



**TÜRMOB**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

**2016/1.DÖNEM**

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI**

**MUHASEBE DENETİMİ**

19 Mart 2016-Cumartesi 09:00-10:30

**SORULAR**

**SORU 1-** Muhasebe denetimine ilişkin aşağıdaki kavramları açıklayınız. [40 Puan]

- a) İç denetçi [10 puan]
- b) Denetim riski [10 puan]
- c) Denetim mizanı [10 puan]
- d) Denetim stratejisi [10 puan]

**SORU 2-** Bağımsız denetim ne demektir? Amaçları dikkate alındığında, bağımsız denetim nasıl sınıflandırılabilir? Bağımsız denetim türlerini ana hatlarıyla açıklayınız. [30 Puan]

**SORU 3-** “Denetimin tamamlanması ancak belli bir süreç dâhilinde gerçekleşir”. Buna göre, denetimin tamamlanmasında izlenmesi gereken süreçleri maddeler halinde sıralayarak, her bir süreci kısa kısa açıklayınız. [30 Puan]



## CEVAPLAR

### Cevap 1- Muhasebe denetimine ilişkin aşağıdaki kavramları açıklayınız. [40Puan]

#### a) İç denetçi [10 puan]

İç denetçi, bağlı olduğu örgütün organizasyon şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna veya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren denetçidir. İşletmelerin faaliyetlerinin veya işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılan uygunluk denetimi iç denetçiler tarafından gerçekleştirilir. İşletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendiren faaliyet denetimi, iş ortamında geçerli olan yoğun rekabet koşulları, işletmeleri daha verimli çalışmaya zorlamaları nedeniyle, günümüzde iç denetçinin zamanlarının önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

#### b) Denetim riski [10 puan]

Denetim riski, denetçinin denetimi tamamlayıp olumlu görüş açıklamasından sonra, finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlıklarla karşılaşma olasılığının değerlendirilmesidir. Denetçi denetim riskini düzeyini düşük tutmak ister. Yani, finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermemesini amaçlar. Denetim riskinin sıfır olması yüzde yüz güvence anlamına gelir ki ekonomik olarak imkânsızdır. Denetim riski, denetim güvence düzeyini de belirler. Örneğin, denetim riski yüzde 2 ise denetim güvence düzeyi %98 demektir. Denetçi denetim riskini değerlendirirken, uygun olmayan denetim görüşü vermenin maliyeti ile denetim riskini azaltmak için ek denetim prosedürleri uygulamanın maliyeti arasında denge kurmaya çalışır.

Denetim riskini azaltmak için ilk adım, müşteri işletmeyi, sektörü, işletme yönetimini, finansal bilgi kullanıcılarının amacını, yasal ve finansal açılarından durumunu ve faaliyetlerini tanımadır. İşletmenin sürdürülebilirliğini tehlikeye atacak risklerin neler olduğu, işletmenin risklerini yönetmedeki başarısı, finansal raporlamadaki hataları önlemeye yönelik iç kontrol önlemleri denetçinin denetim riski değerlendirmesinde dikkate alacak hususlardır.

Denetim riski nitel ve nicel terimlerle ifade edilebilir. Denetim riski, uygulamada genellikle yüksek, orta ve düşük şeklinde tanımlanmaktadır. Denetçi, denetim riski değerlendirme aşamasında başarılı olmak için aşağıda belirtilen gereklilikleri sağlamalıdır.

- Deneyimli ekip üyelerinin işin içinde yer alması,
- Mesleki şüphecilik,
- Planlama,
- Ekip üyeleri arasında iletişim,
- Riskin belirlenmesine odaklanma,
- Yönetimin riske karşı yaklaşımlarını (iç kontroller gibi) değerlendirme,
- Mesleki yargının kullanımınıdır.

Denetim risk unsurları veya başka adla denetim risk modeli üç farklı risk türünden oluşmaktadır.

a) Yapısal (Doğal) Risk: Yapısal riskte, finansal tabloların önemli yanlışlıklara hassasiyeti değerlendirilir. Söz konusu hassasiyetin yüksek olması YR düzeyinin de yüksek olarak değerlendirilmesi demektir.

b) Kontrol Riski (KR): KR, finansal raporlama ile ilgili tasarlanan iç kontrolün etkinliğinin bir fonksiyonudur. Bir hesap kalemi veya döngüde yanlışlıkların katlanabilir sınırı aşması durumunda



müşteri işletmenin iç kontrollerinin bunu önleme veya ortaya çıkarma konusunda başarısız olma olasılığının denetçi tarafından değerlendirilmesidir.

c) Bulgu Riski (BR): Bulgu riski veya “Planlanmış Bulgu Riski”, denetçinin hesap kalemlerine ilişkin topladığı denetim kanıtları ile müflteri işletme finansal tablolarında yanlışlıklar bulamaması olasılığını değerlendirilmesidir

Denetim riski söz konusu üç tür riskin çarpımından oluşur. Denetçi DR’yi hem genel düzeyde yani finansal tablo düzeyinde hem de hesap kalemi düzeyinde belirleyebilir. Denetim riski hesap kalemleri düzeyinde oldukça düşük olmalıdır. Sayısal terimlerle %10 veya % 5 olabilir. Denetim riski % 10 olarak kabul edildiğinde denetim güvence düzeyi %90 olur. Eğer bir işletmede yönetimin taraf tuttuğuna, iç kontrolün zayıf olduğuna ve diğer beklenmedik olayların ortaya çıkabileceğine ilişkin kanıtlar varsa, denetçi bu derece yüksek güven seviyesi belirlememelidir. Denetim risk modeline göre denetçi aşağıdaki formülden yararlanarak bulgu riski ve toplanacak kanıt sayısını belirler.

### c) Denetim mizanı [10 puan]

Denetim bulgularına göre yapılabilecek düzeltmeler için düzeltme ve yeniden sınıflandırma sütunlarını içeren, mali tabloları andıran çalışma tablolarına denetim mizanı adı verilir. Denetim mizanı, denetçi veya müşteri işletme tarafından hazırlanır. Denetim mizanında mali tablo kalemlerine ilişkin bakiyeler yer alır.

Denetime başlandığı anda mali tablolar henüz hazırlanmamış olma ihtimali, elde edilen bulgular defterlerde bazı düzeltme ve sınıflandırma kayıtları yapılmasını gerektirebilmesi gibi nedenlerle denetçinin denetime doğrudan mali tablolardan başlama olanağı yoktur. O nedenle bir denetçi için denetim sürecine mali tablolardan başlamak yerine, denetim mizanından başlamak daha uygun ve rasyonel bir yaklaşım olabilir.

### d) Denetim stratejisi [10 puan]

Denetim stratejisi, denetim sözleşmesine ilişkin genel bir yaklaşım olup ayrıntılı denetim planının, denetimin kapsam ve performansının belirlenmesidir. Denetim planı, risk değerlendirme gibi spesifik denetim prosedürleri ile denetçinin görüş oluşturmaya yardımcı olacak çalışmaların yapısı, kapsamı ve zamanlamasına ilişkin ayrıntılı bilgileri ihtiva eder. Teklifin kabulü aşamasında müşteri işletmenin değerlendirilmesi bakımından bazı ön çalışmalar yapılmış olmakla birlikte etkin ve verimli bir denetim için daha ayrıntılı planlamaya ihtiyaç vardır. Planlama çalışmaları kapsamında denetim stratejisi oluşturulur ve denetim planı geliştirilir.

Denetim stratejisinin oluşturulmasında dikkate alınacak başlıca hususlar şunlardır:

- Sözleşmenin kapsamı:** Sektörün spesifik özellikleri, finansal raporlama çerçevesi, ziyaret edilecek fiziki mekanlar, iç denetçinin çalışmalarından yararlanma, bilgi teknolojilerinin etkisi, grup şirketlerle ilişkileri gibi.
- Denetimin zaman planı ve iletişim yapısı:** Müşteri işletmenin raporlama zamanları, işletme ilgilileri ile toplantı zamanları, ekip üyelerinin kendi aralarında ve üçüncü kişilerle yapacakları toplantılar gibi.
- Denetimle ilgili önemli faktörlerin saptanması:** Önemlilik düzeyi, yüksek risk taşıyan alanlar, iç kontrol, denetçinin mesleki şüpheciliğini koruması, önceki denetimlerin sonuçları, diğer hizmetlerin sunulması gibi.



Denetim stratejisi, müşteri işletmenin büyüklüğü, işlemlerinin karmaşıklığı, işletme ile geçmişte yaşanan tecrübeler, ortaya çıkan veya çıkması muhtemel sorunlar vb. durumlar dikkate alınarak hazırlanır. Örneğin; bir bankanın denetim faaliyetlerinin planlanması doğal olarak bir otel işletmesinden farklı olacaktır. KOBİlerin denetim stratejisi, duruma göre daha küçük yapılarda olacağı için kapsamlı tablolar yerine daha sade hazırlanabilir.

**Cevap 2- Bağımsız denetim ne demektir? Amaçları dikkate alındığında, bağımsız denetim nasıl sınıflandırılabilir? Bağımsız denetim türlerini ana hatlarıyla açıklayınız. [30 Puan]**

Bağımsız denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanması işlemidir. Kısaca bağımsız denetim, sunulan finansal bilgiler ile önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluğun bağımsız denetim teknikleriyle değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır. Denetimin işletme dışındaki bir uzman tarafından yapılması “bağımsız denetim”; denetim yapan uzman da “bağımsız denetçi” olarak adlandırılır.

Bağımsız denetimin üç temel unsuru söz konusudur: Bunlardan birincisi, bağımsız denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlke ve Kavramları, Türkiye Muhasebe Standartları ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıdır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlarlar. Bağımsız denetim işletmelerin tabi oldukları vergi mevzuatını, sermaye piyasalarını ve çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan standartları dikkate alır ve çalışma kapsamını belirler.

Denetimin bütün aşamalarındaki çalışmaların planlı, akılcı ve örneklemeyle dayalı olarak yapılması, onun sistematik olma özelliğini gösterir. Denetimin aynı anda hem işletme hem de bilgi kullanıcılarına hizmet etmesi, denetim sürecinin tarafsız ve objektif bir şekilde yapılıp sonuçlandırılmasını zorunlu kılar. Bağımsız denetçiler için mesleki bağımsızlık en temel ilkedir. Yapılan denetimin değeri, denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı finansal tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi gerek kanıt toplarken ve gerekse topladık kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak, tarafsız ve uzman bir kişi gibi hareket etmelidir. Diğer önemli bir ilke ise, denetim standartlarına uyumdur. Düzenleyici otoriteler, uluslararası denetim standartlarını geliştirme konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır.

Finansal tablolar onun üretildiği muhasebe sistemi ve süreciyle birlikte incelemeye alınır. Bu da, denetim çalışmalarına işletmenin finansal tablolarını hazırlamasından önce, yani yıl içinde başlanılacak anlamına gelmektedir. Bu nedenle denetim; belgelerin ve kayıtların incelenmesi, gözlemlerde bulunma, yoklama ve üçüncü kişilerin bilgisine başvurma şeklinde gelişir. Böylece, işletme içinden ve dışından finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin kanıtlar toplanır. Toplanan kanıtlar, işletmece hazırlanmış olan finansal tabloların ekonomik kararlarda etkin olarak kullanılacak nitelikte olup olmadığı ile işletmenin incelemeye alınan dönemdeki gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtıp yansıtmadığı yönünden değerlendirilir. Diğer bir ifadeyle, söz konusu finansal tablolar denetlenen işletme yönetiminin beyanıdır ve bu çerçevede irdelenir. Kanıtların değerlendirilmesi sonucunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında bir görüşe ulaşılır ve bu görüş bir denetim raporuyla açıklanır. Denetim raporunun yanısıra denetlenmiş finansal tablolar da ekte yer alır.



Bağımsız denetim türlerini açıklama bahsi bir çok farklı kaynaklar taranarak hazırlanmıştır. İlgili kaynaklarda da belirtildiği üzere amaçlar dikkate alındığında bağımsız denetim 'faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablolar/mali tablolar denetimi' şeklinde bir tasnife tâbi tutulmaktadır. Bu çerçevede bağımsız denetimi, denetim çalışmasının amacına göre üç ana başlık altında toplamak mümkündür:

- Finansal Tablolar (Mali Tablolar-Muhasebe Denetimi) Denetimi: Bağımsız denetim bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüşe ulaşmak amacıyla finansal tabloların denetimini kapsar.
- Uygunluk Denetimi: Uygunluk denetimi işletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılır. Bir başka ifadeyle uygunluk denetimi bir işletmenin faaliyetlerinin ve finansal işlemlerinin gerek yasal düzenlemelere gerekse işletme içinde düzenlenmiş politika ve prosedürlere uygunluğunu belirlemek amacıyla yürütülen incelemelerdir. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir.
- Faaliyet Denetimi: Faaliyet denetiminin amacı ise işletmelerin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmektir. Faaliyet denetiminin gelişmesinde, yönetim anlayışında ve iç denetim mesleğinde yaşanan değişmelerin önemli katkısı olmuştur.

**Cevap 3- "Denetimin tamamlanması ancak belli bir süreç dâhilinde gerçekleşir". Buna göre, denetimin tamamlanmasında izlenmesi gereken süreçleri maddeler halinde sıralayarak, her bir süreci kısa kısa açıklayınız. [30 Puan]**

Denetçi, muhasebe içi ve muhasebe dışı ortamda, dönem içinde ve dönem sonunda yapılan işlem, kayıt ve hesaplamalara yönelik denetim işlemlerini tamamladıktan sonra, denetimi tamamlayıcı nitelikte bir dizi işlem gerçekleştirir.

Denetçi, denetimi tamamlayıcı nitelikteki bu işlemlerden sonra yaptık değerlemeler sonucunda şirketin durumu hakkında ulaştık görüşünü, düzenleyeceği denetim raporunda açıklar ve denetim raporunu teslim eder. Dolayısıyla denetimin tamamlanması genel olarak üç aşamada gerçekleştirilir:

### **1. Denetimi tamamlama çalışmaları**

Denetimi tamamlama çalışmaları, sonuçların değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş oluşturularak rapor düzenlenmesi aşamalarını içerir. Denetçinin, denetimi tamamlayıcı nitelikteki çalışmaları şunlardan ibarettir.

*a. Yapılan denetim programının yeniden gözden geçirilmesi:* Bu çalışmada denetimin başlangıcından itibaren yapılan tüm çalışmalar ve yapılan denetim programı ile programın uygulanmasına yönelik tüm işlemler gözden geçirilir, toplanan kanıtların yeterliliği, güvenilirliği gibi hususlar yeniden değerlendirilir, denetçi yardımcılarının denetim hakkında görüşleri alınır.



**b. Gelecekteki olası belirsizliklerin değerlendirilmesi:**

**c. Bilânço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi:** Bilânço tarihinden sonraki olaylar, bilânço tarihinden denetim çalışmasının sona erdiği tarihe kadar gerçekleşen olaylar olarak tanımlanır. Bu dönemde görüş bildirilen mali tablolara önemli etkisi olan olayların gerçekleştiğini ortaya çıkarmak amacıyla bazı denetim işlemlerini uygulamak, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre zorunludur. Denetim çalışmasının sona erdiği tarih, denetim raporunun düzenlendiği tarihtir. Bilânço tarihinde şüpheli durumda olan alacak tahsili veya değersiz hale gelmesi, kayıtlarda maliyet bedeli ile görünen bir gayrimenkulün çok düşük veya yüksek bedelle satılması, önemli düzeyde hisse senedi veya tahvil çıkarılması, önceki yıl iş hacmine göre önemli sayılabilecek bir iş bağlantısı kurulması gibi durumlar bilânço tarihinden sonraki önemli olaylar olarak sayılabilir.

**d. Müşteri ile ilişkili olan kişi ve kuruluşlarla yapılan işlemleri belirleme ve inceleme:** Müşteri işletmenin özellikle önemli miktarlarda mal aldık satıcılarla ve mal satışı yaptık müşterilerle olan ilişkilerinin dikkatli bir şekilde incelenmesi belge sahteciliği, naylon fatura kullanımı, aslı olmayan satışlar veya alışlar için düzenlenmiş faturalar ve ortaya çıkan hayali alacak veya borç tutarları gibi olayların tespiti açısından önem taşır. Bu kesimde yer alan kimi örneklerde de görüldüğü üzere, bazı işletmeler kârlarını gerçekte olduğundan daha yüksek veya düşük çıkarmak amacıyla bu tür yanıltıcı muhasebe tekniklerini kullanabilmektedir. Bu nedenle, denetçi karşı inceleme yaparken taraşara güven duygusu ile değil, mesleki şüphecilikle yaklaşmalı ve birçok ihtimali dikkate almalıdır. Ancak denetlenen işletmenin ilişkili kişilerle danışıklı dövüş yapması halinde, bu gibi durumların tespiti oldukça güç olabilmektedir.

**e. Müşteri işletmeden beyan mektubu alınması:** Müşteri işletmenin beyan mektubu, diğer denetim işlemlerinin yerine geçmez. Yönetimin beyan mektubu vermemesi, denetim çalışmalarının kapsamının sınırlandırılması sayılacağından, denetçinin denetim raporunda şartlı görüş bildirmesine yol açar.

**f. Genel analitik testler yapılması:** Denetçi denetim sonuçlarını değerlendirme aşamasına geçmeden önce son olarak bazı kanıtlar oluşturur. Denetimin genel amacı, mali tabloların doğruluğuna ilişkin bir görüş bildirmek olduğuna göre, müşteri işletmenin mali tablolarının son taslak üzerinde genel analitik testler yaparak bu tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ölçülmeye çalışılır. Analitik testler, işletmenin finansal tablolarında bulunan bazı değerlerin önceki yılların değerleri ve sektörel değerlerle karşılaştırılması şeklinde olabileceği gibi üretim ve satış hacmi, çalışan sayısı gibi finansal olmayan verilerin karşılaştırılması şeklinde de olabilir.

## **2. Sonuçların değerlendirilmesi**

Denetçi bu aşamada, elde ettiği kanıtların yeterliliğini ve tespit ettiği yanlışlıkların, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları kararları etkileme derecesini gözden geçirerek müşteri işletmeden düzeltme yapmasını isteyebilir veya daha fazla kanıt toplamaya karar verebilir.

Denetçi bu aşamada şu çalışmaları gerçekleştirir:

- Kanıtların yeterliliğinin değerlendirilmesi,
- Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin son değerlemesinin yapılması,
- Hataların düzeltilmesinin istenmesi,
- Çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesidir.



**TÜRMOB**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

**3. Denetim raporunun düzenlenmesi:** Denetçi, denetim sürecinin sonunda bir rapor düzenleyerek, denetim çalışmaları sonucunda işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin dürüstlüğü hakkında ulaştık görüşü yazılı olarak ifade eder. Denetçi, denetim raporunu düzenlerken raporlamaya ilişkin belirli ilke ve standartları dikkate almak zorundadır. Bu bölümde denetim raporunun içeriği, raporlama standartları ve standart denetim raporu türlerine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.