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

DOKTORA TEZİ

DENETİMDE KALİTE KONTROL: DENETİM ŞİRKETİ ÖRNEK UYGULAMASI

Meral OCAKOĞLU

2502100421

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Fatih YILMAZ

İSTANBUL – 2021

ÖZ

DENETİMDE KALİTE KONTROL DENETİM ŞİRKETİ ÖRNEK UYGULAMASI

Meral OCAKOĞLU

Yüksek profilli kurumsal skandallara konu şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş olması ve denetim raporlarında bunlara ilişkin açık veya öngörülebilir ifadelerin veyahut risklerin net anlaşılır bir şekilde yer almayışı, küresel dikkati denetim kalitesine çekmiştir. Bununla birlikte denetim kalitesinin ölçümüne dair yapılmış ampirik çalışmalara bakıldığında bu çalışmaların oldukça nadir olduğu görülmektedir. Ekonomik sonuçları olarak tüm paydaşları ilgilendirecek düzeyde iflas veya dava gibi aşırı bir olay meydana gelmedikçe, düşük kaliteli bir denetimin yapıldığı ve bunun varlığı objektif olarak gözlemlenemez. Buna ek olarak, literatürde yansıtılan denetim kalitesi kavramının çok boyutlu olması denetim kalitesini ölçme girişimlerini daha da karmaşık hale getirmektedir.

ABD' de Denetim şirketi ile gözetim faaliyetleri kapsamında mevcut denetim firması ile mutabık kalınan inceleme uygulamalarının etkinliği hakkındaki endişeler, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından uygulanan ortak yaptırımlarının artmasına yol açmıştır. Bununla birlikte, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından, Uluslararası Kalite Kontrol Standartları 1 ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı 220 yayınlanmıştır. Türkiye'de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ilgili standartları Türkçe'ye çevirerek yayınlamıştır. Ayrıca IFAC, küçük firmalar nezdinde bir rehber yayınlamış rehber asgari ilkeleri, soru formlarını ve uygulama örneğiyle küçük firmalara yol gösterme amacı taşımaktadır. Fakat büyük firmalar nezdinde işler gerek denetim sözleşmeleri sayılarının fazla oluşu gerekse muhasebe işlemlerinin her geçen gün karmaşık hale gelmesi ve denetim kalitesi açısından önemli unsur olan nitelikli, deneyimli

denetçilerin yetişmesinde yaşanan güçlükler kalite kontrol sisteminin nasıl olması gerektiği ve işleyişi buna bağlı olarak hangi dokümanların kullanımının zorunlu olması, bu dokümanların neleri ihtiva etmesi gerektiği sorununu da beraberinde getirmiştir.

Denetim sözleşmesinin kalitesinin incelemesi, denetim inceleme sürecinin önemli bir parçasıdır. Kamu gözetim mekanizması denetim firmaları tarafından denetim sözleşmelerinin kalitesini izlemek için kullanılan bir kalite kontrol mekanizmasıdır. Bununla birlikte Denetim şirketleri içerisinde oluşturulan veya dışarıdan alınan geniş anlamda denetim kalite kontrol sisteminin incelemesi daha dar anlamda ise denetim Sözleşme performansının kalite açısından incelenmesi ile denetim sözleşmesinin sahibi olan sorumlu denetçi ve denetim ekibinin performansının değerlendirilmesidir. Bu açıdan bu çalışmanın amaçlarından biri denetim kalitesinin düzenlemeler açısından incelenmesi, denetim kalitesi incelemesine yönelik yazılı rehberlik ve uygulamaların nasıl olduğuna dair bir örnek rehber oluşturulmasının sağlanmasıdır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol, Kalite Kontrol Standartları, Kalite Kontrol Sistemi, Bağımsız Denetimin Meslektaş Gözüyle İncelenmesi, Denetim Çalışma Kağıtları.

ABSTRACT

DENETİMDE KALİTE KONTROL DENETİM ŞİRKETİ ÖRNEK UYGULAMASI

Meral OCAKOĞLU

High-profile corporate scandals, where crime is linked to auditors, have brought global attention to audit quality. However, empirical academic studies on the measurement of audit quality are rare. A low-quality audit cannot be objectively observed unless an extreme event such as bankruptcy or litigation occurs. In addition, the multidimensional concept of audit quality reflected in the literature further complicates attempts to measure audit quality.

In the USA, Concerns about the effectiveness of the review practices agreed with the current audit firm as part of the oversight activities with the audit firm has led to an increase in joint sanctions imposed by the Securities and Exchange Commission (SEC). In addition, International Standard on Quality Control 1 (ISQC1), and International Standard on Auditing (ISA) 220 audit quality regulations has been published by International Federation of Accountants (IFAC). Likewise, Turkey also Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) has published those standards by translating into Turkish. In addition, the guide, which has published for small companies by IFAC, aims to guide small companies with its minimum principles, questionnaires and application examples for practitioners. However, for large companies, the number of auditing contracts, the complexity of the accounting transactions with each passing day and the difficulties in training qualified and experienced auditors, which is an important element in terms of audit quality, is how the quality control system should be and how the documents should be prepared and which work papers used accordingly. has brought about the problems of these documents.

The review of the quality of the audit engagement (continuous partner) is an important part of the audit review process. The public oversight mechanism is a quality control

mechanism used by audit firms to monitor the quality of audit contracts. However, in a broader sense, the inspection of the audit quality control system, which has been created or imported from within the audit companies, is the inspection of the audit contract performance in terms of quality, and the performance of the responsible auditor and the audit team that owns the audit contract. In this regard, one of the aims of this study is to examine the quality of the audit in terms of regulations, to provide written guidance for the audit quality examination and to create a sample guide on the practices.

Keywords: Quality Control in Independent Audit, Quality Control Standards, Quality Control System, Peer Review of Independent Audit, Audit Works.

ÖNSÖZ

Sermayenin uluslararası pazarlarda etkin dolaşımı, ekonominin iyi işlemesinin önemli bir parçasıdır. Hisse senedi veya teşkilatlanmış pazarlarda hisse senedi fiyatları işletmelere ait uygun bilgileri yansıtıyorsa piyasa verimliliğinden yani ekonominin verimliliğinden söz etmek mümkündür. Fakat çıkar gruplarının farklılaşması, pazardaki bilgilerin de beklentiler sebebiyle farklılaşmasına ve manipüle edilmesine her zaman sebep olabilir. Şirket yönetimi ile işletme dışı çıkar grupları arasında bilgi asimetrileri olması yani taraflardan birinin diğerine nazaran daha kaliteli, daha nitelikli veya daha nicelikli bilgiye sahip olması bir tarafa üstünlük sağladığı için, yüksek kaliteli finansal raporlama ve kaliteli güvence hizmetleri sermaye piyasasının güvenilir işleyişini sağlamak için önemli ve gerekli araçlardır. Ajans teorisinin de belirttiği gibi, asimetrik bilgi ahlaki tehlike veya çıkar çatışması için bir olasılık yaratır. Ahlaki tehlike, şirket yönetiminin şirketin menfaati için çalışmak yerine kişisel menfaat ve güç peşinde koştuğu durumları temsil eder. Muhasebe skandallarına bakıldığında, çıkar çatışması durumunda şirket yöneticileri genellikle şirketin çıkarları için çalışmaktadır, ancak çıkarlara ilişkin görüşleri şirketin diğer paydaşlarının çıkarlarından farklıdır.

Çıkar çatışması sorununun neden olduğu zararları azaltmanın yolları vardır, bu azaltma yöntemleri, iç kontrol sistemlerinin kurulması, bağımsız dış denetim veya üçüncü bir tarafça yapılan izleme faaliyetleri ile finansal tabloların kalitesi artırabilir. Daha yüksek kaliteli finansal raporlama ve güvence hizmetleri ahlaki tehlikelerin olasılığını azaltır ve şirkete olan güveni arttırır ve böylece şirketin ve diğer çıkar gruplarının iş birliğini daha da geliştirmeye yardımcı olur ve ekonomin etkinliği artar. Bu durum beraberinde kalite konusunu ortaya çıkartmış ve kalitenin tanımı, nasıl olması gerektiği ölçümü konusunda ampirik çalışmalar yapılmıştır. Bununla birlikte düzenleyici kuruluşlar kalitenin standardı konusunda sürekli bir geliştirme ve iyileştirme içerisindedirler. Düzenlemelere bakıldığında kalitenin taraflarca beklentiler sebebiyle farklı olabileceği durumu, denetim mesleğini icra edenler için bir

yol haritası olması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda KKS1 ve BDS 220'ye bakıldığında çokça tanım ve olması gerekenlerden bahsedilmesine rağmen, uygulamada bunların nasıl olacağı, hangi tür formların kullanılması gerektiği, kontrol listeleri veya denetim soru listelerinin olmayışı, denetim mesleğini özellikle büyük denetim firmaları dışında yapmak isteyen veya halihazırda yapanlar için oldukça önem arz etmektedir.

Bu çalışmanın hazırlanmasında her aşamada desteğini ve ilgisini hiçbir zaman esirgemeyen tez danışmanım Prof. Dr. Fatih YILMAZ'a, tez izleme komitesi üyeleri Prof. Dr. F. Lerzan KAVUT'a, Prof. Dr. Sinan ASLAN olmak üzere değerli hocalarıma teşekkür ederim.

Ayrıca, özellikle hayatımı kolaylaştıran yokluğumda, çocuklarıma yokluğumu hiç hissettirmeyen sevgili Annem Sariye KAYA'ya, onlardan esirgediğim tüm zamanlar sebebiyle buna dayanmalarından ötürü çocuklarım Can Kemal ve Cemre Deniz OCAKOĞLU'na, bu sürecin her aşamasındaki özverileri ve desteklerinden ötürü iş arkadaşı ve eşim Sn. Emre OCAKOĞLU'na, teşekkür ederim.

Çalışmamı kolaylaştıran ve katılan ancak isimlendirilemeyen herkese en içten teşekkürler.

Meral OCAKOĞLU

İstanbul, Ekim 2021

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **ii**
ABSTRACT ..... **iv**
ÖNSÖZ ..... **vi**
İÇİNDEKİLER ..... **viii**
TABLOLAR LİSTESİ ..... **xiv**
ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **xv**
KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xvi**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1 Bağımsız Denetim ve Tarihçesi 3
1.1.1 Kavramsal Çerçeve ve Denetim Yaklaşımları 10
1.1.2 Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel Prensipleri 13
1.2 Denetim ve Güvence Hizmetlerinde Kalite Kontrol Tanımı, Çerçevesi ve Göstergeleri 19
1.3 Kalite Kontrole İlişkin Türkiye'de ve Dünyadaki Yaklaşımlar 22
1.3.1 Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Yaklaşımları 23
1.3.2 Avrupa Kıtası Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Yaklaşımları 32
1.3.3 Türkiye Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Düzenlemeleri 41
1.3.3.1 Sermaye Piyasası Kanunu ve İlgili Mevzuattaki Düzenlemeler 42
1.3.3.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Düzenlemeleri 43
1.3.3.3 Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri 44
1.3.3.4 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Düzenlemeleri 45
1.3.3.5 TÜRMOB Düzenlemeleri 46
1.3.3.6 Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri 47
1.3.3.7 KGK Düzenlemeleri 49

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTLARININ İNCELENMESİ

2.1 Bağımsız Denetim Hizmetlerini Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Sistemi (KKS1) 52
2.1.1 Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları ... 54

2.1.1.1 Teknik Konular Bazında Ekip Yönetimi....54
2.1.1.2 Denetim Şirketi Seviyesinde Teknik Sorumluluklar....56
2.1.1.3 Risk Yönetimi....57
2.1.1.4 Muhasebe Standartları....58
2.1.1.5 Etik ve Mesleki Standartlar....59
2.1.1.6 Etik ve Kabul Görevi....59
2.1.1.7 Denetim Metodolojisi ve Yazılımı....59
2.1.1.8 Uygunluk Denetimi....60
2.1.1.9 Eğitim....60
2.1.2 Etik İlkeler (CCOI-IFAC)....61
2.1.2.1 Tarafsızlık ve Bağımsızlık Kuralları....62
2.1.2.2 Denetçinin Bağımsızlık Kriterleri....63
2.1.2.3 Denetçinin Bağımsızlığını Koruma Sistemleri....64
2.1.2.4 Sorumlu Denetçi Rotasyonu....66
2.1.2.5 Müşteriler ile Denetçi Arasındaki Çıkar Çatışmasının Yönetimi....67
2.1.2.6 Denetim Şirketi Bazında Etik İlkeler....67
2.1.3 Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi....68
2.1.3.1 Kabul ve Devam Ettirme....69
2.1.3.2 Müşteri Kabulü....70
2.1.3.2.1 Bağımsızlık Şartlarına Uyum ve Çıkar Çatışması Olmaması....71
2.1.3.2.2 Müşteri Riskinin Değerlendirilmesi....72
2.1.3.2.3 Dolandırıcılık, Yolsuzluk ve Kara Para Aklama....73
2.1.3.2.4 Yeni Bir Müşteriyi Kabul Etme Kararı....73
2.1.3.3 Müşteri ve Sözleşme Devamlılığı....74
2.1.3.4 Fesih Politikaları ve Prosedürleri....76
2.1.4 İnsan Kaynakları....76
2.1.4.1 İnsan Kaynakları Organizasyonu....78
2.1.4.2 Denetçi İşe Alım Politikaları....78
2.1.4.3 Denetçi İntibak Süreci....80
2.1.4.3.1 Firma İçi Eğitimler....80
2.1.4.3.2 Denetim ve Güvence Hizmetleri Personelin Eğitimi....82
2.1.4.3.3 Davranış Yetkinlikleri ve İntibak Eğitimleri....84
2.1.4.3.4 Denetim Personelinin Gelişimine Yönelik Diğer Eğitimler....84
2.1.4.4 Performans Değerleme Prosedürleri....85
2.1.4.4.1 Performans İzleme Süreçleri....85
2.1.4.4.2 Promosyon Politikası ve Hareketlilik....85
2.1.4.4.3 Ücret Politikası....86

2.1.4.5 Disiplin ve Yaptırım Politikaları 88
2.1.4.6 Ödüllendirme 91
2.1.4.7 Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi 92
2.1.4.7.1 Denetim Planlaması ve Sözleşmelerin Denetimi 92
2.1.4.7.2 Sözleşme Ortağının Sorumluluğu 93
2.1.4.7.3 Denetim Ekibi ile İletişim ve Ekibin Denetimi 95
2.1.4.7.4 Denetim Ekibinin Sorumluluk Dağılımı 97
2.1.4.7.5 Planlama Aşamasının Rolü 101
2.1.4.7.6 Denetim Ekibinin Göreve Atanması 102
2.1.5 Denetimin Yürütülmesi 104
2.1.5.1 Denetimin Yürütülmesinde İstişare 106
2.1.5.1.1 İstişare Gerektiren Durumlar 106
2.1.5.1.2 İstişare Prosedürü 107
2.1.5.1.3 İstişarelerin Belgelendirilmesi 108
2.1.6 İzleme 108
2.1.6.1 İzleme Faaliyetlerinin Belgelendirilmesi 109
2.1.6.2 İzleme Faaliyetlerinin Sıklığı ve Belgelerinin Saklanması 110
2.1.6.3 İzleme Faaliyetlerinin Sıklığı 111
2.1.6.4 Denetim Sözleşmeleri İzleme İnceleme Sonuçları 111
2.1.6.5 Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin İzlenmesi 112
2.1.7 Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi 113
2.1.7.1 Denetim Kılavuzu Belirlenmesi 114
2.1.7.2 Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi 115
2.1.7.3 Rapor Tarihi İtibarıyla Belgelendirme 117
2.1.7.4 Denetim Dosyalarının Güvenliği 118
2.1.7.5 Arşivleme 119
2.2 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Uygulaması (BDS 220) 121
2.2.1 Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları 121
2.2.2 Etik Hükümler 122
2.2.3 Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesi Kabulü ve Devam Ettirilmesi 123
2.2.4 Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi 123
2.2.5 Denetimin Yürütülmesi 124
2.2.6 İzleme 126
2.2.7 Belgelendirme 126
2.3 KKS 1 İle BDS 220 Karşılaştırması 127

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VAK'A ÇALIŞMASI (DENETİM ŞİRKETİ ÖRNEK UYGULAMASI)

3.1 Çalışmanın Amacı 130
3.2 Konunun Önemi 131
3.3 Konunun Sınırlandırılması 131
3.4 Uygulanan Yöntem ve Çalışmanın Yapısı 132
3.5 Vak'a Hakkında Açıklayıcı Bilgiler 133
3.5.1 Genel İlkeler 134
3.5.2 Denetlenen Şirket Hakkında Bilgi 134
3.6 Kalite Kontrol Denetçisinin Kontrol İşlevi 135
3.7 Müşteri Kabulü ve Devamlılık 161
3.8 Denetim Planlaması 168
3.8.1 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin ve Bunu Kapsayan Önemin Açıklaması 170
3.8.2 Şirketin ve Şirketin Çevresinin Tanınması 170
3.8.3 İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi (BDS 315) 194
3.8.3.1 Geçmiş Yıllardan Gelen Önemli Noktalar 195
3.8.3.2 Analitik İnceleme Teknikleri (BDS 520) 195
3.8.3.3 Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğu (BDS 240) 201
3.8.3.4 İşletmenin faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi (Bilg. Sis. Dahil) (BDS 315) 211
3.8.4 Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denerim Teknikleri (BDS 330) 211
3.8.4.1 Bağımsız Denetimde Önemlilik (BDS 320) 211
3.8.4.2 Diğer Çalışmalardan Faydalanma 212
3.8.4.3 Denetim planlaması esnasında belirlenen olası risklerin özeti 212
3.8.5 Bağımsız denetim ile ilgili hususların yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi (BDS 260) 219
3.8.6 Sözleşme hususları 219
3.8.6.1 Yapılan çalışmalar, hazırlanan raporlar ve sunum tarihleri 219
3.8.6.2 Zaman Planlaması ve Denetim Ücretleri 219
3.8.6.3 Denetim Ekibi 222
3.9 İç Kontrol İzleme 223

3.9.1 İç Kontrol Genel Gözden Geçirme Listesi 223
3.9.2 Kasa ve Banka Hesapları Gözden Geçirme Listesi 224
3.9.3 Stok Hesapları Gözden Geçirme Listesi 226
3.9.4 Yatırım Hesapları Gözden Geçirme Listesi 228
3.9.5 Maddi Duran Varlık Hesapları Gözden Geçirme Listesi 228
3.9.6 Bordro Hesapları Gözden Geçirme Listesi 229
3.9.7 Satın Alma ve Borç Hesapları Gözden Geçirme Listesi 230
3.9.8 Nakliye Fatura ve Alacak Hesapları Gözden Geçirme Listesi 232
3.9.9 Bilgi Teknolojileri (BT) Gözden Geçirme 234
3.10 Denetim Kanıtları Genel Değerlendirmesi 236
3.11 Denetim Kanıtları Özellikli Alanlar 239
3.12 Denetim Tamamlama 240
3.12.1 Denetim Bulguları 240
3.12.1.1 Genel Son Analitik Değerlendirme 243
3.12.1.2 Denetim risk özeti 250
3.12.1.3 Önemli Denetim Konuları 250
3.12.1.3.1 Bütün önemli konular çapraz referanslama yapılarak çalışma kağıtlarında gösterilmiştir 250
3.12.1.3.2 Mali tablolardaki önemli hata veya eksiklikler 250
3.12.1.3.3 Denetim ekibinin görüş ayrılığına düştüğü konular ve varılan sonuçlar 250
3.12.1.3.4 Şirket içinden veya dışından alınan önemli danışmanlık hizmetleri 251
3.12.1.3.5 Finansal raporlamaya etki edebilecek iç kontrole ilişkin önemli kusur ve zayıflıkların detayları 251
3.12.1.3.6 Şirket yönetimiyle görüş ayrılığına düşülen konular ve varılan sonuçlar 251
3.12.1.3.7 Denetim prosedürlerini uygularken karşılaşılan engeller 251
3.12.1.3.8 İlgili gerekliliklerin yerine getirilememe sebepleri 251
3.12.1.3.9 Sunulan denetim görüşünün, denetim raporunda değişikliğe neden olabilecek herhangi bir bulgu içerip içermemesi 251
3.12.1.4 Önemlilik seviyesi, denetim düzeltmeleri, yeniden sınıflamalar ve düzeltilmeyen yanlış beyanlar 252
3.12.1.4.1 Denetim önemlilik seviyesi (BDS 320) 252
3.12.1.4.2 Denetim düzeltmeleri ve yeniden sınıflandırmaları 252
3.12.1.4.3 Düzeltilmeyen yanlış beyanlar 253
3.12.1.5 İşletmenin sürekliliği 254

3.12.2 Müşteri ile iletişim 254
3.12.2.1 Yönetim geri bildirim noktaları 256
3.12.2.2 Yönetim teyit mektubu 256
3.12.3 Planlama değerlendirme 256
3.12.3.1 Planlamada değişiklikler 256
3.12.4 Diğer konular 256
3.12.4.1 Hile ve Usulsüzlük 257
3.12.5 Bilanço Sonrası Olaylar 257
3.12.6 Raporlama Dosyası Kontrol Listesi 261
3.12.7 Denetim Sonuçlandırma Kontrol Listesi 263
3.13 Denetim Raporu 267
3.13.1 Yönetim Teyit Mektubu 267
3.13.2 Bağımsız Denetim Raporu 270
3.13.3 Yıllık Faaliyet Raporu 272
3.14 Kalite Kontrol Denetiminin Değerlendirmesi 274
SONUÇ VE ÖNERİLER 277
KAYNAKÇA 282
ÖZGEÇMİŞ 296

TABLOLAR LİSTESİ

Bölüm 1
Tablo 1.1 : Denetim ve denetim amaçlarının dış denetim ile ilişkisi 14
Tablo 1.2 : Kamu tarafından Dava Açılan Şirketler ve Bunların Denetçileri 34
Tablo 1.3 : AIU İzleme Çerçevesi.....39
Bölüm 2
Tablo 2.1: KKS 1 ile BDS 220 Karşılaştırması 129
Bölüm 3
Tablo 3.1 : Risk Yeterlilik Seviyesi Tablosu 136
Tablo 3.2 : Bağımsız Denetim Sözleşmesi Kalite Kontrol İnceleme Listesi 137
Tablo 3.3 : Müşteri ve Sözleşme Hakkında Genel Bilgi Formu 163
Tablo 3.4 : Müşteri Kabul Etme ve Devamlılık Formu 164
Tablo 3.5 : Sözleşme Kabulü Formu 165
Tablo 3.6 : Sözleşme Devamlılığı Formu 166
Tablo 3.7 : Kara Para Aklama ve Terör Finansal Faaliyetlerine İlişkin Risk 167
Tablo 3.8 : Kontrol çevresine ilişkin soru formu 182
Tablo 3.9 : İsletmenin Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin Soru Formu 184
Tablo 3.10 : Kontrol Faaliyetleri ve Gözetimi Soru Formu 185
Tablo 3.11 : Analitik İnceleme Çalışma Kâğıtları 195
Tablo 3.12 : Hile ve Usulsüzlük Soru Formu 201
Tablo 3.13 : Önemlilik Hesaplaması 212
Tablo 3.14 : Denetim Risk Özeti Tablosu 213
Tablo 3.15 : Denetim Çalışması ve Rapor Teslim Tarihleri 219
Tablo 3.16 : Zaman Planlaması Tablosu 220
Tablo 3.17 : Denetim Ekibinin Denetim Çalışmasındaki Süre ve Görev Dağılımı 221
Tablo 3.18 : Denetim Kadrosu 222
Tablo 3.19 : İç Kontrol Genel Gözden Geçirme Listesi 223
Tablo 3.20 : Kasa ve Banka Hesapları Gözden Geçirme Listesi 224
Tablo 3.21 : Stok Hesapları Gözden Geçirme Listesi 226
Tablo 3.22 : Yatırım Hesapları Gözden Geçirme Listesi 228
Tablo 3.23 : Maddi Duran Varlık Hesapları Gözden Geçirme Listesi 229
Tablo 3.24 : Bordro Hesapları Gözden Geçirme Listesi 229
Tablo 3.25 : Satın Alma ve Borç Hesapları Gözden Geçirme Listesi 230
Tablo 3.26 : Nakliye Fatura ve Alacak Hesapları Gözden Geçirme Listesi 233
Tablo 3.27 : Bilgi Teknolojileri (BT) Gözden Geçirme 234
Tablo 3.28 : Denetim Bulguları Tablosu 241
Tablo 3.29 : Analitik İnceleme Çalışma Kağıdı 244
Tablo 3.30 : Analitik İnceleme Sonuç Çalışma Kağıdı 247
Tablo 3.31 : Düzeltilmiş Önemli Yanlışlıklar Özeti 252
Tablo 3.32 : Düzeltilmemiş Önemli Yanlışlıklar Özeti 253
Tablo 3.33 : Müşteri Üst Yönetimi ile Kurulan İletişim 254
Tablo 3.34 : Müteakip Olayların İncelenmesi 258
Tablo 3.35 : Raporlama Dosyası Kontrol Listesi 262
Tablo 3.36 : Sonuçlandırma Raporu 263
Tablo 3.37 : Bağımsız Denetim Raporu 270
Tablo 3.38 : Yönetim Teyit Mektubu 267
Tablo 3.39 : Faaliyet Raporuna Dair Uygunluk Raporu 272

ŞEKİLLER LİSTESİ

Bölüm 1

Şekil 1.1 : Denetim kalitesi ve denetçi ilişkisi 11
Şekil 1.2 : Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler 12
Şekil 1.3 : Denetim Kalitesi Çerçevesi 20
Şekil 1.4 : Kamu Yararını İlgilen Kuruluşlar Gözetim Kurulu.....26

Bölüm 2

Şekil 2.1 : Denetim Kalitesi Paydaşları 53

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
AIA	:	American Institute of Accountants (Amerikan Muhasebeciler Kurumu)
AICPA	:	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü)
BDS	:	Bağımsız Denetim Standartları
BIST	:	Borsa İstanbul
BOBİ	:	Büyük ve Orta Boy İşletmeler
CPA	:	Certified Public Accountant (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FEE	:	The Fédération des Experts Comptables Européens (Avrupa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Federasyonu)
GİP	:	Gelişmekte Olan İşletmeler Pazarı
IAASB	:	International Auditing and Assurance Standards Board (Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	:	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
ISA		International Standard on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
IOSCO	:	International Organization of Securities Commissions (Uluslararası Güvence Komisyonu Organizasyonu)
ISQC	:	International Standard on Quality Control (Uluslararası Kalite Kontrol Standartları)
IESBA	:	The International Ethics Standards Board for Accountants (Uluslararası Etik Standartlar Kurulu)
İSMMMO	:	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
KGK	:	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KKS1	:	Kalite Kontrol Standartları 1
PCAOB	:	Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
POB	:	Public Oversight Board (Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu)
PR	:	Peer Review (Meslektaş Gözüyle İnceleme)
SEC	:	Security Exchange Board (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SOX	:	Sarbanes Oxley Yasası
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	:	Uluslararası Denetim Standartları
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Sermaye piyasası dahil olmak üzere ekonomik çevrelerin güvenli, adil, şeffaf ve etkin işlemesini sağlamak için uluslararası norm ve gelişmelere paralel, değişen piyasa ihtiyaçlarını karşılayan, objektif, sade ve anlaşılabilir yaklaşımlarla, hesap verilebilir düzenleme ve denetleme yapmak görevi kamu yararı adına gözetim kurumlarına aittir. Ülkemizde bu kurumları Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK)'dır. Bu kurumlardan KGK tarafından yayınlanan düzenlemeler çerçevesinde öncelikle kavramsal çerçevenin oluşturulması hedeflenmiştir.

Bu amaçla kapsamlı bir literatür çalışması yapılmıştır. Öncelikle tez konusuyla ilgili ulusal ve uluslararası yazında çıkan ulusal ve uluslararası makaleler, kitaplar, tez çalışmaları, raporlar, kanunlar, tebliğler, tartışmalar araştırılmıştır. Tüm bunlara ek olarak konuyla ilgili denetim şirketlerinin denetim departmanlarında çalışan kalite kontrolden sorumlu ortaklar ve yöneticilerle görüşmeler yapılmış ve Gözetim kurumlarının yıllar itibariyle gözetim faaliyetleri kapsamında yapmış olduğu inceleme raporları incelenmiştir. Yapılan literatür çalışmalarından elde edilen bilgiler harmanlanarak tezin teorik kısmı oluşturmuştur.

Ayrıca konu ile ilgili Türkiye Denetim Standartlarından *KKS 1 Kalite Kontrol Standardı, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı* Hakkında Tebliğ ve *BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı* tebliği yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bunu yanı sıra konu ile ilgili yayınlanmış denetim standartları çerçevesinde kaliteye ilişkin kısımlar açıklanmış ve farklı mevzuatlarda kalite konusu Türkiye Denetim

Standartlarında yer alan KKS 1 ve BDS 220 ile karşılaştırılarak benzerlikler ve farklı tarafları ortaya konmuştur. Ayrıca kalite güvence sistemi içerisinde denetim şirketince denetimi tamamlanmış bağımsız denetimlerle ilgili periyodik olarak yapılan kalite kontrolleri de dâhil, devamlı olarak uygulanan kalite kontrol kapsamında denetim dosyası işleyişinin izlenmesi gerçekleştirilerek örnek bir uygulama üzerinde anlatılmıştır.

Çalışmanın birinci ve ikinci bölümlerinde ayrıntılı bir literatür çalışması yapılmış denetim kavramları, denetim türleri genel prensipleri ülkeler bazında kalite kontrol düzenlemelerinden ana hatlarıyla bahsedilmiş ve Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1, Code of Ethics (Etik İlkeler), Uluslararası denetim standartları üzerinde durulmuş, kalite kontrol standardı denince neyin anlaşılacağı, Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrolün nasıl olması gerektiği teorik olarak detaylandırılmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetiminde denetim standartlarının tüm denetim sözleşmelerine uygulanması sonrası denetim sürecinin (denetim sözleşmesinin) kalite kontrol incelemesinin nasıl olması gerektiği konusu ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde bir vak'a çalışması yapılarak tamamlanmış bir bağımsız denetim raporu denetim standartlarından kalite kontrol standardı çerçevesinde kalite kontrol incelemesine tabi tutulmuş ve sonuçları açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

Çalışmanın bu bölümünde bağımsız denetim kavramları üzerinde durulacak ve denetim faaliyetine ilişkin genel bilgiler verilecektir.

1.1 Bağımsız Denetim ve Tarihçesi

Denetim faaliyetlerinin meslek olarak gelişimi konusunda kesin bir tarih olmamakla birlikte en az bin yıldan beri var olduğuna dair bulguların varlığı ile denetim faaliyetinin çok eskilere dayandığını söylemek mümkündür.[1]

Audit kelimesi Latince kökenli olup dikkatli dinleme, anlamına gelmektedir. Bunun tarihini şöyle açıklamak mümkündür. Henüz okuma ve yazmanın gelişmediği eski çağlarda krallın buyruklarını kralın yanında çok dikkatli bir biçimde dinleyerek bu buyrukların ne derece yerine getirildiğini kontrol ederek varsa yanlış uygulamaları ortaya koyarlardı. Tarihte yapılan ilk denetim işlemine Eski Mısır'da rastlanmıştır. Bugün bildiğimiz anlamda denetim olmayıp daha çok aynı işlemleri yapan kişilerin bir araya gelerek yaptıkları işlemleri "çek atma" tekniği ile karşılaştırmaları şeklindedir.[2]

Helenistik Dönemde, kamu hesapları belirli kişilerce denetlenmiştir. Kamuda görev alan kişilerin hesapları da denetçilerce bu dönemde denetlenmeye başlanmıştır. Roma İmparatorluğuna bakıldığında ise bu dönemde kamu çalışanlarının işten ayrılmalarından sonraki çalışma dönemlerine ait hesapları denetlenmiştir.[3]

Orta Çağda, Britanya İmparatorluğunda bağımsız denetim faaliyetlerinin uygulanması ilk kez gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren kişiler farklı farklı yetkilere sahip olmuşlardır ve bu yetkilere göre faaliyetler ayrılmaya başlanmıştır. İşlemin kayıt altına alınması ile bu işleme ilişkin tahsilatı yapan kişinin

[1] Fatih Yılmaz, Yakup Selvi, Recep Pekdemir Masum Türker, **Sınırlı Uygunluk Denetimi,** Ankara: Türmob Yayınları-198. (2003). s.1-2.
[2] A.e.
[3] A.e.

ayrı olması ve bunların ise üst mercii olan krala sunulması sırasında bunları denetleyen ayrılmıştır.[4]

Anglo-Sakson Ülkelerinde "Auditing" olarak kullanılan terim dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilmiş ve yer almıştır. Bu kavramın kökeni Latince "işitme veya dinleme manasına gelen "Audire" fiiline dayanmaktadır. Buna göre, seçilmiş uzman kişiler görevli kişilerce yapılan işleri dinleyerek, gerçekleri bulmaya çalışmaktadır.[5]

Denetim faaliyetinin uygulama alanının gelişmesi ise Sanayi Devriminden sonra olmaktadır. Dolayısıyla, Sanayi Devrimi ile başlayan hızlı ilerleme, zaman içerisinde mevcut duruma aşağıda belirtilen aşamalardan geçerek ulaşmıştır.[6] Bu aşamalar şu şekilde sıralanmıştır:

1. *Belge Denetimi Yaklaşımı*: Bu dönem Sanayi Devrimi öncesi başlayan ve 1900'lü yıllara kadar olan dönemi kapsamaktadır. Denetim çalışmalarının tamamı belge incelemesi üzerine yoğunlaştırılmış olup belge üzerindeki hata ve hileleri ortaya çıkartmak için çalışılmıştır.

2. *Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı*: 1900-1930'lu yılları kapsamaktadır. Yaşanan gelişmeler sonucu belge üzerine yoğunlaşıp hata ve hileleri bulmak yerine, mali tabloları bir bütün olarak ele alıp genel bir denetim görüşüne ulaşılmaya çalışılmıştır ve böylece çağdaş denetim yaklaşımlarının temelleri oluşmaya başlanmıştır.

3. *Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı: 1930'lu* yıllar ve günümüze gelen dönemdir. İç kontrol sistemini de içine alan denetim yaklaşımı ile birlikte istatistiki örnekleme metotları kullanılarak denetim faaliyeti gerçekleştirilmektedir.

---

[4] A.e

[5] Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 6. bs., Alfa Basım, 2012, s.17.

[6] Şaban Uzay, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes, "**Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe"http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf (çevrimiçi 25.4.2016)**

4. *Yönetim Denetimi Yaklaşımı*: Günümüzde bilgi teknolojisinin işletme faaliyetlerinin tamamını kapsaması ve denetim alanında yaşanan yoğun gelişmeler sonucu ortaya çıkmıştır.

5. *Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı*: 2000'li yıllar sonrası yaşanan büyük ölçekli muhasebe skandalları sonucu olarak ön plana çıkan ve halen kullanılan denetim yaklaşımı olup daha önceki yaklaşımları da geliştirerek içine almıştır.[7]

Genel olarak denetim "bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etme" şeklinde tanımlanabilir.[8]

Mali tabloların dayanağını oluşturan tüm belgelerin ve işletmenin iç kontrol sisteminin, uzman kişiler tarafından objektif olarak kanıt toplamak ve bu kanıtların muhasebe ve denetim ilke ve standartları ve bununla birlikte ilgili mevzuat ve yönetmelik hükümlerine göre denetlenmesi ve sonucunda finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir görüş elde ederek ve bunu denetim raporları yoluyla işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara duyurulması sürecidir.[9]

Tüm bu gelişmelerden sonra işletme sahipleri tarafından sunulan bilginin güvenilirliği sorgulanmış olup bununla birlikte muhasebe denetimi daha önemli bir hal almıştır. Muhasebe denetiminin birçok tanımı yapılmıştır. Buna göre genel kabul görmüş muhasebe denetimi tanımı aşağıdaki gibidir:[10]

"*Muhasebe denetimi, bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir."*

[7] Jale Sağlar, Canol Kandemir, "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?" Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:11. Sayı:1.Haziran 2007 ss.20-39.
[8] Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul, Beta Basım, 1998, s.5.
[9] Nalan Akdoğan, "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları", İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu, 1988, s.4.
[10] Bozkurt, **a.g.e.**, s.23.

Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği (American Association of Public Accountants-AAPA)'ne göre ise denetim: "ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.[11]

Denetim, bağımsız ve yetkin kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilen ekonomik olaylara ilişkin iddialar ile daha önceden oluşturulmuş kriterler arasındaki ilişkinin uygunluk derecesine karar verebilmek ve sonuçları ilgi duyanlara raporlamak amacıyla bu iddialar ile ilgili tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtları değerlendirme sürecidir.[12]

Yapılan denetim tanımlarında, bir faaliyetin "denetim faaliyeti" olarak tanımlanabilmesi için belli başlı unsurları içermesi gerektiği belirtilmiş ve bu unsurlar şu şekilde sıralanmıştır: [13]

- *Denetim Sistematik Süreç:* Denetimin en önemli özelliği işletmenin ortaya koyduğu faaliyetlerin denetçi tarafından belirli bir plan ve program çerçevesinde kontrol edilmesidir.

-*Denetim tarafsızca Kanıt Toplama ve değerleme esasına dayanır:* Denetçi denetim çalışmalarını gerçekleştirirken bağımsız ve uzman kişi olarak önyargıdan uzak bir şekilde, denetim yaptığı alan ile ilgili kanıtları özenle toplar, inceler ve değerlendirir.[14]

-*Denetim ekonomik bir birime veya döneme uygulanır:* Denetim çalışmasında denetçinin sorumluluk alanı belirlemesi gerekmektedir. Böylelikle denetçi kesin olarak bir dönem veya denetimin yapılacağı alanı ortaya koymalıdır. Denetim

[11] Ersin Güredin, **Denetim**, 10. bs., İstanbul, Beta Basım, 2000, s.5.
[12] Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, **Auditing: An Integrated Approach**, 7.bs., New Jersey, Prentice Hall, 1997, s.2.
[13] Douglas R. Carmichael, John J. Willingham, Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods**, 6. bs., New York, McGraw-Hill Co., 1996, s.4.
[14] Şefika Demirkan, **Muhasebe Denetimi**, İzmir, İlkem Ofset, 2009, s.6-7.

çalışmalarının hangi zaman dilimi içerisinde yani başlangıcı ve bitişi olan dönemi kapsamalıdır. Bu dönemler, 3 ay, 6 ay veya 1 yıl olabilir.

-*Önceden Saptanmış Ölçütlere ve Uygunluk Derecesi:* Yönetim tarafından ortaya konan iddialar ile önceden saptanmış ölçütler arasındaki uygunluk derecesini karşılaştırır. Bu ölçütler denetiminin türüne göre farklılık arz eder. Örneğin denetimin amacı mali tabloların doğruluğunu ortaya koymak ise ölçüt olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kullanılır.[15]

-*Denetim Sonuçları Raporlanır:* Denetim sürecinin son aşamasını denetim raporu oluşturur. Her denetim çalışmasının sonunda denetçi oluşturduğu görüşünü hazırlamış olduğu denetim raporuyla ilgili taraflara ulaştırır.[16]

Tüm bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere denetim faaliyeti, sistematik bir süreçtir. Dolayısıyla denetim faaliyeti durağan bir süreç olmayıp dinamik bir faaliyettir. Denetim faaliyeti planlı ve programlı olmakla birlikte her bir aşaması sistemli bir şekilde birbirini izleyen aşamalardan oluşmaktadır. Denetim faaliyetinin belirli bir zaman dilimini kapsaması ve belli bir süre içerisinde bitirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle denetim alanı ve dönemi kesin olarak ortaya konmalıdır. Denetim ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgilenmektedir bu da işletme yönetiminin işletmenin ekonomik faaliyetlerin içeren finansal tabloları denetçiye sunmasını ve denetim faaliyetinin kapsamını belirlemektedir. İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ve işletmenin ekonomik faaliyetlerini içeren yönetim raporları işletme yönetiminin iddialarını oluşturmaktadır. Denetçi, denetim işini yaparken kendisine sunulan bu iddiaların önceden saptanmış ölçütlere ne derece uygun olduğunu araştırıp ortaya koymaya çalışır. Bu ölçütler yasama organlarınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçütleri, bütçeler, finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilir.[17] Denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi ile ilgili bir diğer önemli bir unsur da denetimi yapan kişi veya kişilerin ön yargıya kapılmadan bağımsız ve uzman kişi olmasını ifade

[15] Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitapevi, , 2000. s.1
[16] Güredin, **a.g.e.**, s.12.
[17] Güredin, **a.e.**, s.12.

eder. Burada bağımsızlık ve uzman kişi olunması kanıtların toplanması, incelenmesi ve değerlendirilmesini önemli ölçüde etkileyecektir. Toplanacak kanıtlar denetçi açısından bir görüşe ulaşmasını sağlayacak ve bunu destekleyecektir. Denetim faaliyetinin son aşaması iddiaların onaylanması veya reddedilmesidir. Denetçi görüşünü içeren raporu ilgili kişi veya kişilere ulaştırarak denetim çalışmasını sonlandırır.[18]

Denetim, "finansal tabloların denetimi", "uygunluk denetimi", "faaliyet denetimi" olmak üzere üçe ayrılır.[19] Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bir bütün halinde önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmaktır.[20]Finansal tabloların denetiminde kullanılan ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Finansal tablolar ile kastedilen işletmenin finansal durum tablosu, performans tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu ile bu tabloların tamamlayıcı notları olan dipnotlarıdır. Denetçi finansal tablolarının denetimini gerçekleştirirken, denetlenen finansal tabloların denetlenen işletmenin finansal durumunu ne ölçüde doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı hususunda kanaate ulaşmaya çalışır.

Uygunluk denetiminin amacı, belli bir otorite tarafından konulan kurallara uyulup uyulmadığını ortaya koymaktır.[21] Bu otorite devlet kurumları ve işletme tepe yönetimidir. Uygunluk denetimin en yaygın örneği, vergi kanun ve düzenlemelerine ne ölçüde uyulduğunu ortaya koymaya yarayan denetim olan vergi denetimidir.

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığını, işletmenin amaçlarına uygunluğunu ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi amaçlayan geniş kapsamlı bir faaliyettir.[22]

---

[18] Demirkan, **a.g.e.**, s.8
[19] **A.e.,** s.16-18.
[20] **A.e.**
[21] Nejat Bozkurt, **a.g.e.,** s.28.
[22] Ersin Güredin**, a.g.e.**, s.17.

Genel itibariyle denetimi tanımlarını da içine alarak yapılan denetim tanımlarından sonra bağımsız denetim de çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Özü itibariyle bağımsız denetim diğer denetim tanımlarından çok farklı değildir.

Bağımsız denetime dair yaygın olarak yapılan tanımlamalar şunlardır:

İşletmelerin bilgi sistemlerini çok yoğun olarak kullanmaları, ticari faaliyetlerin giderek karmaşık bir hal alması ve işlemlerin sayılarının çok artması, toplumsal ve ekonomik değişim, işletmelerin büyümesi gibi nedenlerle finansal verilerde sayısal bir artış söz konusu olmuş ve bu veriler mali tabloların içeriğindeki karmaşıklığı arttırmakla birlikte güvenilir bilgiye ulaşmayı daha fazla zorlaştıran etken olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu türden olayların mali bilgiler üzerindeki etkisini incelemek ve mali tabloların güvenilirlik derecesini incelemek amacıyla kurulan sistemlerden biri de bağımsız denetimdir.[23]

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu (AICPA-American Institute of Certified Puplic Accountants) bağımsız denetimi, "kamuya ve işletmeyle ilgili diğer kişi ve kuruluşlara sunulmak üzere düzenlenen mali tabloların doğru, gerçeğe ve muhasebe ilkelerine uygun, muhasebe dönemleri itibariyle tutarlı bir şekilde düzenlendiğine ilişkin görüş verebilmek amacıyla denetim kuruluşlarınca yapılan incelemedir"[24] şeklinde ifade etmiştir.

Ülkemizde 3568 sayılı yasa denetim tanımını yapmakla birlikte bağımsız denetim kavramı ağırlıklı olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nun halka açık şirketler ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetime tabi tutulmasını zorunlu kılmasıyla birlikte bağımsız denetim başlamış ve önemi de giderek artmıştır. SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik, m.5.'te bağımsız denetimi, "ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerini bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme

[23] Lerzan KAVUT, "Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları", İMKB Dergisi, Cilt;5, Sayı:20, Ekim-Kasım-Aralık, 2001, s.2.
[24] Ersin Güredin**, a.g.e**

sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların 2499 sayılı kanun (Sermaye Piyasası Kanunu) çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır"[25] şeklinde tanımlamıştır.

SPK'nın bu konuda 2006 yılında çıkardığı Seri X, No:22 Sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 4.maddesinde yer alan bağımsız denetim tanımı ise şu şekildedir: *"bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek finansal bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlenerek rapora bağlanmasıdır."*[26]

BDDK ise bağımsız denetimi, 1 Kasım 2006 Tarih ve 2633 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'in 5.maddesinde "bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir.[27]" şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetimin tanımından hareketle bağımsız denetimin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

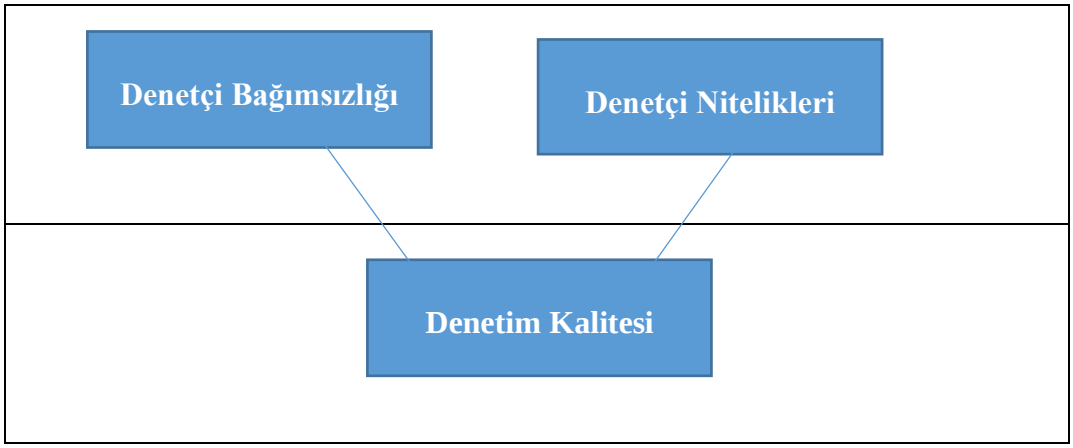
1.1.1 Kavramsal Çerçeve ve Denetim Yaklaşımları

Denetim kalitesinin ne oluğuna ve nasıl olması gerektiğine dair henüz tüm tarafların üzerinde mutabık olduğu ortak bir tanım bulunmamakla birlikte taraflar bu sorular

[25] Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md5
[26] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) md.4
[27] Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik

üzerinde kendi ihtiyaçlarına göre tanımlar yapmıştır. Yapılan birçok farklı tanım olmasına rağmen bunların hiçbiri evrensel olarak kabul görmemiştir. Hatta bununla birlikte kalitenin kendisinin kapsamlı bir şekilde tanımlanamayan bir kavram olduğu bile iddia edilebilir. Muhtemelen denetim kalitesinin en çok kullanılan tanımı Linda DeAngelo tarafından yapılmış olandır. DeAngelo (1981), denetim kalitesini pazarda yahut piyasada kullanılmak için değerlendirilen ve paydaşlara raporlanan finansal tabloların hata içerip içermeme olasılığı olarak tanımlamaktadır.[28] Bu tanımda kalite, denetçiden hem yetkinlik hem de bağımsızlık beklemektedir. Yeterli yetkinlik olmadan denetçi, hataları veya düzensizlikleri tespit edemeyebilir ve yüksek düzeyde bağımsızlık olmadan denetçi bulgularını doğru bir şekilde bildiremeye istekli olmayabilir. Yeterli bağımsızlık ve yetkinliğe sahip denetçi, önemli yanlışlıkları bulabilmeli, bunları raporlayarak tüm bu gereklilikleri yüksek kalitede tamamlayabilmelidir. Şekil 1.1'de bu ilişki gösterilmiştir.

Şekil 1.1 : Denetim kalitesi ve denetçi ilişkisi

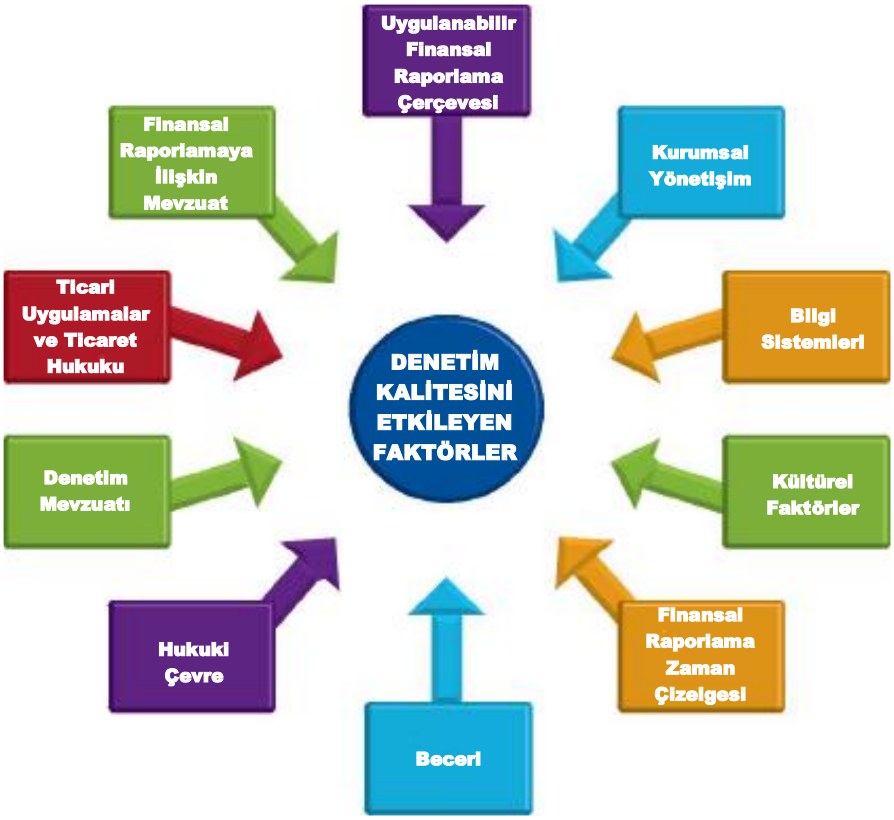


Kaynak : DeAngelo, L. "Auditor size and audit quality". Journal of Accounting and Economics 3 (1981),, ss.183-199.

[28] Linda DeAngelo, L. "Auditor size and audit quality". **Journal of Accounting and Economics** 3 (1981), s.183-199.

1982-2001 yılları arasında bağımsız denetim kalitesine yönelik yapılan davranışsal araştırmaların sonuçlarına göre bağımsız denetim kalitesine yönelik uluslararası düzenlemeler şekillenmiştir. Bu faktörler Şekil 1.2.'de gösterilmiştir.

Şekil 1.2 : Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler



Kaynak: IASB, https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#published-documents, (Çevrimiçi), 7 Haziran 2018

1.1.2 Bağımsız Denetimin Amacı ve Genel Prensipleri

Diğer meslek türlerinde olduğu gibi Bağımsız denetim de ihtiyaçların doğal sonucu olarak doğmuştur. 1800'lü İngiltere'de başlamış ve zorunlu hale gelmiştir. Artan ticaret hacmiyle birlikte İngiltere'de dürüst yetkili fon kullanımı ihtiyacı ile birlikte denetim yaygınlaşmaya başlamıştır. İlk çıktığı yıllarda sadece bilançonun denetlenmesi zorunluyken daha sonraları, borçlanma kredibilitesi, hata ve hilelerin önlenmesi gibi nedenlerle denetimin amaçları genişlemiştir. O tarihten günümüze Batı dünyasındaki ekonomik gelişmelere bağlı olarak bağımsız denetimin amaçlarında ve yöntemlerinde uygulanan metodolojide değişiklikler meydana gelmiştir. Bağımsız denetim ve ilişkili olduğu ekonomik çevre ile arasındaki yakın ilişki Tablo 1.1'de görülmektedir.[29]

[29] Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, "**The Princibles of External Auditing,** 2.bs., John Wiley&Sons, Ltd, England, 2003, s.19

Tablo 1.1 : Denetim ve denetim amaçlarının dış denetim ile ilişkisi

Dönem	Bağımsız Denetim Gelişmelerin Merkezi	Ticari İşletmelerin Ana Özellikleri ve Bağımsız Denetimin Çevresi	Ticari İşletmelerin Hesap Verme Yükümlülüğü		Bağımsız Denetimin Amaçları	Bağımsız Denetim Tekniklerinin Belirgin Özellikleri
			Kime?	Neyi?		
1844 Öncesi	İngiltere	Küçük işletmecilik faaliyetleri (ev tipi üretim)	-İşletme sahipleri (Hissedarlar)	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	Hilelerin tespit edilmesi	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi
		Bireysel ticari girişimler			(Bilanço denetimi)	-Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
		Sanayi Devrimi ile birlikte sanayi işletmelerinin ortaya çıkışı				
1844 - 1920'ler	İngiltere	-Şirketlerin sayısının ve büyüklüğünün artması	-Hissedarlar	Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	-Hilelerin tespit edilmesi	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi

		-Yöneticiliğin ortaklardan ayrılması	-Kredi kurumları		-Hataların tespit edilmesi	-Varlıkların fiziksel gözlemlerinin ve dış kanıtların az kullanımı
		(Profesyonel muhasebeci ve denetçi sayısında artış)			-Borç ödeme gücünün tespit edilmesi	-Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
					(Bilanço denetimi)	
1920'ler - 1960'lar	İngiltere'den ABD'ye doğru kayma	-Wall Street Krizi ve Büyük Depresyon	-Hissedarlar	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde kullanımı	Hilelerin tespit edilmesi	-İşlemlerin ve hesap kayıtlarının detaylı incelenmesi
		-Şirketlerin büyümesinde, sermayenin öneminin artması	-Kredi kurumları	-Kaynakların karlı kullanımı	(Bilanço denetimi)	-Hesaplar ve bilanço arasındaki maddi tutarlılığın araştırılması
		-Kurumsal yatırımcıların ortaya çıkması	-Genel Yatırımcılar	-Genişletilmiş kamusal sorumluluklar		
		-Profesyonel yöneticiliğin, ortaklardan ayrılmasının yaygınlaşması				

1960'lar - 1990'lar	ABD	-Büyük işletmeler satın almalar ve birleşmeler yoluyla gelişmeye devam etti.	-Hissedarlar	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal tablolara kredi verme güvenilirliği	-İşletme içi ve dışı çeşitli kanıtların detaylı incelenmesi
		-Çokuluslu işletmelerin sayısı arttı	-Kredi kurumları	-Daha kapsamlı sosyal sorumluluklar	-Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak	-Bilgi teknolojilerinin öneminin artması
		-Ortakların çıkarlarından ayrılan profesyonel yöneticilerin egemenliği	-Yatırımcılar			-İstatistiksel örneklemeye güvenin artması
		-Vergilendirmenin önemi arttı	-Müşteriler			-Riske dayalı denetim:
		-Kurumsal yatırımcının hakimiyeti	-Tedarikçiler			-Müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi
		-İşletmeler ve denetim şirketlerindeki rekabet arttı	-Toplumun geneli			-Denetim riskine yönelik analitik incelemeler
		-1987 Hisse Senedi Piyasalarının çöküşü				-İç kontrole dayalı güvenin tetkiki

1990‟lar- günümüz	Esas olarak ABD, ancak giderek globalleşme	-Batı ekonomilerinde çok uluslu işletmelerin ve denetim kuruluşlarının egemenliği	-Hissedarlar	-Fonların dürüst ve yetki dahilinde, kaynakların karlı kullanımı	-Yönetim tarafından hazırlanan finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilere kredi verme güvenilirliği	-Denetim metodlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlama
		- Teknolojik gelişmelerin, kurumsal işletme çevrelerini her yönden etkilemesi	-Kredi kurumları	-Daha kapsamlı sosyal ve çevre sorumlulukları	-Yönetime danışmanlık hizmetleri sağlamak (2002 yılından itibaren bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı)	- Müşterinin, işletmenin içinde bulunduğu sektörün ve özellikle risklerin çok dikkatli incelenmesi
		-Kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artması	-Yatırımcılar		-İşletmenin sürekliliği ilkesi ışığında, kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması	- Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi

		-Şirketlere, sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artması	-Müşteriler		-Önemli konularla ilgili düzenleyici kuruluşlara bilgi verme beklentisi arttı	- E-ticaret / E-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekli denetimin ortaya çıkması)
		-"8 Büyük 'ün, "4 Büyük'e düşmesiyle birlikte, bağımsız denetimde konsantrasyonun artması	-Tedarikçiler		-Kurumsal yönetimin korunmasına yardım etmek	
		- 2002 yılından itibaren bağımsız denetimde yasal düzenlemelerin artması	-Toplumun geneli			
		-Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımının yaygınlaşması				

Kaynak : Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly, **The Principles of External Auditing,** 2.bs., John Wiley&Sons, Ltd, England, 2003, s.19

1.2 Denetim ve Güvence Hizmetlerinde Kalite Kontrol Tanımı, Çerçevesi ve Göstergeleri

Bağımsız denetim ve güvence hizmetlerinde kalite kontrol tanımı yapmadan önce kalite ve kalite kontrolün tanımı ayrıntılı olarak yapılmaya çalışılacaktır. Bu amaçla, öncelikle kalite tanımlanacak, kalite kontrol sistemi ve sonrasında da kalite kontrolünü prensiplerine yer verilecektir.

TDK'da kalite "nitelik" kaliteli ise "nitelikli" olarak tanımlanmaktadır. Kalite kontrolü ise; her türlü malın üretiminin başlangıcından mal çıkışına kadar nitelik ve özelliğinin belirlenmesi için yapılan değerlendirme ve denetim olarak yer almaktadır.[30] Bununla birlikte, Günlük konuşma dilinde kalite, nicelik veya niteliksel üstün olma, diğerinden daha iyi olma gibi kalite kavramına konu mal veya hizmetin diğer mal ve hizmetlerden ayırıcı üstün taraflarını ortaya koymaya yarayan ve kişiden kişiye değişen, öznel yargıları içermektedir. Fakat bununla birlikte, ülkelerin sosyo-ekonomik düzeyleri, kurumları, toplam ürettikleri mal ve hizmetlerin kullanıcıları tarafından geri bildirimleri gibi birçok parametre kalite kavramının da farklı yapısal özellikler taşımasına neden olmaktadır.[31]

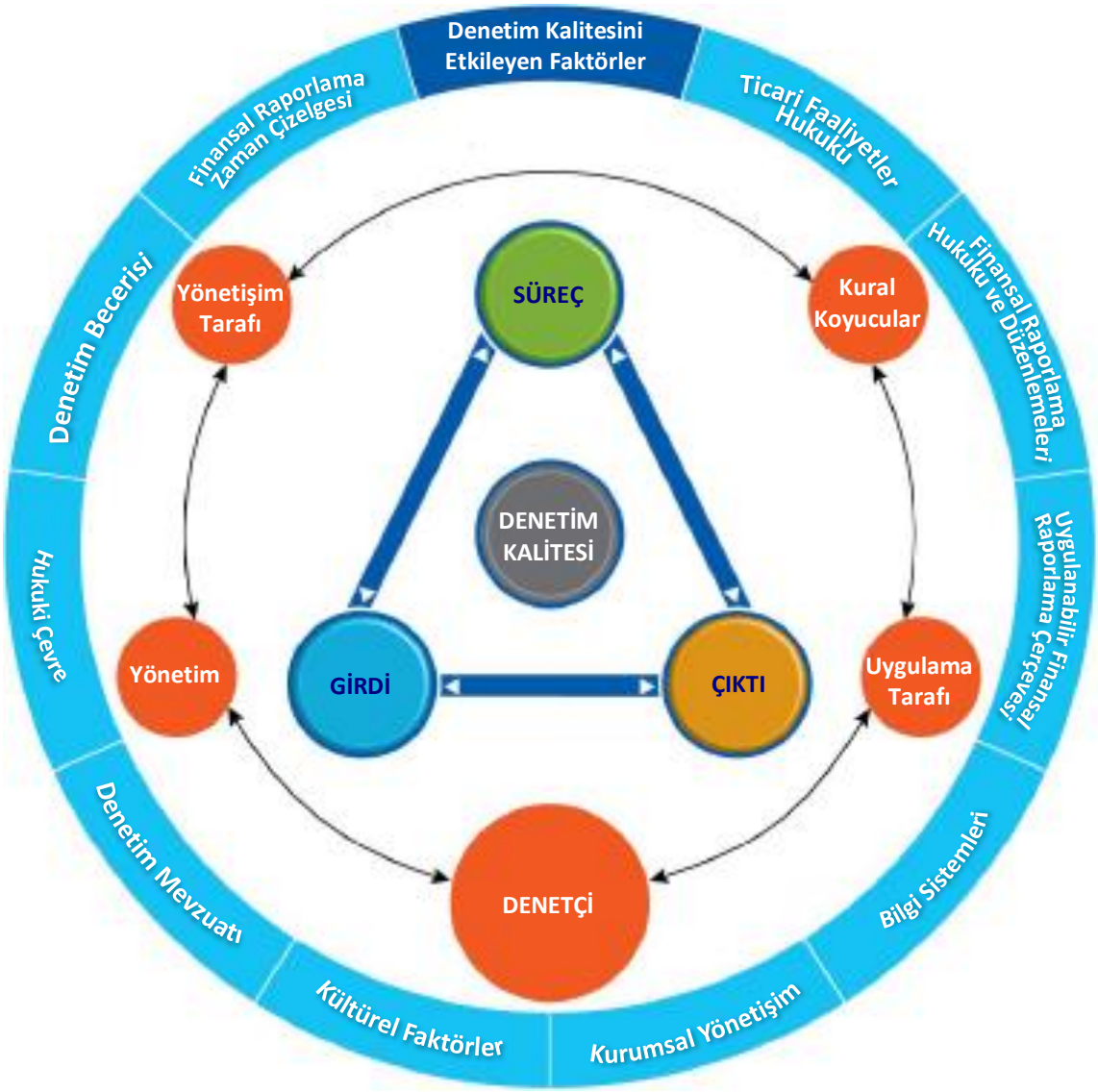
Bağımsız denetimde kalite kavramı farklı çevrelerde tartışılmasına rağmen, denetim kalitesi için bütün paydaşlar tarafından kabul gören ortak bir tanımından söz etmek mümkün değildir. Denetim kalitesinin ne olduğu ve nasıl ölçülebileceği mesleki organizasyonlar, düzenleyici kurumlar ve standart belirleyiciler tarafından çalışmalara ve akademik araştırmalara çokça konu olmakla birlikte, Bağımsız denetimin kaliteli olması için yapılan denetim ve bu denetimi gerçekleştiren kişi veya denetim kuruluşlarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uyması ile sağlanır.[32]

Denetim kalitesini etkileyen faktörler ve bunlar arasındaki ilişki Şekil 1.3'te gösterilmiştir.

---

[30] https://sozluk.gov.tr/ , (çevrimiçi), (03.02.2019)
[31] Muhittin Şimşek, **Kalite Yönetimi**, Marmara Üniversitesi, Teknik Eğt. Fak. Yayınları, 1998, s.3
[32] Alvin A. Arens, Randall J. Elder, Mark S. Beasley, Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11.bs., New Jersey, Prentice Hall, 2006, s.37

Şekil 1.3 : Denetim Kalitesi Çerçevesi



Kaynak: IASB, Çevrimiçi, https://www.ifrs.org/projects/2018/conceptual-framework/#published-documents, (Çevrimiçi), 7 Temmuz 2018.

ABD' de AICPA tarafından 1947 yılında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) yayınlanmıştır. Bir denetim çalışmasında uyulması gereken temel prensipler GKGDS'ler ile tarif edilmiştir.[33] Bu temel prensipler, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards Board-ASB) tarafından güncellenerek Denetim Standartları Açıklamaları (Statement on Auditing Standards-SAS) olarak yayınlamıştır.[34] GKGDS, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine ve denetim sürecinin yürütülmesine yardımcı olan genel ilkelerdir. Bu standartlar genel nitelikli olup kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlerler.[35] GKGDS, denetim faaliyetlerinin nasıl, ne şekilde, kimler tarafından yapılacağını ve sonuçların nasıl raporlanacağını belirleyen ilkeler ve kurallardan oluşmaktadır. Herhangi bir yasa ile belirlenmiş değildir. Ancak farklı meslek kuruluşları bu konuda çalışma yapmakta ve çalışmalarını bir rapora bağlamaktadırlar. Ülkeler de bu raporlardan etkilenerek kendi mevzuatlarını düzenlemektedirler[36].

Denetçinin hem nitelikleri hem de yapması gerekenler konusunda denetçilere rehberlik eden GKGDS'ler, genel nitelikli olmaları nedeniyle özellikli konularda açıklamalara ihtiyaç duyulmuş ve bu açıklamalar denetim standartları yoluyla yapılmıştır. Bağımsız dış denetimde kalite kontrol konusunda ulusal ve uluslararası düzenlemeler ve standartlar oluşturulmuştur[37]. Dolayısıyla kural koyucu otoriteler, kaliteli bir denetimin yapılabilmesi için denetçilerce sadece genel kabul görmüş denetim standartlarına ve bunlara ilişkin açıklamalara uyulması ile yetinmemişler, ayrıca denetimde kalite kontrolünün de yapılması konusunda düzenlemelere ihtiyaç duymuşlar ve denetçilerin yaptıkları işin kalitesinin sağlandığına dair iç veya dış kontrole tabi olmaları gerektiği konusunda yasal düzenlemelerde yapmışlardır. Yasal otoriteler tarafından KKS1, BDS 220 bu düzenlemelerden bazılarıdır. KKS2 üzerinde henüz çalışılmakta olup henüz yayınlanmamıştır.

---

[33] Alvin ARENS, James LOEBBECKE, Auditing: An Integrated Epproach, Prentice Hall C., NY, 2000, s.29

[34] R. Dougles CARMICHEAL, J. John WILLINGHAM, **Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice**, 5. Ed., Mc Graw-Hill C., 1989, s.15

[35] Güredin, 2008, **a.g.e.** s.39-41.

[36] Hasan KAVAL, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 2008., s. 51

[37] Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim,** İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s.82.

Tüm yukarıdaki açıklamalara ilave denetim şirketleri veya denetçiler açısından bağımsız dış denetimde kalite kontrol, genel kabul görmüş denetim standartları ile ilgili olmakla beraber bu ilkelerden ayrı olup, verilen her denetim veya güvence hizmetinde denetim standartlarına uyulmasının sağlanması için, firmaların ölçeklerini içerecek şekilde kalite kontrol sistemleri oluşturmalı ve her denetim sözleşmesine uygulamalıdırlar. Bu nedenle, kalite kontrolleri, denetim firması için oluşturulurken genel kabul görmüş denetim standartları her bir denetim müşterisine verilen denetim ve güvence hizmet sözleşmesi için uygulanacak standartları ifade eder.[38]

Yukarıda yapılan tanım ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere denetimin kaliteli olduğunu iddia edebilmek için denetim standartlarına uygun olarak yapılmalıdır.[39]

Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında ana yükümlülük bağımsız denetimi kendi nam veya hesabına gerçekleştiren kişi yani denetim raporunu imzalayan sorumlu denetçi sorumlu denetçi veya denetçilere aittir. Denetimi üstelenen kişinin sorumlu denetçi olması ve onun imzası ile kamuya açıklanan bağımsız denetim raporunda, denetimin denetim standartlarına (ISA) uygun olarak yürütüldüğü ve bunun sonucunda bir denetim kanaatine ulaşıldığı belirtilmektedir.

Denetçinin beyanına göre, denetim raporunun kullanıcısının beklentisi denetim raporunda yer verilen bilgilerin doğru olmasıdır. En basit anlamda denetçi beyanına göre kamuya açıklanan bilgilerin doğru olup olmadığı veya başka bir deyişle denetim raporu kullanıcılarının beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığının kontrolü, denetimin kalite kontrolü ile gerçekleştirilir.

1.3 Kalite Kontrole İlişkin Türkiye'de ve Dünyadaki Yaklaşımlar

Denetimde kalite kontrole ilişkin dünyada ve Türkiye'de yapılan düzenlemeler ve düzenleme yapan kuruluşlar belirtilerek bu kuruluşların yaptıkları düzenlemeler genel hatlarıyla çalışmanın bu bölümünde açıklanmıştır. Bu amaçla, konu ile ilgili yurt

[38] Arens, Elder, Beasley, **a.g.e.,** s.37
[39] Lerzan Kavut, "Halka açık olmayan işletmelerde bağımsız denetim", **9. Türkiye Muhasebe denetimi Sempozyumu,** 12-13.10.2009.

dışındaki düzenlemeler ülkeler bazında ele alınmayıp Amerika ve Avrupa kıtası olarak ele alınmıştır.

Bu düzenlemeler, uluslararası geçerliliği olan düzenlemeler ile diğer ülkelerdeki ulusal düzenlemelerle birlikte sonrasında Türkiye'deki konu ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

1.3.1 Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Yaklaşımları

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) denetim mesleğinin yasal dayanağı 1896 yılında atılmıştır. Devletin yapısı gereği, farklı farklı muhasebeci ve denetim meslek birlikleri meydana gelmiştir. Bu birlikler 1936 yılında "American Association of Public Accountant" (AAPA) ile birleşmiştir. Bununla birlikte, "American Institute of Accountants" (AIA) Amerikan Muhasebeciler Kurumu bulunmaktadır. Kuruma kayıtlı olan meslek mensupları, Kamu Muhasebecileri (Public Accountants) ve Diplomalı Kamu Muhasebecileri (CPA- Certified Public Accountants) unvanını taşımaktadır. Türkiye'deki bu mesleğin karşılığında Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanı bulunmaktadır. Amerika'da denetimin gözetimine ilişkin mevzuat oluşturma yetkisi Amerika Sermaye Piyasası Kurulu'ndadır (SEC). SEC denetim ile ilgili yeni standartlar hazırlamak yerine AICPA'nın yapmış olduğu denetim ve etik standartlarını kabul etmiştir.[40]

Meslektaş gözüyle inceleme veya akran incelemesi diye tabir edilen[41]Peer review 1970'lerde gönüllülük esasına dayanan bir uygulama olarak doğmuş, 1980'lerin sonlarına doğru AICPA üyelerinde zorunlu olmuştur. Sarbanes Oxley Yasası (SOX)'un 2002'de çıkmasıyla birlikte Halka Açık Şirketlerin Gözetim faaliyetine tabi olması için Kamu Gözetim Kurulu'nun oluşmasına kadar meslektaş incelemesi zorunlu faaliyet olarak varlığını sürdürmüştür. Bu süreçte bir meslektaş diğer

[40]Andrea BATHER, Priscilla BURNABY, "The Public Company Accounting Oversight Board: National and International Implications", **Managerial Auditing Journal**, Vol.21, No:6,2006, s.659.
[41] Peer Review : Bundan sonra meslektaş incelemesi diye tabir edilecektir

meslektaşın çalışmalarını belli ölçütlere göre kontrol etmiş ve sonucunda bir rapor hazırlamıştır.[42]

AICPA'a göre meslektaş gözüyle inceleme programı, belirli bir sistem içerisinde mesleki olarak yüksek kalite bilgi ve beceri düzeyine ulaşabilmek için oluşturulmuş eğitsel bir süreçtir.[43] Meslektaş gözüyle inceleme faaliyeti; bağımsız bir denetçi veya denetim şirketinin firma bünyesinde oluşturulan kalite kontrol rehberine göre yapmış olduğu denetim sözleşme performansının firma dışından olan başka bir bağımsız denetçi veya denetim şirketi tarafından bu rehbere hangi ölçüde uyulduğunun incelenmesi sürecidir.[44] Meslektaş gözüyle inceleme üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar; sistem incelemesi, sözleşme incelemesi ve kalite kontrol materyallerinin incelenmesinden oluşmaktadır. Meslektaş gözüyle inceleme, çalışma sayfalarını da içeren muhasebe ve denetim şirketlerinin muhasebe ve denetim çalışmaları ile kalite kontrol politikalarını denetim sürecinin bir parçası olarak incelemektedir.[45]

Meslektaş gözüyle inceleme sonucu ortaya çıkan raporlarda öncelikli olarak denetim ve muhasebe çalışma kağıtları, personel ile yapılan mülakatlar sonucu toplanan bilgiler ile denetim şirketi kalite kontrol sisteminin düzeyi üzerine yoğunlaşılmıştır. İlgili çalışmalar sonucunda ortaya çıkartılan önemli yanlışlıklar, yanlış veya yanıltıcı beyanlar ve görüşler incelemeyi yapan meslektaş gözüyle inceleme raporlarında sunulmaya başlanmıştır. Meslektaş gözüyle inceleme yapan denetçiler yaptıkları incelemede incelemeye tabi olan denetim şirketinin kalite kontrol sistemi hakkında olumsuz bir görüşe sahip iseler bu görüşlerini bir raporla SEC'e bildirmelidirler. Ancak uygulamada, incelenen denetçi veya denetim şirketleri hakkında gözlemlenen olumsuz kanaatlere ilişkin gözlem ve görüşlerini çok az bildirdikleri görülmüştür.[46]

---

[42]R. Jeffery CASTERELLA, Kevan L. JENSEN, **Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality**, Working Paper, Mart, 2007,s. 5-6

[43] AICPA, AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews, AICPA, 2009, s.7

[44]Pany WHITTINGTON, **Principles of A uditing and Other Assurance Service**, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore, 2003, s. 698.

[45] Joshua RUSSELL, Jack ARMITAGE, "Peer Review Effectiveness: An Analysis Of Potantial Loopholes Within The USA Peer Review Program", **Managerial Auditing Journal**, 2006, Vol:21, Issue:1, s. 46-62.

[46] Clive LENNOX, Jeffery PITTMAN, "Auditing The Auditors: Evidence On The Recent Reforms To The External Monitoring Of Audit Firms", **Journal of Accounting and Economics,** 2009, s.85

SEC'in kontrolünde faaliyetini devam ettiren meslektaş inceleme faaliyeti SEC'den alınarak Kamu Gözetim Kurulu (Public Interest Oversight Board- PIOB) olarak adlandırılan bu yeni kurula devredilmiştir. Bu kurul bağımsız özel sektör kuruluşudur ve üyeleri yalnızca muhasebeciler olmayıp çok geniş iş disiplinlerinden oluşmaktadır.[47]POB kendisini "ABD'deki muhasebe mesleğini denetleyen özdenetim sisteminin temel taşı" olarak tanımlayan bağımsız bir özel sektör organı olarak tanımlamıştır.[48]

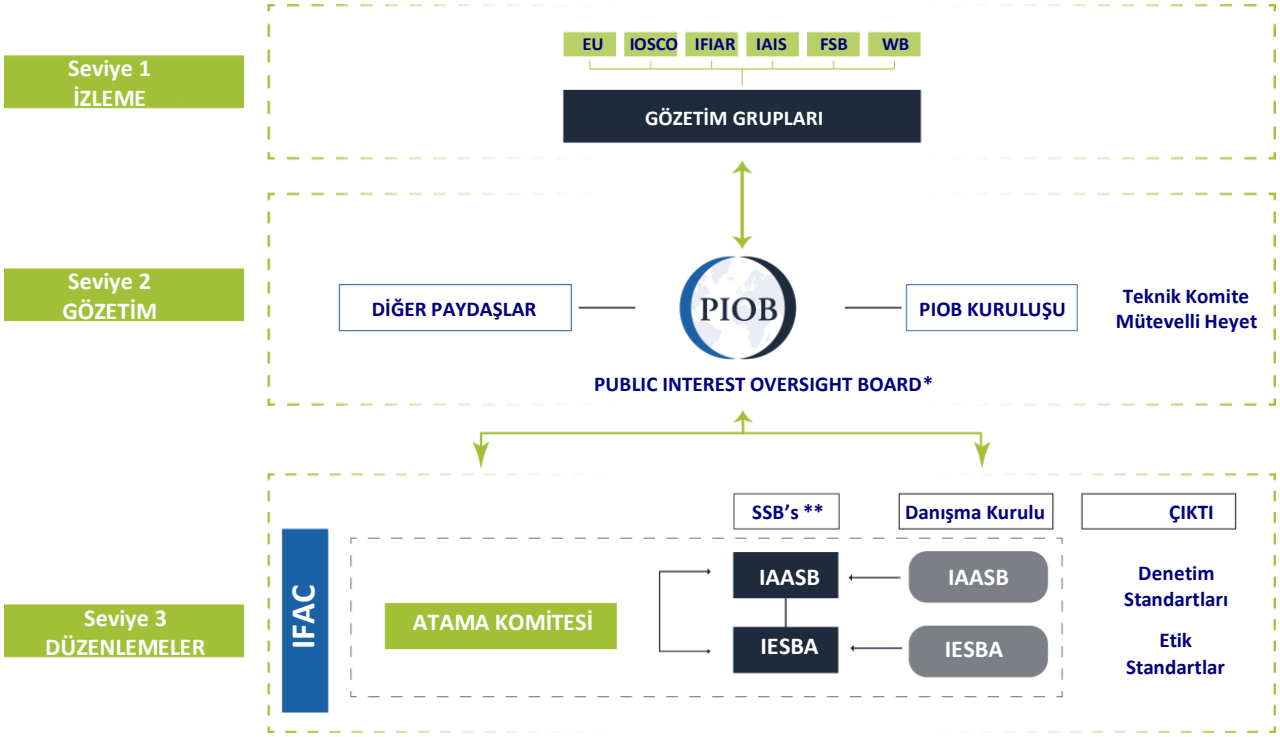
Kamu Gözetim Kurulu (PIOB), kaliteyi ve kamu menfaatini geliştirmeye çalışan küresel bağımsız bir gözetim organıdır. PIOB'un amacı, uluslararası denetim ve güvence ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından desteklenen Standart Belirleme Kurulları tarafından formüle edilen etik standartlara odaklanmaktır. Gözetim faaliyetleri sayesinde PIOB, denetim mesleğine daha fazla şeffaflık ve bütünlük kazandırmak için çalışmakta ve uluslararası finansal raporlamanın kalitesinin artmasına katkıda bulunmaktadır.[49]

Kamu gözetimi faaliyeti ister devlet kanalıyla isterse dolaylı olarak bağımsız kuruluşlarca gerçekleştirilsin, gözetim faaliyetini gerçekleştiren taraf sorumluluğunu tam anlamıyla almalı ve bunu yerine getirmelidir. IFAC'ın görüşüne göre, "herkese uyan tek beden" çözümü yoktur ve bu nedenle "hangi seçenek en iyisi" sorusunun cevabı ekonomilerin "duruma bağlıdır" cevabıdır. Ne olursa olsun, düzenleyici kamu yararına hareket etmelidir. Hangi düzenleyici çerçeve kullanılırsa kullanılsın, mesleği icra edene veya düzenleyiciye kamu yararını gözetmek için uygun yetkiler veya teşvikler vermelidir. Düzenleyicilerin açık, kapsayıcı bir amacı olmalı ve tek bir alan ile ilgilenen çıkar sahibi veya özel olarak farklı çıkar grupları tarafından gelen baskılara düzenlemelere karşı hareket etme ve karşı koyma kabiliyetine sahip

[47] Bather, **a.g.e**, s. 660
[48] Bather a.e
[49] https://www.ipiob.org/index.php/piob-history, çevrimiçi (23.02.2016)

olmalıdır.[50] Şekil 1.4'te Kamu Yararını İlgilen Kuruluşların Gözetiminin nasıl olduğu gösterilmiştir.

Şekil 1.4 : Kamu Yararını İlgilen Kuruluşlar Gözetim Kurulu



*PIOB: Kamu Yararını ilgilendiren İşletmeler Gözetim Kurulu
** SSB : Standart Belirleme Kurulu

Kaynak: PIOB, Çevrimiçi, https://ipiob.org/index.php/global-standard-setting-in-the-public-interest/three-tier-standard-setting-model, 7 Temmuz 2018.

[50] Jim SYLPH, "Transparency and Audit Regulation", **Federation Des Experts Comptables Mediterraneens Conference,** İstanbul, 2005, s.9-13. https://www.fcmweb.org/wp-content/uploads/2015/11/jsylph_fcm_audit_regulation_dec-05.pdf, çevrimiçi, (02.07.2016)

Bireysel düzenleme veya doğrudan düzenleme arasındaki seçim, öncelikle The International Organization of Securities Commissions[51] IOSCO ilkelerini kimlerin karşılayabileceğine ve gerekli işlevleri en verimli şekilde yerine getirebileceğine bağlıdır. Örneğin, profesyonel bir organizasyon meslekle ilgili olarak genellikle önemli bir uzmanlığa sahiptir. Bu nedenle bu mesleki uzmanlığın gerekli olduğu yerlerde, ihtiyaç duyulan düzenlemeyi buna ihtiyaç duyan mesleki organizasyonların kendisinin gerekli yasal düzenlemelerini yapması daha doğru olabilir. Ayrıca, meslek kuruluşunun devletten ayrılması, benzer görevi veya düzenlemeyi yapacak olan devletin ilgili kurumundan daha hızlı tepki vermesine, eyleme geçmesine ve daha esnek olabilmesine imkan tanır. Mesleğin güçlendirilmesi gereken ülkelerde, mesleğe düzenleme yapma yetkileri vermek mesleki organizasyonun gerekli uzmanlığı elde etmesine yardımcı olur. Düzenleyicinin meslekten tamamen bağımsız olması gerektiğinde veya mesleğin belirli işlevleri yerine getirmesinin uygun olmadığı düşünülürse, doğrudan devletin düzenleme yapması en uygun çözüm olabilir denilmektedir.[52]

Amerika borsalarında yer alan şirketlerin şeffaflığının sağlanması için yapılan mevzuat düzenlemeleri, menkul kıymet borsalarında işlem yapan yatırımcılar için çapraz bilgi ihtiyacına azaltmıştır. ABD'de meydana gelen finansal skandallar neticesinde iflas eden şirketlere yatırım yapan yatırımcılar açısından çapraz bir şekilde doğrulanmamış bilginin yatırımcılar açısından hala ciddi bir sorun olduğunu göstermektedir.[53] Diğer bir ifadeyle, tüm mevzuat değişikliklerine rağmen 2000'lerde meydana gelen ve batan şirketler ile bunları denetleyen denetim şirketleri ve bu şirketlerin meslektaş gözüyle incelemesini yapan diğer denetim şirketlerinin hazırladıkları raporların usulsüz oluşu ve bu kalite kontrol sisteminin yetersizliğine dair her hangi bir durumu gündeme getirmemeleri bu döneme kadar yapılan yasal

[51] The International Organization of Securities Commissions Türkçe çevirisi Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'dür.
[52] SYLPH, **a.g.e**., s.11-13
[53] Bather, **a.g.e**, s. 660

mevzuatların ve işleyişlerin yeterli olmadığını gözler önüne sermiştir[54]. Amerikan Sermaye Piyasasında yaşanan olumsuzluklar neticesinde bozulan güvence siteminin yeniden tesisi, finansal raporların, kurumsal beyanların, muhasebe denetim mesleğinin saygınlığının yeniden kazanılması için Sarbanes Oxley Yasası (SOX) oluşturulmuştur.[55]

Sarbanes Oxley Yasası'nın temel prensiplerini aşağıdaki gibi listelemek mümkündür:[56]

- Doğru, zamanında ve anlaşılabilir bilgi sunulması,
- Kurumsal yönetimin işlerliği,
- Gözetim faaliyetlerinin sıklaştırılması ve yaptırımlarının ağırlaştırılması için gözetim kurulunun kurulması,
- Denetim komitesinin bağımsızlığı,
- Denetim hizmeti alınan denetim şirketlerinden veya denetçilerden alınan veya alınabilecek diğer hizmetlerin niteliğine sınırlama getirmek,

Yukarıda belirtilen amaçların dışında; daha şeffaf, denetçi veya denetim şirketi ile denetlenen işletme yönetimi arasında meydana gelebilecek çıkar çatışmalarını engellemek, daha etkin bir denetçi ve denetim faaliyeti sağlamak ve muhasebe standartlarını geliştirmek de SOX'un amaçları arasındadır.[57]

SOX'un şirketler açısından getirdiği ana başlıklara bakıldığında, Halka açık şirketlerin gözetimi, Sarbanes Oxley Yasası, denetçi rotasyonu, denetim dışı hizmetlerin sınırlanması, çıkar çatışması durumunda denetim firmasına denetleme yasağı getirilmesi ve şirket yönetiminin denetçi üzerinde baskı kurmasını önlemeye yönelik

---

[54] Lerzan Kavut, "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin çevresel açıklamalarının İncelenmesi" İÜ İşletme Fakültesi İİE Yönetim Dergisi, Cilt: 21, Sayı 66, 2010, ss.9-43.

[55] **Audit Inspection Powers of the Australian Securities and Investments Commission,** Consultation Paper, September 2005, https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/asic-audit-inspections/, (çevrimiçi), 7 Şubat 2016.

[56] Hüseyin ERGİN, Şerafettin SEVİM, Ayşenur ELİUZ, "Kurumsal Yönetimin Öğesi Olarak denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma**"**, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi,** Yıl:8, Sayı:25, Mayıs 2008, s. 6-7

[57] ERGİN, **a.g.e.,** s.6-7

olarak yaptırımların ağırlaştırılması yoluyla denetçi bağımsızlığını sağlamayı amaçlamaktadır. Bunun yanında çıkar çatışması durumunda, denetim firmasının halka açık şirketi denetleme yasağı; denetim tarihinden bir yıl öncesine kadar denetim firmasında çalışan ve şirketin denetimine katılmış olan denetçinin halka açık şirketin genel müdürü, mali işlerden sorumlu genel müdür yardımcısı, muhasebe müdürü olması veya eşdeğer bir pozisyonda çalışması durumunda denetim firmasının, söz konusu müşteri firmaya denetim hizmeti vermesi yasaklanmaktadır.[58]

Sarbanes Oxley Yasası incelendiğinde tüm paydaşların haklarının korunması kapsamında, kullanıcıların hile ve yolsuzluklardan etkilenmesini engellemeyi öngören maddeler olduğu görülmektedir. Denetim çalışmalarının başlangıç aşamalarında denetçi, mesleki tecrübe ve şüpheciliği sayesinde olası hile ya da kusur içeren kayıtları belirleme yoluna gider. Bu bölümde denetçinin başarılı bir sonuç ortaya çıkarabilmesi için yeterli mesleki bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olması ve bu birikimleri mesleki sezgileriyle birlikte kullanması gerekir. Sarbanes Oxley Yasası her ne kadar hile ve yolsuzluklar için önlem maddeleri getirmiş olsa da denetçilerin bilgi ve beceri düzeylerini artırmaya yönelik yol gösterici düzenlemeleri bulunmamaktadır.[59] Yasa ayrıca şirketin üst yöneticilerine üç aylık dönmeler itibarıyla finansal tabloların dürüstlük ilkesine uygun olduğuna ve etkin bir iç kontrol sisteminin yürütüldüğüne dair yazılı bir onay vermesi sorumluluğu getirmiştir[60].

Sarbanes Oxley Yasası'nın 101 ve 109 numaralı maddeleri kamu yararını ilgilendiren kuruluşların muhasebe denetiminden bahsetmektedir. Kamu yararını ve yatırımcıları gözetmek amacıyla hisseleri borsada işlem gören şirketlerin muhasebe ve denetim

---

[58] Sarbanes Oxley Yasasının Denetim Bağımsızlığını ve Denetim Etkinliği ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, www.modav.org.tr/upload/tezler/**Sarbanes-Oxley**.pdf,, *(01.03.2009)*

[59]Mehmet ÖZBİRECİKLİ, "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5,Sayı:18, Nisan, 2006, s. 15

[60] Seval Kardeş SELİMOĞLU, , Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Ganite KURT, Şaban UZAY, Ali ALAGÖZ, Serap YANIK, **Muhasebe Denetimi**, Gazi Yayınevi, 2008, Ankara, s. 168

raporlarının dürüstlük ilkelerine uygunluğunun gözetimi amacıyla Halka Açık Şirketlerin Muhasebe Gözetimi Kurulunu (PCAOB) oluşturulmuştur.[61]

Sarbanes Oxley yasası, olası kötü sonuçları engellemek için denetim risklerinin azaltılması ile birlikte denetim meslek mensuplarına, kurum yönetimine ve denetim komitesine hizmet etmeyi amaçlamaktadır. PCOAB'nin kontrolünün, gözetim ve yol göstericilik arasında güçlü bir denge kurması önemlidir.[62]

Kamu gözetim kurulunun oluşturulmasından sonra 2003 yılının Mayıs ayında AICPA, "Peer Review" adıyla meslektaş gözden geçirmesi kapsamında AICPA Standartlarını revize etmek amacıyla "Exposure Draft" adı altında bir taslak yayınlamış ve 2005 yılından itibaren yürürlüğe almıştır. Bu düzenleme ile AICPA, Peer Review Programı ile ilgili birçok değişiklikte bulunmuştur. Bu düzenleme ile denetim şirketleri üç aylık dönemlerde "Peer Review" ile ilgili her gözetim çalışmasını yayınlamakla sorumlu tutulmuştur. Bu yeni standartlar ile birlikte, sistem gözetimlerinin içerikleri de sıkılaştırılmıştır. AICPA'ın Peer Review Programındaki son değişiklik ise, Sarbanes Oxley Yasası ile yapılmıştır. Yasanın 104. bölümü Peer Review'in PCAOB ile iletişim içinde olmasını gerektirmektedir. Peer Review Program Merkezi, PCAOB tarafından denetlenmeyen firmaların değerlendirilmesi ve incelenmesi için tasarlanmıştır.[63]

Amerika'da PCOAB'nin gözetimi SEC ve IOAP tarafından yapılmaktadır. IOAP'nin amacı PCOAB'na fonksiyon ve programı ile ilgili kalite güvencesi vermektir. IOPA'nın diğer bir rolü de PCOAB'nin kanunlara, politikalara uygunluğunun sağlanması ve PCOAB üyesi firmalara güç ve teşvik sağlamaktır. IOPA'nın üstlendiği rolü kamu gözetim kurulu üstlenmemektedir. Bunun nedeni, IOPA'nin kurulma sebebinin, denetçi bağımsızlığının Amerika pazarlarında daha fazla bir etkiye sahip olmasını sağlamak olmasıdır.[64]

---

[61]Ercan BEYAZITLI, Cemal İBİŞ, **Türkiye'de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi**, Muhasebe Gündemi**,** İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007, s. 56-58.
[62] J. McDonnell PATRICK, "The PCOAB and The Future Of Oversight", **Journal of Accountancy,** 198, Aralık, 2004, s. 99-100.
[63] RUSSELL , **a.g.e.,** s.46-62.
[64] BATHER, **a.g.e**., s.664

Kamu gözetim kurulu finansal kaynakları hisse senetleri borsada işlem göre firmalar tarafından sağlanan bir düzenleme kurumudur. Kurul tam zamanlı, bağımsız, hükümete bağlı olmayan, menkul kıymet kanunlarına bağlı, halka açık şirketler için denetim fonksiyonunun gözetimi için kurulmuş kar amacı gütmeyen bir kurumdur. Kurul ilk kuruluş aşamasında hazineden aldığı 1,9 milyon dolar kredi ile 2002 yılında kurulmuştur. Kurulun geliri aylık ortalama 25 milyon dolardan daha fazla sermayeye sahip şirketlerden ve 250 milyon dolardan daha fazla net varlık değerine sahip olan sigorta fonlarından toparlanmaktadır. Buna göre kurulun ortalama gelirlerinin %87'si kurumlar tarafından sağlanmakta ve maksimum geliri yıllık 1. 3 milyon dolardır.[65]

Kurulun kuruluşu, görevleri ve yetkileri Sarbanes Oxley Yasası'nın 101. ve 109. bölümlerinde tanımlanmıştır. Kurul üyeleri, hazinenin ve Merkez Bankasının görüşleri alınarak SEC tarafından atanmaktır. Yasaya göre, kurul beş üyeden oluşmaktadır. Bunlardan ikisi muhasebe meslek mensupları arasından belirlenmek zorundadır. Bu üyelerden birisi başkan olursa söz konusu üyenin en az 5 yıldan bu yana muhasebe mesleğini icra ediyor olması istenmektedir. Kurul üyeleri ve çalışanları memur statüsünde değildir. Hiçbir üyenin bağımsız denetim firmalarından kar payı veya ortaklık payı altında gelir elde etmesi mümkün değildir.[66]

PIOB ve PCOAB, yapı olarak birbirine benzemesine rağmen bu iki kurum arasında bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birisi, POB'un finans kaynağının denetim şirketlerinden ziyade SEC'e kayıtlı olan bağımsız tarafından sağlanmasıdır. PCOAB ise denetim şirketleri tarafından sağlanan finansal kaynakla faaliyetlerini sürdürmektedir. PCOAB'nin yasa ile kurulması, kamuyu tatmin edecek mesleki bir girişim olmasından çok gözetim ve uygulama arasındaki bağımsızlığı sağlamayı amaçladığını göstermektedir.[67]

Peer Review ve PCOAB karşılaştırıldığında ise bazı ortak karakteristik özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Örneğin; denetim firmalarının denetim sözleşmeleri ve

---

[65] Cecily RAIBORN, Chandra SCHORG, "The Sarbanes Oxley Act Of 2002: An Analysis Of And Comments On The Accounting Related Provisions", **Journal of Business and Management**, April, 2004, s.1

[66] Sanjay ANAND**, Essentials Of Sarbanes Oxley**, Sarbanes Oxley Institue, Kanada, 2002, s. 7.

[67] BATHER, **a.g.e.,** s.664

denetim firmalarının kalite kontrol sistemleri her iki kurum tarafından da incelenmektedir. Denetim firmaları hem PCOAB'den hem de Peer Review'den gözlemcilerin ziyaret edeceğini bilmektedirler. Her iki kurumun hazırlamış olduğu raporlara PCOAB ve AICPA'nın sitesinden ulaşılabilmektedir. Ortak kriterlerin ötesinde önemli farklılıklar da bulunmaktadır. PCOAB en az 100 personeli bulunan denetim firmalarını yıllık, daha küçük firmaları ise her 3 yılda bir gözetirken, Peer Review tüm denetim firmalarını her üç yılda bir incelemeye tabi tutar. Ayrıca program denetim firmalarının eksiklerine göre farklılaşır. Peer Review raporları denetim firmalarının kalitesi hakkında ve firmanın sözleşme kalitesinin sistematik eksiklikleri hakkında bilgi verir. Buna karşın PCOAB gözlemcinin seçilen sözleşmeler arasında bulduğu her türlü eksikliği gösterir.

Daha önceki açıklamalarda bahsedilen Ahold Royal gibi çokuluslu firmalarda ortaya çıkan muhasebe ve denetim problemleri neticesinde uluslararası bir gözetim sorununun olduğu kabul edilmiştir. Bu sebeple Amerikan merkezli olmayan denetim firmalarının da PCOAB tarafından gözetim altına alınması gündeme gelmiştir. Bu düşünce Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ve diğer uluslar tarafından tepkiyle karşılanmıştır. Bunun üzerine Avrupa Birliği, üye ülkelerin dahil olduğu bir gözetim sistemi oluşturma yoluna gitmiştir. Bunun dışında Japonya da, kendi bünyesindeki şirketlerin PCOAB gözetimine tabi olmaması için kendine özgü bir gözetim sistemi oluşturmuş ve SEC'e yaptığı bildirim ile oluşturulan sistemin PCOAB ile eşdeğer olduğunu belirtmiştir.[68]

1.3.2 Avrupa Kıtası Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Yaklaşımları

Avrupa Birliği (AB) Konseyi[69] (Konsey), Avrupa Birliğinde bulunan ülkeler için muhasebe ve denetim çalışmalarının benzer bir tabanda olması hedefiyle bazı yönergeler yayımlamaktadır.[70]Şirketler Hukuku çerçevesinde birlik ülkelerinin yasal

[68]Michael Kanapp, "Europe's Enron: Royal Ahold", Issues In Accounting Education, Vol. 22, No. 4, Kasım 2007, s.647-649,

[69] Council of Europe-COE

[70] AB, üye ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların yaratılması amacıyla "Direktifler/Yönergeler" adı altında düzenlemeler getirmektedir. Bu düzenlemeler, Avrupa Birliği Resmi Gazete'sinde yayınlanır. Düzenlemelerin üye ülkelerce belirlenen bir zaman dilimi sonunda

düzenlemeleri içerisinde yapılacak mecburi değişiklikler de konseyin yayınladığı yönergeler içinde bağımsız denetim bölümlerinde bulunmaktadır. Bu yönergeler içerisinde dört, yedi ve sekizinci yönergeler Avrupa Birliğinde bulunan ülkeler için ortak bir muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla yayınlanmıştır. [71]

84/253/EEC sayılı Sekizinci Direktif ile bağımsız denetim ve bağımsız denetçilerin sahip olması gereken vasıfları ve uygulama standartlarını belirlemek, Birlik üyesi ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlu hale getirmeyi amaçlamıştır.

Bununla birlikte sekiz numaralı yönergede denetim standartlarına, yöntemlerine, denetçilerin sorumluluk ve rollerine, denetimin kalitesi gibi konuları içermemesi sebebiyle, Komisyon bu alanlardaki eksiklikleri gidermek amacıyla çeşitli raporlar ve düzenlemeler oluşturmaya başlamıştır.[72]

Amerika borsasına kayıtlı ilk on beş büyük firmada yaşanan finansal krizler ve bunların etkisinde ortaya çıkan finansal skandallar bunların denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerini hedef haline getirmiş ve çokça yüksek profilli davalar açılmıştır. Bunun sonucunda PCAOB ilgili şirketleri ve denetimi gerçekleştiren denetim firmalarını incelemeye almıştır. Bu durum Avrupa Birliği (AB) kanun koyucuları tarafından olumsuz değerlendirilmiş ve AB kanun yapıcılar ile ABD arasında denetçinin denetimi konusu uzun tartışmalara sebebiyet vermiş ve tam bir uzlaşı sağlanamamakla birlikte AB ülkelerinde faaliyette bulunan bağımsız denetim şirketleri PCAOB'un incelemesinden muaf tutulmuştur. Fakat diğer taraftan ilgili dönemde AB ülkelerinde faaliyette bulunan Parmalat, Adecco, Ahold gibi şirketlerinde meydana gelen finansal skandallar AB kanun koyucularının bağımsız denetimin kalitesini arttırmak ve denetime duyulan güveni tesis etmek için yaptıkları

---

ulusal hukuka uyarlanması gerekmektedir. Üye ülkeler bu çerçevede, kendi yasa ve düzenlemelerini AB düzenlemelerine uyumlu hale getirmek zorundadırlar.

[71]Ali Çalışkan; "Sekizinci Direktif Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, 2006, s.53,

[72] 171 Sekizinci Direktifin eksikliklikliklerinin farkedilmesinin ardından çalışmalar başlatılmış,1996 yılında AB'de Yasal Denetçilerin Rolü, Pozisyonu ve Sorumlulukları Hakkında Yeşil Kitap (Green Paper-COM/1996/338) yayınlanmıştır. 15 Kasım 2000 tarihinde "AB'de Bağımsız Denetim için Kalite Güvencesi", 16 Mayıs 2002'de ise "AB'de Denetçi Bağımsızlığı" isimli tavsiye kararlarını yayımlamıştır; bu tavsiye kararları tüm üye ülkelerce uygulanmaktadır.

çalışmaları ve alınması gereken yasal aksiyonları almalarını hızlandırmıştır. Dava açılan ve denetimleri gerçekleştiren denetim kuruluşlarına ilişkin bilgi Tablo 1.2.'de görülmektedir.

Tablo 1.2 : Kamu tarafından Dava Açılan Şirketler ve Bunların Denetçileri

Dava Açılan Şirketler	**BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETİ**
Adelphia	Deloitte&Touche
AOL/Time Warner	Ernst&Young
Bristol-Meyers-Squibb	Price Waterhouse Coopers
Computer Associates	Ernst&Young
Enron	Arthur Andersen
Global Crossing	Arthur Andersen
Merck	Arthur Andersen
Micro Strategy	Price Waterhouse Coopers
People Soft	Ernst&Young
PNC Financial Services	Ernst&Young
Qwest	Arthur Andersen
Tyco	Price Waterhouse Coopers
Waste Management	Arthur Andersen
World Com.	Arthur Andersen
Xerox	KPMG

Kaynak: Vanessa A. Chioffi, "Can Legislation Restore Public Trust?An analysis of Sarbanes-Oxley Act.,Master Thesis", MIT, Sloan School of Management, 2003, s.10

Mevzuat kapsamındaki denetimlerin sağlamlaştırılması için COM/2003/0286 numaralı Avrupa Birliği Tebliği 21.05.2003 tarihinde yayınlanmış, sekiz numaralı yönergenin eksiklerinin giderilmesine yönelik çalışmalar yapılmış, [73] 2006/43/EC sayılı yönerge ise 09.06.2006 tarihinde Avrupa Birliği resmi gazetesinde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. [74]

2006/43/EC sayılı yönergenin yürürlüğe girmesiyle birlikte, 84/253/EEC Sayılı yönerge yürürlükten kalkmıştır.

Gözden geçirilerek yenilenmiş olan sekiz numaralı yönerge denetimde kalite, müşteri verilerinin korunması, denetim komiteleri, denetim görevini üstlenen firmaların şeffaflığı, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık ilkeleri, denetim hizmetinin fiyatlandırılması, denetim standartlarıyla uyum ve denetçilerin üstlendikleri sorumluluklar gibi konularda değişiklikler ortaya koymuştur.[75]

Yönergelerin yürürlüğe girmesi için Avrupa Birliği bünyesinde iki sene geçiş süreci tanımlanmış ve 29.06.2009 tarihi itibarıyla birlik ülkelerince yönergelerin mecburi olarak uygulamaları talep edilmiştir.[76]

Bu yönergeyle birlikte denetim çalışmaları kamu gözetimi altına girmekte, kalite kontrol sistemi ortaya çıkmakta, denetim ekiplerinin rol ve sorumluluklarının çerçeveleri çizilmekte, etik kurallar ortaya çıkmakta, uluslararası denetim

---

[73] AB müktesabatında kullanılan "statutory audit" kavramı, Türkçe'ye "yasal denetim" olarak çevirilmektedir, bu kavram "yapılması kanunlar veya diğer duzenlemeler cercevesinde zorunlu olan bağımsız denetim"leri kapsamaktadır.

[74] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf
http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=COMfinal&an_doc=2003&nu_doc=286 (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.
http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=COMfinal&an_doc=2003&nu_doc=286 (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2004/c_080/c_08020040330en00170019.pdf (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.

[75] Çalışkan, a.e, s.54
http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2004/c_080/c_08020040330en00170019.pdf (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.

[76] Ali Kayım, Hazine Koordinatörü, **1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal Denetim: Revize 8. Direktif neler Getiriyor?** Mali Çözüm Dergisi, Haziran-Temmuz 2006, s. 152

standartlarının eş zamanlı uygulanması talep edilmekte ve ülkeler arasında ortak bir işbirliği oluşturulması istenmektedir.

Ülkelerin, yönergelerle belirlenmiş kuralları uygulayabilmeleri amacıyla bir veya birden fazla yetkili makam atamaları talep edilmekte ve bu makamın çıkar çatışmalarından arındırılmış bir şekilde oluşturulmasının göz önünde bulundurmaları istenmektedir[77]. Yönergeyle birlikte Avrupa Birliği ülkelerinin de Amerika Birleşik Devletlerinde olduğu gibi muhasebe ve denetim çalışmalarının kendi meslek birlikleri çerçevesinde düzenlenmesine son verilmiştir. [78]

Yönergeye göre kamu gözetimi sistemi kapsamında getirilen düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir[79]:

- Avrupa Birliğine Üyeliği bulunan ülkelerde yasal denetim çalışmaları başlatılacaktır,
- Yasal denetçiler[80] ve denetim şirketleri için uygun bir kamu gözetim sistemi oluşturulacaktır.[81]
- Denetim çevresinde bulunan tüm denetçiler ve denetim şirketleri bu sisteme tabi olacaktır,
- Kamu gözetimi sistemi bünyesinde bulunan kişiler, fiilen denetim çalışması yapmayan taraflardan seçilecektir. Ancak, üye ülkeler, kamu gözetim sisteminin idaresinde çoğunluk üye sayısına ulaşmamak şartıyla denetim faaliyeti yapan denetçilere de sistemde görev verebilecektir. Sistemin idarecileri şeffaf ve bağımsız bir seçim yöntemiyle belirlenmek zorundadır,

Kamu gözetim sisteminin temel sorumlulukları[82];

---

[77] Lerzan Kavut, Nevzat Güngör, "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi,** Cilt 16, Sayı 59, 2018 ss. 59-70

[78] Yasal Denetim: Topluluk Yasası uyarınca, yıllık hesaplar veya konsolide hesapların denetimi

[79] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.

[80] Yasal Denetçi: Yasal denetim yürütmek üzere 8. Direktif uyarınca bir üye ülkenin yetkili mercileri tarafından onaylanan kişi

[81] Direktif, Madde 32-2

[82] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017

- Yasal denetçilerin ve denetim şirketlerinin tescil edilmesi ve sicil kayıtlarının tutulması,
- Etik ilkelerin ve denetim şirketlerinin kalite kontrol ile ilgili gerekliliklerinin belirlenmesi,
- Sürekli eğitimler organize edilmesi ve denetimde kalitenin sağlanması ve disiplin süreçlerinin belirlenmesi,
- Gerek görüldüğünde denetçiler ve denetim şirketleri ile ilgili inceleme yapılması ve uygun görülen işlemler hakkında yaptırım uygulanması,
- Kamu gözetim sisteminin şeffaf olmasının sağlanması, şeffaflık kapsamında faaliyet raporları ve izleme programlarının yayınlanması,
- Kamu gözetim sistemi otoriteler tarafından ihtiyaç görülen düzeyde finanse edilmelidir, bu finansman denetçilerin ya da denetim şirketlerinin bağımsızlık ilkeleri çerçevesinde olmalıdır.

Yönerge ile birlikte birlik üyesi ülkeler denetim çalışmalarının gözetimi kapsamında yetkili makamlar arasında iş birliği sağlanacak, incelemelerin mümkün olması ortaya çıkacak, birbirine benzer standartlar ve eş koşullar sayesinde denetim çalışmalarının ve belgelerinin karşılıklı iletimi kolaylaşacaktır.

Birliğe üye ülkeler, kamu gözetim sistemleri nezdinde oluşacak yasal mevzuatlar sayesinde ülkelerin gözetim çalışmaları arasında etkin bir iş birliği oluşacaktır. Bununla birlikte ülkelerde bu etkin iş birliğinin oluşturulması kapsamında bir yetkili kuruluş atayacaklardır.[83] Mütekabiliyet şartına bağlı olmak üzere, bir üye ülkenin yetkili makamı, bir diğer ülke denetçisini bağımsız denetçi olarak yetkilendirebilir ya da tescil edebilir. Yetkilendirilen diğer ülke denetçileri ve denetim şirketleri yerel gözetim, kalite güvence mekanizmalarına ve bu mekanizmalar kapsamında inceleme ve yaptırımlara tabidir.

[83] Yönerge, Madde 33

Sekizinci Yönergeye Göre Kalite Güvence Sistemi

Yönergeye göre tüm denetçiler ve denetim şirketleri, bağımsız bir başka oluşum tarafından belirlenecek ve kamu gözetim sistemi bünyesinde olacak bir kalite güvence kurumunca denetlenmelidir.

Kalite Güvencesi Sisteminin aşağıdaki özellikleri taşıması gerekmektedir:

- Sistemin finansmanı denetçiler ya da denetim şirketleri tarafından gelebilecek herhangi bir olumsuz duruma karşı teminat altında ve bağımsız olmalıdır,
- Sistemin yöneticileri, yeterli mesleki eğitime, denetim ve finansal raporlama alanlarında yeterli tecrübeye sahip olmalıdır,
- Sistem bünyesinde bulunan denetçiler özel olarak kalite güvence kontrol denetimleri alanında özel eğitim sahibi olmalılardır.

AIU (Audit Inspection Unit), ABD'de Enron ve Arthur Andersen olayında sonra kurumsal yönetim ve denetim düzenleme rejimindeki reformların ardından 2003 yılında kurulmuştur. AIU, FRC'nin bağımsız düzenleyicisi içinde olan POB'ye rapor veren bağımsız bir birimdir. AIU, halka açık firmaların ve diğer büyük kamu yararını ilgilendiren şirketlerin denetimlerinin kalitelerinin incelenmesinden sorumludur. AIU aynı zamanda kamu yararını ilgilen kuruluşların muhasebe firmalarının da İngiltere'deki denetçiler için kavramsal çerçeveye uyumunun incelenmesinden de sorumludur. AIU tarafından sağlanan bağımsız izleme düzenlemesi, 2006 Şirketler Kanunu'nun 10. Çizelgesi'nin 13. ve 23. paragraflarında belirtilmiştir. AIU'nun çalışmaları, denetçiler tarafından verilen kararların ve çalışmalarının şeffaflığını artırarak denetim sürecine güveni arttırmayı amaçlamaktadır.[84] Buna göre AIU'nun izleme çerçevesi Tablo 1.3 de gösterilmiştir.

[84] Noor Adwa Sulaiman, "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors", Manchester Business School, 2011, s.53-58

Tablo 1.3 : AIU İzleme Çerçevesi

Önemli Alanlar	Temel Alanlar ve Problemler
1. Kalite Kontrol	1. Liderlik, strateji ve iletişim - Baştan sona, Firmanın stratejisi, hedefleri ve hedefleri, iç iletişim ve ödüllendirme mekanizmaları 2. Performans değerlendirme, promosyonlar ve ücretlendirme 3. Diğer insan kaynakları konuları - Denetim eğitimi ve iletişimi - Kredi krizi iletişimi - Müşteri risk değerlendirmesi ve kabulü / devamı 4. Danışmanlık ve inceleme - Denetim sözleşmesi kalite kontrol incelemesi - Denetim raporu yayınlanma öncesi teknik incelemeler 5. Denetimin kalite izlemesi

	- Firma tarafından etkili iç denetim kalite kontrol incelemesi ve diğer izleme prosedürleri; denetim kalitesi gözden geçirmesi veya dış izleme süreci ile belirlenen zayıflıklarla ilgili uygun ve zamanında yapılacak işlemler
2. Bağımsızlık ve Etik	1. Etik politikalar ve istişare - Müşterilerin iç denetim departmanlarında çalışan iç denetim personelinden doğrudan yardım 2. Uygunluk izleme prosedürleri - Yıllık uygunluk onayı - Hizmetlerin kapsamı - Denetim dışı hizmetler 3. Rotasyon politikaları ve izleme - Rotasyon izleme - Uzun dönemli ilişki ve kilit denetim ortakları

3. Denetim Performansı	1. Denetim metodolojisi 2. Riskin değerlendirilmesi ve riske cevap verme - Önemli risklerin tanımlanması - Hile riskleri - Ön analitik inceleme 3. Denetim kanıtları ve denetim yargısı - Değer düşüklüğü incelemeleri - Karşılıklar ve tahakkuklar - İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar - Dış teyitler - Bir uzmanın çalışmasını kullanma 4. Denetim Komiteleriyle İletişim Kurma 5. Denetimin sonuçlandırılması

Kaynak: Noor Adwa Suleiman, "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors", Manchester Business School, 2011, s.59-60

1.3.3 Türkiye Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Düzenlemeleri

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye'de bağımsız denetimde kalite kontrolü ile ilgili düzenlemelere kısaca yer verilecektir. Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler

arasında hali hazırda geçerli olan ve en önemli düzenleme Kamu Gözetim Kurulu'nun düzenlemeleridir. Halka açık şirketler ve diğer mevzuatlar açısından şirketler ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu ve İlgili Mevzuat, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenlemeleri ve Hazine Müsteşarlığı, Enerji Piyasası düzenleme kurumunun düzenlemelerine de tabidirler. Son olarak 3568 Sayılı Kanun ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TURMOB) düzenlemeleri, KGK'nın kurulmasıyla geçerliliğini yitirmiştir.

1.3.3.1 Sermaye Piyasası Kanunu ve İlgili Mevzuattaki Düzenlemeler

Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili en önemli düzenlemeler arasında Sermaye Piyasası Kanunu ile bu kanun çerçevesinde yapılan düzenlemeler gelir. 28 Temmuz 1981 tarihinde kabul edilen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun amacı, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak için sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemektir. Sermaye Piyasası Kurulu ise, bu kanunun 17. maddesi gereğince, bu Kanunla verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurul olup 7 üyeden oluşmaktadır. Başlıca görevi, bu Kanunun uygulanması acısından sermaye piyasası araçlarının ihracını, halka arz ve satısının şartlarını düzenlemek ve denetlemek olan Kurul'un görevleri arasında, "sermaye piyasasında, gerektiğinde elektronik ortam da dâhil bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek," "kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her turlu mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit etmek ve bu konularda tebliğler yayımlamak" ve "3568 sayılı Kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını TURMOB ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek" sayılmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu, bağımsız denetim ile ilgili düzenleme yetkisine dayanarak,

bağımsız denetim tebliğleri çıkarmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu'nun bağımsız denetim hakkındaki ilk düzenlemesi 13 Aralık 1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik'tir. Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili yapılmış ilk düzenleme bu yönetmelik ile olmuştur.

Halka acık şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin yürürlükteki tebliğ, Seri: X, No: 22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'dir. Bu tebliğ ile birlikte Türkiye'de Sermaye Piyasası Mevzuatına göre bağımsız denetim ile Uluslararası Denetim Standartları uyumlu hale getirilmiştir. Bu tebliğin "Bağımsız Denetim Kalitesinin Kontrolü Kısmı (Madde 1-14)," "ISA 220 Quality Control for Audits of Historical Financial Information: UDS 220 Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi için Kalite Kontrol" standardından çeviri yoluyla uyarlanmıştır.

SPK kalite kontrol denetimi kapsamında periyodik olarak şikayet olması durumunda ise her zaman denetim şirketlerini ve denetim dosyalarını denetlemekte, denetim sonuçlarına göre yapılan fiile göre yaptırım uygulamakta ve sonuçlarını da kamuyla düzenli olarak paylaşmaktadır. Ancak, tüm güvence hizmetleri için geçerli olan "Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1" ile ilgili bir düzenleme yapılmamıştır. Buna ilişkin düzenleme KGK tarafından KKS1 ile yapılmıştır. KGK düzenlemeleri kapsamında konu detaylı ele alınacaktır.

1.3.3.2 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Türkiye'de 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 3 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası ile Bankalar Kanunu ve ilgili diğer mevzuatın, kanunda gösterilen yetkiler çerçevesinde düzenlemeler de yapmak suretiyle uygulanmasını sağlamak, uygulamayı denetlemek ve sonuçlandırmak, tasarrufların güvence altına alınmasını temin etmek ve Kanunla verilen diğer görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kurulan özerk bir kurumdur. Bankacılık konusunda düzenleme yapma yetkisine sahip olan kurum, bankaların denetimi ile ilgili iki tebliğ yayınlamıştır, bunlar 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim

Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik" ile 24 Temmuz 2007 tarihli ve 26592 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliktir.

"Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik'te bankaların denetimini yapacak kuruluşların bağımsız denetçilerinin mesleki ilkelere, ilgili düzenlemelere, kuruluş tarafından belirlenen kalite güvencesi ilke ve uygulamalarına uygunluğunu ve hazırlanan bağımsız denetim raporlarının gerçek durumu yansıttığını teyit edecek bir kalite güvencesi sistemi kurmakla yükümlü olduğu belirtilmiş, yetkili denetim kurulusunun yönetim kurulunca seçilecek iki sorumlu ortak baş denetçinin, kalite güvencesi sisteminin sağlıklı bicimde islemesi ve bu sistemin etkinliğinin sürekli olarak izlenmesini sağlamak üzere görevlendirileceği karara bağlanmıştır. Kalite güvencesine ilişkin standartların yazılı hale getirilmesi, bağımsız denetçilerin söz konusu standartlara erişiminin sağlanması, kalite güvencesine ilişkin ulusal ve uluslararası gelişmelerin takip edilmesi, olabilecek değişiklikler doğrultusunda standartların güncellenmesi ve bağımsız denetçilere duyurulması, denetim sırasında mesleki ilkelere ya da yasal düzenlemelere uygunluğu zedeleyebilecek olağan ve olağanüstü durumlar için önlemler oluşturulması bu ortakların sorumluluğundadır.[85]

Buna göre, BDDK, bağımsız denetim firmalarının kendi içlerinde bir kalite kontrol sistemi kurmasını istemiş ve dolaylı olarak da uluslararası düzenlemelere göndermede bulunmuştur.

1.3.3.3 Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri

Hazine Müsteşarlığı'nın bağımsız denetim ile ilgili yayınlamış olduğu düzenlemeler; "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik" ve "Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmeliktir. Bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine

[85] Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Tebliği, m.13, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

İlişkin Yönetmelikte belirlenmiş olup, bağımsız denetim firması ve denetçi, kaliteli bir denetim çalışması gerçekleştirmek için azami gayret göstermek, tebliğde belirtilen denetim kalitesini sağlayacak ve koruyacak ilkeleri uygulamak zorundadır.[86] "Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelikte, sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetim faaliyetini yürütecek kuruluşların nitelikleri, yetkilendirilmeleri ve faaliyetlerine ilişkin esaslara yer verilmiş olup yönetmelikle birlikte kalite kontrolüne ilişkin açıklamalar da yer almaktadır.[87]

1.3.3.4 Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu Düzenlemeleri

4628 Sayılı Yasa ile Elektrik Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuş, daha sonra 4646 sayılı Doğal Gaz Piyasalar Kanunu ile de Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu adını almıştır. Kuruma, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu ile petrol piyasasını, 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ile de sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. Bu Kanunların amacı, rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır.[88]

Gerçek Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim firmalarınca Denetlenmesi Hakkındaki Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik göstermektedir.[89] Bu yönetmeliğin amacı, enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi gerçek ve tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi resmi ve özel şirketlerin faaliyetlerinin, uygulamalarının, işlem, hesap ve mali tablolarının; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'nca yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve bu kişilerin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere

[86] Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, m.9, 8 Eylül 2003 tarihli ve 25223 sayılı Resmi Gazete.
[87] Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik, 8 Eylül 2003 tarihli ve 25223 sayılı Resmi Gazete.
[88]http://www.epdk.gov.tr/TR/Dokumanlar/DDB/BagimsizDenetimKuruluslari/KurulKararlari, (çevrimiçi) 25.10.2016.
[89] http://www.epdk.gov.tr/default.asp, çevrimiçi, (30.10.2016)

uygunluğunun, bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim firmalarının yetkilendirilmesi ve yetkilerinin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektedir.[90]

1.3.3.5 TÜRMOB Düzenlemeleri

3568 Sayılı Kanunu'nun 1.'inci maddesinde Kanunun amacı; "işletmelerde faaliyetin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak" olarak belirlenmiştir. Genel olarak ifade olunan kişiler, 3568 sayılı Kanun ile 3 kategoride ele alınmıştır. Bu kanunun hükümlerine göre, meslek icrasını hak kazananlara "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denilmekte iken, yapılan son düzenleme ile Serbest Muhasebeci ünvanı kaldırılmıştır.[91] Kanun, tasdik işlemini yapma yetkisini, yalnızca yeminli mali müşavirlik mesleğine vermiştir. Tasdik işlemi kanunda; "Yeminli mali müşavirler, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik eder" şeklinde tanımlamış ve yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. 12. maddede bu hususların Maliye Bakanlığı'nca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ifade edilmiştir. Kanunun 50. maddesinde ise, bu yönetmeliğin Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanacağı ve Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınacağı belirtilmiştir.[92]Söz konusu Kanun ile TÜRMOB, muhasebe ve mali denetim mesleği ile ilgili olarak yasal statüye sahip tek meslek odası olmuştur. TÜRMOB, meslek mensuplarına ilişkin olarak kayıt ve sicil tutma, meslek ile ilgili faaliyet ve etik kurallarını belirleme ve meslek mensupları nezdinde disiplin uygulama gibi yetkilerle

[90] http://www.epdk.gov.tr/default.asp, çevrimiçi, (30.10.2016)
[91] Ömer DUMAN, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, TESMER Yayınları, Ankara, Yayın No:78, 2008, s. 165
[92] Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim Mevzuatı,** İstanbul, 5.Baskı, Avcıol Yayınevi, 2004, s. 25.

donatılmıştır. Bu kapsamda TÜRMOB mesleğin kendi kendini düzenlemesinde etkin bir rol oynamaktadır.[93]

Muhasebe standartlarını hazırlama yetkisi Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetime tabi olacak şirketler KGK tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartlarına göre denetlenecektir.

Denetim ve Güvence Hizmetleri kapsamında mevzuat yaratma ve gözetim faaliyetinin 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Kamu Gözetim Kurumu'na (KGK)'ya devredilmesi sebebiyle TÜRMOB'un denetim ve bunun kalitesi konusunda yapabileceği bir husus bulunmamakla birlikte meslek odaları birliği faaliyetini yürütürken SMMM ve YMM'lere ve bu faaliyetleri ile bağlantılı olarak ilgili meslek odalarına rehberlik etmekte, disiplin yönetmeliği, etik kuralar gibi yayınları yapmak suretiyle katkıda bulunmaktadır. Ayrıca TÜRMOB Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Firmaları için Kalite Kontrol Rehberi'ni IFAC'ın izniyle Türkçe'ye çevirmiş ve güncellenmiş baskılarını da yayınlamaktadır.

1.3.3.6 Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri

2012 yılında Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Finansal Raporlama Standartları uygulamasının zorunlu hale gelmesi, bu esasa göre düzenlenen finansal tabloların denetimini ön plana çıkarmaktadır. Bu nedenle denetim standartlarının bütün kesimler için bağlayıcı olacak şekilde yürürlüğe girmesi ve bu konuda tek bir otoritenin olması büyük önem taşımaktadır.[94]

---

[93] Mahmut OKUR, **Bağımsız Denetimin Denetimi**, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara, 2007, s.10.

[94] Nalan AKDOĞAN, "TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi", MÖDAV, **4. Uluslararası Muhasebe Konferansı,** İstanbul, 15-27 Kasım, 2007, s. 20-21.

1957 yılında yürürlüğe giren Eski Türk Ticaret Kanunu, işletmelere bazı asgari defter tutma şartları getirmekle birlikte, mali tabloların hazırlanması ve yayınlanması alanlarında düzenlemeler içermemektedir. Bu doğrultuda hazırlanan Türk Ticaret Kanunu'nda önemli değişikliklere gidilmiştir. Türk Ticaret Kanunu ile yapılan en önemli değişikliklerden birisi, bağımsız denetime tabi olan şirketlerle ilgilidir. Gelişmiş ülkeler olarak bilinen ABD ve AB'de tüm şahıs ve sermaye şirketleri, bağımsız denetime tabi olmaktadır. Ülkemizde ise sadece Sermaye Piyasası Kuruluna tabi halka açık şirketler bağımsız denetime tabiyken TTK ile halka açık şirketler için zorunlu olan bağımsız denetim, belirli büyüklük kriterlerini taşıyan şirketler için de zorunlu hale getirilmiştir. Denetime, büyük ve orta ölçekli (BOBİ), halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören ya da görmeyen özel ve kamu sektörüne dahil tüm şirketler dahil edilmektedir.[95]

Avrupa Birliği standartlarını yakalamak üzere hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye'deki ekonomik ilişkilere çağdaş bir biçim ve yön vermektedir. Özellikle, denetimlerin bağımsız meslek mensupları tarafından yapılmasının öngörülmesi ile Türk işletmelerinin şeffaflaşacağı ve uluslararası rekabete girebilecekleri düşünülmektedir. Finansal tabloların denetimi, şirketlerde bölünme, birleşme, tür değiştirme, sermayenin artırılması ve azaltılması gibi işlemlerin, bağımsız denetim firmaları tarafından denetlenmesi hükmünün getirilmiş olması, ayrıca şirket denetçilerine ait görevlerin de, dışarıdan bağımsız denetçiler tarafından yapılmasının düzenlenmiş olması, denetim boyutuna büyük önem verildiğini göstermektedir.[96]

Türk Ticaret Kanun'un 1522. Maddesinde Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun görüşleri alınarak Küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütler, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenlenir denilmektedir. Aynı Kanunun 1523. Maddesinde

[95] Seval KARDEŞ SELİMOĞLU, Hülya GÖKTEPE, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 17, Mayıs-Haziran, 2007, s. 22

[96] Zafer SAYAR, Ali ALP, "Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme", **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, cilt:23 sayı:267, 2008., s. 83

sermaye şirketleri ölçeklerine göre küçük, orta ve büyük olmak üzere sınıflandırılmaktadır.[97]

Kanunda, denetçiler anonim şirketin organı olmaktan çıkarılmış; halka açık olsun veya olmasın tüm anonim şirketlerin denetimi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Mali Müşavirlik ve Yeminli Mal Müşavirlik Kanunu'na göre denetim yetkisi almış serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir unvanlı meslek mensupları ile bunların oluşturdukları bağımsız denetim firmalarına bırakılmıştır.[98] Ayrıca Kanun'da, Türkiye Denetim Standartlarının özerk bir kurum tarafından yayınlanacağı belirtilmiş ve denetçilerin, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun olarak denetimlerini yapacakları belirtilmektedir. Bu kurula ilişkin kanun yayınlanıncaya kadar bu görevin TÜRMOB ile ilişkili bir kurul tarafından yerine getirileceği, denetçinin kamusal denetimi de özerk bir kurumca yapılacağı belirtilmektedir. Bu kurum, kanunla kuruluncaya kadar, denetçi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı teftiş heyetince denetlenecektir.[99]

660 sayılı KHK ile [100] Kamu Gözetimi Kurumu kurulmuş ve TÜRMOB bu alanda yetki dışında bırakılmıştır.

1.3.3.7 KGK Düzenlemeleri

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olarak kurulmuştur. KGK'nın amacı, uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca, öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek için kurulmuştur. [101]

---

[97] Yeni Türk Ticaret Kanunu**, a.g.k.**,
[98] Seval Kardeş SELİMOĞLU, , Mehmet ÖZBİRECİKLİ, Ganite KURT, Şaban UZAY, Ali LAGÖZ, Serap YANIK, **Muhasebe Denetimi**, Ankara, Gazi Yayınevi, 2008, s. 27.
[99] Korkut ÖZKORKUT, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 195, Mart 2009, s. 246.
[100] KGK, Kanun, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm, çevrimiçi (01.03.2016)
[101]https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf ,

KGK denetim alanındaki yetkisini öncelikle TTK'dan almaktadır ve TTK'nın Üçüncü bölümünde yer alan 397'den 406'ya kadar olan maddeleri Denetleme başlığı altında denetime ilişkin hususları düzenlemektedir. Bu maddeler ve başlıkları şu şekildedir:[102]

- 397. md genel hükümler
- 398. md konusu ve kapsamı
- 399. md denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshi
- 400.md denetçi olabilecekler
- 401.md ibraz yükümü ve bilgi alma
- 402.md denetim raporu
- 403.md görüş yazıları
- 404.md sır saklamadan doğan sorumluluk
- 405.md denetlenen şirket ile denetçi arasındaki görüş ayrılıkları
- 406.md topluluk ilişkileri için özel denetçi atanması

Muhasebe standartlarını hazırlama yetkisi Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna (KGK) verilmiştir. TMSK'nın yetkileri, KGK kurulduğunda KGK'ya geçmiştir. Finansal tablolar, Türkiye muhasebe standartları, yorumları ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkelere göre düzenlenecektir. Bu standartlar KGK tarafından yayımlanacaktır ve bu standartlar uluslararası uygulamalarla uyumlu olmalıdır.

397. madde de "*Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir"* denmekle birlikte bu yetki Kamu Gözetim Kurumu (KGK)'na verilmiştir.

[102] http://www.ticaretkanunu.net/ttk/ (çevrimiçi), 24.01.2020

KGK, TTK'dan aldığı yetkiyle Muhasebe ve Denetim standartlarını yayınlamaya başlamıştır. Ayrıca Bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak isteyen denetçi ve denetim şirketlerinin yetkilendirilmesi, denetim kalitesinin arttırılmasına ilişkin yasal düzenlemelerin yapılması ve gerekli tedbirlerin alınması kalite kontrol noktasındaki önemli görevleri arasında yer almaktadır. Bununla birlikte 660 sayılı KHK ve bağımsız denetim yönetmeliği çerçevesinde gözetim dairesi tarafından inceleme faaliyetlerini yürütmektedir. İnceleme faaliyetleri çerçevesinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)'ın denetimini gerçekleştirenlerin en az üç yılda bir diğer denetçi veya denetim şirketlerinin ise en az altı yılda bir incelemesini yapmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROL STANDARTLARININ İNCELENMESİ

Bağımsız denetimde kalite kontrol standartları ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan ilki, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarıdır (KKS). [1]

İkincisi ise yine aynı kurumlar tarafından yayınlanmış olan bağımsız denetim standartları (BDS) kapsamında olan denetim kuruluşu ve denetçilerin denetimini üstlendikleri Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol standartlarıdır. (BDS 220)[2]

Her iki standart da IFAC ve KGK arasındaki anlaşmaya istinaden KGK tarafından orijinal metinden Türkçe'ye tercüme edilmiştir.

2.1 Bağımsız Denetim Hizmetlerini Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Sistemi (KKS1)

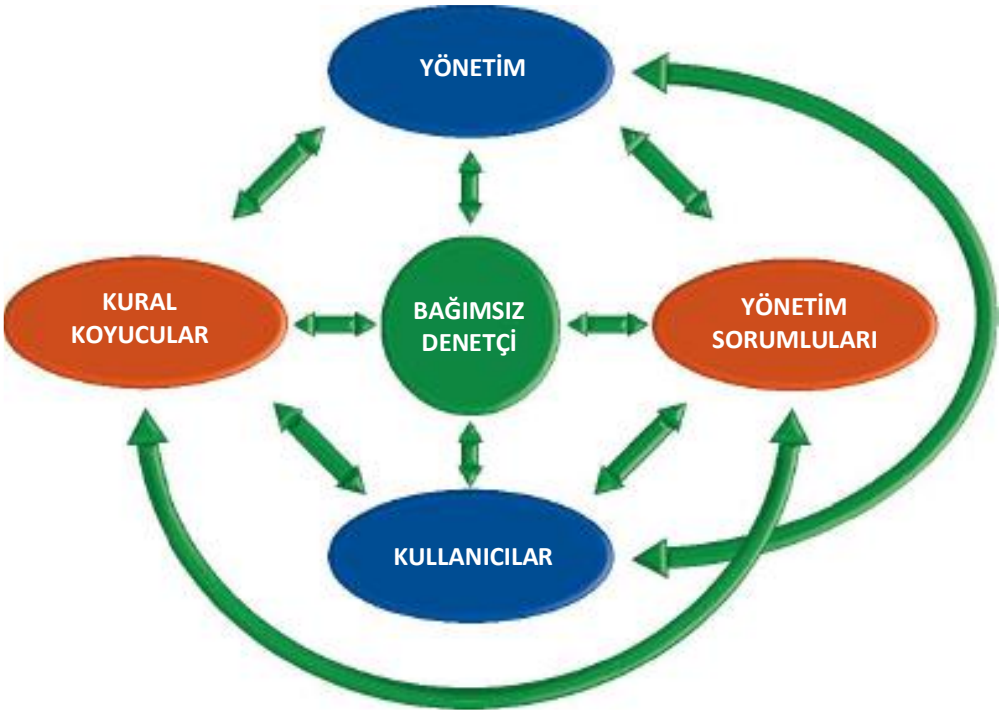
Kalite Kontrol Sistemi Tebliği denetim şirketlerinin ve denetçilerin, denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetleri ile ilgili kalite kontrol sistemleri hakkındaki sorumluluklarını düzenlemektedir.

Kalite kontrol sistemi denetim şirketinin ve personelinin mesleki standartlar ile birlikte denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan şartlara uyması için tasarlanan politikalar ve bu politikaların uygulama prosedürleri olarak tanımlanmaktadır.[3] Bu politika, prosedüreler uyulması denetimden faydalanan

[1] Kamu Gözetim Kurumu, "finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri yürüten bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler için kalite kontrol standardı 1 hakkında tebliğ. (KKS 1)
[2] Kamu Gözetim Kurumu" "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol hakkında Tebliğ (BDS 220)
[3] KKS 1, S.6

paydaşlar açısından önemlidir. Buna göre denetim kalitesi ve paydaşlar arasındaki ilişki şekil 2.1'de gösterilmiştir. Buna göre bağımsız denetim ve bunun sahibi denetçi işletmenin faaliyetleri sebebiyle işletme ile ilişkide olan tüm paydaşlar; bunlar, yönetim, çalışanlar, kanun ve kural koyucu otoriteler olup, işletme faaliyetlerinin yönetimden sorumlu kişiler arasında tüm bu taraflarla çift yönlü bir ilişkiye sahip ve bunların tam merkezinde yer almaktadır.

Şekil 2.1 : Denetim Kalitesi Paydaşları



Kaynak: IAASB, Çevrimiçi, https://www.iaasb.org/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3, 17.07 2018.

Bu standart kapsamında denetim şirketi aşağıda belirtilen politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve devamlılığını sağlar.

Denetim çalışmalarına rehberlik edecek olan bu değerlerin de yazılı olması önerilmektedir.

2.1.1 Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim şirketi, kalitenin yapılan denetim çalışmalarının vazgeçilmez bir unsuru olacak şekilde bir kurumsal kültür oluşturmalıdır. Bu kapsamda oluşturulacak kültürün sürekliliğini sağlayacak şekilde politika ve prosedürler oluşturur. [4]

Kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olan kişi veya kişiler bu sorumluluğu üstlenecek şekilde yeterli bilgi, beceri ve yetkiye sahip olmalıdır. [5]

Oluşturulan bu politika ve prosedürlerin oluşturulma ve yürütülmesinin nihai sorumluluğu ise bizzat şirket genel müdürü veya yönetim kurulundadır. Kaliteden sorumlu kişi veya kişilerin liderlik sorumlulukları aşağıdaki başlıklar halinde sıralanabilir.

2.1.1.1 Teknik Konular Bazında Ekip Yönetimi

Denetim şirketi için risk yönetimi ve kalite güvencesi en önemli unsurlardan biridir.[6] Gerek yerel gerekse uluslararası denetim ağına sahip firmalar için potansiyel riskleri belirlemek ve izlemek için risk yönetimi ve kalite politikaları oluşturulmalıdır.[7]

Denetçilerin teknik konulardaki bilgi seviyelerini üst seviyede tutmak denetim çalışmaları sırasında yanlış kararlar almalarının önüne geçebilir. Bu sebeple denetçiler teknik uzmanlık konularında sürekli eğitimlerle güncellenmelidir.[8]

Denetçiler bireysel olarak eğitim alabilecekleri gibi daha büyük yapılar bir destek ve eğitim birimi kurarak bu eğitimleri organize edebilirler.

Bu eğitim birimleri aşağıdaki konuları organize edebilirler.

---

[4] KKS 1, s.21.
[5] KKS 1, s.10.
[6] Lerzan Kavut, "Finansal Tabloların Denetiminde Risk Faktörü ve Değerlemesi", **İÜ İşletme Fakültesi Dergisi**, C:17, s 1, Nisan 1988. Ss. 55-61
[7] KPMG, "Our System of Audit Quality Controls" Ocak 2014.
[8] Rantelangi Cornelius, Affan Nurita, Deviyanti Dwi R, Sari Wulan IR, "The Influence of Organizational Commitment, Auditor Independence, Internal Control, and Ethical Leadership in Good Governance and Organizational Performance, Mulawarman University, Faculty of Economics and Business, volüme 35, 2017.

- Finansal raporlama, mesleki standartlar, kalite kontrol,
- Risk yönetimi ve uyum politikalarının uygulanması,
- Denetim ekipleri tarafından standart araçların kullanımı.

Kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları kapsamında eğitim çalışmaları dışında teknik konuların oluşturulacak komiteler ile kalite güvencesi de ayrıca sağlanmalıdır.[9] Denetim komitesi, bir kuruluştaki yönetişim yapısının önemli bir bileşenidir.[10]

Risk Yönetimi ve Hukuk Komitesi

Bu komite denetim ekipleri ve şirket bazında karşılaşılabilecek olası risklerin izlenmesi, muhtemel yükümlülüklerin takibi ve olası davalar ile ilgili çalışmalar yapar.

Raporlama Komitesi

Denetim ekipleri yapılacak denetim çalışmaları kapsamında farklı raporlama sistemlerine hâkim olmalıdır. Ulusal veya uluslararası standartlar konusunda bilgilendirme ve güncelleme gibi konularda denetim ekipleriyle aktif çalışmalıdır.

Denetim Metodolojisi Komitesi

Bu komite denetim metodolojileri, denetim araçlarının hazırlanması ve güncellenmesi alalarında çalışmalar yapar. Bu kapsama teknik konularda güncellik sağlanması, teknik danışmalara çözüm önerileri getirilmesi, eğitim konularının hazırlanması gibi konular girer.

Müşteri Kabul ve Etik Komitesi

Güvence müşterileri için kabul kararları ve bağımsızlık konularından doğrudan doğruya bu komite sorumludur. IFAC'ın Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun

[9] Tuğçe Nimet Yaşar, "Anonim Şirketlerde Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi" II. Ticaret Hukuku Uluslararası Sempozyumu", Ankara, 26 Kasım 2015
[10] C. Sloan, B., Kim, T, "Global Kamu Sektörünü Anlama Kılavuzu" The Institute of Internal Auditors, Florida 2009. Orijinali ile aynı çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Çeviri Tarihi: 17.03.2016

standartları ve denetim şirketinin kurum kültürünün ortaya çıkardığı standartların uygulanması bu komitenin çalışma alanına girer.[11]

Komite, bağımsızlık ve olası çıkar çatışmalarının önlenmesi faaliyetlerini bireysel ve şirket bazında takip eder, müşteri kabullerini onaylar ve diğer etik konularını organize eder.

Kalite Kontrol Komitesi

Bu komite denetim ekipleri düzeyinde denetim programları tanımlar ve şirket veya olması halinde şirket grupları düzeyinde kalite kontrol sistemi tanımlar.

Komitenin görevleri arasında yıllık kalite kontrol prosedür uygulamalarının sonuçlarını raporlamak, eylem planları hazırlamak, kalite kontrol çalışmalarını organize etmek ve kalite kontrol personellerini eğitmek, yıllık ilerleme programlarını tanımlamak, kalite kontrol metodolojisini tanımlamak gibi hususlar bulunmaktadır.[12]

Kalite kontrol sistemi firmanın kalite derecelerini özetleme, raporlama ve eylem planı öneren bir sistemdir.

2.1.1.2 Denetim Şirketi Seviyesinde Teknik Sorumluluklar

Denetim şirketleri üst yönetim olarak bir iş çevresi oluşturur. Bu iş sisteminin yöneticileri de kalite kontrol sisteminin uygulanmasından sorumlu olurlar. Kalite kontrol açısından da yöneticiler etkin bir iç kalite kültürü gelişmesinde katkıda bulunmak durumundadırlar.[13]

[11] https://www.ethicsboard.org/
[12] TURMOB Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu, "Muhasebe Meslek Mensupları için etik Kurallar El Kitabı", TURMOB Yayınları Sayı:470, 2014.
[13] Noor Adwa Sulaiman, "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors", A thesis submitted to the University of Manchester for the degree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities, 2011.

Denetim şirketinde kalite kültürünün gelişmesi, denetçilere gerekli mesajların tam anlamıyla verilmesi, konuyla ilgili toplantılar düzenlenmesi, iç yönergeler hazırlanması gibi hususlarla olur.[14]

Liderlik sorumluluklarından biri de mesleki personelin değerlendirilmesi için bir sistem geliştirmek, ücretleri ve yan hakları gibi parametreleri kaliteyi ön plana yerleştirmesi ile değerlendirmeye alınması da önemli bir unsurdur.[15]

Her firma, kalitenin, işletme stratejileri üzerinde önceliği olan bir görev olduğunu kabul etmelidir. Bir başka deyişle firmalar, ticari düşüncelerin gerçekleştirilen işin kalitesi üzerinde olumsuz bir etki yapmamasını sağlayacak bir yapıda olmalıdır.[16]

2.1.1.3 Risk Yönetimi

Firmanın üst yöneticilerinin içinden biri risk yöneticisi olarak belirlenmelidir. Bu kişi denetim şirketinin icra yöneticilerinden biri olabileceği gibi doğrudan icra kuruluna raporlama yapan bir yönetici de olabilir.

Risk yöneticisi firma içindeki tüm risk noktalarını incelemelidir. Risk yöneticisinin sorumlulukları şunlardır:

- Risk yönetimi politika ve prosedürlerini belirlemek,
- Risk konularındaki danışmalara verilen cevapların onaylarını vermek,
- Riskli olarak sınıflandırılmış konuların izlenmesini sağlamak ve risk özetini firma seviyesinde incelemek,
- Risklerin önlemlerini almak veya olası zararlardan firmanın etkilenmesini önlemek adına gerekli tedbir ve sigortalama işlemlerini yapmaktır.

[14] Morton, A & Scott, DR 2007, 'The association between perceived audit firm service quality and behavioural intentions', Journal of Contemporary Issues in Business & Government, vol. 13, no. 2, pp. 17-30.
[15] TURMOB Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu, "Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı", TURMOB Yayınları Sayı:470, 2014.
[16] Chunfei Wang, Huan Dou," Does the transformation of accounting firms' organizational form improve audit quality? Evidence from China" China Journal of Accounting Research Sayı:8, ss. 279-293

Risk yöneticisi hem yukarı yönde hem de aşağı yönde çalışmalar yapmak durumundadır.

Yukarı yöndeki bakış açısı riski algılamak ve önlemek şeklindedir. Bu yönde risk yöneticisi olası dolandırıcılık durumları, şüphe oluşturan durumlar, soruşturma, uyuşmazlık gibi konulardan üst yönetimi haberdar eder ve gerekli önlemlerin alınması yönünde çalışmalar yapar.[17]

Aşağı yöndeki bakış açısı ise yapılması gereken işlemler ve alınması gereken kararlarda yardımcı olma şeklindedir. Bu yönde, sigortacılara gerekli iddia veya potansiyel iddiaları bildirmek, avukat seçimi yapmak, olası davaların hazırlığı ve takibi hususlarında gerekli yardımları yapar.

Bunların dışında risk yönetiminden sorumlu olan yöneticiler, riskli durumların tespiti ve önlenmesi kapsamında şikâyet ve iddialarla ekibin nasıl başa çıkacağı konusunda personel farkındalığını sağlamak ve bu kapsamda sürekli eğitimler organize etmek gibi sürekli görevlere sahiptir.

2.1.1.4 Muhasebe Standartları

Denetim firmaları muhasebe ilkelerinin sürekli düzeyde uygulanabilmesi için iç desteğe ihtiyaç duyar. Lider muhasebe standartlarının açısından önemli bir oyuncu olarak imaj geliştirmelidir. Standartların algılanması ve uygulanması konularında ekibiyle koordineli çalışmalıdır.[18]

Yönetici yerel ve uluslararası muhasebe ilkeleri üzerine odaklanmak, teknik konuların güncelliğini sürdürmek, denetim ekiplerinin ihtiyaç duyduğu görüşleri hazırlamak, teknik danışmalara cevap verilmesini sağlamak, teknik toplantılara katılmak, denetim oda ve birlik çalışmalarında bulunmak, bu konuda ortaya çıkabilecek fırsatları değerlendirmek gibi sorumluluklara sahiptir.

---

[17] Ebru Esendemir, "Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar ve İzmir ilinde yeminli mali müşavirlere yönelik bir araştırma" Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, 2011

[18] Durmuş, H. Ahmet, Aytulun, Arif, "Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal Ve Uluslararası Kuruluşlar" Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.

2.1.1.5 Etik ve Mesleki Standartlar

Lider, denetim şirketinin ve denetçilerin etik ve mesleki standartlara uyması amacıyla politikalar ve prosedürler geliştirmesine katkıda bulunur ve firma imajını bu alandaki kilit oyuncu olarak geliştirir.

Liderin bu alandaki sorumlulukları arasında firmanın etik ve mesleki prosedürleri tasarlamanın dışında yerel yasa ve yönetmeliklere uymak için gerekli altyapıyı tasarlama, kalite unsurlarının denetim ekiplerinin performans kriterlerinin ölçülmesine dahil edilmesini sağlama, denetim veri tabanlarının oluşturulması, grup teknik konularının ve çıkar çatışmasının engellenmesi, teknik konularla ilgili güncelleme yapılması gibi konular bulunmalıdır.[19]

2.1.1.6 Etik ve Kabul Görevi

Firmanın kabul süreçlerinin, kabul kararları ve bağımsızlık konularının sonuçlandırılması süreçleri liderin genel sorumluluğudur.

Bu genel sorumluluk altında ise firma bünyesindeki risk yöneticisinin kabulünü onaylar, yeni müşteri kabul kararlarının doğru olup olmadığının denetimini sağlar, firma adına ulusal ve uluslararası çıkar çatışmaları ve bağımsız konularının incelenmesi konularında etkin rol oynar.[20]

Lider, aynı zamanda bireysel olarak da ortakların ve denetim ekiplerinin etik konularda eğitimi konusunda gerekli çalışmaların organizasyonunda bulunur.

2.1.1.7 Denetim Metodolojisi ve Yazılımı

Bu aşamada liderin görevi firmanın kullandığı denetim metodolojisinin denetim yazılımına dahil edilmesidir.

---

[19] A. Taylan ALTINTAS, Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.
[20] Turmob Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu, "Muhasebe Meslek Mensupları için etik Kurallar El Kitabı", TURMOB Yayınları Sayı:470, 2014.

Bu aşamada denetim ve güvence personelinin yeterliliğinin korunması, yeni ortaklar ve personel için eğitim ve yazılım kullanma becerilerinin gelişimi, yazılım için gerekli bakım ve güvenlik işlemlerinin yapılması gibi görevler bulunmaktadır.

2.1.1.8 Uygunluk Denetimi

Lider kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin KKS 1 ile uyumlu olduğundan emin olmalıdır. Bu kapsamda ilgili politikaların firma organizasyonu seviyesinde ve sözleşmeler üzerindeki uygunluk durumları lider tarafından kontrol altında tutulmalıdır.[21]

Firmanın genel prosedürlerinin ve dosyalarının uygunluğu, tüm ortakların çalışmalarının belirli periyodlarla düzenli olarak gözden geçirilmesi, uluslararası kalite kontrol çalışmalarının izlenmesi gibi hususlar liderin sorumlulukları arasında bulunmalıdır.

2.1.1.9 Eğitim

Eğitim, denetim şirketinin gelişimi ve kalite süreçleri için önemli bir yer tutar. Lider de bu aşamada önemli bir rol oynamaktadır. İnsan kaynakları lideri çalışanların eğitilmesi, teknik eğitim faaliyetlerinin organizasyonu, eğitim faaliyetlerinin yönergelerinin düzenlenmesi gibi hususlarda sorumluyken, risk yöneticisi ise teknik eğitim faaliyetlerinin kalite güvence ve risk yönetim politikalarının uygunluğundan sorumludur.[22]

Şirket kendi bünyesinde eğitimden sorumlu bir kişi atamakla yükümlüdür. Bu kişi kurumun her kademesinde kurumun her kademesinde teknik eğitim ve geliştirme ile ilgili bilgi alışverişini teşvik eder, eğitim ihtiyaç analizi ve eğitim gelişim ve teslimat iş yüklerinin önceliğine odaklanır, eğitim ve geliştirme planlarının hem örgüt hem de

[21] Adnan Dönmez, Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2002, s. 8

[22] Oğuzcan Oğuz, "Bağımsız denetimde kalite kontrol standardının uygulama aşamaları", Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2015.

çalışanların ihtiyaçlarına odaklanması sağlar ve eğitim etkinliklerinin etkinliğini değerlendirir.[23]

Eğitimden sorumlu kişi, eğitim ihtiyaç analizinin bir parçası olarak belirlenen konulara değinmek, genel eğitim hedeflerini, teknik programlar tarafından kazandırılacak belli bilgi ve becerileri tanımlamak, özel eğitim ihtiyaçlarını ve programlarını belirlemek, programları belirli bireylere / gruplara indirgeyerek bağlantıların yapılmasını sağlamak, eğitimin yapılacağı biçimi açıklamak, eğitim için bir teslimat süresi ve yıllık bir eğitim takvimi oluşturmak, sonraki dönemlerin analiz ve planlamasını yapmak gibi sorumluluklara sahip olmalıdır.

2.1.2 Etik İlkeler (CCOI-IFAC)

Denetim şirketleri gerek kurumsal olarak gerekse denetçilerinin etik hükümlere uyumu konusunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır.[24]

Bağımsız hükümleri kapsamında denetim şirketleri denetçilerinin ve varsa diğer ilişkili kişilerin bağımsızlıklarını sağlanması konusunda makul güvence oluşturacak politika ve prosedürler oluşturmalıdır.[25] Bu aşamada oluşturulan prosedürler ilgili taraflara bildirilerek, bağımsızlığa tehdit oluşturacak durumların tespit edilmesi, tehditlerin ortadan kaldırılması veya denetimden çekilme konularının değerlendirilmesi sonuçlarını ortaya çıkarır.[26]

Denetim şirketleri etik prosedürleri çerçevesinde bağımsız olması gerek tüm personelinden belirli dönemlerde bağımsızlıklarını belirten taahhütler almalıdır.[27]

[23] Nazlı Bulut, "İşletmelerde iç kontrol etkinliğinin sağlanmasının bağımsız denetimdeki rolü ve örnek uygulama" Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.
[24] KKS 1, s.10
[25] KKS 1, s.10.
[26] KKS 1, s.11.
[27] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.22

Bu konunun dışında kıdemli olan personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev alması durumunda bir yakınlık tehdidi söz konusu olur. Bu sebeple rotasyon politikaları ve prosedürleri oluşturulmalıdır. [28]

Sermaye Piyasası Kurulu'nun tebliğinde[29] gerekli kurumsal yapıyı oluşturan denetim şirketleri için 2011 yılından itibaren rotasyon şartı kaldırılmış olsa da Kamu Gözetim Kurumu[30] tarafından çıkarılan mevzuat doğrultusunda bir denetim şirketinin bir firma için vereceği güvence hizmeti için 10 yıllık süreçte maksimum 7 yıllık sınır getirilmiştir.[31]

Etik ilkeler kapsamında denetim şirketlerinde dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır.

2.1.2.1 Tarafsızlık ve Bağımsızlık Kuralları

Temel tarafsızlık ve bağımsızlık değerlerinin genele yaygınlaştırılmasına temel oluşturmak üzere, Temmuz 2009'da revize edilen ve IFAC Etik Kurallarına uygun olan Nesnellik ve Bağımsızlık için Davranış Kuralları (CCOI) kabul edilmiştir.[32]

Ulusal etik kurallar bu kurallardan daha az kısıtlayıcı olduğu durumlarda CCOI kuralları geçerli olacaktır. Birden fazla ülkeyi kapsayan çalışmalarda daha kısıtlayıcı olan kural kabul edilecektir. Her firma bu kurallar çerçevesinde ilgili kodları eğitim programının ayrılmaz bir parçası olarak dağıtması gerekmektedir.

[28] Hülya TALU, Sarbanes Oxley Yasasının Denetimin Bağımsızlığını ve Etkinliğini ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, (10.02.2009), s.19,
[29] SPK, X25,
[30] Türk Ticaret Kanunu, Madde 400.
[31] Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 26.
[32] CCOI

2.1.2.2 Denetçinin Bağımsızlık Kriterleri

Denetçi bağımsız ve entelektüel olarak dürüst olmalıdır. Mesleki hüküm içeren tüm konuları adil ve gerçekçi bir şekilde ele almak durumundadır. Bağımsız olmak, bağımsızlığı etkileyebilecek bir çıkar çatışmasının da bulunmamasını gerektirir. [33]

Bağımsızlık kavramının iki bileşeni vardır. Bunlardan ilki mesleki yargıdan ödün vermeyecek şekilde ve mesleki şüpheciliği unsurunun dış etkenlerden etkilenmeyecek şekilde sağlıklı bir görüş vermesine izin veren denetçinin zihnen bağımsız olma halidir. Diğeri ise herhangi bir üçüncü tarafın ya da başka bir denetçinin incelemesi halinde denetçinin objektif hareket etme kabiliyetinin sorgulanacağı kadar önemli olgulardan kaçınma halidir.[34] Denetçiler tarafından bağımsızlık kimi zaman zihinsel bir tutum veya denetçinin karakteri ile ilgili bir husus olarak ele alınmakta; kimi zaman ise doğruluk, dürüstlük ve objektiflik gibi çeşitli anlamları barındırdığı kabul edilebilir.[35]

Bağımsızlık risk seviyesinin tehlikeye atılmasına izin veren beş tehdit kategorisi belirlenebilir.

- Denetçinin bağımsızlığının herhangi bir çıkar çatışması sebebiyle tehdit edilmesi durumu söz konusu olabilir. Denetçinin herhangi bir sebeple denetlenen şirketten denetim ücretinden başka bir maddi çıkarı olmamalıdır. Bu unsur daha da genişletilerek denetim ücretinin aşırı yüksek ya da az olması gibi durumların veya finansal anlamda müşteriyi kaybetme ihtimalinin doğuracağı davranışları da bağımsızlığın tehlikede olma durumunu bu kapsam dâhilinde değerlendirilebilir.
- Bir denetçi kendi yaptığı çalışmaları gözden geçirirken bağımsız kalmakta zorluk çekebilir. Bu durum kendini gözden geçirme tehdidi olarak

[33] Yasin Ulusoy, " Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetimin fonksiyonları ve denetçi bağımsızlığı", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s.265-300
[34] Listya Yuniastuti Rahmina, Sukrisno Agoes , Procedia - Social and Behavioral Sciences, Sayı:164 2014 ss.324-331.
[35] Hasan Erken, "Denetimde Bağımsızlık Kavramı" Denetişim Dergisi, Sayı: Kış'09.

tanımlanabilir. Benzer bir durum da bir denetçinin bir başka meslektaşının yaptığı denetim çalışmalarını gözden geçirirken ortaya çıkabilir.

- Denetçi herhangi bir dava ya da hisse satışı benzeri durumlarda kendi müşterisinin lehine davranma eğiliminde olabilir. Savunuculuk tehdidi olarak adlandırılabilen bu durum da denetçinin bağımsızlığını tehdit eden bir unsur olarak ortaya çıkabilir.
- Denetçinin uzun bir süre boyunca müşteri personeli ile yakın ilişkilere sahip olması denetçinin olması gerekenden fazla bir güven duygusu beslemesine sebep olabilir. Bu durumda denetçi olması gerektiği kadar mesleki şüphecilik özelliklerini ortaya çıkaramayabilir. Bağımsızlığı tehdit eden bu durum tanıma ya da tanılama tehdidi olarak adlandırılabilir.
- Tehdit altında olma tehlikesi ise denetçinin otoriter ya da tehditkar bir müşteri karşısında bağımsızlığının zedeleneceği şekilde davranmasıdır.

Denetim şirketi, müşterisi ile ilişkilerin veya yukarıda belirtilen konuların bağımsızlığı zedeleyecek unsurlar olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirme ile denetçi bağımsızlığının ortaya çıkmasının, kamuoyunun çıkarının önemini ifade edecek olan görüşün objektif olup olmayacağını, varsa ve olası riskleri kabul gören bir düzeye indirgemek için önlemlerin alınmasının ihtimalini dikkate alır.[36]

2.1.2.3 Denetçinin Bağımsızlığını Koruma Sistemleri

Denetim şirketleri, ortakların veya denetçilerin bağımsızlığını koruması için bazı temel prosedürler geliştirmelidir. Bu prosedürler aşağıdaki gibi örneklendirilebilir.

- Müşteri Sözleşme Devamlılığı Prosedürü: Müşteri ile ilgili risk düzeyleri belirlenmeli, performans ve bağımsızlık unsurları irdelenmelidir. [37] Güvence müşterisine ek hizmetler sağlanması, şirketin etik kurulu veya etik sorumlusunun onayına tabi olmalıdır.

[36] Sedat Erdoğan, "Türkiye'de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma" Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y. 2016 Cilt 6, Sayı 2, ss. 175-195

[37] Aytaç Köksal, "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2008.

- Sunulan Hizmet Envanteri Prosedürü: Denetim şirketi bünyesinde bir müşteri listesi hazırlanabilir. Bu listede müşterilere verilen hizmetler, müşterilerinin varsa uluslararası iştirak, bağlı ortaklık veya ana şirket bilgileri, müşteriye verilen hizmet fiyatı bilgisi gibi detaylar yazılabilir. Bu sayede herhangi bir çıkar çatışması durumu olup olmadığı denetim şirketince daha kolay takip edilebilir. Özellikle çok uluslu üyelikleri olan denetim şirketleri için karmaşık müşteri yapısının incelenmesi konusunda önem arz eder.[38]

- Ortak ve Personel Bağımsızlık Prosedürü: Yıllık bazda bağımsızlıktan taviz verebilecek her türlü unsurun dikkate alınacağı bir prosedür geliştirilmesi ve IFAC etik kurallarına uygun olacak şekilde CCOI gerekliliklerini karşılayan bağımsızlık bildirgelerinin verilmesi gerekmektedir. Yerel bağımsızlık kurallarının daha kısıtlayıcı olması durumunda, daha fazla kısıtlayıcı olan kurallar ilave edilerek revize edilmelidir.

  Bağımsızlık bildirgelerinin verilmesinden sonra yeni bir durum da ortaya çıkabilir. Bu durumda gerekli aksiyonun alınması gerekmektedir. Denetim ekibinin bir üyesi ile denetlenen şirketin bir yönetim üyesi veya mali tabloların hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir kişi arasındaki kişisel veya aile ilişkileri olması da bağımsızlığı bozar.[39]

  Ayrıca güvence sözleşmeleri üzerinde çalışan tüm taraflar, ortaklar ve personel bir müşterisi ile olağan finansal ilişkiler haricinde herhangi bir mali veya ticari ilişkiye sahip olmamalıdır.

- Etik Konular Eğitimi Prosedürü: Denetim şirketinin tüm personelinin etik konularda bilgi sahibi olması ve bilgilerinin güncel kalması için gerekli eğitimlerin organize edilmesi gerekmektedir.

[38] Listya Yuniastuti Rahmina, Sukrisno Agoes , Procedia - Social and Behavioral Sciences, Sayı:164 2014 ss.324-331.
[39] Nazlı Bulut, "İşletmelerde iç kontrol etkinliğinin sağlanmasının bağımsız denetimdeki rolü ve örnek uygulama" Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

- Teknik Danışma Prosedürü: Etik konularında ortak ve denetçilerin ihtiyacı olan sorulara cevap bulabileceği bir sistem kurulmalıdır.

- Ücret Prosedürü: Bir veya birkaç müşteriye finansal bağlılık olması şirketin bağımsızlığını zedeleyebilir. Bu sebeple firma düzeyinde ücret politikaları, finansal performans ve yeni müşteri fiyatlandırmalarını değerlendirecek bir sistem kurulmalıdır.

2.1.2.4 Sorumlu Denetçi Rotasyonu

Uluslararası Etik Standartlar Kurulu olan IESBA, uluslararası muhasebe ve denetim mesleğini yerine getiren profesyoneller için ihtiyaç duyulan etik gereklilikleri hazırlamaktadır. Bu etik kurallar uyarınca kilit denetim ortaklarının bir firmayı uzun yıllar denetlemesi sınırlandırılmıştır. Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan tebliğe göre bir denetim şirketi tarafından denetlenecek şirkete son 10 yıl içinde 7 yıldan fazla denetim hizmeti verilemez.[40]

Ortakların bu rotasyonu, denetlenen şirkete bağımsızlığı bozabilecek "aşinalık" riskini azaltması için yürürlüğe konmuştur. Rotasyon, denetçinin müşterilerin sorunlarıyla uğraşırken ve finansal tablolar hakkında görüş bildirirken daha fazla zihin bağımsızlığına sahip olmasını sağlar.[41]

Anahtar denetim ortağından kasıt sözleşme ortaklığı, sözleşme kalite kontrolü incelemesi için sorumlu olan kişi ve nihai mali tabloların denetimi ile ilgili konularda önemli kararlar veren katılım ekibi, varsa diğer denetim ortaklarıdır.[42]

---

[40] Kamu Gözetimi Kurumu, Çevrimiçi, http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/8091/Bir-denetim-faaliyetinin-u%CC%88stlenilmesinde-dikkat-etmem-gereken-rotasyon-su%CC%88relerine-ilis%CC%A7kin-du%CC%88zenlemeler-nelerdir?, 20.02.2019.

[41] IESBA Meeting, "Long Association of Senior Personnel (Including Partner Rotation) with an Audit Client—Matters for Consideration" Mart 2013.

[42] Yiğit Bora Şenyiğit, "zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: literatür araştırması" İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi Yıl : 25 Sayı : 77 Aralık 2014.

2.1.2.5 Müşteriler ile Denetçi Arasındaki Çıkar Çatışmasının Yönetimi

Denetçi, profesyonel bir hizmet gerçekleştirirken bir çıkar çatışması ile karşı karşıya kalabilir. Bir çıkar çatışması tarafsızlığa tehdit oluşturur ve diğer temel ilkelere tehdit oluşturabilir.[43]

Herhangi bir denetim sözleşmesini kabul etmeden önce, çıkar çatışmalarını veya bir çıkar çatışması algısını tespit etmek için tarafsızlığın sorgulanmasına neden olacak makul adımların atılması gerekmektedir. Bazı durumlarda, mesleki etik kuralları ilgili firmaya denetim hizmeti verilmesi uygun olmayabilir.[44]

Farklı Müşterilerin Çelişkili Çıkarları

Genel olarak, çıkarları çatışan veya aynı sektörde faaliyet gösteren iki veya daha fazla müşteri için hareket etmeye engel olacak bir durum yoktur ve bunlardan biriyle ilgili gizli bilgiler tutulduğu sürece denetime engel teşkil etmez. Bu tecrübe bir diğerinin yararı için kullanılabilir.

Bununla birlikte denetçilerin bu gibi firmaları denetlemesi halinde ilave önlemler alınmalıdır. Bu önlemler, ekiplerin gizli bilgilerin aktarmasını önleme şeklinde olabilir.

2.1.2.6 Denetim Şirketi Bazında Etik İlkeler

Denetim şirketi IFAC tarafından yayınlananlar içinden hangi etik kodu uyguladığını belirtmelidir. Bu kodlar IFAC kodu, CCOI Kodu ve varsa diğer kodlardır. Bunların dışında yerel mevzuat bünyesinde bulunan özel kodlar varsa bunlar da ayrıca belirtilmelidir.

Bu bildirimler için de prosedürler oluşturulmalıdır. Etik konularından sorumlu kişiler belirlenmeli, firma içi veya dışı iletişim kanalları belirtilmeli ve bağımsızlık

[43] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2014 edition.
[44] Serpil Senal, "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma" Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ispartta. 2011.

konularındaki değişikliklerin olması durumunda bildirimlerle ilgili izlenecek prosedürler belirtilmelidir.[45]

2.1.3 Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Kalite Kontrol Standardı gereğince denetim şirketi müşteri ilişkileri kapsamında denetim sözleşmesinin kabul edilmesi ya da mevcut müşteriler ile denetim çalışmalarının devam ettirilebilmesi için bünyesinde bazı politika ve prosedürler oluşturmalıdır.[46]

Denetim şirketi işin kabulü için bazı şartları sağlamak durumundadır. Bu şartlardan bazıları şunlardır:

- Denetimin yürütülebilmesi için yeterli bilgi, beceri, zaman ve diğer kaynakları sağlayabilecek durumda olmak,
- Etik hükümlere uygunluğun olması,
- Müşterinin de etik kurallara uyuyor olması ve dürüstlük ilklerine uyuyor olması.

Denetim şirketi kabul politikalarını yeni bir müşteri ile denetim ilişkisi kurmadan önce, mevcut bir müşteriyle denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı vermeden önce işletmesini zorunlu kılar.[47]

Denetim Şirketinin Yeterli Olması

Denetim şirketinin yeterliliğini belirleme aşamasında şirketin, denetime özgü yükümlülüklerin ve ilgili tüm kademelerdeki mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesini gerektirir.[48]

Bu aşama aşağıdaki hususlardan oluşabilir:

[45] Esra Demir, Yavuz Çiftçi, "Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması", KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 18 (31): 88-97, 2016
[46] KKS 1, s.12.
[47] KKS 1, s.12.
[48] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.22

- Denetim personelinin denetlenen şirketin ait olduğu sektörel bilgiye haiz olup olmaması,
- Denetim ekibinin denetim konularına hakim olup olmaması,
- Denetim ekibinin yasal düzenlemelere ve raporlama standartlarına hakim olup olmaması,
- Denetim şirketinin bünyesinde yeterli seviyede ve sayıda ekibe sahip olup olmaması,
- Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi aşamalarını yerine getirebilecek yeterli şartlara uygun kişi veya komitenin olup olmaması,
- Raporlama süresi içinde denetim çalışmasının tamamlanıp tamamlanamayacağı.

Kabul aşamasında yeni bir müşteriyle alakalı çıkar çatışması olma ihtimalinin değerlendirilmesi, devam eden bir işte ise çıkar çatışması olasılıklarının yeni güncelleme yapılarak bertaraf edilmesi gerekmektedir.[49] Çıkar çatışmasının tespiti halinde denetimin kabul edilmemesi durumunun, tespit edilmiş olan çıkar çatışmalarının bertaraf edilmesi halinde ise nasıl edildiğinin belgelendirilmesi gereklidir.[50]

Müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi kararı verilmeden önce mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların önemliliğinin devam edip etmediğine bakılır.[51]

2.1.3.1 Kabul ve Devam Ettirme

Kabul ve devam prosedürleri önemli bir gerekliliktir. Bu prosedürler iş risklerini yönetmenin anahtarıdır.[52] Firma, müşteriye yönelik ilişkileri ve belirli sözleşmeleri kabul etmek ve devam ettirmek için makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış

[49] KKS 1, s.12.
[50] KKS 1, s.12.
[51] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.24.

politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır. Kabul ve devam ettirme kararı için şu konulara dikkat edilmelidir.

- Bağımsızlığa ilişkin etik gerekliliklere uyulmalı ve çıkar çatışması durumları engellenmelidir.
- Firma, denetimi gerçekleştirmek için yetkin olup bunu yapmak için yeterli kaynağa sahip olmalıdır.
- Müşterinin bütünlüğü ve itibarı, denetçi firmanın imajını veya müşteri ilişkisini tehdit etmemelidir.
- Kabul sürecinin diğer risk unsurları doğru bir şekilde değerlendirilmiş ve dikkate alınmış olmalıdır.

Kabul / Süreklilik sürecini belgelemek için anketler hazırlanmalıdır. Bu anketler, kabul ve devam etme kararları için tamamlanmalıdır. Bu grup geniş anketler, her bir Firma tarafından daha kısıtlayıcı yerel gereklilikleri yansıtacak şekilde gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir. Yapılan çalışmalara göre bağımsızlık düzeyi düştükçe denetim kalitesi de düşmektedir.[53]

2.1.3.2 Müşteri Kabulü

Firma, yeni bir müşteriyi veya yeni bir sözleşmeyi kabul etmek veya var olan bir müşteriyle yeni bir sözleşme yapmayı değerlendirmek için gerekli tüm ayrıntılı bilgileri edinmelidir. Bütün bu bilgiler elde edilip analiz edildiğinde ve firma bir müşteriyle veya belirli bir işle olan ilişkisini kabul veya devam ettirmeye karar verdiğinde, denetçi firma, müşteri veya sözleşmeyi kabul edilmesinin nedenlerini belgelemek zorundadır.[54]

[53] RICHARD, Chrystelle, 2006, "Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study", European Accounting Review, Vol:15, No:2, s:153-179.
[54] Merve Erçiçek, "Türkiye'de Denetimin Gelişimi Ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi Ve Bir Uygulama" Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2016.

2.1.3.2.1 Bağımsızlık Şartlarına Uyum ve Çıkar Çatışması Olmaması

Bir müşteriyi kabul etmeden önce, katılım ortaklığı firmanın ortaklarının ve kuruluşun üyelerinin potansiyel müşteriden bağımsız olduğundan emin olunmalıdır.

Bağımsızlık gereklerine uyum, ulusal etik koda dayanılarak değerlendirilir. Bu ilkeler IFAC Etik İlkelerine uygun olmalıdır.

Çıkar çatışmalarının var olabileceği veya bağımsızlık şartlarının ihlal edildiği durumların araştırılması, firma kabul görevlisine danışarak yapılmalıdır. Müşteri, daha önce denetçi firmanın bir müşterisi olan bir gruba ait ise ön onay talebi grubun ortağına gönderilmelidir.[55]

Uluslararası bir ilişki söz konusuysa ve denetim firması ile ilgili herhangi bir bağlantı tanımlanamazsa, müşterinin bulunduğu ülkelerdeki yerel kabul ortaklarına danışmak gereklidir.

Her durumda, bağımsızlık şartlarının ihlal edilip edilemeyeceğine dair karar için destek belgelendirilmeli ve muhafaza edilmelidir. Kabul görevlisi, ilgili diğer ülkelerin iç ve dış veri tabanları ile kabul görevlilerine danışmalıdır. Kabul Görevlisi, ilgili tüm bilgilerin gözden geçirilmesinden sonra, kabulü kabul edip etmeyeceğine karar vermelidir.[56]

Mesleki bağımsızlık şartlarına uyma veya bir çıkar çatışması varlığı konusunda bir şüphe varsa, konu firma riski yöneticisi tarafından gündeme getirilmelidir.

[55] Musa Kayrak, "Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları Ve Çözüm Önerileri", Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: Ocak 2015 Cilt-Sayı: 8 (1) ss: 91-103
[56] Seyit Koçberber, "Dünyada Ve Türkiye'de Denetim Etiği" Sayıştay Dergisi, Sayı:68, ss.65-89.

2.1.3.2.2 Müşteri Riskinin Değerlendirilmesi

Yeni bir müşterinin kabul edilmesinden önce, potansiyel müşteriyle ilgili mevcut veya potansiyel sorunları tanımlamak gerekir. Bu sorunların inceleme süreci risk değerlendirmesi olarak adlandırılabilir. [57]

Risk değerlendirmesini tutarlı hale getirmek için kabul veya süreklilik anketi yapılmalıdır. Bu anket kapsamında yer alan risk derecelendirme skalası tüm durumlarda tamamlanmalıdır.[58]

Risk değerlendirmesi anketinde yer alabilecek bazı faktörler şunlardır.

Yüksek Riskli Faktörler[59]:

- Dolandırıcılık riskinin tanımlanması,
- Üst düzey yönetimin itibarı ve bütünlüğü,
- Müşterinin kara para aklama veya diğer suç faaliyetlerine karışabileceğine dair işaretler,
- Baskıya maruz kalma riskinin yüksek olduğu şirketler veya yönetim,
- Belirli mali sonuçların elde edilmesi için baskı,
- Şirketin dış denetçileri ile ilgili tutumları,
- İşletme Süreklilik riskleri,
- Genel sözleşme şart ve koşullarının kabul edilmemesi.

Düşük ve Orta Seviye Riskli Faktörler:

- Şirketin işlemlerinin karmaşıklığı,

[57] Fatma Sınmaz Çamlıdağ, "Bağımsız Denetimde "Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi Ve Bir Örnek Uygulama" Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Projesi, Edirne, 2015.
[58] Ayşe N. Yerli, "Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetime Bakış, Eylül 2007, ss.15-33.
[59] Mehmet Özbirecikli, Cemil Süslü, "Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma" Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2005, Cilt 27, ss.67-85

- İş sektörünün güvenliği ve istikrarı,
- Yönetimin yeterliliği ve istikrarı,
- Dava ve davaların devamlılığı,
- Hukuki yapının ve hissedarların belirlenmesinin netliği,
- Üst düzey yönetim ile çoğunluk veya azınlık hissedarları arasındaki çatışmalar,
- Halen devam etmekte olan yeniden yapılandırma veya elden çıkarma faaliyetleri,
- Düzenleyicilerle karşılaşılan sorunlar,
- Vergi riskleri,
- Yönetmeliklere uyulmaması.

2.1.3.2.3 Dolandırıcılık, Yolsuzluk ve Kara Para Aklama

Dolandırıcılık, yolsuzluk, kara para aklama gibi işlemler etik dışı olup, bu tür işlemlerde bulunan müşterilerin, kötü itibarları vardır ve etik taahhütlerin korunması adına bu denetimlerin kabulünden kaçınılmalıdır. Bu sebeple bir müşteriye hizmet verirken dolandırıcılık, yolsuzluk veya kara para aklama ile alakalı olarak bazı ulusal makamlar ile koordineli olunmalıdır. [60]

Bu gibi olaylardan kaçınmayı amaçlayan tespit prosedürleri, kabul ve devam süreci boyunca mevcut olmalıdır. Ancak, kabul prosedürleri sonucunda ortaya çıkarılamayan durumlar da olacağından denetim hizmetlerinin sağlanması boyunca dikkatli olunması gerekir.

2.1.3.2.4 Yeni Bir Müşteriyi Kabul Etme Kararı

Yeni bir müşteriyi kabul etmek için gerekli onay düzeyi, risk değerlendirmesine ve müşterinin risk düzeyine bağlıdır.[61]

[60] İbrahim Sırma, Arif Saldanlı, "Kara Para Aklamada Sermaye Piyasası Araçlarının Kullanımı" İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi Cilt 3, Sayı 3, 2015, ss.108-118.
[61] Jale Sağlar, Koray Tuan, "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim maliyeti üzerindeki etkileri" Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.343–358.

Her yıl, risk seviyesinin gelişimini izlemek ve tanımlanana risklerin izlenmesini sağlamak için firmanın riskli müşterilerinin bir listesini kabul görevlisi belgelendirmelidir.

2.1.3.3 Müşteri ve Sözleşme Devamlılığı

Bir müşteri ilişkisine devam etme kararı, düzenli aralıklarla, firmanın bağımsızlığını sorgulamaya veya denetim sırasında mesleki risk düzeyini artıracak durumların gözden geçirilmesini gerektirir.[62]

Bu incelemeler genellikle her mali yılın sonunda, firmanın atanma döneminde veya büyük olaylar yaşandığı zaman gerçekleştirilir. Devam etmek için verilen karar, bir sonraki yılın sözleşmesi için çalışmaya başlamadan önce en az yılda bir kez gözden geçirilmelidir.[63]

Değerlendirmesinde bir değişiklik olması durumunda müşteri risk profilinin yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bağımsız denetçilerin, müşterilerine, meslektaşlarına ve topluma karşı sorumluluğu vardır.[64] Mesleki açıdan yüksek düzeyde davranmanın temel nedeni kaliteli bir hizmet sunarak toplumun güvenini kazanmaktır.[65]

Sözleşme yenilenmesinden önce firma ile ilgili müdür, müşteri risk değerlendirmesinde bir değişiklik olup olmadığını değerlendirmelidir. Buna göre, ankete verilen cevaplar her yıl güncellenmelidir.[66]

Her hizmet için, sözleşmenin devam etmesine yönelik uygun kriterler belirlemelidir. Hizmetlerin niteliğine bağlı olarak, aşağıdaki durumların bazıları belirli bir ankette incelenmelidir:

---

[62] Aziz Doğan, "Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü", Muhasebe ve Denetim Dünyası, Ekim-Aralık 2016.
[63] Aytaç Köksal, "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2008.
[64] Halil İ. Alpaslan, Ömer Haksever, "Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları" Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi, Cilt 3, Sayı 1 (2013).
[65] Ersin Güredin. "Türkiye'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi", 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Meslek Standartları, TÜRMOB Yayınları No.36, Ankara 1992, s.442.
[66] Aytaç Köksal, a.g.e.

- Yönetim ekibindeki, muhasebe ve finans ekibinin kilit üyelerindeki veya pay sahiplerinin üyelerinde sık sık yapılan değişiklikler,
- Yönetimin bütünlüğü veya yetkinliği konusunda şüpheler (muhasebe hataları veya yanlış beyanlar, dolandırıcılık, kara para aklama),
- Müşteri ile devam eden anlaşmazlıklar veya çatışmalar,
- Yetersiz iç kontrol,
- İşletme faaliyetlerinin, firmanın gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olmadığı alanlara yayılması,
- Şüpheli muhasebe politikaları ve uygulamaları,
- Yetersiz şeffaflık ve mali raporlama kalitesi,
- Müşteri tarafından uygulanacak işe ilişkin Kapsam sınırlamaları (yetersiz ücretler, denetim usullerinin kapsamı ve kapsamı üzerinde sınırlama, vb.),
- Grup konsolidasyonundaki işletmelerin kapsamı yetersizliği,
- Bağımsızlık kuralları ve çıkar çatışmaları ile ilgili etik standartlara uyma.

Sözleşme sürekliliği için firmanın bağımsızlığını sorgulayacak hiçbir durumun veya başka bir müşteri ile çıkar çatışması yaşanmamasının sağlanması gereklidir.

Özellikle, bir denetim müşterisine sunulan diğer hizmetler yıllık envantere tabi tutulmalıdır. Bu envanter, devam belgeleriyle birlikte muhafaza edilmeli ve bu denetim dışı hizmetler ile denetim sözleşmesi arasındaki uyumun bir değerlendirmesini içermelidir. Denetim sözleşmesiyle doğrudan bağlantılı olmayan hizmetlerin performansı, denetim ortağı tarafından önceden bir yetkilendirme prosedürüne tabi olmalıdır. Her yıl merkezi ekip, müşteri grubunun bulunduğu tüm ülkelerde sunulan hizmetleri kayda alır.

Bir müşteriyle ilişkiye devam etme kararı, risk devam ettirilirse, sözleşme ortağı tarafından alınır.[67] Müşteri değerlendirmesi, önceden tanımlanmış kriterlere göre risksiz durumdan riskli duruma değişirse, yeni bir kabul prosedürü gereklidir.

[67] Eray Meral, Ücretin Denetim Bağımsızlığı Üzerindeki Etkisi, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi, 2019.

2.1.3.4 Fesih Politikaları ve Prosedürleri

Koşullar firmanın bir müşteriden veya sözleşmeden feshine neden olmasına yol açabilir. Ülkemizde ancak otorite tarafından kabul gören koşulların ortaya çıkması durumunda sözleşme feshi söz konusudur.[68] Özellikle aşağıdaki hususlar bir denetim sözleşmesi feshi bağlamında dikkate alınmalıdır:

- Fesih kararından doğan yasal ve mesleki sorumluluklar. (Bunlara, denetçilerin atanması ile yükümlü olan organı bilgilendirmek ve bazı durumlarda ilgili düzenleyici makamlara bilgi vermek yükümlülüğü dahildir)
- Gerekli görüldüğü takdirde, yasal denetçi rolünden çekilme ve müşteriyle olan tüm ilişkileri kesme imkânı,
- Fesih prosedürleri, yönetimle ve firmanın kurumsal yönetim departmanındaki kişilerle tartışmayı içermelidir. Feshin yazılı olarak resmileştirilmesi ve firmanın çekilmesinin nedenleri fesih mektubunda açıklanmalıdır. Firmanın feshi, denetçilerin atanmasıyla yükümlü olan organın tutanaklarında belirtilmelidir,
- Fesih, yasal denetimin yasal süresinin bitiminden önce müşteriden talep edildiğinde, sözleşmeyi en az bir yıl sürdürmesi tavsiye edilir.

2.1.4 İnsan Kaynakları

Denetim şirketleri bünyesinde çalışan denetçilerin mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak denetim faaliyetlerini yürütebilecek seviyede olmaları gerekmektedir. Denetim ekipleri sorumlu denetçilerin önderliğinde gerekli raporların düzenlenebilmesi için yetkin olmaları gerekmektedir.[69]

Denetim şirketi gerekli yeterlilik ve beceriye sahip, etik ilkelere sadık, uygun personelleri bulabilmek için gerekli politika ve prosedürler oluşturmalıdır.[70]

---

[68] Yasin Ulusoy, "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim" Dokuz Eylül Üniversitesi, Özel Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2006.
[69] KKS 1, s.13.
[70] KKS 1, s.13.

Denetim şirketlerinde her bir denetimin sorumluğunu üstlenecek kişiler sorumlu denetçi olarak adlandırılır. Sorumlu denetçilerin mesleki bilgi ve beceriye haiz olmaları, bir denetim çalışmasının tamamını yönetebilecek seviyede olmaları gerekmektedir. Sorumlu denetçilerin sorumlulukları açıkça tanımlanarak sorumlu denetçiye yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.[71] Denetim şirketi bünyesinde sorumlu denetçi sıfatına haiz olan denetçilerin bilgileri ve görevleri müşterilerin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere bildirilmesi gerekmektedir. [72]

Sorumlu denetçilerin sorumluluklarının tam olarak yerine getirilebilmesi için zaman planlamasına yönelik çalışmalar yapılmalı ve müsait olup olmama durumlarının izlenmesine yönelik sistemler geliştirilmelidir[73].

Denetim ekiplerinin belirlenmesi aşamasında da denetim çalışmalarını mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek üzere gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip personelin seçilmesi için politika ve prosedürler oluşturulmalıdır.[74]

Denetim ekibinin seçimi veya görevlendirilmesi sırasında şu hususlara dikkat edilmelidir:[75]

- Denetçilerin uygun eğitime sahip olmaları,
- Denetim tecrübeleri,
- Bilgi teknolojileri hakkında bilgi seviyeleri
- Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektör hakkındaki bilgi seviyeleri,
- Mesleki muhakeme kurma becerileri,
- Denetim şirketinin kalite kontrol politikaları hakkındaki bilgi seviyeleri.

[71] Berna Demir, "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik" Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi Kasım 2015 ss. 341-352.
[72] KKS 1, s.13.
[73] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.27
[74] KKS 1, s.13.
[75] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.27

2.1.4.1 İnsan Kaynakları Organizasyonu

Denetim firmasında insan kaynaklarının organizasyonundan sorumlu bir kişi veya departman belirlenmelidir. Bu kişi veya ekibin görevlerinden biri de insan kaynakları ve kalite kontrol arasındaki bağlantıyı kurmak olmalıdır.[76]

İnsan kaynakları sorumlularının görevlerinden bazıları şu şekilde belirlenebilir:

- İnsan Kaynakları Politikalarının ve prosedürlerinin oluşturulması ve sürdürülmesi,
- İş kanunları veya diğer yasal düzenlemelerden kaynaklanan gerekli politika ve prosedürlerin uygulanmasını sağlamak,
- İnsan kaynakları konularında firma bünyesinde rehberlik ve danışmanlık hizmetlerinin sağlanması,
- Performans değerleme sistemlerinin oluşturulması, takip edilmesi ve güncellenmesi çalışmasının yapılması,
- Disiplin ve işe alım politikalarının oluşturulması,
- Uygun mesleki gelişim çizelgelerinin oluşturulması ve takip edilmesi,
- Personel dosyalarının kontrolü,
- İşyeri oryantasyon eğitimlerinin oluşturulması ve takip edilmesi.

2.1.4.2 Denetçi İşe Alım Politikaları

Müşterilerinin ihtiyaçlarını karşılayacak yeterli kapasiteye ve yeterliliğe sahip olmasını sağlamak için, firma profesyonel hizmet gereksinimlerini düzenli olarak değerlendirmelidir.[77] Denetim faaliyetlerinin başarısı yalnızca, işe doğru personel alınmasıyla, doğru eğitim, araçlar, sistem ve teşvikler sağlanmasıyla ve doğru sorumluluklar verilmesiyle mümkündür.[78]

---

[76] Oğuz Kurt, "Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu Ve Bir Uygulama", İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.
[77] İffet Kesimli, "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi", Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Edirne, 2015.
[78] Mahmut Demirbaş, "İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin Kapsamında meydana gelen değişimler", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1 s.167-188

Denetim firmaları insan kaynakları politikası kapsamında işe alım politikalarını değerlendirirken bazı hususları göz önünde bulundurmalıdır. Bu unsurlardan bazıları şunlardır:

- Yoğun dönemlerin belirlenmesi ve olası insan kaynağı ihtiyacının dönemlere göre belirlenmesi,
- Bir çalışma dönemi boyunca imzalanmış sözleşmelerin gereksinimlerini karşılayacak insan kaynağı beklentisine yönelik çalışmalar yapılması,
- Denetim şirketi bünyesinde varsa onaylanmış uzun vadeli planların gereksinimi karşılayacak altyapının kurulması,
- İşe alım süreçlerinde standart iş görüşmesi süreçlerinin hazırlanması,
- Giriş, orta ve üst seviye personeller için farklı süreçler belirlenmesi ve bu süreçlerin uygulanmasının sağlanması,
- Adaylara şirketin ihtiyacı olan pozisyonların gereği beklentilerin doğru aktarılmasını sağlayacak politikaların oluşturulması,

Denetim firması işe alınan tüm yeni personel için deneme süresi prosedürleri oluşturmalıdır. Bu kapsamda bu sürenin başarıyla tamamlanması ardından performans değerlendirmesi yapılması, olumlu yönlerin ve gelişime açık alanların belirlenerek geri bildirimler yapılması gibi unsurlar bulunmalıdır.[79]

İşe alım politikaları kapsamında işe alım süreçlerine ait prosedürlerin de oluşturulması gerekmektedir. Bu prosedürlerde işe alım politikalarının kısa açıklaması, gerekli aday profillerinin kısa açıklaması, görüşme basamakları, mülakat kılavuzları, aday bilgilerinin doğrulanması ve referans kontrolü, adayların çıkar çatışmasına dair yazılı bildirimlerinin alınması gibi süreçler belirtilmelidir. Ayrıca işe alım süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine yönelik de yazılı prosedürler yapılmalıdır.[80]

[79] Güldem Dalak, "Denetim ve Kalite Denetimi", Muğla Üniversitesi SBE Dergisi Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1.
[80] Seval Kardeş Selimoğlu, Gül Yeşilçelebi, "Denetim Kültürünün Yeni Yol Haritası: İş dünyasındaki Yeni Sistemlerle Bütünleşme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı 2018; 20, ös991- ös1006.

2.1.4.3 Denetçi İntibak Süreci

Denetim firması yeni işe alınan denetçiler için bir intibak eğitimi düzenlemeli ve intibak malzemeleri geliştirmelidir. İstihdam başlangıcından itibaren en kısa zamanda oryantasyon sürecinin başlatılması gerekmektedir.[81]

Oryantasyon sürecinde firma politikalarının aktarımı, varsa bir el kitapçığı veya elektronik ortamda bulunan prosedürler yardımıyla yapılabilir. İntibak eğitimleri de oryantasyon sürecinin önemli aşamalarındandır.[82]

Firma, programa ilişkin revizyonların gerekli olup olmadığını belirlemek için mevcut kaynak ihtiyaçlarının değerlendirilmesi ile birlikte işe alım programının etkililiğini düzenli olarak gözden geçirmelidir.

2.1.4.3.1 Firma İçi Eğitimler

Denetim firması içinde yıllık bazda verilecek eğitimlerin belirlenmesi gerekmektedir.[83] İzlenen eğitim programlarının bir kaydı, tüm personel için ve tüm eğitim programları için takip edilmelidir.

Denetçiler, gerek ulusal (KGK) gerek luslararası (IFAC) zorunlu eğitim şartlarını karşılamalıdırlar. Ulusal bir zorunluluk bulunmadığı durumlarda muhasebe meslek mensupları için Uluslararası Eğitim Standardı 7 (IES7) gereklilikleri sağlanmalıdır.

Bu standart gereği:

- Her 3 ardışık yılı kapsayan dönemlerde en az 120 saat meslek eğitimi alınmalı veya eşdeğer öğrenim çalışmaları yapılmalıdır,
- Her yıl 20 saat mesleki eğitim alınmalı veya eşdeğer öğrenme çalışmaları yapılmalıdır.

[81] Halis Kıral, İlhan Hatipoğlu, "İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması" Sosyoekonomi Dergisi, 2019, Vol. 27(39), 175-185.
[82] Abdulkadir Varoğlu, "Örgütsel Davranış", T.C. Anadolu üniversitesi yayını no: 2847 Açıköğretim fakültesi yayını no: 1804, Ünite 4. 2013 ss.88-116
[83] İffet Kesimli, "Denetim firmaları kalite endeksi", Electronic Journal of Vocational Colleges-Ağustos 2018. Ss. 35-47

Öğrenme faaliyetleri, katılımcı veya eğitmen olarak eğitim seminerlere katılmak, teknik toplantılara katılmak, profesyonel okumalar yapmak veya meslek organlarına katılım gibi aktivitelerde bulunmak şeklinde olabilir.

Firma içi eğitimlerde dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- Firmanın eğitimden sorumlu birey olarak kim olduğu belirlenmelidir,
- Yıllık ölçekte asgari eğitim saatinin ne kadar olduğu belirlenmelidir,
- Tüm meslek elemanları tarafından alınan eğitim miktarını izlemek için politikalar belirlenmelidir,
- Yeni katılımlar için eğitim politikasının neler olduğu ve oryantasyon eğitimleri belirlenmelidir,
- Yabancı dil öğrenme politikası belirlenmelidir,
- Firmanın profesyonel sınavlara hazırlanmama konusunda politikaları olup olmadığı, hangi koşullar altında olması gerektiği hususları belirlenmelidir,
- Ortaklar ve personel için yasal otorite veya üye kuruluş gereksinimleri, seviye ve sorumlulukları için uygun ek tanımlanmış eğitim ihtiyaçlarında tanımlanan asgari devam eden mesleki gelişim ihtiyaçlarını belirlenmelidir,
- Dış mesleki gelişim kurslarına katılım insan kaynakları tarafından onaylanmalıdır;
- Ortaklar ve personel, kendi mesleki gelişim kayıtlarını sağlamaktan sorumludur ve insan kaynakları departmanı, gerekli eğitimin üstlenilmesini sağlamak için her bir ortak veya personel üyesi ile bu kayıtları her yıl toplar, inceler ve gerekirse bunlara uygun eylemleri belirler. Profesyonellerin uluslararası seminerlere katılmalarını sağlar.
- Tüm denetim departmanın eğitimini takip ettiğinden emin olunmalı ve bu katılımın kaydı tutulmalıdır;
- Görev düzeyleri ile bağlantılı roller ve beceriler tanımlanmalıdır,
- Yabancı dil eğitim politikası tanımlanmalıdır.

2.1.4.3.2 Denetim ve Güvence Hizmetleri Personelin Eğitimi

Denetim çalışmalarında bulunan profesyoneller için alanlarına uygun eğitim çalışmalarının organize edilmesi gerekmektedir.[84] Eğitim çalışmaları, denetim şirketi bünyesindeki yönetici kadrosunun operasyonel personeli tarafından en iyi uygulamaların belirli bir denetim çalışmasının baştan sonra ilerlemesi şeklinde olabileceği gibi şirket dışından alanlarında uzman kişiler tarafından da gerekli alanlarda yapılabilir.

Yetkinlikler geliştirmek ve personelin profesyonel olarak ilerlemesini sağlamak için her mesleki gelişim düzeyinde gerekli olan bilgi ve becerilere uygun olarak yıllık bir eğitim programı geliştirilmeli ve organize edilmelidir.

Denetim personeli için verilebilecek eğitim alanlarına örnek olarak aşağıdaki hususlar verilebilir:

- Denetimle ilgili güncel konular ve gelişmeler,
- Uluslararası Denetim Standartları (ISA) veya diğer güvence hizmetleri standartları hakkındaki gelişmeler,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve diğer raporlama standartları hakkındaki gelişmeler,
- Finansal muhasebe ve raporlama için bilgi teknolojileri sistemleri,
- Belirli sektörlere özel konular hakkında eğitimler.

Bunların dışında özellikle grup denetimleri ile ilgili çalışan denetçiler için grup denetim metodolojisi (ISA 600) kapsamında yeterliliklere haiz olacakları eğitimler almalıdır.

[84] Hakan Özçelik, Hasan Şenol, Ahmet Aktürk, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan 2014.

Denetim uzmanları için eğitim ve geliştirme programındaki içerikler Uluslararası eğitim standartlarının (IES 8) ilgili bölümüne göre belirlenmelidir. Bu kapsamda denetçinin geliştirilmesi amaçlanan becerileri şu şekilde sıralanabilir:

- Denetim ortamındaki sorunları belirleme ve çözme,
- Uygun teknik araştırma yapma,
- Takım halinde etkin bir şekilde çalışma,
- Kanıt toplama ve değerlendirme,
- Resmi, gayri resmi, yazılı ve sözlü iletişim yoluyla görüşleri etkili bir şekilde sunma, tartışma ve savunma,
- İlgili finansal raporlama standartlarının başvurularını değerlendirme,
- Sorgulama kapasitesini gösterme,
- Mesleki yargıyı uygulama ve çatışmalara dayanma ve çözme.

Denetim firmasının hazırlayacağı eğitimler farklı deneyimdeki farklı denetçiler için ayrı ayrı belirlenmelidir. Mesleğin her adımında farklı ihtiyaçlar ortaya çıkacağından denetçinin farklı seviyelerde kademeli olarak donanım kazanması sağlanmalıdır.

Söz konusu kademelerde denetçilerin eğitim alanları şu şekilde belirtilebilir:

- Denetim teknikleri,
- Mesleki ve etik standartlar,
- İç kontrol,
- Yönetim / Finansal analiz,
- Muhasebe,
- Hukuk / Vergi,
- Konsolidasyon,
- Bilgi sistemleri,
- IAS / IFRS standartları
- Sektörler bankacılık ve sigorta gibi özellikli sektör eğitimleri.

2.1.4.3.3 Davranış Yetkinlikleri ve İntibak Eğitimleri

Muhasebe denetimi mesleğinde başarılı bir bireyin belirli davranış yeterliklerini geliştirmesi ve yerine getirmesini gerekir. Bu hedefi gerçekleştirmek için personel, yazılı, sözlü iletişim ve müşteri ilişkileri alanlarında çeşitli kişisel gelişim seminerlerini tamamlamalıdır.[85] Yönetim ve liderlik becerileri alanında ilerici bir eğitim programı, bir personelin mesleki gelişimindeki her önemli adıma eşlik eder.

Yeni katılan personellere bir teşvik semineri verilmesi gereklidir. Bu seminerin hedefleri firma faaliyetleri ve organizasyonu hakkında bilgi vermek ve personelin asgari bilgilere sahip olmasını sağlamaktır.

Personelin daha sonraki yıllarda başarı konusunda gelişmeler olması ile kıdem alması sonucu yönetici pozisyonlarından birine gelmesi durumunda da bazı eğitim seminerleri düzenlenmelidir. Bu seminerlerin amacı personelin yeni görevi ile ilgili ihtiyacı olan yönetsel ve teknik becerileri sağlamak, ekip bütünlüğü ve paylaşma konularında yönetici adaylarının ihtiyaç duyacağı edinimleri sağlamak olmalıdır.

2.1.4.3.4 Denetim Personelinin Gelişimine Yönelik Diğer Eğitimler

Firmalar, muhasebe ve denetiminin uygulanması için gerekli niteliklerin geliştirilmesinde ve yerel mevzuata uygun olarak istenen diğer yeterlilik belgelerinin hazırlanmasında personele yol gösterici olmalıdır. Bireyin bu tür sınavlara hazırlık aşamasında ilerleme düzeyine bağlı olarak belirli grup ve bireysel eğitim girişimleri önerilmektedir.

Bu kapsamda eğitim kurslarına katılım izlenmeli ve tüm personel için eğitim kayıtları tutulmalıdır. Bu izleme, mesleki kuruluşlar tarafından belirlenmiş olan gerekli eğitim düzeylerinin tamamlanmasının sağlanmasını içerir.

Genel eğitim programı kapsamında verilen dersler, başta yeni mesleki standartlar olmak üzere, firma eğitim ve kalite kontrol liderleri tarafından onaylanmalıdır. Eğitim

[85] Hanifi Ayboğa, "Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi", Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2003, Cilt 18, Sayı 1, ss.327-359

kursları katılımcılar tarafından değerlendirilmelidir, derslerin özeti, derslerdeki içeriği ve kaliteyi sürekli iyileştirmek için eğitim departmanı tarafından hazırlanmalıdır.

Hem mesleki hem de idari personele, sorumluluklarına giren görevleri yerine getirmek için, kurumdaki müşteriler veya diğer bürolar ile olan ilişkilerinde yabancı dil eğitimi programları sunulması faydalı olacaktır.

2.1.4.4 Performans Değerleme Prosedürleri

Performans ve yeterlilik değerlendirmesi ve izlenmesi, firmanın insan kaynakları departmanının ana odak noktalarından biridir.[86] Her personel için iki yönlü bir süreçle, performansın, yeterliliğin ve ilerlemenin gerektirdiği güçlü noktaların ve alanların belirlenerek bir değerlendirme yapılması sağlanmalıdır.

2.1.4.4.1 Performans İzleme Süreçleri

Personelin görev tanımları ve ücretleri ile ilgili kararlar için objektif kriterler sağlanmalıdır. Çalışanlara mesleki gelişimleri kapsamında, çalışma sırasında karşılaştıkları zorlukları ve diğer ilgili konuları anlatma fırsatı sunulmalıdır.

Performans izleme süreçleri, çalışanların mevcut yeteneklerinin geliştirilmesi, çalışma aşamalarında zorluk çeken veya firma değerleriyle uyumlu olmayan personellerin tanımlanması açısından fayda sağlamaktadır. Ayrıca performans izleme süreçleri personel vasıtasıyla yapılan işin kalitesinin mesleki standartlara uyumu açısından değerlendirilmesi için de kullanılabilir.

2.1.4.4.2 Promosyon Politikası ve Hareketlilik

Firmalar tüm çalışanları için yeni deneyimler ve teknik bilgilere sahip olması için bir kişisel gelişim teşviklerine ihtiyaç duyarlar. Şirketin insan kaynakları departmanı

[86] Cemal Elitaş, Veysel Ağca, "Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve" Sosyal Bilimler Dergisi, 2006, Cilt 8, Sayı 2, ss.343-370

çalışma ortamının iyileştirilmesi amacıyla çalışanların görüşlerini de tanımlayan bazı çalışmalar yapmalıdır.[87]

İnsan kaynakları yönetimi, şirket bünyesindeki insan kaynakları uygulamalarının sürekli gelişimi, şirket vizyonunu sürdürerek geleceği inşa edecek ekibi kurmak ve tercih edilen bir işveren olmak için gerekli altyapıyı kurmalıdır.[88]

Çalışanların gelişimleri için gerek şirket bünyesinde farklı departmanlarda gerek şirketin bulunduğu ülkedeki başka şubelerde gerekse de mümkün olduğu durumlarda yurtdışı çalışma tecrübeleri sunulabilir. Çalışanlar farklı yapı ve kültür içinde çalışarak, farklı liderlik uygulamaları, farklı yönetim tarzları ve iletişim yapılarını gözlemleme imkânı bulurlar.

Bu gibi teşvikler çalışanlar üzerinde iş tatmini, ücret ve mevki gibi unsurlara ilave bir motivasyon unsuru oluşturur. Çalışan hareketliliği hem mesleki gelişim hem de yönetim tecrübesi edinilmesini sağlar.

Şirketler hareketlilik teşviki için belirli bir süre iş deneyimi veya belirli seviyelerde aranması gereken niteliklere sahip olunması gibi performans kriterleri koyabilir. Bu kriterler doğrultusunda teşviklerden faydalanmak isteyen çalışanlar üzerinde bir motivasyon unsuru oluşur.

2.1.4.4.3 Ücret Politikası

Denetim şirketinde ücret politikası oluşturulması aşamasında her bir bireyin performans, iş kalitesi, etik kurallara uyumu, ilerleme için gerekli yeterlilik ve potansiyelleri değerlendirilmelidir. Ücretlendirme politikası performans değerlendirilmesi, personelin konulan hedeflere ulaşma becerisi, kurum içi ücret adaleti ve şirketin emek piyasasındaki rekabet gibi unsurlar dikkate alınarak oluşturulmalıdır.

---

[87] Kaan Yaralıoğlu, "Performans Değerlendirmede Analitik, Hiyerarşi Proses, Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt 16, Sayı 1, 2001, ss. 129-142

[88] M. Akif Helvacı, "Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi", Ankara Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, 2002, Cilt:35, Sayı 1-2, ss. 155-169.

Ücret politikası kapsamında bazı kriterler oluşturulabilir. Bu kriterler aşağıdaki gibi belirlenebilir:

- Çalışanın performans düzeyi,
- Çalışanın şirket bünyesindeki deneyim süresi,
- Çalışanın özgün nitelikleri,
- Performans değerleme çalışması sonuçları.

Yıllık bazda firmanın icra komitesi insan kaynaklarının verilerine dayanarak ücret artışı seviyesini, çıkan sonuçların derecelerine göre belirler. Bununla birlikte ücret tespit komitesi tüm profesyonel personel için bu kriterlerin adil olarak uygulandığını teyit eder.

Personelin ilk defa şirket bünyesine katıldığı durumlarda da çalışanın ilgili alanda aldığı eğitim seviyesi ve mesleki deneyimleri gibi kriterler insan kaynakları tarafından değerlendirilir.

Ücret politikası şirket tarafından en kaliteli çalışanın seçimi konusunda stratejik olarak rekabetçi olacak seviyede olmalıdır. Bununla birlikte hali hazırda çalışan personel için belirlenecek olan ücret, şirket bünyesinde tecrübe ve gelişim kazanımlarına sahip çalışanların kısa veya orta vadede ayrılmasına izin vermeyecek seviyede rekabetçi olmalıdır.

İnsan Kaynakları maaş ölçeğini belirler ve pazar eğilimlerine, maaş masraflarındaki gelişmelere ya da personel arasında genel eşitliklere bağlı olarak gerekli olan değişiklikleri yapar.

Belirli bir yıldan sonra, maaşlardaki artış maaş ölçeğine göre doğrudan belirlenmemekle birlikte, yukarıda özetlenen genel prensipler tarafından yönlendirilebilir.

Ücretlendirme, müdür düzeyine kadar büyüme, belirli bir yıldaki performansın bir sonraki yıl ödenmesi gereken ücreti belirlediği ilkesine uygun olarak belirlenebilir. Çalışan personel yöneticilik statüsüne eriştiğinde, yöneticilik bileşeninin girişi ile

değişebilir. Bu seviyeden itibaren, belirli bir yıldaki performans, bir sonraki yıldaki ücretin sabit bileşenini belirleyebilir. Bu gibi durumlarda sonraki yılın toplam ücreti dönem içindeki karşılanması gereken kriterler ışığında yılsonunda kesin olarak belirlenir. Primler sadece kazanılan iş ile değil çalışma kalitesiyle de bağlantılı olacaktır. Ücretlendirme, değerlendirme komisyonlarının değerlendirme sonuçlarına göre ve terfi ile ilgili kararlar ışında ortaya çıkacak maaş ölçeğine göre belirlenir.

Ücret etik komitesi personel ücretlerinin belirlenmiş kriterler ışığında adil olarak belirlenip belirlenmediğini teyit eder.

2.1.4.5 Disiplin ve Yaptırım Politikaları

Firmalar disiplin ve yaptırım konularında bazı prosedürlere sahip olmalıdır. Firma tarafından konulmuş olan kuralların önemli bir seviyede ihlal edilmesi veya şirketin çıkarlarına aykırı davranışların tümü şirketin sürekliliği ve stratejik planları üzerinde olumsuz etkisi olacak davranışlar olarak tanımlanabilir.

Firma kurallar çalışanlara sunulan ve organizasyon kalitesini yöneten tüm kuralları içerir. Bunlar nesnellik ve davranış (CCOI) kurallarıdır. Bu kurallara kalite güvencesi kılavuzunun da aralarında bulunduğu herhangi bir iç kural olabilir. Çalışanlar dışında olan ortaklar için ana sözleşme veya firmanın diğer ilgili iç kuralları da ilave olarak geçerlidir.[89]

Firma kuralları gereği disiplin ve yaptırıma söz konusu olacak şekilde şirket hedeflerinin, varlıklarının ya da itibarının tehdit altında kalması gibi durumlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Yetersiz iş performansı,
- Firmanın etik gerekliliklerine uymamak,
- Devamsızlık veya etkin olmayan zaman yönetimi,
- Güvenlik veya iş performansı ile ilgili ihlaller,

[89] Orhan Akışık, "Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi" Mali Çözüm, Ocak-Şubat-Mart 2003, No. 62. https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-62/--2079, (çevrimiçi), 23.12.2018.

- Diğer personellerin çalışmalarını olumsuz yönde etkileyecek davranışlarda bulunmak,
- Müşterilere veya meslektaşlara karşı haksız davranışlarda bulunmak,
- Uygun olmayan kişisel görünüm,
- Alkol veya uyuşturucu etkisi altında bulunmak,
- Hırsızlık,
- Dolandırıcılık,
- Şirket varlıklarının zarar göreceği davranışlarda bulunmak,
- Müşterilere veya diğer çalışanlara saldırıda bulunmak.

Hem eşit uygulamayı sağlamak hem de yasal gerekliliklere uymak için firma yöneticisi tarafından, onaylanmış disiplin prosedürlerine resmileştirilmiş bir yaklaşım sağlanmalıdır. Çoğu ülkede bulunan çalışan haklarını korumak için tasarlanmış olan yasalar bu prosedürler ışığında tüm çalışanlara açık ve şeffaf bir şekilde sunulmalıdır. Çalışanlardan beklenen davranış standartları önceden tanımlanmalıdır. Cezalandırma disiplin cezası verebilen eylemler, bu tür bir davranışla karşılaşıldığında uygulanacak sonuçlarla birlikte net bir şekilde tanımlanmalıdır.

Disiplin Usulleri

Disiplin ve yaptırım kriterleri etkin bir disiplin politikası ışığında uygulanmalıdır. Bu kapsamda gerekli prosedürlerde dikkat edilmesi gereken bazı hususlar aşağıda belirtilmiştir:

- Prosedürler yazılı olarak belirtilmelidir,
- Çalışanların başvuru noktaları belirtilmelidir,
- Farklı türde veya disiplin işleminin seviyesini başlatma yetkisine kimin sahip olduğunu belirtilmelidir,
- Herkese adil davranılmalı, ayrımcılık yapılmamasına dikkat edilmelidir,
- Hızla ele alınacak konuların belirlenmesi, yargılamanın kaydedilmesi ve korunması gereken kanıtların sağlanması gereklidir,
- Hangi suçlar için hangi disiplin önlemlerinin alınacağını belirtilmelidir,

- Çalışanlara karşı yapılan şikâyetlerin çalışan bilgisine sunulma yöntemi belirlenmelidir,
- Çalışanların disiplin cezası öncesinde konu hakkında bilgilendirme, seçtikleri bir çalışanın bilgisine danışılma, gerekli açıklamaları yapma gibi imkânlara sahip olacakları bir prosedür geliştirilmelidir,
- Herhangi bir yaptırımın uygulandığının açıklanması gereklidir,
- Bir temyiz hakkının tanınması ve izlenecek prosedürlerin belirlenmesi gereklidir.

Yaptırım ve disiplin kuralları firma bünyesindeki herkes için geçerli olmalıdır. Soruşturmayı başlatma hakkının kimlerde olacağı belirlenmeli ve herhangi bir soruşturma yapılmadan önce insan kaynakları departmanı görevlendirilmelidir. İddia edilen tüm suçlar, insan kaynakları departmanının gözetiminde ilgili çalışan yöneticisi tarafından tamamen soruşturulmalıdır. Yöneticinin konuyu araştırması mümkün olmadığında, tercihen aynı departmandaki, aynı veya daha üst düzeydeki başka bir müdür atanmalıdır.

Soruşturma aşamasında müdür veya soruşturmayı başlatan sorumlu aşağıdaki kanıtları toplamayı hedefler:

- Yaptırıma söz konusu olayın ne olduğu ve nasıl olduğu bilgisi,
- İddia edilen olayın ne zaman ve nerede olduğu bilgisi,
- Olayın tarafları ve kimlerin olaya tanık olduğu bilgisi,
- Hangi kural veya politikalara aykırılık söz konusu olduğu bilgisi.

Soruşturma, tanıkların ve çalışanların ifadelerinin alınmasını içerebilir. Suçlanan bir çalışan, bir açıklama yapma hakkına sahip olmalıdır. Durumda disiplin işleminin yapılmasına ilişkin bir karar alınması halinde meselenin tamamen araştırılması ancak bir kez yapılmalıdır.

Alınacak uygun eylem konusunda bir karar verirken, yetkili kişiler şunları da dikkate almalıdır:

- Çalışanın disiplin kayıtları,
- Suçun niteliği ve ciddiyeti,
- Firma içinde geçmişte emsal olabilecek konuların varlığı.

Şirket ortakları için çalışanların uyması gereken kuralların dışında ilave kurallar da getirilebilir.

Olayın kesinleşmesi halinde kesin yaptırımlarla sonuçlanmalıdır. Yaptırımın uygulanması, personelin çalışanı olduğu firmanın icra kurulunun yetkisi dahilinde, firmaya ve onların çalışanlarına uygulanan yasa ve yönetmeliklere uygun olarak yapılmalıdır.

Çalışan, her firma tarafından belirlenen bir işleme göre yapılmış olan karara itiraz etme hakkına sahiptir. İş ortakları için grup yürütme kurulu ile ilgili özel kurallar uygulanır.

2.1.4.6 Ödüllendirme

Çalışanlar için performansa dayalı bir ödüllendirme sistemi belirlenebilir. Personel izleme ve değerlendirme süreçleri ışığında ödüllendirme prosedürleri belirlenebilir. Kalite kontrol kapsamında bu değerlendirme süreçleri yazılı hale getirilmeli hangi formaların kullanılacağı belirtilmeli ve hangi durumlarda ödüllendirme söz konusu olacağı belirlenmelidir.[90]

Belirli aralıklarla değerlendirme amaçlı görüşmeler yapılmalıdır. Değerlendirme sisteminin personelin edindiği notlara göre farklılaşıp farklılaşmadığının teyit edilmesine yönelik takipler yapılmalıdır.

Gerekli formların hazırlanması, değerlendirmenin yapılması ve sonuçları ile ilgili aksiyonların alınması için bir komite belirlenmelidir. Bu komite vasıtasıyla değerlendirmenin nasıl yapıldığı ve söz konusu promosyonların ve karar mekanizmasının koşullarının belirlenmesi gerekmektedir.

[90] Cummings, T.G., Worley, C.G (1997).Organization Development and Change. United States of America.International Thompson Publishing

Şirket bünyesindeki farklı pozisyonlardaki çalışanlar için hangi beceri kriterlerinin olduğu belirlenmelidir. Bireysel beceri kriterleriyle beraber denetim ekiplerinin grup performansı da değerlendirilmelidir.

2.1.4.7 Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

Denetim şirketleri her denetim sözleşmesi için firmanın uygun nitelikli ortaklarından en az birine, işi yürütme sorumluluğu verir. Bu amaçla, her firma denetim ekiplerinin belirlenmesi konusunda politikalar ve prosedürler uygulamalıdır. Bu prosedürlerde denetim planlaması ve sözleşmenin denetimi, sözleşme ortağının sorumluluğu, denetim ekibinin iletişimi ve denetimi, sorumluluk tanımlamaları belirlenmelidir. [91]

Denetim personeli ekip çalışmasına ve iş birliğine yatkın denetim elemanlarından oluşmalıdır, denetim personelinin bu özelliklerinin güçlendirilmesi ve takım çalışması anlayışı içinde denetimin özendirilmesi, eğitim politikalarının ve stratejik denetim planlarının bir unsurunu oluşturmalıdır.[92]

2.1.4.7.1 Denetim Planlaması ve Sözleşmelerin Denetimi

Denetim sözleşmeleri kapsamında denetimden sorumlu ortağın adı, görevi ve şirketteki pozisyonu kurumsal yönetişim ile ilgili olanlara ve müşteriye bildirilir. Görev alan sorumlu ortak, rolü gereği denetimi sonlandırabilmek için yeterli yetenek ve uzmanlığa sahip olmakla birlikte şirket tarafından yetkilendirilmiş ve zaman planlaması yapılmış olmalıdır.[93]

Bu konudaki politika ve prosedürler, sorumluluklarını tatmin edici bir şekilde yerine getirebilmeleri için çalışanların iş yükü ve mevcudiyetlerini izleyen bir sistemi içermelidir. Firma, aynı zamanda, koşullara uygun raporların yayınlanmasını mümkün kılmak için, mesleki standartlara ve yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak

[91] Tuba Şavlı, "2. Uluslararasi Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu", Antalya, 2007.
[92] Ömer Köse, "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim" TC Sayıştay 145. Kuruluş yıldönümü yayınları, Mayıs 2007.
[93] Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 210, Bağımsız Denetim Sözleşmesi üzerine anlaşmaya varılması.

bu tür görevleri yerine getirebilecek yeterlilik, uzmanlık ve zamana sahip görevlerde çalışan personeli planlamalıdır.[94]

Firma profesyonel kadrosunun yeterliklerini değerlendirmek için prosedürler uygulamalıdır. Ekip planlaması için dikkate alınan yetenek, uzmanlık ve uygun seviyedeki denetim ekibinin belirlenmesi gereklidir. Ekip planlaması yapılması aşamasında şu hususlara dikkat edilmelidir:

- Ekibin benzer nitelikteki ve karmaşıktaki denetim çalışmalarındaki bilgisi ve pratik deneyimi,
- Ekibin denetim, etik ve diğer mesleki standartlar ile yasal düzenlemeler konularındaki bilgisi,
- Bilgi teknolojileri de dâhil olmak üzere mesleki çalışmaları yapacak düzeyde teknik bilgi seviyesi,
- Ekibin denetim çalışması yapılacak olan şirketin bulunduğu sektöre ait bilgi seviyesi,
- Ekibin mesleki yargılama yeteneği,
- Ekibin firmanın iç kalite politikaları ve prosedürleri hakkında bilgisi.

Bu aşama, sözleşme performansı ve denetim ekibinin her üyesinin değerlendirilmesinin yanı sıra, kaynakların optimizasyonunun da planlama departmanının üzerindeki rolüne ve sorumluluklarına değinmektedir.

2.1.4.7.2 Sözleşme Ortağının Sorumluluğu

Her bir denetim sırasında, sözleşme ortağı tarafından üst düzeyde bir taahhüt ve mevcudiyet gereklidir. Ortaklar, sorumlulukları altına giren görevleri planlamalı, denetim çalışmasının işleyişini, izlemesini ve yönetilmesini sağlamalıdır.[95]

[94] Kayahan Tüm, "Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17.Sayı:2.Aralık 2013, ss.93-112.
[95] Seniha Dal, Yıldırım Ercan Çalış, "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi" Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2013, ss. 87-106.

Sözleşme ortağı ulusal, uluslararası düzenleyici ve yasal gereklilikler de dahil olmak üzere mesleki standartlara uygun güvence hizmetinin yönetimi, denetimi, yerine getirilmesi ve sağlanan güvence raporunun, sözleşmenin bağlamı ve ulaşılan sonuçların ışığında uygun olmasını sağlamaktan sorumludur.[96]

Sözleşme ortağının denetim çalışmasının başlangıç ve sonunda farklı sorumlulukları vardır.

Çalışmanın ön aşamalarındaki sorumlulukları şunlardır:

- Müşteri ile sözleşme ve toplantı yapma,
- Temel risk alanlarının, özellikle önemli risklerin tanımlanması,
- Bağımsızlık ve etik gerekliliklere uygunluğun sağlanması,
- Denetim stratejisinin veya yaklaşımının belirlenmesi,
- Denetimin planlanması ile bütçe, takvim, ekip kompozisyonunun belirlenmesi.

Çalışmanın son aşamalarındaki sorumlulukları şunlardır:

- Teknik danışmalara ilişkin olarak kalite kontrol kılavuzu hükümlerini de dikkate alarak zor ya da çekişmeli teknik ve etik sorulara cevap vermek,
- Nihai dosyanın belirli bölümlerinin sonuçlarının gözden geçirilmesi ve denetim dosyası belgesi gerekliliklerinin sağlanması,
- Güvence raporunun onaylanması ve yayımlanması,
- Yönetim ve şirketin kurumsal yönetiminden sorumlu olanların sonuçlarının sunumu,
- Sözleşme dosyasının arşivlenmesi ve toplantılara katılmak.

Sözleşmenin ön ve plan aşamaları şüphesiz, izlenecek yaklaşımı ve bütçenin yönetilme şeklini belirledikleri için en profesyonel beceriyi gerektiren niteliktedir. Bu nedenle ortak katkısı yalnızca izlenecek yaklaşımı belirlemede değil, aynı zamanda yüksek

[96] "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (KHK 660)

derecede mesleki yargıyı gerektiren sözleşme stratejisinin taslağının hazırlanması aşamasında da önemlidir.[97]

Sözleşme ortağı tarafından sözleşmenin imzalanmasıyla verilen bu taahhüt, planlama aşamasında ve planlama belgelerinin hazırlanması sırasında ve bir kez daha sözleşme belgesinin hazırlanması sırasında gösterilmelidir. Sözleşme ortağının katılımı önemlidir, çünkü sözleşme stratejisinde değişiklikler gerekebilir ve mesleki kararlarda denetimin başından sonuna kadar bir süreklilik olması gerekir.[98]

2.1.4.7.3 Denetim Ekibi ile İletişim ve Ekibin Denetimi

Sözleşme ekibinin tüm üyelerinin onlara emanet edilen denetim çalışmasının amaçlarını anlamaları esastır. Takım çalışması ve mesleki eğitim en az deneyimli ekip üyelerine gerçekleştirmeleri gereken işin amaçlarını anlamalarına yardımcı olmak için gereklidir.[99]

Ekip İle İletişim

Her ekip üyesi, gerçekleştirmesi gereken işin ve bu işle ilgili denetimin genel hedefleri arasındaki ilişki hakkında iyi bir genel bilgiye sahip olmalıdır. Bu bilgiyi elde etmek için ekibin özellikle aşağıdaki belgeleri incelemesini gerektirir:

- Sözleşme stratejisi dokümantasyonu veya ilgili çalışma kâğıtları,
- Bir önceki yılın denetim çalışmaları,
- Kendi sorumluluk çerçevesinde çalışma programı.

[97] Yusuf Sürmen, Yaşar Bayraktar, "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma", MUFTAV Dergisi - Temmuz 2015, ss.108-152.
[98] Ahmet Karahan, Yusuf Cahit Çukacı, "Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma" Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, 2019, S 1-27.
[99] Selçuk Gülten, **Bağımsız Denetim Uygulamaları**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Yayın no: 97, Ankara, 2015.

Yazılı olarak sağlanan bilgiler, özellikle planlama aşamasında ve denetimin tamamı boyunca devam eden katılımcı ve ekipten sorumlu ortak, müdür veya üst düzey yöneticiler arasında sıkça yapılan tartışmalarla desteklenmelidir. [100]

Uluslararası grup denetimleri için ve özellikle bir takım iştiraklerin veya diğer ilgili tarafların bulunduğu durumlarda, denetim ekibinin sürekli olarak tüm denetim ekibi tarafından takip edilmesini sağlamak için merkezi ekip ile bileşen denetçileri arasında uluslararası eşgüdüm toplantıları düzenlenebilir.[101]

Denetim çalışması ilerledikçe, her ekip üyesi kendisine atanan işin ilerleyişi veya karşılaşılan herhangi bir zorluk ile ilgili olarak yöneticiye veya kıdemli personele bilgi vermelidir.

Ekibin Denetimi

Yapılan denetim çalışmasını gözden geçirme sorumluluğu tecrübeye dayanarak belirlenmelidir. Sözleşme ortaklarını da içeren en deneyimli ekip üyeleri, daha az tecrübeli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmayı gözden geçirir.

Bununla birlikte her durumda, en azından müdür veya kıdemli denetici, her çalışma kâğıdını inceler. Bu gereksinime rağmen, sözleşme ortağı, belirli çalışma kâğıtlarını gözden geçirme sorumluluğuna sahiptir.[102]

Gerçekleştirilen denetim çalışmasının denetlenmesi esas olarak aşağıdaki hususları içerir:

- Denetim çalışmasının ilerlemesinin izlenmesi,
- Her bir denetim ekibi üyesinin yetenek ve becerileri ışığında onlara tahsis edilen sürenin, gerekli işi yapmak için yeterli olduğunu, verilen talimatları

[100] KGK, Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
[101] Seyit Koçberber, "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", Sayıştay Dergisi, Sayı: 68, 2019.
[102] Şaban Uzay, "Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de uygulanabilirliği" The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference. 9-11 Kasım 2006.

anlamalarının sağlanması ve sözleşme için tanımlanan denetim stratejisinin belirlenmesi,

- Denetim sürecinde ortaya çıkan önemli meselelerin yanıtlanması, bunların öneminin değerlendirilmesi ve uygunsa denetim stratejisinin değiştirilerek sorunların çözülmesi,
- Görev süresince, teknik danışma ve / veya daha deneyimli bir ekip üyesinin katılımını gerektiren hususların belirlenmesi.

Denetim süreçlerini gözden geçiren kıdemli denetçiler veya ortaklar şu hususları değerlendirmelidir:

- Çalışmanın, denetim ve diğer mesleki standartlara ve yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- Önemli konular ve risklerin tespit edilip edilmediği,
- Gerekmesi halinde teknik istişareler yapılıp yapılmadığı,
- İşin doğasını, kapsamını veya zaman çizelgesini değiştirmek gerekliliği olup olmaması;
- Gerçekleştirilen çalışmanın, ulaşılan sonuçları destekler ve uygun şekilde dosyalanıp dosyalanmadığı,
- Elde edilen kanıtların, sözleşme raporunun temeli olarak yeterliği ve uygunluğunun incelenmesi
- Gerçekleştirilen işlemlerin hedeflerine ulaşıp ulaşmadığı.

2.1.4.7.4 Denetim Ekibinin Sorumluluk Dağılımı

Denetim ekibinde yer alan tüm personelin farklı görev ve sorumlulukları vardır.

Sorumlu Ortak Sorumlulukları

Denetim görüşünün yayımı, sözleşme ortağı tarafında kişisel bir taahhüt oluşturmaktadır. Bununla birlikte, bir güvence sözleşmesi genellikle bir ekip tarafından gerçekleştirilir ve ortak, firma içi ve dışı personel ile uzmanlar tarafından desteklenebilir veya temsil edilebilir. Ortak, tüm işi devredemez, bununla birlikte,

çalışma programlarının yürütülmesinin sözleşme hedeflerine ulaşmasını sağlamak için ve görevini yapmak için uygun bir denetleme seviyesi uygular.[103]

Her bir sözleşme, denetimin genel ve nihai sorumluluğunu üstlenen en az bir ortak tarafından denetlenmelidir.

Bu gözetim en yüksek veya uygun seviyede müşteri personeli ile düzenli temasın sağlanması ile görev alanındaki yönetici veya üst düzey yöneticiyle irtibat kurarak, denetim için genel yaklaşımı tanımlama şeklinde gerçekleşir.[104]

Ortak sorumlulukları arasında şu unsurlar bulunur:

- Stratejik belgelerin gözden geçirilmesi,
- Özellikle risklerin tanımlanması ve sıralanması, dolandırıcılık risk faktörlerinin tanımlanması ve planlama, nihai önemlilik ve örnekleme yöntemlerinin tanımlanması konularındaki stratejiyi belirlemesi,
- Sözleşme bütçesinin onaylanması,
- Denetim programının onaylanması,
- Denetim standartları hükümlerine uygun olarak denetim ekibine başkalarının katılımı ve geçerliğinin şartlarının belirtilmesi,
- Ekip görev dağılımının belirlenmesi,
- Denetim tamamlanması için gerekli olan zaman çizelgesinin onaylanması,
- Denetim çalışmasının ilerlemesinin ve performansını takip edilmesi,
- Denetim çalışmasının programa ve teslim tarihine uygunluğunun takip edilmesi.

[103] Ebru Esendemirli, "Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama" MÖDAV, 2013.
[104] Selçuk Gülten, **a.g.e**.

Kalite kontrol politikaları kapsamında ortak sorumlulukları şunlardır[105]:

- Sözleşmenin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek zorlu ve tartışmalı konulara ilişkin kilit kararların alınması,
- Zorluk derecesi yüksek soruların bulunması veya yüksek gizlilik sebepleri gibi koşulların gerektirdiği durumlarda, belirli güvence prosedürlerini doğrudan yerine getirme,
- Bütçe değerlendirilirken, cari yıl ve izleyen yılın tahmini sonuçlarını ve nakit akışlarını gözden geçirmek,
- Her bir maddi hesap bakiyesi, işlem sınıfları ve açıklamalarla ilgili belgelenmiş sonuçların gözden geçirilmesi,
- Yayınlanacak olan finansal tabloların gözden geçirilmesi,
- Müşteriye gönderilen taslak raporların, yazışmaların ve her halükarda, bu belgelerin nihai sürümlerinin imzalanması,

Sorumlu ortak tarafından gerek planlama gerekse rapor imzalanması aşamasında bazı belgelerin incelemesini yapmalıdır.

Planlama aşamasında kabul ve devam ettirme prosedürlerinin uygunluğu, bağımsızlık ve etik kuralların uygulandığı, bütçeyle uygunluk, risk değerlendirmesi ve denetim stratejisinin belirlenmesi yaklaşımlarının incelemesinin yapılması gereklidir.[106]

Rapor imza aşamasına gelindiğinde sorumlu ortak tarafından yapılması gereken incelemeye konu hususlar şu şekildedir:

- Bağımsızlık ve etik gerekliliklerle ilgili nihai sonuç,
- Görev sırasında ortaya çıkan önemli riskler ve yapılan işlemlerin sonucu ve sonuçlandırılmasının incelenmesi,
- Açıklama gerekliliklerinin yerine getirilip getirilmemesi,

[105] Yasin Şeker, Engin Dinç, "Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının uygulanma etkinliğini ölçmeye yönelik bir çalışma: Türkiye Örneği" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran 2016; 18 (2); ss. 421-452.
[106] Yasemin Köse, Selim Ertan, "Türkiye'de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, ss.290-307.

- Nihai önemlilikle bağlantılı olarak düzeltilmemiş farklılıkların nihai çizelgesi,
- Raporun uygunluk incelemesi,
- Nihai analitik inceleme.

Kıdemli Denetçi veya Müdür Sorumlulukları

Sözleşme sorumlusu olan yönetici veya müdür, ortak gözetimindeki alanda denetim ekibinin liderliğinden sorumludur. Denetim kanıtının uygun şekilde belgelendirilmesini sağlamaktan ve özelliklede yeterli ve uygun kanıtların dikkate alınmasını ve kaydedilmesini sağlamaktan, katılımdan sorumlu yönetici veya müdür sorumludur.

Müdür örneklem yöntemlerinin uygun ve doğru seçilmiş olmasını sağlamakla da sorumludur. Ortak bilgisine sunulması gereken alanları veya onayları derhal belirlemek ve vurgulamaktan da sorumludur.

Ayrıca, planlama ve strateji aşamasında olduğu gibi, uzman yardımı talep etmek için de ortağı ile görüşmelidir.

Denetim müdürünün sorumluluk alanı şu unsurlardan oluşur[107]:

- Her ekip üyesinin sözleşme hakkında genel bir anlayışa sahip olmasını sağlayacak sözleşme bilgisini elde etmek ve yapılandırmak,
- Sözleşme stratejisi belgelerinin taslak olarak hazırlanması,
- Denetim organizasyonuna katılmak,
- Çalışma programının hazırlanması,
- Görev prosedürlerinin yerine getirilmesi ve kişisel olarak iş programının daha zor bölümlerinin yerine getirilmesi için katılım sağlamak,
- Tüm ekibe liderlik etmek, eğitim vermek ve denetlemek,
- Ekibin kişisel olarak hazırladıkları tüm dosyaları ve çalışma kağıtlarını incelemek,

[107] Yasemin Köse, Selim Ertan, **a.g.e.**

- Çalışma kâğıt sonuçlarını hazırlamak veya düzeltmek,
- Rapor taslaklarını hazırlamak.

Asistan Sorumlulukları

Asistan denetçiler, çalışma programında belirlenen ve sözleşmeden sorumlu yönetici veya müdürler tarafından verilen çalışmaları yerine getirmelidirler[108]. Asistanların deneyim düzeyine bağlı olarak, görevleri genellikle şunları içermelidir:

- Görevin farklı aşamalarındaki her türlü çalışmanın performansı ve yapılan işleri çalışma kâğıtlarında belgelemek,
- Çalışma programının uygulanmasında karşılaşılan zorluklar hakkında müdürlerine veya sorumlu denetçiye bilgi vermek,
- Daha az kıdemli olan asistanların çalışmalarını kontrol etmek,
- Denetimin tamamlanması aşamasından sonra tüm bölüm sonuçlarının yazılı hale getirilmesi çalışmalarının yapılması.

2.1.4.7.5 Planlama Aşamasının Rolü

Planlama departmanı, personelin görevlere tahsis edilmesini ve kaynakların herhangi bir varlığı veya gereksinimleri hakkında insan kaynaklarını bilgilendirmekle görevlidir. Farklı ortaklar ve sözleşmelerden sorumlu personel tarafından verilen plan taleplerini merkezileştirir.[109]

Planlama aşamasında öncelikli olarak şu aşamalar incelenir:

- İnsan kaynakları gereksinimlerini önceki yılların tekrar eden sözleşmelerin temelinde tasarlanır,
- Ortaklar ve personelin planlama veya kaynak gereksinimleri ortaya çıkarılır,
- İnsan kaynakları departmanına ilgili şartlar ve kaynak ihtiyacı gereksinimleri hakkında bilgi verilir,

[108] Ümit Aydın, Osman Tuğay, "Hileli finansal raporlama: bağımsız denetçilerin meslek etiği ve hileli finansal raporlamaya bakış açılarına yönelik bir araştırma" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y.2018, C.23, S.1, s.279-303.
[109] Ümit Aydın, Osman Tuğay, **a.g.e.**

- İş yükünün, denetim dönemi döngüsü boyunca ekiplere dağılımı optimize edilmelidir,
- Ekip yapısı ve oranları açısından deneyim ve yeterlilik hedeflerine uygunluğunun sağlanması gereklidir,
- Hem promosyonları hem de rotasyon gereksinimlerini göz önüne alarak, tekrar eden sözleşmelere ayrılmış ekiplerin sürekliliğini sağlamak gereklidir.

Olası herhangi bir çıkar çatışmasını önlemek için ekip planlaması, aynı personelin ilgili müşterilere yönelik sözleşmeler üzerinde çalışmamasını sağlayacak şekilde düzenlenmelidir.[110]

Ayrıca, planlama departmanı, yıllık personelin bağımsızlık bildirgesi aracılığıyla rapor edilen olası çıkar çatışmalarını dikkate alır veya firmanın risk yönetimi fonksiyonu tarafından dikkate alınır. Personel planlaması ve dereceye göre mevcudiyet düzeyi firmanın sisteminde bulunmalıdır.[111]

2.1.4.7.6 Denetim Ekibinin Göreve Atanması

Denetim ekibinin görevlere tahsisi için prosedürleri oluşturulmalıdır. Bu prosedürlerde şu sorulara cevap bulunmalıdır[112]:

- Görev için planlanan personel, liderin önceden onaylamasını gerektiriyor mu?
- Firma içi yetkili planlama departmanı kimlerden oluşmaktadır?
- Personel planlamasından sorumlu bölüm veya kişi, personelin beceri seviyesi (özel beceri ve bilgi de dahil olmak üzere) ve optimum kaynak tahsisini sağlayabilmek için tercihler hakkında yeterli bilgiye sahip midir?
- Personel planlama çatışmalarını çözmek için bir prosedür var mıdır?
- Bireysel programlar, görevlerin tutarlılığını ve uygun doluluk seviyelerini sağlamak için gözden geçirilmekte midir?

[110] HOYLE, Joe, 1978, "Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative", Journal of Accountancy, Vol:145, No:5, s:69-78.
[111] KKS 1, s.14.
[112] KKS 1, s.14.

- Görevler için tahsis edilen zaman, sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmek için yeterli midir?
- İzleme işlevi, büyüklükleri ve karmaşıklıklarıyla bağlantılı olarak gözden geçirilen görevlerdeki ekibin tecrübesini ve yeterliliğini değerlendirmekte midir?

Denetim çalışma sürecinde ekip çalışmasının kontrolü aşamalarında da bazı prosedürler oluşturulmalıdır. Bu prosedürlerde şu sorulara cevap bulunmalıdır[113]:

- Ekip üyeleri denetim ortağı ya da kıdemli denetçi tarafından kararlaştırılmış denetim stratejisi hakkında bilgi sahibi midir?
- Ekip üyeleri arasında bir çalışma programı ve görev dağılımı mevcut mudur?
- Farklı seviyelerdeki denetim personeli, deneyim düzeylerine bağlı olarak açıkça tanımlanmış görev tanımlarına sahip midir?
- Görevler mesleki standartlar kapsamına ve yasal düzenlemeler ışığında gerçekleştirildi mi?
- Tüm önemli konular tespit edilerek denetim çalışması süresinde ele alındı mı?
- Gerekli teknik istişareler yapılarak çıkan sonuçlar belgelendi mi?
- Yapılan işlerin niteliği, kapsamı ve zaman planlamasında gerekli revizyonlar yapıldı mı?
- Denetim görüşünü desteklemek için nicelik ve nitelik bakımından yeterli delil elde edildi mi?
- Denetim hedeflerine ulaşıldı mı?
- Finansal tablolarda belirtilen görüş için destek sağlayan bir denetim özetinin mutabakat zaptı hazırlandı mı?
- Çalışma kağıtları, denetim notları, anketler ve diğer çalışmalar gözden geçirildi mi?
- Ortakların gözden geçirme kanıtları mevcut mu?

[113] KKS 1, s.14.

2.1.5 Denetimin Yürütülmesi

Denetim şirketi yapılan denetim çalışmalarının yasal mevzuat hükümlerine uygun olarak ve mesleki standartlar çerçevesinde yürütülmesinden sorumudur. Düzenlenecek denetim raporlarının belirtilen şartlara uygun olarak düzenlenebilmesi için denetim şirketine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturulmalıdır.[114]

Belirlenecek bu politika ve prosedürler denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluklarını, yönlendirme ile gözetim sorumluluklarını ve denetimin yürütülmesi sürecinin kalite tutarlılığının artmasına yönelik hususları içermelidir.[115]

Denetimin yürütülmesi kapsamında oluşturulacak denetim gözden geçirme prosedürler kıdemli denetim ekibi üyelerinin daha az deneyimli olan ekip üyeleri tarafından yapılan denetim çalışmalarının incelemesi esaslarına dayanak olarak belirlenmelidir.[116]

Denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi, denetim çalışmalarının ilerleyişinin takibini, denetim ekibinin doğru zaman planlaması yapıp yapmadığının değerlendirilmesini, ekip üyelerinin mesleki bilgi ve becerilerinin yeterliliğini, kıdemli denetçiler tarafından kendilerine verilen talimatları anlayıp gerekli çalışmaları yapıp yapmadığını, denetim sürecinde ortaya çıkan önemli hususların ele alınıp alınmadığını, planlanan denetim yaklaşımlarına uyulup uyulmadığını ve kıdemli ekip üyeleri tarafından istişare edilecek konuların belirlenip belirlenmediği hususlarını içerir.[117]

Denetim şirketi zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapılması, yapılacak istişarelerin kapsamında yeterli kaynağın bulunması, istişarenin tarafları ile istişare sonuçlarının yazılı hale getirilmesi ve istişare sonucunda çıkan sonuçları uygulaması hususlarında da prosedürler oluşturmalıdır.[118]

---

[114] KKS 1, s.14.
[115] KKS 1, s.14.
[116] KKS 1, s.14.
[117] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.28.
[118] KKS 1, s.14.

İstişare tarafı denetim şirketi bünyesinden olacağı gibi şirket dışından konusunda uzman kişilerden de belirlenebilir. İstişare prosedürleri zor ve tartışmalı konularda personeli istişareyi teşvik eden bir yapı kurulmasına da yardımcı olur.[119]

Yapılacak olan istişarenin verimli olabilmesi için gerek şirket içinden gerekse şirket dışından yapılacak olan istişarelerin, istişare yapılacak taraflara detaylı bir şekilde tüm yönleriyle aktarılmış olması ve istişare sonuçlarının uygun biçimde belgelendirilmesi gerekmektedir.[120]

İstişare ihtiyacı duyulması durumunda, diğer şirketlerden, mesleki kuruluşlardan, kalite kontrol hizmeti sağlayan diğer ticari kuruluşlardan alınacak danışmanlık hizmetleri de alınabilir.[121]

Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme işlemleri kapsamında denetim ekibinin ulaştığı ve raporuna dayanak oluşturacak yargıların tarafsız bir biçimde gözden geçirilmesi için politika ve prosedürler oluşturulur.[122]

Ülkemizde borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri kapsamında denetim kalitesinin gözden geçirilmesi zorunludur. Diğer işletmelerde ise Kamu Gözetimi Kurumu tarafından kamu yararı düzeyi ve olağan dışı risklerin tespiti gibi unsurlar olması durumunda denetim kalitesinin gözden geçirilmesi hususları ortaya çıkabilir.[123]

Denetim şirketi denetim kalitesinin gözden geçirilmesi kapsamında önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesi, denetimin konusunu oluşturan bilgilerin gözden geçirilmesi, önemli yargılara ilişkin yapılan çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve raporu oluştururken ulaşılan sonuçların rapora uygunluğunun gözden geçirilmesi konularını içeren politika ve prosedürler oluşturmalıdır.[124]

[119] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.28.
[120] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.29.
[121] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.29.
[122] KKS 1, s.14.
[123] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.29.
[124] KKS 1, s.15.

Denetim şirketi denetim kalitesinin gözden geçirmesi süreçlerinde denetim ekibinin bağımsızlık değerlendirmesi, istişare yapılmasının gerekli olduğu konularda yapılan çalışma sonuçlarının belgelenmesi ve gözden geçirme işlemlerinin gerçekleştirilen çalışmaları ve çıkarın sonuçları destekleyip desteklemediğinin belirlenmesi hususlarında prosedürler oluşturur. [125]

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi sırasında yargıların değerlendirilmesiyle ilgili diğer hususlar, denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işler, önemlilikle ilgili arılan yargılar, tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı gibi konular olabilir.[126]

Denetim şirketi, denetim kalitesini gözden geçirme işlemlerini yapacak kişilerin atanmasına ilişkin oluşturacağı politika ve prosedürler kapsamında, gerekli deneyim, yetki ve teknik niteliklere sahip olan kişileri ne şekilde belirleyeceği ve kişinin tarafsızlığını zedelememek şartıyla ne şekilde istişare edilebileceği konularının belirlemesi gerekmektedir.[127]

2.1.5.1 Denetimin Yürütülmesinde İstişare

Denetim şirketi zor veya tartışmalı konularla karşı karşıya kaldığında teknik danışmanlığa ihtiyaç duyabilir. İstişare yapılacak kişiler denetim şirketi bünyesinden olacağı gibi şirket dışından konusunda uzman kişilerden de belirlenebilir.

2.1.5.1.1 İstişare Gerektiren Durumlar

Teknik personel, denetim ekibinin karşılaştığı teknik bir sorunun cevabı konusunda belirsizlik olduğunda danışmanlık yapmalıdır. Bu konular mesleki standartların, yasal mevzuatın, firma politikalarının uygulanması konularında olacağı gibi alışılmadık veya tanıdık olmayan teknik konularda da olabilir.[128]

---

[125] KKS 1, s.15.
[126] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.30.
[127] KKS 1, s.15.
[128] Gürel Eymen, "Meslektaş Gözüyle Denetim" Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 9 Sayı: 43, ss. 1873-1878

Danışmanlık, tüm mesleki sözleşmelerde teşvik edilmesine rağmen, muhasebe ve denetim hizmetleri kapsamındaki güvence taahhütleri için istişare ile ilgili özel politika ve prosedürler geliştirilmelidir.

Sözleşme ortağı, yerel şirkette mevcut olanın ötesinde ek istişarelerin gerekli olduğuna inanıyorsa, konu firma dışından bir uzmanla görüşülmeli, uluslararası düzeyde ihtiyaç duyulması halinde istişare için çeşitli teknik masalar kurulmalı ve ihtiyaç halinde buralara danışılmalıdır.

İstişare, karmaşık muhasebe veya denetim konuları ortaya çıktığında da yapılmalıdır. Buna ilaveten, belirli bir muhasebe veya denetim konusu ile ilgili olarak denetim personeli arasında belirsizlik veya uyuşmazlık olduğu durumlarda da istişarelerde bulunulmalıdır.

2.1.5.1.2 İstişare Prosedürü

İhtiyaç duyulması halinde istişare talebinin nasıl gerçekleşeceği ve alınacak yanıtın ne şekilde olması gerektiğini açıklayan prosedürler oluşturulmalıdır.

İstişare talebi kapsamında firmalar, doldurulması gereken tüm formları içeren belirli bir prosedüre sahip olmalıdır. İstişare talebi tüm firmanın teknik dokümantasyonunda bulunan standart formu kullanarak bilginin arşivlenmesi sağlanmalıdır. Bu firmadan firmaya değişiklik gösterecek olan kaynağın tespit edilmesi kolaylaşacaktır. Personel tarafından ortaya atılan sorular için aynı denetim çalışması üzerinde çalışanlar, soruyu gündeme getiren kişinin üst düzeyi de dahil olmak üzere verilen konu ve cevap hakkında bilgilendirilmelidir.

Sorulan sorular kesin ve açıkça ortaya çıkmış durumlardan oluşmalıdır. Sözleşme, borç anlaşması, kiralama vb. gibi sorunun kaynağını oluşturan belgeler istenmedikçe sunulmamalıdır. İstişare, olabildiğince durumun sözleşme ekibi tarafından ilk değerlendirmesini ve yaptıkları araştırmayı içermelidir. Sözleşme ortağına istişarenin belgeleri sunulmalıdır.

Meydana gelen sorularla uğraşmak için teknik uzmanlara yeterli zaman verilmeli, Alınan yanıt, doğrudan müşteriye iletilmemeli, müşteri ile iletişim sorumluluğunu denetim ortağı üstlenmelidir.

İstişare kapsamında alınan cevaplar yazılı olmalı, sözleşme ekibinin herhangi bir üyesi ya da konuyla ilgili olarak görüşülen diğer kişilerin karara itiraz etmemesi halinde, uyuşmazlıkların çözülmesi prosedürü izlenmelidir.

2.1.5.1.3 İstişarelerin Belgelendirilmesi

Yapılan görüşmeler, denetim çalışmalarını kolaylaştırmak ve denetim ekibinin firmanın daha önceki durumunun farkında olmasını sağlamak için istişarelere yanıt veren teknik personelin de erişebileceği bir veri tabanında arşivlenmelidir.

Danışma ve onların teknik çözümü, sözleşme dokümantasyonunun bir parçası olduğu için ilişkili olan denetim dosyasına eklenmelidir. Denetim dosyasında konu ile ilgili bilgi, alınan karar, kararın dayanağı ve uygulanmasına ilişkin bilgiler bulunmalıdır.

Harici bir uzmana danışıldığında, dokümantasyonda dış danışmanın yetkinliği ve yetenekleri de dikkate alınmalıdır.

2.1.6 İzleme

Denetim şirketi yeterli ve etkin işleyen bir kalite kontrol sistemine sahip olduğu konusunda makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmalıdır. Bu süreç kapsamında her bir sorumlu denetçinin yönettiği en az bir denetim çalışması periyodik olarak takip edilmeli, şirketin kalite kontrol sistemi sürekli olarak gözden geçirilmelidir.[129]

İzleme süreçlerini yönetmek için yeterli mesleki tecrübeye ve yetkiye sahip bir yönetici ya da ekip atanmalıdır. Denetim yürüten veya kalite kontrol sistemini gözden geçirme sorumluluğu olan kişiler bu ekipte yer almamalıdır.[130]

[129] KKS 1, s.17.
[130] KKS 1, s.17.

İzleme faaliyetlerinin amacı denetim çalışmalarının mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunun, kalite kontrol sisteminin uygunluğunun, sistemin uygulamasının etkinliğinin ve şirket kalite kontrol politika ve prosedürlerinin sorumlu denetçiler tarafından düzenlenmiş olan raporlarda uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesini sağlamaktır.[131]

Kalite kontrol sisteminin sürekli izlenmesinde dikkat edilmesi gereken unsurlar şunlardır:[132]

- Mesleki standartların ve yürürlükteki mevzuattaki değişikliklerin şirket politika ve prosedürlerine uyumu,
- Bağımsızlık beyanlarının uygunluk teyidi,
- Eğitimler de dahil olmak üzere mesleki gelişim analizleri,
- Müşteri ilişkileri kapsamında devam ettirme ve kabul prosedürlerinin analizi,
- Sistemde yapılacak düzeltmelerin ve iyileştirmelerin belirlenmesi,
- Kalite kontrol sistemine uyum sağlanması veya algılama zayıflıklarının analizi,
- Kalite kontrol sistemi güncellemeleri için gerekli çalışmaların takibi.

2.1.6.1 İzleme Faaliyetlerinin Belgelendirilmesi

Denetim şirketleri, bünyesinde oluşturdukları izleme prosedürlerinin sonuçlarının, bir raporun uygunsuz olabileceğini veya sözleşmenin yürütülmesi sırasında prosedürlerin atlandığını belirten durumları ele almak için belgelendirmelidir.[133]

Denetim şirketleri, kalite kontrol sisteminin izlenmesinin sonuçlarını, denetim şirketinin ortakları, denetim müdürü veya uygun olduğu takdirde yönetim kurulu ortakları da dahil olmak üzere denetim şirketi içindeki diğer uygun kişilere bildirmelidir.[134] Bu iletişim, firmanın ve bu bireylerin tanımlanmış rolleri ve

[131] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.35.
[132] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.35.
[133] Iman Sarwokoa, Sukrisno Agoesb, "An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia", **Procedia - Social and Behavioral Sciences** sayı:164 (2014) s.271 – 281.
[134] Yan Zhang, Jian Zhou a,b,*, Nan Zhou

sorumluluklarına uygun olarak gerektiğinde hızlı ve uygun önlem almalarını sağlamak için gerekli olacaktır.

İletilen bilgiler aşağıdaki unsurları içermelidir:

- Gerçekleştirilen izleme politikaları ve prosedürlerinin detayı,
- İzleme süreçlerinin sonucunda ortaya çıkan sonuçlar,
- İlgili olduğu durumlarda, sistemik, tekrarlayan veya diğer önemli eksikliklerin ve bu eksikliklerin giderilmesi veya değiştirilmesi için alınan önlemlerin tanımı.

2.1.6.2 İzleme Faaliyetlerinin Sıklığı ve Belgelerinin Saklanması

Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun dokümantasyonu gerektiren politika ve prosedürler oluşturur.[135] Bu prosedürler izleme süreçlerinin değerlendirmesi ve yeterli bir süre boyunca belgelerin saklanmasını da içermelidir. Olası şikâyet ve iddialar ile bunlara verilen yanıtlar da ayrıca izleme faaliyetleri kapsamında belgelenmelidir.

Bazı firmalar bir ağın parçası olarak çalışırlar ve tutarlılık için bazı izleme prosedürlerini ağ temelinde uygulayabilirler.[136] Bir ağdaki firmaların Kalite kontrol standartlarına uymak üzere tasarlanmış ortak izleme politikaları ve prosedürleri altında faaliyet göstermesi ve bu firmaların böyle bir izleme sistemine güvenmeleri durumunda, firmanın politikaları ve prosedürleri aşağıdakileri barındırmalıdır:

- En az yılda bir kez, ağ izleme sürecinin genel kapsamını, kapsamını ve sonuçlarını ağ firmaları içindeki yetkili kişilere iletilmesi,
- Kalite kontrol sistemindeki tespit edilen eksikliklerin ilgili ağ firması veya firmalar içindeki yetkili kişilere iletilmesi,

[135] Rui Pedro Marquesa, Henrique Santosa, Carlos Santosb, "A solution for real time monitoring and auditing of organizational transactions", **Procedia Technology** sayı:5 (2012) s.190 – 198.
[136] Deloitte, **Continuous Auditing and Continuous Monitoring from idea to implementation,** 2010.

- Ağ firmalarındaki katılım ortaklarının, şirketin sonuçlarına güvenebilmesi için gerekli önlemlerin alınabilmesi,
  Ağ tarafından aksi tavsiye edilmedikçe, ağ içinde uygulanan izleme sürecinin eksiksiz yerine getirilmesi.

2.1.6.3 İzleme Faaliyetlerinin Sıklığı

Güvence raporları yayınlayan her denetim ortağı, sorumlu olduğu tamamlanmış güvence sözleşmeleri örneği üzerinde dahili bir incelemeye tabidir. Kapanış ve kalite kontrol prosedürleri tamamlandıktan sonra bir güvence denetiminin tamamlandığı kabul edilir.[137]

Tamamlanan sözleşmelerin gözden geçirilmesi döngüsel olarak yapılmalıdır. Mesleki standartların 3 yıllık bir döngüde sözleşme ortağı başına yalnızca bir sözleşme incelemesi gerektirdiği kabul edilirken, firmalar ek güvence sağlamak amacıyla sözleşmelerinin incelenmesini teşvik edebilirler.

Gözden geçirilecek sözleşme sayısı firmanın büyüklüğüne, ofis sayısına, müşteriye ilişkin doğal risklere ve önceki incelemelerin sonucuna bağlıdır. Buna ek olarak, mesleki kuruluşlar, enstitüler, kamu denetim kurumları veya bir denetim bağlamında sözleşme dosyalarını inceleyen kuruluşun bir üyesi tarafından gerçekleştirilen dış kalite kontrol incelemelerinin sıklığı da önem taşır.[138]

2.1.6.4 Denetim Sözleşmeleri İzleme İnceleme Sonuçları

Her incelemenin bulguları ve sonuçları, en az bir kalite kontrol anketi kullanılarak her bir sözleşme dosyası incelemesi için belgelenmelidir. Önemli veya daha yüksek risk bulguları gözden geçiren tarafından belirtilmeli, ortakla tartışılmalı ve makul bir süre içinde ortak tarafından yazılı olarak yanıtlanmalıdır.

Kalite Kontrol Başkanı izleme prosedürlerinin sonuçlarını dikkate alacak ve gerekli olabilecek düzeltici ve / veya disiplin cezalarını önerebilir. Her bir Firma'nın yönetişim

[137] European Court of Auditors, **Financial and Compliance audit Manual,** 2017.
[138] Kadir Dabboğoğlu, Gökberk Can, **Bağımsız Denetim,** Eğitim Yayınevi**,** Konya, 2018.

yapılarına bağlı olarak, Kalite Kontrol Başkanı önerilen iyileştirici eylemi onaylayabilir. Alternatif olarak ve koşullara bağlı olarak, bu geliştirmenin onay için önerilerin Firma Yönetim Kuruluna havale edilmesi gerekebilir.[139]

İnceleme sürecinin bir sözleşmeyle ilgili olarak önemli zayıflıklar tespit etmesi durumunda, ilgili denetim bir sonraki yıl boyunca yeniden incelemeye tabi olmalıdır. Eğer uygunsa, yeniden inceleme sadece endişe uyandıran belirli alanlara odaklanabilir.[140]

2.1.6.5 Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin İzlenmesi

Her bir Firma, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin ilgili, yeterli ve etkin bir şekilde çalıştığına dair makul güvence sağlamak için tasarlanmış bir izleme süreci oluşturmalıdır.[141]

Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin izlenmesi süreçleri en azından aşağıdaki faaliyetleri içermelidir:

- Politika ve prosedürlerin sürekli izlenmesi,
- Mesleki standartlardaki yeni gelişmeler ile yürürlükteki yasal ve düzenleyici gereklilikler ile bunların gerektiğinde firmanın politikalarına ve prosedürlerine nasıl yansıtıldığı,
- Yıllık veya ara dönemlerde bağımsızlık beyanlarının tamamlanmasına ilişkin sonuçlar,
- Müşteri ilişkilerinin ve belirli sözleşmelerin kabulü ve devamı ile ilgili kararlar,

[139] Laura Brad, Florin Dobre, Radu Ciobanu, Iulian Viorel Brasoveanu, "The interaction between financial audit and corporate governance: evidence from Romania", **Procedia Economics and Finance** sayı: 32 (2015) s. 27-34,.
[140] Yan Zhang, Jian Zhou, Nan Zhou, "Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses", **Journal of Accounting and Public Policy** sayı:26 (2007) s. 300–327.
[141] Nuraddeen Usman Mikoa, Hasnah Kamardinb, "Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post- Nigerian Corporate Governance Code 2011" **Procedia - Social and Behavioral Sciences** sayı:172 (2015) s.651 – 657.

- Firmanın eğitim ve öğretimle ilgili politika ve prosedürlerine geri bildirim sağlanması da dahil olmak üzere, yapılacak düzeltici önlemlerin ve sistemde yapılacak iyileştirmelerin belirlenmesi.
- Sistemde tanımlanan zayıflıkların, sistemin anlaşılması veya sisteme uyumu düzeyinde uygun firma personeliyle iletişimin kurulması,
- Kalite kontrol politika ve prosedürlerinde derhal gerekli değişikliklerin yapılması için uygun firma personeli tarafından takip edilmesi

2.1.7 Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi

Denetim şirketleri kalite kontrol sisteminin unsurlarının işleyişini belgelendirmek ve belgelerin saklanmasına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Belgeler izleme süreçlerini uygulayan kişilere yeterli zamanı sağlayacak veya yasal düzenlemelerde ön görülen asgari süreler boyunca saklanması gerekmektedir.[142] Karşı iddialar ve iddialara karşın verilen cevapların da belgelendirilmesi ve saklanması gerekmektedir.[143]

Kalite kontrol sisteminin süreçlerinin işlediğinin kanıtı olan belgelerin içeriği denetim şirketinin büyüklüğü, ofis sayısı, faaliyet alanları ve kurumsal yapısının niteliğine göre farklılık gösterebilir.[144]

İzlemeye ilişkin belgelendirme, tamamlanmış olan denetim çalışmalarının teftiş edilmek üzere seçilme prosedürleriyle başlar. Seçilmiş olan denetim çalışmaları mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuata uygunluk, kalite kontrol sisteminin tasarımının uygunluğu ve sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların içeriğinde kalite kontrol şartlarının uygulanıp uygulanmadığı hususları çerçevesinde izlemeye tabi tutulur.[145]

[142] KKS 1, s.19.
[143] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.37.
[144] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.37.
[145] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.37.

İzlemeye sürecinde tespit edilen eksikliklerin belirlenmesi, etkilerinin değerlendirilmesi ve tespit edilmiş olan eksikliklere ilişkin nasıl bir ilerleme sağlanacağına ilişkin esaslar da belgelendirilir.[146]

2.1.7.1 Denetim Kılavuzu Belirlenmesi

Her firma, denetim görevlerini yerine getirirken denetim el kitabını kabul etmeli ve bunlara uymalıdır. Denetim el kitabı metodolojisi IFAC tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA) uygun olarak oluşturulmalıdır.

Denetimle ilgili yerel gerekliliklerin bu metodoloji ile karşılaştırıldığında daha katı olduğu veya ülkeye özgü konularda olduğu durumlarda, her bir bölümün sonundaki özel sayfalarda el kitabına eklenmesi gerekir. Bu değişiklikler yalnızca firmanın risk yöneticisi veya firmadaki mesleki standartlardan sorumlu kişi tarafından yapılmalıdır. Denetim kılavuzunda başka değişiklik yapılmamalıdır.

Denetim kılavuzu denetim standartlarının yerine geçmez veya denetim standartları konusunda denetim firmalarının eğitimine ayrılmış bir yedek değildir. Bununla birlikte el kitabı, firmaların bu standartların belirli alanlara uygulanışını açıklamaktadır. Bir denetimle ilgili yapılan çalışmalarda tüm denetim standartlarına uyulması gerekmektedir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.[147]

Firma bünyesinde, tüm profesyonel denetçiler yazılı veya dijital olarak kılavuza kolayca erişebilmelidirler.

Denetim kılavuzu, denetim firmaları tarafından kullanılması gereken herhangi bir yazılımı önermez. Bu nedenle, denetim firmalarının istedikleri denetim yazılımını kullanmaları sağlanır ve gerektiğinde yazılım geliştirilebilir veya değiştirilebilir. Bununla birlikte, denetim yazılımı kılavuzun asgari gereklilik ve ilkelerine uymak zorundadır.

---

[146] KKS 1 Uygulama Hükümleri, s.37.
[147] Masum Türker, "Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Mart 2018; 20(1); 202-235.

2.1.7.2 Denetim Çalışmalarının Belgelendirilmesi

Denetim sözleşmeleri belgelendirilmeli ve zamanında hazırlanmalıdır. Sözleşmeye göre verilen güvence hizmetine ait yeterli ve uygun belgelerin zamanında hazırlanması güvence hizmetinin kalitesini artırmaya yardımcı olur ve elde edilen kanıtların etkili bir şekilde incelenmesini, değerlendirilmesini ve denetçi raporu hazırlanmadan önce ulaşılan sonuçların kolaylaştırılmasını sağlar.[148] Görev tamamlandıktan sonra hazırlanan dokümantasyon, bu işin yapılacağı tarihte hazırlanmış dokümantasyonlardan daha doğru olacaktır.

Denetim çalışmaların mesleki standartlara ve geçerli yasal mevzuat ve düzenleyici gerekliliklerine uymak için yapılan işlemlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı belgelendirilmelidir. Bu kapsamda test edilen özellikli maddelerin veya konuların belirleyici özellikleri, denetim çalışmalarını gerçekleştiren kişilerin ve bu işin tamamlandığı tarih bilgileri, yapılan çalışmanın ve sonuçlarının belgelendirilmesi gerekir.

Etik Konuların Belgelendirilmesi

Bağımsızlık ve etik konularıyla ilgili belgelendirme, ilgili etik gerekliliklere uyma ve bunların nasıl çözüldüğüne ilişkin olarak belirlenen konuları içermelidir. Denetim sözleşmesi için geçerli olan bağımsızlık gereksinimlerine uyum üzerine sonuçlar ve bu sonuçları destekleyen firma ile ilgili tartışmalar ile müşteri ilişkileri ve denetim görevlerinin kabulü ve sürekliliği ile ilgili sonuçlar bu kapsamda belgelendirilmelidir.

Risk Değerleme Süreci Belgelendirilmesi

Risk değerlendirme sürecinde belgeler, sözleşme ekibi arasındaki tartışma ve ulaşılan önemli kararlar, varlığın ve çevresinin her bir yönü ve her bir iç kontrol bileşeni ile ilgili elde edilen anlayışın kilit unsurlar, sonucun elde edildiği bilgi kaynakları ve gerçekleştirilen risk değerlendirme prosedürleri gibi hususlardan meydana gelebilir.

[148] Handan Bulca, Tolga Yeşil, "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı" Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2014, 1(2), 47-58.

Belgelendirme, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları içermelidir. Bir meselenin önemini değerlendirmek, olguların ve koşulların objektif bir analizini gerektirir.

Yönetimle İlgili Önemli Konular ile İlgili Belgelendirme

Görüşülen önemli konuların içeriği, tartışmaların ne zaman ve kimlerle yapıldığı gibi yönetimle yükümlü olanlarla ve önemli konulardaki tartışmalar belgelenmelidir.

Belgelendirme, denetçi tarafından hazırlanan kayıtlarla sınırlı değildir, kurumun personeli tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından kabul edilen toplantı tutanakları gibi diğer uygun kayıtları içerebilir. Denetçinin önemli konularda görüş alışverişinde bulunabilecekleri diğer kişiler arasında işletme içinde başka personel ve işletmelere profesyonel tavsiyelerde bulunanlar gibi dış taraflar yer alabilir.

Denetçinin önemli bir konuyla ilgili denetçinin nihai sonucu ile tutarsız olan bilgileri tespit etmesi durumunda, denetçi, denetçinin tutarsızlığa nasıl yaklaştığını belgelemek zorundadır. Bununla birlikte, hatalı veya yerini alan belgeleri saklamak için herhangi bir gereklilik olmadığının unutulmaması gerekir. Denetim sözleşmesi sırasında üstlenilen istişarelerin niteliği, kapsamı ve sonuçlarının belgelendirilmesi gerekir.

Denetçi Raporunun Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

Denetçi istisnai durumlarda, denetçi raporunun tarihinden sonra yeni veya ek denetim usulleri uygular veya yeni sonuçlar çıkarırsa, karşılaşılan koşullar ile ilgili bilgileri, yapılan ek denetim prosedürlerini, elde edilen ek denetim kanıtlarını ve ulaşılan sonuçları belgelemek zorundadır.

İstisnai durum örnekleri, denetçi raporunun tarihinden sonra denetçi tarafından bilinen, ancak o tarihte mevcut olan ve o tarihte bilinen hallerde, mali tabloların tadil edilmesine neden olabilecek veya denetçinin görüşünü değiştirmesine izin veren olayları içerir. Denetim dokümantasyonunda ortaya çıkan değişiklikler, değişikliklerin nihai sorumluluğunu üstlenen sözleşme ortağı tarafından gözden geçirilir ve denetim

belgelerindeki değişikliklerin en son ne zaman ve kim tarafından yapıldığı veya gözden geçirildiği belgelenir.

Tüm Güvence Sözleşmeleri İçin Geçerli Olan İlkeler

Nihai çalışma dosyalarının toplanması, raporların tamamlanmasından sonra zamanında tamamlanmalıdır. Bir işletme ile ilgili olarak iki veya daha fazla farklı raporun verildiği durumlarda, firmanın nihai denetim dosyalarının toplanması için zaman sınırlamalarına ilişkin politikaları ve prosedürleri, her raporu ayrı bir denetim çalışması olarak ele almalıdır.

Kanun veya yönetmelikler, nihai denetim dosyalarının belirli türdeki sözleşmeler için tamamlanmasının zaman sınırlarını belirleyebilir. Bununla birlikte, kanun veya yönetmelikte herhangi bir zaman sınırı belirtilmediğinde, bu tür bir zaman sınırı, ülke mevzuatı tarafından daha katı bir son tarih belirtilmedikçe, denetçi raporunun verildiği tarihten sonra 60 takvim günü içinde olmamalıdır.

Denetim çalışmalarının belgelendirilmesi, sorumlu ortak ve denetim ekibinin, denetim çalışmaları ilerledikçe işlerini kolaylaştıran bir unsurdur. Uygulanan prosedürlerin etkin ve etkili bir şekilde gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi, elde edilen denetim kanıtlarının doğru bir şekilde kaydedilmesi ve denetim raporunun sonuçlandırılmasından önce elde edilen sonuçlar, arşivleme sürecinin önemli faktörlerindendir.

2.1.7.3 Rapor Tarihi İtibarıyla Belgelendirme

ISQC1 ve ISA 230'ın gerektirdiği üzere, denetim dosyasının, denetim raporu tarihinde, aşağıdakiler hariç olmak üzere, tamamen tamamlanması gerekir.

- Müteakip olaylar mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında geçen olaylar, mali tabloların hazırlanmasından önce veya sonra, denetçinin rapor tarihinden sonra denetçi tarafından bilinen gerçeklerden oluşmaktadır.
- Denetçi, mali tabloların düzeltilmesini veya bu finansal tabloların açıklanmasını gerektiren olayları tespit ederse, bu olayların her biri ilgili mali

raporlama çerçevesine uygun bir şekilde bu finansal tablolara yansıtıp yansımayacağını belirlemelidir.

- Bununla birlikte, mali tablolar zaten verilmişse ve denetçi tarafından, denetçinin raporu tarafından bilinirse, denetçinin raporunu değiştirmesine neden olabileceği bir gerçek bilinirse, denetçi, öngörülen şekilde gerekli adımları atmalıdır.
- Denetim belgelerinde olayların tanımı, ek bilgiler ve çalışmalar, rapor sonuçları, yapılan değişikliklerin kimler tarafından ne zaman yapıldığı bilgilerinin bulunması gereklidir. Denetim görüşünün geri çekilmesi düşünüldüğünde, sözleşme ortağı en azından risk yöneticisine danışmalıdır.
- Nihai denetim dosyasının denetçinin rapor tarihinden sonra tamamlanması, yeni denetim prosedürlerinin uygulanmasını içermeyen veya yeni sonuçların çizilmesini içermeyen bir idari süreçtir. Bununla birlikte, idari nitelikte oldukları takdirde, nihai denetim işlemi sırasında denetim belgelerinde değişiklikler yapılabilir.

2.1.7.4 Denetim Dosyalarının Güvenliği

Sözleşme dokümantasyonu kâğıt, elektronik ya da diğer ortamlarda olsun, denetim firmanın bilgisi olmadan değiştirilmesi, eklemeler yapılması, silinmesi, kalıcı olarak kaybolması ya da hasar görmesi gibi riskler altındadır. Bu durumlarda verilerin bütünlüğü, erişilebilirliği ya da erişilebilirliği tehlikeye girebilir.

Bu gibi durumlara önlem alınabilmesi açısından aşağıdaki kontrol işlemleri yapılabilir:

- Sözleşme dokümantasyonunun kaybını önlemek için firma düzeyinde prosedürler oluşturulup uygulanması gerekir. Firma bünyesinde ne zaman ve kim tarafından yaratıldığının, değiştirileceğinin veya gözden geçirildiğinin belirlenmesini sağlanmalıdır,
- Özellikle bilgi, denetim ekibi içinde paylaşıldığı veya internet üzerinden diğer taraflara iletildiği durumlarda, bilgi bütünlüğünün, denetimin her aşamasında korunması gerekir,
- Denetim belgelerinde yetkisiz değişiklikler önlenmelidir.

- Yükümlülük ekipleri, sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli olan diğer yetkili taraflar tarafından denetim belgelerine erişime izin verilmelidir.

Denetim firmaları çalışma kâğıtlarını elektronik ortamda veya basılı olarak saklayabilir. Gerek elektronik ortamda gerekse basılı ortamda farklı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Elektronik Denetim Dosyaları ile ilgili dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- Elektronik dosyalar periyodik yedeklemeye tabi olan merkezi bir sunucuda saklanmalı ve sunucuya erişim şifrelerle veya diğer alternatif yollarla korunmalıdır,
- Bireysel denetim dosyalarına erişim de şifreler yoluyla korunur ve erişim, denetim ekibinin üyeleriyle sınırlıdır. İç veya dış kalite kontrol gözden geçirenleri gibi diğer tarafların erişimi, sözleşme ortağının veya firmanın risk yöneticisinin onayına tabi olmalıdır,
- Denetim ekibi, denetim görüşünün tarihinden önce, denetim belgelerinin güvenli bir şekilde gözaltında tutulması ve yedeklenmesi için merkezi sunucudaki dosyaları düzenli olarak senkronize etmelidir,
- Bireylere sağlanan erişim hakları, rollerine göre önceden tanımlanmalı ve sistem / yazılım edinilen erişimin izlenmesine izin vermelidir,
- Belgeler elektronik ortamda iletildiğinde belgelerin gizliliği ve korunması sağlanmalı, değiştirilemez formatlarda paylaşım yapılmalıdır.

Basılı dosyalar, firmanın özel güvenli bölgelerdeki yerinde veya aynı düzeyde güvenlik sağlayan bir üçüncü taraf şirkette saklanmalıdır. Etkileşim sırasında basılı dosyalar müşterinin bünyesinde saklanabilir, bununla birlikte, erişimin yalnızca denetim ekibine ait olmasını sağlamak için özel dikkat gösterilmelidir.

2.1.7.5 Arşivleme

Raporlama işlemi yukarıda belirtilen zaman sınırları içinde tamamlandıktan sonra, sözleşme dosyası arşivlenir. Denetçi, nihai denetim dosyasının eklemeleri tamamlandıktan sonra mevcut denetim dokümanlarını değiştirmeye veya yeni denetim

dokümantasyonu eklemeye gerek duyduğu hallerde, denetçi, değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın bu işlem için belge oluşturmalıdır.

Bu belgede bu işlemin yapılmasını gerektirecek sebepler ile işlemin yapılış zamanı, kimin tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği bilgisi verilmelidir.

Arşivleme işlevinin sorumluluğu, firmanın risk yöneticisi tarafından atanmış bir kişiye devredilir. Arşivlenmiş dosyalara erişim, yalnızca iç veya dış kalite denetimleri gibi belirli koşullar altında veya risk yönetim fonksiyonunun talebi üzerine yetkilendirilir.

Sözleşme dosyası birleştirilmesinin tamamlanmasının ardından, sözleşme ortağı, kontrol listesini imzalamalı, görevin tamamlanmış olduğunu, çözümlenmemiş konuların olmadığını, dosyanın tamamlanmış olduğunu teyit ederek arşivlenmesi için talimat vermelidir.

Arşivlenen dosyaların üçüncü şahıs servis sağlayıcısı ile birlikte muhafaza edildiğinde veya saklandığı durumlarda, dosyayı geri çekme veya kaldırma talebi firmanın risk yöneticisi veya delegesi tarafından onaylanmalıdır.

Elektronik ve kâğıt dosyalarının bir arada bulunduğu durumda, her ikisi de aynı anda arşivlenmeli ve kâğıt dosyası elektronik dosyaya bir referans içermelidir.

Kanun veya yönetmelik tarafından aksi belirtilmedikçe, denetim belgeleri denetim şirketinin malıdır.

2.2 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Uygulaması (BDS 220)

Denetçilerin finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenleyen mevzuat Bağımsız Denetim Standartları (BDS) kapsamında yer almaktadır.

Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal mevzuata uygunluğu ile güvence hizmetleri kapsamında düzenlenecek raporların içinde bulunduğu şartlar Kalite Kontrol Standardında belirtilmişken, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) finansal tabloların denetimine ilişkin kalite kontrolünü düzenler. Finansal tabloların bağısız denetiminde kalite kontrolüne ilişkin standart 220 numaralı bağımsız denetim standardıdır.

Bağımsız denetim standartlarına göre denetçinin amacı, yürütülen bağımsız denetim çalışması kapsamında yapılan denetimlerde mesleki standartlara ve yürürlükteki hükümlere uygunluğu ile birlikte denetim raporunun içinde bulunulan şartlara ilişkin makul güvence sağlayan prosedürler uygulamaktır.[149]

2.2.1 Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim çalışmasına liderlik eden sorumlu denetçi, finansal tabloların bağımsız denetiminin kalitesinden sorumludur. Sorumlu denetçi ekibine kalitenin denetim çalışmalarını vazgeçilmez bir unsuru olduğunu benimsetmelidir.[150]

Sorumlu denetçi aşağıdaki hususları ekibiyle beraber tesis etmelidir[151]:

- Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi,

[149] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.6.
[150] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.14.
[151] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.14.

- Denetim şirketi bünyesindeki kalite kontrol politikalarının izlenmesi,
- İçinde bulunulan şartlara uygun denetçi raporunun düzenlenmesi,
- Denetim ekibinin baskı veya tehdit altında olmadan endişelerinin dile getirmesi.

2.2.2 Etik Hükümler

Denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uygunluğu sorumlu denetçinin sorumluluğundadır. Sorumlu denetçi gerekli hallerde sorgulamalar yaparak ve periyodik olarak bağımsızlık beyanları alarak ekibin etik hükümlere uyduğunu teyit eder.[152]

Etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve meslekle bağdaşan davranışları içinde barındıran mesleğin temel ilkelerini belirler.[153]

Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla, denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uygun davranmadıklarını gösteren hususların ortaya çıkması durumunda atılacak adımlara sorumlu denetçi denetim şirketindeki ilgili kişi veya departmanlarla istişare ederek karar verir.[154]

Bağımsızlığı tehdit etmesi muhtemel unsurların tespit edilmesi için sorumlu denetçi tarafından denetim şirketinden ve müşteriden gerekli bilgileri alabilir, denetim şirketinin bağımsızlıkla ilgili kalite prosedürlerine ilişkin olası ihlalleri değerlendirir ve olası tehditleri ortadan kaldırmak veya denetimden çekilmek için gerekli işlemleri başlatır.[155]

Sorumlu denetçi alınan önlemler sonucunda ortadan kaldırılamayan ya da makul bir düzeye indirilemeyen bağımsızlığa yönelik olan tehditler karşısında şirket içindeki kişi

[152] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.9.
[153] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.14.
[154] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.9.
[155] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.9.

veya komitelerle durumu paylaşarak mevzuatın izin verdiği ya da öngördüğü şekilde denetimden çekilir.[156]

2.2.3 Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesi Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Sorumlu denetçi, müşteri ile olan denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesiyle ilgili prosedürlerin uygulanmasından emin olmalı ve sonuçların uygunluğunu teyit etmelidir. Sözleşmenin reddini gerektirecek bir durumun sözleşme öncesi belirlenmesi durumunda sorumlu denetçi hususu denetim şirketiyle derhal paylaşmalıdır.

Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesinin uygunluğu incelenirken aşağıdaki hususlar sorumlu denetçi tarafından değerlendirilmelidir[157]:

- İşletmenin büyük pay sahipleri ve kilit yöneticilerinin dürüstlüğü,
- Denetim ekibinin, denetim çalışmalarını yürütebilmek için uygun yeterliliğe sahip olup olmadığı,
- Denetim şirketi ve denetim ekibinin ilgili etik hükümlere uygunluk sağlayıp sağlamadığı,
- Mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konuların etkileri.

2.2.4 Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

Sorumlu denetçi denetim ekibinden beklenen uygun yeterlilik ve beceriyi değerlendirmelidir. Bu hususta değerlendirilecek konular şunlardır[158]:

- Ekip üyelerinin uygun eğitim ve denetim tecrübesi ışığında benzer denetimler hakkında elde ettiği bilgi seviyesi,

[156] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.14.
[157] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.16.
[158] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.16.

- Denetim ekibinin mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisi,
- Ekip üyelerinin muhasebe ve denetim konularını destekleyecek seviyede bilgi teknolojileri konusundaki teknik uzmanlığı,
- Denetim ekibinin, müşterinin faaliyet gösterdiği sektör hakkındaki bilgisi,
- Mesleki muhakeme becerisi,
- Denetim ekibinin, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kavrama seviyesi.

2.2.5 Denetimin Yürütülmesi

Denetimin yürütülmesi kapsamında sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim, gözden geçirme, istişare ve kalite kontrolün gözden geçirilmesi gibi görevleri vardır.[159]

Sorumlu denetçi yönlendirme ve gözetim görevi, denetimin mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak ve denetçi raporunun içinde bulunan şartlara uygun olması hususlarını içerir.[160]

Yönlendirme ve gözetim görevi kapsamında sorumlu denetçi aşağıdaki hususlar ile ilgili denetim ekibini bilgilendirir[161]:

- Denetim ekibinin sorumlulukları,
- Kıdemli denetçilerin veya yöneticilerin sorumlukları,
- Yürütülecek denetim çalışmasının amaçları,
- İşletme faaliyetlerinin niteliği,
- Denetim ekibinin karşılaşması muhtemel olan sorunlar,
- Denetim yaklaşımı.

Sorumlu denetçi gözden geçirme görevi kapsamında şirketin bu alandaki politika ve prosedürlerinin uygun olarak takip edildiğini teyit etmelidir. Denetim çalışmaları

[159] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.10.
[160] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.11.
[161] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.17.

kapsamında ulaşılan sonuçların desteklenmesi veya deneti raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandığından emin olmalıdır.[162]

Gözden geçirme işlemleri kapsamında sorumlu denetçi, denetimin mesleki standartlara ve yasal mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği, önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığı, denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını, yapılan çalışmaların ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği gibi hususlarını teyit etmelidir.[163]

Sorumlu denetçi yaptığı gözden geçirme ile denetim sırasında tespit edilen zor veya tartışmalı konular, önemli riskler ve önemli görülen diğer olaylar hakkında tatmin olacağı çözümlere ulaşıldığını teyit etmelidir.[164]

İstişare sorumluluğunu üstlenen sorumlu denetçi, zor veya tartışmalı konularda ekibin ihtiyacı olan istişareyi yürütür, şirket içi veya dışından uygun kişi ve şekilde istişare yapıldığına emin olur, istişare edilen tarafla mutabık kalındığını ve çıkan sonuçların uygulandığını teyit eder.[165]

İstişarenin etkin olabilmesi için gerek şirket içinden gerekse şirket dışından olan kişilerin yeterli bilgi birikim ve tecrübeye sahip olması ve yapılan istişarenin içeriğinin tüm yönleriyle ve bilgiye dayalı olarak istişare tarafına iletilmesi gerekir.[166]

Kamu Gözetim Kurumu tarafından belirlenen veya borsada işlem gören işletmelerin finansal tabloların denetimi başta olmak üzere sorumlu denetçinin gerekli gördüğü dosyalar için denetim kalitesine yönelik gözden geçirme yapılır.[167]

[162] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.10.
[163] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.18.
[164] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.18.
[165] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.10.
[166] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.19.
[167] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.10.

Gözden geçirme işlemlerini yapacak bir kişi veya ekibin atanmasından emin olunmalı, denetimde ortaya çıkan önemli hususlar kendisiyle müzakere edilmeli ve gözden geçirme işlemi tamamlanana kadar denetim raporuna tarih verilmemelidir.[168]

2.2.6 İzleme

Etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya konan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketinin izleme sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin denetimi etkileyip etkileyemeyeceğini mütalaa eder.[169]

Kalite kontrol süreçlerine ilişkin politika ve prosedürlerin etkin işlediğine dair makul güvence sağlayacak olan izleme süreci kalite kontrol standardı ile zorunlu hale getirilmiştir.[170]

Denetimin kalite kontrol sisteminde oluşabilecek bir aksaklık, denetim çalışmalarının mesleki standartlar veya mevzuat hükümlerine uygunluk anlamında güven unsurunu zedeleyeceği gibi denetim raporunun da içinde bulunan şartlara uygun olmadığı sonucunu da doğurur.[171]

2.2.7 Belgelendirme

Denetim çalışmaları ve denetim kalitesinin gözden geçirilmesi aşamalarında belgelendirme önem arz etmektedir. Denetim çalışmalarında yapılan, etik hükümlere ilişkin konular ve çözümleri, yürütülen denetim için gerekli bağımsızlık şartlarının

[168] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.10.
[169] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.11.
[170] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.21.
[171] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.21.

sağlanması, denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirme unsurları ve istişare süreçleri belgelenmelidir.[172]

İstişare belgelendirmeleri kapsamında istişare edilen konunun ve alınan her türlü kararın ve bu kararın dayanağının nasıl uygulandığı belgelenmelidir.[173]

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi konusunda, ilgili şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanması, gözden geçirme işleminin rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanmış olduğu ve gözden geçirme işlemleri sonucunda çözüme kavuşturulmamış herhangi bir önemli unsurun olmadığı teyit edilerek belgelendirilmelidir.[174]

2.3 KKS 1 İle BDS 220 Karşılaştırması

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemiyle ilgili sorumluluklarını etik hükümler ile birlikte dikkate alarak düzenlemektedir.

KKS 1 kapsamında denetim şirketleri bünyesinde verilen hizmetler için (Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sinirli Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri) bu hizmetleri yürüten bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler için kalite kontrol (KKS 1) sistemini düzenlemektedir. Bu standart ile, denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır.[175]

Yukarıda bahsedilen bağlamda, denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurup ve bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır:

[172] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.12.
[173] Bağımsız Denetim Standardı 220, Uygulama Hükümleri s.22.
[174] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.12.
[175] Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), s.5

Denetim şirketi içerisinde kalite kontrol sisteminin kurulması açısından (KKS 1) yer verilmesi gereken unsurlar şu şekildedir:

1. Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
2. Etik hükümler.
3. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
4. İnsan kaynakları.
5. Denetimin yürütülmesi.
6. İzleme.
   Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi

Kalite kontrol sisteminin belgelendirilmesi bu unsurlar içerisinde yer almayıp kalite açısından ayrı bir başlık olarak KKS 1'de yer almıştır.

Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220) ise finansal tabloların denetiminde denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun hâllerde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını etik hükümlerle birlikte düzenlemektedir. KKS 1 uyarınca denetim şirketi, kalite kontrol sistemleri kurmak buna uygun politika ve prosedürleri oluşturmak ve bunun tüm çalışanlar tarafından benimsenmesini sağlamak zorundadır. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) uyarınca denetim şirketi[176];

(a*) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduğuna ve*

(b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğuna,

ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

BDS 220 açısından bakıldığında, *Denetçinin amacı, yürütülen her bir denetimle ilgili olarak kendisine, Denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna,*

[176] Bağımsız Denetim Standardı 220, s.5.

ilişkin makul güvence sağlayan KKS 1'e göre denetim şirketi tarafından oluşturulmuş kalite kontrol politika ve prosedürlerini uygulamaktır.

KKS 1 ile BDS 220'nin kalite kontrol unsurları başlık olarak karşılaştırmalı bir biçimde 2.1 nolu tabloda yer almaktadır.

Tablo 2. 1: KKS 1 ile BDS 220 Karşılaştırması

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ VE İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN KALİTE KONTROL (KKS 1)	**FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL (BDS 220)**
KKS 1 BÖLÜM BAŞLIKLARI	**BDS 220 BÖLÜM BAŞLIKLARI**
Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları.	Denetimin Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları
Etik Hükümler	Etik Hükümler.
Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
İnsan Kaynakları	Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi
Denetimin Yürütülmesi	Denetimin Yürütülmesi
İzleme	İzleme
Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi	Belgelendirme

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere KKS 1 ve BDS 220 karşılaştırması yapılmıştır ve iki standartta da aynı unsurlar yer almaktadır. Fakat buradaki ayırım, KKS 1 denetim şirketi bünyesinde verilen tüm hizmetler kapsamında tüm süreci içerisine alan politika ve prosedürleri oluşturulmasını, şirkette görev alan her bir personelin bu politika ve prosedürlere uygun davranmasını esas almaktadır. Fakat BDS 220 de ise bu politika ve prosedürlerin finansal tabloların bağımsız denetiminde uygulanmasını sağlamaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VAK'A ÇALIŞMASI (DENETİM ŞİRKETİ ÖRNEK UYGULAMASI)

Çalışmanın bu bölümünde ilk iki bölümde yapılan teorik açıklamalardan sonra bir vak'a çalışması ile, geniş anlamda Denetim şirketleri tarafından verilen tüm güvence hizmetleri, daha dar anlamda ise bu güvence hizmetlerinden olan Finansal tabloların bağımsız denetiminin tamamlanmasından sonra meslektaş gözüyle yapılan kalite kontrol denetimi sonucunda kalitesi ve sonuçları ile birlikte kalite kontrol denetimi aşamalarının nelerden oluştuğu, nasıl olması gerektiğine yer verilmiştir.

Bu bağlamda çalışmalar sırasında öncelikli olarak Bağımsız denetimde Kalite Kontrol Denetimi konusunun tam olarak anlaşılabilmesi için konuya ilişkin yayınlanan standartlar KKS 1 ve BDS 220 ve Etik Standartlar üzerinde ayrıntılı bir çalışma yapılmış ve kalite kontrol rehberi oluşturulabilmesi için düzenlemelerin içerdiği hususları içine alacak şekilde detaylı bir içerik oluşturulmuştur.

Tüm bunların yanı sıra uluslararası bir denetim şirketinin kalite güvence sistemi içerisinde yer alan bağımsız denetim hizmetlerinin verilmesi ve bu hizmetlerin sonucunda ortaya çıkan bağımsız denetim çalışmaları kalite kontrol denetimi açısından incelenmiştir. Bu aşamada yapılan çalışmalar ve çalışma sonuçlarının yer aldığı belgelere bir vak'a yardımıyla yer verilmiştir.

3.1 Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı öncelikle literatürde Kalite Kontrol Sisteminin nasıl olması gerektiği ve bunun da denetim şirketleri veya denetçiler açısından bir uygulama rehberi olarak oluşmasını sağlamaktır.

Bu bağlamda kalite kontrol denetimi sürecinde düzenlemelerden hareketle nelerin olması gerektiğine yer verilmiş ve bu bağlamda vak'a ya dair denetim dokümanları incelenerek tamamlanmış bir denetimin kalitesine ilişkin değerlendirmeler yapılarak konuyla ilgisi olan taraflara rehberlik etmesi amaçlanmıştır.

3.2 Konunun Önemi

Bağımsız denetimde kalite kontrolü; denetim sürecinin denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi ve doğru denetim görüşü verilmesini sağlaması açısından önem taşımaktadır. Tamamlanmış bir denetimin kalite kontrol çalışmaları; denetimi yürüten ekip dışındaki *kalite kontrol denetçileri* tarafından gerçekleştirilir. Bu çalışmada ilerleyen bölümlerde yer verilen prosedürler ve açıklayıcı bilgiler, kalite kontrol denetiminin prosedürlerinin neleri ihtiva etmesi gerektiğine, ne tür rapor veya çıktıların üretilmesi/dosyalanması konusuna ışık tutarak, kalite kontrol denetimini yapan kişi veya kurumlara yol göstermesi açısından önem taşımaktadır.

3.3 Konunun Sınırlandırılması

Denetime tabi her işletmede, kendine özgü durumlar, işletme yapısı, büyüklüğü, faaliyet gösterdiği sektör ya da iş kolu piyasa koşulları vb. faktörlerin etkisine bağlı olarak yapılacak olan denetim çalışması farklılık gösterecektir. Aynı sektörde yer alan iki şirket için bile birbirinden farklı denetim testlerinin yapılması gerekecektir. Dolayısıyla tasarlanacak ve uygulanacak her denetim prosedürünün amacı ve yapılacak çalışmanın kapsamı birbirinden farklı olacaktır. Bu nedenlerle, uygulama örneği içerisinde örnek olarak yer verilen bilgi ve belgelerin, uygulanan denetim tekniklerinin ve ulaşılan yargıların denetim uygulamalarına göre farklılık göstermesi tabidir.

Bu anlamda burada yer alan örnek prosedür ve testler başka bir denetim çalışmasına aynen uygulanmamalıdır. Fakat denetime tabi her işletme açısından benzer testlerin yapılabileceği (daha dar veya geniş kapsamlı) de göz önünde bulundurulmalıdır.

Uygulama örneği içerisinde yer alan politika ve prosedürlerin, KKS1 ve BDS 220 kapsamında yürütülen her bağımsız denetim çalışmasına, işletmeye veya sektöre ilişkin riskler işletmenin çalışma usul ve esasları işletmeye özgü yasal düzenlemeler bulunması ve her işletmenin kendine has uygulamaları sebebiyle tüm yasal düzenlemelere, prosedürlere eksiksiz olarak uyup uymadığı denetim şirketin

sorumluluğundadır. Bu sebeplerden ötürü burada yer almayan, az olarak yer aldığı düşünülen veya uygulanmayan denetim testleri ve prosedürlerinden kaynaklanan tüm yasal ve mesleki yükümlülüklerini tam anlamıyla yerine getirip getirmediği ve bu nedenle ortaya çıkabilecek olumsuz durumlar vak'a çalışmasına konu denetçinin veya denetim şirketinin kendi sorumluluğundadır.

Örnek vak'a çalışmasının fiilen başka bir bağımsız denetime tabi bir şirket denetimine aynen uygulanması sonucunda eksik kalan durumlar ve ortaya çıkan veya çıkacak olan olumsuz sonuçlar, uygulamayı yapan bağımsız denetçinin veya denetim şirketinin kendi inisiyatifi ve sorumluluğu dahilindedir.

Son olarak vak'a çalışmasında yer alan tarihler, sayılar, firma isimleri, unvanlar ve isimler gerçek olmayıp değiştirilmiştir.

BDS 220'ye göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi 7 bölümden oluşmakta olup bu bölümler aşağıdaki gibidir. Vak'a kapsamında incelenecek olan bağımsız denetim dosyası 5. Madde Denetimin Yürütülmesi bölümüyle sınırlandırılmıştır. Fiilen gerçekleşmiş denetim dosyasında yer alan dokümanlar 5. Bölüm kapsamında burada paylaşılmıştır.

1. Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları,
2. Etik Hükümler,
3. Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü,
4. Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi,
5. Denetimin Yürütülmesi,
6. İzleme,
7. Belgelendirme

3.4 Uygulanan Yöntem ve Çalışmanın Yapısı

ABC Şirketi'nin Bağımsız Denetim çalışmaları ve Denetim süreci BDS 220 Denetimin yürütülmesi açısından incelenecektir. BDS 220'ye göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi 7 bölümden oluşmakta olup bu bölümler aşağıdaki gibidir. Vak'a

kapsamında incelenecek olan bağımsız denetim dosyası 5. Madde Denetimin Yürütülmesi bölümüne göre yapılmıştır.

1. Denetim Kalitesine İlişkin Liderlik Sorumlulukları,
2. Etik Hükümler,
3. Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü,
4. Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi,
5. Denetimin Yürütülmesi,
6. İzleme,
7. Belgelendirme

Bu çalışmada denetimin yürütülmesi açısından gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediği konusunda bir sonuca/değerlendirmeye ulaşılmaya çalışılacaktır. Vak'a uygulaması kapsamında genel bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Vak'ada yer alan denetim dosyası uygulaması için hizmet sektöründe faaliyet gösteren halka açık bir şirket uygulaması seçilmiştir.
- Çalışmadaki esas amaç; bir denetim sürecinde TDS'nin (Türkiye Denetim Standartları) uygulamada nasıl yer aldığına dair örnek bir uygulama oluşturmaktır. Bu çerçevede tüm çalışma kağıtlarına yer verilmemiştir..
- Bazı çalışma kağıtlarının şekilsel özellikleri değiştirilmeden yapıldığı ve sorumlu denetçi kontrolünden geçmiş haliyle, diğer bir ifadeyle basılı evrakta yer aldığı gibi aynen vak'a içerisinde yer almıştır.
- Uygulama örneği ilgili denetim kapsamında sınırlı tutulmuştur.
- Bu çalışma bir tanımlayıcı araştırmadır.

3.5 Vak'a Hakkında Açıklayıcı Bilgiler

Bu vak'ada, uluslararası bir denetim şirketinin ağında yer alan Türkiye ofisinin, vermiş olduğu bir bağımsız denetim hizmetine bağlı olarak ortaya çıkan denetim çalışmalarının, bağlı bulunulan *uluslararası denetim şirketinin kalite kontrol komitesi* tarafından tasarlanmış olan *kalite kontrol prosedürleri* kullanılarak yapılan kalite

kontrol incelemesi çalışmaları açıklanmıştır. Kalite kontrol incelemesini yapan denetçiler: *uluslararası denetim şirketinde görev yapan kalite kontrol denetçileridir.*

3.5.1 Genel İlkeler

Bağımsız denetim vak'a uygulaması öncesinde denetçi ve denetim şirketi tarafından temel prensiplerin belirlenmesi gerekir. Bunlar; etik ilkeler, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının uyması gereken kalite kontrol standartları (KKS 1 ve BDS 220) ve bağımsız denetimin amacıdır.

Bir denetim ekibinde yer alan denetçi yardımcısı, denetçi ve sorumlu denetçi dahil tüm kişilerin, bağımsız denetçiler için hazırlanan ve IFAC tarafından yayınlanan, uyması gereken genel ahlak kurallarını denetim çalışmaları başlamadan denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu nezdinde her seviyede benimsemiş olması gerekir. Mesleki ahlak kuralları etik ilkeler olarak isimlendirilmiştir. IFAC tarafından Etik İlkeler (Code of Ethics) yayınlanmıştır. TÜRMOB tarafından bu rehber Türkçe'ye çevrilmiş ve meslektaşların kullanımına sunulmuştur.

Etik ilkeler, tüm meslek mensuplarının uyması gereken genel etik ilkeler, bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler ve bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler olarak 3 bölümden oluşmaktadır. Denetim ekibinde yer alan kişilerin etik ilkeler konusunda sürekli bilgilendirilmesi, denetim şirketi nezdinde bu kuralların oluşturulması ve denetçi yardımcısı dahil her seviyedeki kişilere benimsetilmesi ve bunlara uyulduğunun gözetimi, denetim şirketi içerisinde liderlik görevleri kapsamında sorumlu denetçinin ve denetim şirketi yöneticilerinin sorumluluğundadır. Denetçinin etik hükümlere denetim mesleğinin doğası gereği uyması gerekmekte olup, vak'a Etik hükümler çerçevesinde incelenmemiştir.

3.5.2 Denetlenen Şirket Hakkında Bilgi

Denetim vak'a çalışmasına konu olan işletme "ABC Fuar Turizm ve Kongre Hizmetleri A.Ş." hizmet sektöründe faaliyet göstermektedir. Uygulama örneğinin gerçek bir denetim uygulaması olması sebebiyle isimler kişiler ve tarihler değiştirilmiştir.

Vak'a çalışmasında geçen tarihlere ilişkin bilgiler şu şekildedir:

2010	Önceki Yıl
2011	Bağımsız Denetim Dönemi
03 Mart 2012	Bağımsız Denetim Rapor Tarihi
Ağustos 2012	Kalite Kontrol Denetimi Gerçekleştirme Tarihi

Şirket ulusal ve uluslararası düzeyde fuar, kongre, toplantı, seminer, sempozyum, faaliyetleri yürütmek üzere kurulmuştur.

Şirket 1997 yılında kurulmuş ve 2007 yılında halka açılmıştır. Şirket hisse senetlerinin Borsa İstanbul'da (BİST) işlem görmektedir. Bilanço tarihi itibarıyla Şirket'in %43,62'si halka açıktır.

Şirket'in 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla çalışan sayısı 34'tür (31 Aralık 2010: 44).

3.6 Kalite Kontrol Denetçisinin Kontrol İşlevi

X bağımsız denetim şirketinin, denetimini yaptığı ABC Şirketinin denetim çalışma kağıtları, denetimde kalite kontrol vak'a çalışmasında, bağımsız denetim şirketinin yurtdışı ofisi tarafından görevlendirilmiş kalite kontrol denetçisi tarafından detaylı olarak incelenecektir.

Vak'a çalışmasının kalite kontrol denetçisi tarafından kalite kontrol standardının gerekliliklerini ne ölücüde karşıladığına bakılarak gerçekleştirilecektir. Bu kapsamda Kalite Kontrol Denetimi Formu kullanılmış olup içerisinde yer alan bölümlere göre vak'a incelenmiş ve kalite kontrol denetçisi tarafından yeterliliğe ilişkin sonuçları ve yorumları yine aynı form içerisinde yer almıştır.

Vak'a çalışmasında yer alan uluslararası kalite kontrol komitesi tarafından atanmış inceleme ekibi, sorumlu denetçi seviyesinde ve en az 10 yıl deneyimli denetçilerden oluşmaktadır. Kalite Kontrol denetim ekibi, örnek seçtikleri denetim dosyasını yurtdışı denetim şirketi tarafından oluşturulmuş aşağıda 3.2'de yer alan kontrol listesi formunu kullanarak kalite kontrol denetim incelemesini gerçekleştirmişlerdir.

Kalite kontrol denetimi yapılırken ilgili denetim çalışmalarına ait bilgi ve belgelerin hangi seviyede gereklilikleri karşıladığını tespit açısından seviyeler oluşturulmuştur. Kontrol listesinde yer alan seviyeler ve açıklamaları Tablo 3.1'de gösterilmiştir:

Tablo 3.1 : Risk Yeterlilik Seviyesi Tablosu

Seviye 1	Çok İyi - Tüm önemli gereklilikler karşılanmıştır veya yerine getirilmiştir.
Seviye 2	İyi - Çok küçük eksiklikler haricinde (dokümantasyonun yeterli açıklıkta olmayışı, veya doküman üzerinde riskli alanların net tarif edilmemesi) denetim çalışmalarında tüm önemli gereklilikler karşılanmıştır veya yerine getirilmiştir.
Seviye 3	Yeterli - fakat gelişime açık. Bazı önemli alanlarda iyileştirmelere ihtiyaç duyulmaktadır (örneğin risk değerlendirmesi, denetim prosedürleri ve denetim dokümanları vb.)
Seviye 4	Yetersiz- değerlendirilen riskler, denetim prosedürleri ve dokümantasyonunda önemli eksikliklerin varlığı mevcut, denetim görüşü geçersizdir.

Kalite kontrol denetim ekibi tamamlanmış bağımsız denetim dosyasının kalite kontrolünü sağlarken kullanacağı inceleme formu ve burada yer alan yer alan soru ve cevaplar Tablo 3.2'de gösterilmiştir.

Tablo 3.2 : Bağımsız Denetim Sözleşmesi Kalite Kontrol İnceleme Listesi

DETAYLI KALİTE KONTROL İNCELEME FORMU	
Denetlenmiş Şirket Hakkında Edinilmiş Bilgiler	
Müşteri: Bilanço tarihi:	ABC A.Ş Ocak - Aralık
Denetim Dosyası Seçim Kriteri (KAYİK, Riskli, Üye Kuruluştan Gelen, Özellik arz eden işletme/durum, Özellikli sektör Sigorta, Banka vb.…):	KAYİK (Borsaya kote şirket)
Bireysel/Konsolide (Grup bazında)	Bireysel/(Bir grubun parçası olup konsolidasyon kriterlerini sağlamamaktadır.)
Bir grubun iştiraki konumundaysa eğer ana şirketin ismi:	Uygun değil
Özellikli Denetim Alanları:	Vergi hesapları
İşin Türü,:	Kongre fuar hizmetleri
Ciro: Vergi öncesi kar/zarar: Net varlıklar/yükümlülükler:	7.2 milyon EUR 259.000 EUR 8.7 milyon EUR
Mali tablo toplam önemlilik tutarı: Performans önemlilik düzeyi: Önemlilik eşiğinin altında kalan tutar:	148.000 EUR 74.000 EUR 7.000 EUR
Bütçelenen saat (denetim saati ve denetim ücreti) :	500 Saat / 50.000 TL
Denetim dışı verilen hizmetler (türü ve ücreti):	Vergi Denetimi (Tam tasdik hizmeti)/45.000TL
Denetim rapor tarihi:	03 Mart 2012
Sorumlu Denetçi: Denetim müdürü veya ekip şefi (Denetçi/Kıdemli Denetçi): Firma içi denetim sözleşmesi kalite kontrol incelemesi gerçekleştiren kişi:	Firma içi kalite kontrol çalışmasının yapılmadığı görülmüştür.
Firma dışı denetim dosyası kalite kontrolü gerçekleştiren kişi, kuruluş: Firma dışı inceleme tarihi:	Michael Samuel/Denetim ağı yurtdışı ofisi kalite kontrol ekibi 26-08-2012 + 29-08-2012

Tablo 3. 2 : Bağımsız Denetim Sözleşmesi Kalite Kontrol İnceleme Listesi (Devamı)

Kalite Kontrol Denetimi İnceleme Alanları	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
1. Denetim sözleşmesi kabul veya devam ettirilmesi							
Denetim sözleşmesi/denetim faaliyeti başlamadan önce ortak veya başkaları tarafından kabul veya devamlılık anketi doldurulmuş ve onaylanmış mı.		X				Şablon doldurulmuş.	
Yeni bir KAYİK / uluslararası denetim sözleşmesi kabulü, kabul kararı Denetim ağının grup Etik ve Kabul Komitesi tarafından onaylandı mı.	X					Uluslararası değil.	
Firma Dışı kalite kontrol inceleme uzmanı uygun şekilde atandı mı. (KAYİK veya riskli katılım için)		X				Ayşe TİTİZ.	
Denetim müşterisi daha önce başka bir denetçi/denetim kuruluşu tarafından denetlendiyse eğer, önceki denetçi ile iletişim yapıldı mı (etik konular, denetim dosyasının gözden geçirilmesi…).		X				Önceki denetçi ile iletişim elektronik olarak yapılmış ve dosya incelemesine gidilmiş.	

2. Denetim Planlaması	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
İşletmenin iç kontrolü (sanayi ve düzenleme, yönetişim yapıları, ticari riskler, muhasebe politikaları, fonlama, finansal performans, denetim ile ilgili iç kontroller) dahil olmak üzere işletmenin ve çevresinin anlaşılması için yeterli bilgi elde edilmiş ve dokümante edildi mi? Aşağıdaki soruları buna göre yanıtlayınız							
. denetim ile ilgili kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve uygulaması yapıldı mı?		X				Özellikli döngüler için ayrı açıklayıcı doküman hazırlanmış.	
. iş risklerinin değerlendirilmesi süreci yapıldı mı?		X				Özellikli döngüler için ayrı açıklayıcı doküman hazırlanmış.	
tekrarlanmayan, olağandışı işlemler veya düzeltmeler dahil olmak üzere kullanılan günlük girişlere ait kontrolleri içeren finansal bilgi sistemi kontrolleri yapıldı mı?		X				Özellikli döngüler için ayrı açıklayıcı doküman hazırlanmış.	
.İç denetim fonksiyonunun varlığı	X					Özellikli döngüler için ayrı açıklayıcı doküman hazırlanmış.	

2. Denetim Planlaması (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
Finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin tanımlanması için risk değerlendirme prosedürleri yeterli miydi: faaliyet ve iş risklerinin anlaşılması, dolandırıcılık riskiyle ilgili soruşturmalar, muhasebe muamelesinde değişiklikler, işlemlerin karmaşıklığı, ilişkili tarafların tespiti, şirket içi etkinlik risklerle ilgili kontrol, maddi olmayan duran varlıkların değerinin değerlendirilmesi için iş varsayımları hakkında karar verme veya olağandışı işlemlerin tespiti? Aşağıdaki soruları buna göre yanıtlayınız		X				Riski değerlendirmek için gerekli bilginin elde edildiği görülüyor	
Aşağıdakiler de dahil olmak üzere genel bir denetim stratejisi planlama notu hazırlandı mı.							
. işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve ifşa etme için önemli yanlış değerlendirme risklerinin özeti için, risk tablosu hazırlandı mı.		X				Excelde risk değerlendirme şablonu hazırlanmıştır.	

2. Denetim Planlaması (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
Denetim prosedürleri yönetim iddiaları düzeyinde değerlendirilen riskleri ele alacak biçimde tasarladı mı(işin doğası, zamanlama ve uzatma).		X				Excelde risk değerlendirme şablonu hazırlanmıştır.	
Firmaya özgü olarak önemlilik seviyelerinin belirlenmesi (planlama aşamasında ve son aşamada finansal tabloların önemliliği, belirli işlem sınıfları için önemlilik, hesap bakiyeleri veya açıklamaları, performansın önemliliği) Hangi yanlış beyanlar açıkça önemsiz olarak kabul edilir.			X	X[279]		XXX modeli önemlilik şablonu kullanılmalıdır. Gerekçe ile seçilen "etki" tutarlı değil. Hesaplama limitler dahilinde olsa da, daha iyi belgelenmelidir (gerekçe)	
. Personel seviye ve yetkinliklerine göre ayrıntılı bir planlama: Takım üyeleri, yetkinlikleri, deneyimleri ve eğitimleri ile ilgili olarak seçildi mi.				X		Düşünülmüş ancak belgelenmemiştir.	

[279] Denetim Kalite Kontrol ekibi tarafından ilk dosya incelemesi yapıldığı esnada ilgili alan bu seviye olarak değerlendirilmiş, fakat sonrasında denetim saha çalışmasını yapan ekip ile yapılan görüşme sonrasında kanaatini kullanarak ilgili seviyenin yerini değiştirmiştir. Bu değişimi de parantez içinde X (X) şeklinde göstermiştir. Kalite Kontrol İnceleme Formunda bu durumlar (X) şeklinde yer almaktadır.

. Uzmanların kullanılması ihtiyacı (ör. BT, aktüerler, vergi, değerleme).	X					U/D	

2. Denetim Planlaması (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
. Hile faktörleri planlama aşamasında dikkate alınmış ve kontrol listesi tatmin edici şekilde tamamlanmış mı.							
. Hile riskine dair yönetim/yönetişimden sorumlu kişilerden bilgi alma.		X				Planlama aşamasının genel kısmı iyi görünüyor.	
. Yevmiye kayıtlarının yıl içinde ve yıl sonunda testi.		X				Planlama aşamasının genel kısmı iyi görünüyor.	
. muhasebe tahminlerinde yanılma incelemesi.		X				Planlama aşamasının genel kısmı iyi görünüyor.	
. normal iş akışı dışındaki işlemler için yönetim değerlendirmesi rasyonel mi.		X				Planlama aşamasının genel kısmı iyi görünüyor.	
. Gelirlerin kayda alınmasında hile riski var mı.		X				Planlama aşamasının genel kısmı iyi görünüyor.	

. Riskleri değerlendirme, yeni gelişmelerin anlaşılmasını sağlamak için planlama aşamasında ön analitik inceleme belgelenmiş mi.		X				Excel tablosu hazırlanmıştır.	

2. Denetim Planlaması (Devam)	**Uygun Değil /UD**	**Çok İyi**	**İyi**	**Yeterli**	**Yetersiz**	**Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları**	**Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları**
Yönetimin işletme sürekliliğine ilişkin değerlendirmesinin değerlendirildiğine dair yeterli kanıt var mı? Buna dair herhangi bir bütçe veya nakit akışı yapılmış mı ve bunlar belgelenmiş mi.		X				İşletmenin sürekliliği soru formu doldurulmuştur.	
. Önemli yanlışlık risklerini tartışmak için planlama aşamasında düzenlenen ekip toplantılarına dair kanıt var mı (not- firma dışından uluslararası kalite kontrolden sorumlu kişi veya kişiler bu toplantıya katılmış olmalı).			X			Toplantı yapılmış ancak firma dışından uluslararası kalite kontrolden sorumlu kişi katılmamıştır.	
Denetim planlaması, kapsam ve denetimin zamanlaması açısından yönetim ve yönetişimden sorumlu kişilerle toplantı		X				Denetim sözleşmesi yapılmıştır.	

yapıldı mı ve üzerinden geçildi mi? iletişim kanıtı var mı.							

2. Denetim Planlaması (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
. Sorumlu denetçinin, saha çalışması başlamadan önce denetim stratejisi planlama notunu gözden geçirip onayladığına dair kanıt var mı.		X				Sözleşme ortağı(sorumlu denetçi) tarafından imzalanmış / onaylanmıştır.	
Çalışma kağıtları ve temel prosedürler, işin niteliğini ve kapsamını belirlemek için planlama aşamasında belirlenen spesifik risklere uyarlandı mı.		X				Bulundu.	
Denetim yaklaşımı, ara dönem inceleme aşamadaki bulgular, yeni gelişmeler, ekonomik iklim ve müşteri üzerindeki sonuçlar ile ilgili olarak revize edildi mi?		X				Ara denetimden sonra planlama aşamasında bazı riskli alanlar yeniden tanımlanmış, bazıları ise riskli alandan çıkarılmıştır.	
Denetim stratejisi ve planlamasının genel değerlendirmesi		X	(X)			Genel değerlendirme İyi. Planlama aşaması iyi bir şekilde belgelenmiştir (maddiliğe ilişkin mantık, daha iyi olmalıdır. Ancak, lütfen risk / prosedür tahsisi ile ilgili aşağıdaki yorumlara bakınız.	

2. Denetim Planlaması (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
. Sorumlu denetçinin, saha çalışması başlamadan önce denetim stratejisi planlama notunu gözden geçirip onayladığına dair kanıt var mı.		X				Sözleşme ortağı(sorumlu denetçi) tarafından imzalanmış / onaylanmıştır.	
Çalışma kağıtları ve temel prosedürler, işin niteliğini ve kapsamını belirlemek için planlama aşamasında belirlenen spesifik risklere uyarlandı mı.		X				Bulundu.	
Denetim yaklaşımı, ara dönem inceleme aşamadaki bulgular, yeni gelişmeler, ekonomik iklim ve müşteri üzerindeki sonuçlar ile ilgili olarak revize edildi mi?		X				Ara denetimden sonra planlama aşamasında bazı riskli alanlar yeniden tanımlanmış, bazıları ise riskli alandan çıkarılmıştır.	
Denetim stratejisi ve planlamasının genel değerlendirmesi		X	(X)			Genel değerlendirme İyi. Planlama aşaması iyi bir şekilde belgelenmiştir (maddiliğe ilişkin mantık, daha iyi olmalıdır. Ancak, lütfen risk / prosedür tahsisi ile ilgili aşağıdaki yorumlara bakınız.	

3. İç kontrol ve Bilgi Teknolojileri (BT) sistemleri	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
Belirlenen spesifik risklerle ilgili herhangi bir kontrolün dikkate alındığına dair kanıt var mı? ISA'lar, belirli bir riskin tanımlandığı yerlerde, kontrolün denetim yaklaşımına güvenilmese bile, bu riske ilişkin tüm kontrollerin belgelendirilmesini gerektirir.			X	(X)		Risk değerlendirme şeması / anketinde belgelenmiştir. Bununla birlikte, iddia bazında seçilen iç kontrol testlerinin hangi iddiayı kapsadığı/bertaraf ettiği ilişkisi tam olarak anlaşılamıyor bu durum Şirkete dair resmin tamamına hakim olmayı güçleştiriyor. Ayrıca bu durum doğru seçimlerin yapılıp yapılmadığına ve kanıtların yeterli olup olmadığına dair son bir karar vermeyi zorlaştırır. Not: İç kontrollere güvenmeyi / test etmeyi düşünmüyorsak, kontrol riski "Yüksek" olarak ayarlanmalıdır. Aşağıdaki yorumlara bakınız. İç kontrol testlerine güvenmediği bildirildi.	

3. İç kontrol ve Bilgi Teknolojileri (BT) sistemleri (Devam)	**Uygun Değil /UD**	**Çok İyi**	**İyi**	**Yeterli**	**Yetersiz**	**Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları**	**Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları**
Cari dönemdeki kontrol testlerini tasarlamak ve uygulamak için ilgili iç kontrollerdeki veya bilgi sistemlerindeki değişikliklerin güncellemesi yapıldı mı.	X					İlk yıl denetimi	
Denetim stratejisi iç kontrollere güvenmeyi planlıyorsa, kontrollerin çalışma etkinliğini değerlendirmek için yeterli kontrol testi yapıldı mı	X					Gözden geçirenin anladığı kadarıyla, iç kontrol testlerine denetim kanıtı olarak güvenilmemiştir, ancak işi anlamak için kullanılmıştır.	
Her yıl veya en az üç yılda bir olmak üzere, önemli riskler veya alanlar (veya değişiklik olması durumunda) üzerindeki kontrolleri test etmek için gerekli testler düzenlendi mi.	X					İlk yıl denetimi	
Örneklem büyüklüğü yöntemi doğru bir şekilde kullanılmış mı.			X	(X)		Mesleki yargı kullanılmıştır - örnekleme aracı veya özel bir yöntem uygulanmamıştır.	

3. İç kontrol ve Bilgi Teknolojileri (BT) sistemleri (Devam)	**Uygun Değil /UD**	**Çok İyi**	**İyi**	**Yeterli**	**Yetersiz**	**Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları**	**Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları**
Risk düzeyi ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalarla ilgili iç kontrol testlerinin ve maddi doğrulama prosedürlerin kombinasyonu, yeterli mi.	X					Sadece maddi doğrulama testler (substantive test) kullanılmıştır.	
Denetim yaklaşımını tasarlarken BT ortamı dikkate alındı mı? (büyük miktarlarda veri, karmaşık BT sistemleri ve süreçleri, vb.).		X				BT soru kontrol listesi doldurulmuştur.	
Veri akışı ve uygulama haritası çıkarıldı mı.					X	Alınamamıştır.	
Denetim yaklaşımı, gerçekleştirilen BT denetim çalışmasına dayanarak uyarlandı mı? (kontrollerin eklenmesi, kontrollere güvenmeye dayalı işlerde azalma vb.).	X	X				Bazı kontrol testleri, BT sistemi tarafından üretilen kontrolleri ifade eder. Ancak bunlar otomatik BT değildir.	

3. İç kontrol ve Bilgi Teknolojileri (BT) sistemleri (Devam)	**Uygun Değil /UD**	**Çok İyi**	**İyi**	**Yeterli**	**Yetersiz**	**Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları**	**Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları**
İç kontrol ve BT departmanının süreçlerini değerlendiren sınırlı bir inceleme yapıldı mı (sistemlerin bütünlüğü ve güvenliği).		X				BT kontrol listesi doldurulmuş + açıklayıcı not hazırlanmış. Genel IT kontrolleri test edilmiş.	
Otomatik BT kontrolleri veya hesaplamaları test edildi mi.	X					Hiçbir IT kontrolü kullanılmamış sadece genel IT soru listesi testleri yapılmıştır ve dokümanları alınmıştır.	
İç kontrolde tespit edilen önemli eksiklikler yönetişimden sorumlu kişilere iletildi mi? Başka eksiklikler yönetime iletildi mi.		X				Ara denetimin sonuçlandırılması ile ilgili olarak yönetim ile toplantı yapılmış. Yapılanlar yeterli görünüyor. Lokal mevzuat gereği yazılı raporlamanın yapılmasına dair gereklilikleri yoktur, ancak yönetişimden sorumlu olanlar ile raporlamanın ISA'ya uygun olarak yapılması önerilir.	
İç kontrol ve BT sistemlerinin genel değerlendirmesi		(X)	X				

4. Denetim kanıtı- Genel değerlendirmeler	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
Açılış bakiyeleri üzerinde testler yapıldı mı?		X				Deloitte ile görüşülmüş ve template doldurulmuştur.	
Muhasebe politikaları tutarlı bir şekilde uygulanmış ve açıklanmış mı?		X				UFRS uygulanmış fakat Türkçe bir şablon kullanılmıştır. Değiştirilemez	
Tek seferlik ve / veya istisnai işlemler için kullanılan muhasebe uygulamaları işlemleri incelendi mi	X					Uygun değil.	
Denetim verisinin büyüklüğüne, risk seviyesine ve önemlilik derecesine, işlem sınıfına veya hesap bakiyesine bağlı olarak denetim testi veri seçme yöntemleri uygun mu.		X	(X)			Kullanılan yöntem temel olarak profesyonel yargılamaya ve düzenleyici kuruluşların beklentilere dayanmaktadır. Denetim ağı yöntemi kullanılmadı. Örnek testler yeterli görünüyor.	
İşlemin içeriği, risk düzeyi ve önemlilik derecesine bağlı olarak önceki dönemden elde edilen denetim kanıtlarına göre aşağıdaki denetim prosedürleri gerçekleştirildi mi							

4. Denetim kanıtı- Genel değerlendirmeler (Devam)	**Uygun Değil /UD**	**Çok İyi**	**İyi**	**Yeterli**	**Yetersiz**	**Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları**	**Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları**
. Belgelerin incelenmesi.		X				Gelir üzerinde örneklem seçim yapılmış ve test edilmiştir. Yorum yok.	
. Dış mutabakatlar (bankalar, tedarikçiler, müşteriler, hukuk, tapu…).		X				Banka mutabakatı, avukat mektubu ve örneklem yoluyla test edilmiştir. İlave yorum yok.	
. Fiziksel gözlem (stok envanteri, varlıklar…).	X						
. Analitik prosedürler.	X					Geniş ölçüde kullanılmaz. Bu tür bir müşteri için kullanışlı bulunamadı.	
. Yeniden hesaplama.		X				Sabit varlıklar / amortisman ile ilgili örnek test. Yorum yok.	
Denetimin kanıtı olarak analitik incelemeye güven duyulursa, yönetimden gelen önemli açıklamalar tutarlılık ve güvenilirlik açısından yeterince doğrulanmış mıdır ve gerekli olanlar temsil mektubuna eklenmiş midir.	X					Geniş ölçüde kullanılmaz. Bu tür bir müşteri için kullanışlı bulunamadı.	

4. Denetim kanıtı- Genel değerlendirmeler (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
Çalışma kağıtları, denetim prosedürlerinin zamanlaması, niteliği ve kapsamı, ilave denetim prosedürlerini, yapılan işlem ve sonuçlara ulaşma yeterliliğini içeriyor mu.		X				Yeterli görünüyor.	
Planlama sırasında belirlenen önemli risk alanları yeterince ele alındı mı.		X				Şirketler arası orta / yüksek riskli olarak kabul edilmiştir. Onay mektupları yorum yapılmadan gönderildi. İlgili taraf şablonu gönderildi. Genel izlenim tamam	
Tüm istişareler (hem iç hem de dış) uygun şekilde kaydedildi mi ve istişarelerden kaynaklanan sonuçlar uygulamaya kondu mu.	X					Hiçbiri kullanılmadı.	

5. Denetim kanıtı - Özellikli alanlar	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
5.1 ISA 500/501'e göre özel hususlar (Hasılat, Stok, davalar, yükümlülükler, bölümlere göre bilgiler)							
Gelirin tanıması ve kayda alınması konusunda uygun denetim prosedürleri var mı (muhasebe politikaları, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerin analizi, ilgili iç kontrollerin işletme etkinliğinin test edilmesi, gelir türü başına analitik inceleme (brüt kar marjındaki değişiklikler, karışım ürün miktarındaki ve fiyatlarındaki değişiklikler, dönemsellik, doğrudan mutabakat yapılması, satış sözleşmelerinin incelenmesi, ...)			X			Gelirin Tanınması riski orta olarak belirlenmiştir ancak detaylı açıklama yoktur. Gelir Tanıma ile ilgili prosedürler tamam görünüyor. Kontrol Riski "Düşük" olarak ayarlanmış, ancak etkinlik testi yapılmamıştır. Risk "Yüksek" olarak ayarlanmalıdır.	
Stokların mevcudiyeti ve koşullarıyla ilgili uygun denetim kanıtı var mı (fiziksel envanter sayımına katılım veya alternatif prosedürlerin yerine getirilmesi)	X						

5. Denetim kanıtı- Özellikli alanlar (Devam)	**Uygun Değil /UD**	**Çok İyi**	**İyi**	**Yeterli**	**Yetersiz**	**Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları**	**Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları**
Dava ve yükümlülüklere ait talepleri belirlemek için denetim prosedürleri yapılıyor mu (yönetimin soruşturulması, toplantı tutanaklarının gözden geçirilmesi, yasal gider hesaplarının gözden geçirilmesi, hukuk danışmanıyla doğrudan iletişim, yönetimin yazılı gösterimi).		X				Açıklayıcı doküman hazırlanmış hazırlandı.	
İlişkili taraf işlemlerini ve açıklamalarını tespit etmek için uygun ve yeterli kanıtlar elde edilip kaydedildi mi.		X				Tüm işlemlere ait data müşteriden alınmıştır ve elde edilen veriler. Müşteriden alınan ilişkili tarafların listesi ile test edilmiş.	

5. Denetim kanıtı- Özellikli alanlar (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
5.2 Gerçeğe uygun değer ölçümlerini ve açıklamalarını içeren muhasebe tahminlerini denetlenmesi							
Gerçeğe uygun değeri üzerinden tutulan önemli muhasebe kalemlerinin değerlemesinin şirketin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak yapıldığının desteklenmesine ait yeterli kanıt var mı (bu temel ilkeler muhasebe politikalarında belirtilmelidir)?		X				Satış amaçlı elde tutulan paylar ve tahviller gerçeğe uygun değerleriyle ölçülmüştür. UFRS'ye uygunluğu tamam bulundu.	
Gerçeğe uygun değer ölçümü ve açıklamasının uygun bir şekilde denetlendiğini destekleyen kanıtlar var mı (bu, varsayımlar ve gerçeğe uygun değer modeli için bizim tarafımızdan yeterli açıklamalar ve varsayımları içermelidir)?		X				Harici belgelere bağlandı.	

5. Denetim kanıtı- Özellikli alanlar (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
5.3 Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar							
Değer düşüklüğü göstergeleri (IFRS'de şerefiye ve sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için zorunlu), aktif piyasa tarafından desteklenen gerçeğe uygun değer, bağlayıcı satış sözleşmesi… veya indirgenmiş nakit akışı projeksiyonları ile desteklenen ve makul değerlere dayalı desteklenebilir varsayımlar, en son bütçeler ve tahminler yapıldı mı?	X					Yok. Maddi olmayan duran varlıklar materyal değildir.	
5.4 İşletme Sürekliliği							
Aşağıdakileri içeren yeterli bir süreklilik değerlendirmesi yapılmıştır:							

5. Denetim kanıtı – Özellikli alanlar (Devam)	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
* Kredi mevcudiyeti (bankalardan ve üçüncü şahıslardan elde edilen varlık geri ödeme sürelerinin uzatılması veya yenilenmesi, sözleşmelere saygı…)		X				"Bilanço sonrası olaylar" prosedürünün bir parçası.	
* Tahminlerin ve bütçenin gözden geçirilmesi dahil olmak üzere varlıkların değer düşüklüğü			X	(X)		İlişkili taraf bakiyeleri ve bunun değerlemesi ile ilgili özel bir takip yok. Ancak bilanço tarihinden sonra yapılan ödemeler incelenmiştir. İlişkili taraf bakiyesi/işlemi önemli olarak kabul edildiğinden daha güçlü belgeler uygulanmalıdır.	İlişkili taraf bakiyeleri, yalnızca alacaklar veya borçlar için değil, aynı zamanda varlıkların büyük bir kısmını hisse senetleri ve tahviller gibi özkaynak araçlarından oluştuğu için önemli olarak belirlenmiştir. Her iki araç için daha sonra değerleme ve düşüklüğü değerleme testi yapıldı.
* Finansal araçların değerleme modelleri	X						
* Finansal tablolardaki risk ve belirsizliklere ilişkin açıklamalar		X				Şirketler arası hesaplara ilişkin riskler dahil edilmiştir.	

5. Denetim kanıtı- Özellikli alanlar	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
5.5 Uzman çalışmalarını kullanmak							
Denetim firması uzmanları veya yönetim tarafından atananlar kullanılırsa, yeterliliklerinin, kapasitelerinin ve nesnelliklerinin dikkate alındığı belgeleniyor mu?	X					Hiçbiri kullanılmadı.	
Uzmanlara verilen işlere ait talimatlar var mı ve çalışmaları uygun şekilde belgeleniyor mu?	X					Hiçbiri kullanılmadı.	
Genel denetim kanıtı değerlendirmesi		X	(X)				

6. Tamamlama	Uygun Değil /UD	Çok İyi	İyi	Yeterli	Yetersiz	Kalite Kontrol Denetçisinin Yorumları	Denetimi Gerçekleştiren Sorumlu Denetçi Yanıtları
Nihai finansal tablolarla önemliliğin yeniden değerlendirildiğine dair kanıt var mı.		X				Planlama şablonu güncellendi.	
Hataların / düzeltmelerin özeti gözden geçirilmiş mi, denetim görüşü ve sonuçları üzerindeki etkisi bakımından dikkate alınmış mı.		X				Liste hazırlandı. Düzeltilmiş rakam yok.	
Tüm önemli denetim konuları (sorunlar) çözüldü mü.		X					
Denetim sözleşmesi tamamlama notu (memorandum), sözleşme ortağı (sorumlu denetçi) tarafından belirlenmiş ve imzalanmış mı.		X				Hazırlanmış.	
Denetim tamamlama kontrol listesi sözleşme ortağı yani sorumlu denetçi tarafından kullanıldı mı ve denetlendi mi?		X				Kontrol listesi vb. Dolduruldu.	
Bilanço sonrası olayların incelemesi belgelendirildi mi?		X				Kontrol listesi vb. Dolduruldu.	

Kalite Kontrol Denetçisinin Önerileri	Denetimden Sorumlu Denetçi yorumları
Denetim dosya incelemesine göre; Denetim kanıtlarına ve gereksinimlerine öncelik verildiğini gösteren iyi derecede belgelenmiş bir dosya. Gözden geçiren kişi olarak şu önerilere sahibim: Test edilecek kontrollerin seçimi, iddia seviyesindeki risk değerlendirmesine dayanmalı ve bunlar arasında açık kırmızı bir çizgi olmalıdır. Riskleri yönetim iddiası bazında test etmek için ilgili iddia bazında kontrol testleri yapılmalı ve gerekli denetim kanıtları toplanmalıdır. Ayrıca, BT tabanlı / üretilen kontrolleri denetim kanıtı olarak kullanırken, BT denetiminin bir dereceye kadar yapılması gerekir. Analitik inceleme prosedürleri göstergelerle (benchmark) desteklenmeli ve açık beklentilerle gerçekleştirilmelidir. Bir model / şablon kullanılarak örneklem büyüklüğü hesaplanabilir. Yönetişimden sorumlu olanlar ile yazılı iletişime geçilmeli ve yazılı rapor ISA'da belirtilen şartlara uygun olarak yapılmalıdır. Gözden geçiren kişi, yüksek riskli alanlarda gerçekleştirilen prosedürlerin "miktarı" ile ilgili olarak, bunların riskleri kapsadığını ve yeterince ele aldığını, ancak müşteriyi ayrıntılarıyla bilmeden gözden geçirenin daha fazla prosedürün gerçekleştirilmesiyle ilgili olabileceğini varsaydığını varsayar. İnceleyen kişi olarak, ilişkili taraf hesaplarıyla ilgili noktayı biraz kafa karıştırıcı buluyor (İşletme sürekliliği altında belirtilmiş ancak bir süreklilik maddesi değil) ve konu paragrafının ISA ile uyumlu olmadığını vurguladı uygulanan muhasebe muamelesinde yönetime katılıyorsak, sadece dikkat çekilen hususlar paragrafında önemli belirsizlikler vurgulanmalıdır.	Öneriler için teşekkürler. İlişkili taraf işlemleri ve bunlardan olan alacaklar ile işletmenin sürekliliği üzerindeki etkisi de dahil olmak üzere muhasebe alacakları için lütfen ilgili yerlerde yukarıdaki yorumlara bakınız.

3.7 Müşteri Kabulü ve Devamlılık

Kalite Kontrol denetçisinin tamamlanmış bağımsız denetim dosyasının kalite kontrol denetimi esnasında kullandığı kontrol listesi soru formuna göre ilk denetim alanını müşteri kabul oluşturmaktadır. Buna göre, bağımsız denetim şirketinin müşteri kabul aşamasında kullandığı form örneğine aynen yer verilmiş olup aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır;

Müşteri kabul ve devamlılığa ilişkin doldurulması gereken formun denetim dosyasında sorumlu ortak tarafından imzalı forma rastlanılmamış olup boş form örneği vak'a uygulama çalışmasında kullanılmıştır.

Müşteriye ait genel bilgiler, Müşteri ve Sözleşme Hakkında Genel Bilgi Formunda belirtilmiş olup Tablo 3.3 ‘de[1] gösterilmiştir.

Müşteri kabulü ve devamlılık ile ilgili bilgiler, Müşteri kabul etme ve Devamlılık formunda belirtilmektedir. Form Tablo 3.4’de gösterilmiştir.

Sözleşme kabul devamlılık ile ilgili bilgiler Tablo 3.5’te Sözleşme Kabul Formu ve Tablo 3.6’da sözleşme Devamlılık Formunda gösterilmiştir.

Müşteri kabul ve devamlılık aşaması Tablo 3.6’da gösterilen Kara parka aklama Formu ile tamamlanmaktadır.

[1] Müşteri sözleşmesi hakkında genel bilgi formu denetim şirketi formundan aynen alınmış olup form içerisinde çeviri, düzeltme vs. yapılmamıştır. Baz yerlerde Türkçe, bazı yerlerde İngilizce metinler yer almaktadır.

Tablo 3.3 : Müşteri ve Sözleşme Hakkında Genel Bilgi Formu

MÜŞTERİ VE SÖZLEŞME HAKKINDA GENEL BİLGİ

Müdür tarafından doldurulur ve sorumlu denetçi tarafından onaylanır

Müşterinin adı		
Şirketin menşe ülkesi		
Şirket kara listede mi?		**(Evet/Hayır)**
Yerel düzeyde müşterinin kara listede olmadığından emin olun ve şüphe olması durumunda risk müdürünü danışın.		
Müşterinin grubunun adı (geçerliyse)		
Grubun menşe (geçerliyse)		
Kara Paranın Aklanması hususunun belgelendirilmesi (Kara Para Aklama sayfasına bakınız)		**(Evet)**
Müşterinin faaliyetleri		
Faaliyet alanı		
Alt sektör		
KAYİK (Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar)		
Borsaya kote şirket mi?		**(Evet/Hayır)**
Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Sermaye Piyasası Kurumunda (SEC) tescilli mi?		**(Evet/Hayır)**
diğer KAYİK		**(Evet/Hayır)**

KAYİK tanımı:
-Transfer edilebilir tahvilleri düzenlenmiş bir piyasada alım satım için sunulmuş kote şirketler
-Kredi kuruluşları
-Sigorta şirketleri
-Yerel mevzuata göre KAYİK kabul edilen kuruluşlar
-Ana şirketi Mazars'ın denetlemesi durumunda KAYİK'lerin iştirakleri
KAYİK'in alt kategorileri olarak kabul edilir.

Verilen hizmetlerin doğası (Sınıf 1/ Sınıf 2)		**(Kanal 1/Kanal 2)**
- Eğer sınıf 2 ise lütfen açıklayınız		
Müşteri uluslararası bir şirket mi (şirketin ana ortağı olan şirket ya da şirketin iştiraklerin yurt dışı menşeli mi?)		**(Evet/Hayır)**

Eğer evetse çıkar çatışması kontrolü için acceptance@mazars.com'a mail atınız.

En güncel mali tablolarda yer alan anahtar bilgiler (bin TL cinsinden)
Gruplar için, konsolide değerler girilmeli ve basitleştirilmiş bir grup yapısı eklenmelidir.

	20xx
Hasılat	
Net kar ya da zarar	
Çalışan sayısı	

Ana ortaklar	**% hisse sayısı**	**% oy hakkı**

KABUL ETME

Teklif edilen denetim ücreti	**Saat**	**KTRY**
Denetim		
- XX		
- varsa diğer denetçi		
Toplam denetim ücreti		
Diğer hizmetler		

Grup denetimindeki pay	**Global Ağ***	**Diğer denetçiler**
Denetim ücreti		
Konsolide hasılat		
Konsolide toplam varlıklar		

** Global ağında yer alan firmalar*

DEVAM ETME

Hizmet Türü	**Ücret**
Denetim	
Denetim ile ilgili hizmetler	
Vergi ve hukuk hizmetleri	
Diğer hizmetler	
Toplam (bin TL)	**0**

Tablo 3.4 : Müşteri Kabul Etme ve Devamlılık Formu

MÜŞTERİ KABUL ETME / DEVAMLILIK (KANAL 1 VE KANAL 2)

Koyu renkle yazılanlar önemli risk olarak değerlendirilir	RİSK DERECESİ (Düşük/Standard; Orta; Yüksek)	Eğer risk orta ya da yüksek olarak değerlendirilmesi durumunda yorum ekleyiniz
Standartların ya da kanunların uygulanmasında yaşanan sorunlar		
Şirket faaliyetlerinin karmaşıklığı		
Yolsuzluk risklerinin tespit edilmesi		
Faaliyette bulunulan sektörün güvenliği ve istikrarı		
Üst düzey yönetimin itibarı ve dürüstlüğü		
Yönetimin (özellikle finans direktörünün) yeterliği ve istikrarı		
Devam etmekte olan davalar		
Yasal yapının açıklığı ve ortakların kimliklerinin belirlenmesi		
Kara para aklama faaliyetleri ya da diğer yasa dışı faaliyetler riski (faaliyet, kanun…) *Cevap "Kara Para Aklama" sayfasından otomatik olarak buraya gelir.*		
Şirketin ya da yönetimin medyada yer alması		
Üst düzey yönetim ve büyük ya da küçük ortaklar arasında yaşanan anlaşmazlık		
Belli finansal sonuçların elde edilmesi için baskı olması		
Şirketin önemli tutarda kredi alması		
Yeniden yapılanma ya da devam etmekte olan tasfiye işlemleri		
Şirketin dış denetçilere karşı davranışı		
Piyasa düzenleyicilerle yaşanan sorunlar		
Vergi riskleri		
İşletmenin devamlılığına ilişkin hususlar		
Düzenlemelere ilişkin uyumsuzluklar		
Standart denetim sözleşmesi şartlarının kabul edilmemesi		
RİSK SEVİYESİ	**RİSKSİZ**	
EĞER SEVİYE RİSKLİ OLARAK BELİRLENMİŞ İSE ALINAN TEDBİRLERİ BELİRTİNİZ		

Müşteri kabul etme / devam etme kararı

	İsim	Tarih	İmza
Seviye 1 : Müşteriden sorumlu denetçi			
Level 2 : Ülke risk müdürü(KAYİK ya da riskli bir müşteri ise) *devamlılık için, sadece müşteri riskli olarak değerlendirilmiş ise*			

Tablo 3.5 : Sözleşme Kabulü Formu

A. SÖZLEŞME KABULÜ (KANAL 1 VE KANAL 2)

			Eğer evet olarak cevaplandıysa alınan tedbirlerin tanımı
Bağımsızlık değerlendirmesi Müşteri ile denetim firması, ortakları ya da denetim ağı*** arasında herhangi kişisel, aile bağı ya da finansal ilişkiden haberdar mısınız?		**(Evet/Hayır)**	
Denetim şirketinin ya da global ağ grubundaki şirketlerden herhangi birinin verdiği hizmetlerden kaynaklan potansiyel bir çıkar çatışması söz konusu mudur? (İlk olarak ülke seviyesinde risk müdürü tarafından Database'de araştırma yapılır, ek olarak uluslararası seviyede sistem üzerinden risk@globalag ile irtibata geçilir)		**(Evet/Hayır)**	
Müşteri ile denetim firması, ortaklardan biri ya da denetim ağının üyelerinden biri arasında denetim firmasının bağımsızlığını etkileyecek herhangi bir ihtilaf veya dava mevcut mudur?		**(Evet/Hayır)**	
Müşteriden elde edilecek gelirin denetim şirketinin/ilgili ofisin toplam gelirlerinin %10'unu aşması söz konusu mudur?		**(Evet/Hayır)**	
Müşteri, ilgili ortağın portföyünün %50'sini aşıyor mu?		**(Evet/ Hayır/ Kanal 2'yse U/d)**	
Denetim şirketinin ya da denetim ağının denetimi gerçekleştirmek için ek kaynaklara ve/veya belirli bilgi/uzmanlıklara ihtiyacı var mıdır?		**(Evet/Hayır)**	
Grup denetimi söz konusu olduğunda, denetim şirketinin denetim görüşünün dayandığı grubun önemli iştiraklerine ilişkin denetim kanıtı elde edememesi söz konusu mudur?		**(Evet/ Hayır/ U/d)**	
Önceki denetçi ya da muhasebeci ile yapılan görüşmelerde sorunlar tespit edilmiş midir (kapsam üzerindeki sınırlandırmalar, eksik ya da hiç ödenmemiş denetim ücretleri, yolsuzluk...) ?		**(Evet/ Hayır/ U/d)**	
Müşterinin boyutu, kontrol çevresi ve denetimin karmaşıklığı göz önünde bulundurulduğunda bütçelenen ücretin, yetersiz olması söz konusu mudur?		**(Evet/Hayır)**	
Müşteriden kaynaylanan kapsam üzerinde sınırlandırmalar ya da denetimi gerçekleştirmeyi engelleyecek bilgi eksikliği söz konusu mudur?		**(Evet/Hayır)**	
Bağımsız incelemede karşılaşılan sorunlar var mıdır (Kanal 1 - KAYİK ya da riskli müşteri olması durumunda) ? **		**(Evet/ Hayır/ U/d)**	
(Geçerliyse) Denetim şirketi, düzenleyici otoriteleri, atanma gerçekleşmeden bilgilendirmiş midir?		**(Evet/ Hayır/ U/d)**	
Denetim komitesinin bağımsızlık ya da atanmayı etkileyecek faktörlere ilişkin hususlarda bulguları var mıdır?		**(Evet/ Hayır/ U/d)**	

Sorulardan birinin cevabı evet ise ve tedbirler var ise => risk müdürüne başvurunuz
Sorulardan birinin cevabı evet ise ve tedbirler yok ise => sözleşmeyi reddediniz

Sözleşme kabul karar

İsim	**Tarih**	**İmza**

Seviye 1 : Sorumlu denetçi (ortak)
Seviye 2 : Ülke risk müdürü (KAYİK veya uluslararası denetim veya tedbirler alınması söz konusu ise)
Seviye 3 : Global ağ Etik ve Kabul Komitesi (Uluslararası denetim ya da SEC müşterisi) - form risk@globalag'ye gönderilir.
Seviye 3 sadece uluslararası denetim ya da SEC müşterisinin ilk kabulünde yapılır. Ayrıca potansiyel itibar kaybı söz konusu olduğunda ülke risk müdürü tarafından talep edilebilir.

*** Uluslararası denetimin tanımı :**
-Transfer edilebilir tahvilleri düzenlenmiş bir piyasada alım satım için sunulmuş kote şirketler
-Kredi kuruluşları ve sigorta şirketleri
-Yurt dışında önemli işlemleri bulunan ve yurt dışındaki mali tablo kullanıcıarı tarafından kredi, yatırım ve düzenleyicilere ilişkin kararlar alınması konusunda makul beklenti oluşmuş şirketler
**** Bağımsız inceleme sadece kendileri KAYİK olan iştirakler ya da ana denetçi tarafından istenen firmalar için yapılır.**
***** Denetim ağı'na entegre olmuş şirketleri,temsilci şirketleri ve ortak teşebbüsleri içerir.**

Tablo 3.6 : Sözleşme Devamlılığı Formu

B. SÖZLEŞMENİN DEVAMLILIĞI

			Eğer evet olarak cevaplandıysa alınan
Müşteri risk değerlendirmesinin değişikliğine dair bir gösterge var mı? (Eğer yanıt evetse, müşteri riskli olarak değerlendirilmeye başlandıysa risk seviyesi ve kabul sürecini tekrar gerçekleştir)		(Evet/Hayır)	
Bağımsızlığa potansiyel bir tehdit oluşturabilecek yeni bir durumla karşılaşılmış mıdır?		(Evet/Hayır)	
Müşteri ile denetim firması, ortakları ya da denetim ağı arasında herhangi kişisel, aile bağı ya da finansal ilişkiden haberdar mısınız?		(Evet/ Hayır/ U/d)	
Önemli tutarda hediye alınmış ya da verilmiş midir ?		(Evet/ Hayır/ U/d)	
Müşteri ile denetim firması, ortaklardan biri ya da denetim ağının üyelerinden biri arasında denetim firmasının bağımsızlığını etkileyecek herhangi bir ihtilaf veya dava mevcut mudur?		(Evet/ Hayır/ U/d)	
Müşteriden elde edilecek gelirin denetim şirketinin/ilgili ofisin toplam gelirlerinin %10'unu aşması söz konusu mudur?		(Evet/ Hayır/ Kanal 2 için U/D)	
Müşteri, ek bilgi ya da uzmanlık gerektirecek veya denetim riskini önemli seviyede artıracak yeni operasyonlara (organik büyüme veya satın alma yoluyla) başlamış mıdır?		(Evet/ Hayır/ Kanal 2 için U/D)	
Müşteriden kaynaklı kapsam kısıtlaması ya da bilgi eksikliğinden dolayı denetimin düzgün olarak yürütülmeme riski var mı?		(Evet/Hayır)	
Bütçelenen ücretin yetersiz olması söz konusu mu?		(Evet/Hayır)	
Ödenmeyen denetim ücretleri var mı (50 bin TL'yi aşan ve 12 ayı geçen) ?		(Evet/Hayır)	
Müşteri, ilgili ortağın portföyünün %30'unu aşıyor mu?		(Evet/ Hayır/ Kanal 2 için U/D)	
Ortak ve uzman personel rotasyonuna ilişkin bir ihlal söz konusu mu?		(Evet/ Hayır/ Kanal 2 için U/D)	
Bağımsız incelemede karşılaşılan sorunlar var mıdır (Kanal 1 - KAYİK ya da riskli müşteri olması durumunda) ?		(Evet/Hayır)	
Denetim komitesinin bağımsızlık ya da atanmayı etkileyecek faktörlere ilişkin hususlarda bulguları var mıdır?		(Evet/ Hayır/ Kanal 2 için U/D)	

Sorulardan birinin cevabı evet ise ve tedbirler var ise => risk müdürüne başvurunuz
Sorulardan birinin cevabı evet ise ve tedbirler yok ise => sözleşmeyi reddediniz (yasal sorumlulukları da dikkate alın)

Sözleşmeye devam etme kararı

İsim	Tarih	İmza

Seviye 1 : Sorumlu denetçi (ortak)
Seviye 2 : Ülke risk müdürü (KAYİK veya uluslararası denetim veya tedbirler alınması söz konusu ise)
Level 3 : Global Ağ Etik ve Kabul Komitesi (Uluslararası denetim ya da SEC müşterisi) sadece bilgi amaçlı - form sistem üzerinden giriş yapılıp ilgili komiteye gönderilir.

Tablo 3.7 : Kara Para Aklama ve Terör Finansal Faaliyetlerine İlişkin Risk Değerlendirme Formu

Kara para aklama ve terörist finansal faaliyetlere ilişkin risk seviyesinin değerlendirilmesi

Soruların cevaplanmasında şüpheye düşülüyorsa müşteri riski yüksek olarak değerlendirilmelidir (müşteri riski bölümünü inceleyiniz)

Aşağıdaki durumlar şüpheli faaliyetlerin en sık gözlenenleridir:

Kukla Şirketler ve Tröstler		
- Şirketlerin ya da tröstlerin kuruluşunun ticari ya da diğer herhangi bir sebebi bulunmamaktadır.		**(Evet/Hayır)**
- Kendilerini direktör ya da vekil olarak tanıtan ve bu firmalarla az ya da hiç ticari ilişkisi olmayan finansal, hukuksal ya da diğer danışmanların kullanımı		**(Evet/Hayır)**
- Şirket sözleşmelerinde sıkça ve gerekçesiz olarak yapılan değişikler		**(Evet/Hayır)**
Şirketin ekonomik aktivitelerine ilişkin olağan dışı faaliyetler		
- Şirket'in fonları ve varlıklarına ilişkin belgelerin mevcut olmaması		**(Evet/Hayır)**
- Müşterinin faaliyeti ile uyumlu olmayan ya da olağan olmayan yöntemlerle gerçekleştirilen işlemler		**(Evet/Hayır)**
- İntifa hakkının sahiplerinin tespit edilmesinin zor olduğu işlemler		**(Evet/Hayır)**
- Onaylanmamış ya da düzgün olarak kayıt edilmemiş, denetlenemeyen işlemler		**(Evet/Hayır)**
- Finansal araçların alım satımı ya da off-shore hesaplara para transferi gibi Yüksek tutarlı olağan dışı parasal işlemler		**(Evet/Hayır)**
- Farklı aracılar gerçekleştrilen herhangi açık bir ticari gerekçesi bulunmayan işlemler;		**(Evet/Hayır)**
- Düzenleyici otoriteler tarafından kontrolü ve raporlama prosedürelerini atlatmak amacıyla yapılandırılmış faaliyetler		**(Evet/Hayır)**
- Yüksek riskli ülkelerde faaliyetler (Mali Eylem Görev Grubu(FATF) listesi)		**(Evet/Hayır)**
- Müşterinin kimliğini gizli tutmak istediği ve denetime aykırı şekilde gizlilikle yürütülmesini talep etmesi		**(Evet/Hayır)**
- Müşterie ilişkin olumsuz haberlerin medyada yer alması		**(Evet/Hayır)**
Kara para aklama faaliyetleri ya da diğer yasa dışı faaliyetler riski (faaliyet, kanun…) * Belirlen risk seviyesini seçiniz**		**(Düşük/Standard; Orta; Yüksek)**

Müşteri kabul durum tespitinin sonuçları

Düşük ve orta seviye riskler için, elde edilmesi gereken dökümanlar şöyledir:

Şahıslar için- tercihen fotoğraflı kimlik belgesi, örn: pasaport ya da nüfus cüzdanı fotokopisi

Legal entity:

- şirket kuruluş sözleşmesi, ticaret sicil gazetesi kopyası
- Riskleri dikkate alacak şekilde, direktörlerin ve intifak hakkı sahiplerinin kimlikleri şahıslarda olduğu gibi doğrulanır.
- müşteri ile ön görüşme

Yüksek riskli müşteriler için

- Düşük riskli müşteriler için olan prosedürle aynıdır.
- Şahıs, şirket, üst düzey yöneticiler ve %25'ten fazla intifak hakkı sahiplerine ilişkin kötü reklam olup olmadığının kontrolü

Yüksek riskli müşterilere örnekler:

Yüz yüze tanışmadığımız müşteriler (yüksek risk olarak değerlendirilir) :

- Düşük riskli müşteriler için olan prosedürle aynıdır.
- Fotoğraflı kimliklerinin kopyası alınır

Siyasi nufüz sahibi kimseler :

- Same procedure as for low risk client
- Fonlarının kaynağının tespiti ve belgelenmesi

Eğer bu prosedürler uygulanmasına rağmen şahısların, şirketin, şirket sahiplerinin belirnmesi mümkün olmadıysa ya da şirket hakkında ilgili bilgiyi elde edilemediyse (yasal yapı, ortaklık yapısı, faaliyet türü, yönetim organizasyonu, iç kontrol yönetimi ve finansal raporlama politikası), iki çözüm bulunur: ya müşteri kabul edilmez ya da kabul etme risk yönetiminin onayı ile olur.

Müsteri devamlılığı durum tespitinin sonucları

- Denetim sırasında şirketin operasyonları yukarıda belirtilen hususlar çerçevesinde dikkate alınır ve özellikle büyük tutarlı ve ekonomik dayanağı ya da yasal amacı bulunmayan işlemler incelenir.
- Kara para aklama ve terörist finansal faaliyetlere ilişkin değerlendirme ve uygun dosyalama her yıl müşteri kabul prosedürü çerçevesinde güncellenmelidir.

Elde edilmesi gereken asgari belgeler

- Sözleşme kabul ve devam etme prosedürleri çerçevesinde elde edilen ve şirkette değişiklikler olduğunda güncellenen şahısları, şirketi ve intifak hakkı sahiplerinin kimliklerini doğrulayan belgeler
- Müşteriye ilişkin diğer ilgili evraklar

3.8 Denetim Planlaması

Kalite Kontrol denetçisinin tamamlanmış bağımsız denetim dosyasının kalite kontrol denetimi esnasında kullandığı kontrol listesi soru formuna göre 2. alan denetim Planlamasıdır. Buna göre, bağımsız denetim şirketinin bağımsız denetimi gerçekleştirirken denetim öncesi ilgili denetim için hazırlamış olduğu denetim planına bu bölümde yer verilmiştir.

Denetim Şirketi fiilen bağımsız denetimin yürütülmesi kısmına geçmeden önce denetim planı yapmalıdır. Bu planlama denetçiye kaynak planlaması dahil olmak üzere sınırlı bir sürede yapacağı çalışmaları ortaya koymasına yardımcı olacak ve denetim stratejisini belirleyerek denetim ekibinin riskli alanlara eğilmesini sağlayacaktır.

Vak'a çalışmasında Denetim şirketinin ABC işletmesini denetlemek için hazırlamış olduğu denetim planlama dokümanı aşağıdaki başlıklara göre hazırlanmıştır:

1.Bağımsız denetim sözleşmesinin ve bunu kapsayan önemin açıklaması
2. Şirketin ve şirketin çevresinin tanınması
3. İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi (BDS 315)
    - 3.1. Geçmiş yıllardan gelen önemli noktalar
    - 3.2. Analitik inceleme teknikleri (BDS 520)
    - 3.3. Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğu (BDS 240)
    - 3.4. İşletmenin, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi (bilgi sistemleri dâhil) (BDS 315)
4. Değerlendirilmiş risklere karşı uygulanacak bağımsız denetim teknikleri (BDS 330)
    - 4.1. Bağımsız denetimde önemlilik (BDS 320)
    - 4.2. Diğer çalışmalardan faydalanma
    - 4.3. Denetim planlaması esnasında belirlenen olası risklerin özeti
5. Bağımsız denetim ile ilgili hususların yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi (BDS 260)

6. Sözleşme hususları
    6.1. Yapılan çalışmalar, hazırlanan raporlar ve sunum tarihleri
    6.2. Bütçe ve denetim ücretleri
    6.3. Denetim ekibi

Vak'a çalışmasında Denetim şirketinin ABC işletmesini denetlemek için hazırlamış olduğu denetim planlama dokümanı kapak sayfası aşağıdaki gibi olup Kalite Kontrol denetçinin incelemesine sunulmuştur:

ABC KONGRE VE FUAR HİZMETLERİ TURİZM A.Ş.

DENETİM PLANLAMA ÖZETİ 2011

HAZIRLAYAN: **DENETÇİ**

KONTROL EDEN: **SORUMLU DENETÇİ**

3.8.1 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin ve Bunu Kapsayan Önemin Açıklaması

ABC FUAR VE KONGRE HİZMETLERİ A.Ş.'nin, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") göre 31 Aralık 2011 tarihli mali tablolarının denetiminin yapılması ve raporlanması. Bu rapor aynı zamanda SPK mevzuatı dahilinde kullanılacaktır, çünkü Şirket Borsa İstanbul'da (BIST) işlem görmektedir.

3.8.2 Şirketin ve Şirketin Çevresinin Tanınması

Denetim açısından denetlenecek işletme ve işletmenin faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın anlaşılması denetim açısından önemlidir. Denetçinin planlama dokümanında bu bölüme yer vermesi gerek denetim ekibi açısından gerekse denetimin kalite kontrolü esnasında denetim ekibinden bağımsız olarak denetimi gerçekleştirecek kalite kontrol denetçisine yol gösterecektir. Denetimin kalite kontrolünü gerçekleştirecek kişi veya kurumlar firma hakkında gerekli bilgiye sahip olacak ve denetim sözleşmesinin yürütülmesi esnasında planlama dokümanından faydalanacaktır.

İş yapısı

- **Tanıtma**

ABC FUAR VE KONGRE HİZMETLERİ A.Ş. (Şirket) 13 Ağustos 1997 tarihinde kurulmuş, İstanbul'da tescilli bir sermaye şirketidir. Şirket'in genel merkezinin adresi 113. Cadde 30/15 No:350 Levent/İstanbul'dur. 31 Aralık 2011 itibariyle, Şirket hisselerinin %45'si BIST'te işlem görmektedir. Şirket'in ana hissedarları, Can Temiz (%25), Mehmet Ziyagil (%20), Metin Gencer (%5) ve Hale Temiz (%5)'dir. Şirket hisselerinin %16'sı ilk kez 2007

yılında halka arz edilmiş olup, daha sonraki halka arzlarla birlikte dolaşımdaki hisse oranı %45'e çıkmıştır.

ABC FUAR VE KONGRE HİZMETLERİ A.Ş., 28 Temmuz 2006 tarihinde kısmi bölünme suretiyle turizm sektöründeki faaliyetlerini "ABC KONGRE HİZMETLERİ A.Ş." unvanı ile yürütmeye başlamıştır.

Şirket, IAPCO (International Association of Professional Congress Organizers), U.F.T.A.A. (Universal Federation of Travel Agents Associations) gibi seyahat acenteliğinin uluslararası federasyonu olan kuruluşlara üyeliğinin yanında TURSAB (Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği) A Grubu Seyahat Acentesi İşletme Belgesi'ne de sahiptir. I.A.T.A. (International Air Transport Association) birliğine de üye olan şirket, tüm uluslararası havayollarının uçak biletlerini kendi ofisinde düzenleyerek hava yollarıyla ilgili tüm hizmetleri müşterilerine sağlamaktadır. ISO 9001:2000 kalite belgesine de sahip olan Şirket, turizm sektöründe de faaliyette bulunmaktadır.

- **Şirket'in kuruluş amacı ve faaliyet konuları**

Şirket aşağıdaki konularda faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olup ilişkili tarafları da aşağıda yer almaktadır:

- Yurtiçinde ve yurtdışında ulusal ve uluslararası düzeyde kongre, toplantı, seminer, sempozyum, eğitim ve tesis açılışı gibi etkinliklerin organizasyonunu yapmak, sponsor bulmak ve sponsor olmak
- Araç ve filo kiralama hizmetleri sunmak, ikinci el araç satımı yapmak.
- Seyahat acenteliği faaliyeti yürütmek ve turistik amaçlı dinlenme, eğlenme ve diğer ihtiyaçların karşılanması konularında hizmet vermektir

Şirket'in ilişkili tarafları olan Aydın Turizm ve Otelcilik Hizmetleri, Aydın Stand ve Kiralama Hizmetleri, Aydın Operasyonel Kiralama, Aydın Filo Kiralama, Aydın Fuar ve Kongre Hizmetleri, Aydın Turizm Yatırımları

şirketleri, araç, konaklama, acente hizmetleri konularında Şirket'le birlikte çalışmaktadır.

- **Pazar ve Rekabet**

  Hava ulaşımın gelişmesine paralel olarak dünyanın en hızlı gelişen sektörlerinden biri haline gelen kongre turizmi, son 10 yılda dünya turizminin çok üstünde bir gelişme göstermiştir. Gerek bir anda çok büyük grupların belli bir yerde ağırlanması, gerek katılımcıların yüksek harcama kapasiteleri gerekse bölgeye bıraktıkları katma değer nedeniyle bu alanda rekabetin artacağı öngörülmektedir.

  Kongrelerde organizasyon şirketleri temel olarak iki farklı yapılanma ile kurulmaktadır: Profesyonel Kongre Organizatörleri (PCO) ve öteki Destinasyon Yönetim Şirketleri (DMC). PCO'lar bir kongrenin başından sonuna kadar tüm süreçlerini yönetirken, DMC'ler ise kongre katılımcılarının turizm ve ulaşıma ilişkin ihtiyaçlarını karşılamaktadır. Türkiye genelinde yaklaşık 100 adet PCO ve DMC şirketi bulunmaktadır.

  Uluslararası Kongre ve Konvansiyonlar Birliği (International Congress and Convention Association) verilerine göre, 2010 yılında Türkiye, 179 kongre ile dünya sıralamasında kongre sayısı bazında 21. sırada yer almıştır. Aynı verilere göre İstanbul, dünyada en çok kongre düzenleyen ilk 10 şehir arasında yer almaktadır.

  Ankara ve İstanbul, kongre turizminin en yoğun yapıldığı şehirlerin başında gelmektedir. 2010 yılında, Ankara ve İstanbul'da sırasıyla her 2,8 ve 3,1 günde bir etkinlik yapılmıştır. Aynı dönem için, sağlık ve mühendislik alanlarındaki kongreler kategori bazında kongrelerin ilk iki sırasını oluşturmaktadır. Etkinliklerin en yoğun oldukları dönem genellikle Sonbahar dönemidir (Eylül, Ekim, Kasım ayları).

Eylül 2010-Eylül 2011 arası veriler dikkate alındığında, sektörün ortalama net kar marjı ortalama % 2,93 olup Aydın Kongre Turizm'in net kar marjı ortalama %7,85 olarak gerçekleşmiştir.

26 Ağustos 2011 tarihinde 28037 numarasıyla Resmi Gazete'de yayımlanan "Beşeri Tıbbi Ürünlerin Tanıtım Faaliyetleri" hakkında çıkarılan yönetmelikte yapılan değişiklikte ruhsat/izin sahiplerinin sağlık meslek mensubunun uzmanlık/görev alanı ile ilgili toplantılarda sunacağı destek, bir sağlık meslek mensubu için aynı yıl içerisinde toplam üç organizasyon ile sınırlandırılmıştır. Bu üç desteğin sadece biri, yurtdışında yapılan toplantılarda kullanılabilmektedir. ***Bu sınırlamalar, sektörü olumsuz yönde etkilemiştir.***

Türkiye'de yapılan kongreler pazarında pazar payını gösteren geçerli ve güvenli bir çalışma bulunmamaktadır.

- **Muhasebe Prensipleri ve Sektörel Uygulamalar**

Şirket muhasebe kayıtlarını, Tek Düzen Hesap Planı, Türk Ticaret Kanunu, Türk Vergi Kanunları ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak tutmakta ve yasal mali tablolarını da buna uygun olarak Türk Lirası (TL) bazında hazırlamaktadır.

- **Vergilendirme**

Kurumlar Vergisi Kanunu 13 Haziran 2006 tarih ve 5520 sayılı yasa ile değişmiştir. Söz konusu 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun pek çok hükmü 1 Ocak 2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Buna göre Türkiye'de, kurumlar vergisi oranı 2010 yılı için % 20'dir (2011 - % 20). Kurumlar vergisi oranı kurumların ticari kazancına vergi yasaları gereğince indirimi kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi, vergi yasalarında yer alan istisna (iştirak kazançları istisnası, yatırım indirimi istisnası vb.) ve indirimlerin (Ar-Ge indirimi gibi) indirilmesi sonucu bulunacak vergi matrahına uygulanır. Kar dağıtılmadığı takdirde başka bir vergi ödenmemektedir (GVK Geçici 61. madde kapsamında yararlanılan yatırım indirimi istisnası olması halinde yararlanılan istisna tutarı üzerinden hesaplanıp ödenen %19,8 oranındaki stopaj hariç).

Şirketler üçer aylık mali karları üzerinden % 20 oranında geçici vergi hesaplar ve o dönemi izleyen ikinci ayın 14. gününe kadar beyan edip 17. günü akşamına kadar öderler. Yıl içinde ödenen geçici vergi o yıla ait olup izleyen yıl verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsuba rağmen ödenmiş geçici vergi tutarı kalmış ise bu tutar nakden iade alınabileceği gibi devlete karşı olan herhangi bir başka mali borca da mahsup edilebilir.

Kurumların tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine iştirakten elde ettikleri temettü kazançları (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç) kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisselerinin, gayrimenkullerinin, rüçhan hakkı, kurucu senedi ve intifa senetleri satışından doğan kazançlarının % 75'i kurumlar vergisinden istisnadır. İstisnadan yararlanmak için söz konusu kazancın pasifte bir fon hesabında tutulması ve 5

yıl süre ile işletmeden çekilmemesi gerekmektedir. Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi gerekir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlaması ile ilgili yeni düzenlemeler getiren 13. maddesi 1 Ocak 2007 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. AB ve OECD transfer fiyatlandırması rehberini esas alan ilgili madde ile birlikte transfer fiyatlaması ile ilgili düzenlemelerde ciddi değişiklikler yapılmıştır. Bu çerçevede, kurumların ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satımlarında emsallerine uygun olarak tespit edecekleri bedel veya fiyat kullanmaları gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Kurumlar, ilişkili kişiler ile gerçekleştirdiği işlemlerde uygulanacak emsaline uygun fiyat veya bedelleri ilgili kanunda belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanmak suretiyle tespit edeceklerdir. Emsaline uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat ve bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak kurumlar tarafından saklanması zorunlu kılınmıştır. Ayrıca, kurumlar bir hesap dönemi içerisinde ilişkili kişiler ile yaptıkları işlemlere ilişkin olarak bilgi ve belgeleri içerecek şekilde bir rapor hazırlayacaklardır.

Transfer fiyatlaması ile ilgili hükümlerin 1 Ocak 2007 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesinden sonra uygulamaya açıklık getirmek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından 18 Kasım 2007 tarihinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) yayımlanmıştır.

Firmanın ilişkili şirketler ile yoğun çalışmasından dolayı, transfer fiyatlaması kapsamına girmektedir.

Şirket'in ilişkili tarafları olan Aydın Turizm ve Otelcilik Hizmetleri, Aydın Stand ve Kiralama Hizmetleri, Aydın Operasyonel Kiralama, Aydın Filo Kiralama, Aydın Fuar ve Kongre Hizmetleri, Aydın Turizm Yatırımları ile araç, konaklama, acente hizmetleri konularında Şirket'le yoğun bir şekilde çalışmaktadır. Bu bakımdan şirketin ***transfer fiyatlamasına konu olan işlemleri bulunmaktadır.***

- **Tarifeler ve Diğer Ticari Kısıtlamalar**

Bulunmamakla birlikte;

26 Ağustos 2011 tarihinde 28037 numarasıyla Resmi Gazete'de yayımlanan "Beşeri Tıbbi Ürünlerin Tanıtım Faaliyetleri" hakkında çıkarılan yönetmelikte 14 Ekim 20011 tarihinde değişiklikte ruhsat/izin sahiplerinin sağlık meslek mensubunun uzmanlık/görev alanı ile ilgili toplantılarda sunacağı destek, bir sağlık meslek mensubu için aynı yıl içerisinde toplam üç organizasyon ile sınırlandırılmıştır. Bu üç desteğin sadece biri, yurtdışında yapılan toplantılarda kullanılabilmektedir. Bu sınırlamalar tarife ve ticari kısıtlama olmayıp sektörü dolaylı olarak olumsuz yönde etkilemiştir.

Ekonomik Faaliyetlerin Genel Düzeyleri (Ekonomik durgunluk, büyüme, vs.)

Türkiye ekonomisi 2010 yılında yüzde 4 büyümüştür. (2011:%2,2) Türkiye İstatistik Kurumunun (TÜİK) "Hane halkı İşgücü İstatistikleri, 2010" verilerine göre, Türkiye genelinde İşsizlik oranı önceki yıla göre 0,5 puanlık artışla ile yüzde 9,7 seviyesinde gerçekleşmiştir. .Diğer ekonomik ölçütlerdeki son durum şöyledir: 2010 yıl sonu yıllık ÜFE artış oranı % 6,97, yıllık TÜFE artış oranı %7,40 tür.

Kur değerlemesi

ABD Doları/TL kuru 2010 yılına 2,7776 seviyesinden başlamış ve % 20'luk artışla yılı 3,1343'ten kapamıştır. Euro/TL kuru ise 2011 yılına 3,3452 seviyesinden başlamış ve % 25'lik artışla yılı 3,9365'ten kapamıştır.

Şirketin Yapısı

- **Gelir Kaynaklarının Yapısı, Ürünler, Pazarlar**

  Şirket'in gelirleri başlıca kongre katılımcılarının konaklamalarına ilişkin komisyonlar, organizasyon gelirleri, sponsorluk gelirleri, kayıt gelirleri ve transfer gelirlerinden oluşmaktadır.

- **Birleşmeler, Ortak Teşebbüsler ve Dışardan sağlanan faaliyetler**

  Şirket'in bu kapsamda değerlendirilecek önemli bir faaliyeti yoktur.

- **Elektronik Reklamlarla, İnternet Satışları ve Pazarlama Aktiviteleri ile İlgisi**

  Uluslararası kongrelerde, katılımcılar genellikle internet üzerinden online olarak kayıt yaptırmaktadır. Buna ilişkin olarak da katılımcı ücretleri bankaya havale şeklinde yapılmaktadır. Tahsil edilen kayıt ücretleri sistem üzerinden görülebilmektedir.

- **Üretim Olanaklarının, Depoların ve Ofislerin Mevkileri**

  Şirket'in Genel Merkezinin adresi 113. Cadde 30/15 No:350 Levent/İstanbul'dur. Ankara'da bulunan şubesinin adresi Merkez Cad. İyilik Mah. No:157 K:7 D:7 Sevgi Apt. 34365 Kızılay/Ankara şeklindedir.

- **Önemli Müşteriler**

  Şirket'in 2010 yılındaki en önemli müşterileri,

  Abdi İbrahim İlaç Pazarlama,
  Novartis Sağlık Gıda ve Tarım Ürünleri,
  Bayer Türk Kimya ve
  Mercek İlaç'tır.

- **Malların ve Hizmetlerin Önemli Tedarikçileri**

  Şirket'in 2010 yılındaki başlıca tedarikçileri 2M Tekstil, Türk Jinekoloji ve Obstetrik Derneği ve Turinvest Turizm Yatırımları (ilişkili şirket)'dır.

- **İstihdam**

  Eylül 2011 itibariyle çalışan ortalama personel sayısı 38 kişidir. (2010: 44)

- **İlişkili Şirketlerle İşlemler**

  Şirket'in XXXXX Otomotiv, YYYY Konge ve Turizm, XXXX Operasyonel Oto Kiralama, XXXXX Oto Kiralama, XXXX Uluslararası Kongre, VVVV Turizm Yatırımları, ve yönetim kurulu üyeleri (Şirket kurucuları) ile ilişkisi bulunmaktadır.

- **Edinimler, İş Aktivitelerindeki Birleşmeler ve Ayrılmalar (Planlanmış veya son zamanlarda uygulanmış)**

  ABC FUAR VE KONGRE HİZMETLERİ A.Ş. 28 Temmuz 2010 tarihinde kısmi bölünme suretiyle turizm sektöründeki faaliyetlerini "ABC KONGRE HİZMETLERİ A.Ş.." unvanı ile yürütmeye başlamıştır.

- **Parasal Yatırımlar, Demirbaş, Araç Gereç, Teknoloji veya planları değişen yatırımları içerenler.**

  Şirket, 2010 yılında, A&T Finansal Kiralama A.Ş. ile Şirket arasında, Şirket Genel Müdürlük binası için sat ve geri kiralama sözleşmesi imzalamıştır. Finansal kiralama sözleşmesinde, kiracıya kira süresinin sona ermesinin müteakip 30 gün içinde 500 TL iz bedelle binayı satın alabilme hakkı tanınmıştır.

  Şirket'in 31 Aralık 2010 itibariyle sahip olduğu arsası yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanmıştır. Şirket'in 31 Aralık 2010 ve 31 Aralık 2009 tarihlerindeki yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değeri, Şirket ile ilişkisi olmayan bağımsız bir ekspertiz şirketi tarafından 19 Kasım 2010 tarihinde gerçekleştirilen değerlemeye göre elde edilmiştir. Değerleme Değer Gayrimenkul Değerleme A.Ş. tarafından gerçekleştirilmiştir. Söz konusu değerleme şirketi, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş bir gayrimenkul değerleme şirketidir. Uluslararası Değerleme Standartları'na uygun olan değerlemeler, benzer gayrimenkuller ile ilgili piyasa işlem fiyatlarının referans alınmasıyla tespit edilmiştir.

  Şirket'in, Sincan, Ankara'da bulunan yatırım amaçlı gayrimenkulleri üzerinde 31 Aralık 2010 tarihi itibariyle taksitlendirilmiş vergi borçlarına karşılık Ankara Cumhuriyet Vergi Dairesi lehine haciz bulunmaktadır.

Şirket ayrıca grup şirketi olan XXX Filo A.Ş'nin özel sektör tahvili ve yine Aydın Filo Turizm'in %16,25 sermaye payı dolayısıyla G.İ.P' te işlem gören hisse senetlerine sahiptir.

- **Özel Amaçlı Şirketlerde, Ortak Girişimlerde, Ortaklıklarda, Konsolide Olmayan Şirketlerdeki Yatırımlar**

Şirket'in konsolide etmesi gereken herhangi bir bağlı ortaklığı veya özel amaçlı işletmesi (Special Purpose Entity) bulunmamaktadır. Grup şirket olan ve GİP'te işlem gören Aydın Filo Turizm'in %16,25 hissesine sahiptir.

- **Borç Yapısı, Sözleşmeler, Sınırlamalar, Teminatlar, Bilanço Dışı Düzenlemeler**

Firmanın borç yapısı kısa vadeli banka kredilerinden ve finansal kiralamaya ilişkin kısa ve uzun vadeli borçlanmalardan oluşmaktadır. Normal faaliyet süreci içerisinde teminat almakta ve vermektedir.

- **Stoklar (Bölgeler, miktarlar, vs.)**

Şirket hizmet sektöründe faaliyet gösterdiği için fiziksel stokları bulunmamakla birlikte, hizmet stoku bulunmaktadır. Şirket, gidere katlanıp henüz ilgili projeyi gerçekleştirmeyip hasılatın güvenilir bir bicimde ölçülemediği durumlarda, ilgili giderleri gelecek aylara ait giderlerde izlemekte ve proje gerçekleştirdiğinde bunu hasılat ile birlikte gelir tablosuna aktarmaktadır.

- **Finansal Tabloların Sunumu ve Açıklaması**

  Şirket yasal kayıtlarını VUK'a göre tutmakta, mali tablolarını VUK ve KGK tarafından yayınlanan TMS' ye uygun olarak düzenlemektedir.

- **İşletmenin Devamlılığı**

  Şirket'in devamlılığıyla ilgili bir sorun tespit edilmemiştir.

- **Kur riski + Fiyat riski**

  Şirket ABD Doları ve Euro kurlarındaki değişimlerin etkisiyle kur riskine maruz kalmaktadır. Bu riski sınırlamak veya elimine etmek için herhangi bir türev enstrüman kullanılmamaktadır. Şirket elinde tuttuğu ilişkili şirketi olan Aydın Filo'nun Filo hisse senetleri (GİB'te işlem gören)'nin fiyat değişmesi sebebiyle riske maruz kalmaktadır.

  Genel Merkez ve İstanbul Şube

  Şirket'in İstanbul Şişli'de bulunan ofisi, İstanbul'daki kongrelerin takibini daha yakından yapmak için kurulmuştur. İstanbul'da IMF ve Dünya Bankası gibi birçok uluslararası toplantıya ev sahipliği yapmaktadır.

İç Kontrol

- **Kontrol Çevresi**

  Kontrol ortamı; işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin, işletmenin iç kontrolü ve iç kontrolün öneminin farkında olup olmadıkları hususunu ve bu konudaki davranışlarını içerir.

Denetim esnasında kullanılan Kontrol çevresine ilişkin soru formu Tablo 3.8'de gösterilmiştir :

Tablo 3.8 : Kontrol çevresine ilişkin soru formu

Şirket: ABC Turizm A.Ş.		Dönem bitiş tarihi: 31.12.2011
Hazırlayan: MEK Tarih: 10'2011	KONTROL ÇEVRESİ SORU FORMU	Onaylayan: OEO Tarih: 10'2011
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
İÇ KONTROL ÇEVRESİNE DAİR GENEL RİSKLER		
Önceki yıllarda yapılan testler iç kontrol sisteminde çok sayıda zayıflığı teşhis etmiş midir?	HAYIR	Denetçi olarak ilk kez atanmış bulunmakta olup, önceki denetçiler ile yapılan görüşmeler neticesinde çok sayıda zayıflığa rastlanmamıştır.
Şirketin organizasyonda, örneğin organizasyon şeması veya iç kontrol prosedür kılavuzunun yokluğu gibi yetersizlikler tespit edilmiş midir?	HAYIR	Yazılı olarak bir yönetim prosedürü bulunmamakla birlikte, prosedürler sözlü olarak belirlenmekte ve görevlerin ayrımı da sözlü olarak çalışanlara aktarılmaktadır
Mali tablolarda önemli bir hataya yol açabilecek bir hile ve usulsüzlük veya hataya işaret eden bir olay veya durum tespit ettik mi?	HAYIR	
Yönetim prosedürleri mevcut mu?	EVET	Yazılı olarak bir yönetim prosedürü bulunmamakla birlikte, prosedürler sözlü olarak belirlenmekte ve görevlerin ayrımı da sözlü olarak çalışanlara aktarılmaktadır.
Çalışanlar işlerinin ehli ve dürüst görünüyor mu?	EVET	
Bir veya çok sayıda birbirini karşılıklı olarak denetleyen sistem üst yönetimin bu sisteme	EVET	

aykırı bir uygulamasını giderecek düzeyde midir?		
Üst yönetim yüksek kalitede bir iç kontrol denetiminin gerekliliğinin farkında mı?	EVET	
Her personel, şirket içerisindeki rolünün tam olarak ne olduğunun farkında mı?	EVET	Yazılı olarak bir yönetim prosedürü bulunmamasına karşılık, üst yönetim şirket içindeki rolleri sözlü olarak bildirmekte ve düzenli olarak bilgilendirme yapmaktadır.
Yeterli düzeyde belgelendirme mevcut mu?	EVET	
Personel düzenli bir şekilde yıllık izinlerini kullanıyor mu?	EVET	
Şirket, vergi ve yasal konular için şirket dışından bir avukattan hizmet alıyor mu?	EVET	Şirket Avukat hizmetini Av. Ezel ve Ekin Kadayıfçıoğlu'ndan, Vergi Hizmetini Yerel bir YMM Şirket'inden almaktadır.
Şirketin genel organizasyon yapısına dair herhangi başka bir durum tespit edilmiş midir? (Listelenmelidir)	HAYIR	

- **İşletmenin risk değerlendirme süreci**

  Bu süreci, faaliyet riskinin tespit edilmesi ve bu riskle ilgili yapılacaklar oluşturur. Finansal raporlamanın amaçları bakımından işletmenin risk değerlendirme süreci, işletmenin tabi olduğu finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtacak şekilde hazırlanmasına ilişkin risklerin belirlenmesini, önem derecelerinin tahmin edilmesini, gerçekleşme ihtimalinin değerlendirilmesini ve söz konusu risklerin yönetilmesi için işletme yönetimince yapılacak işlemleri içerir.

  Bu kapsamda işletme riskinin değerlendirme sürecine ilişkin soru formu Tablo 3.9'da gösterilmiştir.

Tablo 3.9 : İşletmenin Risk Değerlendirme Sürecine İlişkin Soru Formu

Şirket: ABC Turizm A.Ş.		Dönem bitiş tarihi: 31.12.2011
Hazırlayan: MEK Tarih: 10'2011	İŞLETMENİN RİSK DEĞERLENDİRME SÜRECİNE İLİŞKİN SORU FORMU	Onaylayan: OEO Tarih: 10'2011

SORU	CEVAP	YORUMLAR VE REFERANSLAR
İŞLETMENİN RİSK DÜZEYİNİ ETKILEYEBİLECEK UNSURLAR		
İşletmenin faaliyet alanında bir değişiklik mevcut mudur?	HAYIR	
İşletme, mevcut faaliyet alanında olağandışı bir büyüme / daralma gibi bir değişiklik göstermiş midir?	HAYIR	
İşletme mevcut faaliyet alanı dışında alan(lar)da faaliyete başlamış mıdır?	HAYIR	
İşletmenin ürün gamında önemli bir değişiklik olmuş mudur?	HAYIR	
İşletmeyi etkileyen yasal düzenlemelerde herhangi bir değişiklik mevcut mudur?	EVET	2011-1 yılında izin/ruhsat sahiplerinin alanlarında uzman doktorların katılabilecekleri organizasyonlar için sunacakları destek, toplam 3 organizasyon ile sınırlandırılmıştır. Bu durum sektörü olumsuz etkilemiştir.
İşletmenin organizasyon yapısında ve / veya kadrosunda işletme faaliyetlerini önemli derecede etkileyebilecek bir değişiklik olmuş mudur?	HAYIR	
İşletmenin uyguladığı bilgisayar sistemi ve bilgi işlem prosedürlerinde değişiklik olmuş mudur?	HAYIR	
İşletme, üretim ve / veya bilgi sistemlerini önemli ölçüde etkileyecek yeni teknolojilerin kullanımına başlamış mıdır?	HAYIR	
İşletmenin ciro ve maliyetlerindeki yabancı faaliyet payında önemli bir değişiklik olmuş mudur?	EVET	Eylül/2011 yılında önceki yıla göre toplam ciro %30 azalma Ülke dışında yapılan kongrelerde %94'luk azalma meydana gelmiştir.
İşletmenin tabi olduğu muhasebe / finansal raporlama ilke ve standartlarında herhangi bir değişiklik olmuş mudur?	HAYIR	

- **Faaliyet süreçleri ile ilgili olanlar dahil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim**

  Şirket genel işleyiş içerisinde SAP ve ERP, finansman için Netsis, insan kaynakları için Makado programlarını kullanmaktadır.

- **Kontrol faaliyetleri ve gözetimi**

  Kontrol faaliyeti ve gözetimine ilişkin soru formu Tablo 3.10'da gösterilmiştir.

Tablo 3.10 : Kontrol Faaliyetleri ve Gözetimi Soru Formu

Şirket: ABC Turizm A.Ş.		Dönem bitiş tarihi: 31.12.2011
Hazırlayan: MEK Tarih: 10'2011	KONTROL FAALİYETLERİ VE GÖZETİMİ	Onaylayan: OEO Tarih: 10'2011

SORU	CEVAP	YORUMLAR VE REFERANSLAR
MUHASEBE VE BİLGİSAYAR SİSTEMİNE DAİR RİSKLER		
Muhasebe kayıtları doğru bir şekilde kaydediliyor mu?	EVET	
Muhasebe kayıtları güncel mi?	EVET	
Muhasebe elemanları gerekli mesleki yeterliliğe sahip mi ve pozisyonlarının gerektirdiği eğitimi almışlar mı?	EVET	
İşletme bütçe hazırlıyor mu?	EVET	İşletmenin kongre bazlı bütçeleri proje ekipleri tarafından hazırlanmaktadır.**(26.WP01)**
Düzenli olarak, gerçekleşen tutarlar ile bütçelenmiş tutarlar arasında karşılaştırmalar yapılıyor mu?	EVET	Kongre bazlı hazırlanan bütçeler sürekli olarak proje ekipleri tarafından kontrol edilmekte ve Genel Müdür Murat Ceyhan tarafından detaylı olarak ve Yönetim Kurulu tarafından yapılan değerlendirmelerde kontrol edilmektedir.
İşletme periyodik olarak ara dönemler için mali tablolar hazırlıyor mu?	EVET	Firma 3 aylık dönemler halinde kamu aydınlatma platformu'na mali tablolarını beyan etmektedir.

İşletmenin dışarıdan hizmet aldığı bir yeminli mali müşaviri veya benzer nitelikte alınan bir hizmeti var mı?	EVET	.
Üst yönetim, bilgisayar ve bilgi işlem departmanını yeterli bir şekilde kontrol ediyor mu?	EVET	
Bilgi işlem prosedürleri geçmişte belirgin bir soruna yol açmış mı?	HAYIR	
Geçmişte bilgi teknolojileri bölümünde yapılan iç kontrollerde önemli bir zayıflık ortaya çıkmış mı?	HAYIR	
Muhasebe işlemleri ve finansal bilgi için kullanılan bilgisayar programının güvenilir olmama olasılığı var mı?	HAYIR	
Bunların dışında muhasebe ve bilgisayar sistemine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	HAYIR	
SATIŞLAR VE BORÇLULAR SÜRECİNE DAİR RİSKLER		
Dahili müşteri sipariş formları var mı?	EVET	Müşteri Sipariş formu proje ekipleri tarafından kullanılan codex crm sistemine girilmektedir.**(26.WP02)(26.P08)**
Sipariş formları numaralandırılmış mı?	EVET	
Faturalar ardışık olarak numaralandırılmış mı?	EVET	
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
Söz konusu siparişler düzenli olarak değerlendirmeye tabi tutuluyor mu?	EVET	Faaliyetin doğası gereği sözleşmeler, kongre tarihinden çok önce yapıldığından siparişler ve katılımcı durumları kongre anına kadar sürekli kontrol ve takip edilmektedir.
Müşteri hesaplarının açılması açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından onaylanıyor mu?	EVET	
Açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili müşterilere sunulan belirli mali koşulları onaylıyor mu? (maksimum bakiye, vade ve ödeme şekilleri)	EVET	Vade ve ödeme şekilleri üst yönetim tarafından belirlenmektedir.
Faturalar mal sevk edilir edilmez hazırlanıyor mu?	EVET	Kongre gerçekleştiğinde faturalanmaktadır.
İrsaliye ve faturaların birbiriyle uyumlu olduğu düzenli olarak kontrol ediliyor mu?	EVET	
Faturalarda belirtilen tutarlar ile borçluların cari hesapları uyumlu mu?	EVET	
Alıcı hesaplarının (ve varsa alınan kambiyo senetleri hesaplarının) bileşimleri düzenli olarak analiz ediliyor mu?	EVET	Firma her sabah nakit akım toplantıları yapmaktadır. **(26.WP01)**

Söz konusu bakiyeleri gösteren listeler otomatik olarak düzenli bir şekilde oluşturuluyor mu?	EVET	Finans Sorumlusu (Merve Keskin) Codex sisteminden aldığı veriler ile 10 günlük finansalları hazırlayarak Genel Müdür (Ahmet Özgür) ve Genel Müdür Yardımcısı (Hale Kuş)'a sunmaktadır.
Bakiye veren alıcılar "Alıcılar – alınan kambiyo senetleri – iskonto edilmiş kambiyo senetleri" hesabı altında, açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından takip ediliyor mu?	EVET	
Tüm alacak bakiyesi veren müşteriler düzenli olarak açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından takip ediliyor mu?	EVET	
Müşterilerden alınan gecikmiş tahsilâtlardaki tutarlar açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından takip ediliyor mu?	EVET	
Şüpheli alacaklar düzenli bir şekilde açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından inceleniyor mu?	EVET	Şüpheli alacaklar finans sorumlusu Merve Keskin tarafından takip edilmektedir.
Vadesi geçmiş alacaklar için yapılan talepler düzenli olarak yapılıyor mu?	EVET	
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
Borç senetleri açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından onaylanıyor mu?	EVET	Muhasebe yetkilisi Sinan Baytemir tarafından takip edilmekte ve muhasebeleştirilmektedir.
Tahsil edilen alacaklar borçlu cari hesabına işlenmeden önce açıkça belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından inceleniyor mu?	EVET	
Bunların dışında satışlar ve borçlular sürecine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	HAYIR	
STOK SÜRECİNE İLİŞKİN RİSKLER		
Depo yöneticisi pozisyonu açık bir şekilde İşletmenin sevk ve idare fonksiyonundan ayrı tutulmuş mu?	U/D	Şirket faaliyet konusu gereği mali tablolarında stok hesapları bulunmamaktadır. Dönemsellik ilkesi gereği, kongre bitene kadar yapılan harcamalar, hizmet üretim maliyeti olarak

		aktifte takip edilmekte, kongre bitince, hasılat ile birlikte giderler de realize edilmektedir.
Stoklara erişim yeterli bir şekilde kontrol ediliyor mu?	U/D	
Stokların fiziksel muhafazası uygun bir şekilde yapılıyor mu?	U/D	
Stoklar üzerindeki sigorta kapsamı yeterli düzeyde mi?	U/D	
Stok giriş formları kullanılıyor mu?	U/D	
Stok giriş formları numaralandırılıyor mu?	U/D	
Stoklardan tüm çıkışları izlemek için formlar kullanılıyor mu?	U/D	
Söz konusu formlar numaralandırılıyor mu?	U/D	
Stok çıkış formları yetkili bir kişinin imzasını gerektiriyor mu?	U/D	
Fiziki envanter (sayım) prosedürleri yeterli düzeyde mi?	U/D	
Aralıksız (sürekli) bir stok kayıt sistemi var mı?	U/D	
Eğer aralıksız (sürekli) envanter sistemi var ise, bu sistem, miktarların izlenmesine (takip edilmesine) izin veriyor mu?	U/D	
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
Tüm farklar yeniden inceleniyor ve analiz ediliyor mu?	U/D	
Stokları değerlemek için kullanılan birim fiyatlar kolayca kontrol edilebiliyor mu?	U/D	

Hareket görmeyen stokların tespiti için kullanılan sistemler yeterli mi?	U/D	
Toplam stoklar miktarsal olarak düzenli bir şekilde izleniyor mu?	U/D	
Toplam stoklar değersel olarak düzenli bir şekilde izleniyor mu?	U/D	
Gerektiğinde defter değerini net gerçekleşebilir değere indirgeme hesaplamasını yapabilmek için bir prosedür mevcut mu?	U/D	
Stok kayıtlarının aritmetik doğruluğunu sağlamak için bir süreç / sistem mevcut mu?	U/D	
Bunların dışında stok sürecine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	U/D	
MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR SÜRECİNE İLİŞKİN RİSKLER		
İşletme sabit kıymet alımından önce çalışma yapıyor mu?	EVET	Basılı malzeme istek formaları yetkili kişilerce onaylandıktan sonra İdari İşler Müdürüne gönderilmekte (Cüneyt Arel) öncelikli olarak firmanın onaylı tedarikçi listesinden ihtiyaçların karşılaması amaçlanmaktadır.
İşletme sermaye harcamaları bütçesi yapıyor mu?	EVET	
Söz konusu bütçelerin yapılan yatırımlarla mutabakatı yapılıyor mu?	HAYIR	
İşletme sabit kıymetler ile giderleri arasında ayırt edici genel bir kritere sahip mi?	EVET	Gider yazılan küçük demirbaşlar harici sabit kıymetler, amortisman prensipleri doğrultusunda varlıkların faydalı ömürlerine yayılacak şekilde amortisman gideri ayırmaktadır.
Sabit kıymetlerin alımına dair faturalar ayrıca tasnif ediliyor mu?	EVET	
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
Sabit kıymet listesi, hesaplarda kaydedilen tutarların sabit kıymetlerin fiziksel varlıklarının takip edilebilmesine olanak kılıyor mu?	EVET	

Eğer yapılıyorsa bunların sabit kıymet listesi ile mutabakatı yapılıyor mu?	EVET	
İşletmenin bakım - onarım ekibi var mı?	U/D	Firmanın faaliyet konusu gereği hizmet işletmesi olmasından kaynaklı bakım onarım ihtiyacı gerektirecek sabit kıymetleri bulunmamaktadır.
Sabit kıymet satışını ve hurdaya ayrılmasını kontrol etmek için bir prosedür mevcut mu?	EVET	
Tüm sabit kıymet satış ve hurdaya ayrılmaları onaylanıyor mu?	EVET	
Sabit kıymetler üzerindeki sigorta tutarı yeterli mi?	EVET	
Sabit kıymetler ve bunlara ilişkin amortisman ve itfa payları muhasebeleştirmesi güncel mi?	EVET	
Bunların dışında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar sürecine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	HAYIR	
NAKİT SÜRECİNE İLİŞKİN RİSKLER		
Gelen postalar, açıkça belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından veya gözetiminde açılıyor mu?	EVET	
Makbuzlar mümkün olduğunca hızlı bir şekilde bankaya veriliyor mu?	EVET	Tüm banka işlemleri ayrı bir personel tarafından yürütülmektedir.**26.WP01**
Banka para yatırma formları yeterli derecede dikkatle takip edilip sorgulanan tüm aritmetik işlemler tespit edilebiliyor mu?	EVET	
Açıkça belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından imzalanıyor mu?	EVET	Muhasebe Müdürü Yasemin Kılış tarafından kontrol edilmektedir.

SORU	CEVAP	YORUMLAR VE REFERANSLAR
İşletme tarafından hazırlanan kambiyo senetlerinin üzerinde açıkça belirlenmiş ayrı bir yetkilinin imzası gerekiyor mu?	EVET	
Banka transfer talimatlarının üzerinde açıkça belirlenmiş ayrı bir yetkilinin imzası gerekiyor mu?	EVET	100 bin TL üzerindeki harcamalar için Genel Müdür'ün ve Genel müdür yardımcılarının, 100 bin TL'ye kadar işlemlerde ise Genel Müdür Yardımcıları'nın imzaları gereklidir.
Ödemenin (çek vb.) yapılmasına ilişkin imzalar sırasında, doğrulayıcı belgeler imzayı atan görevliye sunuluyor mu?	EVET	
Söz konusu dokümanlar ödemenin yapıldığı anlamına gelen imzalama sürecinden sonra iptal ediliyor veya işaretleniyor mu?	EVET	
Boş kambiyo senetlerinin imzalanması yasaklanmış mı?	EVET	
Boş banka transfer talimatlarının imzalanması yasaklanmış mı?	EVET	
İptal edilen çeklerin bir kopyası çek defterinde / çek kayıtlarında tutuluyor mu?	EVET	
Makbuz koçanı saklanıyor mu?	EVET	
Makbuz koçanları numaralandırılıyor mu?	EVET	
Ödemelere ilişkin koçanlar saklanıyor mu?	EVET	
Ödeme koçanları numaralandırılıyor mu?	EVET	
Kasadaki nakit minimum düzeyde mi tutulmaya çalışılıyor?	EVET	
Sabitlenmiş nakit kasası sistemi kullanılıyor mu?	HAYIR	
Düzenli olarak kasa sayımı yapılıyor mu?	EVET	
Kasa defteri güncelleniyor mu?	EVET	
Bunlar, düzenli olarak yönetici tarafından imzalanıyor mu?	EVET	

Banka mutabakat mektupları düzenli aralıklarla hazırlanıyor mu?	EVET	
Söz konusu mutabakatlardaki eski (önceki) bakiyeler düzenli aralıklarla analiz edilip inceleniyor mu?	EVET	
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
Nakit hareketlerinin geniş kapsamlı analizi açıkça atanmış, belirlenmiş ayrı bir yetkili tarafından düzenli aralıklarla alınıyor mu?	EVET	Finans Sorumlusu Pınar Orak Tarafından düzenli olarak hazırlanıp üst yönetime sunulmaktadır.
Nakit akım tahminleri düzenli aralıklarla inceleniyor mu?	EVET	Her gün finansal nakit akım raporları, 10 günde bir de finansal durum finans personeli Pınar Orak tarafından hazırlanarak Genel Müdür ve Genel Müdür yardımcısına sunulmaktadır. **26.WP01/3**
Bunların dışında nakit sürecine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	HAYIR	
ALIMLAR VE TEDARİKÇİLERE İLİŞKİN RİSKLER		
Siparişler yetkilendirme prosedürüne tabi mi?	EVET	**26.WP01**
İşlemdeki siparişler dikkatle kontrol ediliyor mu?	EVET	
İşlemdeki siparişlerde belirtilen tutarlar düzenli olarak değerlendirmeye tabi tutuluyor mu?	EVET	Proje Grup Yöneticisi tarafından kongre süresince bütçeler sürekli revize edildiğinden kontrol sağlanıyor.
Mal tesliminde niteliksel kontrol testleri yapılıyor mu?	U/D	
Mal tesliminde miktar kontrol testleri yapılıyor mu?	U/D	
Bu testler belgelendiriliyor mu?	U/D	
Faturaların alımı sırasında kopyalardan birisine orijinal damga basılmış mı?	EVET	
Fazla kopyalar yok ediliyor mu?	EVET	

Faturalar ve mal teslim belgeleri (veya irsaliyeler) ile verilen siparişler niteliksel olarak uyumlu mu?	EVET	
Faturalar ve mal teslim belgeleri (veya irsaliyeler) ile verilen siparişler miktarsal olarak uyumlu mu?	EVET	
Faturalar ve mal teslim belgeleri (veya irsaliyeler) ile verilen siparişler fiyat açısından uyumlu mu?	EVET	
Faturalar ve mal teslim belgeleri (veya irsaliyeler) ile verilen siparişler mali koşullar bakımından uyumlu mu?	EVET	
Alınan tedarikçi faturaları matematiksel olarak kontrol ediliyor mu?	EVET	
SORU	**CEVAP**	**YORUMLAR VE REFERANSLAR**
Alınan alacak dekontları sistem tarafından izleniyor mu?	EVET	
Faturanın üzerinde muhasebede kaydedileceği hesap numarası belirtiliyor mu?	HAYIR	
Giren malın faturalandığına dair fiziksel bir onama / işaret var mı?	U/D	
Ödemeye ilişkin bilgiler faturada yer alıyor mu?	HAYIR	
Fatura üzerinde yapılan ödemeyi gösteren fiziksel bir onaylama (belge) var mı?	EVET	
Alacaklılar hesabı güncel mi?	EVET	
Ödenmemiş borç tutarı ve yaşlandırması izleniyor mu?	EVET	
Ödemeler yapıldığı zaman ödemenin yapıldığını kanıtlayan belge sistemli bir şekilde imzaya sunuluyor mu?	EVET	

Bunların dışında alımlar ve tedarikçiler sürecine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	HAYIR	
PERSONEL SÜRECİNE DAİR RİSKLER		
Personel kiralamasına ilişkin bir süreç var mı?	U/D	
Personelin iş yerinde bulunduğu / çalıştığı vakitler net bir şekilde biliniyor mu?	HAYIR	
Maaş bordrosunun oluşturulmasında kullanılan veriler yeterince kontrol ediliyor mu?	EVET	
Bu gibi verilere ilişkin değişiklikler uygun bir yetki ve kontrol sürecine tabi mi?	EVET	
Ödeme ve ödeme ile ilgili sosyal sigorta harçları doğru olarak muhasebeleştiriliyor mu?	EVET	
Maaş prosedürleri İnsan kaynaklarından bağımsız bir kişi tarafından yapılan ödeme tutarlarına ilişkin testleri içeriyor mu?	EVET	İK tarafından netleşen maaş rakamları firmanın Genel Müdürü (Aslı Çalışkan) ve Genel Müdür Yardımcısı (Barbaros Özçelik) tarafından kontrol edilmektedir. **(26.WP04)**
Bunların dışında personel sürecine dair farkına vardığınız önemli bir risk söz konusu mu?	HAYIR	

3.8.3 İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi (BDS 315)

Denetim açısından işletmenin faaliyet koşullarının ve bulunduğu sektörün anlaşılması denetim açısından önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi açısından önemlidir. Denetçinin planlama dokümanında bu bölümün yeterli olmadığı, önemli yanlışlık riskinin ne olabileceği ve buna etki edebilecek hususlara yer vermemiş olup planlama dokümanında bu bölümler boş bırakılmıştır.

3.8.3.1 Geçmiş Yıllardan Gelen Önemli Noktalar

Planlama dokümanı incelendiğinde geçmiş yıllardan gelen önemli noktalar *"Yoktur"* denilmiştir.

3.8.3.2 Analitik İnceleme Teknikleri (BDS 520)

31 Aralık 2010 ve 30 Eylül 2011 tarihleri itibariyle gerçekleştirilen analitik inceleme çalışmaları tablo 3.11'de gösterilmiştir. Denetim çalışmaları aynen alındığından bazı çalışma kağıtları İngilizce olarak yer almaktadır.

Tablo 3.11 : Analitik İnceleme Çalışma Kâğıtları

Index 01.WP01

RATIO ANALYSES

Entity: ABC A.Ş. Balance Sheet Date: 31.12.2011

Completed by: AKE Date: 10/2011

RATIOS	31.12.2011	31.12.2010
Current ratio	122%	126%
Quick ratio	75%	97%
Cash ratio	1%	1%
Cash conversion ratio	42	0
DIO	65	0
DSO	50	
DPO	74	
Gross Profit Margin	17%	18%
Operating Profit margin	-10%	6%
Pretax Profit Margin	-5%	8%
Net profit margin	-5%	8%
Return on assets	-1%	
Return on equity	-2%	
Return on capital employed	-2%	
Capital employed	37.624.445	
Debt ratio	0,97	0,95
Debt - equity ratio	1,68	1,35
Interest coverage ratio	-0,80	2,32
Fixed asset turnover ratio	2,46	2,25
Operating cycle (days)	42	
DIO	65	0
DSO	50	
DPO	74	
Net working capital	47.918.975	26.623.941
Change in net working capital	180%	
Stock turnover ratio	7,98	

RATIOS	30.09.2011	30.09.2010
Current ratio	122%	126%
Quick ratio	75%	97%
Cash ratio	1%	1%
Cash conversion ratio	0	0
DIO	65	
DSO	50	
DPO	74	
Gross Profit Margin	17%	15%
Operating Profit margin	-10%	3%
Pretax Profit Margin	-5%	4%
Net profit margin	-5%	4%
Return on assets	-1%	
Return on equity	-2%	
Return on capital employed		
Capital employed		
Debt ratio	1,01	0,95
Debt - equity ratio	1,58	1,35
Interest coverage ratio	-2,13	1,01
Fixed asset turnover ratio	1,14	1,57
Operating cycle (days)	0	
DIO	0	days
DSO	0	
DPO	0	
Net working capital	44.553.255	26.623.941
Change in net working capital	167%	
Stock turnover ratio	5,52	

Common Ratios Used in Analytical Procedures

Referans	**01.WP01**
Yapan	**AKE**
Tarih	**03'11**
Kontrol eden:	

Ratio	Computation		30.09.2011		31.12.2010
Cash					
Current ratio	Current Assets / Current Liabilities	→	24.494.735 20.058.520 **1,22**		14.865.962 11.757.979 **1,26**
Quick ratio	Cash&Equivalents+Short term investments+Accounts receivable / Current Liabilities	→	15.057.262 20.058.520 **0,75**		11.426.289 11.757.979 **0,97**
Cash ratio	Cash+Cash equivalents+Invested funds / Current Liabilities	→	146.531 20.058.520 **0,01**		62.638 11.757.979 **0,01**
Cash conversion ratio	DIO+DSO-DPO	→	**42**		
Days of inventory outstanding (DIO)	Average Inventory / Cost of sales/360	→	1.214.539 1.874.696 -28.753 **65**	2.534.853 **days**	
Days of sales outstanding (DSO)	Average accounts receivable / sales/360	→	1.454.650 1.741.404 34.523 **50**	2.028.157 **days**	
Days of payable outstanding (DPO)	Average accounts payable / Cost of sales/360	→	1.955.434 2.129.722 -28.753 **74**	2.304.009 **days**	
Profitability					
Gross Profit Margin	Gross profit / Net sales(Revenue)	→	2.077.208 12.428.172 **17%**		5.368.058 30.358.000 **18%**
Operating Profit margin	Operating profit / Net sales (Revenue)	→	-1.185.964 12.428.172 **-10%**		1.838.059 30.358.000 **6%**
Pretax Profit Margin	Pretax profit / Net sales (Revenue)	→	-670.965 12.428.172 **-5%**		2.401.872 30.358.000 **8%**
Net profit margin	Net income / Net sales (Revenue)	→	-670.965 12.428.172 **-5%**		2.401.872 30.358.000 **8%**
Return on assets	Net income / Average total assets	→	-670.965 55.226.245 51.594.234 **-1%**	47.962.223	
Return on equity	Net income / Average shareholders equity	→	-670.965 35.456.218 34.566.090 **-2%**	33.675.962	
Return on capital employed	Net income / Capital employed	→	-670.965 37.624.445 **-2%**		
Capital employed	Average debt liabilities+average shareholders equity	→	37.624.445		

Debt

Debt ratio	Total liabilities / Total assets	59.557.474 61.570.887 **97%**	45.560.351 47.962.223 **95%**
Debt - equity ratio	Total liabilities / Shareholders equity	59.557.474 35.456.218 **2**	45.560.351 33.675.962 **1**
Interest coverage ratio	EBIT / Interest expense	838.806 -1.045.700 **-80%**	-1.838.059 -791.276 **232%**

Operating performance

Fixed asset turnover ratio	Revenue / Property, plant and equipment	21.033.533 8.544.677 **246%**	30.358.000 13.494.597 **225%**
Sales/revenue per employee	Revenue / Number of employees (average)	21.033.533	30.358.000
NWC	Current assets-Current liabilities	47.918.975	26.623.941
Stock turnover ratio	Cost of Merchandise Sold / Average Inventory	17.472.758 2.188.948 **7,98**	

	Correction		*DOĞRU*		*DOĞRU*			
	English		Dikey Analiz			Yatay Analiz		Notlar
	Finansal Durum Tablosu	%	**31.12.2011**	%	**31.12.2010**	**30.09.2011-31.12.2010**		
						Tutar	**% Yıl Sonu**	
	Toplam Varlıklar	**100%**	**61.570.887**	**100%**	**47.962.223**	**13.608.664**	**28%**	
	Dönen Varlıklar	**46%**	**28.192.980**	**31%**	**14.865.962**	**13.327.018**	**90%**	
	Liquid Assets	**4%**	**2.281.967**	**0%**	**62.638**	**2.219.329**	3543%	
100	KASA		4.898		17.132	**(12.234)**	-71%	Kasa hareket incelemesi.Dönem sonu kasa sayımı ile kontrol edilecektir.
102	BANKALAR		2.270.960		44.408	**2.226.552**	5014%	Mutabakat doğrulaması yapılacaktır.2011 yılı içerisinde tahsilatta artış mı olmuş?
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER		6.109		1.098	**5.011**	456%	
	MENKUL KIYMETLER	**15%**	9.158.000	**0%**	-	**9.158.000**	100%	
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI		9.158.000		-	**9.158.000**	100%	İlişkili şirketten tahvil alınmıştır. Mahiyeti nedir?
	Alacaklar	**24%**	**14.726.336**	**24%**	**11.363.651**	**3.362.685**	30%	
120	ALICILAR		977.988		2.028.157	**(1.050.169)**	-52%	Dönem sonu mutabakat ile doğrulama.Tahsilatta bir artış mı olmuş yoksa işlemlerini artık senet üzerinden mi yapmaya başlamışlar.Grup şirketi bakiyelerinin sınıflaması
121	ALACAK SENETLERİ		1.431.425		29.975	**1.401.450**	4675%	Ticari işlemlerini senet ile mi yürütmeye başlamışlar?Reeskont hesaplaması yapılacaktır.Vadesi dolanlar için müteakip inceleme yapılacaktır.
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		5.188		5.188	-	0%	Denetim önemlilik ilkesi gereği inceleme yapılmayacaktır.
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR		99.554		97.654	**1.900**	2%	Dönem sonu avukat mutabakatı doğrulaması.
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)		-99.554		(97.654)	**(1.900)**	2%	Dönem sonu avukat mutabakatı doğrulaması.
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR		5.737.352		1.858.372	**3.878.980**	209%	Ortaklar hesabının şişik olmasının sebebi nedir?Şirket tarafından adat faizi hesaplaması yapılmış mıdır?Ortaklar bakiyesine adat hesaplaması yapılacaktır.
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.574.383		7.441.959	**(867.576)**	-12%	Ticari bir faaliyetten dolayı mı?Finansman amaçlı ise adat hesaplaması.İlişkili taraf
	Stoklar	**3%**	**1.843.043**	**5%**	**2.534.853**	**(691.810)**	-27%	
153	TİCARİ MALLAR		0		1.973.756	**(1.973.756)**	-100%	2010 yılında arsa mı haciz edildi? 2011 yılında bakiye görülmemesinin sebebi nedir?
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		1.843.043		561.097	**1.281.946**	228%	
	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	**0%**	**183.634**	**2%**	**904.820**	**(721.186)**	-80%	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		7.750		529.667	**(521.917)**	-99%	Gelecek aylara ve yıllara ait gider sınıflamaları proje bazlı kontrol edilecektir.
190	DEVREDEN KDV		41.774		-	**41.774**	100%	Beyanname ve ödemeleri kontrol edilecektir.
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		129.052		370.678	**(241.626)**	-65%	Beyanname ve ödemeleri kontrol edilecektir.
195	İŞ AVANSLARI		5.058		4.475	**583**	13%	Denetim önemlilik gereği ilkesi denetim çalışması yapılmayacaktır.
	Duran Varlıklar	**54%**	**33.377.907**	**69%**	**33.096.261**	**281.646**	**1%**	
	Uzun Vadeli Alacaklar	**0%**	905	**0%**	905	-	-	
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		905		905	-	-	Denetim önemlilik gereği ilkesi denetim çalışması yapılmayacaktır.
	Finansal Varlıklar	**31%**	19.285.361	**40%**	19.285.361	-	0%	
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER		10.896		10.896	-	0%	İştirak değerlemesi kontrol edilecektir.
242	İŞTİRAKLER		19.274.465		19.274.465	-	0%	İştirak değerlemesi kontrol edilecektir.
	Maddi Duran Varlıklar	**14%**	**8.544.677**	**28%**	**13.494.597**	**(4.949.920)**	-37%	
250	ARAZİ VE ARSALAR		2.514.637		5.052.137	**(2.537.500)**	-50%	Sabit kıymet hareket tablosu yapılacaktır.Arazi ve arsalar hesabındaki giriş ve çıkışlar
252	BİNALAR		0		2.930.967	**(2.930.967)**	-100%	Sabit kıymet hareket tablosu yapılacaktır.Bina satışı mı gerçekleşmiş.Kontrol edilecektir.
254	TAŞITLAR		89.484		89.484	-	0%	
255	DEMİRBAŞLAR		853.906		773.259	**80.647**	10%	Sabit kıymet hareket tablosu.Girişler kontrol edilecektir.
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		-807.802		(1.245.702)	**437.900**	-35%	Sabit kıymet hareket tablosu
259	VERİLEN AVANSLAR		5.889.960		5.889.960	-	0%	Değişim verilen avansa ilişkin içerik nedir?İlişkili Şirkete verilen avansın mahiyeti nedir?
	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	**7%**	**4.197.857**	**1%**	**291.284**	**3.906.573**	1341%	
260	HAKLAR		4.534.614		508.765	**4.025.849**	791%	Hareket tablosu.Artışın sebebi nedir?Leasing yolu ile varlık satın alma hakkına ilişkin bilgi.
264	ÖZEL MALİYETLER		18.374		18.374	-	0%	
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		140.958		133.408	**7.550**	6%	Hareket tablosu.Giriş ve çıkışlar kontrol edilcektir.
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		-496.089		(369.263)	**(126.826)**	34%	Hareket tablosu
	Diğer Duran Varlıklar	**2%**	**1.349.107**	**0%**	**24.114**	**1.324.993**	5495%	
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER		1.349.107		24.114	**1.324.993**	5495%	Gelecek aylara ve yıllara ait gider sınıflamaları proje bazlı kontrol edilecektir.

	Doğrulama		DOĞRU		DOĞRU			Türkçe
			121.128.361		93.522.574			English
	Türkçe		Dikey Analiz			Yatay Analiz		
	BİLANÇO - PASİF	%⁻	**31.12.2011**	%⁻	**31.12.2010**	**30.09.2011-31.12.2010**		
						Tutar	**% Yıl Sonu**	
	Pasif Toplamı	**100%**	**59.557.474**	**100%**	**45.560.351**	**13.997.123**	**31%**	**Notlar @ 31.12.2013**
	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	**33%**	**19.725.995**	**26%**	**11.757.979**	**7.968.016**	**68%**	
	Mali Borçlar	**5%**	**2.897.597**	**7%**	**3.219.112**	**(321.515)**	**-10%**	
300	BANKA KREDİLERİ		2.897.597		3.219.112	-	**-10%**	Dönem sonu mutabakatı yapılacaktır.Uzun ve kısa vadeli mali borçlara ilişkin sınıflamalar kontrol edilecektir.Tahakkuk hesaplaması yapılacaktır.
	Borçlar	**27%**	**16.156.631**	**17%**	**7.641.335**	**8.515.296**	**111%**	
320	SATICILAR		2.185.881		2.304.009	**(118.128)**	**-5%**	Dönem sonu mutabakatı yapılacaktır.Artışın sebebi ve hesabın tamlığı ve gerçekliği kontrol edilecektir.İlişkili taraf bakiye sınıflaması kontrol edilecektir.
321	BORÇ SENETLERİ		4.596.641		2.669.026	**1.927.615**	**72%**	Borç senedi reeskont hesaplaması yapılacaktır.Artışın sebebi incelenecektir.Vadesi dolanlar için müteakip inceleme yapılacaktır.
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR		392.620		316.819	**75.801**	**24%**	Bankalardan yapılan harcamalara ilişkin bilgi alınacaktır.Ortakların yapmış olduğu borçlara ilişkin bilgi ilişkili taraf çalışmasında gösterilecektir.
335	PERSONELE BOÇLAR		224.904		175.420	**49.484**	**28%**	Kıdem tazminatı ödemeleri kontrol edilecektir.Huzur hakkı ödemesine ilişki bilgi
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		8.110.158		1.776.744	**6.333.414**	**356%**	Dönem sonu mutabakatı yapılacaktır.Beyaz Filodan alınmış borcun mahiyeti nedir?
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		646.427		399.317	**247.110**	**62%**	Dönem sonu mutabakatı.Artışın sebebi?
	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	**1%**	**671.767**	**2%**	**897.532**	**(225.765)**	**-25%**	
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		200.740		308.274	**(107.534)**	**-35%**	Beyannamelerden kontrol edilecektir.
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		34.170		40.454	**(6.284)**	**-16%**	Beyannamelerden kontrol edilecektir.
368	VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		400.043		398.254	**1.789**	**0%**	Taksitlendirilmiş vergi borçlarına ilişkin bilgi?Hesabın mahiyeti nedir?
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		0		69.525	**(69.525)**	**-100%**	
381	GİDER TAHAKKUKLARI		36.814		81.025	**(44.211)**	**-55%**	
	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	**7%**	**4.375.261**	**0%**	**126.410**	**4.248.851**	**3361%**	
	Mali Borçlar	**7%**	**4.208.945**	**0%**	**125.578**	**4.083.367**	**3252%**	
400	BANKA KREDİLERİ		295.124		125.578	**169.546**	**135%**	Dönem sonu mutabakatı yapılacaktır.Uzun ve kısa vadeli mali borçlara ilişkin sınıflamalar kontrol edilecektir.Tahakkuk hesaplaması yapılacaktır.
401	BOŞ		5.091.551		-	**5.091.551**	**100%**	Bina kiralamasına ödeme tablosu temin edilip ilgili ödemelerin sınıflamaları kontrol
402	BOŞ		-1.177.730		-	**(1.177.730)**	**-100%**	Bina kirasına ilişkin borçlanma maliyeti sınıflamaları kontrol edilcektir.
	Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	**0%**	166.316	**0%**	832	**165.484**	**19890%**	
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		166.316		832	**165.484**	**19890%**	Projelerden elde edilen gelirin tahakkuk dönemine kaydedildiğinden emin olunacaktır.Uzun ve kısa vade sınıflaması kontrol edilecektir.
	Özkaynaklar	**60%**	**35.456.218**	**74%**	**33.675.962**	**1.780.256**	**5%**	
	Ödenmiş Sermaye		**32.379.374**		**32.379.374**	-	**0%**	
500	SERMAYE		25.000.000		25.000.000	-	**0%**	
520	HİSSE SENETLERİ İHRAC PRİMLERİ		7.379.374		7.379.374	-	**0%**	
	Kar Yedekleri	**1%**	**862.306**	**2%**	**724.743**	**137.563**	**19%**	
540	YASAL YEDEKLER		813.756		724.743	**89.013**	**12%**	
549	ÖZEL FONLAR		48.550		-	**48.550**	**100%**	
							-	
	Geçmiş Yıl Kar / (Zararları)	**4%**	**2.214.538**	**1%**	**571.845**	**1.642.693**	**287%**	
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		2.214.538		571.845	**1.642.693**	**287%**	

	Türkçe	Dikey Analiz			Yatay Analiz		Notlar @ 31.12.2013
	GELİR TABLOSU	%¯	**31.12.2011**	%¯	**31.12.2010**	**30.09.2011-31.12.2010**	
						Tutar	**% Yıl Sonu**
	Net Satışlar	**100%**	**21.033.533**	**100%**	**30.358.000**	**(9.324.467)**	**-31%**
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	101%	**21.222.169**	95%	28.816.829	(7.594.660)	-26%
601	YURDIŞI SATIŞLAR	0%	**100.878**	6%	1.742.238	(1.641.360)	-94%
602	DİĞER GELİRLER	0%	**21.247**	0%	928	20.319	2190%
610	SATIŞTAN İADELER (-)	-1%	**(310.761)**	-1%	(201.995)	(108.766)	54%
	Satışların Maliyeti (-)	**-83%**	**(17.472.758)**	**-82%**	**(24.989.942)**	7.517.184	-30%
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)	-83%	**(17.472.758)**	-82%	(24.989.942)	7.517.184	-30%
	Brüt Satış Karı / (Zararı)	**17%**	**3.560.775**	**18%**	**5.368.058**	**(1.807.283)**	**-34%**
	Faaliyet Giderleri (-)	**-21%**	**(4.399.581)**	**-12%**	**(3.529.999)**	(869.582)	25%
631	PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)	-2%	**(400.098)**	-1%	(314.692)	(85.406)	27%
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	-19%	**(3.999.483)**	-11%	(3.215.307)	(784.176)	24%
	Faaliyet Karı / (Zararı)	**-4%**	**(838.806)**	**6%**	**1.838.059**	**(2.676.865)**	**-146%**
				0%			
	Diğer Olağan Gelir ve Giderler, Net	**9%**	**1.884.023**	**7%**	**2.031.194**	(147.171)	-7%
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ	0%	-	0%	467	(467)	-100%
641	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ	0%	-	0%	-	-	0%
642	FAİZ GELİRLERİ	10%	**2.044.054**	5%	1.568.720	475.334	30%
643	KOMİSYON GELİRLERİ	0%	**7.395**	0%	3.082	4.313	140%
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	0%	**307**	0%	10.124	(9.817)	-97%
645	MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI	1%	**111.783**	0%	296	111.487	37665%
646	KAMBİYO KARLARI	1%	**115.683**	2%	485.940	(370.257)	-76%
647	REESKONT FAİZ GELİRLERİ	0%	-	0%	-	-	0%
649	DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	0%	**800**	1%	243.817	(243.017)	-100%
653	KOMİSYON GİDERLERİ (-)	0%	-	0%	(2.105)	2.105	100%
654	KARŞILIK GİDERLERİ (-)	0%	**(3.877)**	0%	(31.186)	27.309	-88%
655	MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)	0%	**(3.105)**	0%	-	(3.105)	-100%
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)	-2%	**(389.017)**	-1%	(247.961)	(141.056)	57%
657	REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)	0%	-	0%	-	-	0%
659	DİĞER GİDER VE ZARARLARI (-)	0%	-	0%	-	-	0%
	Finansman Giderleri (-)	**-5%**	**(1.045.700)**	**-3%**	**(791.276)**	(254.424)	32%
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	-4%	**(911.057)**	-2%	(569.488)	(341.569)	60%
661	UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)	-1%	**(134.643)**	-1%	(221.788)	87.145	-39%
	Esas Faaliyet Karı / (Zararı)	**0%**	**(483)**	**10%**	**3.077.977**	**(3.078.460)**	**-100%**
	Diğer Olağandışı Gelir ve Giderler, Net	**10%**	**2.013.897**	**-2%**	**(676.105)**	2.690.002	-398%
671	ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI	0%	**3.748**	0%	1.206	2.542	211%
679	DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	22%	**4.609.642**	1%	155.870	4.453.772	2857%
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)	0%	-	0%	-	-	0%
681	ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)	0%	**(9.165)**	0%	(40.379)	31.214	-77%
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-12%	**(2.590.328)**	-3%	(792.802)	(1.797.526)	227%
690	DÖNEM NET KARI / (ZARARI)	0%	-	0%	-	-	
	Dönem Karı / (Zararı)	**10%**	**2.013.414**	**8%**	**2.401.872**	**(388.458)**	-16%
691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜ	0%	-	0%	-	-	
692	DÖNEM NET KARI / (ZARARI)	0%	-	0%	-	-	
	Dönem Net Karı / (Zararı)	**10%**	**2.013.414**	**8%**	**2.401.872**	**(388.458)**	**-16%**

- Yurtiçi satışlardaki düşüşün sebebi satış analizi ile incelenmeli.Şirket proje bazlı çalıştığı için proje bazında satışlarında bir düşüş mü var?Kontrol edilecek.
- Yurtdışı projelerinde azalış mı var?Satış analizinde incelenecektir.
- Vade farklarına ilişkin hesaplama kontrol edilecektir.
- Satıştan iadeler hesabının içeriği?İptal edilen projelerden mi oluşmaktadır?
- Net satışlardaki düşüş ile paralel düşüş olmuş?Dönemsellik açısından şirketin projelerden yapmış olduğu maliyetin dönemine yansıtıldığından emin olunacaktır.
- Pazarlama satış giderlerinde ki artışın sebebi nedir?Doğru sınıflama yapıldığından emin olunacaktır.Belge testi yapılacaktır.
- Genel yönetim giderlerinde ki artışın sebebi nedir?Doğru sınıflama yapıldığından emin olunacaktır.
- Ortaklara alacaklar hesabı için adat çalışmasından kontrol edilecektir.
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Tahvil satışı gerçekleşmiş.Yapılan satışa ilişkin hesaplama temin edilecektir.
- Tekrardan hesaplama yöntemi ile şirket kayıtlarının doğruluğu test edilecektir.
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Tekrardan hesaplama yöntemi ile şirket kayıtlarının doğruluğu test edilecektir.
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Gayrimenkul satışı yapılmış.Arazi ve arsalar ve binalar hesabındaki çıkışlardan
- Denetimin önemlilik ilkesi gereği herhangi bir denetim çalışması
- Gayrimenkul satışı yapılmış.Arazi ve arsalar ve binalar hesabındaki çıkışlardan

3.8.3.3 Finansal tabloların bağımsız denetiminde hile ve usulsüzlükler konusunda bağımsız denetçinin sorumluluğu (BDS 240)

Denetim çalışmalarında hile ve usulsüzlükler ile ilgili çalışmaların yer aldığı hile ve usulsüzlük soru Formu Tablo 3.12'de gösterilmiştir.

Tablo 3.12 : Hile ve Usulsüzlük Soru Formu

Şirket: ABC HİZMETLERİ VE TURİZM A.Ş.		Dönem bitiş tarihi: 31.12.2011
Hazırlayan: HDU Tarih: 10/2011	**HİLE VE USULSÜZLÜK SORU FORMU**	Onaylayan: MEK Tarih: 10/2011

SORULAR	CEVAP	YORUMLAR VE REFERANSLAR
GÖRÜŞMELER		
Denetim ekibi ile yapılan planlama toplantısında, hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli düzensizliklerin hangi seviyeye kadar ortaya çıkarılabileceği hakkında tartışma imkanı sağladı mı?	EVET	25.WP02 nolu çalışma kağıdına bakınız
Yönetimle yönetimin hile ve usulsüzlük riskinin değerlendirilmesi konusuna yaklaşımını anlamak amacıyla bir ön görüşme yapıldı mı?	EVET	25.WP02 bkz.
Bu görüşme bize, yönetimin hataları önlemek ve tespit etmek için tasarlanan muhasebe ve iç denetim sistemleri hakkında anlayışını değerlendirmemize imkan verdi mi?	EVET	
Bu görüşme bize, yönetimin şirkette gerçekleşen hile ve usulsüzlüklerden ya da şirket tarafından halihazırda soruşturulan hile ve usulsüzlük şüphelerinden haberdar olup olmadığını belirleme imkanı verdi mi?	EVET	
Bu görüşme bize, yönetimin herhangi bir önemli hatayı tespit edip etmediğini belirleme imkanı verdi mi?	EVET	

Kurumsal yönetim birimi ile (görüşülen kişilerin isimleri tutanaklarda listelenmelidir) hile ve usulsüzlük ve hata riskinin, muhasebe ve iç denetim sistemlerinin yeterliliğinin ve yönetimin yetkinliğinin ve dürüstlüğünün bu kişiler tarafından değerlendirilmesini anlama imkanı veren bir ön görüşme yapıldı mı?	EVET	26.WP01 bkz. 26.WP02 bkz.
İç denetimin başındaki kişi ile hile ve usulsüzlük riskinin, muhasebe ve iç denetim sistemlerinin yeterliliğinin ve yönetimin yetkinliğinin ve dürüstlüğünün bu kişi tarafından değerlendirilmesini anlama imkanı veren bir ön görüşme yapıldı mı?	EVET	
RISKLERİN TESPİTİ		
Herhangi bir çalışan, eski çalışan veya diğer şahıs hile ve usulsüzlük olduğuna dair bir bildirimde / suçlamada bulundu mu?	HAYIR	
Daha önceden herhangi bir hile ve usulsüzlük yapıldı mı? Yapıldıysa, bu hile ve usulsüzlüğü tanımlayınız.	HAYIR	
Yönetimle, kurumsal yönetimden sorumlu birimle ve iç denetimin başındaki kişiyle yapılan görüşmeler ve şirket hakkında sahip olduğumuz bilgiler temel alınarak, hile ve usulsüzlük konusunda herhangi bir risk unsuru (özellikle karmaşık yapılar ve işlemler) ve denetimimiz sırasında hesaplara alınması gereken herhangi bir hata tespit ettik mi?	HAYIR	26.WP01-02, 26.WP05-08 bkz.
Aşağıdaki belirtilen nedenler, işletme yönetimi üzerinde kendi ihtiyaçları ya da üçüncü şahısların beklentilerini karşılamak amacıyla aşırı baskı oluşturabilir. Nedenlerin var olup olmadığını kontrol ediniz. **1. Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanan Yanlışlıklarla İlgili Risk Faktörleri** ***1.A. Teşvikler / Baskılar*** *İşletmenin finansal istikrar veya kârlılığı; genel ekonomik durum, sektörün durumu veya işletmenin faaliyet koşulları gibi aşağıda belirtilen nedenlerin var olup olmadığını araştırınız:*		
1 Yüksek derecede rekabet veya pazar doygunluğu ile azalan kâr marjları,	HAYIR	Rekabet yüksek olsa da, sektör henüz doygunluğa ulaşıp durağan bir büyümeye geçmemiştir.
2 Teknoloji, ürün modasının geçmesi ya da faiz oranları gibi hızlı değişimlere karşı hassasiyet,	HAYIR	
3 Müşteri talebinin önemli derecede azalması ve endüstride ya da genel ekonomide şirket başarısızlıklarının artması,	HAYIR	
4 İflas, icra, devralınma gibi sonuçlara yol açabilecek faaliyet zararları,	HAYIR	
5 Kârdaki artışa rağmen, faaliyetlerden devamlı nakit çıkışı		

olması veya faaliyetlerden nakit girişi elde edilememesi,	HAYIR	2011 yılında faaliyetlerden nakit çıkışı olmasına karşın bu durum süreklilik arz etmemektedir.
6 Özellikle aynı sektördeki işletmelerle karşılaştırıldığında hızlı büyüme veya normal olmayan karlılık,	HAYIR	
7 Muhasebe sisteminde yapılan değişiklikler ile yasa veya düzenleme zorunlulukları şeklinde teşvik/baskılar.	HAYIR	
Aşağıdaki belirtilen nedenlerin, işletme yönetimi üzerinde kendi ihtiyaçları ya da üçüncü şahısların beklentilerini karşılamak amacıyla aşırı baskı oluşturup oluşturmadığını araştırınız:		
8 Kârlılıkla ilgili yatırım uzmanlarının, yatırımcıların, önemli alacaklıların veya diğer üçüncü şahısların beklentileri (özellikle aşırı derecede agresif veya gerçek dışı beklentiler), ayrıca işletme yönetimi tarafından oluşturulmuş beklentiler, örnek olarak abartılı nitelikteki olumlu basın açıklamaları veya yıllık faaliyet raporlarında yer alan diğer açıklamalar,	HAYIR HAYIR	
9 Rekabet edebilmek, temel araştırma ve geliştirme ile yatırım harcamalarını karşılayabilmek için yüksek borç ya da özkaynak finansmanına olan ihtiyaç,	HAYIR	Hizmet şirketi olduğundan, Şirket'in büyük ölçekli yatırım veya araştırma geliştirme harcamalarına ihtiyacı bulunmamaktadır.
10 Kotasyon koşullarına, borç geri ödemelerine veya diğer borç sözleşmelerindeki özel şartlara ancak zorlamalarla uyulması durumu,	HAYIR	
11 Beklentileri karşılamayan finansal sonuçların, birleşme veya sözleşme koşulları gibi, durum ve işlemler üzerinde olumsuz etkilerinin olması veya olacağı beklentisinin bulunması.		
Mevcut bilgilerin, işletmenin finansal performansı nedeniyle işletme yönetimi veya yönetimden sorumlu kişilerin finansal durumlarının aşağıda sayılan hususlardan etkilenip etkilenmediğini araştırınız:	HAYIR	
12 İşletmede önemli derecede finansal menfaatlerinin bulunması,	HAYIR	
13 Kazançlarının önemli bir kısmının (primler, hisse opsiyonları ve hisse fiyatları gibi nedenlerle) faaliyet sonuçları, finansal durum veya nakit akışındaki keskin hedeflere bağlı olması,	HAYIR	Primler çalışanlara sağlanan esas maaşın önemli bir bölümünü oluşturmamaktadır.
14 İşletmenin borçları ile ilgili olarak kişisel teminatların verilmiş olması.		
Satışlar ve kârlılık hedefleri de dahil olmak üzere, işletme yönetimi tarafından belirlenen finansal hedeflere ulaşılması için, işletme yönetimi veya diğer personel tarafından aşırı baskı yapılıp yapılmadığını araştırınız.		
1.B. Fırsatlar		
Hileli finansal raporlama için elverişli bir ortam yaratabilecek olan aşağıdaki hususların işletme için geçerli olup olmadığını kontrol ediniz.	HAYIR	
15 Normal akışında olmayan, denetlenmeyen veya farklı kuruluşlarca denetlenen ilişkili şirketler ile yapılan önemli işlemler,	HAYIR	
16 Tedarikçilere ve müşterilere farklı şartları kabul ettirebilecek bir		

konumda sektöre hakim durumda olunması nedeniyle, normal şartlarda kabul edilemeyecek işlemlere giriliyor olunması,	HAYIR	
17 Kanıtlanması zor kişisel kararlar veya belirsizlikler içeren önemli tahminlere bağlı varlıklar, yükümlülükler, gelirler veya giderlerin mevcudiyeti,	HAYIR	
18 Özellikle dönem sonuna yakın gerçekleşen ve "özün önceliği" ilkesi çerçevesinde sorgulanması gereken önemli, olağandışı veya karmaşık işlemlerin varlığı,	HAYIR	
19 Farklı iş ortamlarının ve kültürlerinin olduğu uluslararası alanlarda yerleşik olunması veya önemli faaliyetlerde bulunulması,	HAYIR	
20 Faydası açıkça görülmeyen iş araçlarının kullanılması,	HAYIR	
21 Esnek vergi düzenlemelerine sahip ülkelerde işletmenin faaliyetleri ile ilişkilendirilemeyecek şekilde, yüksek tutarda banka hesapları veya iştirak ve şube işlemlerinin bulunması.		Şirket'in tüm banka hesapları Türkiye içinde yer almaktadır.
İşletme yönetiminin etkin bir şekilde kontrol altında olup olmadığının anlaşılması için aşağıdaki hususları araştırınız:		
22 İşletme yönetimi telafi edici kontroller olmaksızın tek kişi veya küçük grupların hâkimiyetinde mi?	HAYIR	
23 İşletme yönetimiyle ilgili olan kişilerin finansal raporlama süreci ve iç denetim üzerinde etkin olmayan gözetimi söz konusu mu?	HAYIR	
Aşağıda belirtilen koşullar sebebiyle karmaşık veya istikrarsız bir yönetim yapısı mevcut olabilir. Kontrol ediniz:		
24 İşletmeyi yöneten organizasyonun veya kişilerin belirlenmesinin güç olması,	HAYIR	
25 Olağandışı tüzel kişilikleri veya yönetim kademelerini içeren karmaşık organizasyonel yapının mevcut olması,	HAYIR	
26 İşletme üst yönetiminin, hukuk danışmanlarının veya işletme yönetimiyle ilgili kişilerin işten ayrılma oranının yüksek olması.	HAYIR	
İç kontrol sistemi bileşenleri aşağıda belirtilen sebeplerden dolayı yetersiz olabilir. Kontrol ediniz.		
27 Ara dönem finansal raporlama süreci kontrollerini ve otomasyona dayalı kontrolleri de (dış raporlamanın zorunlu olduğu yerlerde) içerecek şekilde kontrollerin yetersiz gözetimi,	HAYIR	
28 Etkin olarak çalışmayan muhasebe, iç denetim veya bilgi teknolojisi personelinin istihdam edilmesi veya bu personeldeki yüksek işten ayrılma oranı,	HAYIR	
29 İç denetimdeki önemli zayıflıkları da barındıran etkin olmayan muhasebe ve bilgi sistemleri.	HAYIR	
1.C. Yaklaşımlar		26.WP04-05-06-07
30 İşletmenin değer ve ahlaki standartlarının işletme yönetimi tarafından etkin olmayan bir şekilde iletişimi, uygulaması, desteği veya zorlaması ya da uygun olmayan değer ve ahlaki	HAYIR	

standartların mevcudiyeti,		
31 Muhasebe politikalarının seçiminde veya önemli tahminlerde bulunulması sürecinde, finansal işlerden sorumlu olmayan işletme yöneticilerinin süreçte aşırı derecede rol alması,	HAYIR	
32 Hukuki düzenleme ve yönetmeliklerin geçmişte aşılmış olması veya işletme üst yönetimi ya da yönetimle ilgili kişiler aleyhine usulsüzlükle ya da yasa ve yönetmeliklerin aşılmasıyla ilgili olarak iddiada bulunulması,	HAYIR	
33 Hisse senedi fiyatının artırılması veya fiyat artış trendinin devam ettirilmesi yönünde işletme yönetiminin aşırı çaba göstermesi,	HAYIR	
34 İşletme yönetiminin keskin olarak nitelendirilebilecek veya açıkça gerçekçi olmayan tahminleri başarmak konusunda analistlere, kredi sağlayan kuruluşlara ve diğer üçüncü kişi ya da kurumlara taahhütte bulunması,	HAYIR	
35 İşletme yönetiminin iç kontrolde bilinen önemli zayıflıkları zamanında düzeltmemesi,	HAYIR	
36 İşletme yönetiminin vergisel amaçlarla uygun olmayan araçlar kullanarak finansal tablo ve raporlardaki kazançları asgariye indirmesi,	HAYIR	
37 İşletme üst yönetimindeki motivasyon eksikliği,	HAYIR	
38 İşletme yöneticilerinin kişisel ve işletme ile ilgili işlemler arasında ayırım yapmamaları,	HAYIR	
39 Halka kapalı bir işletmede hissedarlar arasındaki anlaşmazlık,	U/D	
40 İşletme yönetiminin önemlilik kavramına dayanarak marjinal veya uygunsuz muhasebe kayıtlarını desteklemesi,	HAYIR	Şirket halka açık olup hisseleri dolaşımdadır.
41 İşletme yönetimi ile mevcut veya daha önceki bağımsız denetçi arasında aşağıda belirtilen uyuşmazlıklar mevcut olabilir. Kontrol ediniz.		
1 Mevcut veya önceki bağımsız denetçilerle muhasebe, bağımsız denetim veya raporlamaya ilişkin konularda sıkça yaşanan anlaşmazlıklar,	HAYIR	
2 Bağımsız denetçiye bağımsız denetimin tamamlanması veya bağımsız denetim raporunun tamamlanmasıyla ilgili olarak zaman kısıtlaması getirmek de dahil olmak üzere uygun olmayan taleplerde bulunulması,	HAYIR	
3 Özellikle bağımsız denetim çalışmalarının kapsamını daraltmak amacıyla bağımsız denetçiye karşı baskıcı bir tutum izlenmesi,	HAYIR	
4 Bağımsız denetçinin, bağımsız denetim çalışmaları nedeniyle görüşmek zorunda olduğu taraflara, yönetimden sorumlu kişilere veya gerekli bilgilere ulaşmasına uygun olmayan bir biçimde resmi veya gayri resmi sınırlamalar getirilmesi.	HAYIR	
2. Varlıkların kötüye kullanımı sonucu oluşan hile ve usulsüzlüğe ilişkin risk faktörleri		

2.A. Teşvikler / Baskılar			
1	Nakit ya da çalınabilecek varlıkları kullanma hakkı olan işletme yönetimi ya da çalışanlar üzerindeki kişisel finansal yükümlüklerden doğan baskılar mevcut mudur?	HAYIR	
2	Bilinen ya da muhtemel personel işten çıkarmaları var mıdır?	HAYIR	
3	Çalışanların ücret ya da emeklilik katkı planlarında yakın tarihte yapılan ya da yapılacak muhtemel değişiklikler mevcut mudur?	HAYIR	
4	Beklentilerle tu tarlı olmayan terfiler, ödemeler ya da diğer ödüller var mıdır?	HAYIR	
2.B. Fırsatlar			
Varlıkların kötüye kullanım fırsatlarını arttıran aşağıdaki durumların var olup olmadığını kontrol ediniz:			
5	Kasada yüksek tutarlarda nakit bulunduruluyor mu?	HAYIR	
6	İşletme, küçük boyutlarda ama değerli ve talebi çok olan varlıklara sahip mi?	HAYIR	
7	İşletmenin nakde kolay çevrilebilen varlıkları var mıdır? (kıymetli maden, bilgisayar çipleri ve menkul kıymet vb.).	HAYIR	
8	İşletme küçük ama kolay pazarlanabilen ve sahipliğin zor kanıtlandığı sabit kıymetlere sahip midir?	HAYIR	
Varlıklar üzerindeki yetersiz iç denetim, varlıkların kötüye kullanım olasılığını artırabilir. Aşağıdaki durumlarda varlıkların kötüye kullanımı söz konusu olabilir. Kontrol ediniz:			
9	Görev ayrılığı ile ilgili belirlemeler yetersizliği ya da birbirinden bağımsız kontroller söz konusu mu?	HAYIR	
10	İşletme üst yönetiminin seyahat ve diğer masraflarının gözetimi yeterli mi?	EVET	
11	Varlıklardan sorumlu çalışanların gözetimi yeterli midir? (işletmenin uzak mekânları etkili bir şekilde denetleniyor mu?)	EVET	
12	Varlıklara erişimi olan çalışanların işe alımı sırasında yapılan araştırmalar yeterli mi?	EVET	
13	Varlıklara ilişkin kayıtlar yeterli mi?	EVET	
14	Satın alma vb. işlemler üzerindeki onay ve yetki sistemi yeterli mi?	EVET	
15	Kasa, menkul kıymetler, stoklar veya sabit kıymetlerin fiziksel koruması yeterli mi?	EVET	26.WP01
16	Varlıklara ilişkin mutabakatlar tam ve zamanında yapılıyor mu?	EVET	

17	Emtia iadesi vb. işlemlerin belgelendirmesi düzgün ve zamanında yapılıyor mu?	EVET	
18	Önemli kontrol görevi olan çalışanların zorunlu yıllık izinleri var mı?	EVET	
19	İşletme yönetiminin, bilişim teknolojisi çalışanlarının kötüye kullanımını engelleyecek şekilde bilişim teknolojisi alanında yeterli bilgisi var mı?	EVET	
20	Sistem kontrollerine ulaşım yeterli mi?	EVET	
2.C. Yaklaşımlar			
21	Varlıkların kötüye kullanımının engellenmesine ilişkin kontrollerin ya da risk azaltıcı faktörleri göz ardı edilmesi,	HAYIR	
22	Var olan kontroller dikkate alınmadan ya da bilinen kontrol eksiklikleri düzeltilmeden varlıkların kötüye kullanımına ilişkin iç kontrolün göz ardı edilmesi,	HAYIR	
23	İşletmeyle ya da işletmenin çalışanlarının davranışlarıyla ilgili memnuniyetsizlik ya da tatminsizlik ifade edecek davranışların varlığı,	HAYIR	
24	Varlıkların kötüye kullanımını çağrıştıracak şekilde hayat tarzında ya da davranışlarda değişikliklerin olması,	HAYIR	
25	Önemsiz hırsızlık vakalarına tolerans gösterilmesi.	HAYIR	
İşletme Yönetimi Beyanı Seviyesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar			
Aşağıdaki hususlara dikkat ediniz:			
1	Haber vermeksizin bazı mekanları ziyaret ediniz veya belli testleri gerçekleştiriniz. Bu kapsamda, daha önceden bağımsız denetçinin katılımı bildirilmemiş yerlerde envanter sayımına katılmak ya da haber vermeksizin belli bir tarihte kasa sayımı yapınız.	√	
2	Envanter sayımının raporlama tarihi itibariyle ya da bu tarihe yakın bir zamanda yapılmasını isteyiniz, bu sayede envanter sayımının bitiş tarihiyle raporlama tarihi arasındaki sürede rakamların manipüle edilme riski azaltılabilir.	√	
3	Bağımsız denetim yaklaşımı cari yılda değiştiriliyor mu? Örneğin, bu kapsamda, önemli müşteriler ve satıcılarla yazılı doğrulamaya ek olarak, sözlü iletişime geçilebilir; doğrulama isteği işletmenin içinden önceden belirlenmemiş bir kişiye iletilebilir veya daha fazla ya da farklı bilgi talep edilebilir.	U/D	
4	İşletmenin dönem sonu veya yılsonu düzeltme kayıtlarını detaylı bir şekilde inceleniyor mu ve içerik ya da miktar itibariyle farklı olan hususlar araştırılıyor mu?	EVET	
5	Özellikle yılsonunda veya yılsonuna yakın dönemlerde	U/D	

	gerçekleşen önemli tutar ya da miktardaki olağandışı işlemler için, ilişkili şirket olasılığı ve bu işlemleri destekleyen finansal kaynaklar araştırılıyor mu?		
6	Toplulaştırılmamış veriler kullanarak detaylı analitik inceleme teknikleri uygulayınız. Bu kapsamda satış ve maliyetleri mekan bazında, ay bazında veya iş kolu bazında beklentiler ile karşılaştırınız.	√	6.WP01 Analitik inceleme prosedürü.
7	Hile ve usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskinin oluşabileceği yerlerdeki çalışanlarla görüşmeler yapınız, bu suretle onların olası riskler ve mümkünse bu risklerin nasıl kontrol edilebileceği hususundaki görüşlerini alınız.	√	
8	Başka bağımsız denetçiler bir veya daha fazla bağlı ortaklığın, bölümün veya şubenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yapıyorsa, hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkları belirlemek için yaptıkları çalışmaların detaylarını tartışınız.	√	7.WP01 (önceki denetçinin çalışma kağıtları)
9	Hile ve usulsüzlükten kaynaklanabilecek önemli yanlışlık riskinin bulunduğu önemli bir finansal tablo kalemi için uzman görüşü önemliyse, uzmanın dayandığı varsayımlar veya metotlar üzerinde ek bağımsız denetim teknikleri uygulayınız veya bu amaç için başka bir uzmanı konuya dahil ediniz.	√	
10	Muhasebe tahminlerini içeren önemli konuları değerlendirirken, bu kapsamda satış iadeleri karşılığı ayırırken, daha önce bağımsız denetime tabi tutulmuş finansal tablolardan seçilmiş açılış bilanço kalemlerinin bağımsız denetimini gerçekleştiriniz.	√	
11	Hesap bazında veya işletme tarafından hazırlanmış diğer doğrulamalar üzerinde, ara dönemleri de kapsayacak şekilde, bağımsız denetim teknikleri uygulanıyor mu?	EVET	
12	Bilgisayar destekli teknikler uygulamak, bu kapsamda ana kütle içindeki sapmaları belirlemek için veriler üzerinde detaylı incelemeler yapınız.	√	
13	Bilgisayar sistemleri aracılığıyla oluşturulan kayıt ve işlemlerin doğruluğunu test ediniz.	√	
14	Bağımsız denetimi yapılan işletmenin dışındaki kaynaklardan ek bağımsız denetim bilgileri toplayınız.	√	
Spesifik Teknikler - Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanabilecek Önemli Yanlışlıklarla İlgili Risk Faktörleri			
Aşağıda belirtilen nedenlerin işletme için geçerli olup olmadığını araştırınız:			
Gelirin Kaydedilmesi			Lütfen analitik inceleme çalışmasına bakınız.
15	Gelirle ilgili ayrıştırılmış veriler üzerinde analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, bu kapsamda cari dönemde raporlanan gelirin ay bazında, ürün bazında veya iş kolu bazında karşılaştırılabilir önceki dönem verileri ile karşılaştırılması yapıldı mı? Bilgisayar bazlı bağımsız denetim teknikleri, beklenmeyen veya olağandışı gelir	EVET	

	veya işlemleri tanımlamada yardımcı olabilir.		
16	Müşterilerle yapılan belirli anlaşma koşullarının ve/veya ek anlaşmaların olup olmadığını teyit edildi mi? Muhasebeleştirme yöntemi bu tip anlaşma ve sözleşme koşullarına bağlı olduğundan, bunların bilinmesi bağımsız denetim kanıtı elde edilmesi açısından önemlidir. Bu kapsamda, kabul kriterleri, gönderim ve ödeme koşulları, gelecek veya devam eden satıcı yükümlülükleri, ürünü iade etme hakkı, garantili yeniden satış miktarları, iptaller ve geri ödeme karşılıkları konuyla ilgili teyit edilmesi gereken hususlardır.	EVET	Kongre katılımcılarının kongreye katılımdan vazgeçmeleri ve iptal etmeleri belli koşullara tabidir ve buna ilişkin hasılat kaydedilmesine ilişkin soru işaretleri doğuracak muhtemel yükümlülükler ve riskler bulunmamaktadır.
17	Dönem sonuna doğru yapılan satışlar ya da sevkiyatlarla ilgili, satış ve pazarlama personelinin veya işletmenin istihdam ettiği hukuk danışmanları sorgulanıp bu işlemlerde herhangi bir olağandışı durum olup olmadığının araştırıldı mı?	EVET	
18	Dönem sonunda bir ya da birden fazla yerde bulunmak suretiyle sevk edilen ya da sevkiyata hazır hale getirilen malların (ya da işleme alınmayı bekleyen iadelerin) gözlenmesi suretiyle, dönem sonu satış ve envanter işlemleri için uygun prosedürler uygulanıyor mu?	EVET	Dönem sonu projelerinin ilgili yılla ilişkili olan giderleri, eğer henüz kongre tamamlanmamışsa hizmet maliyeti olarak aktifleştirilmektedir ve gelirlerle giderler aynı dönemde kaydedilmektedir.
19	Gelir işlemlerinin elektronik olarak başlatıldığı, işlendiği, kaydedildiği durumlarda kaydedilen işlemin gerçekleştiğini ve gerçeğe uygun olarak kaydedilip kaydedilmediğini tespit eden kontroller test edildi mi?	EVET	
	Stok Miktarları		Hizmet üretim şirketi olduğu için hizmet stoku olarak nitelenebilecek hizmet üretim maliyetleri bulunmaktadır.
20	İşletmenin envanter kayıtları incelenerek stok sayımı sırasında veya sonrasında özel dikkat gerektiren bölüm veya parçaları belirlendi mi?	U/D	
21	Önceden bildirilmeksizin belli bölgelerdeki envanter sayımları incelendi veya aynı tarihte bütün mekanlarda envanter sayımları gerçekleştirildi mi?	U/D	
22	Envanter sayımının raporlama tarihi itibariyle ya da bu tarihe yakın bir zamanda yapılarak envanter sayımının bitiş tarihiyle raporlama tarihi arasındaki sürede rakamların manipüle edilme riski azaltıldı mı?	U/D	
23	Sayım incelemeleri sırasında ek metotların uygulanması, bu kapsamda; ambalajlanmış ürünlerin içeriğinin daha özenli bir şekilde incelenmesi, ambalajların nasıl dizildiğinin veya etiketlendiğinin gözlenmesi, parfüm veya özel kimyasal sıvı maddelerin saflık, cins ve yoğunluk bakımından kalitelerinin kontrolü yapıldı mı? Veya Bu konuda bir uzman yardımına başvuruldu mu?	U/D	
24	Cari dönemdeki stok miktarının önceki dönemlerle tür, kategori, mekan veya başka kriterlere göre karşılaştırılması ya da sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok miktarıyla karşılaştırılması yapıldı mı?	U/D	
25	Bilgisayar destekli bağımsız denetim teknikleri kullanılarak fiziksel envanter sayımlarında elde edilen bilgiler ileri seviyede test edildi mi? Bu kapsamda, etiket numaraları sıralanarak etiket kontrolleri test edilebilir veya ürün seri	U/D U/D	

	numarasına göre sıralanarak atlama ya da tekrarlama olup olmadığını test edilebilir.		
	İşletme Yönetiminin Tahminleri	EVET	
26	Bir uzman yardımıyla bağımsız bir tahmin oluşturup oluşturulan bu tahmin işletme yönetiminin tahminiyle karşılaştırıldı mı?		
27	Araştırma, işletme yönetimi ya da muhasebe departmanı dışındaki çalışanlarla genişletilerek işletme yönetiminin doğru bir tahmine ulaşmak için yaptığı planların gerçekleştirilebilme kabiliyeti ve niyeti kanıtlarla doğrulandı mı?		
	Spesifik Teknikler – Varlıkların uygunsuz bir şekilde zimmete geçirilmesinden Kaynaklanan Önemli Yanlışlıklar	√	
	Aşağıdaki yöntemlerle, varlıkların uygunsuz bir şekilde zimmete geçirilmesi sonucu oluşan hile ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması sağlanabilir. Kontrol ediniz.	√	
28	Yılsonunda veya yılsonuna yakın bir zamanda kasa ve menkul değerler sayımı yapınız.	√	
29	Bağımsız denetimi yapılan dönem için, doğrudan müşterilerle muhasebe işlemlerini; alacak kayıtları, satış iadeleri ve ödemelerin yapıldığı günler de dahil olmak üzere, teyit ediniz.	√	
30	Kayıtlardan silinen alacak hesaplarıyla ilgili sonradan yapılan tahsilatları inceleyiniz.	√ U/D	
31	Varsa, envanter sayım eksiklerini mekan veya ürün bazında inceleyiniz.	√	
32	Önemli stok oranlarını sektör ortalamalarıyla karşılaştırınız.		
33	Sürekli envanter yöntemiyle izlenen stok kayıtlarındaki azalmalarla ilgili destekleyici dokümanları inceleyiniz.	√	
34	Satıcıların listesiyle çalışanların listesini bilgisayar ortamında eşleştirmek suretiyle aynı olan adres veya telefon numaralarını belirleyiniz.	√	
35	Bordro kayıtlarını bilgisayar ortamında inceleyerek aynı olan adresleri, çalışan kimlik kayıtlarını, vergi numaralarını veya banka hesaplarını belirleyiniz.	√	
36	Personel dosyalarını inceleyerek, hakkında işletmedeki göreviyle ilgili az bilgi bulunan veya hiç bilgi bulunmayan kişileri, bu kapsamda performans değerlendirmeleri bulunmayan çalışanları belirleyiniz.	√ √	
37	Olağandışı seyir ve eğilimleri ortaya çıkarmak için satış iskontoları ve satış iadelerini inceleyiniz.	√	
38	Özel anlaşma koşullarını üçüncü şahıslarla teyit ediniz.	√	
39	Yapılan anlaşmaların koşullarına uygun olarak		

	yürütüldüğüne dair bağımsız denetim kanıtı elde ediniz.	√	Ortakların kredi kartları finansman için kullanılmakta olup bunlarla ilgili adat faizi işletilmektedir.
40	Büyük tutarlı ve olağandışı harcamaların uygunluğunu gözden geçiriniz.		
41	İşletme üst yönetimi ve ilişkili şirketlerle yapılan kredi anlaşmalarının ve ilgili kredi onaylarını inceleyiniz.		
42	İşletme üst yönetimi tarafından sunulan harcama raporlarının düzeyini ve uygunluğunu inceleyiniz.		

3.8.3.4 İşletmenin faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılması ve bu konulara ilişkin önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi (Bilg. Sis. Dahil) (BDS 315)

Vak'a çalışması kapsamında, denetim şirketinin hazırlamış olduğu planlama dokümanında bu bölüm boş bırakılmıştır.

3.8.4 Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denerim Teknikleri (BDS 330)

Vak'a çalışması kapsamında, denetim şirketinin hazırlamış olduğu planlama dokümanında, önemlilik seviyesi hesaplaması yasal bilançodaki aktif toplamı ve hasılat değerleri üzerinden hesaplanmıştır.

3.8.4.1 Bağımsız Denetimde Önemlilik (BDS 320)

Önemlilik hesaplamasında gerek Şirket'in aktif toplamı gerekse hasılat değerleri üzerinden hesaplama yapılmış olup denetim çalışmalarında önemlilik düzeyi için hasılat tutarı kullanılmıştır. Önemlilik hesaplamasına ilişkin çalışma Tablo 3.13'de gösterilmiştir. Şirket performans önemlilik tutarını hesaplarken, Finansal tablo önemlilik tutarının %50'sini almış olup, önemlilik eşiği hesaplamasında ise performans önemlilik tutarının %5'ini almıştır.

Tablo 3.13 : Önemlilik Hesaplaması

		Planlama	Final
	%	31.10.2011	31.12.2011
Toplam Hasılat		12.281.561	21.344.294
Finansal tablo önemlilik tutarı (Financial statement materiality)	2%	245.631	426.886
Performans önemlilik tutarı (Performance materiality)	50%	122.816	213.443
Önemlilik eşiği (Clearly trivial threshold)	%	6.141	10.672

3.8.4.2 Diğer Çalışmalardan Faydalanma

Denetim ekibi dışında uzman kişilerden bilgi veya rapor alınması ihtiyacı halinde, planlama dokümanın bu bölümünde buna yer yer vermesi gerekir. Vak'a çalışması esnasında planlama dokümanı incelendiğinde Şirket'in iç denetim bölümü olmadığı ve dış uzman kullanımı için de sadece değerleme raporu alındığı görülmüştür. Dokümanda yer alan ilgili bölüm ve açıklama aşağıdaki gibidir:

Bağımsız denetimde iç denetim çalışmalarından yararlanılması (BDS 610)

Şirket'in iç denetim bölümünce hazırlanmış herhangi bir rapor bulunmamaktadır.

Bağımsız denetimde uzman çalışmalarından yararlanılması (BDS 620)

Şirket'in Merkez Binası ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulunca yetki belgesi verilmiş değerleme şirketince hazırlanmış olan değerleme raporu kullanılmıştır.

3.8.4.3 Denetim planlaması esnasında belirlenen olası risklerin özeti

Denetim planlaması esnasında belirlenen olası risklere ilişkin özet risk tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.14 : Denetim Risk Özeti Tablosu

Konu Başlıkları	Genel Risk Değerlendirmesi	Kontrol Çevresi		Genel Risk Değerlendirmesi		Değerlendirilmiş Risklere Karşı Uygulanacak Bağımsız Denetim Teknikleri (BDS 330)		
						Uygulanacak Denetim Prosedürleri		Uygulanacak Denetim Tekniğinin Türü (BDS 330 §18) (3)
	Risk Alanının Büyüklüğü (Toplam varlık veya brüt satışa oranı)	Riski Kontrol Altına Alan Taraf	İç Kontrole Güven (E / H)	Risk açıklaması	Denetim Tekniği (BDS 500 § 17) (4)	Süreçler (1)	Maddi Doğruluk Testi (2)	
İç Kontrol Süreçleri								
Nakit Akım Süreci	13%	Yönetim	Evet	Varlıkların kötüye kullanımı, hileli finansal raporlama riski	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓		Sayım, mutabakat, analitik inceleme, soruşturma
Duran Varlıklar Süreci	55%	Yönetim	Evet	Varlıkların kötüye kullanılması, Amortisman giderlerinin tam ve eksiksiz olarak finansal tablolara yansıtılması	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri			Gözlem, yeniden hesaplama, belge testi
Bordrolama Süreci						□		
Üretim ve Stok Süreci	3%	Yönetim	Evet	Proje maliyetlerinin ilgili döneme aktarımında yapılacak hatalar	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Analitik inceleme, belge testi, uygunluk testi
Satın Alma ve	34%	Yönetim	Evet	Satış ve alış maliyetlerinin tam ve	Süreç testleri ve maddi	✓		Analitik inceleme, belge testi,

Satıcılar Süreci				eksiksiz olarak doğru dönemde finansal tablolara yansıtılması	doğruluk testleri			uygunluk testi, süreç testi
Satış ve Alıcılar Süreci	36%	Yönetim	Evet	Satış ve alış maliyetlerin in yanlış hesaplanması, tam ve doğru şekilde finansal tablolara aktarım	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓		Analitik inceleme, belge testi, soruşturma,
Hesap Grupları								
Nakit ve Nakit Benzerleri (tahvil dahil)	12%	Yönetim	Evet	Varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal raporlama ve değerleme	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓		Sayım, mutabakat, analitik inceleme
Ticari Alacaklar - KV	4%	Yönetim	Evet	Ticari alacakların tam ve eksiksiz olarak finansal tablolara aktarılması değer düşüklüğüne uğramış alacaklar için karşılık ayrılması	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓		Mutabakat, analitik inceleme, belge testi
Diğer Alacaklar - KV (ilişkili taraf)	9%	Yönetim	Evet	Diğer alacakların tam ve eksiksiz olarak finansal tablolara aktarılması değer düşüklüğün	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓		Mutabakat, analitik inceleme, belge testi

				e uğramış alacaklar için karşılık ayrılması				
Stoklar	1%	Yönetim	Evet		Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Analitik inceleme, belge testi
Diğer Dönen Varlıklar (ilişkili taraf)	19%	Yönetim	Evet	Varlıkların kötüye kullanılması, hileli finansal raporlama	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Mutabakat, belge testi, analitik inceleme
Diğer Alacaklar - UV	11%	Yönetim	Evet		Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Mutabakat, analitik inceleme, belge testi
Finansal Yatırımlar - UV	35%	Yönetim	Evet	Varlıkların kötüye kullanımı ve değerleme (değer düşüklüğü)	Süreç, maddi doğruluk testleri		✓	Yeniden hesaplama, belge testi, analitik inceleme, süreç testleri
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5%	Yönetim	Evet	Gerçeğe uygun değerin tespit edilmesinde yanlışlık yapılması, yanlış kayıt atılması	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Yeniden hesaplama, mutabakat, belge testi
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0%	Yönetim	Evet	Amortisman, faydalı ömür gibi verilerin yanlış hesaplanması	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Yeniden hesaplama, belge testi
Finansal Borçlar - KV	4%	Yönetim	Evet	Finansal borçların tam ve eksizsiz bir biçimde finansal tablolara aktarımı	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Yeniden hesaplama, mutabakat, belge testi

Diğer Borçlar - KV	7%	Yönetim	Evet		Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Analitik inceleme, mutabakat, belge testi
Finansal Borçlar - UV	1%	Yönetim	Evet	Finansal borçların tam ve eksizsiz bir biçimde finansal tablolara aktarımı ve sınıflamanın doğru yapılması	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Analitik inceleme, mutabakat, belge testi
Ödenmiş Sermaye	45%	Yönetim	Evet	--	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Belge testi
Hisse Senedi İhraç Primleri	13%	Yönetim	Evet		Sadece maddi doğruluk testleri		✓	
Kârdan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	2%	Yönetim	Evet		Sadece maddi doğruluk testleri		✓	
Geçmiş Yıllar Kâr / Zararları	4%	Yönetim	Evet		Sadece maddi doğruluk testleri		✓	
Satış Gelirleri	%100	Yönetim	Evet	Satışların tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı, Gelirin doğru ve uygun dönemde tanınması	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama, cut off
Satışların Maliyeti (-)	83%	Yönetim	Evet	Satışların maliyetinin tam, eksiksiz,	Süreç testleri ve maddi	✓	✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama

				uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	doğruluk testleri			
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	19%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	21%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	2%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama
Genel Yönetim Giderleri (-)	24%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama
Diğer Faaliyet Gelirleri	1%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri	✓	✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama

Diğer Faaliyet Giderleri (-)	5%					□	□	
Finansal Gelirler	11%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, finansal tablolara aktarımı	Sadece maddi doğruluk testleri		✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama
Nazım Hesaplar	37%	Yönetim	Evet	Tam, eksiksiz, uygun dönemde muhasebeleştirilip, bilanço dışında sunumu	Süreç testleri ve maddi doğruluk testleri		✓	Analitik inceleme, belge incelemesi, sorgulama
Diğer İşlemler								
Planlama								
Toplantılar								
Fiilî Sayımlar								
Yol-Seyahat								
Sürekli Dosya								
Çalışmaların Birleştirilmesi								
Diğer								
Sunulan Raporlar								
Diğer								
Toplam								

3.8.5 Bağımsız denetim ile ilgili hususların yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi (BDS 260)

Yönetimden sorumlu kişiler, Şirket'in üst düzey yöneticileri olup (İcracı ve icracı olmayan yönetim kurulu üyeleri, Mali işlerden sorumlu Genel Müdür yardımcısıdır. Mali İşlerden sorumlu Genel müdürü yardımcısı ve Yönetim Kurulunda görev alan bağımsız üye ile toplantı yapılmış olup, görüşme esnasında olumsuz bir hususa değinilmemiştir. Yapılan incelemede Denetim Şirketinin denetime dair önemli gördüğü hususları üst yönetime yazılı olarak iletmediği görülmüştür.

3.8.6 Sözleşme hususları

Denetim sözleşmesine ilişkin hususlar aşağıda belirtilmiştir.

3.8.6.1 Yapılan çalışmalar, hazırlanan raporlar ve sunum tarihleri

Denetim şirketinin bağımsız denetim çalışmalarını yürütmek için hazırladığı planlama dokümanına göre uyması gereken denetim takvimi tablo 3.15'te yer almaktadır.

Tablo 3.15 : Denetim Çalışması ve Rapor Teslim Tarihleri

Tarih	Uygulama
12.08.2011	SPK Ara dönem sınırlı inceleme raporunun nihai teslim tarihi
14.10.2011 -25.10.2011	İç kontrol çalışması
03.03.2012	KGK ve SPK denetim raporunun nihai teslim tarihi

3.8.6.2 Zaman Planlaması ve Denetim Ücretleri

Planlanan zaman bilgisi ve detayı aşağıdadır. Denetim ücreti 50.000 TL'dir. Tablo 3.16'da gösterilen Zaman planlaması bütçelenen ve gerçekleşen zamanları içermektedir. Zaman planlaması incelendiğinde gerçekleşen zaman planlanan zamandan %72 daha fazla olmuştur.

Tablo 3.16 : Zaman Planlaması Tablosu

ZAMAN PLANLAMASI

MÜŞTERİ ADI:	**ABC HİZMETLERİ A.Ş.**				**DÖNEM:**	**31.12.2011**
	Bütçe	***Gerçekleşen***				
		SORUMLU ORTAK BAŞDENETÇİ	**MÜDÜR**	**EKİP ŞEFİ**	**ASİSTAN**	**TOPLAM**
Ercan Atacan (Sorumlu Ortak Baş denetçi)	17	17				**17**
Mehmet Metin	54		94			**94**
Meral Pekseven	65		101			**101**
Denetçi Yardımcıları	364			220	417	**637**
Kalite Kontrol		11				**11**
TOPLAM SAAT	**500**	**28**	**195**	**220**	**417**	**860**

Zaman bütçesi ise denetim ekibinde bulunan denetçi ve denetçi yardımcılarının yapılacak denetim çalışmalarının hangi aşamalarında ne kadar süre harcayacaklarının öngörüldüğü hesaplamadır. Tablo 3.17'de denetim ekibinin görev dağılımı gösterilmiştir.

Tablo 3.17 : Denetim Ekibinin Denetim Çalışmasındaki Süre ve Görev Dağılımı

ZAMAN BÜTÇESİ

MÜŞTERİ ADI: ABC Hizmetleri ve Turizm A.Ş.							**DÖNEM: 31.12.201**	**DÖNEM: 31.12.201**
BÖLÜMLER:	**SORUMLU ORTAK BAŞ DENETÇİ**		**KIDEMLİ DENETÇİ/ DENETÇİ**		**DENETÇİ YARDIMCISI**		**TOPLAM**	
	Planlanan	Gerçekleşen	Planlanan	Gerçekleşen	Planlanan	Gerçekleşen	Planlanan	Gerçekleşen
PLANLAMA AŞAMASI:								
Planlama	3	20	15	25	26	45	44	90
Müşteri ile yapılan toplan	5	7	15	25	26	45	46	77
Sürekli dosya		1	15	25	26	45	41	71
Ara toplam	**8**	**28**	**45**	**75**	**78**	**135**	**131**	**238**
BİÇİMSEL TESTLER:								
Satış Testi			2	4	9	14	11	18
Satın Alma Testi			2	4	9	14	11	18
Bordro Testi			2	2	9	8	11	10
İç kontrol gözlemi			1	4	5	14	6	18
Ara toplam	**-**	**-**	**7**	**14**	**32**	**50**	**39**	**64**
MADDİ TESTLER:								
Sayımlar			2	2	4	5	6	7
Kasa			1	2	4	5	5	7
Bankalar			1	2	4	5	5	7
Alıcılar			3	6	38	95	41	101
Menkul Kıymetler			3	12	13	19	16	31
Stoklar			4	7	6	10	10	17
İştirakler			4	4	9	14	13	18
Diğer cari varlıklar			2	6	13	19	15	25
Sabit kıymetler			4	6	14	21	18	27
Krediler			4	6	12	18	16	24
Borçlar			5	6	13	22	18	28
Gelir Tahakkukları			1	6	12	19	13	25
Vergi			1	2	5	8	6	10
Nazım Hesaplar			3	2	4	5	7	7
İlişkili Şirketler			5	4	8	14	13	18
Müteakip olaylar			3	4	8	14	11	18
Capital and Reserves			2	3	7	11	9	14
Gelir Tablosu			10	10	40	80	50	90
Ara toplam	**-**	**-**	**58**	**90**	**214**	**384**	**272**	**474**
RAPORLAMA								
Sonuçlandırma	4		3	6	20	27	27	33
Raporlama	5		6	10	15	41	26	51
Referanslama			-	-	5		5	-
Ara toplam	**9**	**-**	**9**	**16**	**40**	**68**	**58**	**84**
TOPLAM SAAT	17	**28**	**119**	**195**	**364**	**637**	**500**	**860**

3.8.6.3 Denetim Ekibi

Denetim ekibi, denetim sözleşmesinde yer alacak asil ve yedek denetçiler ile denetçi yardımcılarını ifade eder. Tablo 3.18'de asil ve yedek denetçilerin bulunduğu denetim kadrosu gösterilmiştir.

Tablo 3.18 : Denetim Kadrosu

Asıl Kadro	
Unvan	**Ad Soyad**
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Ercan Atacan (Sorumlu Ortak Baş denetçi)
Kıdemli Denetçi	Mehmet Metin
Denetçi	Meral Pekseven
Denetçi Yardımcısı	Denetim sözleşmesinde isim yer almamaktadır.
Denetçi Yardımcısı	Denetim sözleşmesinde isim yer almamaktadır.
Denetçi Yardımcısı	Denetim sözleşmesinde isim yer almamaktadır.
Yedek Kadro	
Unvan	**Ad Soyad**
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	Müberra Yılmaz
Kıdemli Denetçi	Kerim Solmaz
Denetçi	Emir Cankulu
Denetçi Yardımcısı	Denetim sözleşmesinde isim yer almamaktadır.
Denetçi Yardımcısı	Denetim sözleşmesinde isim yer almamaktadır.

Denetim sözleşmesinde yer alan isimler saha çalışmasını tamamlayan denetim ekibinde farklılıklar görülmüştür.

3.9 İç Kontrol İzleme

Denetim Şirketi bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken denetlediği Şirketin kontrollerini anlamak ve test etmek üzere soru listeleri kullanmıştır. Vak'a çalışmasında yer alan ABC Şirket'i için kullanılmış olan Genel Amaçlı Kontrol listeleri açıklamalarıyla birlikte aşağıda yer almaktadır. Genel Gözden Geçirme Soru listeleri, Genel gözden geçirme, Tahsilat döngüsü için Kasa ve Banka listesi, Üretim ve Maliyet için Stok soru listesi, Yatırımlar, Maddi ve Maddi olmayan duran varlıklar, Personel bordro süreci soru listeleri, Satın Alma ve Borçlar, Lojistik ve Faturalama ve Alacakları ve Genel Bilgi Teknolojileri değerlendirmesini kapsamaktadır.

3.9.1 İç Kontrol Genel Gözden Geçirme Listesi

İç kontrol izlemesi aşamasında yapılan gözden geçirmeler Tablo 3.19'da gösterilmiştir.

Tablo 3.19 : İç Kontrol Genel Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
A	**GENEL:**		
1	Müşterinin güncel bir organizasyon şeması var mı?	**EVET**	Organizasyon şeması bulunmaktadır. (Ref: Sürekli Denetim Dosyası)
2	Müşterinin bir iç denetçisi var mı?	**HAYIR**	İç denetim departmanı bulunmamak ile beraber iç kontrol sistemi etkin olarak çalışmaktadır.
3	Kullanımda olan bir muhasebe kılavuzu var mı?	**HAYIR**	Şirketin bir muhasebe kılavuzu bulunmamakla ile birlikte finansal raporlama UFRS 'ye uygun olarak yapılmaktadır.
4	Finansal tablolar destekleyici analizler ve açıklayıcı yorumlarla hazırlanıp dönemsel olarak yönetime sunuluyor mu?	**EVET**	Yönetim bütçe hazırlamakta ve bunu belirli aralıklarla gerçekleşen tutarlar ile kontrol etmektedir.
5	Aylık mali tabloların bütçe ve/veya önceki dönemle olan önemli farkları yönetim kurulu, icra komitesi, sayman, departman şefi, vb. gözden geçirilip tartışıldı mı?	**EVET**	
6	Maliyetler ve giderler bütçesel kontrol altında mı?	**EVET**	
7	Sigorta kapsamı hakkındaki genel politika yönetim kurulu tarafından belirlendi mi?	**EVET**	

8	Sigorta kapsamı dönemsel olarak yetkili bir idareci veya çalışan tarafından gözden geçiriliyor mu?	**EVET**	
9	Çalışan herkesin tatil izni alması zorunlu mu?	**EVET**	Şirket mümkün olduğunca çalışanlarını izin kullanımına teşvik etmektedir.
10	İzindeki bir çalışanın görevleri başka bir çalışana veriliyor mu?	**EVET**	İzindeki personelin görevleri başka birini verilmekle birlikte kritik iş süreçlerine ilişkin (Banka şifreleri gibi) başka birine devredilmemektedir.
11	Bilgisayar uygulamalarına erişim konusunda yeterli kontroller mevcut mu?	**EVET**	Çalışanların kişisel şifresi ile veri güvenliği sağlanmaktadır.

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu kontrol listesi ve yanıtları aşağıdaki gibidir:

3.9.2 Kasa ve Banka Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Bağımsız denetim şirketi denetime tabi şirketin denetim çalışmalarını gerçekleştirirken, denetim dönemi kapanmadan önce interim denilen (ara dönem) dönemde şirketin süreçlerini anlamak üzere çeşitli iç kontrol soru listeleri kullanmıştır. Nakit ve nakit benzerleri için kasa ve banka hesapları gözden geçirme listesi kullanmış olup yanıtları Tablo 3.20'de gösterilmiştir.

Tablo 3.20 : Kasa ve Banka Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
B	**KASA & BANKALAR:**		
1	Tüm banka hesapları yönetim kurulu onaylı mı?	**EVET**	
2	Bankalardaki tüm bakiyeler aktif banka hesaplarına mı ait?		
3	Nakit çekilmesi ve yatırılması konusundaki sorumluluk mümkün olduğunca az kişi üzerinde mi?	**EVET**	Tüm banka işlemleri ayrı bir personel tarafından yürütülmektedir.
4	Veznedarın departmanında çalışanların aşağıdaki işleri yapmak konusunda kısıtlamaları var mı?		
	a) Satış faturası düzenleme	**EVET**	
	b) Satış ve alacak kaydı tutmak	**EVET**	
	c) Kredi genişlemesini yetkilendirmek	**EVET**	
	d) Müşteri ıskontolarına, iade ve yan ödemelere onay vermek	**EVET**	
	e) Alacakların tahsilatı	**EVET**	
	f) Banka hesap mutabakatlarına erişim	**EVET**	

	g) Alacak senetleri ve teminatlar gibi kıymetli evrakların muhafazası	**EVET**	
	h)Defter-i kebir ve muavin kayıtlarını tutmak	**EVET**	
	i) Fatura ve çek ödemelerini hazırlayıp onaylamak	**EVET**	
	j) Bordro hazırlamak ve bordro belgelerini imzalamak	**EVET**	
	k) Stokların muhafazası veya stok kayıtlarının tutulması	**EVET**	
	l) Senet imzalamak	**EVET**	
5	Her günün makbuzları günlük olarak gecikmeksizin kaydediliyor mu?	**EVET**	
6	Veznedarın departmanı haricindeki çalışanların nakit makbuzlarına ulaşımında herhangi bir kısıtlama var mı?	**EVET**	
7	Veznedar gelen makbuzları direkt müşteriden mi alıyor?	**HAYIR**	
8	Para, senet ve alacak hakkındaki postayı açan kişi tarafından herhangi bir kayıt alınıyor ve bu kayıt veznedardan bağımsız bir kişi tarafından da alınıp yatırılan kısmın kontrolü için kullanıyor mu?	**U/D**	Böyle bir uygulama yoktur.
9	Bu tip nakit makbuzları bankaya yatana kadar veznedarın emrinde mi kalıyor?	**U/D**	Posta ile Nakit tahsilatı olmamaktadır.
10	Veznedardan bağımsız ve başka hiçbir şekilde nakit ve alacak kayıtlarına ulaşması mümkün olmayan biri mevduat hesabıyla kasa kayıtlarının bakiyelerini habersiz olarak kontrol ediyor mu?	**EVET**	Nakit ve fon hareketleri, üst yönetimce haber verilmeden kontrol edilmektedir.
11	Banka tarafından yapılan nakdi ödemeler direkt olarak veznedardan bağımsız bir çalışana mı yapılıyor?	**EVET**	
12	Bağımsız kişiler tarafından habersiz kasa sayımları yapılıyor mu?	**EVET**	Şirket kendi içinde kasa sayımını yapmakla birlikte, Bağımsız denetçiler tarafından haber verilerek kasa sayımı yapılmaktadır, işletmenin kasada tutulan fon miktarı yüksek seviyelerde değildir.
13	Şubelerin yaptığı tahsilâtlar yerel olarak sadece merkezin çekebileceği bir banka hesabına mı yatırılıyor?	**U/D**	Firmanın Şubesi bulunmamaktadır.
14	Nakit parayla bağdaştırılan küçük kasa bakiyeleri küçük kasa hesabından bağımsız tutuluyor mu?	**U/D**	
15	Kasalar hırsızlığa karşı sigortalı mı?	**HAYIR**	Şirket'in giriş katında güvenlik görevlisi bulunmaktadır.
16	Küçük kasa meblağları hariç bütün ödemeler çekle yapılıyor mu?	**HAYIR**	Ödemeler banka kanalıyla da yapılabilmektedir.
17	Karşılıksız çeklerin tekrar kullanılmasını engellemek için söz konusu çekler yırtılıp dosyalanıyor mu?	**EVET**	Söz konusu çekler icra takibi ve tahsilatı için kullanılmaktadır.
18	Boş çekler güvenli bir yerde saklanıyor mu?	**EVET**	Çekler Kasada saklanmaktadır.

19	Çekin hazırlandığı anda çek listesi de hazırlanıyor mu?	**EVET**	
20	Çek imzalanırken çeke ilişkin tüm ek bilgi ve onaylar gözden geçiriliyor mu?	**EVET**	
21	Ödemeler sadece ek bilgisi ile birlikte gelen makbuzlara mı yapılıyor?	**EVET**	
22	Çifte ödemeyi engellemek için ödendi bilgisi ek bilgilere konuluyor mu?	**EVET**	
23	Boş çeke imza atılıyor mu?	**HAYIR**	
24	Çek ve senet imzalamaya yetkilendirilen çalışanların aşağıdakilerden hangisini yapması konusunda kısıtlama getirilmiştir.:		
	a) Veznedar olarak davranma veya herhangi bir şekilde kasa tahsilâtı yapma	**EVET**	
	b) Banka mutabakatı hazırlama	**EVET**	
	c) Yevmiye fişi hazırlama	**EVET**	
	d) Küçük kasadan sorumlu olma	**EVET**	
	e) Çek imzalama	**EVET**	
25	Banka mutabakatları şunları içerir mi?		
	a) Çeklerin kasa defteriyle numara, alıcı ve tarih açısından karşılaştırılması	**EVET**	
	b) Geçersiz çeklerin incelenmesi	**EVET**	
	c) Çeklerin seri numaralarının incelenmesi	**EVET**	
	d) Günlük yatırılan meblağların kasa fişi kayıtları ve banka kayıtlarıyla karşılaştırılması	**EVET**	
	e) Banka kayıtları üzerinden şubeler/bankalar arası transferlerin incelenmesi	**EVET**	
26	Banka mutabakatları görevli bir çalışan tarafından dönemsel olarak gözden geçiriliyor mu?	**EVET**	

3.9.3 Stok Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu stok hesapları gözden geçirme listesi ve yanıtları Tablo 3.21'de gösterilmiştir.

Tablo 3.21 : Stok Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş.			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
C	**STOKLAR:**		
1	Maliyet sistemi ve stokların değerlendirilmesi tüm dolaylı ve dolaysız maliyet unsurlarını göz önünde bulunduruyor mu?	**U/D**	Firmada Stok bulunmamaktadır.
2	Stoklar için bozulma, hasar gibi durumlar dolayısıyla karşılık ayrılıyor mu?	**U/D**	

3	Stok kalemlerinin kontrol ve alt kontrol hesapları yer ve sınıf bazlı olarak hazırlanıyor mu?	**U/D**	
4	Stok kartları depo sorumlusu haricindeki bir kişi tarafından bulunduruluyor mu?	**U/D**	
5	Stok kartları bağımsız bir çalışan tarafından dönemsel olarak maliyet muhasebesi departmanının kayıtlarıyla karşılaştırmalı kontrol ediliyor mu?	**U/D**	
6	Stoklar yerleştirme, sayım ve tespit kolaylığı sağlanacak şekilde düzenli ve sistematik bir şekilde depolanıyor mu?	**U/D**	
7	Uygun talep olmaksızın depodan çıkarılma, kaldırılma veya nakliyeye karşı yeterince önlem var mı?	**U/D**	
8	Her stok çıkışı için onaylı talep veya benzeri doküman zorunlu tutuluyor mu?	**U/D**	
9	Aşağıdaki stok grupları kayıt altında tutuluyor mu:		
	a) Konsinyeler	**U/D**	
	b) Satıcılardaki mallar	**U/D**	
10	Satıcının elinde olan fakat mülkiyetine sahip olmadığı mallar fiziksel olarak ayrılıp muhasebe kontrolünde tutuluyor mu?	**U/D**	
11	Fiili stoklar için-		
	a) Yılda en az bir kez fiili stok sayımı yapılıyor mu?	**U/D**	
	b) Yeterli yazılı talimat var mı?	**U/D**	
	c) Numaralandırılmış biletler mevcut mu, muhasebeleştiriliyor mu?	**U/D**	
	d) Tekrar kontroller veya sayımlar yapılıyor mu?	**U/D**	
	e) Sorumlulardan başkaları tarafından yapılan sayımlar var mı?	**U/D**	
	f) Önemli ölçüdeki fazlalık ve noksanlar dikkatlice araştırılıyor mu?	**U/D**	
12	Stoklardan sorumlu çalışanlar stok giriş/çıkış işlemlerinden muhasebe departmanını derhal haberdar ediyor mu?	**U/D**	
13	Fazla, kullanılmayan veya eskimiş stokları belirlemek için bir yöntem var mı?	**U/D**	
14	Standart maliyet yöntemi kullanılıyorsa standartlar dönemsel olarak gözden geçirilip güncelleniyor mu?	**U/D**	
15	Fiili ve kayıtlı stokların arasındaki sayımla belirlenen farklar yasal kayıtlara düzgünce geçiriliyor mu?	**U/D**	
16	Önemli fiili ve kayıtlı stok farkları yetkili tarafından onaylanmış mı?	**U/D**	

3.9.4 Yatırım Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu yatırım hesapları gözden geçirme kontrol listesi ve yanıtları Tablo 3.22'de gösterilmiştir.

Tablo 3.22 : Yatırım Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş			**ONAYLAYAN : OEO** **TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
D	**YATIRIM :**		
1	Sertifika numaraları dahil olmak üzere muhasebe departmanı tarafından her menkul kıymetin tutulmuş bir kaydı var mı?	**EVET**	
2	Menkul kıymetler müşteri adına mı?	**EVET**	
3	Menkul kıymet alım satımları düzenli olarak yönetim kurulu tarafından onaylanıyor mu?	**EVET**	Aydın Filo Turizm tahvil alım satım işlemleri, Yönetim Kurulu üyelerinin almış oldukları kararlardan sonra yapılmaktadır.
4	Menkul kıymetler yeterli ölçüde koruma altında tutuluyor mu?	**EVET**	Tahviller elektronik sistemde takip edilmektedir, fiziki sertifikanın bir değeri bulunmamaktadır.
5	Menkul kıymetler düzenli olarak incelenip onaylanıyor mu?	**EVET**	
6	Sahip olunan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler düzgün ve zamanında kayıt altına alınıyor mu?	**EVET**	
7	Başkaları için sahip olunan veya elde tutulan menkul kıymetler için bağımsız bir muhasebeleştirme mevcut mu?	**U/D**	Konsinye olarak nitelenebilecek bir menkul kıymet bulunmamaktadır.
8	Yatırım koşullarının değiştirilmesi için bir yetkilinin onayı şart mı?	**EVET**	

3.9.5 Maddi Duran Varlık Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu maddi duran varlık hesapları gözden geçirme kontrol listesi ve yanıtları Tablo 3.23'de gösterilmiştir.

Tablo 3.23 : Maddi Duran Varlık Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş.			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
E	**MADDİ DURAN VARLIKLAR:**		
1	Maddi Duran Varlıklar yerlerine ve türlerine göre uygun sınıflandırılmış mı?	**EVET**	
2	Aktiflere eklenecek giderler ile bakım ve onarım olarak kaydedilecek giderler arasındaki ayrımları belirleyen belirli bir kural var mı?	**EVET**	
3	Sermaye harcamalarının kontrolü düzenli bir onay sistemiyle sağlanıyor mu?	**EVET**	Yapılacak sermaye harcamaları, Yönetim Kurulu üyelerinin onayına bağlıdır.
4	Kayıtlardaki sabit kıymetlerle gerçekte var olanlar arasında dönemsel olarak karşılaştırmalı kontroller yapılıyor mu?	**EVET**	
5	Maddi duran varlıklar için düzenli fiili sayım yapılıyor mu?	**EVET**	
6	Bina, emlak ve ekipmanın sigorta kapsamları uygunluk açısından gözden geçirilip dönemsel olarak kontrol ediliyor mu?	**EVET**	
7	Terk edilen veya kullanımdan kaldırılan varlıklar için onay gerekiyor mu?	**U/D**	
8	Amortismanı tamamen ayrılmış fakat hala kullanımda olan varlıklar için bir kontrol var mı?	**EVET**	

3.9.6 Bordro Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu bordro hesapları gözden geçirme kontrol listesi ve yanıtları Tablo 3.24'de gösterilmiştir.

Tablo 3.24 : Bordro Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş.			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
F	**BORDROLAR:**		
1	Yeni bir çalışan işe alındığında, geçmişi ve eski işverenleri hakkında yeterli araştırma yapılıyor mu?	**EVET**	
2	İşe yeni alınanlar, oran değişimleri, vs için yazılı ilanlar hazırlanıyor mu?	**HAYIR**	

3	Yetkilendirilmiş maaş oranlarını gösteren çalışan kartları saklanıyor mu?	**EVET**	
4	Bordro toplamları, asıl çalışma saatleri ile diğer departmanlar da bağımsızca hazırlanmış iş dağılımı toplamları ile kontrol ediliyor mu?	**EVET**	
5	Bordro bölümü:		
	a)Günlük ve bordro dönemleri için hazırlanan saat kartlarını kontrol ediyor mu?	**U/D**	Çalışanlar için saat kartları hazırlanmamaktadır.
	b) Saat kartlarında silme, değiştirme gibi durumlar için kontroller yapıyor mu?	**U/D**	
	c) Saat kartlarını departman şefinin onayı için gözden geçiriyor mu?	**U/D**	
6	Eğer ödemeler çekle yapılıyorsa, imzalar bordro hazırlamayla ilişkisi olmayan yetkili biri tarafından mı atılıyor?	**U/D**	Ödemeler banka kanalıyla yapılmaktadır.
7	Eğer ödemeler nakit olarak yapılıyorsa, para zarflara, zarfların veya bordroların hazırlanmasıyla hiç ilişkisi olmayan kişiler tarafından mı konuluyor?	**U/D**	Ödemeler banka kanalıyla yapılmaktadır.
8	Mutemetlik işleri bordro hazırlanmasından bağımsız mı?	**EVET**	Ödemeler banka kanalıyla yapılmaktadır.
9	Çekler ve zarflar doğrudan çalışanlara mı veriliyor?	**U/D**	
10	Nakit ödeme yapılan çalışanlardan imzalı makbuz alınıyor mu?	**U/D**	
11	Saatler, oranlar veya diğer ücret bazları saat kartları için bağımsız testler, devam karnesi, onaylı oran değişim, vs. ile ilgili olarak bordro hazırlanması ve dağıtılması ile ilgisi olmayan biri tarafından yapılıyor mu?	**U/D**	

3.9.7 Satın Alma ve Borç Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu satın alma ve borç hesapları gözden geçirme kontrol listesi ve yanıtları Tablo 3.25'de gösterilmiştir.

Tablo 3.25 : Satın Alma ve Borç Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş.			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
G	**SATIN ALIM, ALIŞ VE BORÇLAR:**		

1	Satın alım özelliği muhasebe, alış ve nakliye fonksiyonlarından ayrılmış mı?	**EVET**	
2	Satın alımlar sadece yetkili kişiler tarafından imzalanmış talep formları bazında mı yapılıyor?	**EVET**	
3	Mal, teçhizat ve servis satın alımında rekabetçi teklifler alınıyor mu?	**EVET**	Tedarikçi listesi bulunmakta olup, Şirket düzenli olarak yaptığı piyasa araştırmasıyla fiyatları araştırmaktadır.
4	Talep edilen ve alınan tekliflerin kayıtları saklanıyor mu?	**EVET**	
5	Bütün satın alımlar için satın alım emirleri hazırlanıyor mu?	**EVET**	
6	Alım emirleri koşulları ve fiyatları gösteriyor mu?	**EVET**	
7	Alım emirleri numaralandırılmış ve kontrol edilmiş mi?	**EVET**	
8	Müşteri yerleşik şirket politikasına uygun bir satıcı ve tedarikçi listesine sahip mi?	**EVET**	
9	Eğer böyleyse, satın alımlar sadece listedeki firmalardan mı yapılıyor?	**HAYIR**	Organizasyonun yapılacağı yerde uygun fiyat teklifleri alınırsa, henüz listeye alınmamış tedarikçilerden hizmet alınabilmektedir.
10	Bağımsız biri ödenen fiyatları piyasa fiyatlarından yüksek olmadığını görmek için gözden geçiriyor mu?	**EVET**	Alımlar üst yönetimin kontrollerinde geçmektedir.
11	Satın alım usulleri dönemsel olarak bir iç denetçi veya bağımsız başka kişiler tarafından gözden geçiriliyor mu?	**EVET**	
12	Her fabrika ve mahalde belirli alım noktaları var mı?	**U/D**	
13	Bütün gelen ticari mallar, malzemeler ve eşyalar bu merkezi alım noktasından geçiriliyor mu?	**U/D**	
14	Alım departmanına alım emirlerinin kopyaları gönderiliyor mu?	**EVET**	
15	Alınan bütün mallar için alım raporları imzalanıyor mu?	**EVET**	
16	Malların denetimi ve kalite ve istenilen özelliklere uygunluk testlerinin yapılacağı bir kontrol noktası var mı?	**U/D**	Şirket, hizmet üretimi sunmaktadır.
17	Alacaklıların faturaları posta odasından direkt muhasebe departmanı tarafından mı alınıyor?	**EVET**	
18	Faturalar onay için başka departmanlara gönderiliyor mu?	**EVET**	Proje gruplarının onayları alınmakta ve sonrasında muhasebe tarafından işlenmektedir.
19	Faturalar satın alımdan ziyade muhasebe departmanı tarafından mı denetleniyor?	**EVET**	
20	Denetim şunları içeriyor mu-		
	a) Ekler ve dipnotlar için kontrol?	**EVET**	
	b) Alım emrine göre miktar, kalite, fiyatlar ve koşulların kontrolü?	**EVET**	
	c) Gerekli kişinin onayı için masraf faturalarının kontrolü?	**EVET**	

21	Ek belgeler makbuzlara eklenmiş ve beraberinde dosyalanmış mı?	**EVET**	
22	Makbuzlar yetkili kişi tarafından ödeme için düzgünce onaylanmış mı?	**EVET**	
23	Tedarikçilerden alınan makbuz suretleri çifte ödemeyi engellemek için açıkça "Suret" veya benzer bir şekilde damgalanmış mı?	**EVET**	
24	Alıcı beyannameleri ile kayıtlı borçlar düzenli olarak karşılaştırılıyor mu?	**EVET**	Satıcılarla düzenli olarak mutabakat yapılmaktadır.
25	Alacaklıdan gelen kısmi sevkiyatlar göz önünde bulundurularak, siparişin tamamlanmasında çifte ödemeyi engellemek için alım emrine, ödemeye ilişkin bir bilgi konulması kontrol ediliyor mu?	**U/D**	

3.9.8 Nakliye Fatura ve Alacak Hesapları Gözden Geçirme Listesi

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu nakliye fatura ve alacak hesapları gözden geçirme kontrol listesi ve yanıtları Tablo 3.26'da gösterilmiştir.

Tablo 3.26 : Nakliye Fatura ve Alacak Hesapları Gözden Geçirme Listesi

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri A.Ş.			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
H	**NAKLİYAT, FATURALAMA VE ALACAKLAR:**		
1	Kabulden önce müşteri siparişleri onay ve gözden geçirmeye tabii mi?	**U/D**	Firma Hizmet Sektöründe Bulunması dolayısı ile bulunmamaktadır.
	a) satış veya sipariş departmanı tarafından, koşullar ve malların hazır bulunması açısından	**U/D**	
	b) finans departmanı tarafından, kredi limitleri açısından	**U/D**	
2	Sevkiyata verilen mallar bağımsız biri tarafından belgeleriyle kontrol ediliyor mu?	**U/D**	
3	Mallar işyerini sadece kontrol edilen sevkiyat noktalarından mı terk edebiliyor?	**U/D**	
4	Nakliye departmanı çalışanlarının depolara girişleri kısıtlandırılmış mı?	**U/D**	
5	Faturalama departmanı tamamen alacaklar ve nakliye departmanlarından bağımsız mı?	**U/D**	
6	Faturalama departmanı satış faturalarını karşılaştırmalı kontrol eder mi?		
	a) asıl sipariş kayıtlarıyla, bütün siparişlerin kayıt altına alındığını görmek için	**U/D**	
	b) nakliye departmanının kayıtlarıyla, bütün sevkiyatların faturalandığını görmek için	**U/D**	
7	Faturalar müşterilere doğrudan faturalama departmanı tarafından mı postalanıyor?	**EVET**	Faturalar, muhasebe departmanı tarafından postalanmaktadır. Aynı zamanda, BA-BS sistemleri üzerinden mutabakatlaşma yapılmaktadır.
8	Kredi limitleri düzenli olarak finans departmanı kayıtlarıyla karşılaştırılıyor mu?	**EVET**	
9	Müşterilere verilen kredi koşulları için belirlenmiş kurallar var mı?	**EVET**	Satıcı vadelerinde herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.
10	Borçlu hesaplar düzenli olarak yaşlandırılıyor mu?	**EVET**	
11	Standart fiyat listeleri var mı?	**EVET**	
12	Özel koşullar yazılı olarak onaylanmış mı?	**EVET**	
13	Fiyat değişiklikleri düzenli olarak yetkilendirilmiş mi?	**EVET**	
14	Fiyatların bağımsız kontrolü yapılmış mı?	**EVET**	
15	Bütün satış faturalarının defterlere düzgün kaydedildiğinden emin olmak için kontroller var mı?	**EVET**	
16	Dönemsel beyannameler tüm müşterilere yollanıyor mu?	**HAYIR**	

17	Alacak kayıtlarını tutan çalışanların aşağıdakileri yapma konusunda kısıtlılığı var mı?		
	a) kredi kullanılmasını onaylama?	**EVET**	
	b) alacakların toplanmasını takip etme?	**EVET**	
	c) satış faturaları düzenleme veya satış kayıtları tutma?	**EVET**	
	d) müşteri ıskontolarını, iadelerini ve geri ödemeleri onaylama?	**EVET**	
18	Özel ıskonto ve indirimler sorumlu bir yönetici tarafından onaylanıyor mu?	**EVET**	

3.9.9 Bilgi Teknolojileri (BT) Gözden Geçirme

Şirket'in denetim sözleşme performansını gerçekleştirirken denetim öncesi interim denilen (ara dönem) dönemde kullanmış olduğu bilgi teknolojileri gözden geçirme kontrol listesi ve yanıtları Tablo 3.27'de gösterilmiştir.

Tablo 3.27 : Bilgi Teknolojileri (BT) Gözden Geçirme

MÜŞTERİ İSMİ: ABC Hizmetleri Turizm A.Ş.			**ONAYLAYAN : OEO TARİH : 10'2011**
DENETİM TARİHİ: 31.12.2011		**CEVAP**	**AÇIKLAMALAR**
1	Şirket hangi bilgi teknolojileri (BT) sistemlerini, programlarını, uygulamalarını kullanmaktadır?	Evet	Şirket'in kullandığı ana BT programları : SAP ve ERP, finansman için Netsis, insan kaynakları için Makado.
2	Şirket'in BT sistemi dışarıdan mı (outsource) kontrol ediliyor? Eğer öyleyse; ne tür BT hizmetleri dışarıdan alınmaktadır? Gerektiğinde BT hizmetleri veya hizmet sağlayıcıları ile ilişkilerde bağımsız bir güvence sağlanabiliyor mu ?	Evet	Şirket'in BT sistemi dışarıdan kontrol edilmemektedir. In house olarak kontrol edilmektedir. Bakım anlaşmaları mevcuttur.
3	BT sistemini kullanan personel oranı yüksek midir? Hangi birimlerde veya ne tür hizmetlerde kullanılmaktadır ? Müşteri BT sistemini birden fazla lokasyonda kullanıyor mu ? Eğer öyleyse; BT ekipmanının mevcut olduğu/kullanıldığı lokasyonlar nerelerdedir ?	Evet	BT sistemini kullanan personel oranı yüksektir. Tüm birimlerde ve birden fazla lokasyonda BT sistemi kullanılmaktadır. BT sisteminin mevcut olduğu lokasyonlar; İstanbul_Levent – Ankara – İzmir – Adana – Antalya. Bazı lokasyonlarda fuar döneminde sisteme uzaktan bağlantı ile bağlanıp kullanıyorlar.

4	Şirket yıl boyunca 7/24 BT Sistemine ihtiyaç duyuyor mu?	Evet	Şirket yıl boyunca 7/24 BT sistemine ihtiyaç duymaktadır.
5	Şirket için e-ticaret önemli midir?	Evet	Şirket'in halihazırda önemli e-ticaret işlemleri bulunmamaktadır.
6	Şirket cari dönemde BT sisteminde bir değişiklik yapmış mıdır? Yeni bir teknoloji alımı yapmış mıdır ? Yaptı ise detaylar hakkında açıklama yapılmalıdır, operasyonlara etkisi belirtilmelidir.	Evet	Şirket cari dönemde BT sisteminde bir değişiklik veya yeni bir teknoloji alımı yapmamıştır. Mevcut sistemi geliştirme konusunda sürekli bir in-house geliştirme mevcuttur. Ayrıca kullanılan sistemler üzerinden güncel versiyonlara geçiş işlemleri yapılmaktadır.
7	Şirket cari dönemde yeni bir finansal raporlama sistemi uygulamaya koymuş mudur?	Evet	Şirket cari dönemde yeni bir finansal raporlama sistemi uygulamaya koymamıştır.
8	-) Cari dönemde ; Şirketten ayrılan anahtar BT personeli oldu mu ; BT sistemleri ve bilgi süreçleriyle ilgili önemli bir kayıp/hasar oluşturacak bir olay oldu mu ? (Virüs, hackleme gibi BT güvenliği ile ilgili önemli olaylar)Eğer olduysa söz konusu olayın güvenlik açısından bir zafiyetten olup olmadığı değerlendirildi mi ? Finansal sisteme bir etkisi oldu mu ?	Evet	Cari dönemde şirketten ayrılan anahtar BT personeli olmamıştır. Yine aynı şekilde cari dönemde BT sistemi ve bilgi süreçleriyle ilgili önemli bir kayıp/hasar oluşturacak bir olay meydana gelmemiştir. Şirket BT'nin veri güvenliği ve herhangi bir olağan dışı bir durum yaşaması durumunda alınacak aksiyonları yazılı prosedürler şeklinde oluşturmuştur.
9	Şirketin karmaşıklığı ve büyüklüğüne uygun bir BT organizasyonu/birimi var mı?	Evet	Şirketin büyüklüğüne ve organizasyonuna uygun bir BT birimi bulunmaktadır.
10	Şirketin BT organizasyonu sürekli servis veriyor mu ve BT birimi veri yönetimi konusunda gerekli sorumluluğu alıyor ve bağlılık gösteriyor mu?	Evet	Şirketin BT organizasyonu sürekli servis vermektedir ve BT birimi veri yönetimi konusunda gerekli sorumluluğu alarak bağlılık göstermektedir.
11	Şirket BT faaliyetlerini sürekli olarak gözlemliyor mu ve yönetebiliyor mu?	Evet	
12	Sistem yazılımları ile ilgili bir alım, koruma ve bakım planı mevcut mu? Bu plan uygulanıyor mu ? Değişim kontrolleri uygun bir şekilde geliştiriliyor mu ?	Evet	Sistem yazılımları ile ilgili bir alım, koruma ve bakım planı mevcuttur. Bu plan uygulanarak değişim kontroller uygun bir şekilde gösterilmektedir.

13	Sistem güvenliği açısından firmanın herhangi bir stratejik güvenlik planı var mı ?	Evet	Firmanın stratejik güvenlik planı bulunmaktadır. Bakınız 8. soru
14	Uygulama sistemleri ile ilgili alım geliştirme ve bakım prosedürleri uygulanıp kontrol ediliyor mu ?	Evet	Uygulama sistemleri ile ilgili alım-geliştirme ve bakım prosedürleri uygulanıp kontrol edilmektedir.
15	Şirketin tüm işlemleri sağlıklı bir bilgi teknolojileri sistemi çerçevesinde kayda alınıyor mu?	Evet	
16	Bilgi işlem ve muhasebe departmanları arasında etkili koordinasyon (işbirliği) var mı?	Evet	Yönetim BT sistemlerinden zamanında bilgi almaktadır. Bilgi işlem ve muhasebe departmanları arasında etkili koordinasyon bulunmaktadır. Muhasebe fişlerinin sisteme girilmeden önce kontrolü bulunmaktadır. Sistem içerisinde kayıtların eşleşmemesi durumunda sistem hata vermektedir.
17	Tespit edilen iç kontrol eksiklikleri oldu mu ? Oldu ise bunlar önemli iç kontrol zayıflıklarına işaret ediyor ise, şirket yönetiminden/BT'den sorumlu kişilere iletildi mi?	Evet	Risk oluşturabilecek tek önemli bulgu, aynı sistem üzerinde yeni versiyonlara geçişte karşılaşılabilecek sorunlardır.

3.10 Denetim Kanıtları Genel Değerlendirmesi

Önemlilik düzeyi göz önünde bulundurularak belirli finansal tablo iddialarını doğrulamak için denetim prosedürleri tasarlarken ve uygularken denetçi, prosedürlerin denetim hedefine ulaşmak için uygun olup olmadığını göz önünde bulundurması ve tek başına veya birlikte yeterli uygun kanıt sağlayabilecekleri seçmesi gerekir.

Aslında, denetçiler tarafından gerçekleştirilebilecek çeşitli prosedürlerden bazıları, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar ile ilgili belirli iddiaları doğrulamak için uygunken bazıları ilgili diğer iddialar diğer finansal tablo kalemleri için yeterli olmayabilir. Çoğu durumda, tek bir prosedür türü, bir kalemle ilgili bir

iddiayı doğrulamayabilir ve bu durum için bir prosedür kombinasyonu gerekli olmaktadır.

Vak'a incelemesinde Şirket'in kullandığı teknikler şu şekildedir:

- Fiziki Gözlem,
- Analitik İnceleme,
- Konfirmasyon (Dış Doğrulama)
- İnceleme
- Yeniden Hesaplama
- Sorgulama

Fiziki gözlem, denetçi tarafından bir işleme veya prosedüre bakmayı içeren ve gerçek performansla ilgili kanıtların elde edilmesini içeren denetim prosedürü olup denetçi vak'a çalışmasında fiziki gözlemi işletme varlıklarının mevcudiyetini teyit etmek için kullanmış olup kontrol listeleri ve çalışma kağıtlarına aktardığı görülmüştür. Denetçi kasa sayımına katılmıştır. Şirket'te stok olmadığından fiziki gözlem tekniği bu durumda uygulanamamıştır.

İnceleme, içsel veya dışsal (kağıt, elektronik veya benzeri) çeşitli şekillerde yapılabilecek kayıtların veya belgelerin incelenmesine veya bir varlığın fiziksel değerlendirmesine dayanan bir denetim prosedürüdür. Kayıtların ve belgelerin incelenmesi, güvenilirliği, niteliklerine ve kaynaklarına bağlı olarak denetim kanıtı olarak kullanılır. Belirli belgelerin incelenmesi, bir varlığın varlığına ilişkin doğrudan denetim kanıtı sağlayabilir, örneğin vak'a incelemesinde Şirket ilişkili tarafının hisse senetleri ve tahvillerine yatırım yapmış olup denetçi bu durumu test etmiş ve sonuçlarını çalışma kağıtlarına yansıtmıştır.

Diğer taraftan gelirin doğması hizmetin verilmesine bağlı olup sözleşme ve sözleşmenin tamamlanması fuar ve toplantının gerçekleşmesine bağlı olduğundan denetçi çalışma kağıtlarında ilgili toplantıların gerçekleşme tarihlerini kontrol etmiş ve gelirin tanınması ilkesini doğrulamış sonuçlarını çalışma kağıtlarına yansıtmıştır.

Dış doğrulama prosedürleri, ilgili ve güvenilir denetim kanıtlarının önemli bir kaynağını oluşturmaktadır. Dış teyit, üçüncü bir kişiden (onaylayan taraf) kağıt formda, elektronik ortamda veya başka bir ortamda denetçiye doğrudan yazılı yanıt olarak iletilen denetim kanıtlarıdır. Vak'a incelemesinde dış teyitlerden müşteri, satıcı, banka ve finans kuruluşları ile mutabakatlar yapılmış, avukat mektubu ile davaların durumu sorgulanmış ve sonuçları çalışma kağıtlarına aktarılmıştır.

Yeniden hesaplama, belgelerin veya kayıtların matematiksel doğruluğunu kontrol etmeyi içeren ve işlemlerin kaydının veya muhasebe politikalarının uygulanmasının doğruluğunu doğrulamak için kullanılan denetim tekniğidir.

Vak'a incelemesinde, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların, finansal kiralamaya dayalı işlemlerin yeniden hesaplama yöntemiyle test edildiği görülmüş ve sonuçları çalışma kağıtlarına aktarılmıştır.

Analitik prosedürler, bir denetim sözleşmesinin çeşitli aşamalarında kullanılabilir veya kullanılmalıdır: Risk değerlendirme aşamasında, finansal tabloların iddialarını doğrulamak için önemli denetim prosedürleri olarak ve finansal tabloların denetçinin tutarlı olup olmadığını doğrulamak için denetimin sonuna doğru işletmenin anlaşılması. Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki makul ilişkilerin analizi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesini içerir. Ayrıca, diğer ilgili bilgilerle tutarsız olan veya beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık gösteren dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da içerir. İddia düzeyinde, analitik prosedürler, tek başlarına veya ayrıntı testleri ile birlikte esaslı prosedürler olarak kullanılabilir. Önemli analitik prosedürler genellikle zaman içinde öngörülebilir olma eğilimi gösteren ve veriler arasındaki ilişkilerin var olduğu ve aksi belirtiler olmadan devam edeceği beklentisi olan büyük hacimli işlemler için daha fazla geçerlidir. Bazen basit bir analitik inceleme prosedürü bir denetim kanıtı ve testi olarak çok etkili olabilir. Örneğin, bir işletmenin bir süre boyunca sabit ücretlerle sabit sayıda çalışanı varsa, denetçi, dönem için toplam bordro maliyetlerini yüksek bir doğrulukla tahmin edebilir, böylece hesaplardaki önemli bir kalem için denetim kanıtı elde edebilir ve bordroda ayrıntı testleri yapma ihtiyacını azaltır. Diğer durumlarda, analitik prosedürler, örneğin bir gelir tutarını teyit etmek için brüt kar marjı yüzdeleri

hesaplandığında ve karşılaştırıldığında daha az ikna edici kanıt sağlayabilir, bu da her durumda diğer prosedürlerle kullanıldığında ilgili ve yeterli denetim kanıtı olabilir. Maddi analitik prosedürlerin ve detay testlerinin etkin kombinasyonunun bir örneği Alacak yaşlandırmasında ortaya çıkan yaşlı bir alacağa ilişkin iddiayı test etmek için kullanılabilir. Vak'a incelemesinde denetçi bir yaşlandırma programı yardımıyla müşteri alacaklarını yaşlandırmış olup buna ilişkin sonuçları çalışma kağıdında göstermiştir.

3.11 Denetim Kanıtları Özellikli Alanlar

Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500), Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar (BDS 501)'a göre özel hususlar (Hasılat, Stok, davalar, yükümlülükler, değer düşüklükleri, faaliyet bölümü bilgileri vb. gibi karmaşık muhasebe işlemlerinin işletmelerde oluşu ve uygulanışı Denetim Kanıtları özellikli alanlar başlığı altında toplanmaktadır.

Denetçi sözleşme performansını gerçekleştirirken önemli yanlışlık risklerine cevap verebilmek için hazırladığı/ hazırlayacağı denetim programında bu alanları da göz önünde bulundurup buna uygun kontrol ve denetim testleri dizayn etmeli ve çalışma kağıtlarında bunlara dair yapılan çalışmaları, kanıtları ve sonuçları göstermelidir.

Vak'a çalışmasında aşağıda yer alan başlıklar denetçinin kontrol testlerinde özellikli alanlar olarak yer almıştır. Denetçi bu alanlarda işletme içerisinde yer alan başlıklar için denetim kanıtı toplama yoluna gitmiş İşletme de yer alamayan işlem ve uygulamalar için çalışma kağıtlarında ilgili prosedürlerde uygun değil seçeneğini işaretlemiştir.

- Gelirin tanıması ve kayda alınması konusunda uygun denetim prosedürleri var olup olmadığı, (muhasebe politikaları, ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemlerin analizi, ilgili iç kontrollerin işletme etkinliğinin test edilmesi, gelir türü başına analitik inceleme (brüt kar marjındaki değişiklikler, karışım ürün miktarındaki ve fiyatlarındaki değişiklikler, dönemsellik, doğrudan mutabakat yapılması, satış sözleşmelerinin incelenmesi, vb.)

- Stokların mevcudiyeti ve koşullarıyla ilgili uygun denetim kanıtı varlığı (fiziksel envanter sayımına katılım veya alternatif prosedürlerin yerine getirilip, getirilmediği,
- Dava ve yükümlülüklere ait talepleri belirlemek için denetim prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığı, yönetimin soruşturulması, toplantı tutanaklarının gözden geçirilmesi, yasal gider hesaplarının gözden geçirilmesi, hukuk danışmanıyla doğrudan iletişim,
- İlişkili taraf işlemlerini ve açıklamalarını tespit etmek için uygun ve yeterli kanıtlar elde edilip edilmediği,
- Gerçeğe uygun değer ölçümlerini ve açıklamalarını içeren muhasebe tahminlerini denetlenmesi
- Gerçeğe uygun değer ölçümü ve açıklamasının uygun bir şekilde denetlendiğini destekleyen kanıtlar varlığı,
- İşletme Sürekliliği

Yukarıda bahsi geçen konular ile ilgili çalışma kağıtlarının düzenlendiği görülmüştür.

3.12 Denetim Tamamlama

Bağımsız denetim şirketi veya denetçi denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra denetim tamamlama notu hazırlayıp sorumlu denetçiye sunmaktadır. Vak'a incelemesinde yer alan denetim tamamlama raporu aşağıdaki başlıklara göre hazırlanmıştır.

3.12.1 Denetim Bulguları

Denetçi denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra saha çalışması bulgularını oluşturmuş olup hazırlanan bulgu raporu aşağıdaki Tablo 3.28'de gösterilmiştir.

Tablo 3.28 : Denetim Bulguları Tablosu

Müşteri: ABC Hizmetleri Turizm A.Ş.

Dönem: 31.12.2011

Tarih: Şubat 2012

Bulgu No	**Çalışma Kağıdı**	**Açıklama**	**Onay**	**Yorum**
1	**06WP01**	31.12.2011 tarihli Şirket net aktiflerinin %37' lik kısmı ilişkili taraflara dayalı varlıklardan oluşmaktadır.		Konu Görüşe Taşınacaktır.
2		Şirketin bir önceki mali dönemi 31.12.2010 başka bağımsız bir denetim firması tarafından denetlenmiş olup; 4 Mart 2011 tarihinde yayınlanan bağımsız denetim raporu "Olumlu Görüş" dür.		Konu Görüşe Taşınacaktır.
3	**15WPO1**	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin 31 Aralık 2011 tarihi itibariyle Gerçeğe Uygun Değer tespiti yapılamamıştır.		Konu Görüşe Taşınacaktır.

4	**17.WP05**	Uzun vadeli avans hesabında yer alan Grup Şirketi Aydın Filo'ya verilen sermaye avansı için 2011 yılı içinde adat hesaplanmaması		Yönetim, SPK'dan onay gelmediği için bu hesap için faiz çalıştırmadıklarını ifade etmiştir. Şirket, 2012 yılı içinde ilgili hesap için adat hesaplamaya başlamıştır.
5	**17.WP05**	Finansman ihtiyacı olan şirketin ortaklardan alacaklarının bulunması irdelenmiştir. 2011 başında 1.858.372 TL ile açılan uzun vadeli ticari olmayan alacak tutarı, yıl sonunda 5.737.352 TL'ye yükselmiştir.		Yönetim, Aydın Filo sermaye artırımının açıklığa kavuşmasını müteakip bu bakiyelerin kapanacağını ifade etmiştir.
6	**15.WP01**	15 Mart 2011 tarihli ekspertiz raporunda değeri 5.130.000 TL olarak belirlenen binanın A&T Finansal Kiralama'ya satış ve geri kiralama sözleşmesiyle 4.000.000 TL bedel üzerinden satılması.		Söz konusu binanın piyasa değerinin altında satılması konusunda, finansal kiralama şirketinin sadece kira almak üzere yaptığı bir satın alma işlemini piyasa fiyatıyla yapmayacağı ve bu ıskontonun normal kabul edilebileceği üzerinde anlaşmaya varılmıştır.

7	**17.WP03**	Şirket'in 31 Aralık 2011 itibariyle Grup şirketi Aydın Turizm'den 6.506.727 TL tutarında ticari olmayan alacağı mevcuttur. 31 Aralık 2010 tarihinde de Aydın Filo'dan yaklaşık aynı tutarda bir alacak mevcut idi. 31 Aralık 2011 itibariyle, şirketin Aydın Filo'ya 6.217.952 TL tutarında ticari olmayan bir borç mevcuttur.		İlişkili şirketlerden olan alacak ve borç tutarlarının tahsilat vadelerine ilişkin belirlenmiş bir tarih olmamasına rağmen, Aydın Filo sermaye artırımının netleşmesini müteakip bu tutarların kapanacağı bildirilmiştir.

Kontrol Eden : OEO Hazırlayan: MEK

3.12.1.1 Genel Son Analitik Değerlendirme

31 Aralık 2011 itibariyle genel yılsonu analitik değerlendirme prosedürleri uygulanmıştır. Aktivite, karlılık, likidite rasyoları hesaplanmıştır. Bilanço ve Gelir tablolarına ilişkin analitik inceleme çalışma kağıdı Tablo 3.29'da, inceleme sonuçları ise Tablo 3.30'da gösterilmiştir.

Tablo 3.29 : Analitik İnceleme Çalışma Kağıdı

	Cari Dönem Denetimden Geçmiş 31.Ara.2011		(Yeniden Düzenlenmiş) Geçmiş Dönem Denetimden Geçmiş(*) **31.Ara.2010**
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar	**23.410.541**	**132%**	**10.092.745**
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.724.760	**4250%**	62.638
Finansal Yatırımlar	9.156.247	**-**	--
Ticari Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar	11.237	**-98%**	519.793
- İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar	1.771.227	**21%**	1.463.942
Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	6.562.972	**16%**	5.641.782
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	16.599	**78%**	9.351
Peşin Ödenmiş Giderler	3.000.500	**175%**	1.090.764
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	161.939	**-**	--
Diğer Dönen Varlıklar	5.060	**13%**	4.475
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	--	**-**	1.300.000
Duran Varlıklar	**27.627.230**	**-29%**	**38.874.460**
Finansal Yatırımlar			
- Satılmaya hazır finansal yatırımlar	10.200.527	**-55%**	22.863.941
Diğer Alacaklar			
- İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	11.627.312	**22%**	9.545.981
- İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	905	**0%**	905
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	740.000	**-81%**	3.800.152
Faaliyet Kira Sözleşmesine Konu Araçlar	44.748	**-55%**	98.485
Maddi Duran Varlıklar	4.179.548	**66%**	2.523.027
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.555	**-2%**	17.854
Peşin Ödenmiş Giderler	199.400	**727%**	24.115
Ertelenmiş Vergi Varlığı	617.235	**-**	--
TOPLAM VARLIKLAR	**51.037.771**		**48.967.205**

	Cari Dönem Denetimden Geçmiş 31.Ara.2011		(Yeniden Düzenlenmiş) Geçmiş Dönem Denetimden Geçmiş(*) 31.Ara.2010
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**21.159.089**	**74%**	**12.130.357**
Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.826.307	**20%**	4.857.114
Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları	297.037	**-41%**	503.847
Ticari Borçlar			
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	1.109.416	**-**	--
- İlişkili Taraflara Olmayan Ticari Borçlar	5.641.048	**16%**	4.861.401
Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar	330.988	**17%**	281.726
Diğer Borçlar			
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	6.217.952	**-**	--
- İlişkili Taraflara Olmayan Diğer Borçlar	512.722	**-20%**	640.676
Ertelenmiş Gelirler	1.040.210	**122%**	468.842
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	--	**-**	250.941
Kısa Vadeli Karşılıklar			
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar	49.936	**24%**	40.203
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	133.473	**-41%**	225.607
Uzun Vadeli Yükümlülükler	**4.569.724**	**1600%**	**263.898**
Uzun Vadeli Borçlanmalar	3.279.567	**2500%**	125.578
Ertelenmiş Gelirler	1.242.093	**149500%**	830
Uzun Vadeli Karşılıklar	--	**-** --	
- Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	48.064	**36%**	35.367
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	--	**-**	102.123
ÖZKAYNAKLAR	**25.308.958**	**-31%**	**36.572.950**
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye	25.000.000	**0%**	25.000.000
Paylara İlişkin Primler/Iskontolar	7.379.374	**0%**	7.379.374
Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları	-8.630.592	**-354%**	3.399.651
Tanımlanmış Fayda Planlarından Aktüeryal Kazançları/Kayıpları	-140.912	**52%**	-92.537
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	813.756	**12%**	724.743
Geçmiş Yıllar Karları/Zararları	72.705	**-103%**	-2.703.797
Net Dönem Karı/Zararı	814.623	**-72%**	2.865.515
TOPLAM KAYNAKLAR	**51.037.771**		**48.967.205**

Gelir Tablosu

	Cari Dönem Denetimden Geçmiş 31.Ara.2011		(Yeniden Düzenlenmiş) Geçmiş Dönem Denetimden Geçmiş(*) 31.Ara.2010
Hasılat	20.952.201	-31%	30.485.352
Satışların Maliyeti (-)	-17.390.854	-30%	-24.990.237
BRÜT KAR	**3.561.347**	**-35%**	**5.495.115**
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-399.569	292%	-101.813
Genel Yönetim Giderleri (-)	-3.688.773	16%	-3.166.658
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	201.171	51%	133.413
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-20.585	-84%	-130.638
ESAS FAALİYET (ZARARI)/KARI	**-346.409**	**-116%**	**2.229.418**
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	1.548.006	488%	263.263
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler	-78.858	-	--
Finansman Gelirleri	1.385.338	-28%	1.936.194
Finansman Giderleri (-)	-1.758.660	68%	-1.048.483
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KAR	**749.417**	**-78%**	**3.380.392**
- Dönem vergi gelir/gideri	-8.886	-99%	-621.619
- Ertelenmiş vergi gelir/gideri	74.092	-31%	106.742
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER NET DÖNEM KARI	**814.623**	**-72%**	**2.865.515**
DİĞER KAPSAMLI GELİR			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılamayacaklar			
Tanımlanmış Fayda Planlarından Aktüeryal kayıplar	-60.468	35%	-44.868
- Vergi Etkisi	12.094	35%	8.974
Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar			
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları	-12.663.414	-454%	3.578.581
- Vergi Etkisi	633.171	-454%	-178.930
TOPLAM KAPSAMLI GELİR	**-11.263.994**	**-281%**	**6.229.272**
Hisse Başına Kazanç	**0,0326**		**0,1292**

Tablo 3.30 : Analitik İnceleme Sonuç Çalışma Kağıdı

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ
Şirketin nakit ve nakit benzerleri 62.638 TL 'den 2.724.760 TL 'ye çıkmıştır. Nakit ve nakit benzerlerinde ki artışın sebebi, ilgili hesapların tamlığı ve gerçekliği incelenmiştir.
FİNANSAL YATIRIMLAR
31.12.2011 tarihi itibari ile yapılan geçmiş dönem karşılaştırılmalı mali tabloya göre şirketin finansal yatırımları 22.863.941 TL 'den 19.356.774 TL ye düşmüştür. Finansal yatırımın içeriğine ilişkin inceleme yapılmıştır.
İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR -İLİŞKİLİ TARAFLARDAN BORÇLAR
Şirketin ilişkili taraflarından alacağı 15.707.556 TL 'den 18.201.521 TL'ye yükselmiştir. Geçmiş dönemde ilişkili taraflara borç olmamasına karşın 31.12.2011 tarihi itibari ile ilişkili taraflara borçlar 7.327.368 TL'dir. Şirketin ilişkili tarafları ile yaptığı işlemlerin doğası ve tutarları ile yasa ve teamüllere uygunluğu incelenmiştir. **Denetim bulguları raporuna taşınmış olup görüşte yer verilecektir.**
İLİŞKİLİ OLMAYAN TARAFLARDAN ALACAKLAR -İLİŞKİLİ OLMAYAN TARAFLARDAN BORÇLAR
Şirketin ilişkili olmayan taraflardan alacakları 1.474.198 TL 'den 1.788.731 TL 'ye yükselmiş olup ilişkili olmayan taraflardan borçları ise 5.502.077 TL'den 6.153.770

TL'ye yükselmiştir. Şirketin yapmış olduğu ticari işlemlerin doğası ve tutarları ile yasa ve teamüllere uygunluğu incelenmiştir.

MADDİ DURAN VARLIKLAR

Şirketin maddi duran varlıkları 2.523.027 TL 'den 4.179.548 TL 'ye yükselmiştir. Şirketin maddi duran varlık alımları kontrol edilmiştir.

YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

Şirketin yatırım amaçlı gayrimenkulleri 3.800.152 TL 'den 740.000 TL'ye düşmüştür. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi kontrol edilmiş değerleme raporları alınmış ve çalışma dosyasına referanslanmıştır.

UZUN VE KISA VADELİ BORÇLANMALAR

Şirketin kısa vadeli borçlanmaları 5.360.961 TL 'den 6.123.344 TL'ye yükselmiş olup uzun vadeli borçları ise 125.578 TL 'den 3.279.567 TL 'ye yükselmiştir. Şirketin uzun vadeli ve kısa vadeli borçlanmalarının sınıflamaları tarafımızca kontrol edilmiştir.

ERTELENMİŞ GELİRLER

Şirketin ertelenmiş gelirleri 469.672 TL 'den 2.282.383 TL'ye yükselmiştir. Şirketin uzun ve kısa ertelenmiş gelir sınıflamaları kontrol edilmiştir.

ÖZKAYNAKLAR

Şirketin yeniden değerleme ve sınıflandırma kazanç ve kayıpları düşüşün sebebi tekrardan hesaplama yöntemi ile incelenmiştir.

HASILAT-SATIŞLARIN MALİYETİ

Şirketin hasılatı 30.485.352 TL'den 20.952.201 TL'ye düşmüştür. Düşüşün sebebi incelenecek yapılmış olan projelerin dönemin hasılatına doğru kaydedilmiştir. Satışların maliyeti şirketin elde etmiş olduğu hasılat ile paralel olarak 24.990.237 TL 'den 17.390.854 TL 'ye düşmüştür. Hasılat ile birlikte maliyetinde döneme doğru kaydedildiğinden emin olunacaktır ve hasılat ve maliyetteki düşüşün sebebi incelenmiş Şirket yönetiminden alınan açıklamalar denetim testlerini doğrulamıştır.
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ
Pazarlama satış ve dağıtım giderleri 101.813 TL'den 399.569 TL'ye yükselmiştir. Artışın sebebi incelenmiş belgeler kontrol edilmiş yönetim açıklamaları alınmıştır.
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
Genel yönetim giderleri 3.166.658 TL'den 3.688.773 TL'ye yükselmiştir. Artışın sebebi incelenmiş belgeler kontrol edilmiş yönetim açıklamaları alınmıştır.
ESAS FAALİYETLERDEN DİĞER GELİRLER
Esas faaliyetlerden diğer gelirler 133.413 TL 'den 201.171 TL'ye yükselmiştir. Artışın sebebi incelenmiş belgeler kontrol edilmiş yönetim açıklamaları alınmıştır.
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GELİRLER
Şirketin yatırım faaliyetlerinden gelirleri 263.263 TL'den 1.548.006 TL'ye yükselmiştir. Artışın sebebi incelenmiş belgeler kontrol edilmiş yönetim açıklamaları alınmıştır.
FİNANSMAN GELİRLERİ-GİDERLERİ
Şirketin finansman gelirleri 1.936.194 TL 'den 1.385.338 TL 'ye düşmüş olup finansman giderleri ise 1.048.483 TL 'den 1.758.660 TL ye yükselmiştir. Şirketin finansman gelirleri ve giderlerinin dönemsel değişimleri incelenmiş, Yönetim ile görüşülmüş yapılan testler ile içerikler doğrulanmıştır.

SONUÇ : Final analitik inceleme sonucuna göre herhangi bir olumsuz durumla karşılaşılmamıştır.

3.12.1.2 Denetim risk özeti

Planlama aşamasında tespit edilen risk ve prosedürlerde değişiklik yapılma ihtiyacı doğmamıştır. Planlama çalışmaları sonucunda ortaya çıkan risklere karşılık yapılan çalışmalar final risk tablosunda açıklanmış ve çalışmalar referanslanmıştır.

Sene sonu denetim çalışmaları bu riskler göz önüne alınarak yapılmıştır. Çalışmalar denetim dosyasında mevcuttur.

3.12.1.3 Önemli Denetim Konuları

Denetim tamamlandıktan sonra ilgili denetime özgü önemli denetim konularının, bulguların ve risklerin veya görüşe taşınacak hususların tespiti bir liste halinde çıkartılıp sorumlu denetçi nezdinde değerlendirilmelidir. Vak'a çalışmasında önemli denetim konularına ilişkin bulgular, denetim bulguları bölümünde yer almaktadır. Bkz.: **3.12.1**

3.12.1.3.1 Bütün önemli konular çapraz referanslama yapılarak çalışma kağıtlarında gösterilmiştir

Denetim planlama aşaması ve denetim öncesi toplantı notlarında değinilen bütün konular (Raporlama dosyası) çalışma kağıtlarında referanslanarak gösterilmiş ve gerekli açıklamalar yapılmıştır.

3.12.1.3.2 Mali tablolardaki önemli hata veya eksiklikler

Denetim prosedürleri sürecinde, herhangi önemli bir yanlış beyan veya eksikliğe rastlanmamıştır.

3.12.1.3.3 Denetim ekibinin görüş ayrılığına düştüğü konular ve varılan sonuçlar

Denetim ekibi üyeleri arasında herhangi bir önemli anlaşmazlık yaşanmamıştır

3.12.1.3.4 Şirket içinden veya dışından alınan önemli danışmanlık hizmetleri

Şirket, X Şirketi vergi ekibinden vergi konusunda, avukat Y Şirketinden hukuki konularda danışmanlık hizmeti almaktadır. Avukat mektubu sonucuna göre ilgili işlemlerin mali tablolarda yer aldığı görülmüştür.

3.12.1.3.5 Finansal raporlamaya etki edebilecek iç kontrole ilişkin önemli kusur ve zayıflıkların detayları

İç kontrol süreci ve yılsonu denetim prosedürleri boyunca, finansal raporlamaya etki edebilecek iç kontrole ilişkin önemli kusur ve zayıflıklara rastlanmamıştır.

3.12.1.3.6 Şirket yönetimiyle görüş ayrılığına düşülen konular ve varılan sonuçlar

Herhangi önemli bir konuda, Şirket yönetimiyle görüş ayrılığı yaşanmamıştır. Şirket yönetiminin tavrı denetim süreçlerini kolaylaştırıcı yönde olmuştur ve dürüstlük, etik değerler, liyakat, katılımcı yönetim anlayışı gibi konulara önem verdiği gözlemlenmiştir. Yönetim felsefesi ve çalışma şekli profesyoneldir. Denetim çevresi, yetki ve sorumlulukların delegasyonu ve insan kaynakları politikası ve uygulamaları konusunda da güçlüdür.

3.12.1.3.7 Denetim prosedürlerini uygularken karşılaşılan engeller

Denetim prosedürlerinin uygulanması sürecinde herhangi bir zorluk yaşanmamıştır. Kontrol çevresi de iç kontrol sisteminin etkili çalışabilmesine yönelik tasarlanmış olup, iç kontrole güveni sarsan öğelere rastlanmamıştır.

3.12.1.3.8 İlgili gerekliliklerin yerine getirilememe sebepleri

Böyle bir durumla karşılaşılmamıştır.

3.12.1.3.9 Sunulan denetim görüşünün, denetim raporunda değişikliğe neden olabilecek herhangi bir bulgu içerip içermemesi

Denetim çalışmaları sırasında böyle bir problemle karşılaşılmamıştır.

3.12.1.4 Önemlilik seviyesi, denetim düzeltmeleri, yeniden sınıflamalar ve düzeltilmeyen yanlış beyanlar

3.12.1.4.1 Denetim önemlilik seviyesi (BDS 320)

Planlama aşamasında görüş önemlilik seviyesi ve performans önemlilik seviyeleri 245.631 TL ve 122.816 TL olarak belirlenmişken, yıl sonunda görüş ve performans önemlilik seviyeleri 426.886 TL ve 213.443 TL olarak revize edilmiştir. (Ref: 21)

3.12.1.4.2 Denetim düzeltmeleri ve yeniden sınıflandırmaları

Düzeltme ve sınıflama kayıtları denetim dosyasında Finansal Tablolar bölümünde yer almaktadır. Düzeltilmemiş hata ve veya noksanlıklar bulunmamaktadır. Vak'a çalışmasında kullanılan Düzeltilmeyen yanlış beyanlara ilişkin form Tablo 3.31'de gösterilmiştir.

Tablo 3.31 : Düzeltilmiş Önemli Yanlışlıklar Özeti

Müşteri/Grup adı:	**Denetim Dönemi:**	**Tarih**
Önemlilik Tutarı:	**Hazırlayan:**	**Kontrol eden:**

Önemli Yanlışlığın Açıklaması	**Finansal Durum Tablosu**		**Gelir Tablosu**	
	Borç	**Alacak**	**Borç**	**Alacak**
Özel amaçlı finansal bilgide yanlışlık Özel amaçlı finansal bilgide yanlışlık/eksik açıklama				
Toplam:				

İmza/Tarih
Sorumlu Denetçinin Adı/Soyadı (Lütfen Yazdırın)

3.12.1.4.3 Düzeltilmeyen yanlış beyanlar

Denetim prosedürleri kapsamında gözlenen herhangi bir düzeltilmeyen yanlış beyan bulunmamaktadır. Vak'a çalışmasında kullanılan Düzeltilmeyen yanlış beyanlara ilişkin form Tablo 3.32'de gösterilmiştir.

Tablo 3.32 : Düzeltilmemiş Önemli Yanlışlıklar Özeti

Müşteri/Grup adı:	**Denetim Dönemi:**	**Tarih**
Önemlilik Tutarı:	**Hazırlayan:**	**Kontrol eden:**

Önemli Yanlışlığın Açıklaması	**Finansal Durum Tablosu**		**Gelir Tablosu**		**Vergi Etkisi**	
	Borç	**Alacak**	**Borç**	**Alacak**	**Vergi Matrahı**	**Vergi**
Özel amaçlı finansal bilgide eksiklik Özel amaçlı finansal bilgilerde yanlış / eksik açıklama **Toplam:**						
Vergi Etkisi (Vergi Oranı [giriniz] %)						

İmza/Tarih

Sorumlu Denetçinin Adı/Soyadı (Lütfen Yazdırın)

3.12.1.5 İşletmenin sürekliliği

İşletmenin Sürekliliği varsayımının kullanılmamasını gerektirecek bir durum söz konusu değildir. (Ref: 12) Ayrıca rapor görüş kısmında dikkat çeken diğer hususlarda belirtildiği üzere, şirket varlıklarını yüzde %37 si Aydın Filo Turizm'e dayalı varlıklardan oluşmakta olup bu tutar aktif toplamın %37 sini oluşturmaktadır. (Ref: Rapor Dosyası)

3.12.2 Müşteri ile iletişim

Denetim Şirketi Vak'a incelemesinde Denetim müşterisi ile aşağıda yer alan gerek planlama gerekse kapanış esnasında yönetim ile görüşülmüş olup, denetim sonuçları paylaşılmıştır. Hazırlanan doküman Tablo 3.33'de gösterilmiştir.

Tablo 3.33 : Müşteri Üst Yönetimi ile Kurulan İletişim

ABC Hizmetleri A.Ş.

2011 Yılı Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulan İletişim- Final Denetimi İle İlgili Görüşme

Tarih:

24.02.2012

1.Belirlenen Önemli Yanlışlık Riskleri ve Bu Risklere Karşı Yapılan İşler:
Planlama aşamasında belirlenen Hasılat ve Yönetimin Kontrolleri İhlal Riski ile ilgili yapılan test ve çalışmalar sonucunda yönetime raporlanması gereken önemli bir husus tespit edilmemiştir.

2.Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişiklikler:
Yeni veya revize edilen bir muhasebe politikası veya uygulaması bulunmamaktadır.
3.Denetim Kapsamını Etkileyen Hususlar:
Planlama aşamasında belirlenen kapsamı değiştirmeyi gerektiren bir durum olmamıştır.
4.Önemli Kontrol Eksiklikleri ve Kontrol Zayıflıkları:
Denetim sürecinde yapılan çalışmalar çerçevesinde tespit edilen önemli kontrol eksikliği bulunmamaktadır.
5.Diğer Hususlar:
-Bağımsızlık
Bağımsızlık ve etik ilkelere aykırı bir durumla karşılaşılmamıştır.
-İlişkili taraflar
İlişkili taraflar ile ilgili olarak herhangi bir olağanüstü işlem veya daha önce raporlanmamış yeni bir ilişkili taraf tespiti olmamıştır.
-İşletmenin Sürekliliği
İşletmenin sürekliliğine dair herhangi bir olumsuz durum bulunmamaktadır.
Bağımsız denetim görüşü
Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğu kanaatine varılmıştır. Sınırlı olumlu görüş sunulmuştur.

3.12.2.1 Yönetim geri bildirim noktaları

Şirketle yapılan görüşmeler sonucunda yapılması gereken düzeltmelerde mutabık kalınmış, iç denetim çalışmaları sonucundaki bulgular müşteri tarafından onaylanmıştır. Şirketle olan çalışmalar sırasında herhangi bir problemle karşılaşılmamıştır

Saha bulguları raporu yönetimle yapılan görüşmede sunulmuştur.

3.12.2.2 Yönetim teyit mektubu

Denetim şirketi bağımsız denetim çalışmalarını tamamlamış ve denetim raporunu imzalamadan önce yönetimden imzalı teyit mektubu almıştır. Alınan teyit mektubu örneği 3.8.2'de yer almaktadır.

3.12.3 Planlama değerlendirme

Denetim faaliyeti tamamlandıktan sonra denetçi denetim çalışmalarını tamamlayıp raporunu hazırlamadan önce ilk planlama ile saha denetim ve tamamlanma sürecine kadar planda her hangi bir değişikliğe gitmesi durumunda bunu denetim tamamlama dokümanında açıklamalıdır.

3.12.3.1 Planlamada değişiklikler

Vak'a incelemesi esnasında hazırlanan tamamlama dokümanında *"Planlama aşamasında denetim prosedürlerinde bir değişiklik olmamıştır"* denilmiştir.

3.12.4 Diğer konular

Denetim raporu imzalanmadan önce bir diğer önemli konu da denetim tamamlama notunda denetim esnasında denetim planında yer almayan fakat süreç içerisinde ortaya çıkan diğer hususların tamamlama dokümanında yer alıp almadığıdır.

Vak'a incelemesi esnasında hazırlanan tamamlama dokümanında diğer hususlar yoktur denilmiştir.

3.12.4.1 Hile ve Usulsüzlük

Vak'a çalışmasında, denetim şirketinin hile ve usulsüzlük riski ile alakalı olarak yaptığı çalışmalar sonucunda vardığı kanı aşağıda özetlenmiştir. (Detaylı bilgi için bakınız Hile ve usulsüzlük soru formu Ref:14)

- Şirket halka açık bir şirket olduğu için düzenli olarak "SPK" tarafından denetime tabidir. Şirketin iç kontrol departmanına sahip olmamasına karşın, kendi bünyesinde düzenli olarak denetleme yapmaktadır.

- Şirket ile yaptığımız görüşmelerde herhangi bir hile ve/ veya usulsüzlük aktivitesi olmadığı konusunda bilgilendirildik.

- Şirkette Prim sistemi bulunduğu için hasılat hedefinin tutturulması için hasılat tutarı üzerinde manipülasyon riski bulunmaktadır. Ancak yine şirketle yaptığımız görüşmelerde şirketin de bu konuda çok hassas olduğunu ve gerekli kontrollerin periyodik olarak yapıldığını biliyoruz.

- Şirket'in sürdürülen faaliyetlerden net dönem karı 31 Aralık 2011 ve 31 Aralık 2010 itibariyle biten dönemlerde sırasıyla 814.623 TL ve 2.865.515 TL olarak gerçekleşmiştir. Aynı zamanda Şirket, varlıklarını borçlardan ziyade özsermaye ile finanse etmektedir, firma mali açıdan güçlü bir firma olduğu için herhangi bir kar spekülasyonu yapma ihtiyacı yoktur.

3.12.5 Bilanço Sonrası Olaylar

Denetim tamamlandıktan sonra rapor yayınlaması arasında geçen süre içerisinde meydana gelen olaylara ilişkin soru formunun örneği Tablo 3.34'te paylaşılmıştır.

Tablo 3.34 : Müteakip Olayların İncelenmesi

MÜTEAKİP OLAYLARIN İNCELENMESİ

ŞİRKET: ABC TURİZM HİZMETLERİ A.Ş.	DÖNEM SONU: 31.12.2012

DENETİMİN AMAÇLARI

Denetim tarihi itibariyle amaçlarımız:

- bilanço tarihinden sonra, mali cetvellerin ve denetçi raporunun hazırlanmasından önce gerçekleşen (müteakip olaylar) ve mali cetvellerde düzeltme maddesi çıkarmayı veya dipnotlarda açıklamayı gerektiren olayların tespit edilmesi (ORTAYA ÇIKMA/BÜTÜNLÜK).

- mali cetvellerin, müteakip olaylarla ortaya çıkan bulgularla ilgili tahminlerdeki değişikliklere göre düzenlendiğinin belirlenmesi (DEĞERLENDİRME).

- müteakip olaylarla çıkarılan fakat mali cetvellerde düzeltme maddesi çıkarmayı gerektirmeyen bulguların mali cetvellerin dipnotlarında uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığının belirlenmesi (SUNUM).

DENETİM YAKLAŞIMI

Bu amaçlar, aşağıdaki gibi standart bir program dahilinde çalışılarak elde edilebilir:

Prosedürler ve Kapsam	Sorumlu Kişi/Açıklama	Tarih	Görüşler veya Çalışma Kağıdı Referansı
1. Aşağıdaki kayıtların bilanço tarihinden saha çalışmasının bitiş tarihine kadar gözden geçirilip, büyük miktarda veya olağandışı bir kaydın olup olmadığının araştırılması: a. kasa girişi ve çıkışı b. alışlar, satışlar ve satıştan iadeler c. yevmiye kaydı	Bilanço tarihi sonrası döneme ilişkin muavin defter kayıtları temin edilmiş ve önemli işlemler, giriş, çıkışlara bakılmıştır. Herhangi bir açıklama veya düzeltme gerektiren hususla karşılaşılmamıştır.	26.02.2012	

2. Şayet birinci maddede adı geçen kayıtlar güncellenmemişse; banka dekontu, çek koçanları, alış ve satış faturaları, kredi senetleri ve tahsilat raporları gibi kaynakların değerlendirilmesi.	Güncelleme yapılmamıştır.	26.02.2012	
3. Şirketin son mali raporlarının: a. Mizanın, son denetçi raporuna baz teşkil eden mizanlarla karşılaştırılması ve gerekli diğer karşılaştırmaların da yapılması önemli değişimlerin nedenlerini araştırılıp açıklanması. b. Denetim altında olan mizanların ve muavin defter kayıtlarının daha önce denetime tabi tutulmuş mali cetvellerin aynı ilkeler doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığının finans ve muhasebe konularından sorumlu yöneticilerden öğrenilmesi. 4. Son denetim tarihinden bugüne ortaya çıkan önemli olayların finans ve muhasebeden sorumlu yöneticiler ile araştırılıp tartışılması. • satış ve karlılık trendi • şirketin faaliyetlerinde ve pazar koşullarında meydana gelen değişiklikler • şirketin ürünlerinin fiyatlarındaki düşüşlerin artması • hammaddelerin maliyetindeki önemli değişimler ve bunların stok değerlemelerine etkisi • kurumlar vergisi uygulamalarında şirketin faaliyetlerini etkileyebilecek önemli değişiklikler • kurumlar ve gelir vergilerinin matrahlarının tespit edilip, bildirilmesi • önemli muhtemel mükellefiyetler • sermaye, yedekler, uzun vadeli borçlar veya işletme sermayesindeki belirgin değişiklikler	Son mizan alınmış ve son analitik inceleme yapılmıştır. Önemli bir mizan değişikliği olmamıştır. Muhasebe finans müdürü ile görüşülmüş ve aynı politikaların uygulandığı bilgisi alınmıştır. Mali işlerden sorumlu Genel Müdür Yardımcısı ile görüşülmüş 4. Madde kapsamında finansal tablo dipnotlarında açıklama veya düzeltme gerektiren bir husus olmadığı, ticari işlemlerin aynı doğrultuda devam edeceği bütçe ile takip edildiği olağanüstü bir durum olmadığı ilerleyen süreçte (rapor yayınlanmasından sonraki süre) olması halinde yıl içerisinde bütçe revizyonuna gidildiğini ve bunun da YK'ya sunularak yapılacağı bilgisi alınmıştır.		

• finans ve muhasebe politikalarındaki değişiklikler • özel kar payı dağıtımı • döviz kurlarında belirgin değişiklikler • denetçi raporunun dayandığı mali cetvellere yansıtılan veya ilgili dipnotlarda belirtilen tutarlarla ilgili tahminlerdeki belirgin değişiklikler • olağandışı düzeltme maddeleri • diğer hususlar.			
5. Yönetim Kurulu, ortaklar ve diğer önemli toplantıların tutanaklarının okunması ve alınamayan toplantı tutanakları için, ilgili kişilerden bilgi alınması.	Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyen önemli bir Yönetim Kurulu kararı alınmadığı tespit edilmiştir. Bilanço sonrası alınan YK'lar temin edilmiş ve denetim dosyasına referanslanmıştır.		
6. Önemli bir olay ile ilgili, bilgi sağlanabilecek bir yönetim raporu varsa incelenir.	Yoktur.		
7. Firmanın kanuni danışmanlarından alınan yanıtlarla ve dava, iddia ve sonuçlarla ilgili diğer denetim prosedürlerinden elde edilen ilgili bulguları toparlayın. Eğer, cevaptan sonra belirli bir süre geçtiyse, kanuni danışmanlara cevabı güncellenmesi için başvurulur.	Denetim tarihi ile raporun yayınlanması arasında geçen süre 4 haftadan az olduğu için farklı bir durum olmadığı bilgisi alınmıştır.		
8. Genel müdür ve mali işlerden sorumlu yöneticiden üzerinde tarih yer alan bir yönetim teyit mektubu alınır.	İmzalı yönetim teyit mektubu alınmıştır.		
9. Denetim esnasında inceleme, şirket çalışanları ile görüşme ve diğer denetim yöntemleri ile yürütülen çalışmalar sırasında ortaya çıkan sorunların çözümlenmesi için gerekli prosedürler uygulanır veya daha ayrıntılı araştırma yapılır.	Böyle bir durum ile karşılaşılmamıştır.		
10. Mali raporların (mizan, bilanço vb.) cetvellerin konsolide edilmesi durumunda, yukarıda bahsedilen denetim prosedürlerinin bağlı ortak ve ana şirketler için konsolide tabloların tamamlanması esnasında güncellenmesi sağlanır.	UD		

11. Müteakip işlemlerin veya olayların mali cetvellere yansıtılmasının veya dipnotlarda açıklanmasının gerekliliği ile ilgili değerlendirme yapılır.	Yapılan görüşmeler çerçevesinde, düzenleyici kuruluşlar ile önemli bir gelişmenin olmadığı ifade edilmiştir. Bilanço tarihinden rapor tarihine kadar olan dönemde KAP'ta finansal tablolar açısından önemli bir özel durum açıklaması yapılmamıştır.		

SONUÇ

Mali cetvellerin bütünüyle önemli müteakip olayların etkileri yansıtılmış ve yukarıdaki değerlendirmeler sonucunda, düzeltme gerektiren bir durumla karşılaşılmamıştır.

Kıdem tazminatı tavanı değişikliği dışında, finansal tablolarda açıklama gerektiren bir durumla karşılaşılmamıştır. Uygulanan prosedürün uygun olduğuna (açıklama ve hesapların uygun tanımlanması vs.) karar verilmiştir.

İmzalayan
.....
.... Tarih:.....
26.02.2012.....
..
İnceleyen
.....
Tarih:
26.02.2012.....
.....

3.12.6 Raporlama Dosyası Kontrol Listesi

Vak'a çalışması incelemesinde, raporlama dosyası kontrol listesinin denetim dosyasında olduğu görülmüş olup, bu forma göre denetim tamamlanmadan yani rapor imzalanmadan önce yapılacak tamamlama kontrolünün neleri içerdiğine ilişkin bilgiler Tablo 3.35'te gösterilmiştir.

Tablo 3.35 : Raporlama Dosyası Kontrol Listesi

RAPORLAMA DOSYASI KONTROL LİSTESİ **ŞİRKET:** **DENETİM DÖNEMİ:**		
	CEVAP	**YORUMLAR**
1. Denetim Planlama Özeti	□	1a.Denetim Planlama Özeti.doc
	□	1b.Risk Tablosu.xls
	□	
2. Sözleşme Tamamlama Raporu		2.Sonuçlandırma Raporu.doc
3. Zaman Bütçesi		3.Zaman Bütçesi.doc
4. Teyit Mektubu		
5. İmzalı Rapor Kopyası		
6. Geçici Rapor Kopyası		
7. Müşteri ile Yapılan Yazışmalar		
8. Denetim Tamamlama Soru Formu	□	8.denetim tamamlama soru formu.doc
	□	
9. Saha Çalışması Bulguları		9.Saha Çalışması Bulguları.doc
10. Sözleşme Mektubu		
11. İç Kontrol Listesi		11.a.İç Kontrol Gözden Geçirme.doc
		11.b.iç kontrol soru formu.doc
12. İşletmenin devamlılığı soru formu		12.İşletmenin Sürekliliği Soru Formu.xls
13. IT Kontrol Listesi		13.IT soru formu.xls
14. Hile ve Yolsuzluk Kontrol Listesi		14.hile ve usulsüzlük soru formu.doc
15. Kabul ve Süreklilik Soru Formu		15a.denetim yeni müşteri kabul formu doc.doc

		15b.Denetim sözleşmelerinin devamlılığı için soru formu.doc
		Önceki denetçiden alınmış konfirmasyon ve ilgili yazışmalar
16. Bağımsızlık Beyanı		16.Bağımsızlık Beyanı.doc
17. Bilanço Tarihi Sonrası Olaylar Soru Formu		17.Mütakip Olaylar İçin Değerlendirme.doc
Hazırlayan & Tarih:		

3.12.7 Denetim Sonuçlandırma Kontrol Listesi

Vak'a incelemesinde Sorumlu denetçi denetim raporu ve hesaplara ait çalışmaları imzalamadan önce aşağıda örneği yer alan denetim sonuçlandırma Kontrol listesi denetim ekibince doldurulmuş olup Tablo 3.36'da gösterilmiştir.

Tablo 3.36 : Sonuçlandırma Raporu

SONUÇLANDIRMA RAPORU

DENETLENEN FİRMA:
DÖNEM BİTİŞ TARİHİ:

	Paraf/Tarih		
	Denetim Ekip Şefi	**Müdür**	**Sorumlu Ortak**
HESAPLARIN İMZAYA GÖNDERİLMESİNDEN ÖNCE			
A. GENEL			
1. Denetim, denetim planı çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.			

2. Teklif teyit mektubu alınmış ve belirlenen tüm hizmetler tamamlanmıştır.			

B. SORUMLU ORTAK GÖRÜŞÜ

3. Bağımsız sorumlu ortak görüşüne ihtiyaç duyulmuştur.			
Bağımsız görüşe ihtiyaç duyuyoruz / duymuyoruz.			

C. DOSYALAMANIN TAMAMLANMASI

1. Finansal tablolar doğrultusunda tüm ilgili tutanaklar, özetlenen anahtar noktalar ve takibindeki maddeler gözden geçirilmiştir.			
2. Bütün yasal mutabakatlar gözden geçirilmiş ve cevap mektupları değerlendirilmiştir.			
3. Bütün önemli alanları içeren teyit mektubu hazırlanmıştır.			
4. Finansal tablolar doğrultusunda ilgili tüm dosyalar (vergi, yazışma ve sürekli denetim dosyaları) gözden geçirilip güncellenmiş ve önemli hususlar incelenmiştir.			
5. Tüm çalışma kağıtları, mutabakatlar ve denetim programları gözden geçirilmiş, paraflanmış ve birbirlerine karşılıklı referanslanmıştır.			
6. Diğer denetim ofisleri veya diğer şirketler tarafından yapılan denetim çalışmaları belirtilmiştir.			
7. Tüm düzeltme maddelerinin kopyası müşteriye ulaştırılmış ve bu maddeler hakkında müşteriyle görüşülmüştür.			
8. Finansal tablolarda vergi yükümlülüğü doğuran kayıtlar vergi uzmanınca incelenmiş ve ortaya çıkan sorunlar çözümlenmiştir.			
9. Denetim çalışmasında ortaya çıkan problemler ve önemli hususlarla ilgili aşağıdaki maddeleri içeren açıklayıcı not (memorandum) hazırlanmıştır: - karşılaşılan önemli denetim problemleri - muhasebe kayıtlarıyla ilgili problemler hakkında müşteriyle olan görüş ayrılıkları - mali tablolardaki işlemleri destekleyen veya karşı çıkan temel muhasebe/raporlama yayınları.			

10. Kritik denetim alanlarının yeterli düzeyde detaylı çalışması ve kontrolü yapılmıştır.			
11. Yapılan denetim çalışmaları yeterli ve uygun görülmüştür.			
12. Alınan mutabakatlarla denetim görüşümüzü destekleyici yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmiştir.			
13. Muhasebe sisteminin mali tabloların hazırlanışına temel teşkil eden hususlarla uygun olduğuna karar verilmiştir.			

D. MALİ TABLOLAR VE DENETÇİ RAPORU

1. Mali tablolardaki kalemlerin doğruluğu onaylanmış ve ilgili çalışma kağıtlarına referanslanmıştır.			
2. Şirket tarafından hazırlanan mali tablolarda mutabık kalınmıştır (yönetim muhasebesi).			
3. Şirket tarafından tutulan muhasebe kayıtları uygun bulunmuştur (ve tarafımızca ziyaret edilmeyen ofislerden alınan kayıtlar da tarafımızca yeterli bulunmuştur).			
4. Mali tablolar ile muhasebe kayıtları tutarlı bulunmuştur.			
5. Yönetici ücretleri ve yöneticilerle olan diğer işlemler mali tablolarda uygun şekilde belirtilmiştir.			
6. Denetimimizin amacı doğrultusunda gerekli bütün bilgi ve açıklamalar tarafımızca edinilmiştir.			
7. Aşağıda görüldüğü üzere: - mali tabloların UMS ve SPK standartları doğrultusunda hazırlandığına, - açık ve anlaşılabilir bir sunum için gerekli tüm açıklamaların yapıldığına karar verilmiştir.			

DENETİM RAPORU İMZALANMADAN ÖNCEKİ AŞAMALAR

A. DOSYA TAMAMLAMA AŞAMASI

1. Müşteriden, tüm önemli alanları içeren teyit mektubu temin edilmiştir.			
2. Dönem bitiş tarihinden günümüze kadar olan tüm bilanço hareketleri gözden geçirilmiştir.			
3. Yöneticilerden mutabakatlar alınmış ve kontrol edilmiştir.			

B. MALİ TABLOLAR VE DENETÇİ RAPORU

1. Denetim raporumuz uygun bulunmuş olup ..... tarihinde imzalanmıştır.			

İDARE

1. Sorunları müşteriyle birlikte gözden geçirmemizi sağlayan yönetim mektubu hazırlanmıştır.			
2. Denetim çalışmasında harcanman zamanın özeti tamamlanmış olup bütçelenen zamandan önemli düzeydeki sapmaların nedenleri açıklanmıştır.			
3. Denetimin bağımsızlığı incelenmiş ve onaylanmıştır.			

İmzalar, formun sorumlu kişilerce birlikte çalışılarak incelendiğini göstermektedir.
Cevaplandırma için konulan kutuların hiçbiri boş bırakılmamalı, imzalanması mümkün olmayan konularla ilgili karşılıklı referanslama yoluyla açıklama yapılmalıdır.
İdari konuların, denetçi raporu imzalanmadan tamamlanmasına gerek yoktur.

3.13 Denetim Raporu

3.13.1 Yönetim Teyit Mektubu

Denetim şirketi bağımsız denetim çalışmalarını tamamlamış ve denetim raporunu imzalamadan önce yönetimden imzalı teyit mektubu almıştır. Alınan teyit mektubu Tablo 3.37'de gösterilmiştir. Alınan teyit mektubu incelendiğinde mektubun denetlenen dönem için alınmadığı veyahut denetim dosyasına takılmadığı görülmüştür.

Tablo 3.37 : Yönetim Teyit Mektubu

XYZ BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.

No:65 K:17

Maslak / İSTANBUL

İstanbul, 11 Ağustos 2011

Sayın İlgili,

Bu teyit mektubu, ABC A.Ş.'nin 30 Haziran 2011 tarihi itibariyle sona eren hesap dönemine ait finansal tablolarına ilişkin olarak, söz konusu finansal tabloların Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde 30 Haziran 2011 itibariyle gerçek finansal durumunu ve aynı tarih itibariyle sona eren hesap dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını, doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığı hakkında bağımsız denetim görüşü oluşturulması amacıyla yapılan bağımsız denetim çalışması ile ilgili olarak sunulmaktadır.

Finansal tabloların gerçek finansal durumumuzu ve faaliyet sonuçlarımızı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmak üzere düzenlenmesi sorumluluğunun işletme yönetimimize ait olduğunu kabul ederiz.

Aşağıdaki hususların, mevcut kanaat ve bilgilerimiz doğrultusunda doğruluğunu teyit ederiz. Bu doğrulamalar işletmemizle ilgili olup, aşağıdaki hususları içermektedir:

1. Yönetim ve iç kontrol sisteminde önemli rolü olan veya finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek çalışanlarla veya yönetimle ilgili hiçbir usulsüzlük olmamıştır.
2. Bağımsız denetim raporu tarihi itibariyle tüm muhasebe kayıtları, destekleyici belgeler ve genel kurul ve yönetim kurulu (En son 11/08/2011 tarih 2011/12 sayılı karar) kararları ve varsa henüz karar haline geçirilmemiş toplantıların özetleri size açık tutulmuştur.
3. İlişkili tarafların belirlenmesine ilişkin sağlanan bilgilerin eksiksiz olduğunu teyit ederiz.
4. Finansal tablolar ihmal dahil önemli yanlışlıklar içermemektedir.
5. İşletme, uyulmaması durumunda finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olabilecek sözleşmelerin tüm şartlarına uymuştur. Kurallarına uyulmaması halinde finansal tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek düzenleyici kurumların yaptırımına konu olabilecek herhangi bir işlemde bulunulmamıştır.
6. Finansal tablolara önemli etkide bulunabilecek kanuna ve ilgili diğer düzenlemelere aykırı mevcut ya da muhtemel hiçbir durum bulunmamaktadır.
7. Varlıkların ve borçların makul değerinin sunumu ve açıklanması Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına uygundur Makul değer hesaplaması için kullanılan varsayımlar ve yapılan açıklamalar, işletme adına belirli işlemleri yapabilme niyet ve yetkisini yansıtmaktadır.
8. Hile ve usulsüzlük ile hatanın önlenmesi ve tespit edilmesi amacıyla iç kontrol sistemi tasarlanması ve yürütülmesine ilişkin sorumluluğun işletme yönetimimize ait olduğunu kabul ederiz.
9. İşletmeyi etkileyebilecek bilinen ya da şüphe duyulan tüm hile ve usulsüzlük ile ilgili önemli bilgiler tarafınıza bildirilmiştir.
10. İlişkili tarafların tanımlanması ile ilgili sunulan bilgilerin eksiksiz olduğunu teyit ederiz. Ara dönem itibariyle Şirket'in tüm ilişkili şirketlerle yapmış bulunduğu alım-satım vesair muameleler muvazaasız olup, bu şirketlerle olan borç, alacak, satın alma, satış, transfer, hatır senedi, teminat ve taahhüt işlemleri doğru olarak kayıtlara ve mali tablolara yansıtılmıştır
11. Bu mektup tarihi itibariyle avukatlarımızın da bilgisi dahilinde Şirket tarafından hiçbir idareci veya personeline veya diğer üçüncü şahıslara menfaat sağlamak amacıyla verilmiş size bildirilenlerin ve hesaplarda yansıtılanların dışında bir fon veya bankalara verilmiş bir garanti yoktur. Aynı şekilde hesaplarda yansıtılanların dışında hiçbir kişi ya da firma tarafından Şirket lehine verilmiş garanti veya teminat yoktur.

12. Şirket'in sorumlu tutulduğu veya tutulabileceği durumlar hukuk müşavirlerimizle görüşülmüştür. Size bildirilenlerin dışında Şirket aleyhine açılmış veya açılabilecek önemli dava veya Şirket'i ilgilendiren herhangi bir borç veya yükümlülük mevcut değildir veya hukuk müşavirlerinin tespit ettiği bütün önemli vuku-u muhtemel zararlar Şirket'in mali tablolarında ve ekli notlarda gösterilmiştir. Bunların dışında Şirket'in durumu henüz belli olmamış önemli borç, alacak veya taahhütleri yoktur (ıskonto veya iştiraya verilmiş olan alacaklar, kurumlar ve vesair vergiler, kefalet ve vesair davalardan dolayı).
13. Aşağıda belirtilen hususlar usulüne uygun bir şekilde kaydedilmiştir ve/veya finansal tablolarda bunlar hakkında yeterli açıklamalarda bulunulmuştur:
    - İlişkili taraflara ilişkin bakiye ve işlemler ile tanımlamalar,
    - Satım ve alım taahhütlerinden kaynaklanan zararlar,
    - Önceden satılmış olan varlıkların geri alımını öngören opsiyon ve anlaşma
    - Teminat olarak verilen varlıklar.
14. Şirket'in yönetim kurulu üyelerinden olan alacakların 31 Aralık 2011 tarihine kadar tahsil edilmesi için gerekli aksiyon planları hazırlanmaktadır.
15. Finansal tablolara yansıtılmış varlık ve yükümlülüklerin taşıdığı değerleri veya sınıflandırılmalarını önemli ölçüde etkileyecek niyet ve planlarımız yoktur.
16. Tamamlanmış (hizmeti verilmiş) tüm projeler güvenilir olarak ölçümün gerçekleşmesi durumunda kar zarara yansıtılmış, henüz tamamlanmamış projelerin maliyetleri ve gelirleri bilançoda aktifte ve pasifte bırakılmıştır.
17. Sizlere bildirilenler dışında, işletme varlıklarında ve mülkiyet hakkına sahip diğer varlıkları üzerinde başkaca haciz veya ipotek yoktur. Bununla birlikte;

    -Şirketin, olağan ticari faaliyetlerinin yürütülmesi amacı dışında diğer 3.kişiler lehine vermiş olduğu TRİ'ler ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nun 3 Ocak 2011 tarihli Kurumsal Yönetim Tebliği'nin 12.maddesine uyum sağlamak için gerekli çalışmalar yapılmaktadır.

18. Fiili ve şarta bağlı olan tüm yükümlülükler doğru olarak kaydedilmiştir veya açıklanmıştır ve üçüncü şahıslara verilen tüm teminatlar finansal tabloların dipnotlarında açıklanmıştır.
19. Bilanço tarihinden bu teyit mektubu tarihine kadar oluşan ve finansal tablolarda veya dipnotlarda düzeltme veya açıklama gerektirecek herhangi bir olay meydana gelmemiştir.
20. Nakit ve yatırım hesaplarımız ile ilgili resmi ya da gayri resmi herhangi bir hesap takas anlaşması yoktur. Finansal tablolarda yer alan açıklamalar dışında herhangi bir kredi anlaşmamız yoktur.
21. Şirket'in yönetim tarafından performanslarını değerlendirme ve kaynak dağılımına karar vermek için kullandığı bilgileri içeren faaliyet bölümleri bulunmadığından

faaliyet ya da coğrafi operasyonları belirten bölümlere göre raporlama bilgisi bulunmamaktadır.

ABC A.Ş.

…… İsim Soyisim

Yönetim Kurulu Üyesi Genel Müdür Yardımcısı

3.13.2 Bağımsız Denetim Raporu

Vak'a incelemesinde yer alan Şirket'e ilişkin denetçinin vermiş olduğu bağımsız denetim raporu Tablo 3.38'de gösterilmiştir.

Tablo 3.38 : Bağımsız Denetim Raporu

---

31 ARALIK 2011 HESAP DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC ANONİM ŞİRKETİ

Yönetim Kurulu'na

ABC Anonim Şirketi'nin ("Şirket") 31 Aralık 2011 tarihi itibariyle hazırlanan ve ekte yer alan finansal durum tablosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu, nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı dipnotlarını denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolarla İlgili Olarak Şirket Yönetiminin Sorumluluğu

Şirket yönetimi bu finansal tabloların Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olarak hazırlanmasından ve gerçeğe uygun olarak sunumundan ve bunun için finansal tabloların usulsüzlük veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlamak amacıyla yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrollerden sorumludur.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların, hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, Şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca Şirket yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Şartlı Görüşün Dayanağı

Not 9'da belirtildiği üzere, Şirket yatırım amaçlı gayrimenkullerinin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları, gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilmesini ve bir önceki raporlama dönemi ile arasında oluşan gerçeğe uygun değer değişimlerinin kapsamlı gelir tablosuna dahil edilmesini gerektirir. Ancak, 31 Aralık 2011 tarihi itibariyle yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespitleri yapılmamış olup, ilişikteki mali tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkuller 15 Mart 2010 tarihinde belirlenen değerler ile gösterilmiştir. Söz konusu değerlerin gerçeğe uygun değerlerden önemli derecede farklılık gösterip göstermediğine dair kanaat oluşturulamamıştır.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, şartlı görüşün dayanağı paragrafında belirtilen hususun olası etkisi dışında, ABC Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2011 tarihi itibariyle finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

Dikkat Çekilen Hususlar

Şirket'in 31 Aralık 2010 tarihinde sonra eren yıla ait finansal tablolarının bağımsız denetimi başka bir bağımsız denetim kuruluşu tarafından yapılmıştır. Önceki bağımsız denetim kuruluşu, 31 Aralık 2010 tarihli finansal tablolar ile ilgili olarak 14 Mart 2011 tarihli bağımsız denetim raporunda olumlu görüş bildirmiştir.

31 Aralık 2011 tarihi itibariyle 10.189.631 TL uzun vadeli finansal yatırımlar, 9.156.247 TL kısa vadeli finansal yatırımlar, 5.889.960 TL uzun vadeli diğer alacaklar ve 6.217.952 TL ticari olmayan borçlar olmak üzere Şirket net aktiflerinin toplam 19.017.886 TL tutarındaki kısmı ilişkili kuruluş olan Aydın Filo Turizm Kiralama A.Ş.'ye dayalı varlıklardan oluşmakta olup bu tutar aktif toplamının %37'sini oluşturmaktadır.

Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Raporlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2011 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 378. Maddesine göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli

önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Aynı kanunun 398. Maddesinin 4. fıkrasına göre, denetçinin, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, esasları KGK tarafından belirlenecek, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunması gerekmektedir. Denetimimiz, bu riskleri yönetmek için Şirket Yönetimi'nin, gerçekleştirdiği faaliyetlerin operasyonel etkinliği ve yeterliliğini değerlendirmeyi kapsamamaktadır. Bilanço tarihi itibariyle KGK tarafından henüz bu raporun esasları hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla bu konuya ilişkin ayrı bir rapor hazırlanmamıştır. Dolayısıyla bu konuya ilişkin ayrı bir rapor hazırlanmamıştır. Bununla birlikte, Şirket, söz konusu komiteyi 7 Mart 2011 tarihinde kurmuş olup, 2011 yılında Şirket'in varlığını, gelişmesini tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacına yönelik olarak beş defa toplanmış ve hazırladığı raporları Yönetim Kurulu'na sunmuştur.

İstanbul, 3 Mart 2012

XXXXXXXXXXX A.Ş.
Member of XXXX

XXXXX
Sorumlu Ortak Başdenetçi

3.13.3 Yıllık Faaliyet Raporu

Denetim şirketi bağımsız denetim çalışmalarını tamamladıktan sonra yıllık faaliyet raporuna dair uygunluk raporu da vermiştir. Faaliyet Raporuna dair uygunluk raporu Tablo 3.39'de gösterilmiştir.

Tablo 3.39 : Faaliyet Raporuna Dair Uygunluk Raporu

YILLIK FAALİYET RAPORUNA DAİR UYGUNLUK RAPORU

ABC A.Ş

Yönetim Kurulu'na,

1. Bağımsız denetim çalışmamızın bir parçası olarak, ABC A.Ş.'nin ("*Şirket")* 31 Aralık 2011 tarihi itibarıyla hazırlanan yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin ve Yönetim Kurulu'nun değerlendirmelerinin ve açıklamalarının, bağımsız denetimden geçmiş aynı tarihli finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığını değerlendirmiş bulunuyoruz.

2. Rapor konusu yıllık faaliyet raporunun Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesine İlişkin Yönetmeliğe uygun olarak hazırlanması Şirket yönetiminin sorumluluğundadır.

3. Bağımsız denetim kuruluşu olarak üzerimize düşen sorumluluk, yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, bağımsız denetimden geçmiş ve 3 Mart 2012 tarihli bağımsız denetçi raporuna konu olan finansal tablolar ile tutarlılığına ilişkin olarak görüş bildirmektir.

   Değerlendirmemiz, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ("TTK") uyarınca yürürlüğe konulan yıllık faaliyet raporu hazırlanmasına ve yayımlanmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler, denetimin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar ve bağımsız denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgiler ile tutarlılığına ilişkin önemli bir hatanın olup olmadığı konusunda makul güvence sağlamak üzere planlanmasını ve yürütülmesini öngörmektedir.

   Değerlendirmelerimizin, görüşümüzün oluşturulmasına makul ve yeterli bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

4. Görüşümüze göre ilişikteki yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ve Yönetim Kurulu'nun değerlendirmeleri ve açıklamalar ABC Hizmetleri Otomotiv ve Turizm A.Ş.'nin bağımsız denetimden geçmiş 31 Aralık 2011 tarihli finansal tabloları ile tutarlılık göstermektedir.

XXX Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci
Mali Müşavirlik A.Ş.
İstanbul, 3 Mart 2012

3.14 Kalite Kontrol Denetiminin Değerlendirmesi

Vak'a çalışmasının kalite kontrol denetiminin yapılması ve buna ilişkin detaylı çalışmaların paylaşılması konunun KKS1 açısından teorik formundan çıkıp uygulamada nasıl yorumlandığının veya yapıldığının somut olarak sunulması açısından önem arz etmektedir.

KKS1'e göre denetim şirketi sorumlu denetçi kalitenin sağlanmasından sorumludur demekte ve denetimin kabulünden başlayıp denetim raporunun teslimi ve denetim dosyasının tamamlanıp kapanmasına kadar geçen süreçte nelerin yapılması gerektiğini ifade ederken, bunların nasıl olacağı ne tür şablonlar kullanılacağı veya denetçinin sistemi dizayn ederken akışların ne olması gerektiği yahut denetim raporu çıkmadan önce bir dizi form, belge yardımıyla denetim raporunun hata, hile yahut önemli yanlışlık içermediğine ilişkin asgari kontrol noktalarının şunlar olması gerektiğine dair bir rehberi bulunmamaktadır. Denetim tecrübesi, mesleki yargı, bağımsızlık, denetim okulunun olmayışı, muhasebe sistemlerinin etkin kullanılmayışı, şirketlerde yetişmiş veya işin niteliğine uygun insan kaynağının olmayışı ve muhtelif sebeplerden ötürü denetim süreci standart hale getirilememektedir. Bu durum denetçi veya denetim şirketleri tarafından farklı uygulamalara yol açmaktadır. Bir denetim şirketi çok yoğun dokümantasyona giderken, diğer denetçi sadece yargılarını ve buna ilişkin belirli testleri yapma yoluna gitmektedir. Fakat her durumda amaç denetim raporunun doğru dürüst ve gerçeği tam olarak yansıtan ve belirlenen ilkeler veya kurallara uygun olmasıdır. Denetçi bu amaçla denetim sürecini yürütür ve bunun gerekliliklerini BDS'ler yardımıyla gerçekleştirir. Fakat her bir BDS'yi her denetim çalışmasından önce açıp bakıp veya çalışma kağıdını dizayn ederken okunması ve yorumlanması fayda maliyet açısından anlamlı olmadığından denetçiler mecburi olarak bir sistem dahilinde bu süreci yönetmek durumundadırlar.

Bu anlamda Vak'a çalışması değerlendirildiğinde denetim süreci nasıl başlar ve nasıl sonlanır, süreç içerisinde denetimin kalitesi nasıl incelenir veya süreç kapandıktan sonra geçmiş veya tamamlanmış denetimin başka bir denetçi (meslektaş veya gözetim kurumu) tarafından kalite kontrol açısından denetimi yapıldığında denetim raporunun gerçeği yansıttığının ortaya konulması, denetçi-denetim şirketi ve denetim

çalışmalarının güvenilirliğinin sağlanması açısından da 3.bölüm ve akışın faydalı olacağı kanaatindeyim. Ayrıca, kalite kontrol denetçisi ve kalite kontrol sisteminden sorumlu olanlara bir anlamda da yol haritasını ve denetim alanlarını oluşturmakla birlikte ayrıca bir standartlaşma da sağlamaktadır.

Türkiye'de Denetim ve Güvence Hizmetlerinden sorumlu kuruluşlar olan SPK ve KGK'nın gözetim faaliyetleri kapsamında yapmış oldukları inceleme raporları da bu çalışma kapsamında incelenmiş ve kurumların bulguları ile vak'adaki bulgular benzerlik gösterdiği saptanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları Dairesi Başkanlığınca, Sermaye Piyasası Kanunu'nun madde 22-e bendine göre, bağımsız denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerini SPK mevzuat ve direktiflerine uygun yapıp yapmadığının tespiti hususunda Gözetim Dairesi tarafından kalite kontrol incelemelerinde bulunulmaktadır. Ayrıca, Avrupa Birliği 8.direktif madde 30 kapsamında bu inceleme sonuçlarının kamu ile paylaşılması gerekmektedir. Bu bağlamda SPK'nın 2018-2020 yılı inceleme faaliyetleri kapsamında tespit ettiği hususlara ilişkin ana başlıklar aşağıdaki gibidir:

1. Kuruluş şartlarına uyum;
2. Bağımsız denetim çalışmalarında belgelendirme
3. Uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtlarının elde edilmesi
4. Risk değerlendirmeleri ve önemlilik seviyesinin belirlenmesi
5. Genel bağımsız denetim plan ve programı
6. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi
7. İlişkili taraf işlemleri
8. Bağımsız denetim raporu görüşü
9. Makul değer (gerçeğe uygun değer) hesaplamalarının doğruluğunun kontrolü
10. Mesleki eğitim verilmesi
11. Kurul'a bildirim yükümlülükleri
12. Bağımsız denetim sözleşmeleri
13. Bağımsızlık

14. Diğer

Kamu Gözetimi Kurumu, bağımsız denetimin kalitesini korumak ve artırmak amacıyla, denetim kuruluşları ve denetçilerin kalite kontrol sistemi ve seçilmiş bağımsız denetim dosyalarının incelemelerini gerçekleştirmektedir. 2014-2016 yılı incelemeleri genel olarak kalite kontrol sistemine yönelikken 2016 yılından en son 2019 yılı seçilmiş denetim dosya incelemelerini de gerçekleştirmiştir. KGK 2019 yılı inceleme faaliyetleri kapsamında tespit ettiği hususlara ilişkin ana başlıklar aşağıdaki gibidir:

1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar
2. Stoklar
3. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Bulgular
4. Hasılat
5. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
6. İlişkili Taraflar
7. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma
8. Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
9. İşletmenin Sürekliliği
10. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar
11. Dış Teyitler
12. Belgelendirme
13. Kalite Kontrol Sistemi
14. Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar
15. Finansal Varlıklar ve Yükümlülükler

Gerek KGK gerekse SPK'nın yapmış olduğu inceleme sonuçları göz önünde bulundurulduğunda, Vak'a çalışması kalite kontrol denetçisi tarafından inceleme sonuçları değerlendirildiğinde Kurumlar ile aynı bulgular ve eksiklikler görülmektedir. Diğer yandan Vak'a çalışması sonucunda maddi doğruluk ve süreç testlerinde denetim görüşünü değişmesine etki edecek düzeyde önemli yanlışlık tespit edilmemiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sermayenin uluslararası pazarlarda etkin dolaşımı ekonominin iyi işlemesinin önemli bir parçasıdır. Hisse senedi veya teşkilatlanmış pazarlarda hisse senedi fiyatları işletmelere ait uygun bilgileri yansıtıyorsa piyasa verimliliğinden yani ekonominin verimliliğinden söz etmek mümkündür. Fakat çıkar gruplarının farklılaşması, pazardaki bilgilerin de beklentiler sebebiyle farklılaşmasına ve manipüle edilmesine her zaman sebep olabilir. Şirket yönetimi ile işletme dışı çıkar grupları arasında bilgi asimetrileri olması yani taraflardan birinin diğerine nazaran daha kaliteli, daha nitelikli veya daha nicelikli bilgiye sahip olması bir tarafa üstünlük sağladığı için, yüksek kaliteli finansal raporlama ve kaliteli güvence hizmetleri sermaye piyasasının işleyişini sağlamak için önemli ve gerekli araçlardır. Ajans (Vekalet) teorisinin de belirttiği gibi, asimetrik bilgi, ahlak dışı davranışta bulunma tehlikesi veya çıkar çatışması için bir olasılık yaratır. Etik dışı tehlike, şirket yönetiminin tüm hisse sahiplerinin menfaati için çalışmak yerine kişisel menfaat ve güç peşinde koştuğu durumları temsil eder.

Muhasebe skandallarına bakıldığında, çıkar çatışması durumunda şirket yöneticileri genellikle şirketin çıkarları için çalıştıklarını iddia ederler, ancak skandallar ile ortaya çıkan gerçek durum tamamen farklıdır. Yöneticilerin şirketin çıkarı veya çıkarları diye iddia ettiği kar maksimizasyonu, hileye dayalı maksimize edilmiş şirket değeri yaklaşımı ve yaklaşımdan hareketle ortaya atılan çıkarlara ilişkin görüşleri şirketin diğer paydaşlarının çıkarlarından (sürdürülebilir kar ve buna bağlı temettü beklentisi, büyümeye veya stratejiye dayalı şirket değeri vs.) farklıdır.

Çıkar çatışması sorununun neden olduğu zararları azaltmanın yolları vardır, bu azaltma yöntemleri, iç kurumsal kontrol sistemlerinin kurulması, bağımsız dış denetim veya üçüncü bir tarafça yapılan izleme faaliyetleri ile finansal tabloların kalitesi artırabilir. Daha yüksek kaliteli güvence hizmetleri ile etik dışı davranış tehlikelerinin olasılığını azaltır ve şirkete olan güveni arttırır ve böylece şirketin ve diğer çıkar gruplarının iş birliğini daha da geliştirmeye yardımcı olur ve ekonominin etkinliği artar.

Sermaye piyasası dahil olmak üzere tüm ekonomik çevrelerin güvenilir, adil, şeffaf ve kaliteli finansal raporlamaya olan ihtiyacı kalite düzenlemelerinin oluşması ve gelişmesini de beraberinde getirmiştir. Ekonomik çevrelerin oluşturduğu piyasaların etkin bir şekilde işlemesini sağlamak için uluslararası norm ve gelişmelere paralel, değişen piyasa ihtiyaçlarını karşılayan, objektif, sade ve anlaşılabilir yaklaşımlarla, hesap verilebilir düzenleme ve denetleme yapmak görevi kamu yararı adına gözetim kurumlarına aittir. Ülkemizde bu kurumları Kamu Gözetim Kurumu (KGK) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) temsil ekmektedir. Bu kurumlardan en temel hedefi kaliteli raporlamanın yapılmasını ve bunun sonucu piyasaların etkin çalışmasını sağlamaktır.

Bu durum beraberinde kalite konusunu ortaya çıkartmış ve kalitenin tanımı, nasıl olması gerektiği ölçümü konusunda ampirik çalışmalar yapılmıştır. Bununla birlikte düzenleyici kuruluşlar kalitenin standardı konusunda sürekli bir geliştirme ve iyileştirme içerisindedirler. Düzenlemelere bakıldığında kalitenin taraflarca beklentiler sebebiyle farklı olabileceği durumu, denetim mesleğini icra edenler için bir yol haritası olması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu anlamda KKS1 ve BDS 220'ye bakıldığında çokça tanım ve olması gerekenlerden bahsedilmesine rağmen, uygulamada bunların nasıl olacağı, hangi tür formların kullanılması gerektiği, kontrol listeleri veya denetim soru listelerinin olmayışı, denetim mesleğini özellikle büyük denetim firmaları dışında yapmak isteyen veya halihazırda yapanlar için oldukça önem arz etmektedir. Ayrıca, konu ile ilgili olarak gerek yurtdışında gerekse yurt içinde yapılan araştırmaların az olması, konunun önemini arttırmaktadır.

Tüm bu çerçevede bakıldığında Vak'a çalışması, gerek düzenlemelerin bahsettiği detayların nasıl olması gerektiğini, gerek teorik açıdan, gerekse uygulama açısından somutlaştırmakta, sağlanan çalışma kağıtları, soru formları, uluslararası meslektaşların bakış açısının uygulamada nasıl gerçekleştiği ve buna ilişkin sonuçları vermesi açısından oldukça önem kazanmaktadır.

Vak'a çalışmasında, tamamlanmış bir bağımsız denetiminin geriye dönük kalite kontrolü gerçekleştirilirken, kalite kontrolü gerçekleştiren sorumlu denetçi, bağımsız denetim dosya incelemesinde aşağıdaki sonuçlara ulaşmıştır;

- *Denetim kanıtlarına ve gereksinimlerine öncelik verildiğini gösteren iyi derecede belgelenmiş bir dosyadır.*
- *Firma içi kalite kontrol çalışmasının yapıldığı anlaşılmakla birlikte fakat buna dair belgelenmiş bir dokümana ulaşılamamıştır.*
- *Kalite kontrol incelemesini gerçekleştiren kişi olarak getirilen öneriler şekildedir: Test edilecek kontrollerin seçimi, iddia seviyesindeki risk değerlendirmesine dayanmalı ve bunlar arasında açık kırmızı bir çizgi olmalıdır.*
- *Riskleri yönetim iddiası bazında test etmek için ilgili iddia bazında kontrol testleri yapılmalı ve gerekli denetim kanıtları toplanmalıdır.*
- *Ayrıca, BT tabanlı / üretilen kontrolleri denetim kanıtı olarak kullanırken, BT denetiminin bir dereceye kadar yapılması gerekmektedir. Analitik inceleme prosedürleri göstergelerle (benchmark) desteklenmeli ve açık beklentilerle gerçekleştirilmelidir. Bir model / şablon kullanılarak örneklem büyüklüğü hesaplanmalıdır.*
- *Yönetişimden sorumlu olanlar ile yazılı iletişime geçilmeli ve yazılı rapor BDS'de belirtilen şartlara uygun olarak yapılmalıdır.*
- *İlişkili taraf hesaplarıyla ilgili işlemleri ve yapılanları ve görüşe diğer husus olarak alınması gereksiz bir karışıklık yaratmaktadır. BDS'de İşletme sürekliliği altında belirtilmiş olmasına karşın buradaki durum bir süreklilik sorunu olmamakla birlikte ilgili konu paragrafının BDS ile uyumlu olmadığını vurgulanmıştır – Denetimi yapan olarak (Denetim şirketi ifade edilmektedir) uygulanan muhasebe yönteminde yönetim ile aynı kanaatteysek eğer, sadece dikkat çekilen hususlar paragrafında önemli belirsizlikler olarak vurgulanmalıdır.*
- *Denetim Şirketi tarafından denetim tamamlandıktan sonra müşteriden imzalı teyit mektubunun alınmadığı görülmüştür.*

- *Firma içi kalite kontrol çalışmasının yapılmadığı görülmüştür.*
- *Denetim sözleşmesinde yer alan isimler saha çalışmasını tamamlayan denetim ekibinde farklılıklar görülmüştür.*

Bu çalışma, bu kapsamda gerçek bir denetim dosyasında yer alan çalışma kağıtlarının kullanılarak gerçekleştirilmesi, yapılan bağımsız denetim çalışmaları ve bunların yer aldığı çalışma kağıtlarının, bağımsız denetim şirketi dışından yurtdışından gelen sorumlu denetçi ve ekibi tarafından meslektaş gözüyle Kalite Kontrol incelemesinden geçirilmiş ve sonuçları paylaşılmıştır. Literatürde kalite kontrol açısından denetim sözleşmesi için gerçekleştirilen denetçi çalışmalarının hangisine hangi ölçüde ve ne kadar bakılacak hangi tür sorular çerçevesinde denetim dosyası kalite kontrol incelemesine tabi tutulacak buna dair somut örnekler, çalışma kağıtları, kullanılan veya kullanılması önerilen form şablon vb. bulunmamaktadır.

Çalışma bu yönüyle yayınlanan ilk çalışmadır. Bu yönüyle denetim meslek mensuplarının her an ulaşabileceği ve yararlanabileceği örnek bir rehber ve standartların oldukça teorik olarak bahsettiği tanımların, gerekliliklerin denetçi veya denetim kuruluşu açısından daha anlaşılır ve uygulanabilir kılması açısından faydalanılabilecek bir kaynak niteliğinde olmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir.

Çalışma bu yönüyle alanındaki kapsamlı ilk çalışmadır. Denetim standartlarının genişliği göz önünde bulundurulduğunda tüm standartlar ve buna bağlı olarak hazırlanan veya hazırlanması gereken tüm çalışma kağıtlarına ve denetim testlerine yer verilmemiş olabilir. Bununla birlikte henüz şablonu, formu yayınlanmamış kalite kontrol prosedürlerinin oluşmasına örnek teşkil etmektedir. Kalite kontrol açısından bundan sonra yapılacak olan çalışmalara ele alınmamış konular açısından da yol göstermektedir. Özellikle kalite konusunun kamu yararını içermesi ve gözetim faaliyetlerinin önemli bir parçası olması açısından bunda sonra bu alanda çalışma yapacakların (gözetim kurumları, akademisyenler, denetçiler, mesleki organizasyonlar) uygulama birliği sağlanması adına standart bir kalite kontrol prosedür seti oluşturulması ve bunun da gözetim kurumu tarafından değerlendirilip

görüşlere açılması ve buna müteakip yayınlamasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Bu çalışmanın ülkemizin denetim mesleğinin kalite konusuna katkıda bulunması en büyük temennidir.

KAYNAKÇA

AICPA : AICPA Standards For Performing And Reporting On Peer Reviews, AICPA, 2009.

Akdoğan N. : "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları", **İşletmelerde Denetim Fonksiyonu Sempozyumu**, 1988, s.4.

Akdoğan, N. : "TFRS ve Denetim Standartlarının Finansal Tabloların Şeffaflığı Üzerindeki Etkileri ve Denetimin Gözetimi", MÖDAV, 4. **Uluslararası Muhasebe Konferansı**, İstanbul, 15-27 Kasım, 2007, s. 20-21.

Akışık, O. : "Hizmet Sözleşmesinin Bağımsız Denetim Açısından Önemi" Mali Çözüm, Ocak-Şubat-Mart 2003, No. 62. https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-62/--2079, (çevrimiçi), 23.12.2018.

Alpaslan, H.İ., Haksever, Ö. : "Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları" , Cilt 3, Sayı 1 (2013).

Altıntas, A.T. : Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Anand, S. : Essentials Of Sarbanes Oxley, Sarbanes Oxley Institute, Kanada, 2002, s. 7.

Arens A.A., Loebbecke J.K. : Auditing: An Integrated Approach, 7.bs., New Jersey, Prentice Hall, 1997.

Arens, A., Loebbecke J. : **Auditing: An Integrated Epproach**, Prentice Hall C., NY, 2000.

Arens, A.A., Elder R.J., Beasley M.S. : **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11.bs., New Jersey, Prentice Hall, 2006.

AUDIT INSPECTION POWERS OF THE AUSTRALIAN SECURITIES AND INVESTMENTS COMMISSION : Consultation Paper, September 2005, https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/asic-audit-inspections/, (çevrimiçi), 7 Şubat 2016.

AVRUPA BİRLİĞİ HUKUK VERİTABANI : (çevrimiçi) http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2006/l_157/l_15720060609en00870107.pdf, 2018.

AVRUPA BİRLİĞİ HUKUK VERİTABANI : http://eur-lex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&lg=en&type_doc=COMfinal&an_doc=2003&nu_doc=286 (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.

AVRUPA BİRLİĞİ HUKUK VERİTABANI : http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/en/oj/2004/c_080/c_080020040330en00170019.pdf (Çevrimiçi) 16 Nisan 2017.

Ayboğa, H. : "Globalleşme sürecinde ülkemizde muhasebe mesleği ve meslek mensuplarının eğitimi", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2003, Cilt 18, Sayı 1, ss.327-359

Aydın, Ü., Tuğay, O. : "Hileli finansal raporlama: bağımsız denetçilerin meslek etiği ve hileli finansal raporlamaya bakış açılarına yönelik bir araştırma" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Y.2018, C.23, S.1, s.279-303.

Bather, A., Burnaby, P. : "The Public Company Accounting Oversight Board: National and International Implications", **Managerial Auditing Journal**, Vol.21, No:6,2006, s.659.

BDDK : Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik

BDDK : Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Tebliği, m.13, 1 Kasım 2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete.

Beyazıtlı, E., İbiş, C. : Türkiye'de Finansal Raporların Güvenliği ve Kamu Gözetim Sistemi, Muhasebe Gündemi, **İzmir Serbest Mali Müşavirler Odası Yayınları**, 2007, s. 56.

Bozkurt, N. : **Muhasebe Denetimi**, 6. bs., Alfa Basım, 2012, s.17.

Brad, L., Dobre, F., Ciobanu, R., Brasoveanu, I.V. : "The interaction between financial audit and corporate governance: evidence from Romania", Procedia Economics and Finance sayı: 32 (2015) s. 27-34,.

Bulca, H., Yeşil, T. : "Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı" **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 2014, 1(2), 47-58.

Bulut, N. : "İşletmelerde iç kontrol etkinliğinin sağlanmasının bağımsız denetimdeki rolü ve örnek uygulama" Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011.

Carmıcheal R.D., Wıllıngham, J.J. : **Auditing Concepts and Methods: A Guide to Current Auditing Theory and Practice**, 5. Ed., Mc Graw-Hill C., 1989.

Carmichael, D.R., Willingham, J.J., Schaller, C.A. : **Auditing Concepts and Methods,** 6. bs., New York, McGraw-Hill Co., 1996.

Casterella, J., Jensen, K.L., : Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality, Working Paper, Mart, 2007.

Cornelius, R., Nurita, A., Dwi R.D., Wulan I.S. : "The Influence of Organizational Commitment, Auditor Independence, Internal Control, and Ethical Leadership in Good Governance and Organizational Performance, Mulawarman University, **Faculty of Economics and Business**, v.35, 2017.

Cummings, T.G., Worley, C.G . : Organization Development and Change. United States of America, **International Thompson Publishing** (1997)

Çalışkan, A. : "Sekizinci Direktif Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:63, 2006, s.53,

Çamlıdağ, F.S. : "Bağımsız Denetimde "Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi Ve Bir Örnek Uygulama" Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Projesi, Edirne, 2015.

Dabboğoğlu, K., Can, G. : **Bağımsız Denetim**, Eğitim Yayınevi, Konya, 2018.

Dal, S., Çalış, Y. E. "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi" Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2013, ss. 87-106.

Dalak, G. : "Denetim ve Kalite Denetimi", **Muğla Üniversitesi SBE Dergisi** Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1.

Deangelo, L.L. : "Auditor size and audit quality". **Journal of Accounting and Economics** 3 (1981), s.183-199.

DELOITTE : Continuous Auditing and Continuous Monitoring from idea to implementation, 2010.

Demir, B. : "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik" **Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi** Kasım 2015 ss. 341-352.

Demir, E., Çiftçi, Y. : "Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması", **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi** 18 (31): 88-97, 2016

Demirbaş, M. : "İç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin Kapsamında meydana gelen değişimler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** Yıl:4 Sayı:7 Bahar 2005/1 s.167-188

Demirkan, Ş. : **Muhasebe Denetimi**, İzmir, İlkem Ofset, 2009.

Doğan, A. : "Bağımsız Denetimde Müşteri Kabulü", **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, Ekim-Aralık 2016.

Dönmez, A. : Ülkemizde Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, 2002, s. 8

Duman, Ö. : Muhasebe Denetimi ve Raporlama, **TESMER Yayınları**, Ankara, Yayın No:78, 2008.

Durmuş, H.A, Aytulun, A. : "Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal Ve Uluslararası Kuruluşlar" **Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları**, 2014.

Elitaş, C. Ağca, V. : "Firmalarda Çok Boyutlu Performans Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve" **Sosyal Bilimler Dergisi**, 2006, Cilt 8, Sayı 2, ss.343-370

EPDK : http://www.epdk.gov.tr/TR/Dokumanlar/DDB/BagimsizDenetimKuruluslari/KurulKararlari, (çevrimiçi) 25.10.2016.

EPDK : http://www.epdk.gov.tr/default.asp, çevrimiçi, (30.10.2016)

Erçiçek, M. : "Türkiye'de Denetimin Gelişimi Ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi Ve Bir Uygulama" Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2016.

Erdoğan, S. : "Türkiye'de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma" **Çankırı Karatekin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi** Y. 2016 Cilt 6, Sayı 2, ss. 175-195

Ergin, H., Sevim, Ş., Eliuz, A. : "Kurumsal Yönetimin Öğesi Olarak denetim Komitesinin Etkinliği ve İMKB'ye Kayıtlı Şirketlerde Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Yıl:8, Sayı:25, Mayıs 2008, s. 6-7

Erken, H. : "Denetimde Bağımsızlık Kavramı" **Denetişim Dergisi**, Sayı: Kış'09.

Esendemir, E. : "Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar ve İzmir ilinde yeminli mali müşavirlere yönelik bir araştırma" Doktora Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, 2011

Esendemirli, E. "Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM'lere Yönelik Bir Uygulama" MÖDAV, 2013.

EUROPEAN COURT OF AUDITORS : Financial and Compliance audit Manual, 2017.

Eymen, G. : "Meslektaş Gözüyle Denetim" **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 9 Sayı: 43, ss. 1873-1878

Gülten, S. : **Bağımsız Denetim Uygulamaları**, Ankara SMMM Odası Yayınları, Yayın no: 97, Ankara, 2015.

Güredin E. : **Denetim,** İstanbul, Beta Basım, 1998.

Güredin, E. : "Türkiye'de Muhasebe Denetim Standartlarının Saptanmasında Meslek Örgütünün İşlevi", 15. Türkiye Muhasebe Kongresi, Meslek Standartları, **TÜRMOB Yayınları** No.36, Ankara 1992, s.442.

Helvacı, M.A. : "Performans Yönetimi Sürecinde Performans Değerlendirmenin Önemi", Ankara Üniversitesi, **Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi**, 2002, Cilt:35, Sayı 1-2, ss. 155-169.

Hoyle, J. : "Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative", **Journal of Accountancy**, Vol:145, No:5, s:69-78. 1978,

IESBA : https://www.ethicsboard.org, Çevrimiçi, 2019.

IESBA : IESBA Meeting, "Long Association of Senior Personnel (Including Partner Rotation) with an Audit Client—Matters for Consideration" Mart 2013.

IESBA : Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2014 edition.

IPIOB : (çevrimiçi) https://www.ipiob.org/index.php/piob-history, 23.02.2016.

Kanapp, M. : "Europe's Enron: Royal Ahold", **Issues In Accounting Education,** Vol. 22, No. 4, Kasım 2007, s.647-649,

Karahan, A., Çukacı, Y. C. "Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma" Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 2, 2019, S 1-27.

Kaval, H. : **Muhasebe Denetimi**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 2008., s. 51

Kavut, L. : "Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları", **İMKB Dergisi**, Cilt;5, Sayı:20, Ekim-Kasım-Aralık, 2001.

Kavut, L. : "Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: İMKB 100 Şirketlerinin çevresel açıklamalarının İncelenmesi" **İÜ İşletme Fakültesi İİE Yönetim Dergisi**, Cilt: 21, Sayı 66, 2010, ss.9-43.

Kavut, L. : "Finansal Tabloların Denetiminde Risk Faktörü ve Değerlemesi", **İÜ İşletme Fakültesi Dergisi**, C:17, s 1, Nisan 1988. Ss. 55-61

Kavut, L., : "Halka açık olmayan işletmelerde bağımsız denetim", **9. Türkiye Muhasebe denetimi Sempozyumu**, 12-13.10.2009.

Kavut, L., Güngör, N. : "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi,** Cilt 16, Sayı 59, 2018 ss. 59-70

Kavut. L., Taş O., Şavlı, T. : Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul, **İSMMMO Yayınları**, 2009, s.82.

Kayım, A. : 1984'ten 2006'ya Avrupa Birliği'nde Yasal Denetim: Revize 8. Direktif neler Getiriyor? **Mali Çözüm Dergisi,** Haziran-Temmuz 2006, s. 152

Kayrak, M. : "Denetim Başarısızlığı Kavramı: Nedenleri, Sonuçları Ve Çözüm Önerileri", **Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: Ocak 2015 Cilt-Sayı: 8 (1) ss: 91-103

Kepekçi, C. : **Bağımsız Denetim**, Ankara, Siyasal Kitapevi, , 2000.

Kepekçi, C. : **Bağımsız Denetim Mevzuatı,** İstanbul, 5.Baskı, Avcıol Yayınevi, 2004.

Kesimli, İ. : "Türk Bağımsız Denetim Firmalarının Uluslararası Kalite Kontrol Standardı Açısından İncelenmesi", Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Edirne, 2015.

Kesimli, İ. : "Denetim firmaları kalite endeksi", **Electronic Journal of Vocational Colleges**, Ağustos 2018. Ss. 35-47

KGK : https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf. (çevrimiçi) 2019.

KGK : Finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri yürüten bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler için kalite kontrol standardı 1 hakkında tebliğ. (KKS 1)

KGK : "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (KHK 660)

KGK : "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol hakkında Tebliğ (BDS 220)

KGK : Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 210, Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde Anlaşmaya varılması

Kıral, H., Hatipoğlu, İ. : "İngiltere Kamu İç Denetim Sisteminde Merkezileşme ve Devlet İç Denetim Ajansının Kurulması" **Sosyoekonomi Dergisi**, 2019, Vol. 27(39), 175-185.

Koçberber, S. : "Dünyada Ve Türkiye'de Denetim Etiği" **Sayıştay Dergisi**, Sayı:68, ss.65-89.

Köksal, A. : "Bağımsız Denetim Sözleşmesi" Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2008.

Köse, Ö. : "Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim" TC Sayıştay 145. **Kuruluş yıldönümü yayınları**, Mayıs 2007.

Köse, Y., Ertan, S. : "Türkiye'de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı, ss.290-307.

KPMG : "Our System of Audit Quality Controls" Ocak 2014.

Kurt, O. : "Bağımsız Denetim Firmalarının Organizasyonu Ve Bir Uygulama", İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.

Lennox, C., Pıttman,J. : "Auditing The Auditors: Evidence On The Recent Reforms To The External Monitoring Of Audit Firms", **Journal of Accounting and Economics**, 2009, s.85

Marquesa, R.P., Santosa, H., Santosb, C. : "A solution for real time monitoring and auditing of organizational transactions", **Procedia Technology** sayı:5 (2012) s.190 – 198.

Meral, E. : Ücretin Denetim Bağımsızlığı Üzerindeki Etkisi, Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Tezi, 2019.

Mikoa, N.U., Kamardinb, H. : "Impact of Audit Committee and Audit Quality on Preventing Earnings Management in the Pre- and Post-Nigerian Corporate Governance Code 2011" **Procedia - Social and Behavioral Sciences** sayı:172 (2015) s.651 – 657.

Morton, A.,Scott, DR. : The association between perceived audit firm service quality and behavioural intentions', **Journal of Contemporary Issues in Business & Government,** vol. 13, no. 2, pp. 17-30. 2007.

MÖDAV : Sarbanes Oxley Yasasının Denetim Bağımsızlığını ve Denetim Etkinliği ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, www.modav.org.tr/upload/tezler/Sarbanes-Oxley.pdf, (01.03.2009)

Oğuz, O. : "Bağımsız denetimde kalite kontrol standardının uygulama aşamaları", Yüksek Lisans Tezi, Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2015.

Okur, M. : Bağımsız Denetimin Denetimi, Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlilik Etüdü, Ankara, 2007.

Özbirecikli, M, Süslü, C. : "Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye'deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 2005, Cilt 27, ss.67-85

Özbirecikli, M. : "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:5,Sayı:18, Nisan, 2006.

Özçelik, H., Şenol, H., Aktürk, A. : "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Nisan 2014.

Özkorkut, K. : "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Sermaye Şirketlerine Getireceği Yenilik ve Değişiklikler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 195, Mart 2009, s. 246.

Patrick, J.M. : "The PCOAB and The Future Of Oversight", **Journal of Accountancy**,198, Aralık, 2004, s. 99-100

Porter B., Simon J., Hatherly D. : **The Princibles of External Auditing**, 2.bs., John Wiley&Sons, Ltd, England, 2003.

Rahmina, L.Y., Agoes, S. : "Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Sayı:164 2014.

Raiborn, C., Schorg, C. : "The Sarbanes Oxley Act Of 2002: An Analysis Of And Comments On The Accounting Related Provisions", **Journal of Business and Management**, April, 2004.

Richard, C. : "Why an Auditor can't be Competent and Independent: A French Case Study", **European Accounting Review**, Vol:15, No:2, 2006.

Russell, J., Armıtage, J., : "Peer Review Effectiveness: An Analysis Of Potantial Loopholes Within The USA Peer Review Program", **Managerial Auditing Journal**, 2006, Vol:21, Issue:1, s. 46-62.

Sağlar, J., Kandemir C., : "Enron Olayı: Muhasebe Hilesi mi, Sistem Hatası mı?" **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:11. Sayı:1.Haziran 2007 ss.20-39.

Sağlar, J., Tuan, K. : "İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim maliyeti üzerindeki etkileri" **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 18, Sayı 1, 2009, s.343–358.

Sarwokoa, I., Agoesb, S. : "An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia", **Procedia - Social and Behavioral Sciences** sayı:164 (2014) s.271 – 281.

Sayar, Z., Alp, A. : "Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Bağımsız Denetim ve Muhasebe-Denetim Mesleğinin Rolü: Sermaye Piyasaları Açısından Bir Değerlendirme", **İktisat İşletme ve Finans Dergisi**, cilt:23 sayı:267, 2008., s. 83

Selimoğlu, S.K., Göktepe, H. : "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler", **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 17, Mayıs-Haziran, 2007, s. 22

Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Kurt, G., Uzay, Ş., Alagöz, A., Yanık, S. : **Muhasebe Denetimi**, Gazi Yayınevi, Ankara, 2008.

Selimoğlu, S.K., Yeşilçelebi, G. : "Denetim Kültürünün Yeni Yol Haritası: İş dünyasındaki Yeni Sistemlerle Bütünleşme, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** Özel Sayı 2018; 20, ös991- ös1006.

Senal, S. : "Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma" Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Isparta. 2011.

Sırma, İ., Saldanlı, A. : "Kara Para Aklamada Sermaye Piyasası Araçlarının Kullanımı" **İşletme ve İktisat Çalışmaları Dergisi** Cilt 3, Sayı 3, 2015, ss.108-118.

Sloan, C. B., Kim, T, : "Global Kamu Sektörünü Anlama Kılavuzu" The Institute of Internal Auditors, Florida 2009. Orijinali ile aynı çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Çeviri Tarihi: 17.03.2016

Sürmen, Y.
Bayraktar, Y. "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BIST) 100 Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma", MUFTAV Dergisi - Temmuz 2015, ss.108-152.

SPK : Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik.

SPK : Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

Sulaiman, N.A. : "Audit Quality in Practice: A Study of Perceptions of Auditors, Audit Committee Members and Quality Inspectors", **Manchester Business School**, 2011, s.53-58

Sylph, J. : "Transparency and Audit Regulation", Federation Des Experts Comptables Mediterranean's Conference, İstanbul, 2005, s.9-13. https://www.fcmweb.org/wp-content/uploads/2015/11/jsylph_fcm_audit_regulation_dec-05.pdf, çevrimiçi, (02.07.2016)

Şavlı, T. : "2. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu", Antalya, 2007.

Şenyiğit, Y.B. : "Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: literatür araştırması" **İ.Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi** Yıl : 25 Sayı : 77 Aralık 2014.

Şeker, Y., Dinç, E. : "Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının uygulanma etkinliğini ölçmeye yönelik bir çalışma: Türkiye Örneği" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Haziran 2016; 18 (2); ss. 421-452.

Şimşek M., : Kalite Yönetimi, Marmara Üniversitesi, Teknik Eğt. Fak. Yayınları, 1998.

Talu, H. : Sarbanes Oxley Yasasının Denetimin Bağımsızlığını ve Etkinliğini ve Sermaye Piyasasında Şeffaflığı Sağlama Açısından Değerlendirilmesi, (10.02.2009)

TDK : (çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/, (03.02.2019)

TSB : Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, m.9, 8 Eylül 2003 tarihli ve 25223 sayılı Resmi Gazete.

Tüm, Kayahan. : "Kurumsal Yönetim, İç Denetim ve İç Denetimin Kalitesi: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı", Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17.Sayı:2.Aralık 2013, ss.93-112.

Türker, M. : "Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi** ,Mart 2018; 20(1); 202-235.

TÜRMOB : Turmob Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu, Muhasebe Meslek Mensupları için etik Kurallar El Kitabı, TURMOB Yayınları Sayı:470, 2014.

Ulusoy, Y. : "Halka açık anonim ortaklıklarda bağımsız dış denetimin fonksiyonları ve denetçi bağımsızlığı", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** Cilt: 7, Sayı: 2, 2005, s.265-300

Ulusoy, Y. : "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim" Dokuz Eylül Üniversitesi, Özel Hukuk Anabilim Dalı, Doktora Tezi, 2006.

Uzay, Ş., Tanç A., Erciyes M. : "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe" (çevrimiçi) http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf 25.04.2016

Uzay, Ş., "Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye'de uygulanabilirliği" The 10th World Congress of Accounting Educators & The 3rd Annual International Accounting Conference. 9-11 Kasım 2006.

Varoğlu, A. : "Örgütsel Davranış", T.C. Anadolu üniversitesi yayını no: 2847 **Açık öğretim fakültesi yayını** no: 1804, Ünite 4. 2013 ss.88-116

Wang, C., Dou, H. : "Does the transformation of accounting firms' organizational form improve audit quality? Evidence from China" China **Journal of Accounting Research** Sayı:8, ss. 279-293

Whittington, P. : **Principles of Auditing and Other Assurance Service**, McGray Hill Printed, Fourteenth Edition, Singapore, 2003, s. 698.

Yaralıoğlu, K. : "Performans Değerlendirmede Analitik, Hiyerarşi Proses, **Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2001, ss. 129-142

Yaşar, T.N. : "Anonim Şirketlerde Riskin Erken Saptanması ve Yönetimi" II. Ticaret Hukuku Uluslararası Sempozyumu, Ankara, 26 Kasım 2015

Yerli, A.N. : "Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Risk Yönetimine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül 2007, ss.15-33.

Yılmaz, F., Selvi, Y., Pekdemir, R., Türker, M., **Sınırlı Uygunluk Denetimi**. Ankara: Türmob Yayınları-198 (2003)

Zhang, Y., Zhou, J., Zhou, N. : "Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses", **Journal of Accounting and Public Policy** sayı:26 (2007) s. 300–327.

ÖZGEÇMİŞ

Meral Ocakoğlu 1982 yılında Bingöl'ün Genç ilçesinde doğmuştur. 2002 yılında İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Muhasebe, 2004 yılında Eskişehir Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümünden mezun olmuştur. 2007 yılında, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Denetim Bilim Dalında yüksek lisansını tamamlamış, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İlk Uygulaması Türkiye Örneği" başlıklı projesiyle mezun olmuştur. 2010 yılında, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Bilim Dalı'nda doktoraya başlamıştır. 1998 yılından 2005 yılına kadar sektörde çeşitli firmalarda, ithalat ihracat uzmanı, personel şefi, mali işler şefi, iç denetçi olarak çalışmış, 2005 yılından itibaren denetim danışmanlık alanında faaliyet gösteren ulusal ve uluslararası firmalarda denetçi, kıdemli denetçi ve sorumlu denetçi olarak çalışmış olup halen Sorumlu Denetçi olarak çalışmaya devam etmektedir. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Sorumlu Denetçi unvanlarına sahiptir. Evli ve iki çocuk annesidir. İngilizce bilmektedir.