

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**DENETİM PLANLAMASI VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

SEZEN MERCANOĞLU

İstanbul, 2007

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**DENETİM PLANLAMASI VE BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

SEZEN MERCANOĞLU

Danışman : PROF.DR.NEJAT BOZKURT

İstanbul, 2007

Marmara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi SEZEN MERCANOĞLU'nun DENETİM PLANLAMASI VE BİR UYGULAMA adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 24.05.2007 tarih ve 2007-6/31 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 09.07.2007

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. NEJAT BOZKURT

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. CEMAL İBİŞ

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. ŞAHAMET BÜLBÜL



## DENETİM PLANLAMASI VE BİR UYGULAMA

### İÇİNDEKİLER

|                                                                  |          |
|------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>1. GİRİŞ.....</b>                                             | <b>1</b> |
| <b>2. MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ.....</b>          | <b>2</b> |
| 2.1 Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Özellikleri.....              | 2        |
| 2.1.1 Muhasebe Denetiminin Tanımı.....                           | 2        |
| 2.1.2 Muhasebe Denetiminin Özellikleri.....                      | 2        |
| 2.2 Denetim Türleri.....                                         | 3        |
| 2.2.1 Mali Tablo Denetimi.....                                   | 3        |
| 2.2.2 Uygunluk Denetimi.....                                     | 4        |
| 2.2.3 Faaliyet Denetimi.....                                     | 5        |
| 2.3 Denetçinin Tanımı, Özellikleri ve Türleri.....               | 5        |
| 2.3.1 Denetçinin Tanımı ve Özellikleri.....                      | 5        |
| 2.3.2 Denetçi Türleri.....                                       | 6        |
| 2.3.2.1 Bağımsız Denetçi.....                                    | 6        |
| 2.3.2.2 İç Denetçi.....                                          | 7        |
| 2.3.2.3 Kamu Denetçisi.....                                      | 7        |
| <b>3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....</b>           | <b>8</b> |
| 3.1 Genel Standartlar.....                                       | 10       |
| 3.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim.....                             | 10       |
| 3.1.2 Bağımsızlık.....                                           | 10       |
| 3.1.3 Mesleki Özen ve Titizlik.....                              | 11       |
| 3.2 Çalışma Alanı Standartları.....                              | 11       |
| 3.2.1 Planlama ve Gözetim.....                                   | 11       |
| 3.2.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi..... | 12       |
| 3.2.3 Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama.....              | 13       |
| 3.3 Raporlama Standartları.....                                  | 13       |
| 3.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk.....       | 14       |
| 3.3.2 Tutarlılık.....                                            | 14       |
| 3.3.3 Tam Açıklama.....                                          | 15       |
| 3.3.4 Görüş Bildirme.....                                        | 15       |

|                                                                                      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>4. DENETİM PLANLAMASI.....</b>                                                    | <b>16</b> |
| 4.1 Denetimde Planlamanın Tanımı ve Amaçları.....                                    | 16        |
| 4.2 Denetim Planlamasının Aşamaları.....                                             | 18        |
| 4.2.1 Müşteri İşletme ve Faaliyeti Hakkında Bilgi Edinme.....                        | 21        |
| 4.2.1.1 Genel Ekonomik Durum ve Sektörün Durumu<br>Hakkında Bilgi Sağlanması.....    | 21        |
| 4.2.1.2 İşletmenin Örgüt Yapısı ve Finansal Yapısı<br>Hakkında Bilgi Sağlanması..... | 21        |
| 4.2.1.3 Personel Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması.....                               | 22        |
| 4.2.1.4 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması.....                           | 22        |
| 4.2.2 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi.....                                   | 23        |
| 4.2.2.1 İç Kontrol Sisteminin Tanımı.....                                            | 23        |
| 4.2.2.2 İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Unsurları.....                             | 24        |
| 4.2.2.3 Denetim Planlamasında İç Kontrol Sisteminin<br>Önemi.....                    | 28        |
| 4.2.3 Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi.....                                          | 28        |
| 4.2.3.1 Önemlilik Kavramı ve Denetimde Kullanılması.....                             | 28        |
| 4.2.3.2 Önemliliğin Planlanması ve Aşamaları.....                                    | 29        |
| 4.2.3.2.1 Başlangıç Aşamasında Önemlilik<br>Düzeyinin Oluşturulması.....             | 30        |
| 4.2.3.2.2 Önemlilik Düzeyinin Her Hesap Kalemine<br>Dağılımı.....                    | 32        |
| 4.2.3.2.3 Her Hesap Kaleminde Tespit Edilen<br>Toplam Hata Payının Hesaplanması..... | 34        |
| 4.2.3.2.4 Birleştirilmiş Hatanın Tahmin Edilmesi.....                                | 34        |
| 4.2.3.2.5 Birleştirilmiş Hata ile Önemlilik Düzeyinin<br>Karşılaştırılması.....      | 35        |

|                                                                                                     |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 4.2.4 Risk Düzeyinin Belirlenmesi.....                                                              | 35        |
| 4.2.4.1 Risk Kavramı ve İçeriği.....                                                                | 35        |
| 4.2.4.2 Risk Türleri.....                                                                           | 37        |
| 4.2.4.2.1 Doğal (Yapısal) Risk.....                                                                 | 37        |
| 4.2.4.2.2 Kontrol Riski.....                                                                        | 39        |
| 4.2.4.2.3 Ortaya Çıkartma (Bulgu) Riski.....                                                        | 40        |
| 4.2.4.3 Denetim Risk Modeli.....                                                                    | 40        |
| 4.2.4.4 Risk Unsurları ile Önemlilik Düzeyi ve Toplanacak<br>Kanıt Sayısının Karşılaştırılması..... | 45        |
| 4.2.5 Denetim Programının Hazırlanması.....                                                         | 47        |
| 4.2.5.1 Denetim Süresinin ve Zaman Planlamasının<br>Oluşturulması.....                              | 50        |
| 4.2.5.2 Denetim Çalışmalarının Bölümlenmesi.....                                                    | 52        |
| 4.2.5.3 Denetim Ekibinin Oluşturulması<br>ve Koordinasyonu.....                                     | 52        |
| <b>5. UYGULAMA.....</b>                                                                             | <b>54</b> |
| <b>6. SONUÇ.....</b>                                                                                | <b>83</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                                                                | <b>84</b> |

## ŞEKİL LİSTESİ

|                                                                                                |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Şekil 3.1</b> : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....                                | <b>9</b>  |
| <b>Şekil 4.1</b> : Denetim Planlamasının Aşamaları.....                                        | <b>20</b> |
| <b>Şekil 4.2</b> : Önemliliğin Uygulanma Aşamaları.....                                        | <b>30</b> |
| <b>Şekil 4.3</b> : Denetim Risk Modeli.....                                                    | <b>42</b> |
| <b>Şekil 4.4</b> : Risk Unsurları Arasındaki İlişki ve Birbirlerinden Etkilenme Biçimleri..... | <b>43</b> |
| <b>Şekil 4.5</b> : Stok Kalanları Denetim Programı.....                                        | <b>49</b> |
| <b>Şekil 4.6</b> : Denetim Çalışmaları Zamanlama Çizelgesi.....                                | <b>51</b> |
| <b>Şekil 5.1</b> : Organizasyon Şeması.....                                                    | <b>63</b> |
| <b>Şekil 5.2</b> : Doğrulama Örneği.....                                                       | <b>79</b> |
| <b>Şekil 5.3</b> : Doğrulama Örneği.....                                                       | <b>80</b> |

## TABLO LİSTESİ

|                                                                                      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Tablo 4.1</b> : Başlangıç Aşamasında Belirlenen Önemlilik Düzeyleri.....          | <b>31</b> |
| <b>Tablo 4.2</b> : Hesap Kalemi Bazında Kabul Edilebilir En Yüksek Hata Tutarı.....  | <b>33</b> |
| <b>Tablo 4.3</b> : Önemlilik Düzeylerinin Dağılımı.....                              | <b>33</b> |
| <b>Tablo 4.4</b> : Risk Unsurları ile Kanıt Arasındaki İlişki.....                   | <b>46</b> |
| <b>Tablo 5.1</b> : Yıllar itibariyle üretim ve sabit kıymet yatırımları.....         | <b>57</b> |
| <b>Tablo 5.2</b> : Yıllar itibariyle yurt içi ve yurt dışı televizyon satışları..... | <b>59</b> |
| <b>Tablo 5.3</b> : Yurtiçi Piyasa Pazar Payı Verileri.....                           | <b>60</b> |
| <b>Tablo 5.4</b> : Avrupa Ülkelerine Yapılan Satışların Yüzdesel Dağılımı.....       | <b>61</b> |
| <b>Tablo 5.5</b> : Yıllar İtibariyle Saat Ücretli ve Maaşlı Personel Sayıları.....   | <b>62</b> |
| <b>Tablo 5.6</b> : Yıllar İtibariyle Personel Ortalama Yaşı.....                     | <b>62</b> |
| <b>Tablo 5.7</b> : İç Kontrol Testlerinden Birim-Fiyat Testi.....                    | <b>64</b> |
| <b>Tablo 5.8</b> : İç Kontrol Testlerinden Personel Bordro Testi.....                | <b>65</b> |
| <b>Tablo 5.9</b> : Personel Sayıları.....                                            | <b>66</b> |
| <b>Tablo 5.10</b> : İç Kontrol Test Örneği.....                                      | <b>67</b> |
| <b>Tablo 5.11</b> : İç Denetçilerin Eğitim Düzeyleri.....                            | <b>68</b> |
| <b>Tablo 5.12</b> : Önemlilik Düzeyleri.....                                         | <b>69</b> |
| <b>Tablo 5.13</b> : Doğal Risk Düzeyleri.....                                        | <b>70</b> |
| <b>Tablo 5.14</b> : Hesap Kalemleri Bazında Doğal Risk Düzeyleri.....                | <b>72</b> |

|                                                                                             |           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Tablo 5.15 :</b> Risk Değerleme Tablosu.....                                             | <b>74</b> |
| <b>Tablo 5.16 :</b> Denetim Ekibi ve Planlanan Süre.....                                    | <b>76</b> |
| <b>Tablo 5.17 :</b> Hesap Kalemleri Bazında Görevli Denetçiler ve Planlanan Sreler.....    | <b>77</b> |
| <b>Tablo 5.18 :</b> Satış ve Maliyetlerin YTL ve Yabancı Para Olarak Yüzdesel Ayrımı.....   | <b>81</b> |
| <b>Tablo 5.19 :</b> Rasyo Analizi.....                                                      | <b>81</b> |
| <b>Tablo 5.20 :</b> nemlilik Düzeyi, Risk Unsurları ve Kanıt Sayısı Arasındaki İlişki..... | <b>83</b> |

## 1.GİRİŞ

Planlama, amaçlara ulaşılacak yolların nasıl ve ne şekilde uygulanacağının belirlenmesidir. İyi bir plan, belirli hedeflere ulaşmak için çalışmalarını mantıklı ve sistematik bir biçimde organize etme ve yürütme işlemi olup, çalışmalarını ne, nerede, ne zaman, nasıl ve kim tarafından yapılacağı sorularını yanıtlar. Muhasebe denetiminde ise iyi bir planlama, yeterli ölçüde ve kalitede kanıt toplamayı, denetim riskini ve maliyetini düşük bir düzeyde tutabilmeyi sağlamaktadır. Denetimin planlanması, hangi denetim alanlarının, kimler tarafından, denetim döneminin hangi zaman aralıklarında ve hangi denetim teknikleri uygulanarak denetleneceğinin yazılı bir şekilde belirlenmesidir.

1990'lı yılların başına kadar yapılan bağımsız denetimlerde denetçiler, zamanlarının önemli bir bölümünü mali tabloların doğruluğunu kanıtlamak amacıyla saha çalışmasında geçirmekteydiler. Günümüzde ise, bu durumun önemli ölçüde değiştiğini görmekteyiz. Artık bağımsız denetçiler zamanlarının önemli bir kısmını, denetimin planlanması, iç kontrol sisteminin test edilmesi ve hile riski üzerinde harcamaktadırlar. Bu koşullar, denetimde planlamanın önemini daha da arttırmakta, iyi bir planlamanın, denetimi önemli ölçüde kolaylaştıracağı kanısını güçlendirmektedir.

Çalışmanın amacı, iyi bir denetim planının denetçiye en üst düzeyde zaman kazancı, optimum risk ve maliyet avantajları sağlayabileceğini uygulama ile vurgulamaktır. Çalışmanın ilk bölümünde, denetim kavramı ve türleri ile denetçinin sahip olması gereken özellikler ve denetçi türleri açıklanmıştır. İkinci bölümde, genel kabul görmüş denetim standartları üzerinde durulmuştur. Çalışmanın üçüncü bölümünde, denetim planlamasının tanımı ve amaçları açıklanmış olup, denetim planlamasının aşamaları olan, müşteri işletme ve faaliyeti hakkında bilgi edinme, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, önemlilik ve risk düzeylerinin belirlenmesi ile denetim programının hazırlanması konuları yer almaktadır. Çalışma, denetimin planlanmasına ilişkin bir uygulama ile son bulmuştur.

## **2. MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ**

### **2.1. Muhasebe Denetiminin Tanımı ve Özellikleri**

#### **2.1.1. Muhasebe Denetiminin Tanımı**

Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.<sup>1</sup> Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilir olup olmadığını objektif olarak saptayan ve bunu raporlayan bir faaliyettir. Bu faaliyette temel ilke her zaman ve her zeminde mali tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtmayı yansıtmadığı hususunun saptanmasıdır.<sup>2</sup>

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.<sup>3</sup>

#### **2.1.2 Muhasebe Denetiminin Özellikleri**

Muhasebe denetimi aşağıdaki özellikleri taşıyan bir süreçtir:<sup>4</sup>

- **Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar:**

Bir denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanının belirlenmesi esas unsuru teşkil eder. Bu amaçla her denetim çalışmasında denetimin yapılacağı alan ve dönemin kesin olarak ortaya konulması gerekmektedir. Genelde denetim alanı, herhangi bir statüye sahip işletme veya onun bir birimi olabilir. Dönem ise denetimin hangi zaman parçasını kapsadığını ortaya koyar. Denetim çalışmaları kesinlikle

---

<sup>1</sup> Kepekçi, Celal, “**Bağımsız Denetim**”, İstanbul, 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, 2004, s.1.

<sup>2</sup> “**Denetim İlke ve Esasları**”, Hesap Uzmanları Derneği, 1.Cilt, 3.Baskı, 2004, s.484.

<sup>3</sup> Gürbüz Hasan, “**Muhasebe Denetimi**”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul:1995, s.5.

<sup>4</sup> Gürbüz, s.5.

başlangıcı ve sonu belli olan bir dönemi kapsamalıdır. Bu ise genelde 1 yıl olabileceği gibi, 3 aylık, 2 yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayacak bir süreçte olabilir.

- **Denetim bir karşılaştırma sürecidir:**

Denetim faaliyetlerinde temel olarak yapılan işlem, işletmenin çeşitli şekillerde ortaya koyduğu ve doğru olduğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçinin kendi doğrularının karşılaştırılmasıdır. Aksi ortaya konulana kadar denetçinin doğruları kabul edilmektedir. Ancak denetçinin doğrularının dayandığı önceden saptanmış ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütler, vergi denetimi yapılıyorsa vergi mevzuatı, muhasebe denetimi yapılıyorsa, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir.

- **Denetim delil toplama ve değerlendirme sürecidir:**

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış uygunluk derecesini belirlemede denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Her denetim çalışmasında denetçiler belli bir görüşe ulaşabilmek için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak zorundadırlar.

- **Denetim, uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır:**

Denetçi, yeterli bilgi ve deneyime sahip olmakla kalmayıp, "Bağımsız Davranma" özelliğine de sahip olmalıdır.

- **Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir:**

Denetim sürecinin son aşamasını oluşturan denetim raporunda, denetçi görüşünü ayrıntılı olarak açıklayarak, işletme ilgililerine bildirir.

## **2.2. Denetim Türleri**

### **2.2.1. Mali Tablo Denetimi**

Mali tablo denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya işletmenin hukuki statüsü gereği, başka bir muhasebe sistemine uygun düzenlenip düzenlenmediğini belirlemeye yönelik, bu

tabloların ve bu tabloların dayanağını oluşturan, kayıt belge ve diğer ipuçları üzerinden yürütülen çalışmalara dayanan ve bulguları denetim raporunda özetleyen sistematik incelemelerdir. Nihai hedefi mali tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tablo denetimi, bazı sektörlerde veya işletme türlerinde zorunlu, bazı işletme türlerinde ihtiyari olarak yapılır. Ancak her ikisinde de bağımsız ve işletme dışından kişiler tarafından yapılması gerekir.<sup>5</sup> Bu tür denetime "Bağımsız Denetim" yada "Dış Denetim" adları da verilmektedir.<sup>6</sup>

### 2.2.2 Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, belli bir otorite tarafından, konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesine yönelik yapılmaktadır. Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar uygulamada iki farklı grup tarafından oluşturulmaktadır. Bunlar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumlarıdır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için, çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluşturmaktadırlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerdeki bu tip denetimler genelde iç denetçiler tarafından yapılır. Devlet kurumları ise, kendi konuları dahilinde uyulması gereken kurallar oluştururlar. Bunlara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar.<sup>7</sup>

Uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar, denetçi için finansal tabloların denetiminde yol gösterici olacaktır. Denetçi örgüt bölümlerinin kurallardan uzaklaşmasının finansal tablolara bir sorun olarak yansıyabileceğini yada kurallara uygun hareket edilmesinin finansal tabloların doğruluğunu güçlendirecek bir yansıması olacağını düşünerek denetimini planlayacaktır. İşletmenin kasada nakit olarak belirli bir miktar parayı bulundurması kural olarak benimsenmiş olabilir. Bunun amacı, günlük gereksinimin dışındaki nakdin bankaya aktararak değerlendirilmesi ve hırsızlık, dolandırıcılık gibi risklerin azaltılmasıdır. İşletmenin koymuş olduğu bu kurala uyulup

---

<sup>5</sup> Başpınar, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, [www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyedevedunyada.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyedevedunyada.pdf) (17.09.2005)

<sup>6</sup> Bozkurt, Nejat, "Muhasebe Denetimi", Alfa Yayınları, İstanbul, 2000, s.27.

<sup>7</sup> Bozkurt, s.28.

uyulmadığının denetçi tarafından belirlenmesi uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir.<sup>8</sup>

### **2.2.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür. Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından; ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür.<sup>9</sup>

## **2.3. Denetçinin Tanımı, Özellikleri ve Türleri**

### **2.3.1 Denetçinin Tanımı ve Özellikleri**

Denetçi denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişi olarak tanımlanabilmektedir.<sup>10</sup> Denetçilerin sahip olması gereken özellikler aşağıda sıralanmıştır:<sup>11</sup>

- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.
- Bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdır.
- Çalışmalarında gerekli özeni göstermelidir.

---

<sup>8</sup> Erdoğan, Melih, “**Denetim**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2.Baskı, 2005, s.5-6

<sup>9</sup> Kepekçi, s.3.

<sup>10</sup> Güredin, Ersin, “**Denetim**”, 10.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s.9.

<sup>11</sup> Bozkurt, s.31.

- Kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

Denetçiler, muhasebe verilerinin, kaynağından işletme dışı kullanıcılara aktarılmasında aracı bir rol üstlenmektedirler. Denetçi sorumluluğunu yerine getirebilmek için, hem bu bilgileri hazırlayan kişilerden hem de bu bilgileri kullananlardan bağımsız olmalıdır. Finansal tabloların denetiminde denetçinin ilişkide bulunacağı 3 temel grup söz konusudur. Bunlar:<sup>12</sup>

**a) Yönetim :** Denetlenen işletmede çalışan memurlar, muhasebeciler ve kilit noktalardaki görevliler,

**b) Ortaklar :** Ortaklar görevi emanet ettikleri yöneticilerin sorumluluklarını yerine getirme derecesi hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Denetçinin temel sorumluluğu denetim raporunu kullanan ortaklara karşıdır.

**c) Yönetim Kurulu :** Yönetim kurulu işletme faaliyetlerinin ortakların menfaatleri doğrultusunda yürütülmesinden sorumludur. Eğer yönetim kurulu işletme dışından oluşmuş ise denetçi ile olan ilişkiler, aynen yönetim ile olan ilişkiler gibidir.

### 2.3.2 Denetçi Türleri

#### 2.3.2.1 Bağımsız Denetçi

Bağımsız denetçi, bir denetim şirketine bağlı olarak veya kendi başına denetim hizmeti veren kişidir. Bağımsız denetçi, dış denetçi olarak da adlandırılmaktadır. Bunun nedeni, denetledikleri işletmenin bir çalışanı olmamalarından ileri gelmektedir. Dış denetçiler, eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık nitelikleriyle, denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirler. Bu nedenle denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanı sıra toplumsal bir sorumluluk da taşırlar.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Aktuğlu, M.Ali, “**Denetleme ve Revizyon**”, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996, s.87.

<sup>13</sup> Erdoğan, s.6.

### 2.3.2.2 İç Denetçi

İşletmenin sürekli çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi adı verilmektedir. İç denetçilerin temel amacı, işletme tepe yönetiminin istekleri doğrultusunda denetim hizmeti vermektir. İç denetçiler, işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığı konusunda görüş oluştururlar.<sup>14</sup>

İç denetimin amacı ise genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.<sup>15</sup>

İç denetçiler, işletme ile ilgili değer taşıyan bilgileri, işletme faaliyetlerine dair önemli kararlar alan üst yönetime bildirirler.<sup>16</sup>

### 2.3.2.3 Kamu Denetçisi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere, kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar. Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Kamu denetçilerinin bağlı oldukları kurumların bazıları aşağıda yer almaktadır:<sup>17</sup>

- Devlet Denetleme Kurulu
- Sayıştay
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
- Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri ve Vergi Denetmenleri Kurulları
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu

---

<sup>14</sup> Bozkurt, s.33.

<sup>15</sup> Başpınar, s.41.

<sup>16</sup> Arens, A.Alvin, Elder, Randal J., Beasley, Mark S., “**Auditing and Assurance Services An Integrated Approach**”, 10.Edition, Prentice Hall, 2005, s.17.

<sup>17</sup> Bozkurt, ss.33-34.

### 3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetçinin denetim çalışmasının ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya meslek örgütlerince standartlar kabul edilmiştir. Bu standartlar denetçiye bir kılavuz olarak hizmet edebileceği gibi, denetim çalışmasının kalitesi de bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülür. Denetçi de denetim raporunda bu standartlara uygun olarak denetim yaptığını bildirir. Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları bu standartlara "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" adı verilmektedir.<sup>18</sup> Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak yayınlanmış olup, bu standartlar bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir.<sup>19</sup> AICPA tarafından kabul edilen bu standartlar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.<sup>20</sup>

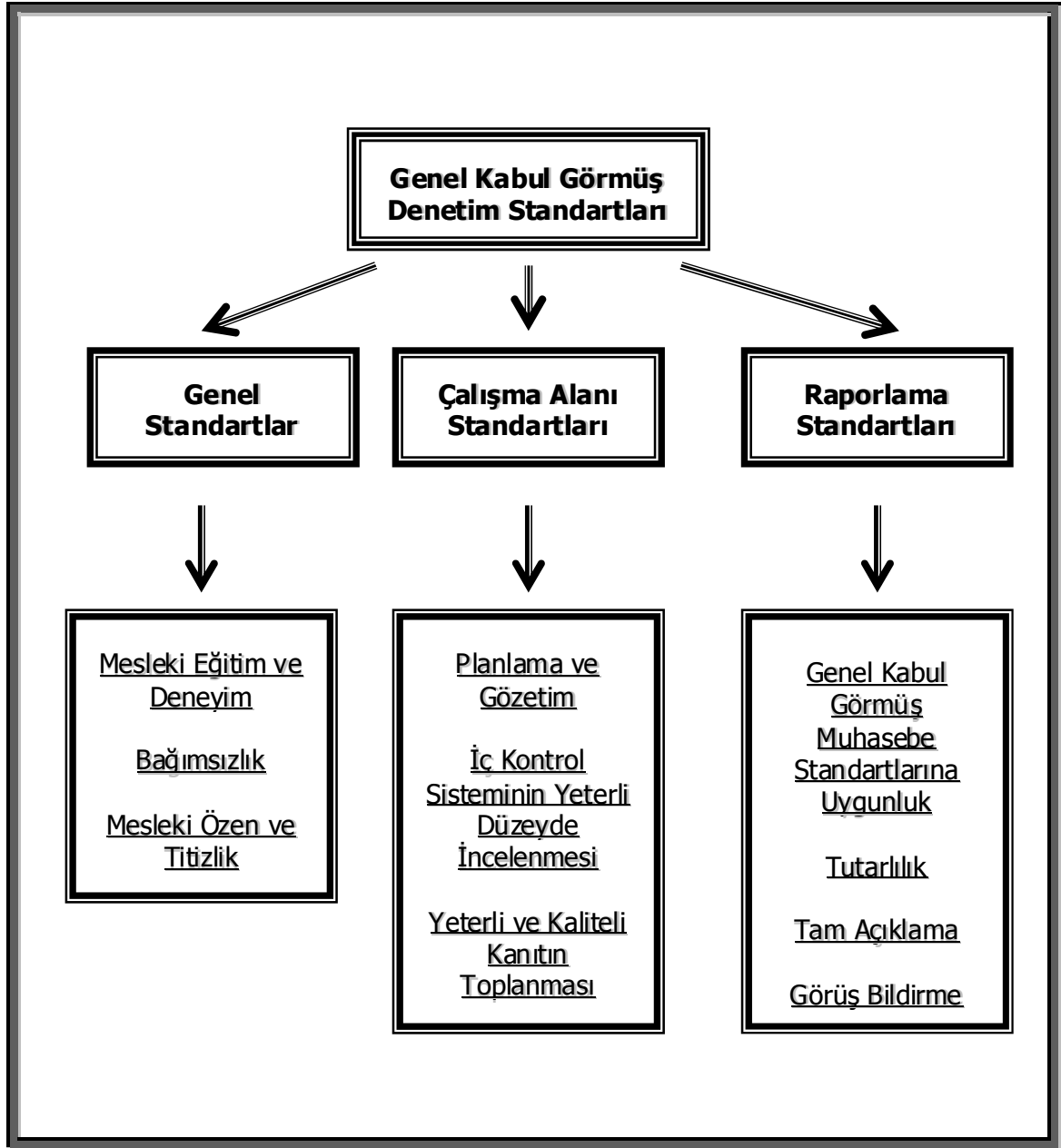
---

<sup>18</sup> Kepekçi, s.14.

<sup>19</sup> Arens A., Loebbecke, J., " **Auditing an Integrated Approach**", Prentice Hall, 2000,s.29.

<sup>20</sup> Arens, Elder, Beasley, s.35.

**Şekil 3.1:** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



### 3.1 Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili olup, bu standartlar denetçinin uzmanlığını, bağımsızlığını ve mesleki davranışlarını ölçtüğü gibi, denetçinin çalışma alanına ve raporlamasına da etki etmektedir.<sup>21</sup> Bu gruba giren standartlar, mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik standartları olmak üzere 3 grupta toplanmaktadır.

#### 3.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim

Bu standart, denetimi yapan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirlemektedir. Bu süreç temelde 2 aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar eğitim ve deneyim unsurları olup, bu unsurlar birbirlerini tamamlamaktadırlar. Denetçiliğe ilk adım lisans eğitimi ile başlar ve gerekli deneyimin kazanılması ile çeşitli sınavlar verilerek eğitim süreci devam eder.<sup>22</sup>

#### 3.1.2 Bağımsızlık

Bu standarda göre denetçilerin müşterilere olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır.<sup>23</sup> Denetçiler, yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştiren işletmenin ortakları yada yetkililerin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Kepekçi, s.15.

<sup>22</sup> Bozkurt, s.37.

<sup>23</sup> Kavut, Lerzan, "**Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu**", Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2,Sayı:4, 2000 s.14.

<sup>24</sup> Duman, Ö, "**Muhasebe Denetimi ve Raporlama**", Tesmer Yayınları, Yayın No:37, Ankara, 2001, s.33.

### **3.1.3 Mesleki Özen ve Titizlik**

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir. Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını her aşamada taşımak zorundadırlar. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamada, çalışma kağıtlarının tümünün düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özen gösterilmelidir.<sup>25</sup>

### **3.2 Çalışma Alanı Standardı**

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ikinci grubu olan çalışma alanı standartları, denetim çalışması sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır. Bu grupta 3 standart yer alır:

- Planlama ve Gözetim
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi
- Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama

#### **3.2.1 Planlama ve Gözetim**

Çalışma alanı standartlarından ilki olan bu standarda göre, denetime başlamadan önce, yeterli bir şekilde planlama yapılmalı ve eğer denetçiye yardımcı olan denetçi yardımcıları da varsa bunlarda gerektiği şekilde gözlemlenip kontrol altında tutulmalıdır.<sup>26</sup> Her denetim faaliyetinin kendine has bazı riskleri söz konusudur. Ancak denetim faaliyetinin çok iyi bir şekilde planlanması, ortaya çıkabilecek risklerin azaltılmasına katkı sağlayabilecektir. Bu arada her denetim çalışmasında çoğu zaman yardımcı personelden yararlanılması işin bir gereğidir. Çünkü denetim faaliyeti bir takım

---

<sup>25</sup> Bozkurt, s.39.

<sup>26</sup> Kepekçi, s.17.

işidir. Kişinin tek başına bir denetim faaliyetini planlaması ve yürütmesi, orta ve büyük ölçekli işletmelerde mümkün görünmemektedir.<sup>27</sup>

### 3.2.2 İç Kontrol Yapısının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

İç kontrol; faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği, finansal tabloların güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin yasal ve diğer düzenlemelere uygunluğu hedeflerinin gerçekleştirilmesinde makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan bir süreçtir.<sup>28</sup> İç kontrol faaliyeti, tepe yönetimine bağlı olarak çalışan ve kurmay görevi üstlenmiş iç denetçilerin oluşturduğu iç denetim bölümü tarafından yapılmaktadır.<sup>29</sup>

İç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birinci amaç, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek ele alıp inceleyemezler. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven oluşturmak isterler. Kurulup işletilen sistem ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır. İç kontrol sistemini denetlemenin ikinci nedeni, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Çünkü denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine yada zayıflığına bağlıdır.<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup>Türker, Masum, Pekdemir, Recep, "Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler", XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 2002 [http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html), (28.05.2006)

<sup>28</sup> Kaya, Aslan, Demiral, Halit, "Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:3 Ocak 2001, s.81.

<sup>29</sup> Kavut Akün, Lerzan, "İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi", Yönetim Dergisi, İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, Yıl:10, Sayı:34, Ekim, 1999, s.20

<sup>30</sup> Başpınar, s.56.

### 3.2.3 Yeterli Sayıda ve Kalitede Kanıt Toplama

Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için, denetlenen işletmede, çeşitli denetim tekniklerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gereklidir. Denetim faaliyeti sonucunda belirli bir yargıya ulaşılabilmesi için, bu yargıyı destekleyecek yeterli kanıt toplanması denetim işinin esaslarından birini oluşturmaktadır. Ancak, burada söz edilen yeterlilik, nispi bir kavramdır. Kanıtların yeterliliğini etkileyecek olan diğer kavramlar ise kanıtların geçerliliği, niceliği ve niteliğidir. Geçerlilik, ülkemizde olduğu gibi, diğer ülkelerde de çoğu zaman hukuk kuralları ile tanımlanabilmektedir. Örneğin, ülkemiz muhasebe sistemlerinde hangi belgelerin geçerli olacağı muhasebe ve vergi mevzuatında açık bir şekilde tanımlanmıştır. Nitelik ve nicelik kavramları ise genel olarak hukuk kurallarında yoktur; bunların daha çok denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin inisiyatifleri dahilinde ele alındığına rastlanmaktadır.<sup>31</sup>

### 3.3 Raporlama Standardı

Raporlama standartları, bağımsız denetim süreci sonunda elde edilen görüşün açıklandığı, raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartları ile amaçlanan; bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır.<sup>32</sup> Raporlama standartları aşağıda yer alan dört standarttan oluşmaktadır:

- ✓ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluk
- ✓ Tutarlılık
- ✓ Tam Açıklama
- ✓ Görüş

---

<sup>31</sup> Türker, Pekdemir, <http://www.semor.com.tr>

<sup>32</sup> Küçüksözen, C., Sayar,Z., "**Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları**", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:6, 2002, s.51.

### **3.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Denetim raporu, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip, düzenlenmediğini belirtmelidir. Denetim raporu, müşteri işletmenin mali tablolarının müşterinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğine ilişkin bir görüşün ifadesi olduğundan, denetçi doğruluğu ölçmek için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kriter olarak kullanır. Denetçi muhasebe kayıtlarında ve mali tabloların hazırlanmasında müşterinin kullandığı ilkelerin gerçekten Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olup olmadığına karar vermelidir. Denetçi görüşünü bildirirken, ilkelere uyulup uyulmadığını, uyulmamışsa bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür.<sup>33</sup>

### **3.3.2 Tutarlılık**

Bu standart, işletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almaktadır. İşletmeler, şayet yaptılar ise, bu tip değişikliklerin etkilerini mali tablolarında açıklamak durumundadırlar. Denetçiler de işletmelerin raporlarında bu tip değişikliklerin bulunup bulunmadığını açıkça belirlemek durumundadırlar.<sup>34</sup>

Düzenlenecek raporda cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntemleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer vermelidir. Bu standart, finansal bilgilerin veya finansal tabloların muhasebenin temel kavramlarından Tutarlılık Temel Kavramına uygun olup olmadığının raporlanmasını hedeflemektedir. Söz konusu temel kavram, muhasebesi yapılan işletmenin finansal bilgilerinin dönemler arası sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilmesini amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bu durumun denetlenen finansal bilgilere de yansması gerekmektedir.<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> Kepekçi, s.19.

<sup>34</sup> Güredin, s.35.

<sup>35</sup> Türker, Pekdemir, <http://www.semor.com.tr>

### 3.3.3 Tam Açıklama

Raporlama standartlarının üçüncüsü, denetçiden mali tablo ilgililerine ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından, sağlanıp, sağlanmadığını belirlemesini istemektedir. Mali tabloların temel yapısında yer alan sayısal bilgilerin yanında, işletmeler ilgililerin yeterli bir biçimde bilgilendirilmelerini sağlamak amacıyla dipnotlarda çeşitli bilgiler vermektedirler. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin, yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.<sup>36</sup>

### 3.3.4 Görüş Bildirme

Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı, mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz görüş belirtmelidir. Bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır. Bu standart kapsamında, denetim faaliyeti sonunda ulaşılan yargının olası türleri ele alınmıştır. Buna göre, denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin en fazla dört alternatifleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki, olumlu görüş içeren rapordur. Bu raporda, denetlenen finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlandığı ve denetim faaliyetinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapıldığına yer verilmektedir. İkinci tip rapor ise şartlı görüş belirten rapordur. Bu rapor kapsamında, denetim faaliyetinin gerçekleştirilemediği veya hakkında her hangi bir yargıda bulunulamadığı alanların hariç tutularak bir görüşe yer verilir. Üçüncü tip rapor ise, görüş bildirmekten kaçınma durumunu içeren rapordur. Denetim faaliyeti sırasında yeterli kanıtın toplanamaması ve buna bağlı olarak olumlu veya olumsuz bir yargıya ulaşılamaması durumunda herhangi bir görüşün belirtilememesi söz konusu olacaktır. Dördüncü tip rapor ise önceden belirlenmiş kriterlerden, çok önemli bir şekilde uzaklaşmalar söz konusu olduğu durumda ortaya konabilecek olan olumsuz rapordur.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Bozkurt, s.42.

<sup>37</sup> Türker, Pekdemir, <http://www.semor.com.tr>

## 4. DENETİM PLANLAMASI

### 4.1. Denetimde Planlamanın Tanımı ve Amaçları

Denetimde planlama, alınan denetim görevinin zamanında, en az denetim riski taşıyacak ve en ucuz maliyetli olacak şekilde sonuçlandırılabilmesi için;

- Hangi denetim alanlarının,
- Kimler tarafından,
- Denetim döneminin hangi zaman aralıklarında,
- Hangi denetim teknikleri uygulanarak

denetleneceğinin yazılı bir şekilde belirlenmesi şeklinde tanımlanabilir. Güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabilmek için denetçi, denetim alanlarında gerekli olan tüm teknikleri uygulamak sorumluluğunu taşıyor ise, bunun güvenilir ve ekonomik bir şekilde yerine getirilmesi zorunluluğunu duyar. Bunu sağlayabilmek için de denetçi yazılı bir plan ve bu plandan türetilmiş programlar geliştirmek zorunda kalır.<sup>38</sup>

Denetim planlaması yapılmasının temelde üç nedeni vardır:<sup>39</sup>

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır:

---

<sup>38</sup> Kaval, Hasan, “**Muhasebe Denetimi**”, Gazi Kitapevi, 2.Baskı, 2005, s.78.

<sup>39</sup> Bozkurt, ss.39-40.

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler

Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetimin planlanması konusunda X/22 seri numaralı tebliğin dokuzuncu kısım, birinci bölüm, dördüncü maddesinde aşağıdaki hükme yer vermiştir;

(1) Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir.

(2) Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilebilmesini amaçlar. Bilgi ve tecrübelerinden yararlanmak ve planlama sürecinin etkinliğini artırmak için sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim ekibinin diğer önemli üyeleri de planlamaya dâhil edilir.

(3) Yeterli planlama, bağımsız denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterildiği, muhtemel sorunların yerinde ve zamanında tanımlanıp giderildiği ve bağımsız denetim çalışmasının, etkili bir icrayı sağlayacak şekilde düzenlenip idare edildiği konusunda ilgilileri ikna etmeye yardımcı olur. Yeterli planlama, aynı zamanda, işlerin bağımsız denetim ekibi üyeleri arasında uygun bir şekilde tahsisini sağlar, bağımsız denetim ekibi üyelerinin yönetim ve gözetimini ve işlerinin gözden

geçirilmesini kolaylaştırır, uygulanabildiği durumlarda, işletmeye bağlı birimlerin denetçileriyle, uzmanlar tarafından gerçekleştirilen işlerin koordinasyona destek olur. Planlama faaliyetlerinin yapısı ve kapsamı, işletmenin büyüklük ve karmaşıklığına, bağımsız denetçinin işletme hakkındaki önceki tecrübelerine ve bağımsız denetim çalışması sırasında şartlarda meydana gelen değişikliklere göre değişir.

(4) Planlama, bağımsız denetimin münferit bir aşaması olmaktan ziyade, önceki bağımsız denetimin tamamlanmasından kısa bir süre sonra veya tamamlanmasıyla bağlantılı olarak başlayan ve cari bağımsız denetim çalışması tamamlanana kadar süren, devamlı ve tekrar eden bir süreçtir. Ancak, bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ilave bağımsız denetim tekniklerini uygulamaya geçmeden önce tamamlanması gereken belli planlama faaliyetlerinin ve bağımsız denetim tekniklerinin zamanlamasını göz önünde bulundurur. Bu kapsamda bağımsız denetçi; bağımsız denetim ekibi üyeleri arasındaki görüşmeleri, risk değerlendirmede uygulanacak analitik inceleme tekniklerini, işletmeye etki eden yasal ve düzenleyici çerçeveye hakkındaki genel bilgi edinimini ve işletmenin söz konusu çerçeveye nasıl uyum sağladığını, önemlilik seviyesinin belirlenmesini, uzman görüşüne başvurulacak durumları, önemli yanlışlık risklerinin tespit ve değerlendirilmesinden ve bu risklere duyarlı işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları için işletme yönetiminin bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ilave bağımsız denetim tekniklerinden önce kullanılacak diğer risk değerlendirme tekniklerini planlar.<sup>40</sup>

#### **4.2 Denetim Planlamasının Aşamaları**

Denetim planlaması esas itibarıyla denetim firmasının herhangi bir müşteri firma ile denetim sözleşmesinin imzalanmasını izleyen günlerde gerçekleştirilir. Denetçi denetim planını hazırlarken hedefi, yeterli ve en uygun maliyetli denetim kanıtlarını toplayabilmektir. Bunun sonucunda da denetim raporunda belirttiği görüş isabetli olacak ve en az denetim riskini taşıyacaktır. Bu amaçla, denetim ekibinden kimleri, hangi denetim alanlarına, hangi tarihlerde tahsis edeceğini tespiti çalışır. Bu denetçinin

---

<sup>40</sup> Sermaye Piyasası Kurulu, Seri X, No:22, Kısım:9, Bölüm:1, Madde:4, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

“Denetim Stratejisi”ni belirleme çalışması olarak da isimlendirilebilir. Esasen denetim stratejisi daha geniş bir anlam ifade etmekte olup, daha az personel kullanarak ve daha az maliyete katlanarak, aşağıdaki hususların araştırılmasından sonra daha kapsamlı, denetim riski az, zamanında bitirilebilen bir denetim çalışmasının gerçekleştirilmesini amaçlar.<sup>41</sup>

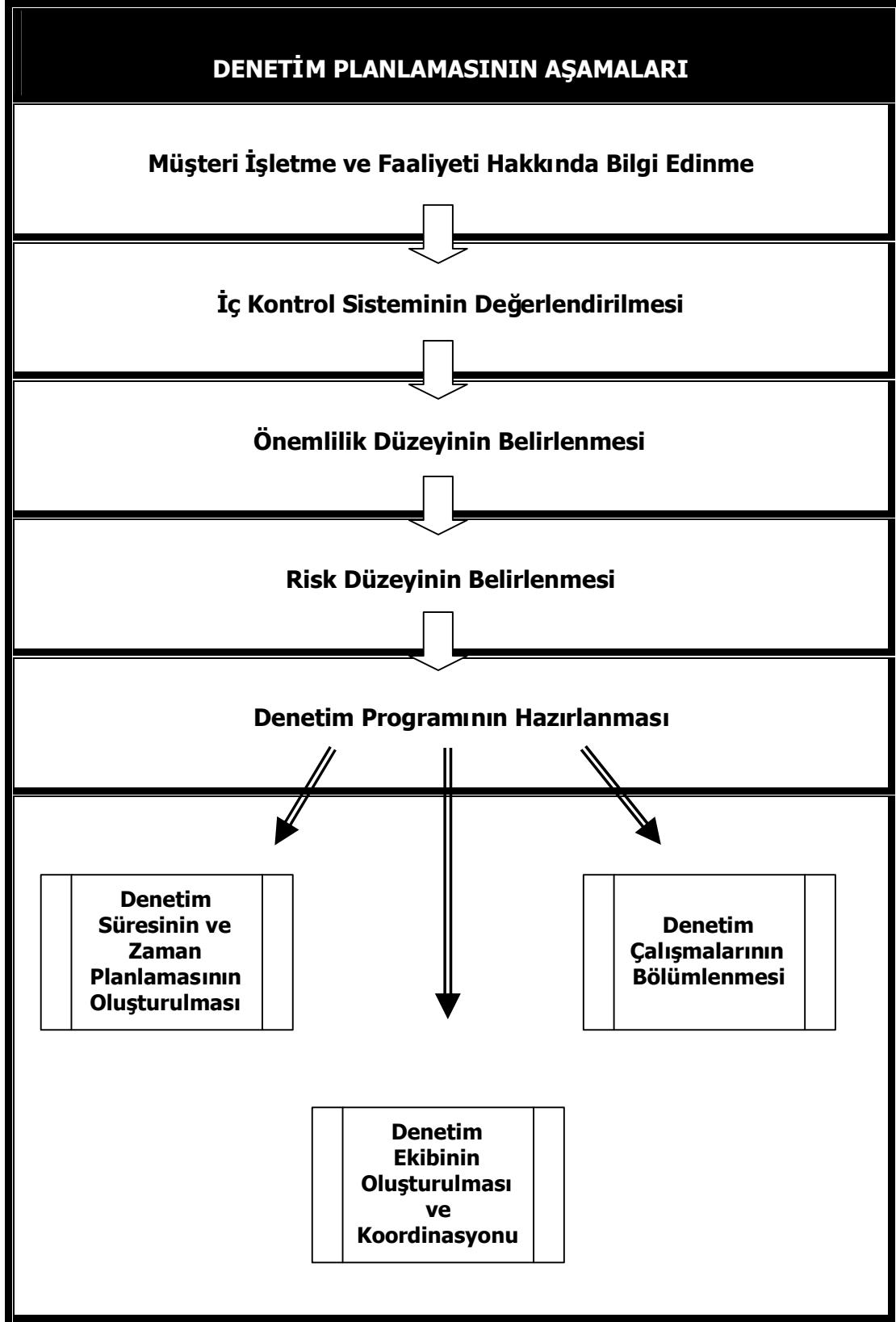
- Denetimlerin ne ölçüde iç kontrol sistemine dayandırılabilceğı, iç kontrol sisteminden yararlanmanın mümkün olup olmadığı,
- Hangi denetim alanlarında tam inceleme yapılabileceğı, hangi denetim alanlarında ise örneklemeye başvurulabileceğı,
- Analitik yöntemlerden ne ölçüde yararlanacağı, bu yöntemlere verilebilecek önem,
- İşletmede çalışanlardan ve üst yönetimden sözlü veya yazılı bir şekilde alınan bilgilere ne derece önem atfedip, kanıt olarak kullanılabileceğı veya bu bilgileri işletme dışındaki kişilere ne ölçülerde teyit ettireceğı,
- Kabul edeceğı risklilik ve önemlilik sınırlarının ne olduğu.

Denetim planlamasının aşamalarını aşağıdaki tabloda özetlemek mümkündür.

---

<sup>41</sup> Kaval, s.80.

**Şekil 4.1:** Denetim Planlamasının Aşamaları



#### **4.2.1 Müşteri İşletme ve Faaliyeti Hakkında Bilgi Edinme**

Denetimin hangi türü uygulanırsa uygulansın başarılı olmanın yolu incelenecek işletmenin ayrıntılı bir biçimde tanınmasından geçmektedir. Bu amaçla aşağıdaki incelemeler yapılır.

##### **4.2.1.1 Genel Ekonomik Durum ve Sektörün Durumu Hakkında Bilgi Sağlanması**

Denetçi, müşteri işletmenin yer aldığı sektörün ekonomik durumu, müşterisinin sektördeki payı, müşteriye etkileyen rekabet koşulları, sektöre ilişkin yasal düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Sektöre ilişkin bilgiler değişik kaynaklardan sağlanabilir. Bu kaynaklar arasında mesleki yayınlar, ticaret ve sanayi odalarının yayınları, mevzuata ilişkin yayınlar, müşteri işletmenin yöneticileri ve personel ile yapılan görüşmeler ile önceki denetçinin düzenlediği ve müşteri işletmede saklanan sürekli çalışma dosyasındaki bilgiler yer alır.<sup>42</sup>

##### **4.2.1.2 İşletmenin Örgüt Yapısı ve Finansal Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması**

Denetçi iyi bir plan için öncelikle işletmeyi iyi tanımalıdır. İşletme ile ilgili olarak, şirket türü, ortaklık ve sermaye yapısı, faaliyet süresi, üretim teknolojisi, üretim biçimi, ürün çeşitleri, dağıtım ve satış yöntemleri, şubeleri, rekabet koşulları, örgütsel yapı ve muhasebe yaklaşımları gibi konular hakkında bilgi edinmelidir. Bu amaçla denetçi işletmeyi ziyaret ederek personelle ve yönetimle görüşmeler sağlamalı, üretimi yerinde izlemeli, geçmiş denetimlere ait çalışma kağıtlarına göz atmalıdır. Denetçinin işletme hakkında bu aşamada edineceği yargı sonraki adımları için de belirleyici olacaktır.<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Kepekçi, s.40.

<sup>43</sup> Erdoğan, s.84.

#### **4.2.1.3 Personel Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması**

Bir işletmenin muhasebe personelinin sıklıkla değişime uğraması, yani değişim hızının yüksek olması, çoğu kez müşteri işletmenin muhasebe düzeninin yeterli olmadığına işaretler. Ücret sistemleri ve ücret düzeylerinin de personelin performansına özellikle muhasebe personeline etkisi yüksek olur. Bu nedenle denetçi;

- Personel sayısındaki değişimleri
- Ücretlendirme sistemini, maaşın dışında sağlanan menfaatlerin ne olduğunu,
- Üst düzey personel ile özel hizmet sözleşmelerinin olup olmadığını, onlara bordro dışında ücret ödenmesi olasılığını araştırmalıdır.

Bu bilgiler için varsa toplu sözleşmenin son şekli, yapılan sözleşmeler tedarik edilerek incelenir. Eğer şirket bir grubun kontrolünde ise bu şirketlerin ücret rejimleri hakkında da bilgi alınmaya çalışılır. Çünkü grupta uygulanan ilkelerin müşteri işletmede de uygulanma olasılığı, orada çalışan kişilerin bu şirkete kıdem tazminatı yükleri ile birlikte devredilebilme, ödünç işçi alma gibi hukuki sonuçlar doğuran durumların olması olasılığı vardır. Bu tür bilgilere şirketin yönetim kurulu kararları da incelenerek ulaşılabilir.<sup>44</sup>

#### **4.2.1.4 Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması**

Analitik inceleme, finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. Bu tür işlemler uygunluğu araştırmaya yönelik denetim işlemleri niteliğinde olup, amacı veriler arasında anlamlı ilişkilerin varolduğunu doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilemeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır.<sup>45</sup>

---

<sup>44</sup> Kaval, ss.84-85.

<sup>45</sup> Güredin, s.76.

Analitik inceleme prosedürleri ilk olarak denetim planlaması aşamasında uygulanır. Bu prosedürlerin planlama aşamasında kullanılma nedeni, denetimin yürütülmesi aşamasında kullanılacak olan denetim prosedürlerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesine yardımcı olmasıdır. Analitik inceleme prosedürleri bu aşamada bir erken uyarı sistemi olarak kullanılır. Örneğin şüphe uyandıran, önemli dalgalandırmalar gösteren veya bakiyelerinde büyük artışlar olan bir hesaba daha fazla ağırlık verilebilir.<sup>46</sup>

#### **4.2.2 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

##### **4.2.2.1 İç Kontrol Sisteminin Tanımı**

Bir işletmenin amaçlarına sağlıklı bir şekilde ulaşmasını sağlayacak politika ve prosedürler dizisine kontroller, bu kontrollerin oluşturduğu bütüne ise iç kontrol sistemi adı verilmektedir.<sup>47</sup> İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere, işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar. İç kontrol, işletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür.<sup>48</sup>

Her işletmede çok ayrıntılı ve yazılı hale getirilmiş olmasa bile kendine özgü bir iç kontrol sistemi vardır. İşletmede iç kontrolü kurmakla sorumlu olan üst yönetimdir. İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, asıl olarak yönetim için oluşturulur. Çünkü iyi kontrol iyi işletme demektir.<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Ataman, Ümit, Hacırüstemoğlu, Rüstem, Bozkurt, Nejat, **"Muhasebe Denetimi Uygulamaları"**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, ss.56-57.

<sup>47</sup> Bozkurt, s.122.

<sup>48</sup> Hesap Uzmanları Derneği, s.571.

<sup>49</sup> Uzay, Şaban, **"İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma"**, Ankara: SPK Yayınları No:132, 1.Baskı, 1998.

#### 4.2.2.2 İç Kontrol Sisteminin Amaçları ve Unsurları

İç kontrol sisteminin genel amaçları aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.<sup>50</sup>

- ✓ İşletmenin aktif yapısını korumak
- ✓ Doğru ve güvenilir bilgi sağlamak
- ✓ İşletme faaliyetlerinin etkinliğini sağlamak
- ✓ İşletme politikalarının uygulanabilirliğini sağlamak

İç kontrol sisteminin unsurları kendi içinde 3 ana başlık altında toplanmaktadır. Bunlar:

- Kontrol Çevresi
- Muhasebe Sistemi
- Kontrol Prosedürleri

**Kontrol Çevresi** : Bir işletmede etkili bir iç kontrol sistemi kurulabilmenin ön koşulu, uygun bir ortamın sağlanmasıdır. İşletme içi ve dışı unsurların oluşturduğu bir ortama, "İç Kontrol Ortamı" adı verilmektedir. Ortamın oluşmasını etkileyen çeşitli unsurlar aşağıda açıklanmıştır:<sup>51</sup>

***Yönetimin Düşüncesi ve Yaklaşımı***: Bir işletmede iç kontrol sisteminin oluşturulması ve başarıya ulaşmasındaki başlangıç noktası yönetimin bu olaya bakışı ve inanıdır. Yönetimin iç kontrol sisteminin gerekliliğine inanması ve bunu sürdürmesi,

---

<sup>50</sup> Carmichael, Douglas R., Willingham, John J., SCHALLER, Carol A.: **"Auditing Concepts and Methods"**, McGraw-Hill Companies, 1996, s.205.

<sup>51</sup> Ataman, Haçrüstemoğlu, Bozkurt, ss.60-61.

başarılı olmanın ön koşuludur. Diğer taraftan işletmenin yararları açısından yönetim bu görüntüyü vermeye zorunlu ve sorumludur.

**Organizasyon Yapısı:** Bir işletmenin organizasyon yapısı, iç kontrol sisteminin oluşturulmasındaki temel taşlardan biridir. Organizasyon yapısı, işletmedeki faaliyetleri, planlama, yürütme ve kontrol etme de katkı sağlamaktadır. İşletmenin büyüklüğü ile orantılı olarak, önemli görev alanlarının belirlenmesi, yetki ve sorumlulukların ortaya konulması, biçimsel ilişkilerin oluşturulması bu aşamada yapılması gereken işlerdendir.

**Yönetim Kurulu ve Denetim Komitesinin İşlevi:** Bir işletmede, yönetim kurul üst kontrol birimi olarak görev yapmaktadır. İç kontrol sistemi ile ilgili raporların çoğunluğu yönetim kuruluna gelmektedir. Bu çalışmalarda yönetim kurulu önemli yardımları kendine bağlı olarak çalışan denetim komitesinden alır. İşletmede iç denetim işlevini yerine getiren denetim komitesi, iç kontrol sisteminin işletmenin gereklerine uygun bir biçimde işleyip işlemediği konusunda sürekli olarak inceleme yapar. Sonuçları yönetim kuruluna aktarır. Denetim komitesinin sağlıklı çalışması ve yönetim kurulunun da olaya gereken önemi vermesi, iç kontrol sisteminin başarısını artırır.

**Yetki ve Sorumlulukların Dağılımı:** Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için, çalışanların yetki ve sorumluluklarının düzgün ve yazılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir. Bunun yapılmadığı ve biçimsel olmayan ilişkilerin arttığı bir işletmede, etkili kontrol yapabilmenin olanağı bulunmamaktadır. Ayrıca yetki ve sorumlulukların belirlenmesi aşamasında, "Görevlerin Ayrılığı" ilkesi dikkate alınarak, bir iş başlangıcından sonuna kadar bir kişiye verilmemelidir. Yürütme, kayıt ve koruma işlevleri olabildiğince farklı kişilerde olmalıdır. Örneğin, bir maddi duran varlığın satın alınması, bunun kayda alınması ve işletmede korunması işlevleri farklı kişilerce yürütülmelidir. Bu uygulama kişilerin birbirlerini kontrol etmesi sonucunu ortaya çıkartmaktadır. İç kontrol sisteminin sağladığı önemli yararlardan biri de budur.

**Yönetimin Kontrol Yöntemleri:** İç kontrol sistemi aracılığı ile oluşturulan kontroller, sürekli olarak işletme yönetimi tarafından izlenmelidir. Yapının gerektiği gibi işleyip işlemediğini ve amaca ulaşp ulaşmadığını öğrenmek ve değerlendirmek yönetimin görevleri içindedir. Bu amaçla yönetim, bütçeler ve çeşitli tahmin yöntemleri

aracılığı ile kontrol görevlerini yerine getirmelidir. Bu aşamada yönetimin yükünü iç denetçiler önemli derecede azaltmaktadır.

**İç Denetim İşlevi:** İç denetimin amacı; tüm yöneticilere incelenen faaliyetlerle ilgili analizler değerlemeler, tavsiyeler ve uygun yorumlarla sorumluluklar doğrultusunda bilgi sağlamaktır. İç denetçi, faaliyetinin hangi safhasında olursa olsun işletme yönetiminin hizmetindedir.<sup>52</sup> Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, işletmede iç denetçiler, iç kontrol sisteminin bekçileri konumundadır. İç denetçiler, işletmenin gövdesi ile tepe yönetimin arasında köprü görevi yaparlar. İşletmede kurmay görev alan iç denetçiler, verdikleri raporlar aracılığı ile iç kontrol sisteminin başarıya ulaşmasında temel özellik taşırlar.

**Personel Politikaları ve Prosedürleri:** İşletmenin iç kontrol yapısının değerlendirilmesi sırasında insan kaynakları politikalarının incelenmesi gerekmektedir. İşletmenin personel alım, değerlendirme, tazminat, eğitim ve ücret politikaları iç kontrol yapısının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır.<sup>53</sup>

**Dış Etkenler:** Çeşitli işletme dışı etkenler, iç kontrol sisteminin oluşturulmasını ve düzgün bir biçimde yürütülmesini gerektirebilir. İşletmenin hukuki yapısı, örneğin halka açık olması, yasaların işletmeden sürekli olarak düzenli rapor istemesi örnek olarak verilebilir.

**Muhasebe Sistemi :** Muhasebe sistemi bir işletmenin, tutar ile belirtilebilen çeşitli hareketlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlemlerini yerine getirmeye yaramaktadır. İşletmelerde muhasebe işlemleri kanalıyla çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. İç kontrol sistemi bünyesinde bu hata ve düzensizlikleri önleyebilmek için etkili ve düzenli bir muhasebe sistemi oluşturmak gerekmektedir. Bu bağlamda etkili bir iç kontrol sisteminin ortaya koyduğu bazı hedefler bulunmaktadır:<sup>54</sup>

---

<sup>52</sup> Stettler Howard F., "Auditing Principles", Prentice Hall, 1997, s.83.

<sup>53</sup> Arens, Alvin, Loebbecke, s.229.

<sup>54</sup> Bozkurt, ss.125-126.

- ✓ Kayda alınan işlemlerin gerçekten varolup olmadığı,
- ✓ İşlemlerin verilmiş olan yetkiye dayanılarak yapılıp yapılmadığı,
- ✓ Gerçekleşen işlemlerin kayıtlara alınıp alınmadığı,
- ✓ İşlemlerin uygun bir biçimde değeri lenip değeri lenmediğı,
- ✓ İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğı,
- ✓ İşlemlerin zamanında kayıt altına alınıp alınmadığı,
- ✓ İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiğı biçimde yansıtılıp yansıtılmadığı.

**Kontrol Prosedürleri :** İç kontrol sisteminin üçüncü unsurunu kontrol prosedürleri oluşturmaktadır. Kontrol prosedürleri, işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için yürütülen faaliyetlerde, güvenilirliği sağlayabilmek için yönetim tarafından oluşturulan çeşitli politika ve prosedürlerdir.<sup>55</sup> Kontrol prosedürleri aşağıda yer alan konulara ilişkin usul ve yöntemler olarak sınıflandırılabilir.<sup>56</sup>

- İşlemlerin yürütölüşünün uygun yetkilere dayandırılması
- Hata ve yolsuzlukların yapılmasını ve gizlenmesini azaltmak amacıyla iş bölümünün yapılması
- İşlemlerin uygun şekilde kaydedilmesini sağlayacak, gerekli belgelerin tasarım ve kullanımı
- Varlıkların ve kayıtların yeterli düzeyde korunması için, varlıkların kullanılması yetkisinin sınırlandırılması

---

<sup>55</sup> Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, s.64.

<sup>56</sup> Kepekçi, s.70.

- Sorumluluk kayıtlarının, mevcut varlıklarla karşılaştırılması

#### **4.2.2.3 Denetim Planlamasında İç Kontrol Sisteminin Önemi**

Denetçi, denetimi planlamak amacıyla iç kontrol sisteminin 3 unsuru hakkında yeterli düzeyde bilgi edinmelidir. Bilgi edinme, hem mevcut kontrol politikaları ve prosedürleri ile kayıt ortamı hakkında bilgi edinmeyi hem de mevcut kontrol politikaları ve prosedürlerinin işletme tarafından uygulanmakta olup olmadığına ilişkin bilgi sahibi olmayı içerir. Ancak denetimi planlama safhasında kontrol politikaları ve prosedürlerinin etkinliğini belirlemek gerekli değildir. Ayrıca, denetçinin, denetimi planlama safhasında, iç kontrol sistemindeki önemli noksanlıkları araştırması da gerekmez. Denetimi planlama safhasında iç kontrol sistemi hakkında edinilen bilgi, olası hata ve yolsuzluk türlerini belirlemek, önemli hata ve yolsuzluk riskini etkileyen faktörleri belirlemek ve maddi doğruluk testlerini planlamak gibi amaçlara ulaşmak için kullanılmalıdır. İç kontrol sistemi, denetçinin, bu amaçlara ulaşmasında başlıca bilgi kaynağıdır. Diğer bilgi kaynakları ise önceki denetimlerde edinilen bilgiler ve müşterinin faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerdir. Denetçi iç kontrol sisteminin her unsuru hakkında bilgi edinir. Ancak, bilgi edinmede denetçinin amacı, kontrol politikaları ve prosedürlerinin iç kontrol unsurlarına göre sınıflandırılması değil, bunların denetim amaçlarıyla ilişkisini belirlemektir.<sup>57</sup>

#### **4.2.3 Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi**

##### **4.2.3.1 Önemlilik Kavramı ve Denetimde Kullanılması**

Önemlilik, mali tablolarda yer alan hesaplardaki yanlışlıkların bu tabloların kullanıcılarının kararları yada değerlendirmelerine etki etmesi demektir.<sup>58</sup> Başka bir ifadeyle, muhasebe bilgilerinde bulunan herhangi bir hata veya düzensizliğin, mali tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme olasılığıdır.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> Kepekçi, ss.88-89.

<sup>58</sup> Yavaşoğlu, s.64.

<sup>59</sup> Ataman, Hacıüstemoğlu, Bozkurt, s.57.

Genel bir kanı olarak önemlilik, finansal tabloların sunumunda bazı finansal olayların önemli, bazı finansal olayların da önemsiz olduğudur.<sup>60</sup> Daha basit bir ifadeyle önemlilik, bir hesap veya bir olgunun finansal tablolara güvenen kullanıcıların kararlarını etkilemesidir. Bu nedenle denetçinin bir kullanıcının mantıksal kararını etkileyebilecek yanlışlıkların ölçüsünü tutar olarak belirlemesi gerekir. Çünkü mali tablolara yansıyan muhasebe bilgilerinin, kullanıcılar açısından önemleri farklıdır. Ekonomik yapıdan işletmeye özgü koşullara ve belirsizliğe dek uzanan bir dizi etmen, muhasebe bilgilerinden yararlanarak karar alacak farklı kişilerin kararlarını farklı biçimlerde etkileyecektir. Bu nedenle muhasebe bilgilerinin bazı hatalar taşıması da karar alıcıların beklentilerine, bakış açılarına ve niteliklerine göre farklı düzeylerde önem taşıyacaktır.<sup>61</sup>

Önemlilik denetim sürecinin en temel unsurlarından biridir. Ancak, önemlilik tutarının tespiti ve denetim sürecinde kullanılmasına yönelik olarak herhangi bir standart bulunmamaktadır. Profesyonel denetim hizmeti sunan firmaların konuya ilişkin olarak geliştirdikleri yöntemler yol gösterici olmakla birlikte, bu yöntemlerin uygulanması ve bulunan sonuçların değerlendirilmesi esas olarak denetçinin profesyonel yargısına bağlı bulunmaktadır. Doğal olarak, denetçi bu özgürlüğünü firmanın özellikleri, sektörün çalışma koşulları, ekonominin genel durumu, daha önce yapılmış olan denetim sonuçları ve en önemlisi, mesleki bilgi ve birikimi ışığında kullanacaktır.<sup>62</sup>

#### 4.2.3.2 Önemliliğin Planlanması ve Aşamaları

Denetim planı ve programının oluşturulabilmesi için, denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesi gerekmektedir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi, denetimin planlanması aşamasında gerçekleşmektedir.<sup>63</sup> Denetimde önemliliğin uygulanması aşamasında 5 unsur bulunmaktadır.<sup>64</sup>

---

<sup>60</sup> Wright, Arnold, Wright, Sally, **"An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive Audit Adjustment"**, Journal of Accounting Auditing & Finance, V:12, N.1, 1997, s.17.

<sup>61</sup> Erdoğan, s.52.

<sup>62</sup> Kaya, Aslan, **"Denetim Sürecinde Önemlilik"**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:1, Yıl:1, 2000, s.100.

<sup>63</sup> Bozkurt, s.98.

<sup>64</sup> Arens, Elder, Beasley, ss.232-233.

**Şekil 4.2 : Önemliliğin Uygulanma Aşamaları**

| <b>ÖNEMLİLİĞİN UYGULANMA AŞAMALARI</b>                                    |
|---------------------------------------------------------------------------|
| <b>Başlangıç Aşamasında Önemlilik Düzeyinin Oluşturulması</b>             |
| <b>Önemlilik Düzeyinin Her Hesap Kalemine Dağılımı</b>                    |
| <b>Her Hesap Kaleminde Tespit Edilen Toplam Hata Payının Hesaplanması</b> |
| <b>Birleştirilmiş Hatanın Tahmin Edilmesi</b>                             |
| <b>Birleştirilmiş Hata ile Önemlilik Düzeyinin Karşılaştırılması</b>      |

Denetimin planlanmasında önemlilik tutarını belirlemenin amacı, denetim süresince uygun kanıtın toplanmasında denetçinin planlama yapmasına yardımcı olmaktır.<sup>65</sup>

#### **4.2.3.2.1 Başlangıç Aşamasında Önemlilik Düzeyinin Oluşturulması**

Denetimin planlama aşamasında, denetçi mali tablolarda olabilecek hataların önemlilik düzeyini oluşturan bir tutar belirlemek durumundadır. Bu tutar, mali tablo kullanıcılarının kararlarının etkilenmeyeceği hata tutarının üst sınırı olarak kabul edilmektedir. Planlama aşamasında belirlenen önemlilik tutarının düzeyi, denetçinin

---

<sup>65</sup> Arens, Loebbecke, s.238.

hangi denetim prosedürlerini uygulayacağı, çalışmalarının zamanını ve ne kadar kanıt toplaması gerekeceğini yakından etkilemektedir. Örneğin, denetçinin düşük tutarda bir önemlilik düzeyi belirlemesi toplaması gereken kanıt sayısını arttıracaktır. Yüksek tutulan bir önemlilik düzeyinde ise, kanıt sayısı azalacaktır.<sup>66</sup>

Denetçinin finansal tablolarda önemliliğin ilk değerlendirilmesini genellikle bilanço tarihinden altı ile dokuz ay önce yapması gerekir. Bunun için ise denetçi, ilgili döneme ilişkin aylık mizanları ve eğer varsa ara dönemlere ait mali tabloları bütçeyi ele alarak, işletme yönetimi ile görüşerek önemliliğin tespitinde etkili olabilecek bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırıp öğrenmesi gerekir.<sup>67</sup>

Denetimin planlanması aşamasında denetçiler, başlangıç önemlilik seviyesini, mali tablolarda yer almasına karşın, şirketin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak açıkça gösteren, düzeltilmemiş en yüksek tutarlı hata olarak varsaymalıdırlar.<sup>68</sup> Aşağıda yer alan tablo denetçinin, başlangıç aşamasında önemlilik kararını belirlemesine örnek olarak gösterilebilir.<sup>69</sup>

|                           | Minimum |                    | Maksimum |                    |
|---------------------------|---------|--------------------|----------|--------------------|
|                           | %       | Tutar<br>(1000 \$) | %        | Tutar<br>(1000 \$) |
| <b>Faaliyet Gelirleri</b> | 5       | 368                | 10       | 737                |
| <b>Dönen Varlıklar</b>    | 5       | 2.551              | 10       | 5.103              |
| <b>Toplam Varlıklar</b>   | 3       | 1.841              | 6        | 3.682              |
| <b>Cari Borçlar</b>       | 5       | 661                | 10       | 1.322              |

**Tablo 4.1 :** Başlangıç Aşamasında Belirlenen Önemlilik Düzeyleri

<sup>66</sup> Bozkurt, ss.98-99.

<sup>67</sup> Mascarenhas, A., Turley, S., "Spicer's Practical Auditing", Butter Worth Co. 1990, s.93.

<sup>68</sup> Arens, Loebbecke, s.248.

<sup>69</sup> Arens, Elder, Beasley, s.236.

Yukarıda yer alan tabloya göre denetçi, faaliyet gelirlerinin denetimini yaparken, önemlilik derecesini 368 ile 737 \$ arasında belirleyecektir. 368 \$ tutarının altında kalan bakiyeler, önemlilik düzeyinin altında kalacağından inceleme kapsamına alınmayacaktır. Aynı şekilde cari borçların denetimi yapılırken, 661 \$'ın altında kalan bakiyeler inceleme kapsamına alınmayacak, 1322 \$'ın üstündeki bakiyeler ise önemlilik sınırını aşacağından, denetçinin ek çalışma yapması, dolayısıyla daha fazla kanıt toplaması gerekecektir.

Denetçi kullanacağı mali tablo unsurunu ve yüzdesini, deneyimi ve kullanacağı bazı kıstaslar ile belirlemektedir. Denetçinin bu belirleme aşamasında dikkat etmesi gereken bazı işletme özellikleri aşağıda sıralanmıştır.<sup>70</sup>

- İşletmenin Büyüklüğü
- İşletmenin Geçmişi
- İşletmenin Gelir Sağlama Eğilimi
- İşletmenin ve Bulunduğu Sektörün Yapısı
- Ortaklık Yapısı ve Halka Açık Olup Olmadığı

#### **4.2.3.2.2 Önemlilik Düzeyinin Her Hesap Kalemine Dağılımı**

Başlangıç aşamasında belirlenen önemlilik tutarlarının, finansal tablolarda yer alan kalemler üzerine dağıtılması gerekmektedir. Önemlilik tutarının, finansal tablo kalemlerine dağıtılmasının nedeni, ilgili mali tablo kalemlerine ilişkin yeterli sayıda ve kalitede kanıt elde etmesine dair ilk değerlendirmenin yapılmasıdır. Bunun için ise, uygulamada kullanılan iki yöntem vardır. Bunlardan birincisi; bu dağıtımın denetçinin

---

<sup>70</sup> Bozkurt, s.101.

kişisel becerisi doğrultusunda dağıtılmasıdır. İkincisi ise; mali tablolarda yer alan hesapların göreceli ağırlıkları baz alınarak bir dağıtım yapılmasıdır.<sup>71</sup>

Önemlilik düzeyinin her hesap kalemine dağılımında, kabul edilebilecek en yüksek hata tutarı için, aşağıda yer alan tablo örnek olarak gösterilebilir.<sup>72</sup>

**Tablo 4.2 : Hesap Kalemi Bazında Kabul Edilebilir En Yüksek Hata Tutarı**

|                                     | <b>31.12.2004 Bilanço<br/>(Aktif) (1000 \$)</b> | <b>Kabul Edilebilir En Yüksek<br/>Hata Tutarı (1000 \$)</b> |
|-------------------------------------|-------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| <b>Kasa</b>                         | 828                                             | 10                                                          |
| <b>Ticari Alacaklar (Net)</b>       | 18.957                                          | 442                                                         |
| <b>Stoklar</b>                      | 29.865                                          | 442                                                         |
| <b>Diğer Dönen Varlıklar</b>        | 1.377                                           | 100                                                         |
| <b>Tesis Makine ve<br/>Cihazlar</b> | 10.340                                          | 80                                                          |
| <b><u>Toplam Varlıklar</u></b>      | <b><u>61.367</u></b>                            |                                                             |

Önemlilik düzeyinin her hesap kalemine dağılımında 2 farklı yol izlenmektedir. Aşağıda yer alan tabloda bilanço kalemlerine biçilen önemlilik düzeyleri yer almaktadır.<sup>73</sup>

**Tablo 4.3 : Önemlilik Düzeylerinin Dağılımı**

|                             | <b>ÖNEMLİLİK DÜZEYİNİN DAĞILIMI</b> |            |                |            |
|-----------------------------|-------------------------------------|------------|----------------|------------|
| <b>HESAP</b>                | <b>A PLANI</b>                      | <b>%</b>   | <b>B PLANI</b> | <b>%</b>   |
| KASA                        | 5.000                               | 5          | 2.000          | 2          |
| TİCARİ BORÇLAR              | 15.000                              | 15         | 18.000         | 18         |
| STOKLAR                     | 30.000                              | 30         | 50.000         | 50         |
| TESİS MAKİNE VE<br>CİHAZLAR | 50.000                              | 50         | 30.000         | 30         |
| <b>Toplam</b>               | <b>100.000</b>                      | <b>100</b> | <b>100.000</b> | <b>100</b> |

<sup>71</sup> İbiş, Cemal, "Muhasebe Denetiminde Etkililik ve Verimlilik Sağlamaya Yönelik Bir Araç Olarak Önemlilik Kavramı ve Uygulaması", Mükellefin Dergisi, Sayı:65, 1998, s.94.

<sup>72</sup> Arens, Elder, Beasley, s.237.

<sup>73</sup> Cosserat, W.Graham, "Modern Auditing", John Wiley & Sons Ltd., 2.Edition, 2004, s.143.

A planı incelendiğinde, önemliliğin her hesap kalemine orantılı bir biçimde dağıtıldığı görülmektedir. Bu plan riski dağıtmakta fakat, etkili bir denetimi de göz ardı etmektedir. B planında ise önemliliğin her hesap kalemine dağılımı, denetçinin sübjektif görüşüne göre düzenlenmiştir. Denetçi muhtemel hataları ve doğal risk unsurunu da göz önünde bulundurarak önemlilik düzeyini kendisi belirler. İki plan karşılaştırıldığında, denetçinin tesis, makine ve cihazlar ile kasa hesabını daha az önemli kıldığı görülmektedir. Bunun nedeni, denetçinin kasa hesabında yüksek likidite riski görmemesi ve tesis makine ve cihazlar için ise amortisman hesaplamasının doğru yapılacağını umması olarak gösterilebilir.<sup>74</sup> Denetçi önemlilik düzeyini, önceki denetim faaliyetlerinden ve geçmiş deneyimlerinden faydalanarak belirler.

#### **4.2.3.2.3 Her Hesap Kaleminde Tespit Edilen Toplam Hata Payının Hesaplanması**

Her hesap kaleminde tespit edilen toplam hata payı aşağıda yer alan formül ile hesaplanmaktadır.<sup>75</sup>

|                                                                                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| $\frac{\text{Örnek İçindeki Hata Tutarı}}{\text{Örnek Büyüklüğü}} \times \text{Ana kütle Toplam Tutarı} = \text{Ana kütledeki Tahmini Hata Tutarı}$ |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

#### **4.2.3.2.4 Birleştirilmiş Hatanın Tahmin Edilmesi**

Her hesap kaleminde tespit edilen toplam hata payının hesaplanmasından sonra, birleştirilmiş hatanın tahmin edilmesi aşamasına geçilir.

---

<sup>74</sup> Cosserat, s.143.

<sup>75</sup> Arens, Elder, Beasley, s.239.

Denetçinin tespit ettiği toplam hatalar aşağıdaki unsurları kapsamaktadır.<sup>76</sup>

- ✓ İşlemlerin ve hesap kalanlarının maddi doğruluk testleriyle belirlenen düzeltilmemiş hatalar
- ✓ Örnekleme yöntemleri kullanılarak tahminen hesaplanan düzeltilmemiş hatalar
- ✓ Analitik testlerle bulunan tahmini hatalar

#### **4.2.3.2.5 Birleştirilmiş Hata ile Önemlilik Düzeyinin Karşılaştırılması**

Birleştirilmiş hata tutarı ile önemlilik düzeyinin karşılaştırılması, önemlilik aşamalarının sonuncusunu oluşturur. Mali tablolarda olduğu varsayılan birleştirilmiş hata tutarı, başlangıç önemlilik tutarının altında kalıyorsa, denetçi mali tabloları kabul etme yolunu seçer. Ancak bulunan toplam hata tutarı, önemlilik tutarını aşıyorsa, ek denetim prosedürlerinin uygulanması yoluna gidilir. Aynı koşullar sürüyorsa yönetimden düzeltme talebinde bulunulur. Red cevabı alınırsa olumsuz görüşe karar verilir.<sup>77</sup>

#### **4.2.4 Risk Düzeyinin Belirlenmesi**

##### **4.2.4.1 Risk Kavramı ve İçeriği**

Genel anlamıyla risk; bir amaca ulaşmak için yapılan planın gerçekleşmeme olasılığı olarak tanımlanabilir. Denetim riski ise finansal tablolara yansımış olan maddi hataların denetçi tarafından saptanamayıp, yanlış görüş ortaya konması riskidir.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Kepekçi, s.197.

<sup>77</sup> Bozkurt, s.103.

<sup>78</sup> Erdoğan, s.53.

Denetimde planlama aşamasında, denetçinin son derece yoğunlaşması gereken konulardan birincisi işletmenin taşıdığı risklerin ve bu risklerden denetimin sonuçlarına yansıyan risklerin belirlenmesidir. Burada risk; müşteri işletmenin mali tablolarında önemli düzeyde hata ve düzensizlik olmasına rağmen denetçinin bunlar hakkında olumlu görüş verme olasılığı ve mali tablolarda veya dipnotlarında açıklanması gerektiği halde açıklama yapılmamasından kaynaklanan risklerdir.<sup>79</sup>

Denetim riski de, önemlilik gibi denetim işlemini oluştururken ve sonuçları değerlendirirken, göz önünde bulundurulması gereken bir kavramdır. Mali tablolarda yanlış bir isim ile gösterilme, yanlış bir hesap sınıfında gösterilme, dipnot olarak bir açıklama verilmesi gerektiği halde böyle bir açıklayıcı notun bulunmaması veya bir kalemin ihmal edilerek mali tablolarda gösterilmemiş olması olasılıkları da denetçi açısından birer risk kaynağıdır. Genel olarak mali tablolar üzerinde yanıltıcı etki yapan her uygulama riskli olarak kabul edilir.<sup>80</sup> Önemlilik ve risk kavramları denetimde birbirleriyle yakından ilişkilidirler. Önemlilik ile büyüklük ölçülürken, risk ile belirsizlik ölçülür. Belirlenen bir büyüklüğün tutarının belirsizliği ölçülürken önemlilik ve risk birlikte ele alınır.<sup>81</sup>

Denetçi ortaya koyduğu görüşün doğruluğu hakkında ne kadar emin olmak isterse, üstlenmeyi kabul edeceği denetim riski de o kadar azalır. Eğer belirttiği görüşün doğruluğundan %99 emin olmak istiyorsa, denetim riski %1, eğer görüşün doğruluğu hakkında %95 emin olmak istiyorsa, denetim riski %5 olur.<sup>82</sup>

Denetim planlaması aşamasında denetçiler katlanacakları riski belirlemek durumundadırlar. Belirlenecek risk düzeyi, denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını ve kapsamını doğrudan etkilemektedir.<sup>83</sup>

---

<sup>79</sup> Kaval, s.88.

<sup>80</sup> Güredin, s.109.

<sup>81</sup> Arens, Loebbecke, s.252.

<sup>82</sup> Boynton, William.C, Kell, Walter G., **"Modern Auditing"**, Sixth Edition, John Wiley&Sons, Canada, 1996, ss.84-85.

<sup>83</sup> Ataman, Haçrüstemoğlu, Bozkurt, s.59.

#### 4.2.4.2 Risk Türleri

Denetimde yer alan risk unsurları üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar;

- a) Doğal (Yapısal) Risk
- b) Kontrol Riski
- c) Ortaya Çıkarma (Bulgu) Riski

##### 4.2.4.2.1 Doğal (Yapısal) Risk

Doğal risk, iç kontrol sistemini oluşturan politikaların ve prosedürlerin olmadığı varsayıldığında, belli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle hesap kalanlarının önemli yanlışlıklardan etkilenebilirliğidir. Bu yanlışlık riski, bazı hesap kalanları ve işlem türlerinde diğerlerine göre daha büyüktür.<sup>84</sup> Örneğin, teknolojik gelişmeler, stokların bazılarını kullanılmaz duruma sokabilir ve stokların değerlerinin tespitinde, olduğundan fazla gösterilmesine yol açabilir. Bu da doğal riskin yükselmesine neden olur.<sup>85</sup> Doğal risk, denetçinin kendi iradesi dışında ve kontrolü altında olmayıp, denetçi tarafından düzeyi değiştirilemeyen bir risktir.<sup>86</sup>

Doğal risk düzeyini etkileyebilecek unsurlar aşağıda sıralanmıştır:<sup>87</sup>

➤ **İşletmenin Yapısı** : Bazı hesaplardaki doğal risk düzeyi işletmenin yapısından etkilenebilir. Örneğin; bir tekstil fabrikasında, bir çelik fabrikasına göre daha fazla satılamayan mal bulunma olasılığı olduğu kabul edilmektedir. Stoklar, alacaklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki doğal risk, işletmeden işletmeye değişiklik gösterebilmektedir.

---

<sup>84</sup> Kepekçi, s.46.

<sup>85</sup> Ricchiute, David N., **"Auditing"**, Fourth Edition, South Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, 1995, s.38.

<sup>86</sup> Guy, Dan M., Carmichael, D.R., **"Practitioner's Guide to GAAS 2001"**, John Wiley & Sons, 2001, s.312.

<sup>87</sup> Bozkurt, s.106.

➤ **Yönetimin Dürüstlüğü** : İşletmenin yönetiminde dürüstlük konusunda herhangi bir bozulma oluştuğunda, bunun yansımaları doğrudan mali tabloları etkileyebilmektedir. Bu gibi durumlarda denetçiler müşteriye kabul etmemekte veya etseler bile yüksek doğal risk düzeyi olduğunu kabul etmektedirler.

➤ **İşletmenin Eğilimi** : İşletme yöneticileri, mali tablolarda düzensizlik yaratmanın kendilerine yarar sağlayacağına inanarak bazı yöntemler kullanırlar. Örneğin; vergi tasarrufu sağlayabilmek amacıyla, işletmenin karını olduğundan az gösterme yolunu seçebilmektedirler. Yada kredi alabilmek için, mali tablo kalemlerini süsleme yoluna gidebilmektedirler. Denetçi bu eğilimleri analiz ederek doğal risk düzeyini belirlemek durumundadır.

➤ **Önceki Denetim Çalışmalarının Sonuçları** : Denetçiler önceki dönem raporlarından elde ettikleri bilgilerle, özellikle geçmiş dönemlerde hata bulunmuş hesaplarda, bu hesapların ilgili dönemde süregelme olasılığını da dikkate alarak, doğal risk düzeyini yüksek tutma yolunu seçmektedirler.

➤ **Denetimin İlk Olması** : İlk defa yapılan denetimler, yinelenen denetimlere göre daha zor olmaktadır. Yinelenen denetimlerde denetçinin işletmeyi tanıyor olması yarar sağlamaktadır. Bu nedenle ilk defa yapılan denetimlerde, denetçiler daha yüksek bir doğal risk düzeyi seçme yoluna gitmektedirler. Denetim yinelendikçe doğal risk düzeyi azalabilmektedir.

➤ **İlgili Taraflar** : Holding ve grup şirketler arasındaki ilişkiler, diğer şirket ilişkilerinden farklılık gösterebilmektedir. İlişkili kuruluşlar arasındaki işlemlerde düzensizlik bulunma olasılığı yüksek düzeydedir. Dolayısıyla, bu tür işlemlerin varlığı doğal riskin artmasına neden olmaktadır.

➤ **Olağanüstü İşlemler** : İşletmede meydana gelen ve olağanüstü özellik taşıyan işlemlerde hata bulunma olasılığı, diğer rutin işlemlere göre daha fazladır. Örneğin; Maddi duran varlık alım ve satımları ile ilk defa yapılan çeşitli anlaşmalar gibi olaylar riski arttırabilmektedir. Denetçiler bu tür işlemlerin yoğunluğuna göre doğal risk düzeyini belirlemektedirler.

➤ **İşletmede Süregelen Sorunlar** : İşletmenin mali yapısında süren ve önlenemeyen düzensizlikler, denetçinin doğal risk düzeyini yüksek tutmasına neden olmaktadır. Örneğin işlemenin sürekli olarak net işletme sermayesi noksanlığı sıkıntısı çekmesi denetçinin riskini arttırmaktadır.

➤ **Personeldeki Sürekli Değişim** : İşletmenin orta ve üst yönetiminde meydana gelen sürekli değişiklikler, işletmenin doğal riskinin artmasına neden olmaktadır. Özellikle muhasebe bölümünde sıkça meydana gelen değişimler hata yapma olasılığını arttırdığından, denetçiler bu olguya dikkat etmek zorundadırlar.

➤ **Teknolojik Gelişmeler** : İşletmenin içinde bulunduğu sektörde meydana gelen teknolojik gelişmeler olumsuz etkilenmeye neden olabilmektedir. Bu tür gelişmelerin özellikle işletmenin elindeki stokları ve makineleri olumsuz etkileme olasılığı yüksektir.

#### 4.2.4.2.2 Kontrol Riski

Kontrol riski, hesaplarda meydana gelebilecek hataların muhasebe ve iç kontrol sistemi tarafından zamanında tespit edilememesi ve önlenememesi riskidir.<sup>88</sup> Eğer bir işletmede iç kontrol sistemi zayıf ise, kontrol riski yüksek olacaktır. Bu da denetçinin önemli testler yapmasını gerektirecektir.<sup>89</sup> İç kontrol sistemi ne denli iyi ise, kontrol riski azalır. Bu nedenle bu risklerin düzeyi hakkında bilgiyi denetçi, iç kontrol ve muhasebe sistemi incelemeleri sırasında elde edebilir.<sup>90</sup>

Genellikle risk, güvenilirliğin tamamlayıcısı olarak ifade edilmektedir. Diğer bir anlatımla risk, güvenilirliğin tersidir. Örneğin; denetçi güvenilirlik düzeyini %95 oranında belirlerse, kontrol riski %5 gibi oldukça düşük bir düzeyde kalacaktır.<sup>91</sup>

---

<sup>88</sup> Gray, Iain, Manson, Stuart, "The Audit Process Principles, Practice and Cases", 2nd Edition, Business Press, 2000, s.34.

<sup>89</sup> Pany, Kurt, Whittington, O.Ray, "Auditing", Second Edition, 1997, s.243.

<sup>90</sup> Kaval, s.91.

<sup>91</sup> Guy, Dan, M., Carmichael, Douglas R., Whittington, O.Ray, "Audit Sampling an Introduction", 4th Edition, 1998, s.51.

Etkili bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde kontrol riski düşük düzeyde olur. Fakat asla sıfır olmaz. Çünkü iç kontrol, meydana gelebilecek hataları, tam anlamıyla önleyemez. Kontroller, çalışanların hata ve dikkatsizliklerinden dolayı zaman zaman etkisiz kalabilir. Denetçi, doğal risk düzeyinde olduğu gibi, kontrol risk düzeyini de değiştiremez.<sup>92</sup>

#### **4.2.4.2.3 Ortaya Çıkartma (Bulgu) Riski**

Olası hata ve yanlışların denetim uygulamaları ile tespit edilememesi olasılığına ortaya çıkartma(bulgu) riski adı verilmektedir.<sup>93</sup> Diğer bir ifadeyle, ortaya çıkarma riski denetçinin mali tablolarda bulunan önemli bir hatayı bulmada başarısız olması olasılığıdır. Ortaya çıkartma riski denetçinin çalışmalarında uyguladığı denetim prosedürlerinin etkinliğinin şekillendirdiği bir risktir. Doğal ve kontrol riskinin tersine ortaya çıkartma riski denetçinin çalışmalarının etkisiyle değiştirilebilen bir risk unsurudur. Dolayısıyla risk düzeyinin belirlenmesi denetçinin iradesi dahilindedir.<sup>94</sup>

Denetçiler, denetim çalışmalarının yürütülmesinde veya değiştirilmesinde kendi iradeleri ile karar vermektedirler. Ortaya çıkartma riski ise, doğal riskten ve kontrol riskinden bağımsızdır. Dolayısıyla bu risk denetçinin doğrudan kontrolü altında değildir. Bu nedenlerden dolayı da ortaya çıkartma riski ile doğal risk ve kontrol riski arasında ters bir ilişki söz konusudur.<sup>95</sup>

#### **4.2.4.3 Denetim Risk Modeli**

Denetçi, denetim planlaması aşamasında, her işletme iddiası için uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve uygulama zamanını belirleyebilmek için denetim risk modelini oluşturmaktadır. Her iddia için uygulanacak denetim prosedürleri farklı olacağından, katlanılacak risk dereceleri de farklı olacaktır.<sup>96</sup>

---

<sup>92</sup> Cosserat, s.135.

<sup>93</sup> Yavaşoğlu, s.63.

<sup>94</sup> Bozkurt, s.109.

<sup>95</sup> Boynton, Kell, s.230.

<sup>96</sup> Bozkurt, s.111.

Denetim risk modeli aşağıdaki şekilde formüle edilmektedir.<sup>97</sup>

Kabul Edilebilir Denetim Riski = Doğal Risk x Kontrol Riski x Ortaya ıkarma Riski

$$\text{KDR} = \text{DR} \times \text{KR} \times \text{OR}$$

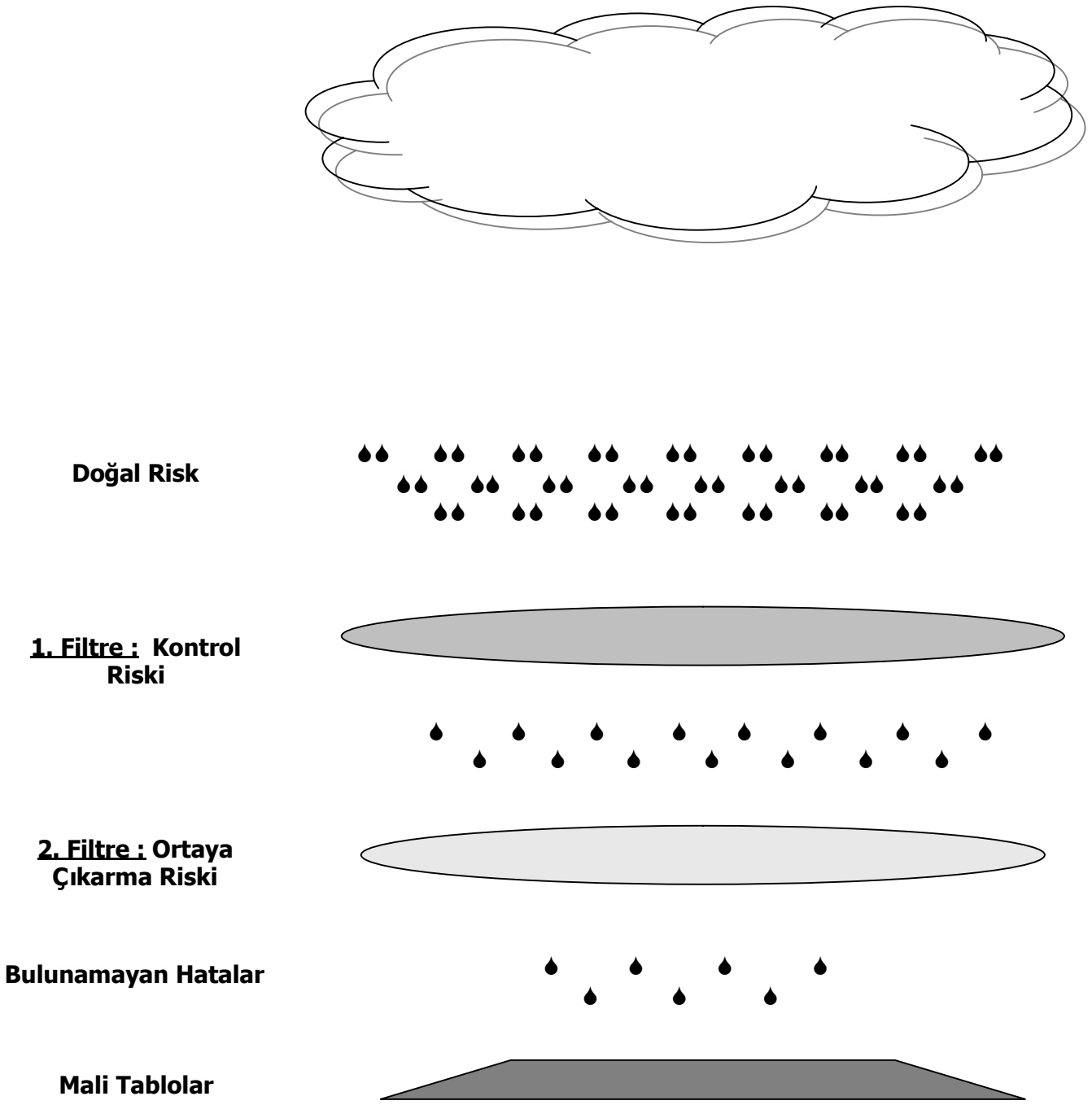
Denetimi planlamada denetim risk modeli iki şekilde kullanılmaktadır. Denetim risk modeli, denetçinin denetim planının, mantığa uygun görünüp görünmediğini değerlemesinde denetçiye yardımcı olur. Örneğin; denetimi planlamada, denetçi doğal riskin %80, kontrol riskinin %50 ve ortaya çıkarma riskinin %10 olması gerektiğine karar verirse, hesaplanan denetim riski %0,4 (0,80 x 0,50 x 0,10) olacaktır. Denetçinin planladığı denetim riski %0,4'ten daha büyük ise, bu plan denetçi tarafından kabul edilecektir.<sup>98</sup>

Denetim risk modeli aşağıda yer alan şekil ile açıklanabilmektedir:<sup>99</sup>

<sup>97</sup> Taylor, Donald H., Glezen, G.William, "**Auditing Integrated Concepts and Procedures**", Sixth Edition, Wiley, 1994, s.309.

<sup>98</sup> Kepekçi, s.49.

<sup>99</sup> Cosserat, s.136.



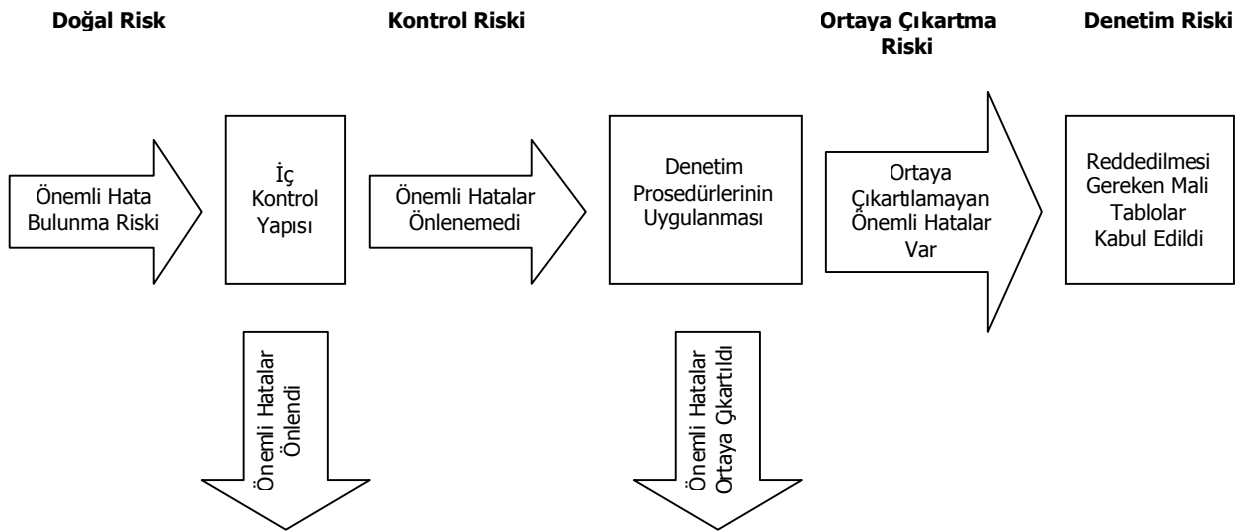
**Şekil 4.3 : Denetim Risk Modeli**

İşletmenin doğası gereği meydana gelen hatalar, yukarıdaki şekilde yağmur taneleri olarak gösterilmektedir. İşletmenin yapısı gereği oluşan bu hatalar doğal risk olarak adlandırılmaktadır. 1.filtre, işletmenin iç kontrol sistemini simgelemektedir. Bu aşamada, denetçilerin belirlemiş oldukları kontrol risk düzeyinden bazı hatalar elenir. Şayet, kontrol risk düzeyi %100'den daha az ise, denetçi daha fazla kontrol testleri

yapmak zorundadır. 2.filtre ise önemli denetim prosedürlerinin denetçi tarafından yerine getirilmesini ifade etmektedir. Bu aşamalarda hatalar, her iki süzgeçten de geçirilir ve bulunamayan hatalar olarak mali tablolara yansır.<sup>100</sup>

Denetim risk düzeyini oluşturan 3 farklı risk unsuru arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Doğal risk ile kontrol riskinin belirlenen düzeyleri, denetçinin belirleyeceği ortaya çıkartma riskinin düzeyini etkilemektedir. Bir hesapla ilgili işletme iddiası için belirlenen doğal ve kontrol risk düzeyi, ortaya çıkartma riskinin azalmasına veya artmasına neden olmaktadır. Doğal riskin ve kontrol riskinin düşük düzeylerde belirlenmesi durumunda, denetçi ortaya çıkartma riskini arttırabilmektedir. Veya bu durumun tersi olabilmektedir. Dolayısıyla iki grup risk unsuru arasında tersine işleyen bir ilişki vardır. Risk unsurları arasındaki ilişki ve birbirlerinden etkilenme biçimleri aşağıdaki şekilde ortaya konmaktadır.<sup>101</sup>

**Şekil 4.4 : Risk Unsurları Arasındaki İlişki ve Birbirlerinden Etkilenme Biçimleri**



Kabul edilebilir denetim riski belirlenirken denetçi, hem kendisini hem de işletmenin mali tablolarından yararlanan ilgilileri düşünmek zorundadır. Çünkü denetim riskinin düzeyi azaltıldıkça, işletme riski de o oranda düşmektedir. Ancak buna karşın

<sup>100</sup> Cosserat, s.136.

<sup>101</sup> Bozkurt, s.110.

denetim maliyeti ve harcanan zaman artmaktadır. Denetçi en uygun noktayı bulabilmek için aşağıdaki ölçütleri dikkate alıp denetim riskini belirlemek durumundadır.<sup>102</sup>

**Mali Tablolardan Yararlanan İlgililerin Sayısı :** İşletmenin mali tablolarından yararlananların sayısı arttıkça, işletme riski yükselmektedir. Denetçinin toplumu yönlendirme sorumluluğu bulunduğundan, yanlış bir karar sosyal zararlara neden olabilmektedir. İşletme ile ilgilenenlerin sayısı arttıkça, denetim riski düşük tutulmaktadır. Denetçinin bu karara varabilmesi için işletmeyle ilgili olarak aşağıdaki özelliklere dikkat etmesi gerekmektedir.

- **İşletmenin Büyüklüğü :** İşletmenin büyüklüğü arttıkça mali tablolardan yararlananların sayısı da artış göstermektedir. İşletme büyüklüğü denetim riskini doğrudan etkilemektedir.

- **Sermaye Paylarının Dağılımı :** Halka açık işletmeler, aile şirketlerine oranla, denetçi açısından daha fazla işletme riskine sahiptirler. İşletmelerde ortak sayısı arttıkça denetçinin sorumluluğu da artmaktadır. Bu nedenle halka açık işletmelerde kabul edilebilecek denetim riskinin düşük tutulması yoluna gidilmektedir.

- **İşletmenin Borçlarının Tutarı ve İçeriği :** İşletmenin borçlarının yüksek tutarda olması ve alacaklıların çokluğu işletme riskini yükseltmektedir. Bu gibi durumlarda denetim riski düşük tutulmaktadır.

**Rapor Verildikten Sonra İşletmenin Çeşitli Sorunlarla Karşılaşma Olasılığı :** İşletmede varolan belirsizlikler, denetçinin işini zorlaştırmaktadır. İşletmenin iflas etme olasılığı, beklenen kredinin alınamaması veya mahkemede bir davanın kaybedilmesi olasılıkları denetçinin kaliteli denetim yapmasına karşın karşılaşabileceği tehlikelerdir. Denetçi bu gibi işletme risklerini ortadan kaldırabilmek için denetim riskini düşük tutmakta ve olabildiğince fazla kanıt toplama yolunu seçmektedir. Bu gibi konularda karar verebilmek için, işletme ile ilgili olarak aşağıda sıralanan bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir.

---

<sup>102</sup> Bozkurt, ss.113-115.

- **İşletmenin Likidite Durumu :** İşletme devamlı olarak çalışma sermayesi noksanı ile faaliyetlerini sürdürmek zorunda kalıyorsa, gelecekte bir borç ödeme güçlüğü içine düşmesi kaçınılmazdır. Bu durum denetçinin dikkate alması gereken bir unsurdur.

- **Önceki Yılların Kar-Zarar Durumu :** İşletmenin karı hızlı bir biçimde azalıyorsa yada zararı artıyorsa, gelecekte önemli sorunların doğma olasılığı yüksektir. Denetçi bu unsurları dikkate alarak riskini belirleme yoluna gitmelidir.

- **Finansal Büyüme Politikası :** İşletme faaliyetlerini sürdürmede ve büyümede sürekli borçlanma yolunu seçmişse, denetçinin işletme riski artmaktadır. Ayrıca borçlanmanın kısa veya uzun vadeli olup olmadığı önemlilik arz etmektedir. Çünkü uzun vadeli yatırımlarda kısa vadeli borç kullanma, işletmenin iflasına neden olabilir.

- **İşletmenin Faaliyet Konusu :** Ekonomik koşullara göre bazı sektörlerde risk ve düzensizlik olma olasılığı diğer sektörlerle oranla daha yüksektir. Örneğin, aracı kurumların hizmet işletmelerine oranla iflas etme riskleri daha fazladır.

- **Yönetimin Yeteneği :** Finansal zorlukların aşılmasında, işletmenin sahip olduğu yetenekli yönetim kadrosu, işletme için bir üstünlük aracıdır. Denetçi için yönetimin yetenekli insanlardan oluşması güvenilirlik göstergesidir. Bu da riskin azalması anlamına gelmektedir.

#### **4.2.4.4 Risk Unsurları ile Önemlilik Düzeyi ve Toplanacak Kanıt Sayısının Karşılaştırılması**

Denetçi yapacağı her denetim çalışması için farklı sayıda kanıt toplamaktadır. Bu kararı alırken de öznel yargısını kullanmaktadır. Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına; önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliği gibi etmenler etkilemektedir.<sup>103</sup> Denetçi, önemlilik düzeyini ne kadar yüksek tutarsa, kabul alanı genişleyeceğinden, toplayacağı kanıt sayısı da o kadar azalır. Bunun tersi

---

<sup>103</sup> Güredin, s.107.

durumunda ise, yani, önemlilik düzeyinin düşük tutulması durumunda denetçi, daha fazla kanıt toplamak durumunda kalacak ve daha çok çalışacaktır.

Aşağıda yer alan tablo risk unsurları ile toplanacak kanıt sayısı arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir.<sup>104</sup>

**Tablo 4.4 : Risk Unsurları ile Kanıt Arasındaki İlişki**

| <b>RİSK UNSURLARI İLE KANIT SAYISI ARASINDAKİ İLİŞKİ</b> |                                       |                   |                      |                             |                     |
|----------------------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------|----------------------|-----------------------------|---------------------|
|                                                          | <b>Kabul Edilebilir Denetim Riski</b> | <b>Doğal Risk</b> | <b>Kontrol Riski</b> | <b>Ortaya Çıkarma Riski</b> | <b>Kanıt Sayısı</b> |
| <b>1</b>                                                 | Yüksek                                | Düşük             | Düşük                | Yüksek                      | Düşük               |
| <b>2</b>                                                 | Düşük                                 | Düşük             | Düşük                | Orta                        | Orta                |
| <b>3</b>                                                 | Düşük                                 | Yüksek            | Yüksek               | Düşük                       | Yüksek              |
| <b>4</b>                                                 | Orta                                  | Orta              | Orta                 | Orta                        | Orta                |
| <b>5</b>                                                 | Yüksek                                | Düşük             | Orta                 | Orta                        | Orta                |

Yukarıda yer alan tablodan hareketle, bir işletmenin doğal riski ve kontrol riski yüksek, denetçinin belirlediği ortaya çıkarma riski de düşük ise, kabul edilebilir denetim riski azalacaktır. Denetim riskinin azalması ise, denetçinin toplayacağı kanıt sayısını arttıracaktır. Çünkü denetçi, denetim çalışmalarını yoğunlaştırarak daha fazla kanıt toplama yoluna gidecek, böylelikle kendisini garanti altına alıp, denetim riskini düşürecektir. Bu durumu bir örnekle açıklayabiliriz:

Denetçi, işletmenin doğal riskini %40, kontrol riskini %70 ve ortaya çıkarma riskini ise %20 olarak belirlerse bu durumda kabul edilebilir denetim riski;

<sup>104</sup> Arens, Elder, Beasley, s.250.

$$\mathbf{KDR} = 0,40 \times 0,70 \times 0,20 = 0,06$$

olarak bulunacaktır. Örnek üzerinden de görüldüğü gibi denetim riskinin düşük olması toplanacak kanıt sayısını arttıracaktır.

#### **4.2.5 Denetim Programının Hazırlanması**

Denetim programları, işletmede hangi denetim alanlarında denetim yapılacağını, bu denetim alanlarında ne tür teknikler uygulanarak, denetimin veya kanıt toplama çalışmalarının gerçekleştirileceğini belirleyen belgelerdir. Yeterli kanıt toplama için uygulanacak denetim teknikleri her bir denetim alanında farklı boyutlarda ve yöntemlerde olacağı için bunun daha kapsamlı ve detaylı olması gerekir. Bu tür detaylı çalışmaların yer aldığı yazılı belgelere denetim programı adı verilmektedir.<sup>105</sup>

Denetim programlarının denetim çalışmalarına yönelik önemli yararları aşağıda sıralanmıştır:<sup>106</sup>

- Denetim sırasında yapılacak işlerin genel bir görünümünü sağlarlar,
- Denetim elemanları arasında dengeli bir iş bölümü yapılabilmesini sağlarlar,
- Zaman tasarrufu sağlarlar,
- Denetim çalışmalarının eksiksiz yapılmasına olanak sağlarlar,
- Bir denetim elemanının başlamış olduğu çalışmayı başka bir denetim elemanı sürdürebilir.
- Ekip başkanının işleri düzgün bir biçimde nezaret edebilmelerine olanak sağlarlar,
- Denetim sonrası yapılabilecek soruşturmalarda kanıt olarak kullanılırlar,

---

<sup>105</sup> Kaval, s.95.

<sup>106</sup> Bozkurt, s.188.

- İleride yapılacak denetim çalışmalarına destek sağlarlar,
- Denetim elemanlarının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymalarını sağlarlar.

Denetim programının temel tasarımı denetimi planlama sırasında olmaktadır. Ancak, denetim çalışması ilerledikçe, programda değişiklikler yapmak gerekebilir. Yeni bir müşteri için hazırlanan denetim programı belirsizlikler nedeniyle uygulanamaz hale gelebilir. İlk kez denetlenen bir müşteride, denetçi, işletmenin iç kontrol sistemindeki zayıflıkları(kontrol riskini), müşterinin işlemlerindeki karmaşıklığı (doğal risk) yada denetime başlamadan önce sorunlu alanların sayısını iyi anlayamamış olabilir. Bu koşullarda denetim programı aşama aşama yapılır. Aşağıda yer alan tablo stok kalanlarını doğrulamak için kullanılan denetim programının bir kısmını göstermektedir:<sup>107</sup>

---

<sup>107</sup> Kepekçi, ss.51-52.

Düzenleyen :  
Kontrol Eden :

Tarih :  
Tarih :

X A.Ş.  
Stok Hesaplarının Maddi Doğruluk Testleri

| Maddi Doğruluk Testine İlişkin Denetim Prosedürleri                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Çalışma Kağıdı Ref. No. | Uygulayan Denetçi | Uygulama Tarihi |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------|-----------------|
| <p>.. Analitik Prosedürleri Uygula</p> <p>a. Sektörel bilgileri müşterinin bilgileriyle karşılaştır.</p> <p>b. Stok devir hızı analizini incele</p> <p>c. Stok hesaplarının kalanlarını en son alış, üretim ve satış işlemleriyle ilişkisini gözden geçir.</p> <p>d. Stok hesaplarının kalanlarını beklenen satış işlemleriyle karşılaştır.</p> <p>İ. Müşterinin fiili envanter sayısını gözlemle</p> <p>a. Sayımları test et,</p> <p>b. Devir hızı düşük, hasarlı ve kullanılmayan stok kalemlerini araştır.</p> <p>c. Envanter sayımında kullanılan sayım tutanaklarının düzenlenmesinde personelin sorumluluk derecesini araştır.</p> <p>İ. Envanter listelerinin kayıtsal doğruluğunu test et</p> <p>a. Satır ve kolonlardaki hesaplamaları yeniden yap,</p> <p>b. Sayım tutanaklarını envanter listeleriyle karşılaştır.</p> <p>c. Envanter listesindeki kalemleri sayım tutanaklarıyla karşılaştır.</p> <p>d. Fiili sayım sonuçlarını stok kartlarıyla karşılaştır.</p> <p>e. Envanter listesinin toplamalarını defteri kebir hesap alanlarıyla karşılaştır.</p> <p>İ. Stok değerlemesini test et,</p> <p>a. Satın alınmış stoklar için satış faturalarını incele,</p> <p>b. Üretilmiş stoklar için direkt işçilik, genel üretim giderlerinin yükleme oranlarının uygunluğunu incele,</p> <p>c. Maliyet veya piyasa değerinde düşük olanı ile değerlemeyi test etmek için piyasa fiyatlarını elde et,</p> <p>d. Faaliyetlerin göstergesi olarak, üretim ve satın alma ayıtları ile stok kartlarını gözden geçir,</p> <p>e. Stokların belirlenen maliyetlerini fiyat katalogları ile karşılaştır.</p> <p>İ. Bilanço tarihinde en son düzenlenen teslim alma ve sevk elgelerinin numaralarını elde et, yapılan hesap kesiminin doğruluğunu test et.</p> <p>İ. İşletme dışında bulunan stoklar için doğrulama mektubu al.</p> <p>İ. Konsinye sözleşmelerini incele</p> <p>İ. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri gereğince mali tablolarda yapılması gereken açıklamaların yapılmış olup olmadığını araştır.</p> |                         |                   |                 |

**Şekil 4.5 : Stok Kalanları Denetim Programı**

#### 4.2.5.1 Denetim Süresinin ve Zaman Planlamasının Oluşturulması

Denetimde zaman planlaması, yürütülecek denetimin, denetçinin aynı işletmede yaptığı ilk denetim veya yinelenen bir denetim olmasına göre farklılık gösterir. Yinelenen denetimlerde denetçi işletme hakkında yeterince bilgiye sahip olduğundan zaman planlamasının yapılması daha kolaydır. İlk denetimlerde ise, denetim çalışmalarının zamanlanmasında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadır. Bunlardan ilki işletmelerin faaliyet dönemlerinin genellikle takvim yılı ile çakışmasından kaynaklanan ilk aylardaki yoğunluktur. Diğerisi ise, denetim süresinin önceden kesin olarak saptanamamasından kaynaklanan zaman darboğazıdır.<sup>108</sup> Tüm bunlara karşın denetçi, ileride gerçekleşmesi muhtemel zorlukları da göz önüne alarak en uygun planı yapmalıdır.

Denetim çalışmalarının zamanlamasında, her bir denetim alanında ne kadar sürede denetim çalışması yapılacağına yeterli olacağı belirlenir. Toplam iş gücü saat olarak hesaplanır. Aynı zamanda bu süre denetim ücretinin belirlenmesine de yardımcı olur.<sup>109</sup>

İyi yapılmış bir denetim zamanlaması, işlerin düzenli yürütülmesini, etkili çalışmayı ve maliyet azalmasını sağlar. Denetçi denetim çalışmalarını, dönem içi ve dönem kapandıktan sonra olmak üzere 2 farklı döneme paylaştırır. Genel olarak denetim planlamasının dönem içinde, denetimin yürütülmesi ve raporun düzenlenmesi çalışmalarının ise dönem kapandıktan sonra yapılması ideal olarak kabul edilir. Ancak dönem içindeki zaman, dönem kapandıktan sonraki zamana göre daha geniş olduğundan ve denetim maliyeti bu dönemde daha düşük olduğundan, denetim çalışmalarının dönem içine kaydırılması akılcı gözükmemektedir. Ancak kasa sayımı gibi bazı denetim çalışmalarının dönem içinde yapılması olanaklı olmadığından, bu gibi işlemler zorunlu olarak dönem sonuna bırakılacaktır. Ayrıca dönem kapandıktan sonra yapılan denetim çalışmaları, dönem içine göre daha güvenilirdir. Denetim çalışmalarında uygulanabilecek örnek zamanlama çizelgesi aşağıda yer almaktadır:<sup>110</sup>

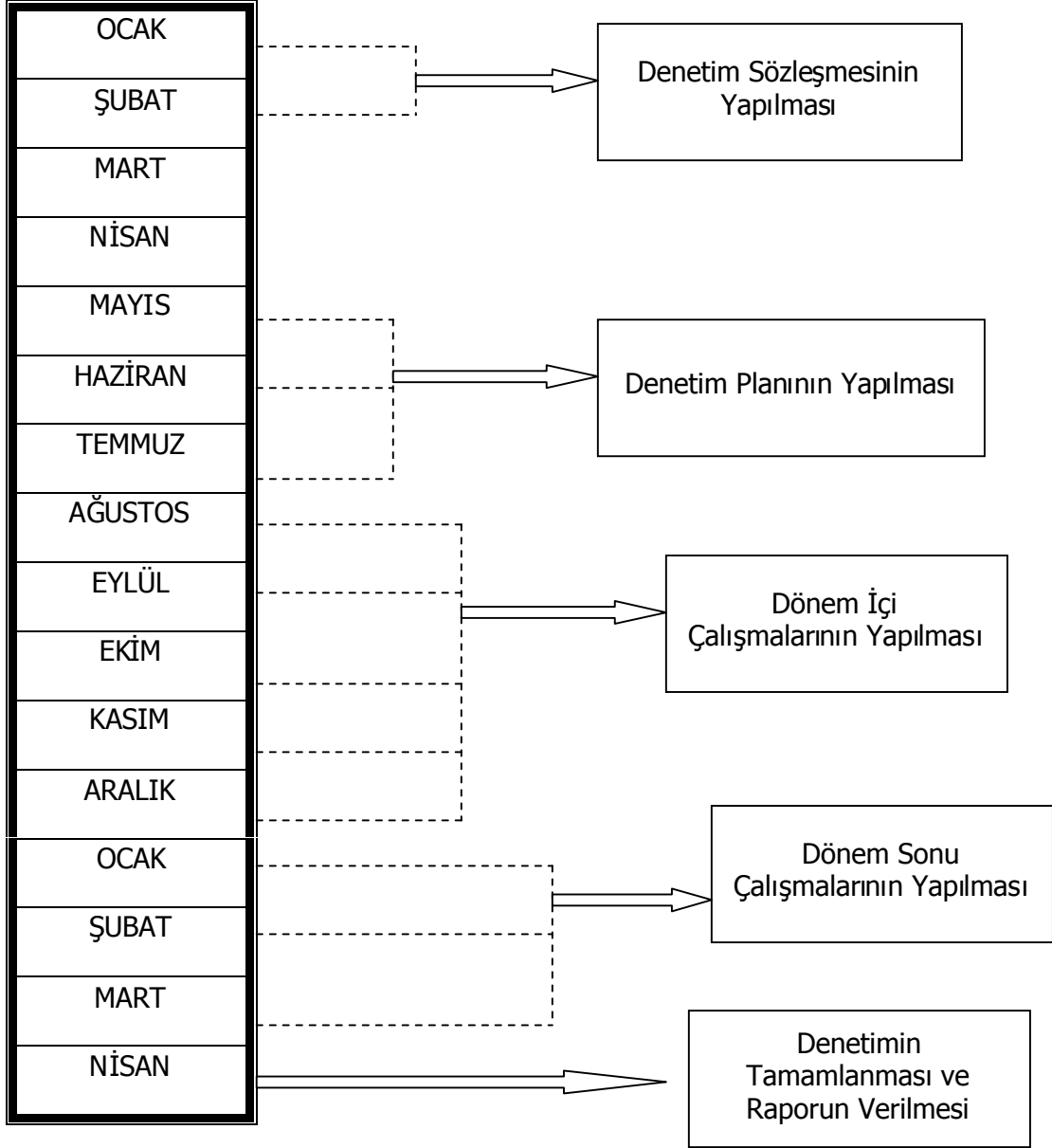
---

<sup>108</sup> Güredin, s.80.

<sup>109</sup> Kaval, s.96.

<sup>110</sup> Bozkurt, ss.188-190.

**Şekil 4.6 :** Denetim Çalışmaları Zamanlama Çizelgesi



#### **4.2.5.2 Denetim Çalışmalarının Bölümlemesi**

Denetim çalışmalarının bölümlemesi; mali tabloları oluşturan birbiriyle ilişkili hesapların aynı grupta toplanması demektir. Birbiriyle ilişkili hesaplar aynı denetim alanında toplanarak, aynı denetçi veya denetçiler tarafından incelenmekte ve denetçilere etkinlik ve hesaplara hakimiyet; ekip başkanına ise denetimin örgütlenmesinde ve koordinasyonunda kolaylık sağlamaktadır.<sup>111</sup>

Denetim çalışmasını bölümlemenin farklı yolları vardır. Geleneksel yaklaşım mali tablolar sınıflamasına göre yapılan bölümlemedir. Bu yaklaşımda mali tablolarda yer alan kalemleri oluşturan hesapların her biri ayrı bir birim olarak kabul edilir. Fakat, bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin tek tek incelenmesi genellikle verimsiz yoldur. Çünkü, stoklar ve satılan malların maliyeti gibi birbiriyle yakından ilişkili hesapların denetiminde yinelenen denetim çalışmalarının yapılması gerekecektir. 1980'li yıllardan itibaren ise, birkaç bilanço ve gelir tablosu hesabını birlikte etkileyen, birbiriyle yakından ilişkili işlemlerin aynı birimde (denetim alanında) kabul edilmesi yaklaşımı benimsenmiştir.<sup>112</sup>

#### **4.2.5.3 Denetim Ekibinin Oluşturulması ve Koordinasyonu**

Her bir denetim alanında; çalışacak denetim ekibi personelinin niteliği, birbirlerinin yerine ikame edilebilme olanakları, denetlenen müşteri kadrosundan kimler ile temasta olunacağı ve ondan bilgi alınacağı, eğer üçüncü kişilerin hizmetlerinden faydalanılacak ise, bunun kim olduğu ve niteliği personel planında yer alır. Zaman planı ile personel planı çoğu kez ayrı ayrı değil, tek bir belge şeklinde hazırlanır. Hazırlandığı belge bir çalışma kağıdı niteliğinde olup, dosyasında saklanmaktadır.<sup>113</sup>

Denetim ekibi oluşturulurken, denetim personelinin görevlendirme, yapılacak denetim testlerinin niteliğine ve zamanına uygun olmalıdır. Ayrıca müşteri işletmenin iç

---

<sup>111</sup> Yavaşoğlu, s.67.

<sup>112</sup> Kepekçi, s.36.

<sup>113</sup> Kaval, s.96.

denetçilerinin ve muhasebe personelinin denetimde yardımcı olacağının beklentisi, görevlendirilecek personel sayısını etkileyebilmektedir.<sup>114</sup> Genel olarak bir denetim ekibi aşağıdaki personelden oluşmaktadır.<sup>115</sup>

➤ **Bağımsız Baş Denetçi :** Bir denetim işletmesinin ortağı durumunda olup, 10 yıl üzerinde deneyime sahip kişidir. İşletmede yapılacak tüm denetim çalışmalarından sorumludur. Bağımsız baş denetçi, denetim planlamasını yapan, ekibi kuran, görevleri dağıtan, çıkabilecek tüm sorunlara çözüm bulan ve denetim raporunun hazırlanmasından sorumlu konumdadır.

➤ **Yönetici Denetçi :** En az 5 yıl deneyime sahip, denetim çalışmalarının yürütülmesinden sorumlu kişidir. Görevi kıdemli denetçilere nezaret etmek, denetim programlarının yürütülmesini izlemek, düzenlenen çalışma kağıtlarını gözden geçirmektir.

➤ **Kıdemli Denetçi :** 3 ile 5 yıl arasında deneyimli, ilgili denetim alanlarında fiilen çalışmalarını yürüten kişidir. Ayrıca yanlarında çalışan denetçi yardımcılarından sorumludur.

➤ **Denetçi Yardımcıları :** Kıdemli denetçilerin yanlarında çalışan, ve genellikle 3 yıla kadar deneyimli olan kişilerdir. Kendilerine verilen görevleri yaparlar.

---

<sup>114</sup> Kepekçi, s.53.

<sup>115</sup> Bozkurt, s.191.

## **5. UYGULAMA**

### **5.1. Genel Ekonomik Durum ve Sektörün Durumu Hakkında Bilgi Sağlanması**

Türkiye'nin en büyük elektronik eşya üreticilerinden biri olan XYZ şirketi 1994 yılında kurulmuş olup X Grubu bünyesine katılmıştır. Geniş bir ürün yelpazesi ile müşterilerine hizmet veren XYZ A.Ş.'in ürün gamı içinde 37-87 cm ekran standart televizyonların yanı sıra, TFT-LCD TV, Plazma TV, 100 HZ TV, 16:9 geniş ekran TV, DVD kombinasyonlu TV, dijital TV, hafızalı TV, mobil TV yer almaktadır. XYZ A.Ş. kendi markalarıyla birlikte son 5 yıldır dünya elektronik devlerinin ürünlerini de tesislerinde üretmektedir.

XYZ A.Ş., Ar-Ge'yi geleceğinin ve büyümesinin güvencesi olarak görmektedir. Dünyadaki gelişmeleri yerinde ve hızla takip edebilmek amacıyla yeni ürün geliştirmeye büyük önem vermektedir. Bu nedenle Türkiye'de ve yurtdışında Ar-Ge'ye yönelik yatırımlar yapmaktadır.

XYZ A.Ş.'in 2004 yılında toplam satışları %20 artışla 2,8 milyar YTL'den 3,3 milyar YTL'ye ulaşmıştır. Yurt dışı pazara yönelik satışların toplam satışlar içindeki payı %80'in üzerinde kaydedilmiştir.

Avrupa televizyon piyasasından %20 pay alan XYZ A.Ş., toplam 98 ülkeye ihracat gerçekleştirmekte, ihracatının büyük kısmını ise AB ülkelerine yapmaktadır.

XYZ ürünlerinin iç pazarda satışı grup şirketlerinden olan XP A.Ş., dış pazarlarda ise, yine grup şirketlerinden XD A.Ş. tarafından gerçekleştirilmektedir.

XYZ 2005 yılında büyümeyi, Avrupa'daki pazar payını %25'e çıkarmayı ve televizyon üretiminde dünyanın en büyük 3 firması arasına girmeyi hedeflemektedir.

### **5.1.1 Yıl Sonu Bilanço Döviz Pozisyonu**

Şirket'in kredi ve ticari borçlarından kaynaklanan yabancı para borçlarının toplamı, yabancı para ticari alacakları toplamından fazladır ve sonuç olarak şirket döviz kuru riskine maruz kalmaktadır.

### **5.1.2 Enflasyon Oranı Etkisi**

Türkiye 2002 yılı öncesinde yıllık ortalama %65 civarında bir enflasyon etkisi altında kalmıştır. Ancak son yıllarda IMF ve AB ile yapılan anlaşmalar ve alınan ekonomik önlemler ile yıllık toptan eşya fiyatları 2002 yılı için %30, 2003 yılı için %14 ve 2004 yılı için %14 civarında gerçekleşmiştir. 2005 yılı toptan eşya fiyatlarındaki artış % 5-8 arasında gerçekleşmiştir.

Enflasyon, parasal hedeflerde zarara sebebiyet verip gerçek kar/zararın tespitini zorlaştırmaktadır. Enflasyon düşüşü ile kar/zararı daha sağlıklı tespit etmek mümkündür.

### **5.1.3 Faiz Oranı Etkisi**

Ekonomide 2002 yılında başlayıp günümüze kadar devam eden olumlu gelişmeler, enflasyon ve yabancı para kurlarındaki düşüslere paralel olarak YTL ve ABD \$/EURO bazındaki faiz oranları da düşmüştür. 2001'de %100'ün üzerinde olan YTL faizleri %15 civarına ve %25-30 ABD \$/EURO faiz oranları ("Libor +" veya "Euribor +" ) %1 veya %2 (%5-%7) civarına düşmüştür.

Şirketin önemli tutarlara ulaşan YTL ve yabancı para borçları olup, faiz oranlarında meydana gelen değişikliklerden dolayı şirketin aleyhine önemli tutarlarda etkilenmesi mümkündür. Şirket riski azaltmak amacıyla sabit faizli kredilere ağırlık vermekte ve kredileri bono ihracı ile uzun vadeye (5 yıl) yaymaktadır.

#### **5.1.4 Rekabet Gücü**

Yurtdışından ithal edilen ürünlerin YTL'nin değeriyle son 3 yıl içinde düşüş göstermiş ve yurtiçi piyasada önemli miktarda rekabeti arttırmıştır. Ancak yurtdışından ithal edilen televizyonların toplam satışlara oranı yaklaşık %5 civarındadır. Ayrıca 1996 yılında imzalanan Gümrük Birliği Anlaşması çerçevesinde Avrupa'dan ithalatın serbest bırakılması ile piyasada çeşitlilik artmış ancak şirketin elinde bulundurduğu pazarlama ağı, piyasa tecrübesi ve ekonomik değişikliklere göre belirlenen fiyatlama stratejilerinden dolayı rekabet gücünde veya pazar payında bir değişim gerçekleşmemiştir.

#### **5.1.5 Ürün Talebi**

Şirket genel olarak dünyadaki makroekonomik koşullardan etkilenmektedir. Yurtiçi piyasa payı Şirket'in brüt satışlarına oranlandığında 2002 yılında yaklaşık % 5, 2003 yılında yaklaşık %9, 2004 yılına doğru yaklaşık %11 ve 2005 ilk 9 aylık döneminde %14 civarındadır. Bu artışa karşılık Avrupa'da yaşanan ekonomik durgunluk nedeni ile bu coğrafyada yaşayan kişiler harcama üzerinde olumsuz etki yaratmış olup, yurtdışı satışlarının payı toplam satışlar üzerinde azalarak devam etmektedir.

#### **5.1.6 Emek Arzı**

Şirket'in üretim tesislerinin yer aldığı bölgede kurulan Meslek lisesinden personel ihtiyacı karşılanmaktadır. Ülkedeki genel nüfus artışı ve ekonominin ulaştığı seviyeden dolayı kaliteli ve eğitimli personel arzında bir sıkıntı ile karşılaşmamaktadır.

#### **5.1.7 Hammadde Fiyatları**

Şirket tüplü televizyon ve plazma TV üretimini sağlamak için aldığı temel hammaddeler; tüp, kompresör, motor, plastik ve metal'dir. Bu hammaddeler ve bunlara bağlı parçaların fiyatları da önemli derecede dalgalanmaktadır.

### 5.1.8 Satıcıların Arzı

Şirket renkli tüp ve televizyon üretimine ilişkin hammaddelerin önemli bir kısmını 20 satıcıdan temin etmekte ve bu satıcılar ile uzun vadeli anlaşmalar yapılmamaktadır. Şirket özellik arz eden hammaddeler için tek satıcı ile çalışmaktadır. Ancak her zaman için bu satıcıya alternatif başka bir satıcı bulunmaktadır. Bu çalışma şeklindeki temel hedef, birim maliyetleri azaltmaktır.

## 5.2. İşletmenin Örgüt Yapısı ve Finansal Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması

### 5.2.1 Sermaye Yapısı

Şirket hisselerinin %51'i ABC Holding'in olup, %49'u halka arz yolu ile İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmektedir. Gelecekte sermaye yapısında herhangi bir değişiklik yapılması düşünülmemektedir. Yıllar itibariyle işletmenin yapmış olduğu üretim ve sabit kıymet yatırımları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 5.1 :** Yıllar itibariyle üretim ve sabit kıymet yatırımları

| <b>Dönem</b>  | <b>ABD \$<br/>(Milyon)</b> | <b>Açıklama</b>                                                                                                    |
|---------------|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1997</b>   | 34                         | Üretim kapasitesinin artırılması ve fabrikanın modernizasyonu                                                      |
| <b>1998</b>   | 71                         | Televizyon ve monitör üretiminin artırılması ve üretim bölgesine yapılan depo inşaatı                              |
| <b>1999</b>   | 23                         | Televizyon ve monitör üretim bantlarının güncellenmesi                                                             |
| <b>2000</b>   | 52                         | Yeni teknoloji ürünler için makine ve teçhizatların verimliliğinin artırılması ve üretim kapasitesinin artırılması |
| <b>2001</b>   | 26                         | Yönetim kontrol sistemine bağlı olarak kapasitenin artırılması ve makine kalıbı üretimi geliştirilmesi             |
| <b>2002</b>   | 51                         | Kapasitenin artırılması ve yeni teknolojilerin takibi için yeni makine yatırımı                                    |
| <b>2003</b>   | 54                         | Kapasite artırımı için yapılan High End binası inşaatı                                                             |
| <b>2004</b>   | 181                        | Kapasite artırımı için yapılan High End binası inşaatı                                                             |
| <b>Toplam</b> | <b>492</b>                 |                                                                                                                    |

### **5.2.2 Grup Satışları**

Şirket, yurtiçi satışlarını XP, yurtdışı satışlarını ise XD grup içi şirketleri aracılığı ile gerçekleştirmekte olup, satış pazarlama faaliyeti ile gerçek anlamda ilişkisi bulunmamaktadır. Bundan dolayı pazarlama şirketlerinde yönetim veya operasyonlarındaki değişikliklerin şirketi doğrudan etkilemesi mümkündür.

### **5.2.3 Yükümlülükler**

Şirket'in temin etmiş olduğu krediler için X grubu şirketlerinden teminat alınmış veya verilmiştir. Diğer grup şirketlerindeki yönetim değişiklikleri sonucu ile teminatların şartlarında değişiklik veya uzatma yapılmaması sonucu borçlanmada olumsuzluklar yaşanabilir.

Şirket Türk Vergi mevzuatına tabidir. Muhasebe ilkeleri ve raporlaması bu mevzuat çerçevesinde yapılmaktadır. Ayrıca şirket Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve diğer vergi kanunları ile İş Kanunu ve kambiyo mevzuatına uymakla yükümlüdür.

İlgili teşvik belgeleri Şirket için aşağıdaki teşvikleri sağlamaktadır:

- Kurumlar vergisi muafiyeti: maddi duran varlık yatırım tutarının 24 Nisan 2003 öncesi için %100'ü, 24 Nisan 2003 sonrası için %40 oranında
- KDV muafiyeti
- İthal gümrük vergisi muafiyeti
- Vergi ve resim muafiyeti

#### 5.2.4 Gelir Kaynakları

Şirket'in gelir kaynağı televizyon satışlarıdır.

Satışlar ağırlıklı olarak Katod renkli tüp televizyonlardan oluşmaktadır. Ancak 2004 yılında High-End fabrikasının devreye girmesi ile düz ekran televizyon üretiminin gelecek yıllarda önemli bir payı olacaktır.

| <b>Adet ('000)</b>           | <b>2002</b>      | <b>2003</b>      | <b>2004</b>      | <b>2005</b>      |
|------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Yurt içi                     | 225              | 490              | 840              | 1.095            |
| Yurt dışı                    | 5.980            | 6.980            | 9.130            | 6.215            |
| <b>Satışlar (tutar '000)</b> | <b>1.376.927</b> | <b>1.631.873</b> | <b>2.396.199</b> | <b>1.489.554</b> |

**Tablo 5.2 :** Yıllar itibariyle yurt içi ve yurt dışı televizyon satışları

#### 5.2.5 Önemli Müşterileri

Türkiye'ye XP ve XP'nin satış yaptığı yaklaşık 1400 adet bayi kanalı ile, yurtdışına da Türkiye'de kurulmuş olan XD ve XD'nin Avrupa'daki iştirakleri vasıtası ile satışlar gerçekleşmektedir. Avrupa satışlarının %21'i beş büyük alıcıya yapılmaktadır.

#### 5.2.6 Önemli Tedarikçiler

Şirket başlıca Katod renkli tüp alımı olmak üzere birleşik devreler, tuner ve kablo bağlantılarını az sayıda olan tedarikçilerden temin etmektedir. Ancak bu durumdan kaynaklanabilecek riskler (ör: satıcı ile olumsuz ilişkiler, fiyat artışları, mal temininde gecikme, ödemede gecikme gibi) bugüne kadar şirketin operasyonel faaliyetlerini etkileyebilecek bir durum veya fiyat artışlarını müşteriye yansıtamayacakları önemli bir durum ile karşılaşılmamıştır.

Başlıca Katod tüp alımı aşağıdaki gibidir:

|    | <b>Tedarikçi<br/>Firmalar</b> | <b>Payı (%)</b> |
|----|-------------------------------|-----------------|
| 1  | AA                            | 12              |
| 2  | BB                            | 12              |
| 3  | CC                            | 9               |
| 4  | DD                            | 9               |
| 5  | EE                            | 8               |
| 6  | FF                            | 4               |
| 7  | GG                            | 4               |
| 8  | HH                            | 3               |
| 9  | II                            | 3               |
| 10 | JJ                            | 2               |
| 11 | KK                            | 2               |
| 12 | LL                            | 1               |
| 13 | MM                            | 1               |
| 14 | NN                            | 1               |
| 15 | OO                            | 1               |

### 5.2.7 Rekabet Ortamı

#### 5.2.7.1 Yurt içi

Şirketin yurtiçi piyasada yıllık satışı 31.12.2005 tarihi itibariyle 1.175.000 adettir. Yurtiçi piyasada Şirket'in OECD verilerine göre yıllar itibariyle pazar payı yüzdeleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5.3 : Yurtiçi Piyasa Pazar Payı Verileri**

|            | <b>2002<br/>(%)</b> | <b>2003<br/>(%)</b> | <b>2004<br/>(%)</b> | <b>Ağustos<br/>2005(%)</b> |
|------------|---------------------|---------------------|---------------------|----------------------------|
| AAA        | 45                  | 42                  | 40                  | 31                         |
| <b>XYZ</b> | <b>28</b>           | <b>34</b>           | <b>39</b>           | <b>48</b>                  |
| BBB        | 21                  | 19                  | 18                  | 15                         |
| CCC        | 3                   | 3                   | 2                   | 2                          |
| DDD        | 3                   | 2                   | 1                   | 4                          |

### 5.2.7.2 Yurt dışı

Şirket'in toplam televizyon satışlarının %55'i Avrupa'ya yapılmaktadır. 31.12.2005 tarihi itibarıyla şirketin Avrupa ülkelerine yıllık satışı 5.656.000 adettir. Bu satışın dağılımı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5.4 : Avrupa Ülkelerine Yapılan Satışların Yüzdesel Dağılımı**

| <b>Ülke</b>   | <b>Adet</b>      | <b>%</b>   |
|---------------|------------------|------------|
| İngiltere     | 1.165.000        | 21         |
| Almanya       | 830.000          | 15         |
| İspanya       | 720.000          | 13         |
| Fransa        | 627.000          | 11         |
| Rusya         | 590.000          | 10         |
| İtalya        | 532.000          | 9          |
| Romanya       | 205.000          | 4          |
| Diğer         | 987.000          | 17         |
| <b>Toplam</b> | <b>5.656.000</b> | <b>100</b> |

Avrupa'daki televizyon tüketimi iki kategoride gerçekleşmektedir:

Piyasada kuvvetli yer edinen markalar - prim fiyatlama ile satılan teknolojiyi yüksek ve televizyon piyasasının %30'unu oluşturan "A" grubu ürünler. Piyasada daha az bilinen markalar – daha düşük fiyatla satılan teknolojiyi yüksek ve televizyon piyasasının %70'ini oluşturan "B" grubu ürünler.

### 5.2.8 Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanma

Ticari borçların finanse edilme şekli yurtdışından akreditif yol ile temin edilen hammaddeler için ortalama 30 ile 60 arasında satıcılar tarafından vade tanınmaktadır. Ayrıca şirketin bulunduğu nakit durumundaki azalmaya göre akreditifler kırdırma yoluna gidilerek vadesi 30 ile 270 arasında uzatılmaktadır. Bahsi geçen borçlanmaların önemli kısmı yabancı para cinsinden yapılmaktadır.

Diğer ödenecek vergi ile ilgili olarak bankalar aracılığı ile birkaç günlük borçlanma yoluna gidilebilmektedir. Borçlanma Türk lirası cinsindendir. Şirket duran varlık yatırımlarını uzun vadeli kredi yolu ile temin etmektedir.

### 5.2.9 Krediler

Şirket yurtdışında yer alan bir banka ile 55.000.000 EURO tutarında, 2007 tarihli geri ödemeli ve %10 faiz oranlı kredi sözleşmesini 2002 tarihinde imzalamıştır. Borçlanma yabancı para cinsindendir.

### 5.3 Personel Yapısı Hakkında Bilgi Sağlanması

Şirket personeli sendikaya bağlı değildir ve personele verilen hisse opsiyonu, bonus veya diğer fayda planları anlaşmaları bulunmamaktadır. Personel SSK kapsamında olup, ek emeklilik planı yoktur.

Şirketin yıllar itibariyle çalışan personel sayısı ve personel ortalama yaşı aşağıda yer almaktadır:

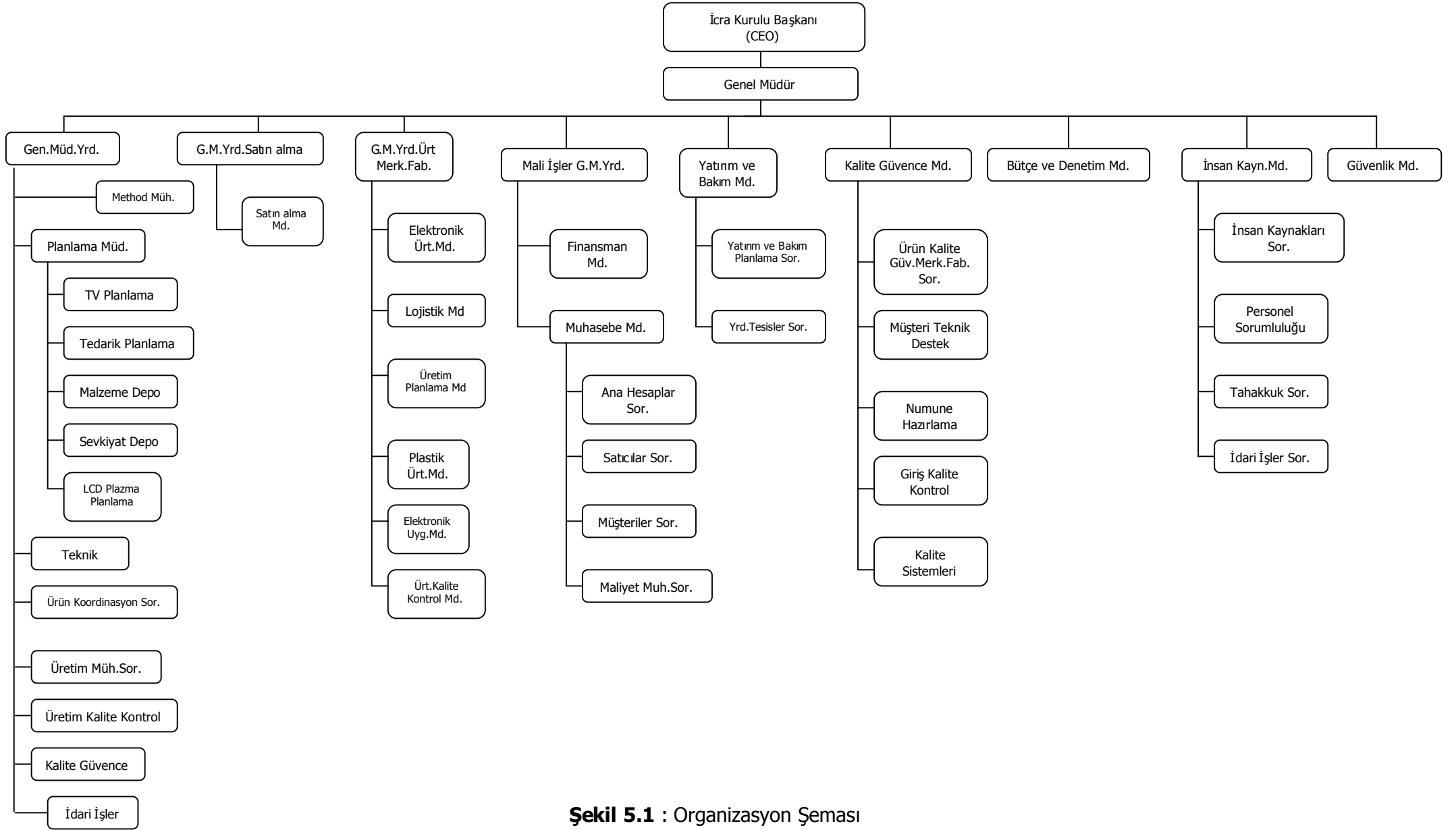
**Tablo 5.5 : Yıllar İtibariyle Saat Ücretli ve Maaşlı Personel Sayıları**

| <b>Personel Sayıları</b> | <b>31.12.2002</b> | <b>31.12.2003</b> | <b>31.12.2004</b> | <b>31.12.2005</b> |
|--------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| Saat Ücretli             | 3.612             | 3.995             | 4.945             | 5.103             |
| Maaşlı Personel          | 580               | 625               | 637               | 713               |
| <b>TOPLAM</b>            | <b>4.192</b>      | <b>4.620</b>      | <b>5.582</b>      | <b>5.816</b>      |

**Tablo 5.6 : Yıllar İtibariyle Personel Ortalama Yaşı**

|                           | <b>01.01.-<br/>31.12.2002</b> | <b>01.01.-<br/>31.12.2003</b> | <b>01.01.-<br/>31.12.2004</b> | <b>01.01.-<br/>31.12.2005</b> |
|---------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| Personel<br>Ortalama Yaşı | 26                            | 26                            | 28                            | 27                            |

XYZ A.Ş.'ye ait organizasyon şeması aşağıda yer almaktadır :



**Şekil 5.1 : Organizasyon Şeması**

#### 5.4 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi

31.12.2005 tarihi itibarıyla XYZ A.Ş.'ye uygulanan iç kontrol testleri ve örnek formlar aşağıda yer almaktadır:

- 55 KRTY (00595287) kodlu seçilen ürün için birim fiyat testi yapılmıştır:

|                | Üretim |             |         | Satış  |             |         | Stok   |             |         |
|----------------|--------|-------------|---------|--------|-------------|---------|--------|-------------|---------|
|                | Miktar | Birim Fiyat | Tutar   | Miktar | Birim Fiyat | Tutar   | Miktar | Birim Fiyat | Tutar   |
| <b>Ocak</b>    | 1.215  | 89          | 108.135 | 1.229  | 91          | 111.839 | --     | --          | --      |
| <b>Şubat</b>   | 1.386  | 83          | 115.038 | --     | --          | --      | --     | --          | --      |
| <b>Mart</b>    | 39     | 97          | 3.783   | 1.482  | 86          | 127.452 | --     | --          | --      |
| <b>Nisan</b>   | 911    | 87          | 79.257  | --     | --          | --      | 901    | 73          | 65.773  |
| <b>Mayıs</b>   | 69     | 89          | 6.141   | 1.100  | 88          | 96.800  | --     | --          | --      |
| <b>Haziran</b> | 1.028  | 74          | 76.072  | --     | --          | --      | 982    | 83          | 81.506  |
| <b>Temmuz</b>  | --     | --          | --      | 1.300  | 70          | 91.000  | --     | --          | --      |
| <b>Ağustos</b> | 1.200  | 73          | 87.600  | 492    | 82          | 40.344  | 333    | 79          | 26.307  |
| <b>Eylül</b>   | 1.401  | 80          | 112.080 | 439    | 77          | 33.803  | 1.599  | 78          | 124.722 |
| <b>Ekim</b>    | --     | --          | --      | 1.316  | 72          | 94.752  | 78     | 69          | 5.382   |
| <b>Kasım</b>   | 3.482  | 72          | 250.704 | 1.421  | 74          | 105.154 | 2.012  | 71          | 142.852 |
| <b>Aralık</b>  | 8      | 90          | 720     | 2.044  | 72          | 147.168 | 4      | 78          | 312     |

**Tablo 5.7 :** İç Kontrol Testlerinden Birim-Fiyat Testi

➤ Örnekleme yoluyla seçilen personelin bordroları temin edilip, tutarlar test edilmiştir:

**Tablo 5.8 : İç Kontrol Testlerinden Personel Bordro Testi**

| SSK Numarası  | Personel Adı | Mavi/Beyaz Yaka | İç Kontrol Testleri |   |   |   |   |   |   |   |
|---------------|--------------|-----------------|---------------------|---|---|---|---|---|---|---|
|               |              |                 | Z                   | N | P | F | B | K | I | Y |
| 4501200204589 | XXXXX XXXXX  | Mavi            | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501199904823 | YYYYY YYYYY  | Mavi            | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501200405647 | ZZZZZ ZZZZZ  | Mavi            | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 3401199422112 | TTTTT TTTTT  | Mavi            | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501200420299 | NNNN NNNN    | Mavi            | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501013881337 | MMMM MMMM    | Beyaz           | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501013137155 | RRRRR RRRRR  | Beyaz           | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 3501009933398 | DDDDD DDDD   | Beyaz           | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501014465194 | CCCCC CCCCC  | Beyaz           | +                   | + | - | + | + | + | + | - |
| 4501014468271 | SSSSS SSSSS  | Beyaz           | +                   | + | - | + | + | + | + | - |

**Z:** Zaman kayıtları saat kayıtları ile kontrol edilmiştir.

**N:** Ödeme banka kayıtlarıyla kontrol edilmiştir.

**P:** Bankaya gönderilen ödeme talimatları ile banka aracılığıyla ödendiğinden personelden imza alınmamaktadır.

**F:** Fazla mesailer onaylanmış, fazla mesai çizelgeleri kontrol edilmiştir.

**B:** Bordroların genel bordro toplamına dahil edildiği görülmüştür.

**K:** Yasal kesintiler doğru oranlardan hesaplanmıştır.

**I:** Bordrolar aritmetik olarak doğru hesaplanmıştır.

**Y:** Yan ödemelerin yetkililer tarafından onaylandığı görülememiştir.

- 2005 yılı tüm ayları için, personel sayıları mavi ve beyaz yaka ayrımlı olarak temin edilip, dönemler itibariyle karşılaştırılmıştır:

**Tablo 5.9 : Personel Sayıları**

|                | <b>31.12.2005</b> |                   |               | <b>31.12.2004</b> |                   |               |
|----------------|-------------------|-------------------|---------------|-------------------|-------------------|---------------|
|                | <b>Mavi Yaka</b>  | <b>Beyaz Yaka</b> | <b>Toplam</b> | <b>Mavi Yaka</b>  | <b>Beyaz Yaka</b> | <b>Toplam</b> |
| <b>Ocak</b>    | 4.923             | 621               | 5.544         | 3.613             | 572               | 4.185         |
| <b>Şubat</b>   | 4.872             | 690               | 5.562         | 3.653             | 567               | 4.220         |
| <b>Mart</b>    | 4.721             | 674               | 5.395         | 3.743             | 549               | 4.292         |
| <b>Nisan</b>   | 4.829             | 683               | 5.512         | 3.813             | 563               | 4.376         |
| <b>Mayıs</b>   | 4.736             | 679               | 5.415         | 3.892             | 581               | 4.473         |
| <b>Haziran</b> | 4.697             | 682               | 5.379         | 4.047             | 592               | 4.639         |
| <b>Temmuz</b>  | 4.632             | 726               | 5.358         | 4.022             | 593               | 4.615         |
| <b>Ağustos</b> | 4.599             | 745               | 5.344         | 4.128             | 605               | 4.733         |
| <b>Eylül</b>   | 4.795             | 767               | 5.562         | 4.463             | 613               | 5.076         |
| <b>Ekim</b>    | 5.042             | 739               | 5.781         | 4.701             | 614               | 5.315         |
| <b>Kasım</b>   | 5.020             | 741               | 5.761         | 4.785             | 613               | 5.398         |
| <b>Aralık</b>  | 5.036             | 746               | 5.782         | 4.842             | 642               | 5.484         |

Personel sayıları yıl bazında analiz edildiğinde, mavi ve beyaz yaka çalışan sayılarında %18’lik bir artışın söz konusu olduğu görülmektedir. Bu durum şirketin kapasite artırımına giderek High – End fabrikasını devreye sokması ile oluşan eleman ihtiyacı ile açıklanabilir.

- 31.12.2005 dönemi itibariyle Ekim, Kasım ve Aralık aylarından seçilen 2 ürüne ait mahsup, fatura, sevk irsaliyesi ve ambar giriş fişleri incelenmiştir:

**Tablo 5.10 : İç Kontrol Test Örneği**

| MALZEME<br>CİNSİ | AMBAR GİRİŞ FİŞİ |          |        | SEVK<br>IRSALİYESİ |          | FATURA |          |       |        |         |            |         |           | MAHSUP  |          | İÇ KONTROL TESTLERİ |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
|------------------|------------------|----------|--------|--------------------|----------|--------|----------|-------|--------|---------|------------|---------|-----------|---------|----------|---------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
|                  | No               | Tarih    | Miktar | No                 | Tarih    | No     | Tarih    | Firma | Miktar | Birim   | Fiyat      | Tutar   | KDV       | Fatura  | No       | Tarih               | M | A | I | K | F | S | L | H | Z |
|                  |                  |          |        |                    |          |        |          | Adı   |        |         |            |         |           | Toplamı |          |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |
| FGT              | 09               | 01.10.05 | 3.400  | 035                | 01.10.05 | L78    | 27.09.05 | GGG   | 3.400  | 473,83  | 1.611.022  | 289.984 | 1.901.006 | 12      | 09.10.05 | +                   | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| HKC              | 17               | 25.10.05 | 17.280 | 067                | 25.10.05 | N98    | 21.10.05 | BBB   | 17.280 | 70,27   | 1.214.350  | 218.583 | 1.432.933 | 26      | 27.10.05 | +                   | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| VRS              | 45               | 13.11.05 | 1.496  | 089                | 13.11.05 | G67    | 01.11.05 | NNN   | 1.496  | 509,66  | 762.455,00 | 137.242 | 899.697   | 47      | 15.11.05 | +                   | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| MPA              | 28               | 29.11.05 | 9.704  | 097                | 29.11.05 | R59    | 15.11.05 | SSS   | 9.704  | 71,98   | 698.469    | 125.724 | 824.193   | 89      | 29.11.05 | +                   | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| XOS              | 03               | 07.12.05 | 6.720  | 111                | 07.12.05 | S21    | 02.12.05 | WWW   | 6.720  | 188,09  | 1.263.991  | 227.518 | 1.491.509 | 97      | 10.12.05 | +                   | + | + | + | + | + | + | + | + | + |
| DLZ              | 76               | 17.12.05 | 775    | 148                | 17.12.05 | T98    | 13.12.05 | ZZZ   | 775    | 1152,78 | 893.406    | 160.813 | 1.054.219 | 99      | 17.12.05 | +                   | + | + | + | + | + | + | + | + | + |

**M:** Sevk fişleri üzerindeki malın cinsi ve miktarı faturalanan malın cinsi ve miktarı ile mutabıktır.

**A:** Teslim alınan miktar, ambar stok kayıtlarına doğru olarak kaydedilmiştir.

**I:** Faturalar aritmetik olarak kontrol edilmiştir, doğrudur.

**K:** Faturalar üzerindeki KDV oran ve tutarı doğrudur.

**F:** Faturalar VUK şartlarına uygundur.

**S:** Fatura tutarı stok hesabına doğru ve tam olarak intikal ettirilmiştir.

**L:** Faturadaki KDV toplam tutarı, KDV hesabına doğru ve tam olarak intikal ettirilmiştir.

**H:** Fatura toplamı, satıcılar hesabına doğru ve tam olarak intikal ettirilmiştir.

**Z:** Muhasebe fişi, muhasebe yetkilisi tarafından doğruluk kontrolü yapılarak imzalanmıştır.

XYZ A.Ş.' in iç kontrol departmanı, denetim komitesine bağlı olarak çalışmakta ve raporlama yapmaktadır. Şirketin iç denetim departmanında 4 kişi çalışmakta olup kişiler hakkındaki bilgiler aşağıda özetlenmiştir:

**Tablo 5.11 : İç Denetçilerin Eğitim Düzeyleri**

| İsim         | Unvanı                                                 | Eğitim Düzeyleri                    | XYZ A.Ş.'deki Deneyimleri |
|--------------|--------------------------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| ASAF DEMİR   | Müdür<br>Serbest Muhasebeci Mali<br>Müşavir            | Marmara<br>Üniversitesi<br>İşletme  | 8 YIL                     |
| EYLÜL TEKİN  | Müdür Yardımcısı<br>Serbest Muhasebeci Mali<br>Müşavir | İstanbul<br>Üniversitesi<br>İktisat | 5 YIL                     |
| DENİZ ÖZTÜRK | Asistan                                                | Uludağ Üniversitesi<br>İşletme      | 1 YIL                     |
| İNCİ SAYIN   | Asistan                                                | Marmara<br>Üniversitesi<br>İktisat  | 1 YIL                     |

İç denetim departmanı X Grubu bünyesinde çalışmakta ve 8'den fazla şirketin iç denetim faaliyetini sürdürmektedir. Departman her çalışma yılı öncesi yıllık programını belirlemekte ve ziyaret edilecek grup şirketinde kontrol edeceği alanları belirlemektedir.

İç kontrol departmanının sayıca az olmasından ve kontrol edilecek şirketlerin fazla olmasından dolayı hataların tespit edilmesi uzun sürmektedir. Departman yapılan işleri, denetim programları çerçevesinde dosyalamakta ve çalışmalarını denetim dosyalarına aktararak, denetim sonuçlarını yönetim kuruluna raporlamaktadır.

Kontrol edilen şirket içinde bulunan hata, yanlış veya eksiklikler denetim esnasında düzeltilmekte ve üst yönetime rapor edilmemektedir. Tespit edilen yolsuzluk, suiistimal konuları yönetim kuruluna rapor edilmektedir.

## 5.5 Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi

XYZ A.Ş.'in bilanço ve gelir tablosu kalemleri için tespit edilen önemlilik düzeyleri aşağıda yer almaktadır:

**Tablo 5.12 : Önemlilik Düzeyleri**

|                    | <b>TUTAR</b> | <b>ORAN</b>  |              | <b>TUTAR (YTL)</b> |            |
|--------------------|--------------|--------------|--------------|--------------------|------------|
|                    | <b>(YTL)</b> | <b>MIN %</b> | <b>MAX %</b> | <b>MIN</b>         | <b>MAX</b> |
| <b>GELİR</b>       | 83.000.000   | 0.5          | 2            | 415.000            | 1.660.000  |
| <b>GİDER</b>       | 78.000.000   | 0.5          | 2            | 390.000            | 1.560.000  |
| <b>VARLIKLAR</b>   | 52.000.000   | 1            | 2            | 520.000            | 1.040.000  |
| <b>ÖZKAYNAKLAR</b> | 16.000.000   | 3            | 7            | 480.000            | 1.120.000  |

Dikkat edilmesi gereken husus, gelir kaleminden öz kaynak kalemine doğru tutarsal anlamda bir azalış söz konusu iken, önemlilik düzeyleri belirlenirken oluşturulan yüzdesel marjlarda artış gerçekleşmesidir. Denetçi burada hesapların göreceli ağırlıklarını baz alarak dağılım yapmıştır. Bir sonraki aşama ise denetçinin maksimum önemlilik düzeyini mi yoksa minimum önemlilik düzeyini mi seçeceğidir. Bu noktada denetçi mesleki bilgi ve birikimi doğrultusunda karar verecektir. XYZ A.Ş. bağımsız denetim kuruluşunun ilk denetimi değildir. Şirketin halka açık olması sebebiyle yılda 4 kez raporu çıkmakta ara dönem denetimleri yapılmaktadır. Dolayısıyla denetçi şirketi tanımaktadır. Bu sebeplerden dolayı gelirin %2'sini oluşturan tutar, materyal olarak hesaplanmıştır. 1.660.000 YTL tutarının altında yer alan kalemler, önemlilik düzeyinin altında kalacağından ek çalışma yapılmayacak ve incelenmeyecektir. 1.660.000 YTL'nin üzerinde yer alan kalemlerde ise tespit edilecek tüm düzeltme kayıtları, bağımsız denetçiler tarafından mali tablolara yansıtılacaktır.

## 5.6 Risk Düzeyinin Belirlenmesi

- XYZ A.Ş.'ne ait Doğal Risk Faktörleri ve düzeyleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo 5.13 : Doğal Risk Düzeyleri**

| <b>DOĞAL RİSK GÖSTERGELERİ</b>                                                                  | <b>DOĞAL RİSK DÜZEYLERİ</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| <b>EKONOMİK GÖSTERGELER</b>                                                                     |                             |
| Faiz oranının dalgalanmasına karşı olan duyarlılık                                              | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Kırılgan ekonomik ortam(enflasyon, işsizlik, istikrarsız ekonomik şartlar)                      | <b>DÜŞÜK</b>                |
| <b>ENDÜSTRİYEL GÖSTERGELER</b>                                                                  |                             |
| Azalan kar marjı ile birlikte oluşan rekabet derecesi                                           | <b>ORTA</b>                 |
| <b>DIŞSAL GÖSTERGELER</b>                                                                       |                             |
| Ana sözleşme, lisans ve patentlerdeki kayıplara karşı olan hassasiyet                           | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Pazarlama, ürün, servis, müşteri ve tedarikçiler üzerine odaklanma                              | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Müşteriler, tedarikçiler ve emek faktörü ile ilgili olumsuz ilişkiler                           | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Kurumun varlıkları, faaliyetleri ve karlılığını tehdit eden dış kaynaklı olaylar ve faaliyetler | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Kurumu tehdit eden çevresel faktörler                                                           | <b>DÜŞÜK</b>                |
| <b>YÖNETİM GÖSTERGELERİ</b>                                                                     |                             |
| Çalışanlarla olumsuz ilişkiler                                                                  | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Şube ve bölümler üzerindeki denetim eksikliği                                                   | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Üst yönetimdeki çalışan devir hızı yüksekliği                                                   | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Değerler ve amaçların açık ve yeterli bir şekilde ifade edilmesinde yönetimin başarısızlığı     | <b>DÜŞÜK</b>                |
| Kısa, orta ve uzun vadeli faaliyetlerde yönetimin etkisizliği                                   | <b>DÜŞÜK</b>                |

|                                                                            |              |
|----------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Vasıfsız ve deneyimsiz muhasebe personeli                                  | <b>DÜŞÜK</b> |
| Şirketin aldığı kredilerde yer alan kişisel teminatlar                     | <b>ORTA</b>  |
| İşletmedeki kişisel zenginlikler üzerine odaklanma                         | <b>ORTA</b>  |
| Muhasebe personelinin devir hızının yüksekliği                             | <b>DÜŞÜK</b> |
| Performans hedeflerinin gerçekleştirilmesi için yönetimin baskı uygulaması | <b>ORTA</b>  |
| <b>HİLE GÖSTERGELERİ</b>                                                   |              |
| Önemli ve/veya karmaşık ilişkili kuruluş işlemleri                         | <b>ORTA</b>  |
| Analistlerin ve kredi verenlerin beklentilerini karşılama baskısı          | <b>ORTA</b>  |
| Ek kredi ve öz sermaye finansmanını elde etme baskısı                      | <b>DÜŞÜK</b> |
| Öznel yargılara ve tahminlere dayanan önemli hesaplar                      | <b>DÜŞÜK</b> |
| Denetim işlemlerinin ve kayıtlarının zorluğu                               | <b>DÜŞÜK</b> |
| <b>İDARİ GÖSTERGELER</b>                                                   |              |
| Yönetim eksikliği                                                          | <b>DÜŞÜK</b> |
| Yönetimin yeterince bağımsız olmaması                                      | <b>DÜŞÜK</b> |
| Yönetim tarafından verilen bilginin yetersiz ve zamansız olması            | <b>DÜŞÜK</b> |
| İç denetim fonksiyonlarının etkisiz ve yetersiz olması                     | <b>DÜŞÜK</b> |
| <b>FAALİYET GÖSTERGELERİ</b>                                               |              |
| Amortismanına tabi mal veya hizmetler                                      | <b>ORTA</b>  |
| Nakit ile gerçekleştirilen işlemler                                        | <b>DÜŞÜK</b> |
| Likit faaliyetlere yönelik planlar                                         | <b>DÜŞÜK</b> |

| <b>FİNANSAL GÖSTERGELER</b>                              |              |
|----------------------------------------------------------|--------------|
| Tek bir finansman kaynağına bağlı şirketler              | <b>DÜŞÜK</b> |
| Yabancı para riskine bağlılık                            | <b>ORTA</b>  |
| İstisnaen görülen yada hiç görülmeyen kredi politikaları | <b>DÜŞÜK</b> |

- XYZ A.Ş.'in hesap kalemleri bazında tespit edilen doğal risk düzeyleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo 5.14 : Hesap Kalemleri Bazında Doğal Risk Düzeyleri**

| <b>HESAP KALEMLERİ</b>                                                                                                       | <b>DOĞAL RİSK DÜZEYİ</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
|                                                                                                                              |                          |
| <b><u>SATIN ALMA VE STOK</u></b>                                                                                             |                          |
| <b>Dönemsellik – Değerleme</b>                                                                                               |                          |
| Geçmiş yıllarda yapılan denetimlerde yer alan önemli düzeltme kayıtları ve karşılaşılan güçlükler ile elde edilen deneyimler | <b>Düşük</b>             |
| Açıklanamayan analitik ilişkiler ve olumsuz eğilimler                                                                        | <b>Düşük</b>             |
| <b><u>ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR</u></b>                                                                                  |                          |
| <b>Değerleme</b>                                                                                                             |                          |
| Geçmiş yıllarda yapılan denetimlerde yer alan önemli düzeltme kayıtları ve karşılaşılan güçlükler ile elde edilen deneyimler | <b>Düşük</b>             |
| Açıklanamayan analitik ilişkiler ve olumsuz eğilimler                                                                        | <b>Düşük</b>             |
| <b><u>FAALİYET GİDERLERİ</u></b>                                                                                             |                          |
| <b>Dönemsellik</b>                                                                                                           |                          |
| Geçmiş yıllarda yapılan denetimlerde yer alan önemli düzeltme kayıtları ve karşılaşılan güçlükler ile elde edilen deneyimler | <b>Düşük</b>             |
| Açıklanamayan analitik ilişkiler ve olumsuz eğilimler                                                                        | <b>Düşük</b>             |

|                                                                                                                              |              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b><u>KREDİLER</u></b>                                                                                                       |              |
| <b>Dönemsellik</b>                                                                                                           |              |
| Geçmiş yıllarda yapılan denetimlerde yer alan önemli düzeltme kayıtları ve karşılaşılan güçlükler ile elde edilen deneyimler | <b>Düşük</b> |
| Açıklanamayan analitik ilişkiler ve olumsuz eğilimler                                                                        | <b>Düşük</b> |
| <b><u>MADDİ DURAN VARLIKLAR</u></b>                                                                                          |              |
| <b>Değerleme</b>                                                                                                             |              |
| Geçmiş yıllarda yapılan denetimlerde yer alan önemli düzeltme kayıtları ve karşılaşılan güçlükler ile elde edilen deneyimler | <b>Düşük</b> |
| Açıklanamayan analitik ilişkiler ve olumsuz eğilimler                                                                        | <b>Düşük</b> |
| <b><u>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</u></b>                                                                                  |              |
| <b>Değerleme</b>                                                                                                             |              |
| Geçmiş yıllarda yapılan denetimlerde yer alan önemli düzeltme kayıtları ve karşılaşılan güçlükler ile elde edilen deneyimler | <b>Düşük</b> |
| Açıklanamayan analitik ilişkiler ve olumsuz eğilimler                                                                        | <b>Düşük</b> |

- XYZ A.Ş.'in Risk Değerleme Tablosu aşağıda yer almaktadır:

**Tablo 5.15 : Risk Değerleme Tablosu**

|                                  | <b>KONTROL<br/>RİSKİ</b> | <b>DOĞAL RİSK</b> | <b>ORTAYA<br/>ÇIKARMA RİSKİ</b> |
|----------------------------------|--------------------------|-------------------|---------------------------------|
| SATIN ALMA VE STOK               | ORTA                     | DÜŞÜK             | ORTA                            |
| ÇALIŞANLARA SAĞLANAN<br>FAYDALAR | ORTA                     | DÜŞÜK             | ORTA                            |
| FAALİYET GİDERLERİ               | ORTA                     | DÜŞÜK             | ORTA                            |
| KREDİLER                         | ORTA                     | DÜŞÜK             | ORTA                            |
| MADDİ DURAN VARLIKLAR            | ORTA                     | DÜŞÜK             | ORTA                            |
| MADDİ OLMAYAN DURAN<br>VARLIKLAR | ORTA                     | DÜŞÜK             | ORTA                            |

XYZ A.Ş.'in bilanço ve gelir tablosu kalemlerine bakıldığında, doğal risk düzeyi düşük, buna bağlı olarak kontrol riski ve ortaya çıkarma riski ise orta düzey olarak tespit edilmiştir. Bu bilgiler ışığında, XYZ A.Ş.'in Kabul Edilebilir Denetim Riski yüksek hesaplanacaktır. Denetçi açısından bakıldığında ise, toplanacak kanıt sayısı orta düzeyde kalacak, denetçinin zaman planlaması yaparken toplayacağı kanıt sayısını da göz önünde bulundurması gerekecektir.

## **5.7 Denetim Programı**

18.01.2006 tarihinde, Şirket'in İstanbul ofisinde 31.12.2005 tarihli denetimini başlatmak için Şirket tarafından görevlendirilmiş personel ve denetim personelinin Asaf Demir ile toplanılmıştır. Toplantı, Şirket'in Muhasebe Müdürü Haşmet Kara ile Bağımsız Denetim Şirketinden Kadir Çiçek ve Süreyya Balkan arasında gerçekleşmiştir.

Görüşülen hususlar aşağıda özetlenmiştir:

- 1.** Ön denetim için Şirket tarafından hazırlanması gereken bilgilerin listesi sunulmuş, 31.01.2006 tarihine kadar hazırlanması arz edilmiştir.
- 2.** Denetimin 20.02.2006 tarihinde başlanması ve 28.02.2006 tarihinde tamamlanması için hazırlanması gereken diğer çalışmalar ve dokümler görüşülmüştür.
- 3.** Şirket'in cari yıl içindeki durumu (performansı) ve bu dönem içinde şirket'in operasyonlarında herhangi bir değişiklik olup olmadığı görüşülmüştür.
- 4.** Önceki denetim dönemlerinde belirlenen kritik alanlarda bir değişiklik bulunup bulunmadığı görüşülmüştür.
- 5.** Toplantı sonunda önceki dönem denetim personelinin cari dönem denetimine yeterliliği görüşülmüştür.

### **5.7.1 Denetim Süresinin ve Denetim Ekibinin Oluşturulması**

Şirket'in fabrikasında yapılacak saha denetim çalışması 20.02.2006 tarihinde başlayacak ve 28.02.2006 tarihinde tamamlanacaktır. Dosya 02.03.2006 tarihinde kıdemli denetçi tarafından gözden geçirilerek en geç 04.03.2006 tarihinde sorumlu ortak baş denetçiye sunulacaktır. Hazırlanan denetim dosyasının kontrolünden sorumlu kişi, kıdemli denetçi Süreyya Balkan, Şirket'in mali tabloları ve dosyanın hazırlanmasından sorumlu kişiler ise Şevket Sevim ile yardımcıları Neva Yılmaz ve Derin İçli'dir.

Şirket'in bağımsız denetiminin, denetim ekibi ve denetim süresi aşağıda belirtilen kişiler tarafından sürdürülmesi ve öngörülen saatlerde tamamlanması hesaplanmıştır:

**Tablo 5.16 : Denetim Ekibi ve Planlanan Süre**

| Unvan                     | İsim           | Planlanan Süre (Saat) |
|---------------------------|----------------|-----------------------|
| Sorumlu Ortak Baş Denetçi | Kadir Çiçek    | 8                     |
| Kıdemli Denetçi           | Süreyya Balkan | 9                     |
| Denetçi                   | Şevket Sevim   | 22                    |
| Denetçi Yardımcısı        | Neva Yılmaz    | 84                    |
| Denetçi Yardımcısı        | Derin İçli     | 77                    |
| <b>Toplam Süre</b>        |                | <b>200</b>            |

Denetim çalışması yukarıda belirtilen denetim personeli tarafından gerçekleştirilecektir. Başka kişi veya kuruluşlar bu çalışmada bulunmamaktadır.

### 5.7.2 Denetim Çalışmalarının Bölümlenmesi

Aşağıdaki tabloda, ana hesap kalemleri bazında bölümlere ayrılan denetim çalışmasında yer alacak denetim ekibi, planlanan süre ile denetim başlangıç ve bitiş tarihleri yer almaktadır:

**Tablo 5.17 :** Hesap Kalemleri Bazında Görevli Denetçiler ve Planlanan Süreler

| Ana Hesap Kalemleri          | Yetkili Kişi   | Planlanan Süre (Saat) | Denetim Başlangıç Tarihi | Denetim Bitiş Tarihi |
|------------------------------|----------------|-----------------------|--------------------------|----------------------|
| Gelir                        | Neva Yılmaz    | 19                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Stoklar                      | Derin İçli     | 25                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Satışların Maliyeti          | Derin İçli     | 10                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Personel Ücretleri           | Neva Yılmaz    | 11                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Faaliyet Giderleri           | Derin İçli     | 14                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Kasa ve Bankalar             | Derin İçli     | 13                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Krediler                     | Neva Yılmaz    | 13                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Finansal Araçlar             | Derin İçli     | 5                     | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Vergi                        | Neva Yılmaz    | 10                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Sabit Kıymetler              | Neva Yılmaz    | 16                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Yatırımlar                   | Neva Yılmaz    | 15                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Sermaye                      | Derin İçli     | 10                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Mali Tablolar                | Şevket Sevim   | 15                    | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Denetimin Planlanması        | Kadir Çiçek    | 8                     | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Denetimin Tamamlanması       | Şevket Sevim   | 7                     | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| Denetimin Raporlanması       | Süreyya Balkan | 9                     | 20.02.2006               | 28.02.2006           |
| <b>Toplam Denetim Süresi</b> |                | <b>200</b>            |                          |                      |

### **5.7.3 Denetim Programının Düzenlenmesi**

#### **5.7.3.1 Muhasebe İşlemlerini Test Etme Denetim Programı**

XYZ A.Ş.'ın 31.12.2005 denetimi için uygulanması gerekli olan denetim teknikleri aşağıda sıralanmıştır:

- Doğrulama
- Belgelerin incelenmesi
- Yeniden hesaplama
- Gözlem
- Derinlemesine araştırma
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma
- Analitik inceleme teknikleri

Bağımsız denetim şirketinden Neva Yılmaz ve Şevket Sevim, XYZ A.Ş.'ın 29.12.2005 tarihinde yapılacak olan stok sayımına gözlem tekniğini kullanarak katılacaklardır. İlgili dönem denetimi için şirketin, alıcılar ve satıcılar hesabının %80'ini oluşturan bakiyelere ait cari hesaplara gönderilecek olan doğrulama formatları XYZ A.Ş.'ın muhasebe şefine gönderilmiştir.

Doğrulama formatına ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır:

.....  
.....

Sayın İlgili,

Denetçi firmamız ..... SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.  
tarafından hesaplarımızın olağan denetimi yapılmaktadır.

Bu denetim gereği olarak 31.12.2005 tarihi itibarıyla şirketimize ait bakiyelerin  
ekteki forma doldurularak en geç iki gün içinde ... .. numaralı denetim  
firması faks numarasına ve aslının posta servisi ile doğrudan doğruya denetçi  
firma adresine gönderilmesini rica ederiz, işbirliğiniz için teşekkürlerimizi  
sunarız.

Saygılarımızla,

..... SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Adres:

Tel :

Faks:

**Şekil 5.2 : Doğrulama Örneği**

Tarih : ...../...../.....

..... SERBEST MUHASEBECİLİK MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Adres:

Tel :

Faks:

Sayın İlgili,

31.12.2005 tarihi itibarıyla .....'den  
..... TL alacağımızla/borcumuzla mutabıkız.

(Mutabık değilseniz size göre olması gereken bakiyeyi ve sizce biliniyorsa farkın sebeplerini lütfen aşağıda veya ayrı bir sayfada belirtiniz).

Saygılarımızla,

(Firma Adı / Kaşe / İmza)

**Şekil 5.3 : Doğrulama Örneği**

### 5.7.3.2 Analitik İnceleme Prosedürleri Denetim Programı

XYZ A.Ş.'ye ait satış ve maliyet analizi, analitik inceleme prosedürleri kullanılarak 3 yıl karşılaştırmalı olarak hesaplanmıştır. Şirketin gelirlerinin önemli bir kısmı yabancı para cinsinden olup satış ve maliyet dağılımı aşağıdaki gibidir:

**Tablo 5.18 :** Satış ve Maliyetlerin YTL ve Yabancı Para Olarak Yüzdesel Ayrımı

|                   | 2003 |        |     | 2004 |        |     | 2005 |        |     |
|-------------------|------|--------|-----|------|--------|-----|------|--------|-----|
|                   | Euro | ABD \$ | YTL | Euro | ABD \$ | YTL | Euro | ABD \$ | YTL |
|                   |      | %      |     |      | %      |     |      | %      |     |
| <b>Satışlar</b>   | 83   | 9      | 8   | 66   | 26     | 8   | 50   | 36     | 14  |
| <b>Maliyetler</b> | 64   | 26     | 10  | 45   | 43     | 12  | 34   | 62     | 4   |

Analitik inceleme prosedürleri yardımıyla, XYZ A.Ş.'in 2004 yılında toplam satışlarının %20 artışla 2,8 milyar YTL'den 3,3 milyar YTL'ye ulaştığı tespit edilmiş, yurt dışı pazara yönelik satışların toplam satışlar içindeki payında %80'in üzerinde olduğu kaydedilmiştir.

Şirketin gelirlerine ilişkin rasyo analizi yapılmış ve 2004 yılı ile karşılaştırılmıştır.

**Tablo 5.19 :** Rasyo Analizi

|                                                  | 31.12.2005 | 31.12.2004 |
|--------------------------------------------------|------------|------------|
| <b>Ticari Alacaklar/Hazır Değerler</b>           | %46        | %34        |
| <b>Ticari Alacaklar/Toplam Varlıklar</b>         | %39        | %28        |
| <b>Ticari Alacaklar/Net Değer (Öz kaynaklar)</b> | %133       | %88        |
| <b>Ticari Alacaklar/Satışlar</b>                 | %50        | %31        |
| <b>(Ticari Alacaklar X 365)/Satışlar</b>         | 184 gün    | 114 gün    |

Yapılan analiz sonucu, ticari alacakların, toplam varlıklar ve hazır değerler içerisindeki payını arttırdığı görülmüştür. Grup firmalarından olan alacaklar ticari alacakların toplam varlıklar içerisindeki payının artışına neden olmaktadır. Ticari alacakların, şirketin öz kaynaklarının üzerinde seyrettiği görülmektedir. Ayrıca, ticari alacakların tahsil süresinin uzadığı görülmüş, bu durumun grup firmalardan olan alacaklardan kaynaklandığı tespit edilmiştir.

### 5.7.3.3 Hesap Bakiyelerinin Test Edilmesi Denetim Programı

XYZ A.Ş.'in 31.12.2005 dönemine ait ana hesap bakiyelerinin önemlilik ve risk düzeyleri (doğal risk, kontrol riski, ortaya çıkarma riski ve kabul edilebilir denetim riski) ile toplanacak kanıt sayısı arasındaki ilişkileri içeren tablo aşağıda yer almaktadır:

**Tablo 5.20 :** Önemlilik Düzeyi, Risk Unsurları ve Kanıt Sayısı Arasındaki İlişki

|                                                  | ÖNEMLİLİK<br>DÜZEYİ | DOĞAL<br>RİSK | KONTROL<br>RİSKİ | ORTAYA<br>ÇIKARMA<br>RİSKİ | KABUL<br>EDİLEBİLİR<br>DENETİM<br>RİSKİ | KANIT<br>SAYISI |
|--------------------------------------------------|---------------------|---------------|------------------|----------------------------|-----------------------------------------|-----------------|
| <b>Satın Alma<br/>ve Stok</b>                    | YÜKSEK              | DÜŞÜK         | ORTA             | ORTA                       | YÜKSEK                                  | ORTA            |
| <b>Çalışanlara<br/>Sağlanan<br/>Faydalar</b>     | YÜKSEK              | DÜŞÜK         | ORTA             | ORTA                       | YÜKSEK                                  | ORTA            |
| <b>Faaliyet<br/>Giderleri</b>                    | YÜKSEK              | DÜŞÜK         | ORTA             | ORTA                       | YÜKSEK                                  | ORTA            |
| <b>Krediler</b>                                  | YÜKSEK              | DÜŞÜK         | ORTA             | ORTA                       | YÜKSEK                                  | ORTA            |
| <b>Maddi Duran<br/>Varlıklar</b>                 | YÜKSEK              | DÜŞÜK         | ORTA             | ORTA                       | YÜKSEK                                  | ORTA            |
| <b>Maddi<br/>Olmayan<br/>Duran<br/>Varlıklar</b> | YÜKSEK              | DÜŞÜK         | ORTA             | ORTA                       | YÜKSEK                                  | ORTA            |

## 6. SONUÇ

İçerisinde bulunduğumuz ekonomik ve sosyal koşullar dikkate alındığında, denetimde planlama kavramının, öncelikle denetçiler için son derece önemlilik arz ettiğini görmekteyiz. Günümüz bağımsız denetim anlayışına bakıldığında, planlamanın denetim süreci içerisindeki en etkin rollerden birini üstlendiği aşikârdır. 1990'lı yılların başından itibaren öne çıkan bu rol, denetim sürecinde yer alan saha çalışmalarında harcanan zamanı azaltmakta, denetçilerin saha çalışmalarındaki iş yükünü hafifletmektedir. İyi bir planlama sayesinde maliyet ve risk optimum düzeyde tutulmaktadır.

Denetim planı hazırlanırken denetçi, yeterli ve en uygun maliyetli denetim kanıtlarını toplamak ister. Denetçinin bu kanıtları toplayabilmesi için denetimin planlanma aşamalarını eksiksiz yerine getirmesi gerekmektedir. Bu aşamalardan ilki müşteri işletme ve faaliyeti hakkında bilgi edinmektir. Denetçi, işletmenin örgüt yapısının yanı sıra genel ekonomik durum ve sektörün durumu ile ilgili de araştırmalar yapar. İkinci aşama, işletmenin iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi sürecidir. Bu aşamada iç kontrol testleri uygulanarak, müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönleri tespit edilir. Bir sonraki aşama önemlilik ve risk düzeylerinin belirlenmesidir. Bu aşamalarda müşteri işletmenin önemlilik ve risk düzeyleri belirlenerek, denetçinin toplaması gereken kanıt sayısı tespit edilir. Son aşama ise denetim programının hazırlanmasıdır. Denetim süresi ve zaman planlaması, çalışmaların bölümlenmesi ve denetim ekibinin oluşturulması ve koordinasyonu denetim programının aşamalarını oluşturmaktadır.

Çalışmanın uygulama aşamasında, denetimin planlanma süreci içerisinde yer alan unsurlar ayrıntılı bir şekilde irdelenmiştir. Söz konusu uygulamada ele alınan şirket örneği ile denetimin planlanma safhası açıklanmaya çalışılmıştır.

## KAYNAKÇA

Aktuğlu, M.Ali, **"Denetleme ve Revizyon"**, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996.

Arens A., Loebbecke, J., **"Auditing an Integrated Approach"**, Prentice Hall, 2000.

Arens, A.Alvin, Elder, Randal J., Beasley, Mark S., **"Auditing and Assurance Services An Integrated Approach"**, 10.Edition, Prentice Hall, 2005.

Ataman, Ümit, Hacıüstemoğlu, Rüstem, Bozkurt, Nejat, **"Muhasebe Denetimi Uygulamaları"**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.

Başpınar, Ahmet, **"Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış"**, Maliye Dergisi.

[www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyedevedunyada.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/md148/turkiyedevedunyada.pdf) (17.09.2005)

Boynton, William.C, Kell, Walter G., **"Modern Auditing"**, Sixth Edition, John Wiley&Sons, Canada, 1996.

Bozkurt, Nejat, **"Muhasebe Denetimi"**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2000.

Carmichael, Douglas R., Willingham, John J., SCHALLER, Carol A.: **"Auditing Concepts and Methods"**, McGraw-Hill Companies, 1996.

Cosserat, W.Graham, **"Modern Auditing"**, John Willey & Sons Ltd., 2.Edition, 2004.

**"Denetim İlke ve Esasları"**, Hesap Uzmanları Derneği, 1.Cilt, 3.Baskı, 2004.

Duman, Ö, **"Muhasebe Denetimi ve Raporlama"**, Tesmer Yayınları, Yayın No:37, Ankara, 2001.

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

Gray, Iain, Manson, Stuart, **"The Audit Process Principles, Practice and Cases"**, 2nd Edition, Business Press, 2000.

Guy, Dan M., Carmichael, D.R., **"Practitioner's Guide to GAAS 2001"**, John Wiley & Sons, 2001.

Guy, Dan, M., Carmichael, Douglas R., Whittington, O.Ray, **"Audit Sampling an Introduction"**, 4th Edition, 1998.

Gürbüz Hasan, **"Muhasebe Denetimi"**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

Güredin, Ersin, **"Denetim"**, 10.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

İbiş, Cemal, **"Muhasebe Denetiminde Etkililik ve Verimlilik Sağlamaya Yönelik Bir Araç Olarak Önemlilik Kavramı ve Uygulaması"**, Mükellefin Dergisi, Sayı:65, 1998.

Kaval, Hasan, **"Muhasebe Denetimi"**, Gazi Kitabevi, 2.Baskı, 2005.

Kavut Akün, Lerzan, **"İç Denetim Mesleğinin Çevresel Sorumlulukların Yerine Getirilmesindeki Rolü ve Önemi"**, Yönetim Dergisi, İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, Yıl:10, Sayı:34, Ekim, 1999.

Kavut, Lerzan, **"Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu"**, Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:2, Sayı:4, 2000.

Kaya, Aslan, **"Denetim Sürecinde Önemlilik"**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:1, Yıl:1, 2000.

Kaya, Aslan, Demiral, Halit, **"Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları"**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:3 Ocak 2001.

Kepekçi, Celal, **"Bağımsız Denetim"**, İstanbul, 5.Baskı, Avcıol Basım Yayın, 2004.

Küçüksözen, C., Sayar,Z., **"Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Raporlama Standartları"**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:2, Sayı:6, 2002.

Mascarenhas, A., Turley, S., **"Spicer's Practical Auditing"**, Butter Worth Co. 1990.

Pany, Kurt, Whittington, O.Ray, **"Auditing"**, Second Edition, 1997.

Ricchiute, David N., **"Auditing"**, Fourth Edition, South Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, 1995.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri X, No:22, Kısım:9, Bölüm:1, Madde:4, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.

Stettler Howard F., **"Auditing Principles"**, Prentice Hall, 1997.

Taylor, Donald H., Glezen, G.William, **"Auditing Integrated Concepts and Procedures"**, Sixth Edition, Wiley, 1994.

Türker, Masum, Pekdemir, Recep, **"Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler"**, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, 2002  
[http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir\\_bildiri.html](http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html), (28.05.2006)

Uzay, Şaban, **"İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma"**, Ankara: SPK Yayınları No:132, 1.Baskı, 1998.

Wright, Arnold, Wright, Sally, **"An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive Audit Adjustment"**, Journal of Accounting Auditing & Finance, V:12, N.1, 1997.