



**22 KASIM 2008-2008/3. DÖNEM  
SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK  
MUHASEBE DENETİMİ SINAVI**

**SORULAR**

**SORU 1:** Risk odaklı denetimde denetçinin amacını ve denetimin temel aşamaları kısaca belirtiniz. Bu yaklaşımın sağladığı avantajları sayınız.

**SORU 2:** Denetim sırasında denetlenen işletmenin faaliyetlerine ilişkin mevzuatın incelenmesi niçin gereklidir? Mevzuata aykırılıkların tespiti halinde neler yapması gerektiğini kısaca açıklayınız.

**SORU 3:** Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardını ve kanıtın güvenilirliğini belirleyen faktörleri açıklayınız.

**SORU 4:** Bağımsız denetçinin açılış bakiyeleri ile ilgili olarak elde etmesi gereken kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu belirleyen şartlar ve faktörler nelerdir? Kısaca açıklayınız

**CEVAPLAR**

**CEVAP 1:** Risk odaklı denetimde denetçinin amacı "işletme tarafından hazırlanan mali tablolarda hata veya yolsuzluğa bağlı olarak önemli bir yanlışlık bulunmadığı konusunda bu tabloların kullanıcılarına makul derecede güvence sağlamaktır".  
Denetim süreci;

- Mali tablolardaki önemli yanlışlık bulunma riskinin değerlendirilmesi,
- Mali tablolardaki önemli sapma riskini kabul edilebilir derecede azaltmak için tespit edilen risklere uygun denetim süreç ve metodlarının belirlenmesi ve uygulanması,
- Denetimde elde edilen sonuçlara dayanılarak uygun biçimde ifade edilmiş denetim raporunun hazırlanması olmak üzere 3 temel aşamadan oluşur. Yapılan risk değerlendirmesi denetçiye, eksik gösterilmiş borçlar, kayıt dışı bırakılmış aktifler gibi eksik, yanlış veya tamamen dışarıda bırakılmış bakiyeler, işlemler veya dipnotları, mali tabloların sapsmasına neden olabilecek yevmiye kayıtlarının hazırlanması süreçleri, gelirin tahakkukuna ilişkin politikalar, değerlendirme yöntemleri gibi zayıflık yaratabilecek politikaları belirleme imkânı verir.

Risk odaklı denetimin sağladığı avantajlar da şunlardır:

- Risk değerlendirme süreci işlemlerin ve bakiyelerin detaylı bir şekilde test edilmesini gerektirmediğinden yılın tamamlanması beklenilmeden gerçekleştirilebilir. Bu da iş yükünün yıla daha düzgün şekilde dağıtılmasına imkân vereceğinden zaman bakımından esneklik sağlar.
- Riskli alanların belirlenmesiyle Denetim ekibinin çalışmalarının bu alanlara odaklanması sağlanır.
- Denetim süreçleri belirlenen risklere odaklandığından genel riskler için harcanacak zamandan tasarruf edilir. Örneğin iç kontrollerin değerlendirilmesi çoğu zaman Denetçinin ayrıntılar için çok daha az çalışması sonucunu doğurur.
- İç kontrolün yakından tanınması denetçiye zaafı tespit etme ve zamanlı bir şekilde İşletme yönetimine rapor etmesi sonucunu doğuracağından, bu zaaflarla ilgili tedbir alınması sağlanacak, bu da denetim süresinin kısalmasına imkân verecektir.

**CEVAP 2:** Denetçi denetim planlaması, icrası ve sonuçların değerlendirilmesi esnasında işletmenin yasalara aykırı davranış ve işlemlerini değerlendirmelidir. Çünkü işletmenin yasadışı işlem ve faaliyetleri ve bunların ortaya çıkması halinde karşı karşıya kalabileceği müeyyide ve işlemler mali tablolarda önemli sapmalara yol açabilir. Ayrıca, sır saklama yükümlülüğü nedeniyle bağımsız denetçinin tespit ettiği aykırılıkları, üçüncü bir kişiye açıklamaması kural olmakla birlikte; bazı yasalar bazı durumlarda denetçiye aykırılıkların yetkili mercilere bildirilmesi hususunda veya ortaya çıkabilecek zararların tazmini konusunda sorumluluklar yüklemektedir.

Bu sebeplerle bağımsız denetçi, muhtemel bir aykırılığa işaret eden bir bilgiye ulaştığında

1. Para cezası ve diğer cezai yaptırımlar, zarar, varlıkların kamulaştırılma tehlikesi, işletmenin faaliyetlerini sona erdirmeye zorlanması ve hukuki ihtilaflar gibi muhtemel finansal sonuçları, bu sonuçların finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığını ve kamuya açıklanmasının gerekli olup olmadığını değerlendirir.
2. Bağımsız denetçi, aykırılık olabileceğine ilişkin bir kanaate ulaştığı takdirde, elde ettiği bulguları belgelerle ve işletme yönetimiyle görüşür. İşletme yönetimi tarafından sağlanan, ilgili işlemin mevzuata aykırılık teşkil etmediğine dair bilginin yeterli olmaması halinde, bağımsız denetçi sermaye piyasası mevzuatı ve ilgili diğer mevzuatın uygulanışı ve finansal tablolara olan muhtemel etkileri hakkında işletmenin avukatına bu avukatın görüşünden ikna olmaması durumunda, kendi avukatına danışabilir.
3. Bağımsız denetçi, aykırılık belirtilerini, başta işletme yönetimi beyan mektuplarının güvenilirliği olmak üzere bağımsız denetimin diğer yönleriyle olan ilişkisi çerçevesinde göz önünde bulundurur. İç kontrol sistemi tarafından tespit edilememiş ya da işletme yönetimi teyit mektubunda yer almayan aykırılıkların bulunması durumunda, risk değerlendirmesini ve işletme yönetimi beyan mektubunun geçerliliğini tekrar gözden geçirir. Bağımsız denetçi tarafından tespit edilen belirli durumlardaki aykırılık göstergeleri, varsa, belirli kontrol süreçleri ile olayın gerçekleşmesi ve gizlenmesi arasındaki ilişkiye ve çalışanlar ile işletme yönetiminin olaya hangi boyutta karışmış olduğu hususlarına dayandırılır.

Bağımsız denetçi, dikkatini çeken aykırılıkla ilgili, mümkün olduğu kadar hızlı bir şekilde, denetimden sorumlu komite, yönetim kurulu veya üst yönetimle ilişki kurmak ya da onların uygun bir şekilde bilgilendirildiğinden emin olmak zorundadır. Bağımsız denetçi, aykırılığın kasti ve önemli olduğu kanaatine ulaşması durumunda, sonuçları ivedilikle işletme yönetimine iletir.

Bağımsız denetçi, işletme yöneticilerinin aykırılığa taraf olduğundan şüphelenirse, konuyu denetimden sorumlu komite veya yönetim kuruluna ivedilikle rapor eder. Denetimden sorumlu komite ve/veya yönetim kurulunun konuyu dikkate almadığına kanaat getirirse ya da denetimden sorumlu komite ve/veya yönetim kurulu üyelerinin de aykırılığa taraf olduğundan şüphelenirse, bağımsız denetçi konuyu Kurula ve işletmenin özel mevzuata tabi olması halinde ilgili diğer yetkili makama ivedilikle bildirir.

- a) **Aykırılığın finansal tablo kullanıcılarına raporlanması:** Bağımsız denetçi, aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacağı ve uygun bir şekilde finansal tablolara yansıtılmadığı sonucuna ulaşırsa, şartlı görüş ya da olumsuz görüş verme; durumu değerlendirirken, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde etmesi işletme tarafından engellendiği takdirde bağımsız denetimin kapsamının sınırlandırılmasının boyutuna bağlı olarak finansal tablolar hakkında şartlı görüş bildirme ya da görüş bildirmeme yolunu seçer. Ayrıca, işletme yönetiminden ziyade işletmenin tabi olduğu koşullar nedeniyle aykırılığın kaynağının belirlenememesi durumunda, bu husus bağımsız denetçi tarafından tüm etkileriyle birlikte bağımsız denetim raporunda dikkate alınır.
- b) **Aykırılığın ilgili mercilere raporlanması:** Bağımsız denetçi, sır saklama yükümlülüğü nedeniyle, esas olarak aykırılığı üçüncü bir kişiye açıklayamaz. Ancak, bazı durumlarda bu yükümlülük kanun ya da mahkeme tarafından ortadan kaldırılabilir. Bağımsız denetçinin aykırılığı, elde edilen bulgularla birlikte ivedilikle Kurula ve diğer yasal mercilere bildirmesi, sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.
- c) **Aykırılıklarla ilgili olarak bağımsız denetimin sona erdirilmesi talebi:** Bağımsız denetim kuruluşu, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olmayan aykırılıklar dâhil, ortaya çıkarılan aykırılıkların giderilmesi hususunda işletme yönetiminin düzeltici veya iyileştirici yönde hareket etmemesi durumunda, bağımsız denetimin sona erdirilmesi talebiyle Kurula başvurabilir.

**CEVAP 3:** Yeterlilik, bağımsız denetim kanıtının miktarının, güvenilirlik ya da uygunluk ise kanıtının kalitesinin ölçüsüdür. Kanıtların güvenilirliği işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnotlar ile işletme yönetiminin kamuya yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlıkları tespit etmeye yardımcı olur. Bağımsız denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, önemli yanlışlık riski ile doğru orantılıdır. Daha fazla risk, daha fazla miktarda ve kalitede bağımsız denetim kanıtı toplanmasını gerektirir. Ayrıca, bağımsız denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Buna karşılık, toplanan kanıtların kalitesi düşük ise sadece daha fazla bağımsız denetim kanıtı toplamakla, kalite düşüklüğü telafi edilemez.

Belirli bağımsız denetim teknikleri işletme yönetimce sunulan bazı bilgi ve belgeler için denetim kanıtı sağlamak için uygun olabildiği halde diğer bazı bilgi ve belgeler açısından uygun olmayabilir. Örneğin bilanço tarihinden sonraki dönemde gerçekleşen alacakların tahsiline ilişkin kayıt ve belgelerin incelenmesi, bilanço tarihindeki alacakların varlığı ve değerlemesine ilişkin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlayabilir; fakat dönem sonu envanter işlemleri açısından uygun değildir.

Diğer taraftan, bağımsız denetçi, işletme yönetimince sunulan aynı bilgi ve belgelerle ilgili olarak, değişik kaynaklardan farklı şekillerde bağımsız denetim kanıtı toplar. Bu kapsamda, örneğin ticari alacakların vadeleri ve raporlama döneminden sonraki tahsilâtlar ile ilgili bilgi ve belgeler incelenerek, finansal tablolara yansıyan şüpheli alacak karşılıkları için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilebilir. Ancak stokların fiziksel olarak varlığı gibi bir konuda işletme yönetimince sunulan bilgi ve belgeler için bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi, stokların değerlemesi gibi bir konuda işletme yönetimince sunulan bilgi ve belgeler için bağımsız denetim kanıtı elde edilmesinin yerini alamaz. Bağımsız denetim kanıtının güvenilirliği, toplandığı kaynak ve yapısından etkilenir ve elde edildiği ortama özgü şartlara bağlıdır.

İstisnaları olmakla birlikte, bağımsız denetim kanıtına ilişkin olarak aşağıdaki genellemeler yapılabilir:

- a) İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen bağımsız denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- b) İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerden sağlanan bağımsız denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- c) Bağımsız denetçi tarafından kontrol uygulamalarının gözlenmesi suretiyle doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları, kontrol uygulamalarının sorgulanması suretiyle dolaylı veya çıkarımlar yoluyla elde edilen bağımsız denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.
- d) Kayıtlardan temin edilen bağımsız denetim kanıtları, daha güvenilirdir. Bu kapsamda, devamlı olarak tutulan toplantı tutanaklarından elde edilen bağımsız denetim kanıtları, söz ile ifade edilen hususlardan elde edilenlere göre daha güvenilirdir.
- e) Gerçek kayıt ve belgelerden elde edilen bağımsız denetim kanıtları, fotokopi veya fakslardan elde edilenlerden daha güvenilirdir.

Bağımsız denetim kanıtları elde etme süreci bağımsız denetim tekniklerinin bir parçası ise, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin tamlığı ve doğruluğuna ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek, bu süreç içinde eş zamanlı olarak gerçekleştirilir.

Diğer durumlarda, bağımsız denetçi, bu bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin bağımsız denetim kanıtı elde etmek için, söz konusu bilgilerin üretimi ve saklanması üzerinde kontrol testleri ve bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak bilgilerin yeniden hesaplanması gibi ek bağımsız denetim tekniklerinin uygulanmasına da karar verilebilir.

Bağımsız denetçinin farklı kaynaklardan veya değişik şekillerde elde ettiği bağımsız denetim kanıtları, münferit olarak dikkate alınan bağımsız denetim kanıtlarından daha güvenilirdir. Bir kaynaktan sağlanan bağımsız denetim kanıtı diğer kaynaktan sağlanan bağımsız denetim kanıtı ile tutarlı değilse, bağımsız denetçi, söz konusu tutarsızlığı gidermek için uygulanması gereken ek bağımsız denetim tekniklerini belirlemek zorundadır.

Ayrıca, bağımsız denetçi, ikna edici bağımsız denetim kanıtlarını, sonuca götüren bağımsız denetim kanıtlarından daha fazla güvenli bulabilir. Ancak, makul güvence sağlamak için, bağımsız denetçi daha az ikna edici bağımsız denetim kanıtları ile yetinemez. Bağımsız denetçi, görüşünü desteklemek için bağımsız denetim kanıtlarının miktarı, kalitesi, yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirirken, mesleki şüphecilik ile hareket etmek suretiyle mesleki kanaatini kullanmalıdır.

**CEVAP 4:** Bağımsız denetçinin açılış bakiyeleri ile ilgili olarak elde etmesi gereken kanıtların yeterliliği ve uygunluğu aşağıda belirtilen hususlara bağlıdır:

- İşletme tarafından uygulanan muhasebe politikaları,
- Önceki dönem finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulup tutulmadığı, bağımsız denetimi yapıldıysa bağımsız denetim raporunun değişikliğe uğrayıp uğramadığı,
- Cari dönem finansal tablolarının içerdiği hesapların yapısı ve taşıdığı önemli yanlışlık riski,
- Cari dönem finansal tabloları bakımından açılış bakiyelerinin önemlilik seviyesi.

Bağımsız denetçi açılış bakiyelerinin, uygun muhasebe politikaları ile ilgili uygulamaları yansıtmayı yansıtmadığı ve bu politikaların tutarlı bir şekilde cari dönemde uygulanıp uygulanmadığını dikkate almak zorundadır. Muhasebe politikalarında veya bu politikaların uygulanmasında değişiklikler olması durumunda, bağımsız denetçi bunların uygunluğunu, doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve finansal tablolarda uygun şekilde gösterilip yeterli derecede açıklanıp açıklanmadığını da gözden geçirir.

Önceki dönem finansal tablolarının başka bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından bağımsız denetime tabi tutulması durumunda, görevi devralan bağımsız denetim kuruluşu açılış bakiyeleriyle ilgili yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını, önceki dönem bağımsız denetçisinin çalışma kâğıtlarını inceleyerek elde edebilir. Bu durumda, cari dönem bağımsız denetçisi, önceki bağımsız denetçinin mesleki yeterliliğini ve bağımsızlığını göz önünde bulundurur. Önceki dönem bağımsız denetçisine ait rapor değişikliğe uğramışsa, bağımsız denetçi değişikliğe uğrayan kısma cari dönemde özellikle dikkat eder.

Önceki döneme ait finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulduğu ya da bağımsız denetçinin yukarıda belirtilen bağımsız denetim tekniklerini kullanarak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtı elde edemediği durumlarda ise, aşağıda belirtilen diğer bağımsız denetim tekniklerini uygulanır.

- Dönen varlıklar ve kısa vadeli borçları ilgilendiren bazı bağımsız denetim kanıtları, cari döneme ilişkin bağımsız denetim tekniklerinin bir parçası olarak elde edilebilir. Bu kapsamda, açılıştaki ticari alacak ve ticari borç bakiyelerinin cari dönem içerisinde tahsil edilmesi ve ödenmesi, bu bakiyelerin dönem başındaki mevcudiyeti, haklar ve yükümlülükler, tam olma ve değerlendirme hususlarıyla ilgili bağımsız denetim kanıtı sağlar.
- Dönem başındaki stokların mevcudiyeti hususundan emin olunması daha zordur. Bu nedenle cari dönemde yapılan stok sayımının gözlemlenmesi ve sonuçların açılış bakiyelerine kadar

mutabakatının yapılması, stokların açılış kalemlerine ait değerlemenin test edilmesi, brüt kar marjının ve dönemselliğin test edilmesi gibi, ilave bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması gerekli olup, söz konusu tekniklerin bileşimi ile yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı sağlanabilir.

- Bağımsız denetçi, maddi duran varlıklar, yatırımlar ve uzun vadeli borçlar gibi duran varlıklar ile uzun vadeli borçlar için genellikle açılış bakiyelerini oluşturan kayıtları incelemekle birlikte, bazı durumlarda da söz konusu hesaplarla ilgili açılış bakiyeleri için üçüncü taraflardan doğrulama da talep edebilir. Diğer bazı durumlarda ise, bağımsız denetçi, ilave bağımsız denetim tekniklerine gereksinim de duyabilir.