde hazırlanan bir denetim programı gerçek anlamda denetçilerce rehber olarak kullanılabilir.¹⁰⁸

Bir denetim programının aşağıda sayılan asgari unsurları içermesi gerekir.¹⁰⁹

- Müşteri işletmenin iç kontrol sistemi dahil, içinde bulunduğu sektör, üretim süreci ve çalışma tarzı ile organizasyon yapısının tanınması gerekir.
- Önceki dönem finansal tabloları, denetim raporları, çalışma kâğıtları ile işletmenin yazışma dosyalarının gözden geçirilmesi gerekir.
- İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim riski ve önemlilik sınırının belirlenmesi,
- İşletmenin muhasebe politikaları, bağımsız denetim uygulamaları, mevzuattan kaynaklanan değişikliklerin finansal tablolara olası etkisinin araştırılması,
- Denetim çalışmalarında denetlenen işletmeden destek sağlayacak ve iletişim kurulacak personelin tespiti,
- Denetim ekibi içerisinde iş taksiminin yapılması ve gerekli koordinasyonu sağlanması,

Yazılı şekilde ayrıntılı olarak hazırlanmış denetim programlarının yararlarının yanı sıra bazı sakıncalar içerdiği de iddia edilebilir. Bu iddialar aşağıdaki gibidir.¹¹⁰

¹⁰⁸ Hasan GÜRBÜZ, *a.g.e.*, s.173

¹⁰⁹ Hayrettin USUL, *a.g.e.*, s.85

- Denetçiyi programda yazılı işlemler ile sınırlaması nedeniyle, düşünmeden hareket etmesine, hayal gücünün körelmesine ve girişkenliğine engel teşkil eder.
- Denetlenen işletmedeki özellikler dikkate alınmaz.
- Programda yer almayan alanlardaki hile ve yanlışlıklar ortaya çıkarılamayabilir.
- Bazı durumlarda yolsuzluğa yol açabilir. Örneğin denetlenen işletmenin personeli tarafından denetim programı öğrenilirse veya ele geçirilirse personel yolsuzluklarını gizlemek için gerekli önlemleri alabilir.
- Denetimdeki zaman kıstı nedeniyle acele davranılmasına yol açabilir.

Yazılı denetim programına ilişkin sakıncalar, programın kullanılmasından ziyade denetçinin tavrına bağlıdır. Söz konusu sakıncalar denetim programının değişikliklere açık ve esnek hazırlanması, gizli tutulması ve denetimin amacına uygun görüş oluşturacak zamanın mutlaka ayrılması ile giderilebilir.

3.4. Denetimin Yürütülmesi Sırasında Yapılan Değişiklikler

Öngörülmeleyen olaylar, koşullardaki değişiklikler veya denetim işlemleri sonucunda sağlanan denetim kanıtları nedeniyle denetçinin, değerlendirilmiş riskler hakkında yenilenen görüşlere dayanarak, genel denetim stratejisi ve denetim planında ve dolayısıyla müteakip denetim işlemlerinin planlanan özelliği, zamanlama ve kapsamında değişiklik yapması gerekebilir. Böyle bir durum, denetçinin denetim işlemlerini planlarken mevcut bilgilerden mühim farklılık gösteren yeni bilgilerin edinilmesi durumunda ortaya çıkabilir. Örneğin, maddi doğrulama işlemlerinin uygulanması sonucu sağlanan denetim kanıtları, kontrol testlerinden sağlanan denetim kanıtlarıyla çelişebilir.¹¹¹

¹¹⁰ Hasan GÜRBÜZ, *a.g.e.*, s.177

¹¹¹ Bağımsız Denetim Standardı 300, A.13. paragraf

3.5. İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlave Hususlar

İlk defa yapılacak olan denetimde ve aynı müşteri için yapılacak yinelenen denetim çalışmalarında denetim planlamasının amacı aynıdır. Denetçi, aynı işletme için yaptığı yinelenen denetim çalışmasını planlarken daha önce sahip olduğu tecrübeye ilk defa denetleyeceği bir işletmede sahip olamayacaktır. Bu nedenle denetçinin planlama çalışmalarını ilk defa yapılacak olan denetimde genişletmesi gereklidir. Genel denetim stratejisi ve denetim planını oluştururken denetçinin ilk defa yapacağı denetim çalışmasında göz önüne alacağı ek hususlar aşağıdaki gibidir.¹¹²

- İlgili mevzuat engel olmadığı sürece, önceki denetçiyle görüşme ve çalışma kâğıtlarını inceleme,
- İşletme yönetimi ile müzakere edilen önemli konuların üst yönetime bildirilmesi ile bu konuların genel denetim stratejisini ve denetim planına etkileri,
- Açılış bakiyeleri ile ilgili yeterli ve uygun düzeyde denetim kanıtı elde etmek için gerekli denetim işlemleri,
- Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin ilk denetimler için gerekli gördüğü diğer işlemler.

3.6. Belgelendirme

Genel denetim stratejisinin belgelendirilmesi, denetimin doğru biçimde planlanması ve önemli hususların denetim elemanlarına bildirilmesi için gerekli kararların kayıt altına alınmasıdır. Denetim planının belgelendirilmesi ise risk değerlendirme işlemlerinin ve değerlendirilen risklere karşı uygulanacak yönetim beyanı düzeyindeki müteakip denetim işlemlerinin planlanan özelliği, zamanlama ve

¹¹² Bağımsız Denetim Standardı 300, A.20. paragraf

kapsamının kayıt altına alınmasıdır. Söz konusu belgelendirme ayrıca, denetim işlemlerinin uygulanmasından önce gözden geçirilebilmesi ve onaylanabilmesi imkanı sağlayan ve planlamanın doğru yapıldığına dair bir kayıt teşkil etmektedir. Denetçi, standart denetim programları veya kontrol listelerini kullanabilir. Ancak söz konusu programın denetime özgü şartları yansıtacak şekilde tasarlanmış olması gerekmektedir. Küçük bir işletmenin denetiminde ise özet şekilde hazırlanmış bir bilgi notu belgelendirilmiş denetim stratejisi işlevi görebilir.¹¹³

4. ÜRETİM İŞLETMESİNDE ÖRNEK DENETİM PROGRAMI UYGULAMASI

Bir ticari işletmede stoklar, tüketilmek veya satmak amacıyla elde bulundurulan, boşlukta yer kaplayan ve bir kütlesi olan her türlü varlıklardır. Stoklar esas itibariyle, üretimde, hizmet sunumunda ve diğer faaliyetlerde sarf edilmek üzere alınan ilk madde ve malzeme, üretimi tamamlanmamış yarı mamuller, üretimi tamamlanarak satış aşamasına gelmiş mamuller ve hazır halde satın alınmış üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan satışa hazır ticari mallar şeklinde dört ana grupta bir araya gelmektedir. Muhasebe uygulamalarında yukarıda sayılan stoklar için önceden verilen sipariş avansları da stoklar kapsamında raporlanmaktadır.¹¹⁴

4.1. Stoklarda Muhasebe Denetiminin Hedefleri

Genel olarak stok denetimin amacı ve hedefleri; bu varlıkların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıtlara alındığının ve finansal tablolarda doğru bir biçimde raporlanmış olduğunun tespit edilmesidir. Denetçinin bu amaçlara ulaşabilmesi için;¹¹⁵

¹¹³ Bağımsız Denetim Standardı 300, A.16-19. paragraflar

¹¹⁴ H. Kamil BÜYÜKMİRZA, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 21. Baskı, Gazi Kitabevi Ankara 2016, s.730

¹¹⁵ Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.429; Hasan KAVVAL, *a.g.e.*, s.256

a) Stok hesaplarına ilişkin giriş kayıtlarının gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı, bir başka ifade ile kayıtlarda görünen stokların, fiziki olarak işletme depolarında var olduğunu,

b) Stokların maliyet bedellerinin kayıtlara doğru biçimde alınıp alınmadığını, maliyet hesaplarına doğru olarak dağıtımının yapılmayı yapılmadığını,

c) Fiyatlandırmalarının doğru olarak tespit edilip edilmediğinin,

d) Fiziki olarak işletme depolarında bulunan tüm stokların, işletme envanter kayıtlarında yer alıp almadığının,

e) Güncel piyasa gereksinimlerini karşılayamayacak olan, satışı bir hayli azalmış, bozulan ya da başka bir nedenle hurdaya ayrılmış stoklar için uygun karşılıkların ayrılıp ayrılmadığının,

f) İşletme kayıtlarında yer alan stokların, işletmede esas alınarak uygulanan mali tablo düzenlemelerine uygun olarak değerlemeye tabi tutulup tutulmadığının,

g) Kayıtlarda ve yapılan işlemlerde herhangi bir matematiksel yanlışlığın olup olmadığını, kontrol etmesi gerekmektedir.

Özellikle üretim işletmelerinde varlıklar içerisinde yer alan stokların önemi bir hayli yüksektir. Öyle ki bu önem işletmenin karlılığı konusunda da etkinliğini göstermektedir. Bu nedenle stokların denetimi, varlık kalemleri içerisinde zorluk derecesi yüksek bir denetim alanıdır.

4.2. Üretim işletmelerinde İç Kontrol Sisteminin Unsurları¹¹⁶

Geçtiğimiz bölümlerde iç kontrol sistemini oluşturan unsurlara genel olarak değinilmiştir. Bu bölümde önceden yapılan anlatımlardan hareketle stoklarda bulunması gerekli iç kontrol sistemi unsurlarına değinilecektir.

Stok Alımlarındaki İç Kontrol Sistemi: İşletme sahipleri ve denetçi açısından stok alımlarının kontrolü riski yüksek bir denetim alanıdır. Daha öncede değinildiği üzere dönem sonu karlılığı etkileyebilecek en önemli kalemlerden biri olan stoklarda; alış işlemi, faaliyet karını fazla göstererek işletmenin saygınlığını arttırmak ya da kayıt dışı satış yapabilmek amacıyla stoklar hiç kayıtlara alınmayabilir. İşletmenin faaliyet karlılığını az göstermek, az vergi vermek ve az temettü payı dağıtmak gibi amaçlarla gerçek olmayan bir alışın kayıtlara intikali de söz konusu olabilir. Bu noktada maliyetlerin artırılmış olması riski, yoğun olarak mevcuttur. Stokların alımında güvenilirliğin sağlanabilmesi için, işletme yönetimi tarafından kurulmuş olan iç kontrol sisteminde bulunması gerekli olan bazı unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

a) İşletme organizasyon yapısı içerisinde stokların satın alma bölümü, depolama bölümü ve muhasebe bölümleri organizasyon yapısı içerisinde ayrı ayrı tasarlanmış olmalıdır,

b) İşletmenin satın alma bölümünce, satın almalarda kullanacağı satın alma kurallarını, usul ve esaslarını belirleyen bir satın alma talimatnamesinin bulunması gerekir.

c) Stoklarla ilgili gerekli sınıflandırma yapılarak, üretim planlamasına uygun olarak geliştirilmiş bir stok izleme sisteminin kurulmuş olması gerekir.

¹¹⁶ Duruşen ACAR, “İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi”, (Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2007, s.60-63; Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.430-434; Hasan KAVVAL, *a.g.e.*, s.256-264

d) İşletme içerisinde satın alma talebi, direkt olarak ilgili üretim yerinden ya da stok kontrol biriminden gelmesi gerekir.

e) Basılı evrak şeklinde sıra numaralı satın alma ve talep belgeleri kullanılmalı ve satın alma öncesi işletme organizasyon yapısı içinde, satın alma onayı verecek birimlerin tespit edilmiş olması gereklidir.

f) Satın alma talebi olan birimin malların işletmeye teslimine kadar geçecek süreyi de göz önüne alarak istekte bulunmasını sağlayacak, stok kontrol sistemlerinin bulunması gereklidir.

g) Satın alma talebinde bulunan malların kalite kontrolünün yapılması, sayılması, ölçülmesi, malın satın alma talebi ile sevk irsaliyesi ve faturadaki bilgilere uyum kontrollerinin yapılarak işletmeye kabulünü sağlayıp, eksik ve ayıplı malların teslimatını bir tutanağa bağlayacak bağımsız bir teslim alma bölümü olmalıdır.

h) Teslim alınan malların depoya teslimi sırasında, yine sıra takip eden ve farklı birimlerce kontrolünün yapılarak depo tesellüm fişlerinin ve girişi olan malların kayıt edildiği ambar defteri ile stok kartlarının kullanılıyor olması gerekir.

ı) İşletmede, alımı yapılan malların maliyet bedellerinin doğru şekilde tespitini sağlayacak, alım esnasında oluşan taşıma ve sigorta giderlerinin malın maliyet bedeline dahil edilmesini ve benzer giderlerin maliyet bedellerine yansıtılıp yansıtılmadığını takip edebilecek, bir maliyet muhasebesi sistemi olmalıdır.

i) Yönetim tarafından tasarlanan iç kontrol sisteminin, işletmede alımı yapılan stokların muhasebe bölümünce ait olduğu dönemde ve doğru tutarlar üzerinden, ilgili hesaplara, gerçeğe uygun şekilde kayıt edildiğini ve işletme lehine olan iskonto, prim gibi kazanımların yerine getirilip getirilmediğini kontrol edebilecek olması gereklidir.

j) İç kontrol sistemi, satın alınan malların sözleşme şartlarına uygun, vadesinde ve doğru tutarlar üzerinden ödemelerinin yapıldığını takip ve kontrol edebilecek bir yapıya sahip olması gerekmektedir.

Stokların Kullanımı ve Korunmasında İç Kontrol Sistemi: İşletme yönetiminin hissedarlarına karşı yükümlülüklerden biri de işletme varlıklarının kaybolma, bozulma, çürüme, hırsızlık, kırılma ve kötü kullanım gibi durumlara maruz kalmasını önleyerek gerekli korunmayı sağlamaktır. Bu açıdan, yönetim tarafında işletmede kurulacak iç kontrol sisteminin, işletme varlıklarının ve özelde de stoklarının korunmasına yönelik olarak da bir takım unsurlara sahip olması gereklidir.

a) İşletmede stokların uygun depolama sistemi ile saklanıyor olması gerekir.

b) İşletme içerisinde stoklanması mümkün olmayan ham maddenin bulunması durumunda, işletme dışında açık hava şartlarında bekletilen malların güvenliğinin sağlanarak, çevresel etkilerin tehditlerine karşı korunması için gerekli önlemlerin alınması ile yeterli ve uygun personelin görevlendirilmiş olması gerekmektedir.

c) İşletmenin içerisinde bulunduğu sektör ve özelliklere uygun şekilde tasarlanmış, depo stok çıkışları esnasında kullanılan, numara takip eden, zimmet ile teslim edilmiş belgelerin olması gerekir.

d) Depolarda fiilen var olan mallar ile stok takip kartlarında yer alan bilgilerin, depo görevlileri dışındaki, üst yönetim tarafından yetkilendirilmiş kişilerce önceden tespit edilmiş sayım yönergelerine uygun olarak kontrol ediliyor olması gerekmektedir.

e) Depolarda mevcut stoklardan kırılan, bozulan ve çürüyen malların zamanında tespitini yapacak ve muhasebe birimine bildirerek gerekli olan düzeltme kayıtlarının yapılabilmesini sağlayacak, kontrol yöntemleri içeriyor olmalıdır.

f) İşletmede bulunan konsinye malların, işletmenin kendi öz varlığı içerisindeki stoklardan ayrımı yapılabilmelidir.

g) Bir stokun üretime verilmek üzere depo çıkışı yapılsa dahi, halen üretime dahil edilmemiş iseler bu stokların da takibini yapabilecek ve üretilen malların

maliyetlerinin, muhasebe kayıtlarına doğru şekilde yansiyabilmesini kontrol edebilecek güvenilir şekilde bilgi akısını sağlayacak bir işleyişe sahip olmalıdır.

4.3. Stoklar ve Satışların Maliyeti Denetim Programı¹¹⁷

Stokların denetimi aynı zamanda şirkette üretilen ve satılan ürünlerin maliyetlerinin denetimini de içerir. Stok denetimi doğrudan doğruya satışların maliyeti ile ilgilidir. Stoklar ve satışların maliyetinin denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:

4.3.1. Stokların Denetim Programı

Stokların denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:

- 1) Ana gruplar itibariyle şirketin denetim dönemi ayları itibariyle üretim-satış miktar ve tutar bilgilerini temin ediniz.
- 2) Şirketin denetim dönemi ayları itibariyle enerji kullanım miktarlarını ve tutarlarını listeleyiniz.
- 3) İşletmenin iç kontrol yapısını inceleyiniz, sayımla ilgili olarak prosedürlerini öğreniniz. Bunların uygunluk veya yeterliliklerini yorumlayınız.
- 4) Sayım öncesinde sayım alanını geziniz, stokların düzenli bir şekilde istiflendiğinden emin olunuz.

¹¹⁷ Hasan GÜRBÜZ, *a.g.e.*, s.186-188; Ersin GÜREDİN, *a.g.e.*, s.429-446, s.567-572; Hasan KAVAL, *a.g.e.*, s.256-286; İstanbul Ticaret Üniversitesi KGK *Bağımsız Denetim Geçiş Eğitimleri Ders Notu*

- 5) Sayımda görev alacak personelin yeterliliğini araştırınız, Sayımda görev alacak personelin isimlerini çalışma kâğıdına yazınız.
- 6) İşletmenin brüt kar oranını, stok devir hızını hesaplayınız. Önceki yıllara göre değişiklik gösterip göstermediğini belirleyiniz.
- 7) 31.12.2016 tarihli stok sayım listelerinin fotokopilerini temin ediniz. Stok sayım listeleri ile envanter listesinin karşılaştırmasını yapınız.
- 8) Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılan stok kalemlerini cins ve tutar olarak listeleyiniz ve ispat edici belgelerin ve hesaplamaların fotokopilerini temin ediniz.

Stok Sayımının Gözlemlenmesi

Stoklar hesabının gözlemlenmesi aşamasındaki denetimde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir.

- 1) Stok sayımında hazır bulunarak sayımı gözlemek amacıyla işletme yönetiminden stok sayım tarihini önceden tarafınıza bildirilmesini sağlayarak sayım tarihi üzerinde anlaşınız. Sayım tarihi kararlaştırılırken işletmenin üretim programını ve sayımın yapılacağı takvimi dikkate alınız.
- 2) İşletmede, kapanış günü itibariyle yollaması yapılmış kalemlerin fiziki stoklar arasından çıkarılmış olduğunu veya teslim alınan kalemlerin fiziki stoklar arasında dahil edilmiş olduklarına dikkat ediniz. Sayım esnasında, işletme kayıtlarında gözükmemesine rağmen fiilen antrepo veya emanette bulunan stoklarla ilgili teyit alınız.

3) İşletmenin fiziki sayımla ilgili olarak izlediği yolu araştırınız. Fiziki sayımla ilgili uygulanan yöntemleri çalışma kâğıdına aktararak bunların uygunluk ve yeterliklerini yorumlayınız.

4) Sayımda kullanılan stok etiketlerini inceleyerek kullanılmaya hazır etiket sayısı, kullanılan ve kullanılmayan etiket sayılarını saptayınız ve çalışma kâğıtlarına not alınız. Etiketlerin basımı, dağıtımı ve kullanılmayanların toplanmasından sorumlu olanları belirleyiniz.

5) Stoklarla ilgili kapanış gününü belirleyerek şu hususları çalışma kâğıtlarına kaydediniz:

- **Teslim Alma:** Fiziki sayımdan hemen önceki son teslim alma raporu ile ondan önceki birkaç raporun ayrıntılarını isteyiniz. Teslim alma basılı formlarının sıra numarası izlemelerine bakarak, kullanılmamış formları inceleyiniz.
- **Göndermeler:** Fiziki sayım gününden önceki son yollama kâğıdı ile ondan evvelki yeterli sayıdaki birkaç raporu ayrıntıları ile listeleyiniz.

6) Fiziki sayım sırasında herhangi bir stok hareketinin olup olmadığını araştırınız. Eğer bir hareket bekleniyorsa, fiziki sayım sırasında teslim alınan, yollanan veya üretilen malların sağlıklı bir sayımını yapabilmek için müşteri ile önceden görüşerek gerekli önlemlerin alınmasını sağlayınız. Fiziki sayım bilanço kapanış tarihinde yapılmamışsa, bilanço tarihi ile fiziki sayım tarihi arasında stok hesaplarında yapılan kayıtları gözden geçiriniz.

7) Müşteri işletmenin personeli tarafından yapılan fiziki stok sayımlarını inceleyiniz. İncelemenizi yüksek değerli stok kalemleri için yoğunlaştırınız. Bulunan hatalar sayım ekibi sorumlularının dikkatine sunulmalı ve mutabakat yapılmalıdır. Doğru ve güvenilir bir stok sayımının yapıldığına dair güveni pekiştirmek için

örnekleme yoluyla yeterli inceleme yapılmalıdır. Örnekleme sonuçları nihai stok listeleri ile karşılaştırmak üzere çalışma kâğıtlarına kaydedilmelidir.

8) Müşteride başkasına ait konsinye bir stokun veya müşterinin başkasında bir konsinye stok bulunup bulunmadığını soruşturunuz. Müşteri işletmenin elinde konsinye stok bulunmaktaysa bunların fiziki stok sayımında düşülmüş olup olmadığını araştırınız. Eğer stoklar konsinye olarak dışarıya verildiyse bunların fiziki miktarını fiziki inceleme soruşturma ve doğrulama yaparak araştırınız.

9) Yoldaki malların bir listesini elde ediniz ve bunların doğruluğunu araştırınız.

10) Fiziki stoklarının tümünün gözlemlenmesi yoluyla soruşturma yaparak,

- Elde hasar görmüş, modası geçmiş veya yavaş satılan stoklarının bulunup bulunmadığını,
- Stoklar üzerindeki fiziki kontrolün yeterli olup olmadığını belirleyiniz, çalışma kâğıtlarına ayrıntıları ve sonuçları yazınız.

11) Stokların incelenmesinde denetçi satın alınan donanım ve sabit kıymetler haline gelebilecek ham maddeler ve yarı mamul maddelerin stoklara dahil edilmemiş olduğunu saptamak durumundadır.

Stok Sayımının Gözlemlenmesinden Sonraki Denetim İşlemleri

Stoklar hesabının gözlemlenmesinden sonraki aşamada denetimde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:

1) Gözlem günü itibariyle eldeki stokların fiyatlarını ve miktarlarını içeren müşteri tarafından hazırlanmış bir nihai stok sayım listesi elde ediniz. Stok sayımının izlenmesi sırasında çalışma kâğıtlarına kaydedilmiş bulunan örnekleme

sayım sonuçları ile kesin sayım listesinde gösterilen fiziki miktarlar arasında uygunluk arayınız.

2) Fiyatlamayı doğrulamak ve sahipliği kanıtlamak için son satın alma faturalarını inceleyiniz.

3) Stok sayım listelerinde çarpımların ve toplamaların aritmetik doğruluğunu örnekleme yoluyla araştırınız.

4) Stokların yerine koyma (ikame) maliyetini belirlemek amacıyla fiyat listelerini, katalogları veya faturaları inceleyiniz. Stokların piyasa veya maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilmiş olması ilkesini araştırınız.

- Satın alınan ham madde ve malzemelerin piyasa değerini tespit etmekte kullanılan yöntemleri araştırınız.
- Yarı mamul ve mamul malların piyasa değerini tespit etmekte kullanılan yöntemleri araştırınız.
- Kullanılmış, modası geçmiş malların, hurda, değerini kaybetmiş vb. stokların değerlendirme yöntemleri araştırınız.
- Maliyet ve satış fiyatlarını karşılaştırınız.
- Satın alma ve satış sözleşmelerini ayrıntılı olarak inceleyiniz.

5) Stok gözlemi sırasında hasar görmüş, modası geçmiş ve sürümü yavaş stoklar olarak belirlenmiş kalemlerin durumlarına uygun değerlendirilip değerlendirildiğini araştırınız.

6) Geçmişe dönük olarak beş yıl içerisinde stok değerlendirme yöntemlerinde değişiklik yapıp yapılmadığını inceleyiniz. Stok değerlendirme yönteminde değişiklik yapıldıysa nedenlerini araştırarak, değişimin yapıldığı dönem stok değerlendirmelerini eski ve yeni yöntemlere göre yeniden hesaplayınız, büyük farklılıkları çalışma kâğıtlarınıza not alınız.

7) Müşteri işletmenin uyguladığı değerlendirme yöntemlerini ve uygulanan yöntemlere göre yapılan hesaplamaların doğruluğunu araştırınız.

8) Denetlenen işletme bir üretim işletmesi ise raporlanmış maliyetlerin geçerliliğini belirlemek için maliyet sistemini gözden geçiriniz.

- Satın alınan ham madde ve malzemelerin maliyetini test ediniz.
- İşçilik giderlerinin dağılımını test ediniz.
- Genel üretim giderlerinin dağıtımını test ediniz.
- Sapmaları ayrıntılı olarak inceleyiniz.
- Mamul ve yarı mamullerin maliyetini test ediniz.

9) Fiziki sayım tarihine yakın zamanlarda yapılmış yollamaların ve teslim almaların kayıtlara uygun olarak geçirilmiş olduklarını saptamak için gözlem sırasında elde edilen dönem sonu kapanış bilgilerini bu hesaplarda aşağıdaki gibi yeniden izleyiniz.

Yollamalar: Kapanış günü itibariyle yollaması yapılmış kalemlerin fiziki stoklar arasından çıkarılmış olduklarını araştırınız. Bu yollamaların ait oldukları döneme satış geliri ve satışların maliyeti olarak kaydedilmiş olduklarını saptamak amacıyla ilgili satış faturalarını inceleyiniz, yollamaları satış kayıtları ve satışların maliyeti kayıtlarında izleyiniz. Bundan sonraki yollamaların ve faturaların sonraki döneme kayıt edilip edilmediğini araştırınız.

Alımlar: Kapanış günü itibariyle teslim alınan kalemlerin fiziki stoklar arasında dahil edilmiş olduklarına dikkat ediniz. İlgili alış faturalarını inceleyerek ve kayıt sistemini yeniden izleyerek bu tür alımların ait oldukları dönemin alışlar veya stok hesaplarına kayıtladıklarını saptayınız. Bundan sonraki teslim almaların ve alış faturalarının bir sonraki döneme kayıt edilip edilmediğini araştırınız.

10) Stok listesine göre belirlenen toplamı büyük defter stok hesaplarıyla karşılaştırarak uygunluk arayınız. Fazlalık veya noksanlıklarla ilgili yapılmış düzeltme kayıtlarının doğruluğunu yeniden gözden geçiriniz.

11) Devamlı denklik (sürekli envanter) yönteminin uygulandığı işletmelerde teslim alma raporları arasından örnekler seçerek ilgili kayıtları inceleyiniz ve kayıtları büyük defter stok hesabında yeniden gözden geçiriniz.

12) Büyük defter stok hesabına göz gezdirerek olağandışı kayıtların yapılmış olup olmadığına bakınız. Hesabın toplamını kontrol ediniz ve dönem sonu bakiyesinin doğruluğunu araştırınız.

4.3.2. Satışların Maliyeti Denetim Programı

Satışların maliyeti denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:

1) İşletmenin, stoklarla ilgili değerlemelerinin uygun ve doğru tutarda olup olmadığını inceleyiniz. Daha önceki yıllara göre değerlendirme yöntemini değiştirmişse bunun nedenlerini araştırınız.

2) Satışların maliyeti ile ilgili olarak kaynak belgelerden örnekler seçip, belge üzerinde çarpım, toplam gibi işlemleri ve doğru hesaba aktarılıp aktarılmadığını kontrol ediniz.

3) Satışların maliyetini analitik olarak inceleyiniz. Buradaki maliyetlerin doğru bir hesaplama şekliyle oluşup oluşmadığını (örneğin maliyeti oluşturan unsurlardan direkt ilk madde ve malzeme ile ilgili miktar dengesinin, işçilikle ilgili ücret hesaplamasının, genel üretim ile ilgili dağıtım tablosunun) doğruluğunu örnekleme yoluyla test ediniz.

4) Satışların maliyeti kayıtlarının aylık toplamalarının aritmetik doğruluğunu araştırınız ve aylık toplamaları satışların maliyeti ve stok hesapları karşısında tekrar inceleyiniz.

5) Büyük defterde satışların maliyeti hesabını inceleyiniz. Hesabın tek düzen hesap planına uygun kaydedilip kaydedilmediğini belirleyiniz.

6) Satışların maliyeti hesaplarının belge karşılığında ve sıra numarasıyla kayıt altına alınıp alınmadığını tespit ediniz.

7) İlk madde ve malzemeler için formların kullanıp kullanılmadığını, ücret kartlarının doğru doldurulup doldurulmadığını inceleyiniz.

Devamlı Denklik Yöntemine Göre

Stok hareketlerini devamlı denklik (sürekli envanter) yöntemine göre izleyen işletmenin denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir.

a) Satışların maliyeti ile ilgili olarak kaynak belgelerden örnek seçiniz. Her örnek belge üzerinde kullanılan maliyeti, çarpımları ve toplamaları gözden geçiriniz. Bu kalemlere ait kaydı, satışların maliyeti kaydında yeniden izleyiniz.

b) Satışların maliyeti kayıtlarında esas oluşturan belgelerin sıra numarasını izlemekte olmasına dikkat ediniz.

c) Satışların maliyeti kayıtlarının aylık toplamalarının aritmetik doğruluğunu araştırınız ve aylık toplamaları satışların maliyeti ve hesapları kayıtlarında yeniden izleyiniz.

- d) Büyük defter satışlarının maliyeti hesabını inceleyiniz. Bu hesaba satışların maliyeti dışında bir kaynaktan herhangi bir kaydın yapıp yapılmadığını araştırınız.
- e) Stoklar ve satışların maliyeti hesaplarının aritmetik doğruluğunu araştırarak bu hesapların dönem sonu bakiyelerinin doğruluğunu inceleyiniz.
- f) Ayrıntılı incelemeyi gerektirecek önemli dalgalanmaların olup olmadığını belirlemek için satışların maliyetini analitik olarak gözden geçiriniz.

Aralıklı Sayım Yöntemine Göre

Stok hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre izleyen işletmenin denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir.

- a) Büyük defter alışlar hesabına göz atarak olağandışı gözükten bir kaydın yapılmış olup olmadığını araştırınız.
- b) Hesabın toplamını alınız ve bakiyeyi kontrol ediniz.
- c) Alış yevmiyesi toplamlarını kontrol ediniz ve kayıtları büyük defter kayıtlarında izleyiniz. Yevmiye kayıtlarına göz gezdirerek olağandışı gözükten kalemlerin bulunup bulunmadığını araştırınız.
- d) Alış yevmiyesi kayıtları arasından örnekler seçiniz. Bu örneklerle ilgili olarak sipariş emrini, teslim alma raporunu ve alış faturasını inceleyiniz. Alış yevmiyesindeki kayıtları ticari borçlar hesabında izleyiniz.
- e) Satın alma siparişlerinin ve teslim alma raporlarının sıra numarası atlamadan dosyalanmış bulduklarını araştırınız.

f) Teslim alma raporlarından örnekler seçerek mal alış kayıtlarında izleyiniz.

g) Denetimi yapılan döneme ait satışların maliyeti tutarının hesaplanmasını gözden geçiriniz.

5. SONUÇ

Finansal tablo denetiminde amaç bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güveni artırmaktır. Söz konusu amaca, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Bu görüş, finansal tablo ve diğer açıklayıcı bilgilerin tüm önemli yönleriyle doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. Denetim standartlarına ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasına olanak sağlar.

Denetim planlamasının amacı denetim çalışmalarının hedefine ulaşmasını sağlayacak aşamaların disiplinli bir şekilde düzenlenmesidir. Denetçinin planlamadaki amacı denetimin konusunu denetim alanlarına ayırmak, ekip elemanlarını denetim sahalarına göre vazifelendirmek, denetim sahaları için gerekli denetim işlemlerini ve testlerini tayin etmek, denetim çalışmasının zamanını tayin etmektir.

Denetim planı hazırlanırken denetçi, müşteri işletme hakkında temel bilgileri toplaması, önemlilik ve risk düzeyini belirleyerek, iç kontrol sistemi hakkında incelemelerde bulunur. Ayrıca denetim çalışmalarını bölümleyerek denetim amaçlarını belirledikten sonra denetimde görev alacak denetçi ve denetçi yardımcıları ile çalışma sürelerini belirler. Son olarak da denetçinin, finansal tablo denetimi sonucu açıklayacağı görüşünü destekleyecek kanıtları standartlara uygun olarak elde etmesi gerekmektedir. Bu aşamada denetim planlamasının sonucu olarak

denetim alanlarında kanıt toplamak amacıyla tasarlanan ve yazılı hale getirilerek denetime rehberlik görevi görecek denetim programı hazırlanır.

Çalışmanın uygulama aşamasında üretim işletmelerinde stokların denetiminde rehberlik edecek stok ve satışların maliyeti hesaplarının denetim programı örneği ile bu husus açıklanmaya çalışılmıştır.

EKLER**EK-1****XYZ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.****DENETİM ÇALIŞMA PROGRAMI- 12 AYLIK
DÖNEM****FİRMA:** _____**DENETİM
TARİHİ**
_____**BÖLÜM:
STOKLAR**

TAHMİNİ		STOKLAR DENETİM ÇALIŞMA PROGRAMI	GERÇEKLEŞEN			
KİŞİ	SÜRE		PROGRAM DEĞİŞİKLİKLERİ	ÇALIŞMA KAĞIDI REF	ÇAL YAP KİŞİ	SÜRE
		Genel olarak stok denetimin amacı ve hedefleri; bu varlıkların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıtlara alındığının ve finansal tablolarda doğru bir biçimde raporlanmış olduğunun tespit edilmesidir.				
		Stoklar ve Satışların Maliyeti Denetim Programı				
		Stokların denetimi aynı zamanda şirkette üretilen ve satılan ürünlerin maliyetlerinin denetimini de içerir. Stok denetimi doğrudan doğruya satışların maliyeti ile ilgilidir. Stoklar ve satışların maliyetinin denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:				
		Stokların Denetim Programı				
		Stokların denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:				
		1) Ana gruplar itibariyle şirketin denetim dönemi ayları itibariyle üretim-satış miktar ve tutar bilgilerini temin ediniz.				
		2)Şirketin denetim dönemi ayları itibariyle enerji kullanım miktarlarını ve tutarlarını listeleyiniz.				
		3) İşletmenin iç kontrol yapısını inceleyiniz, sayımla ilgili olarak prosedürlerini öğreniniz. Bunların uygunluk veya yeterliliklerini yorumlayınız.				
		4) Sayım öncesinde sayım alanını geziniz, stokların düzenli bir şekilde istiflendiğinden emin olunuz.				
		5)Sayımda görev alacak personelin yeterliliğini araştırınız, Sayımda görev alacak personelin isimlerini çalışma kâğıdına yazınız.				

		6) İşletmenin brüt kar oranını, stok devir hızını hesaplayınız. Önceki yıllara göre değişiklik gösterip göstermediğini belirleyiniz.				
		7) 31.12.2016 tarihli stok sayım listelerinin fotokopilerini temin ediniz. Stok sayım listeleri ile envanter listesinin karşılaştırmasını yapınız.				
		8) Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılan stok kalemlerini cins ve tutar olarak listeleyiniz ve ispat edici belgelerin ve hesaplamaların fotokopilerini temin ediniz.				
		Stok Sayımının Gözlemlenmesi				
		Stoklar hesabının gözlemlenmesi aşamasındaki denetimde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir.				
		1)Stok sayımında hazır bulunarak sayımı gözlemlenmek amacıyla işletme yönetiminden stok sayım tarihini önceden tarafınıza bildirilmesini sağlayarak sayım tarihi üzerinde anlaşınız. Sayım tarihi kararlaştırılırken işletmenin üretim programını ve sayımın yapılacağı takvimi dikkate alınız.				
		2) İşletmede, kapanış günü itibariyle yollaması yapılmış kalemlerin fiziki stoklar arasından çıkarılmış olduğunu veya teslim alınan kalemlerin fiziki stoklar arasında dahil edilmiş olduklarına dikkat ediniz. Sayım esnasında, işletme kayıtlarında gözükmesine rağmen fiilen antrepo veya emanette bulunan stoklarla ilgili teyit alınız.				
		3)İşletmenin fiziki sayımla ilgili olarak izlediği yolu araştırınız. Fiziki sayımla ilgili uygulanan yöntemleri çalışma kâğıdına aktararak bunların uygunluk ve yeterliklerini yorumlayınız.				
		4) Sayımda kullanılan stok etiketlerini inceleyerek kullanılmaya hazır etiket sayısı, kullanılan ve kullanılmayan etiket sayılarını saptayınız ve çalışma kâğıtlarına not alınız. Etiketlerin basımı, dağıtımı ve kullanılmayanların toplanmasından sorumlu olanları belirleyiniz.				
		5)Stoklarla ilgili kapanış gününü belirleyerek şu hususları çalışma kâğıtlarına kaydediniz:				
		- Teslim Alma: Fiziki sayımdan hemen önceki son teslim alma raporu ile ondan önceki birkaç raporun ayrıntılarını isteyiniz. Teslim alma basılı formlarının sıra numarası izlemelerine bakarak, kullanılmamış formları inceleyiniz.				

		- Göndermeler: Fiziki sayım gününden önceki son yollama kâğıdı ile ondan evvelki yeterli sayıdaki birkaç raporu ayrıntıları ile listeleyiniz.				
		6) Fiziki sayım sırasında herhangi bir stok hareketinin olup olmadığını araştırınız. Eğer bir hareket bekleniyorsa, fiziki sayım sırasında teslim alınan, yollanan veya üretilen malların sağlıklı bir sayımını yapabilmek için müşteri ile önceden görüşerek gerekli önlemlerin alınmasını sağlayınız. Fiziki sayım bilanço kapanış tarihinde yapılmamışsa, bilanço tarihi ile fiziki sayım tarihi arasında stok hesaplarında yapılan kayıtları gözden geçiriniz.				
		7) Müşteri işletmenin personeli tarafından yapılan fiziki stok sayımlarını inceleyiniz. İncelemenizi yüksek değerli stok kalemleri için yoğunlaştırınız. Bulunan hatalar sayım ekibi sorumlularının dikkatine sunulmalı ve mutabakat yapılmalıdır. Doğru ve güvenilir bir stok sayımının yapıldığına dair güveni pekiştirmek için örnekleme yoluyla yeterli inceleme yapılmalıdır. Örnekleme sonuçları nihai stok listeleri ile karşılaştırmak üzere çalışma kâğıtlarına kaydedilmelidir.				
		8) Müşteride başkasına ait konsinye bir stokun veya müşterinin başkasında bir konsinye stok bulunup bulunmadığını soruşturunuz. Müşteri işletmenin elinde konsinye stok bulunmaktaysa bunların fiziki stok sayımında düşülmüş olup olmadığını araştırınız. Eğer stoklar konsinye olarak dışarıya verildiyse bunların fiziki miktarını fiziki inceleme soruşturma ve doğrulama yaparak araştırınız.				
		9) Yoldaki malların bir listesini elde ediniz ve bunların doğruluğunu araştırınız.				
		10) Fiziki stoklarının tümünün gözlemlenmesi yoluyla soruşturma yaparak,				
		- Elde hasar görmüş, modası geçmiş veya yavaş satılan stoklarının bulunup bulunmadığını,				
		- Stoklar üzerindeki fiziki kontrolün yeterli olup olmadığını belirleyiniz, çalışma kâğıtlarına ayrıntıları ve sonuçları yazınız.				
		11) Stokların incelenmesinde denetçi satın alınan donanım ve sabit kıymetler haline gelebilecek ham maddeler ve yarı mamul maddelerin stoklara dahil edilmemiş olduğunu saptamak durumundadır.				
		Stok Sayımının Gözlemlenmesinden Sonraki Denetim İşlemleri				

		Stoklar hesabının gözlemlenmesinden sonraki aşamada denetimde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:			
		1) Gözlem günü itibariyle eldeki stokların fiyatlarını ve miktarlarını içeren müşteri tarafından hazırlanmış bir nihai stok sayım listesi elde ediniz. Stok sayımının izlenmesi sırasında çalışma kâğıtlarına kaydedilmiş bulunan örnekleme sayım sonuçları ile kesin sayım listesinde gösterilen fiziki miktarlar arasında uygunluk arayınız.			
		2) Fiyatlamayı doğrulamak ve sahipliği kanıtlamak için son satın alma faturalarını inceleyiniz.			
		3) Stok sayım listelerinde çarpımların ve toplamaların aritmetik doğruluğunu örnekleme yoluyla araştırınız.			
		4) Stokların yerine koyma (ikame) maliyetini belirlemek amacıyla fiyat listelerini, katalogları veya faturaları inceleyiniz. Stokların piyasa veya maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilmiş olması ilkesini araştırınız.			
		- Satın alınan ham madde ve malzemelerin piyasa değerini tespit etmekte kullanılan yöntemleri araştırınız.			
		- Yarı mamul ve mamul malların piyasa değerini tespit etmekte kullanılan yöntemleri araştırınız.			
		- Kullanılmış, modası geçmiş malların, hurda, değerini kaybetmiş vb. stokların değerlendirme yöntemleri araştırınız.			
		- Maliyet ve satış fiyatlarını karşılaştırınız.			
		- Satın alma ve satış sözleşmelerini ayrıntılı olarak inceleyiniz.			
		5) Stok gözlemi sırasında hasar görmüş, modası geçmiş ve sürümü yavaş stoklar olarak belirlenmiş kalemlerin durumlarına uygun değerlendirilip değerlendirdiğini araştırınız.			
		6) Geçmişe dönük olarak beş yıl içerisinde stok değerlendirme yöntemlerinde değişiklik yapıp yapılmadığını inceleyiniz. Stok değerlendirme yönteminde değişiklik yapıldıysa nedenlerini araştırarak, değişimin yapıldığı dönem stok değerlemelerini eski ve yeni yöntemlere göre yeniden hesaplayınız, büyük farklılıkları çalışma kâğıtlarınıza not alınız.			
		7) Müşteri işletmenin uyguladığı değerlendirme yöntemlerini ve uygulanan yöntemlere göre yapılan hesaplamaların doğruluğunu araştırınız.			

		8) Denetlenen işletme bir üretim işletmesi ise raporlanmış maliyetlerin geçerliliğini belirlemek için maliyet sistemini gözden geçiriniz.				
		- Satın alınan ham madde ve malzemelerin maliyetini test ediniz.				
		- İşçilik giderlerinin dağılımını test ediniz.				
		- Genel üretim giderlerinin dağıtımını test ediniz.				
		- Sıpmaları ayrıntılı olarak inceleyiniz.				
		- Mamul ve yarı mamullerin maliyetini test ediniz.				
		9) Fiziki sayım tarihine yakın zamanlarda yapılmış yollamaların ve teslim almaların kayıtlara uygun olarak geçirilmiş olduklarını saptamak için gözlem sırasında elde edilen dönem sonu kapanış bilgilerini bu hesaplarda aşağıdaki gibi yeniden izleyiniz.				
		Yollamalar: Kapanış günü itibariyle yollaması yapılmış kalemlerin fiziki stoklar arasından çıkarılmış olduklarını araştırınız. Bu yollamaların ait oldukları döneme satış geliri ve satışların maliyeti olarak kaydedilmiş olduklarını saptamak amacıyla ilgili satış faturalarını inceleyiniz, yollamaları satış kayıtları ve satışların maliyeti kayıtlarında izleyiniz. Bundan sonraki yollamaların ve faturaların sonraki döneme kayıt edilip edilmediğini araştırınız.				
		Alımlar: Kapanış günü itibariyle teslim alınan kalemlerin fiziki stoklar arasında dahil edilmiş olduklarına dikkat ediniz. İlgili alış faturalarını inceleyerek ve kayıt sistemini yeniden izleyerek bu tür alımların ait oldukları dönemin alışlar veya stok hesaplarına kayıtladıklarını saptayınız. Bundan sonraki teslim almaların ve alış faturalarının bir sonraki döneme kayıt edilip edilmediğini araştırınız.				
		10) Stok listesine göre belirlenen toplamı büyük defter stok hesaplarıyla karşılaştırarak uygunluk arayınız. Fazlalık veya noksanlıklarla ilgili yapılmış düzeltme kayıtlarının doğruluğunu yeniden gözden geçiriniz.				
		11) Devamlı denklik (sürekli envanter) yönteminin uygulandığı işletmelerde teslim alma raporları arasından örnekler seçerek ilgili kayıtları inceleyiniz ve kayıtları büyük defter stok hesabında yeniden gözden geçiriniz.				
		12) Büyük defter stok hesabına göz gezdirerek olağandışı kayıtların yapılmış olup olmadığına bakınız. Hesabın toplamını kontrol ediniz ve dönem sonu bakiyesinin doğruluğunu araştırınız.				

		Satışların Maliyeti Denetim Programı			
		Satışların maliyeti denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir:			
		1) İşletmenin, stoklarla ilgili değerlemelerinin uygun ve doğru tutarda olup olmadığını inceleyiniz. Daha önceki yıllara göre değerlendirme yöntemini değiştirmişse bunun nedenlerini araştırınız.			
		2) Satışların maliyeti ile ilgili olarak kaynak belgelerden örnekler seçip, belge üzerinde çarpım, toplam gibi işlemleri ve doğru hesaba aktarılıp aktarılmadığını kontrol ediniz.			
		3) Satışların maliyetini analitik olarak inceleyiniz. Buradaki maliyetlerin doğru bir hesaplama şekliyle oluşup oluşmadığını (örneğin maliyeti oluşturan unsurlardan direkt ilk madde ve malzeme ile ilgili miktar dengesinin, işçilikle ilgili ücret hesaplamasının, genel üretim ile ilgili dağıtım tablosunun) doğruluğunu örnekleme yoluyla test ediniz.			
		4) Satışların maliyeti kayıtlarının aylık toplamalarının aritmetik doğruluğunu araştırınız ve aylık toplamaları satışların maliyeti ve stok hesapları karşısında tekrar inceleyiniz.			
		5) Büyük defterde satışların maliyeti hesabını inceleyiniz. Hesabın tek düzen hesap planına uygun kaydedilip kaydedilmediğini belirleyiniz.			
		6) Satışların maliyeti hesaplarının belge karşılığında ve sıra numarasıyla kayıt altına alınıp alınmadığını tespit ediniz.			
		7) İlk madde ve malzemeler için formların kullanıp kullanılmadığını, ücret kartlarının doğru doldurulup doldurulmadığını inceleyiniz.			
		Devamlı Denklik Yöntemine Göre			
		Stok hareketlerini devamlı denklik (sürekli envanter) yöntemine göre izleyen işletmenin denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir.			
		a) Satışların maliyeti ile ilgili olarak kaynak belgelerden örnek seçiniz. Her örnek belge üzerinde kullanılan maliyeti, çarpımları ve toplamaları gözden geçiriniz. Bu kalemlere ait kaydı, satışların maliyeti kaydında yeniden izleyiniz.			
		b) Satışların maliyeti kayıtlarında esas oluşturan belgelerin sıra numarasını izlemekte olmasına dikkat ediniz.			

		c) Satışların maliyeti kayıtlarının aylık toplamlarının aritmetik doğruluğunu araştırınız ve aylık toplamları satışların maliyeti ve hesapları kayıtlarında yeniden izleyiniz.			
		d) Büyük defter satışlarının maliyeti hesabını inceleyiniz. Bu hesaba satışların maliyeti dışında bir kaynaktan herhangi bir kaydın yapılıp yapılmadığını araştırınız.			
		e) Stoklar ve satışların maliyeti hesaplarının aritmetik doğruluğunu araştırarak bu hesapların dönem sonu bakiyelerinin doğruluğunu inceleyiniz.			
		f) Ayrıntılı incelemeyi gerektirecek önemli dalgalanmaların olup olmadığını belirlemek için satışların maliyetini analitik olarak gözden geçiriniz.			
		Aralıklı Sayım Yöntemine Göre			
		Stok hareketlerini aralıklı envanter yöntemine göre izleyen işletmenin denetiminde izlenmesi gereken yol aşağıda verilmiştir.			
		a) Büyük defter alışlar hesabına göz atarak olağandışı gözükten bir kaydın yapılmış olup olmadığını araştırınız.			
		b) Hesabın toplamını alınız ve bakiyeyi kontrol ediniz.			
		c) Alış yevmiyesi toplamlarını kontrol ediniz ve kayıtları büyük defter kayıtlarında izleyiniz. Yevmiye kayıtlarına göz gezdirerek olağandışı gözükten kalemlerin bulunup bulunmadığını araştırınız.			
		d) Alış yevmiyesi kayıtları arasından örnekler seçiniz. Bu örneklerle ilgili olarak sipariş emrini, teslim alma raporunu ve alış faturasını inceleyiniz. Alış yevmiyesindeki kayıtları ticari borçlar hesabında izleyiniz.			
		e) Satın alma siparişlerinin ve teslim alma raporlarının sıra numarası atlamadan dosyalanmış bulduklarını araştırınız.			
		f) Teslim alma raporlarından örnekler seçerek mal alış kayıtlarında izleyiniz.			
		g) Denetimi yapılan döneme ait satışların maliyeti tutarının hesaplanmasını gözden geçiriniz.			

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

F. Münevver YILANCI ve diğerleri, “*Muhasebe Denetimi*”, Güncellenmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2016.

M.Vefa TOROSLU, *Finansal Tablolar Denetimi*, Güncelleşmiş 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2016.

Sami KARACAN, Rahmi UYGUN, “*Denetim ve Raporlama*” Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2016.

Vasfi HAFTACI, *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Umuttepe Yayınları, Kocaeli 2016.

Denetim, Cilt I, TÜRMOB Tesmer Staj Merkezi Yayını, Yayın no:85, Ankara 2009.

Hasan KAVVAL ve diğerleri, *Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara 2015.

Ersin GÜREDİN, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014.

Melih ERDOĞAN, *Denetim*, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005.

Tamer AKSOY, *Tüm Yönleriyle Denetim* 1.Cilt, Genişletilmiş 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2006.

Nejat BOZKURT, *Muhasebe Denetimi*, 7. Baskı Alfa Yayınları, İstanbul 2015.

Necdet SAĞLAM, Mehmet YOLCU, *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014.

Çetin ÖZBEK, *İç Denetim (Kurumsal Yönetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol)*, 1.Cilt, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları Yayın No:3, İstanbul 2012.

F. Münevver YILANCI, *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*, Detay Yayıncılık, Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara 2015.

Hayrettin USUL, Rozi MİZRAHİ, *Risk Odaklı Denetim*, Detay Yayıncılık, Ankara 2016.

Hasan KAVAL, *Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2005.

Hayrettin USUL, *Bağımsız Denetim*, Yenilenmiş 2. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2015.

Lerzan KAVUT ve diğerleri, *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, No:130, İstanbul 2009.

Hasan GÜRBÜZ, *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul 1995.

Seval Kardeş SELİMOĞLU ve diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Gazi Kitabevi, 2014.

Cem Niyazi DURMUŞ, Oktay TAŞ, *Denetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 2008.

Melih ERDOĞAN, Nurten ERDOĞAN ve diğerleri, *Denetim*, 4. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları Yayın No:2618, Eskişehir 2016.

Celal KEPEKÇİ, *Bağımsız Denetim*, Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul 2004.

H. Kamil BÜYÜKMİRZA, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 21. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2016.

TEZLER

Duruşen ACAR, *İmalat İşletmelerinde Stokların Denetimi: Muhasebe ve Vergi Denetimi Açısından İncelenmesi*, (Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2007.

RESMİ GAZETE

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkındaki (Seri: X, No:22) sayılı Tebliğ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

Bağımsız Denetim Standardı 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması

Bağımsız Denetim Standardı 315, İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

İNTERNET

<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, (erişim:31.10.2016)

DERS NOTLARI

TÜRMOB, *Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*

İstanbul Ticaret Üniversitesi, *KGK Bağımsız Denetim Geçiş Eğitimleri Ders Notu*