

GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI

- 1- Sosyal Sorumluluk Kavramı
- 2- Kişilik Kavramı
- 3- İşletmenin Sürekliliği Kavramı
- 4- Dönemsellik Kavramı
- 5- Parayla Ölçülme Kavramı
- 6- Maliyet Esası Kavramı
- 7- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
- 8- Tutarlılık (Devamlılık) Kavramı, Muhasebe Politikalarında sık sık değişiklik yapmamak
- 9- Tam Açıklama Kavramı
- 10- İhtiyatlılık Kavramı
- 11- Önemlilik Kavramı
- 12- Özün önceliği Kavramı

1- SOSYAL SORUMLULUK

Muhasebe işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğu belirtmektedir. Muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında belli kişi ve grupların değil tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretilmesinde gerçeğe uygun , tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

2- KİŞİLİK KAVRAMI

İşletmenin ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

3- İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI

İşletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. İşletme sahiplerinin yada hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

4- DÖNEMSELLİK KAVRAMI

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat gelir ve karlarının aynı döneme ait , maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavram gereğidir.

5- PARAYLA ÖLÇÜLME KAVRAMI

Parayla ölçülebilen, iktisadi olan ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak, para birimi ile yansıtılmasını ifade eder. muhasebe işlemleri ulusal para birimlerine göre yapılır.

6- MALİYET ESASI KAVRAMI

Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

7- TARAFSIZLIK VE BELGELENDİRME KAVRAMI

Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş, objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder.

8- TUTARLILIK KAVRAMI

Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının bir birini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. işletmenin mali durumunun , faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması, bu kavramın amacını oluşturur. tutarlılık kavramı benzer olay ve işlemlerde kayıt düzenleriyle değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda , birim ve içerik yönünden tekdüzeni öngörür. geçerli nedenin bulunduğu durumlarda işletmeler uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. ancak bu değişiklikleri ve bunların parasal etkilerini mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

9- TAM AÇIKLAMA KAVRAMI

Mali tablolardan ve bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde , yeterli , açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında , mali tabloların kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek , gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi , bu kavram gereğidir.

10- İHTİYATLILIK KAVRAMI

Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. bu kavramın sonucu olarak, işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar. muhtemel gelir ve karları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. ancak bu kavramın gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekeceği oluşturmaz.

11- ÖNEMLİLİK KAVRAMI

Bir hesap kalemi veya bir olayın nispi ağırlık ve değerinin , mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlendirmeler veya alınacak kararların etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. önemli hesap kalemleri , finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

12-ÖZÜN ÖNCELİĞİ KAVRAMI

İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında , birimlerden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. genel olarak işletmelerin birimleri ve özleri paralel olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. bu takdirde özün biçime önceliği esastır.

GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE (MALİ TABLOLAR) İLKELERİ

Mali tablolar ilkeleri , temel mali tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından uygulanacak kuralları ifade eder. Mali tablolar

- 1- Bilanço
- 2- Gelir tablosu
- 3- Satışların maliyeti tablosu
- 4- Fon akım tablosu
- 5- Nakit akım tablosu
- 6- Kar dağıtım tablosu
- 7- Öz kaynaklar değişim tablosu

MALİ TABLOLARIN AMAÇLARI

- 1- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- 2- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- 3- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

MALİ TABLOLARDAKİ BİLGİLERİN ÖZELLİKLERİ

Mali tabloların anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir olması, zamanında düzenlenmesi gerekir.

MALİ TABLOLARIN DÜZENLENME İLKELERİ

- 1- Gelir tablosu ilkeleri
- 2- Bilanço ilkeleri
 - a- Varlıklara ilişkin ilkeler
 - b- Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler
 - c- Özkaynaklara ilişkin ilkeler.

GELİR TABLOSU İLKELERİ

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin , giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

- 1- Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir
- 2- Belli bir dönemin satışları için gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır.
- 3- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.
- 4- Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktör dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.
- 5- Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kar ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.
- 6- Bütün kar ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarından düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve nitelikteki dışı kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.
- 7- Karşılıklar, işletmenin karını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait karı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmalıdır.
- 8- Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulama gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.
- 9- Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya birkaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır.

BİLANÇO İLKELERİ:

Bu ilkelerin amacı: sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin mali durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmalıdır.

VARLIKLARI İLİŞKİN İLKELER:

- 1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.
- 2- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen hizmetlerin bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir.
- 3- Bilançoda varlıkları, bilanço tarihteki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.
- 4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- 5- Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.
- 6- Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- 7- Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.
- 8- Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara personele iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.
- 9- Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.
- 10- Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

YABANCI KAYNAKLARA İLİŞKİN İLKELER

- 1- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- 2- İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.
- 3- Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.
- 4- Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.
- 5- Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemi yapılmalıdır.
- 6- Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara personele iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

ÖZKAYNAKLARA İLİŞKİN İLKELER

- 1- İşletme sahip veya ortaklarının sahip ve ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.
- 2- İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir.
- 3- İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir.
- 4- Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.
- 5- Özkaynaklar ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı) ndan oluşur.

DENETİMİN TANIMI

Denetim; İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, çıkar ilişkisinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş; belirli dönemlerde faaliyetlerle ilgili sonuçların ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulmuştur. Faaliyet sonuçlarının işletmelerle çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir.

Denetimin Konusu: ekonomik faaliyetle ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olayla ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; **bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar.**

Bilgi Kullanıcıları: Denetçinin elde ettiği bulguların bilgi kullanıcılarına iletilmesi ifade eder. Raporun türü ve kapsamı denetimin niteliğine, amacına ve sunucuna göre farklılık gösterir. Denetim sonuçları işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere denetimle saptanmış olan uygunluk derecesi demektir. Ortaklar , ortak olmak isteyenler, kredi verenler, yöneticiler, kamu kurumları, diğer karar alıcılardır.

DENETİMİN UNSURLARI

1-Denetim bir süreçtir. Başlangıç ve sonuç arasındaki faaliyetler belirli bir plan dahilinde yapılır.

2-İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar. Mali tablolar, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili mali iddialardır. Denetçide bu mali tabloların doğruluğunu araştırır.

3-Önceden saptanmış ölçütler: Bu ölçütler Genel Kabul görmüş muhasebe ilkeleri, vergi mevzuatı(vergi denetimi için), sayıştay mevzuatı(kamu denetimi için) ,Muhasebenin temel kavramları, SPK mevzuatı olabilir.

4-İlgi duyan taraflar: işletme sahip ve ortakları, işletme yöneticileri işletmeye kredi verenler, potansiyel yatırımcılar, Devlet + kamu (SPK gibi)

5-Uygunluk derecesi: Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen ölçüdür.

6-Tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek.: Denetimin amaçlarına ulaşabilmesi için ulaşılabilen her türlü bilgi kanıt niteliğindedir. Kanıtların türleri ve kanıtların değerlendirilmesi için kullanılacak kriterler denetimin amacına göre farklı olabilir. Denetçi kanıtları toplarken tarafsız olmak zorundadır, önyargısız, bağımsız , profesyonel ve uzman bir kişi olarak davranmak zorundadır.

7-Sonuçları Bildirme: Denetçi işletme yönetimi tarafından ileri sürülen iddiaların geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder.

DENETİMİN TURLERİ

A-amaçları bakımından denetim türleri

- 1- Mali tablolar denetimi(finansal tablolar denetimi)
- 2- Uygunluk denetimi(usul denetimi)
- 3- Faaliyet denetimi(performans denetimi)
- 4- Özel amaçlı denetimler

B- Kapsam bakımından denetim türleri

- 1- Genel denetimler : her türlü kayıt ve işlemlerle muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan denetim çalışmalarıdır.
- 2- Özel denetimler: yalnız belli konularda bilgi sağlamak üzere yapılan denetim çalışmalarıdır.

C- yapıma nedenine göre denetim türleri

- 1- **Yasal denetim:** devlet kurullarının gerekli görmesi halinde yapılan denetimlerdir
- 2- **İsteğe bağlı denetim:** İşletmelerin gerçek durumlarının ortaya çıkarılması amacı ile yapılan denetimdir.

D- uygulama zamanına göre denetim türleri

- 1- **Devamlı denetim:** muhasebe çalışmalarının yıl boyunca denetlenmesidir
- 2- **Ara denetim:** gerektiğinde ve belli zamanlarda incelemesidir
- 3- **Son denetim:** dönem sonlarında yapılan denetimdir.

E- Denetçinin statüsü bakımından denetim türleri

- 1- Bağımsız denetim
- 2- İç denetim
- 3- Kamu denetimi

Denetim türü	Bağlı bulunan ölçüt	Kullanma
Finansal tablolar denetim	G.K.G.M. İlkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar ve devlet
Uygunluk denetimi	İlgili bağit veya sözleşmeler	Bağitlarla veya sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer başarı ölçütleri	Yönetim.

1- MALİ (FİNANSAL) TABLOLARIN DENETİMİ

Finansal tabloların genel amaçlı denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından yapılır. Mali tablolar denetimi Bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yapılır. Bu denetimin konusu ortaklara veya vergi dairelerine verilen mali tablolardır.

Mali tabloların denetiminde temel alınacak ölçütler

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile
- Vergi kaynaklarındaki düzenlemelerden oluşur.

Finansal tabloların denetiminde denetçinin ilişkide bulunacağı gruplar:

1-Yönetim

İşletmede çalışan memurlar, muhasebeci ve kilit noktadaki görevliler kastedilmektedir.

2- Ortaklar

Ortaklar yönetimin sorumluluklarını yerine getirip getirmediğini saptamak için denetlenmiş finansal tablolara başvururlar. Bu açıdan denetçinin birinci derecede sorumluluğu ortaklara karşıdır. Denetim anlaşmasının yerine getirilmesi sırasında denetçi ile işletme içinde çalışmayan ortaklar arasında doğrudan bir temas olmaz.

3-Yönetim kurulu

Yönetim kurulu işletme faaliyetlerinin ortakların çıkarları doğrultusunda yürütülmesinden sorumludur. Denetçi ile yönetim kurulu arasındaki ilişkiler yönetim kurulunun oluş şekline bağlıdır. Yönetim kurulu işletmede çalışan kişilerden oluşuyorsa direkt ilişki söz konusu olmakta yönetim kurulunun işletme dışından kişilerden oluşması durumunda bir aracının kullanılması söz konusu olmaktadır. Denetçinin bağımsızlığının kuvvetlendirilmesi işletme içinde kurulacak denetim komitelerinin kurulmasıyla gerçekleştirilir.

Muhasebe ve denetim ilişkisi: Muhasebe bir ekonomik birime(işletmeye) etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Finansal tabloların denetimi ise muhasebe sürecini gözden geçirecek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmaktır.

FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI:

- Mali tablolardaki bilgilerin GKGMI ne yasa ve yönetmeliklere uygunluğu hakkında görüş bildirmek.*
- Denetlenen döneme ait tüm belgelerin incelenmesi mümkün değildir ancak denetçi kendisinin belirleyeceği kadar belgeyi inceleyerek incelemelerini yapar, dolayısıyla tüm muhasebe faaliyetleri ile ilgili görüş beklemek doğru değildir.*
- İşletme politikalarının belirlenmesi ve değerlendirmesi konularında denetçinin sorumluluğu yoktur, bu politikaları belirlemek yönetimin sorumluluğundadır*
- Denetim raporu kullanacaklar yönünden bir rehber olarak kullanılabilir ancak mutlak doğruluğundan söz edilemez sadece denetçinin vardığı kanaati belirtir.*
- Denetçinin esas sorumluluğu denetim ile ilgili tüm çalışmaları yapma sorumluluğudur. Eğer denetçi yapılması gereken tüm çalışmaları yaptığı halde ortaya bazı aksaklıklar çıkarsa ve bundan zarar görenler olursa bu durumdan yönetim sorumludur. (H.Türedi)*

Finansal Tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı; finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında bağımsız ve dürüst bir biçimde ortaya koymak ve belirli bir yargıya ulaşmaktır. Denetçi ulaştığı sonuçları denetim raporunda bildirir, Denetim raporu denetlenen şirketin yayınladığı yıllık faaliyet raporu kapsamında ortaklara ve diğer ilgi duyanlara dağıtılmak üzere müşteri işletmeye veya yönetim kuruluna verilir. Denetçinin esas sorumluluğu hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin işlevi finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirip açıklamak, bu raporların kredisini arttırmaktır.

FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE YÖNETİMİN SORUMLULUĞU:

Denetçinin sorumluluğu yayınlanmış finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya varmak ve bunu açıklamaktır. Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili sorumluluk ise işletme yönetimine aittir. Yönetim ortaklara ve kredi verenlere karşı doğrudan sorumludur. Denetçi ise sadece finansal bilgileri gözden geçirmektedir. Bu bilgileri yaratan veya hazırlayan taraf denetçi değildir.

2- UYGUNLUK DENETİMİ

İşletme içinde(yetkili bir üst makam) veya dışında saptanmış olan kurallara (ana sözleşme , işletme politikaları vb.) uygunluğunun incelenmesidir. örneğin muhasebe yönetmeliğine uygun kayıt yapılıp yapılmadığının belirlenmesi veya kanun koyucunun çıkardığı yasalara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Denetçi koyulan kuralları değiştiremez, sadece veri olarak kabul eder.

VERGİ DENETİMİ dendiğinde uygunluk denetiminden bahsedildiği anlaşılmalıdır.

Uygunluk denetimi örgüt denetçileri ve örgüt dışındaki denetçiler tarafından da yapılabilir. Örneğin, işletmelerin sosyal sigorta bildirimlerinin doğruluğu ücret işlemleri ve ilgili belgelerin sosyal sigorta mevzuatına uygunluğunun SSK denetçileri tarafından araştırılması ile belirlenir. Bu denetimde kriter SSK mevzuatıdır.

Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması da uygunluk denetimi kapsamına girer.

3- FAALİYET DENETİMİ(performans denetimi)

Bir örgütün faaliyetlerinin verimliliği ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar.

İç denetimden daha geniş bir denetimdir. her türlü denetçi tarafından yapılabilirse de genellikle iç denetçi veya kamu denetçileri tarafından yapıldığı gözlenir. faaliyet denetimi işletmenin;

- örgüt yapısını
- iç kontrol sistemini
- iş akışlarını
- yönetim başarısını saptamaya yönelik incelemelerdir.

Bu nedenle işletmenin saptanmış amaçlarına ulaşıp ulaşmadığını ölçmeye çalışır. başka bir ifadeyle iç denetim finansal nitelikteki olayları incelerken, faaliyet denetimi;

- işletmenin amaçlarına ne derece yaklaştığını
- yöneticilerin performansının derecesini inceler

Denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına ilişkin önerilerde bulunulur. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür. Genel anlamda işletme dışındaki uzman kişilerce yapılır.

Faaliyet denetimini yapmaya yetkili olanlar:

- kamu ve özel sektörlerde iç denetçiler
- kamu kuruluşlarında kamu denetçileri

4- ÖZEL AMAÇLI DENETİMLER:

Denetimi yaptıracak olanlarca belirlenmiş olan konularda işletme yönetimi ya da belli karar birimlerine kolayca karar vermelerinde yardımcı olmak bakımından yaptırılan denetim çalışmalarıdır.

Başlıca özel amaçlı denetim türleri şunlardır

- Mahkemelere yaptırılan özel incelemeler
- Satın alma devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler
- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması
- Vergi incelemeleri
- Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler.

B-DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ

1-İÇ DENETİM

2- KAMU DENETİMİ

3-BAĞIMSIZ DENETİM olmak üzere üçe ayrılır.

İÇ DENETİM: Örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. İç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. Finansal denetim yönü mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak ve bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmektir. Hata ve yolsuzlukların bulunması ve önlenmesi finansal tabloların kapsamına girer. İç denetim örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına , planlarına ve programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için aynı zamanda iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi çalışmaları iç denetimin uygunluk yönünü oluşturur. İç denetim örgüt kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığı , verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediği , belirlenen standartların örgüt personeline anlaşılıp anlaşılmadığı , standartlardan sapmaların olup olmadığı ve sonuçlarının analiz edilip edilmediği ve gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığı konularını araştırır. İç denetçi iç kontrol sistemini gözden geçirerek örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşım sağlayacağı konusunda iç kontrol sisteminin yeterli güveni verim vermediğini belirler. Yapılan çalışmaların bu yönü faaliyet denetimini oluşturur.

KAMU DENETİMİ: Kamu denetimi , denetim amaçlarına, kapsamına ve denetimi yapan birimlere göre sınıflandırılabilir. Kamu denetim kurumları: Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık yüksek Denetleme kurulumudur. Ayrıca kamu ve özel sektördeki işletmeleri denetleyen veya bağlı bulunduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETİM: Serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tabloların GKGMİ ne uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. Bu yetki SMMM ve YMM lere verilmiştir. Mali tabloların mevzuat hükümlerine GKGMİ ne GKGDGS na uygun yapıldığını Tasdik yetkisi ise YMM lere verilmiştir. SPK ya göre bağımsız denetim ise ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetleme ilke esas ve standartlarına göre incelenmesi ve mali tabloların 2499 sayılı kanun çerçevesinde gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır. SPK bağımsız denetim çalışmalarını denetimin konusuna göre SÜREKLİ DENETİM , SINIRLI DENETİM ve ÖZEL DENETİM olmak üzere üçe ayırmıştır. Sürekli denetim; SPK düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan yıllık mali tabloların tümünün denetimidir ve her yıl yapılması zorunludur. Sınırlı Denetim ; altışar aylık ara bilanço ve gelir tablolarının denetimidir. Özel denetim ise; SPK tebliğleri uyarınca özel denetim yaptırma zorunluluğu bulunan ortaklık ve yardımcı kuruluşların, kurla başvuruları üzerine verilen menkul kıymetlerin halka arzı iznine ortaklık genel kurulları veya yetkili organların birleşme, devir veya tasfiye kararlarına dayanak teşkil edecek mali tablolarının sermaye piyasası mevzuatı uyarınca bağımsız denetleme kuruluşu tarafından denetlenmesidir.

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLAN KURULUŞLAR

Türk Ticaret Kanununun, anonim şirketlerde denetçi veya denetim kurulu seçilmesini zorunlu tutmaktadır. Denetçilerin mevcut olmaması anonim şirket için fesih nedeni sayılmaktadır. Ancak, denetçilerin TTK nun 353,357. Maddelerinde sayılan görevleri yerine öğretilebilecek düzeyde mesleki eğitime ve yetkinliğe sahip olmasına ilişkin olarak kanunda hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Yalnızca denetçi bir kişi ise, onun; birden çok denetçi varsa, denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerektiği belirtilmiştir. Denetçilerin bağımsızlığına ilişkin hükümler ise, denetçi seçildikleri şirkette yönetim kurulu üyeliğine seçilemeyecekleri ve şirketin memuru olamayacaklarına ilişkin memuru olamayacaklarına ilişkin hükümlerdir. Ayrıca denetçilerin, yönetim

kurulu üyelerinin usul ve fûruundan biri, eşi veya üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımları olmaması koşulu getirilmiştir. Bu koşullara uygun olan ve okur yazar olan kişilerin TTK'na göre denetçi seçilmesi mümkündür.

3568 sayılı Kanun sadece muhasebeci mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere denetim yetkisi vermiştir. Ancak, kanun kimlerin bağımsız denetime tabi olması gerektiğini belirtmediği için, sermaye piyasası mevzuatındaki hükümlere tabi olmayan anonim şirketler için TTK hükümlerinin uygulanmasına devam edilmektedir.

Sermaye piyasası mevzuatına göre, aşağıdaki ortaklık ve kuruluşlar, bu niteliklerini kazandıkları hesap dönemi başından itibaren sürekli denetime (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik uyarınca her yıl yapılacak denetime) tabidirler

- 1- Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- 2- Aracı kurumlar,
- 3- Yatırım fonları,
- 4- Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
- 5- Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
 - a) Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup, çıkarılmış sermayeleri tutarı 2 milyar TL ve daha fazla olanlar
 - b) Kayıtlı sermaye dışında olup, ödenmiş sermayeleri tutarı 5 milyar TL ve daha fazla olanlar,

Bu ortaklık ve kuruluşlara Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan mali tabloların tümü, sürekli denetim kapsamındadır.

İŞLETME YÖNETİMİNİN VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUKLARI

Mali tabloların hazırlanmasından, işletme yönetimi sorumludur. Denetçinin sorumluluğu, mali tablolar hakkında bildirdiği görüşle ilgilidir. İşletme yönetimi sağlam muhasebe politikaları kabul etmekten ve muhasebe bilgilerini elde edecek iç kontrol sistemini kurmaktan ve işletmekten sorumludur. İşletmenin işlemleri, varlıkları ve borçları yönetimin doğrudan bilgisi ve kontrolü altındadır. Denetçinin bu hususlardaki bilgisi denetimden elde ettikleriyle sınırlıdır. Bu nedenle mali tabloların, genel kabul görüş muhasebe ilkelerine (GKGMİ) uygun olarak mali durumun, faaliyet sonuçlarının ve nakit akımının açıkça sunulması sorumluluğu işletme yönetimine aittir. Denetçi mali tabloların veya bunların taslaklarının biçim veya içeriğine ilişkin önerilerde bulunabilir. Ancak, bu yardım yönetimin sorumluluğunun ortadan kaldırmaz.

Denetçi, mali tablolarının işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve nakit akımını açıkça gösterdiğine ilişkin görüş bildirirse ve mali tabloların yayınlanmasından sonraki olaylardan mali tabloların gerçeği yansıtmadığı anlaşılırsa, denetçi denetimi gerektiği şekilde yaptığını mahkemeye kanıtlamak zorunda kalacaktır. Aksi halde görüşüne güvenen ve zarar gören kişilere karşı denetçi sorumlu olacaktır.

Denetçi, denetim prosedürlerini planlamada, yürütmeye ve sonuçlarını değerlendirmede mesleğin gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeli ve mali tablolardaki önemli yanlışlıkları makul süre ve maliyet sınırları içinde bulacak şekilde denetimi planlanmalıdır. “ makul sürede ve maliyetle “ kavramı, denetçinin mali tablolarının doğruluğunu garanti etmediğini ve raporunun bir garanti belgesi olmadığını ifade eder.

3568 sayılı Kanunun 2. Maddesinde mesleğin konusunu oluşturan işler sayılmıştır. Ancak, Kanunda; 12. Maddede tanımlanan tasdik işlemi dışında kalan diğer işlerin tanımı ve açıklaması yapılmadığı gibi, denetimle ilgili herhangi bir hüküm de bulunmamaktadır. Bununla birlikte kanun, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esaslarının bir yönetmelikle düzenleneceğini ifade etmiştir.

Kanunda bağımsız denetimle ilgili hükümler olmadığı için bağımsız denetim yetkisi tanınan meslek mensuplarına bağımsız denetime özgü bir sorumluluk getirilmemiştir. Kanun maddelerinde yer alan sorumluluklar tüm meslek mensuplarını ilgilendiren genel hükümlerdir. Bu hükümlerle meslek

mensuplarına bazı yükümlülükler ve yasaklar getirilmiş bu yükümlülükler ve yasaklara uyulmaması halinde disiplin cezaları, para ve hapis cezaları öngörülmüştür,

Bu yükümlülük ve yasaklar şunlardır :

- Meslek mensupları, kişisel veya ortaklık bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramazlar, meslekleriyle ilgili işbirliği yapamazlar
- Odalara üye olmayanlar mesleki faaliyette bulunamazlar
- Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler
- Suç oluşturan hallerin yetkili mercilere duyurulması zorunludur
- Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar
- Meslek mensupları Unvanlarıyla hizmet akdi ile çalışamazlar: ticari faaliyette bulunamazlar; meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar

BAĞIMSIZ DENETİMİN MUHASEBEDEN FARKI

Muhasebe karar alıcılara mali bilgi sağlamak amacıyla bir örgütün veya bireysel bir işletmenin ticari ve mali nitelikteki işlem ve olaylarına ilişkin verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenmesi sürecidir. Bu sürecin sonunda mali tablolar ve işletme yöneticileri için muhasebe raporları düzenlenir. Muhasebeciler karar alıcıların kararları ile ilgili bilgileri sağlamak için muhasebe bilgisinin hazırlanmasında temel alınan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini bilmek zorundadırlar.

Denetimde muhasebe verileri, denetimin konusunu oluşturur. Denetim, kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını belirlemektir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgilerinin gerektiği gibi kaydedilip kaydedilmediğini değerlemede kriter olduğundan, denetçi bu ilkeleri bilmek zorundadır. Denetçinin muhasebe konusunda bilgili olmasına ek olarak, denetçi, denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. Su uzmanlık denetçiyi muhasebeciden ayırır. Denetim prosedürlerini, örneklem büyüklüğünü, incelenecek kalemler ve testlerin zamanının belirlenme ve denetim sonuçlarını değerlendirme denetçinin başlıca sorunlarıdır.

MALİ TABLOLARIN DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETÇİ TARAFINDAN YAPILMASININ NEDENLERİ

Bir bankaya yöneticisinin herhangi bir işletmeye kredi verme kararı alırken bankanın işletmeye daha önceki mali ilişkileri ve işletmenin mali tablolarında gösterildiği şekilde işletmenin mali durumu gibi etkenleri göz önünde alacaktır. Banka, kredi verirken, üç etkenle belirlenen faiz ve komisyonu müşterisine yükleneyecektir. Bu etkenler şunlardır.

- 1- Risksiz faiz oranı, hazine bonusu faiz oranıdır. Banka işletmeye aynı oranla kredi verme yerine hazine bonosuna yatırım yapabilir.
 - 2- Banka müşterisinin işletme riski, işletmenin, işletme koşulları veya ekonomik koşullar yüzünden krediyi bankaya geri ödeyememe olasılığıdır.
 - 3- Bilgi riski, mali tablolardaki bilgilerin yanlış, eksik ve taraflı olma riskidir.
- Denetimin risksiz yatırıma ve işletme riskine hiçbir etkisi yoktur. Denetimin bilgi riskine önemli etkisi olabilir. bilgi riskini oluşturan koşullar, mali tabloların denetiminin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilir bu koşullar şunlardır.

- Çıkar çatışması
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı
- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması,
- Diğer nedenler

Diğer bir görüşte ise (Hasan Türedi)

- a) mali tablolardan yararlanan çıkar gruplarının artması
- b) düzenlenmiş olan mali tabloların güvenilir olmama ihtimali
- c) güvenilir bilgi ihtiyacı

1-ÇIKAR ÇATIŞMASI:

Mali tabloların kullanıcıları ile mali tabloların hazırlanmasından sorumlu şirket yöneticileri arasında gerçek veya olası bir çıkar çatışması olabilir. mali tablolardaki bilgiler, kasıtlı veya kasıtsız olarak şirket yönetiminin çıkarı doğrultusunda hazırlanmış olabilir. bu konuda bir çok örnek verilebilir. Şirket yönetimi sahip olduğu hisse senetlerinin bir kısmını satmak istediğinde, şirketin mali durumunu ve karlılık durumunu, mali tablolarda gerçek durumundan daha iyi göstermek suretiyle borsada şirketin hisse senedi fiyatının gerçek değerinin üstüne çıkmasını sağlayabilir. Böylece, şirket yöneticileri hisse senedi satın alan yatırımcıların aleyhine haksız kazançlar elde edebilirler. Şirket yöneticileri kar payı dağıtmamak veya hisse senetlerini düşük fiyatla piyasadan toplamak istediklerinde, şirketin mali tablolarında şirketin durumunu gerçek kurumundan daha olumsuz göstererek, borsada hisse senedi fiyatının düşmesini sağlamak suretiyle hisse senedini satan yatırımcıların aleyhine haksız kazanç elde edebilirler.

Çıkar çatışması mali tabloların kullanıcıları arasında da olabilir. örneğin hisse senedi sahipleri kar payı dağıtımını beklerken, şirkete kredi veren bankalar kar payı dağıtılmamasını isteyebilirler. Kullanıcılar arasındaki çıkar çatışması nedeniyle, açıklanan muhasebe bilgilerinin doğruluğuna ilişkin kuşku gidermek amacıyla şirket yönetimiyle çıkar ilişkisi içinde olmayan ve görüş bildirmede her kullanıcı grubunun ihtiyaçlarını eşit olarak göz önünde bulunduran, bağımsız ve uzman bir kişi tarafından mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğine ilişkin görüş bildirilmesi gerekir.

2-MUHASEBE SİSTEMİNİN KARMAŞIKLIĞI

Muhasebe süreci ve mali tabloların hazırlanması, işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelmekte ve mali tablolarla hata olma olasılığı artmaktadır. Bu durumda bilgi kullanıcılarından, mali tabloların kalitesini değerlemeleri, muhasebe ilkelerine ve yasalara uygunluk derecesini ölçmeleri beklenemez bu bakımdan bilgi kullanıcıları, mali tabloların kalitesi hakkında görüş bildiren bağımsız ve muhasebe mesleğinde uzman olan denetçiye güveneceklerdir.

3-MUHASEBE BİLGİLERİNİN ALINACAK KARARLARLA İLGİLİ OLMASI

İşletmelerin mali tablolarındaki bilgilerle doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bulunan birçok kullanıcı kişi ve grup vardır. Bu ilgili kişi ve gruplar yöneticileri ortakları, potansiyel yatırımcıları borç para verenleri, finansal analistleri, işçi sendikalarını, satıcıları, devleti ve halkı kapsar. Bu grupların işletme ile ilişki kurma nedenleri belirlenirse, açıklanacak bilgilerin neler olduğu ve kime açıklanacağı sorunu kendiliğinden çözümlenir bu nedenle, kullanıcı gruplarını belirlemek, muhasebede bilgilerinin kullanılması amaçlarını belirlemeye yardımcı olduğu gibi, aynı zamanda açıklanacak bilgilerin ve açıklama biçiminin saptanmasını da kolaylaştırır.

Muhasebe bilgileri, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından önemlidir çünkü, bilgi olmadığı takdirde bu grup büyük bir belirsizlik durumunda karar almak zorunda kalacaktır. Yöneticiler işletmeyle yakından ilişki içinde buldukları ve birçok önemli olayın içinde yaşadıkları için, dış bilgi kullanıcıları gibi tamamen muhasebe bilgisine bağımlı kalma durumunda değildir. Bunun nedeni yöneticilerin istedikleri bilginin türünü, kalitesini ve zamanını belirleyebilme gücüne sahip olmalarıdır.

Günümüzde en çok kabul edilen görüş, değişik amaçları olan çeşitli kullanıcı grupları için bir tip genel amaçlı mali tablolar hazırlamaktır. Muhasebe bilgilerinin bu tür raporlanmasındaki amaç, işletme dışındaki birçok kişi ve grup tarafından alınacak ekonomik nitelikteki kararlara ilişkin gerekli ortak bilgileri sağlamaktır.

Bunlardan birincisi, kullanıcının, ihtiyaçlarına ilişkin konularda bilgi sahibi olabilmesi için elde ettiği bilgiyi yorumlamasıdır. Mali tablolardan sağlanan bilgiler gelecekteki olayların tahmininde kullanıcılara yardımcı olmakla birlikte, geleceğe ilişkin tahminler ve yorumlar mali tablolarda yer

almaz. Bu işlevi kendi amaçları ve ihtiyaçları doğrultusunda bilgileri yorumlayan kullanıcının görevidir. Çünkü geleceğin tahmini ve yorumu, riske katlanmanın bir özelliğidir.

Mali tabloların kullanıcılarının bazıları, bilgileri analiz etme ve yorumlama yeteneğine sahip olsa bile, çeşitli nedenlerle mali tablolardaki bilgiler yanıltıcı olabilir. böyle bir durumda kullanıcı, yanıltıcı bilgiyi doğru bilgidan ayıramaz bu nedenle bilgilerin bir kararda kullanılmak amacıyla analiz edilip yorumlanmasından önce doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında ve bilgi kullanıcılarının kararları ile ilgili bilgilerin mali tablolarda açıklanmış olup olmadığının belirlenmesinde bağımsız denetçiye güvenilir.

4-DİĞER NEDENLER

Mali tablolardaki bilgilerin kullanıcıları ile mali tabloları düzenleyen şirketin farklı yerlerde olmaları, kullanıcıların şirket yönetiminden sürekli veya sık sık bilgi almasında veya şirkette denetim çalışmasını kendilerinin yapmalarında yasal engeller olması veya her bir kullanıcının denetim çalışmasını kendisinin yapmasının zaman ve maliyet yönünden rasyonel olmaması durumlarında kullanıcılar mali tabloların kalitesini kendileri değerleyemezler. Böyle durumlarda kullanıcılar bağımsız denetçinin mali tablolara ilişkin görüşüne güvenmek zorunda kalacaklardır.

BAĞIMSIZ DENETİMİ SINIRLAYICI ETKENLER

Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapılan mali tabloların denetimine, bir çok sınırlayıcı etkenin önemli etkisi olmaktadır.

Bu sınırlayıcı etkenlerden birincisi, denetçinin oldukça kısıtlı ekonomik koşullar altında çalışmasıdır. Denetim, uygun bir zaman boyutu içinde uygun bir maliyetle yapıldığı takdirde yararlı olur. Maliyet sınırlaması muhasebe kayıtlarının ve destekleyici kanıtların test edilmesinde ortaya çıkar.

Denetçinin mali tablolara ilişkin raporu, yaklaşık bilanço tarihinden üç ay sonra yayınlanır. Zaman sınırlaması, bilanço tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyebilen olaylara ilişkin elde edilecek kanıt sayısını etkileyebilir. Bundan başka, bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için oldukça kısa bir süre vardır.

Diğer önemli sınırlama, mali tabloların düzenlendiği muhasebe sistemindedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin kayıtlar yapılırsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden göremez. Bu sınırlamalara rağmen, bağımsız denetim mali tabloların güvenilirliğini artırır.

BAĞIMSIZ DENETİMİN YARARLARI:

- 1- Finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- 2- İşletme içinde sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- 3- Kamu kurumlarınca vergi denetimi yapma olasılığı azalmış olur.
- 4- Kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar
- 5- Muhasebe kayıt ortamındaki hataların ortaya çıkarılması; gelir ve giderlerin doğru olarak gösterilmesini sağlar.
- 6- Holding kuruluşlar için İşletme politika ve yordamlarına uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

SPK ya göre denetim türleri

- Sürekli denetim: Her dönemin sonunda yapılan ve bütün denetim tekniklerini kapsayan denetim türüdür.
- Sınırlı denetim: Ara mali tabloların denetimidir. Denetçi açısından kısıtlılık hesap döneminin sınırlı olması değil incelenen olayların kapsamının kısıtlı olmasıdır. Denetçinin denetim tekniklerini kullanmakta zorluk çekmesidir.
- Özel denetim: SPK gereğince belirlenmiş bazı olayların (tasfiye,birleşme, menkul kıymet ihracı vb.) gerçekleşmesine bağlı olarak yapılan denetimdir.

MALİ TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİN AMAÇLARI (H.TÜREDİ)

- 1- denetlenen mali tablolara ilgili bir rapor yazmak
- 2- hata ve hileleri ortaya çıkarmak
- 3- hata ve hileleri önlemek
- 4- denetlenen işletme yönetimine önerilerde bulunmak.

MUHASEBE VE DENETİMİN KARŞILAŞTIRILMASI

- 1- her iki çalışmanın amaçları farklıdır
- 2- her iki çalışmanın yaklaşımları farklıdır
- 3- her iki çalışmanın yönleri farklıdır
- 4- her iki çalışmanın zamanları farklıdır
- 5- her iki çalışmayı yapan kişilerin nitelikleri farklıdır.

MUHASEBE KAYITLARINDAKİ HATALAR

A- GÜNLÜK DEFTERDE YAPILAN HATALAR

- 1- Kayıt hataları
- 2- Muhasebe işlemlerinin deftere kaydedilmemesi
- 3- Hesaplara kaydedilmemesi gereken işlemlerin kaydı

B- DİĞER DEFTER VE MALİ TABLOLARDA YAPILAN HATALAR

- 1- Aktarda ya da nakil hataları
- 2- Hesaplama hataları
- 3- Aritmetik hatalar

C- MALİ TABLOLARIN DÜZENLENMESİ SIRANDA YAPILAN HATALAR

- 1- Mali tablolarda yer alan kalemlerin değiştirilmesi
- 2- Mali tablolardaki tutarların açıklık ilkesine aykırı olarak gösterilmesi

DENETÇİ TÜRLERİ

DENETÇİ : Denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir.

Denetçi türleri

1-Bağımsız denetçiler

2-İç denetçiler

3-Kamu Denetçileri (İç denetçi ve Kamu denetçisi bağımlı denetçidir.)

1- 1- BAĞIMSIZ DENETÇİLER (Dış Denetçi Olmaları En Büyük Özelliği)

Herhangi bir kişi veya kuruluşa bağımlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığını araştıran kişidir. 3568 sayılı yasa ile denetim yetkisi SMMM ve YMM .lere verilmiştir. Bu kişiler denetimleri sırasında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi de yaparlar.

Bağımsız denetçinin amaçları:

Mali tabloların güvenilir olup olmadığının ortaya çıkartılmasıdır.

Bunun yanında

- 1-Hata ve hilelerin ortaya çıkartılması
- 2-Hata ve hilelerin engellenmesi
- 3-Yönetime önerilerde bulunmak.
- 4-İşletmenin gelecekteki mali durumunu belirlemek. İşletme hayatının süreklilik göstereceği tespit ederek, bu bağlamda mali durumunun yeterli güvence altında olup olmadığını belirlemek gibi tali amaçları vardır.

İç denetçi ile bağımsız denetçiyi karşılaştırarak aralarındaki farkları ayrı ayrı yazınız

1- Bağımsızlık yönünden

İç Denetçi Firma yöneticilerinin talimatlarını yerine getirir bu yüzden bağımlı denetçidir. Bağımsız denetçiler ise yaptıkları çalışmalarda tamamen bağımsızdır.

2- Sorumluluk yönünden

İç denetçiler yaptıkları denetimler ve sonuçların raporlanması hususunda yönetime karşı sorumludur. Bağımsız denetçiler ise yaptıkları denetim faaliyetlerinden tüm kamuya karşı sorumludur.

3- Belirlenen Ölçütler yönünden

İç denetçi işletme içinde yönetim tarafından kabul edilmiş politikaları ve işletme dışında kanun ve yönetmelikleri ölçüt kabul eder.

Bağımsız denetçi ise Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini esas alır

4- Çalışma alanı yönünden

İç denetçi iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğinden, güvenilir mali tabloların zamanında hazırlanması, güvenilir bilgi sağlanması ve muhasebe bilgilerinin tam ve doğru olmasının sağlanması gibi görevleri yürütür.

Bağımsız denetçi ise ileri sürülen mali tabloların mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirleme amacını güder.

5- Sonuçların raporlanması yönünden

İç denetim sonucu ortaya çıkan raporlar işletme içinde değerlendirilir kamuya duyurulmaz. Ancak bağımsız denetçinin raporları kamuya duyurulur.

NİTELİKLER

Görevlendirme

Amaç

Görev kapsamı

Rapor verilen kimse

Yetki kaynağı

Sorumluluk

Bilgi ve görgü

Bağımsızlık derecesi

Çalışma zamanı

Çalışmanın ayrıntı derecesi

İÇ DENETÇİ

İşletme yönetimince atanır

İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder

İşletme yönetimi belirler

İşletme yönetimine

Yönetimce verilen yetki

İşletme yönetimine karşı

İşletmeden işletmeye değişir

İşletme çalışanı olduğundan sınırlıdır

Yıl boyunca her zaman

Ayrıntılı çalışmalar yapar

BAĞIMSIZ DENETÇİ

Üçüncü kişiler, ortaklarca görevlendirilir

Mali bilgilerin güvenilirliğini sağlar

Mali tabloları denetler

Üçüncü kişilere

Yasa ve yönetmelikler

Kusurlu olduklarında yasa önünde sorumludur

Muhasebe uzmanı olması gerekir

Bağımsızlık yüksektir

Dönem içinde arızı, genellikle dönem sonları

Genellikle ayrıntılı çalışma imkanı yoktur

1.2. İÇ DENETÇİLER: İşletme yönetimine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla işletmenin iç denetim hizmeti yapan kurmay bölümünün üyeleridir. İç denetimin amacı genel olarak organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır.

1.3. KAMU DENETÇİLERİ: kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Ssk müfettişleri, maliye müfettişleri vb. uygunluk denetimi yaparlar.

Bağımsız denetçi türleri

- a- **SPK Tarafından kabul edilmiş dış denetim şirketleri**
- b- **Yeminli Mali Müşavirler**
- c- **Bankalar Bağımsız Denetçileri**

Bankacılık sektörü spesifik faaliyetlerden oluştuğu için, bankaların denetimi bu konuda uzmanlaşmış bağımsız denetçiler tarafından yapılır. Bağımsız denetçiler asıl faaliyetlerinin yanı sıra tahkim, bilirkişilik ve tasfiye memurluğu da yapabilirler

SPK YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİM YAPMA YETKİSİ

Şirket şeklinde örgütlenen Bağımsız Denetim Şirketlerine verilmiştir. SPK mad 22/d

SPK YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

1-mali tabloların Genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğun saptanması.

2-Mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp/yansıtmadığının saptanması.

SPK YA GÖRE BAĞIMSIZ DENETÇİLER

-**sorumlu baş denetçi.**10 yıl mesleki deneyimi olan denetçidir.

-**kıdemli denetçi:** en az 6 yıl mesleki deneyimi bulunan denetçidir.

-**denetçi:-**en az 3 yıl fiilen mesleki deneyimi bulunan kişidir.denetim programının hazırlanması, müşteriyle görüşme yapar, denetçi yardımcılara nezaret eder., hazırladıkları çalışma kağıtlarını inceler, gerekli değişiklikleri yapar,

-**denetçi yardımcısı:**en az 2 yıllık mesleki deneyim yada en az 2 yıllık stajyerlik dönemini tamamlamış olan denetçilerdir.

-**stajyer denetçi yardımcısı:** mesleki deneyimi 2 yıldan az olup bağımsız denetim kuruluşu tarafından eğitim tabi tutulan denetçilerdir.

DENETÇİ ÜNVANLARI

SPK MEVZUATINA GÖRE

- 1-STAJER DENETÇİ
- 2-DENETÇİ YARDIMCISI
- 3-DENETÇİ (3 YIL)
- 4-KIDEMLİ DENETÇİ(6) YIL
- 5-BAŞ DENETÇİ (10 YIL)
- 6-SORUMLU BAŞ DENETÇİ

MUHASEBE MESLEK MEVZ.GÖRE

- 1-S.M.M.M (KİSMİ TASDİK)
- 2-Y.M.M. (TAM TASDİK)

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Temel sorumluluğu mali tabloları incelemek ve onların doğruluğu hakkında görüş bildirmektir. Bunun yanında mali tablolardaki hata ve hilelerin bulunması, kanunsuz işleri tespit etmek ve işletme hayatının gelecekte de süreklilik göstereceğini tespit ederek bu bağlamda mali durumun da yeterli derecede güvence altında olduğunu belirlemek gibi tali sorumlulukları da vardır.