

İŞLEM DÖNÜLERİ VE DENETİMİ

Döngü Yaklaşımı Nedir ?

İşlem döngüsü yaklaşımı, denetçinin yapacağı denetim çalışmasında denetime konu finansal tabloları; işlemler, hesap kalemleri veya grupları itibarıyla incelemek yerine bu finansal tablo kalemlerini birbiriyle ilgili işlemlerle birlikte inceleyebilecek şekilde bölümlere ayırarak yürütmesi olarak açıklanabilir. Daha etkili yaklaşım olarak kabul edilen döngü yaklaşımında her bir döngü, birer denetim alanı olarak ele alınır. Böyle bir yaklaşım denetimin yönetimini kolaylaştırır. denetimin sonunda ise ayrı denetim alanlarında yapılan tüm çalışmalar birleştirilerek sonuçlar değerlendirilir.

Döngülere ayırma, finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda önemli bilgi sağlayan iç kontrollerin değerlendirilmesinde de önemli bir araçtır. Bu nedenle denetçinin döngüleri belirlerken her bir döngünün kontrol amaçlarını de belirlemesi gerekir.



Döngü Yaklaşımında Denetim Nasıl Yapılır?

Döngü yaklaşımına göre gerçekleştirilen bir denetimde denetçi; döngüdeki işlemler, bu işlemlerle ilgili finansal tablolarda yer alan hesap kalanları ve bu hesap kalanlarına ilişkin bilgilerin finansal tablolarda sunumu ve açıklanmasına yönelik olmak üzere üç temel yaklaşım geliştirebilir.

A- Döngü Kapsamındaki İşlemlere İlişkin Testler

- 1- Döngüde yer alan işletme faaliyetleri belirlenerek bu faaliyetlerin ilgili olduğu hesaplar, kullanılan belgeler ve kayıtlar tespit edilir.
- 2- İşletmenin bu faaliyetler üzerinde uyguladığı kontroller hakkında bilgi toplanır.
- 3- Döngüde yer alan her bir işleme ilişkin beş denetim amacı (gerçekleşme, tamlik, doğruluk, doğru sınıflandırılarak kaydetme, dönemsellik) çerçevesinde anahtar niteli taşıyan iç kontrollerin belirlenerek bunlara ilişkin kontrol zayıflıklarının tespit edilmesi ve planlanan kontrol riskinin değerlendirilmesi. Bu değerlendirmede denetçi, her bir işlem ile ilgili kontrollerin kontrol amaçlarını ne ölçüde karşıladığını gösteren kontrol risk matrislerinden yararlanır.
Özetle, işlemlerle ilgili görevlerin uygun şekilde ayrılmış olması, yetkilendirmelerin uygun şekilde yapılmış olması, işlemlerin yeterli ve uygun şekilde belgelendirilmesi ve kaydedilmesi, varlık ve kayıtların fiziken kontrol edilmesi, yapılan işlerin bağımsız kişilerce ayrıca kontrol edilmesi.
- 4- İşlemlere ilişkin geliştirilen denetim programı kapsamında belirlenmiş yöntemleri kullanarak, denetim amaçları doğrultusunda anahtar kontrollere kontrol testlerinin ve özel testlerin uygulanması.

B- Hesap Kalanlarına İlişkin Detaylı Testler

- 5- Döngüdeki her bir hesabı etkileyen işletme riskinin kabul edilebilir risk ve hesap düzeyindeki önemliliğe etkisini de dikkate alarak değerlendirmesi

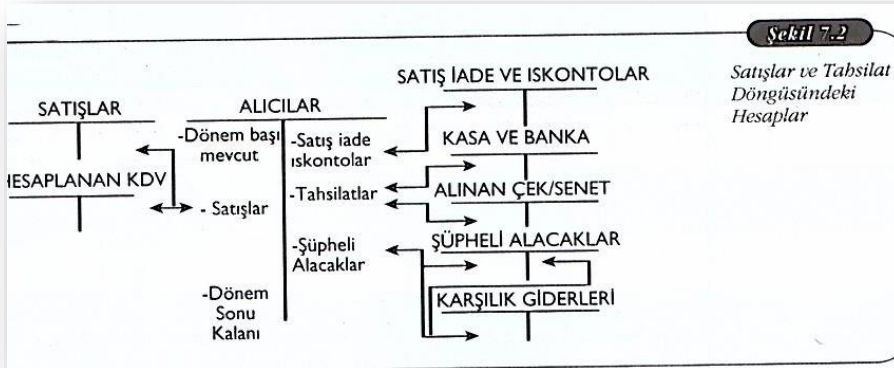
- 6- Döngüde yer alan ve her bir hesabı etkileyen işlemlere ilişkin kontrollerin kontrol riskinin değerlendirilmesi
- 7- Döngüde yer alan ve her bir hesabı etkileyen işlemlere ilişkin kontrollerin test edilmesi ve tözel testlerin yapılması, hesap kalanına ilişkin ayrı kontroller varsa bunların da aynı şekilde değerlendirilmesi
- 8- İşlem döngüsündeki her hesaba analitik inceleme yöntemlerinin uygulanması, bu şekilde büyük ve olağandışı kalemlerin belirlenmesi
- 9- Denetçinin, planlanan bulma riskine karar vermesi
- 10- Planlanan denetim kanıt miktarının belirlenmesi, uygulanacak denetim teknikleri, örneklem büyüklüğü, örneklem seçimi ve zamanlamanın yapılması, hesap kalanlarına ilişkin denetim amaçlarını (var olma, tamlik , doğruluk, uygun sınıflandırma, kaydetme, hak ve yükümlülüklerin işletmeye ait olması, dönemsellik) kapsayan denetim programının hazırlanarak uygulanması

C- Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamalara İlişkin Testler

- 11- Finansal tablolarda sunulan hesaplar ve açıklamaların sunum ve açıklamayla ilgili denetim amaçlarını (var olma, tamlik, doğruluk, uygun sınıflandırma kaydetme, hak ve yükümlüklerin işletmeye ait olması, yeterli ve anlaşılabilir açıklama) ne ölçüde karşılandığına ilişkin incelemelerin yapılması.

SATIŞLAR VE TAHSİLAT DÖĞÜSÜNÜN DENETİMİ

Satışlar ve tahsilatlar döngüsünün denetlemenin temel amacı, finansal tabloların bu döngüde yer alan hesap kalanlarının finansal raporlama standartlarına uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş oluşturabilmektir.



Satış ve Tahsilatla İlgili İşletme Faaliyetlerinin Anlaşılması

Denetçinin öncelikle işletmenin satış ve tahsilat döngüsündeki faaliyetleri anlaması ve bu faaliyetlere ilişkin belge ve kayıt düzeninin nasıl işlediğini bilmesi gereklidir.

Satış Faaliyetlerine İlişkin Kontrol Testleri Ve Tözel Testler

- 1- Satışlar – İç Kontrollerin yapısı ve işleyişi ile ilgili bilgi toplama ve belgelendirme
- 2- Satışlar – planlanmış kontrol riskini değerlendirme
- 3- Kontrol testlerinin kapsamını belirleme
- 4- İşlemlere ilişkin denetim amaçlarını karşılayacak kontrol testleri ve tözel testleri belirleme
 - Denetim yöntemleri
 - Örneklem hacmi
 - İşlem kalemleri
 - Zamanlama

* Denetçi, satışlara ilişkin iç kontrolleri anlayabilmek için tipik bir satış işleminden yararlanarak akış şemaları, iç kontrol soru formu, seçilmiş satış işlemlerinin içine girerek kontrolleri test etme yöntemleriyle bilgi toplar.

Satış İade ve İndirim İşlemlerine İlişkin Kontrol Testleri ve Tözel Testler

Denetçi, bütün denetim amaçlarını karşılayacak şekilde satış işlemlerine uyguladığı metodolojiyi aynen satış iade ve indirimleri için de uygulayacaktır.

Bu işlemlerle ilgi olarak denetçi iki konuda dikkatli olmalıdır;

- Önemlilik düzeyi
- Bu iade ve iskontoların gerçek olup olmadığıdır.

İade ve iskontolar, yaygın şekilde kullanılan hileli finansal raporlama amaçlarındandır.

Özellikler bilanço tarihinden sonraki ilk aylarda yapılan satış iadeleri, önceki dönemde yapılan satışların fiktif satış olabileceğine işaret edebilir.

Tahsilat İşlemlerine İlişkin Kontrol Testleri Ve Tözel Testler Denetçi, satışlar işlem döngüsünde uyguladığı metodolojiyi tahsilat işlemlerinde uygulayacaktır.

Şüpheli Alacaklar Ve Karşılık Ayırma İşlemleri

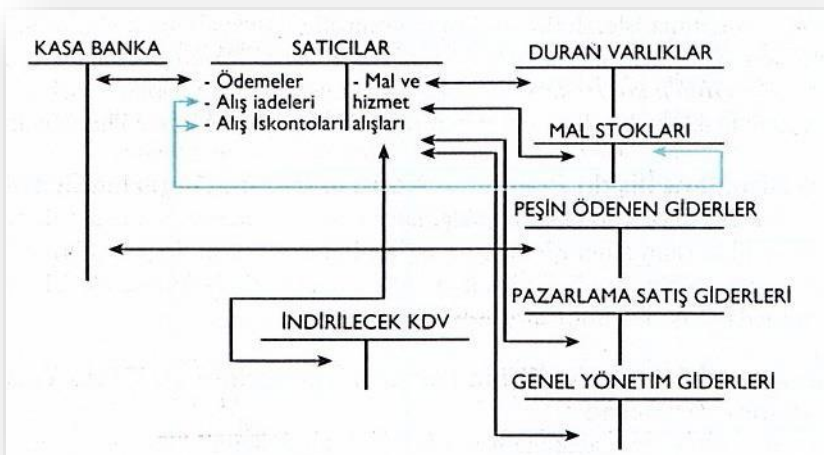
Denetçinin bu hesapla ilgili olarak odaklanacağı öncelikli konulardan bir tanesi müşteri işletmenin personelinin tahsil edip zimmetine geçirdiği bir alacak tutarını gizlemek için şüpheli alacaklara atma ihtimalidir. Bunu önleyici kontrol aracı, şüpheli alacak yazma ve karşılık ayırma işlemlerinin yetkilendirilmiş personel tarafından yapılmasıdır. Denetçi, bu hesapları detaylı inceleyerek şüpheli alacakların usulüne uygun şekilde ayrıldığını kontrol etmelidir.

Satışlar ve Tahsilat Döngüsünde Yer Alan Hesapların Kalanlarına İlişkin Detaylı Testler ve Finansal Tablolarda Sunum ve Açıklamalara Uygulanacak Ek Kontroller

Satış ve tahsilat döngüsündeki hesapların kalanlarını etkileyen işlemlerin (satış işlemleri, tahsilat işlemleri, iade ve indirim işlemleri ve alacakların şüpheli hale gelmesi işlemlerinin) kontrol testlerini ve tözel testleri tamamladıktan sonra denetçi, bütün hesap kalanlarının detaylı incelemesini yapar. Bunun için hesap kalanlarına ilişkin detay testler denen inceleme testleri uygulanır.

Denetçi bu döngüde yer alan hesapların ve ilgili bilgilerin finansal tablolarda sunum ve açıklamayla ilgili denetim amaçlarını karşılayacak denetimleri aynı paralelde yürütür.

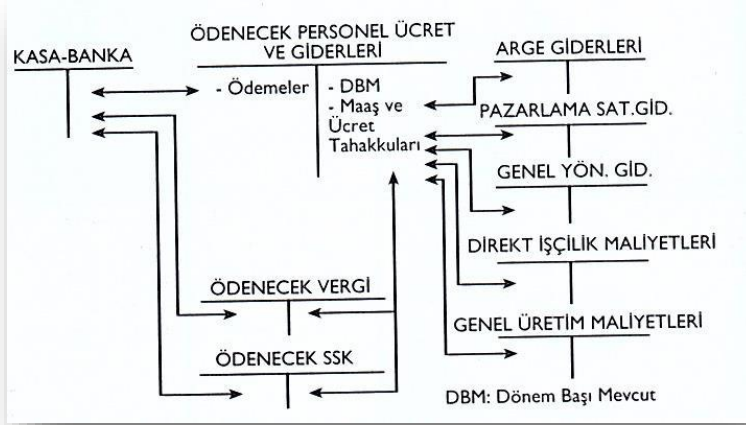
Satın Alma ve Ödemeler Döngüsünde Yer Alan İşlemler ve Hesaplar



| İŞLEM SINIFLARI | HESAPLAR | İŞLETME FAALİYETLERİ | BELGELER VE KAYITLAR |
|-----------------------------|---|-------------------------------|--|
| Satın alma işlemleri | <ul style="list-style-type: none">• Stoklar• Duran varlıklar,• Peşin Ödenen Giderler,• Satıcılar,• Genel Yön. Giderleri.• Pazarlama Satış Giderleri. | Satın alma emirleri | <ul style="list-style-type: none">• Satın alma talebi• Satın alma emri |
| | | Mal ve hizmetleri teslim alma | <ul style="list-style-type: none">• Teslim alma raporu |
| | | Borcun tahakkuku | <ul style="list-style-type: none">• Alış faturası• Satıcının CH azalış bildirimi (alacak dekontu)• Satın alma, iade indirim işlemleri dosyası• Satın alma listesi• Satıcının aylık cari hesap özeti• Satıcılar yardımcı defteri mizanı• Günlük, büyük defter ve yardımcı defterler |
| Ödemeler | <ul style="list-style-type: none">• Kasa, banka, verilen çek, senet.• Satıcılar• Alış iskont. (stoklar) | | <ul style="list-style-type: none">• Çek/senet• Nakit ödeme işlemleri dosyası• Günlük kasa defteri |

ÜCRETLER VE PERSONEL DÖNGÜSÜNÜN DENETİMİ

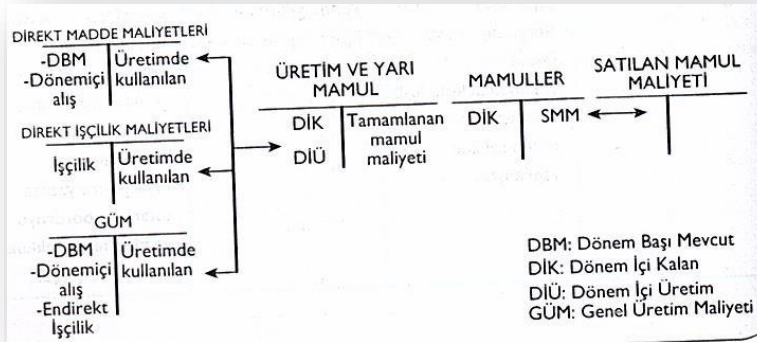
Çalışanların hak edişleri ve yapılan ödemeler; özellikle üretim, inşaat ve diğer iş kollarında faaliyet gösterenler başta olmak üzere çoğu işletmede finansal tablo kalemlerini etkileyen önemli bir gider ve maliyet unsurudur. Ayrıca çalışanların verimsizliği ve yapacakları hatalı ve hileli işlemler, işletme kaynaklarının israfına yol açar.



Bu döngüde diğerlerinden farklı olarak sadece ücret işlemleri yer almaktadır. Döngü kapsamında insan kaynakları, zaman kartları ve bordro hazırlama, ödemeler ve ücretlerden kesilen vergi ve sigorta bildirelerinin düzenlenmesi gibi işletme fonksiyonları yürütülmekte ve bu kapsamda işletmenin büyüklüğüne göre çoğu yasal gereklerle düzenlenen personeli işe alma, işten çıkarma, terfi ve zam veya ücret azaltma gibi işlemler için düzenlenen belgelerle normal veya fazla çalışma saatlerinin takibi ve hesabı için kullanılan işçilik zaman kartları gibi belgelerle tahakkuk ve ödeme belgeleri kullanılmaktadır.

STOKLAR VE MALİYET DÖNGÜSÜNÜN DENETİMİ

Madde ve malzemelerin girişi nedeniyle satın alma ve ödemeler döngüsüyle, işçiliklerin maliyetlere yansıtılması sebebiyle de ücret ve personel döngüsüyle yakından ilgili olan bu döngü; oldukça geniş, karmaşık ve zaman alıcı olduğundan kendine özgü ayrı bir denetim alanı olarak ele alınır. Özellikle stoklar; farklı yerleşim birimlerinde çok çeşitli tür, kalite, miktar ve fiyattan takip edilmeleri gerektiğinden kontrol ve yöntemi kritik önem taşıyan önemli bir bilanço kalemidir.



Şekilden de anlaşılacağı gibi üretimde kullanılan madde ve malzeme alışları, alış ve ödemeler döngüsüyle; işçilikler, ücret ve personel döngüsüyle, satılan mamul maliyeti ise satış ve tahsilat döngüsüyle ilişkilidir.

Döngüde Yer Alan İşletme Faaliyetleri ve Belgeler



Döngüde Yer Alan İşlem ve Hesapların Denetimi

Bu döngünün denetim amacı, finansal tablolarda sunulan stokların (ham madde, mamul, yarı mamul) ve satışların maliyetinin gerçeğe uygun olduğu konusunda makul bir güvence sağlamaktır.

Bu döngüdeki girdilerin önemli kısmı diğer döngülerin parçası olarak test edilir. Bu nedenle denetçi, bu döngüde daha çok maliyet muhasebesi kayıtları ve bilançoda sunulan stok maliyetinin nasıl oluştuğu ve fiyatlandırıldığı ile fiziksel gözlemlere odaklanır.

Denetçinin bu kapsamda yürüteceği çalışmalar, önemli beş temel faaliyet çerçevesinde özetlenir.

1. Üretimle ilgili girdilerin (direkt madde, işçilikler ve genel üretim maliyetlerinin) sağlanması ve kaydedilmesi

Bu faaliyetlerin denetimi, hem satın alma ve ödemeler döngüsü ile hemde ücretler ve personel döngüsüyle ilgilidir.

2. İşletme içi varlık ve maliyetlerin akışı

Stoklar ve üretim döngüsü kapsamında bu faaliyetlerin denetiminde denetçi, aşağıdaki denetim tekniklerini uygular.

- Ham madde, yarı mamul ve mamul stoklarıyla ilgili fiziki iç kontrollerin anlaşılması
- Maliyetler ilişkin iç kontrollerin anlaşılması
- Anahtar kontrollerin belirlenmesi
- Kontrol testleri ve tözel testlerin uygulanması
- Analitik yöntemlerle önemli ve olağan dışı işlemlerin belirlenmesi, tutarlılık analizlerinin yapılması

3. Mamullerin satış dolayısıyla sevki, gelir ve maliyetlerin kaydedilmesi

Bu faaliyetlerin denetimi, satışlar ve tahsilatlar döngüsüyle ilgilidir.

4. Stok varlıklarının kontrolü ve fiziki gözlem testleri

Stokların fiziksel olarak var oldukları ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun değerle izlendikleri konusunda yeterli kanıt toplamak çok zaman alıcıdır. denetçinin bu amaçla stoklara fiziksel gözlem testleri (var olma, tamlık, doğruluk, uygun sınıflandırma ve kaydetme, dönemsellik, uygun değerlendirme, sahiplik-hakkın denetim amaçlarını karşılayacak şekilde) uygulaması, bu kapsamda işletmenin

stok sayım politika ve yöntemlerini değerlendirmesi ve sayımlara gözlemci olarak katılması gerekir. Ayrıca uygulayacağı analitik yöntemlerle de sayım sonuçlarının kontrolünü yapmalı; yüksek değerli stokları, öncelikli yıllara karşılaştırılarak makul olup olmadıklarını belirlemelidir.

5. Stok kayıtlarındaki fiyatlandırmalara ve envanter listelerine detaylı kalan (bakiye) testlerinin uygulanması

Denetçi bu kapsamda uygulayacağı testlerle aşağıdaki denetim amaçlarını gerçekleştirmelidir.

- Envanter listesindeki stoklarla sayım sonuçlarının cins, miktar ve tutar toplamları birbiriyle ve büyük defterle stok yardımcı defteriyle mutabıktır.
- Envanter listesindeki stoklar; fiilen mevcut, tam ve doğrudur. Uygun şekilde sınıflandırılmış ve uygun değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilmiştir.

İŞLETMEYE KAYNAK SAĞLAMASI VE GERİ ÖDEMELER DÖNGÜSÜNÜN DENETİMİ

Bu döngü, işletmenin faiz karşılığı borçlanarak kaynak temini ve bunların geri ödenmesi ile öz kaynak temini ve temettü ödenmesi işlemlerini kapsar.

Döngüde yer alan işlem sayısı az olmakla birlikte tutarları büyük olabilir.

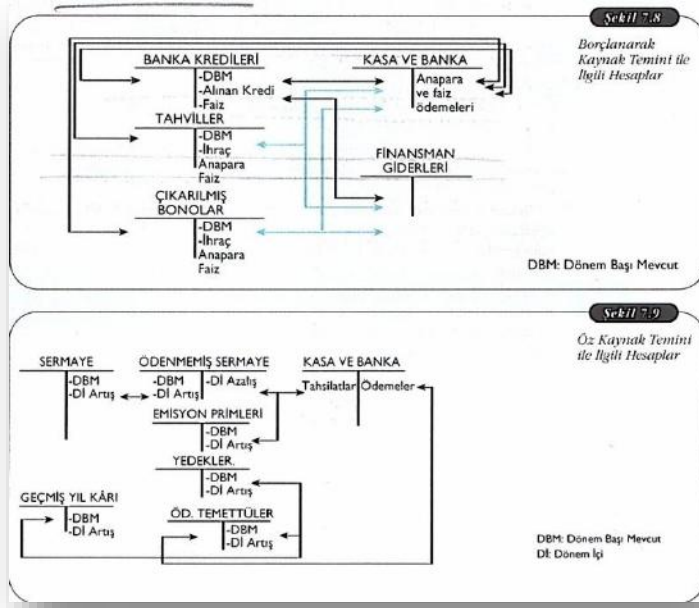
Denetçi bu döngüde işlemden ziyade hesap kalanlarına ilişkin denetim amaçları olan doğruluk ve tamlıkla ilgilidir.

Döngüde yer alan işlemle daha çok sözleşmelere ve yasal düzenlemelere dayalı olduğundan denetçinin; finansal tabloları etkileyen önemli yasal gereklilikleri göz önünde bulundurması, özellikle finansal tablolarda yer alan açıklama ve sunumların bunları karşılayacak nitelikte olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Faiz giderlerinin pasifte sunulan borçlarla, kar payı ödemelerini ise ödenecek temettülerle olan ilişkisi bu işlemlerle ilgili hesapların denetiminde önemli olan diğer noktalardır.

Borçlanmayla ve Kaynakla İlgili Hesaplara Uygulanacak Detaylı Kalan (Bakiye) Testleri

Denetçi; hesap ve işlemlerle ilgili olarak finansal tablolarda sunulan bilginin gerçek olduğu, hak ve yükümlülüklerin işletmeye ait olduğu, mevcut bütün yükümlülüklerin finansal tablolarda tam ve doğru olarak sunulduğu, işlemlerin doğru bir şekilde kaydedildiğini belirleyecektir.

- İşletme riskinin bu hesaplara etkilerinin dikkate alınması, kabul edilebilir önemli yanlışlık riski ve doğal riski değerlendirmesidir.
- Bu hesaplara ilişkin iç kontrollerin belirlenmesi, kontrol riskinin değerlendirilmesi,
- Bu hesap ve işlemlere ilişkin iç kontrollerin özellikle sözleşme ve yasal gereklere uygunlukların test edilmesi
- Tözel testlerin uygulanması
- Analitik inceleme yöntemleri kullanılarak tutarlılık testlerinin yapılması
- Finansal tablolarda yer alan sunum ve açıklamaların uygun, yeterli ve anlaşılabilir olduğunun incelenmesi.



PARA VARLIKLARININ DENETİMİ

Kasa banka hesapları, stoklar ve üretim döngüsü hariç diğer dört döngüyle ilgili olan hesaplardır.

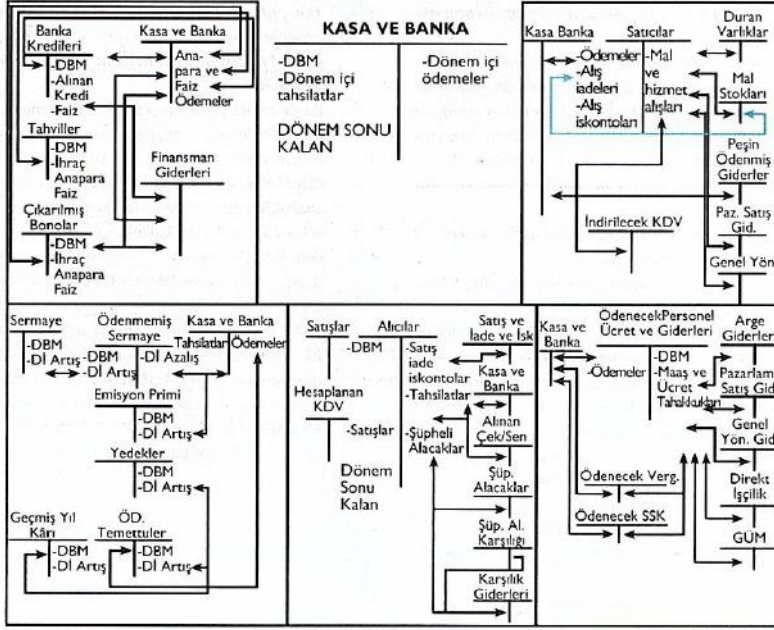
Küçük tutarlar dışında tahsilat ve ödemelerin nakit yerine banka hesaplarından yapılması nedeniyle işletmelerde nakit kasası kalanı, genellikle önemsiz tutarlardadır. Bu nedenle denetçiler, daha çok banka hesap kalanlarının denetimine odaklanırlar.

Dönem sonunda kasa banka hesaplarının kalanı önemsiz tutarda olsa bile nakit akışlarının büyük olması sebebiyle denetçiler, bu hesap denetimine büyük önem verirler.

Kasa banka hesaplarına uygulanacak detaylı kalan testleri :

- İşletme riskinin bu hesaplara etkilerinin dikkate alınması, kabul edilebilir önemli yanlışlık riski ve doğal riskin değerlendirilmesi
- Bu hesaplara ilişkin iç kontrollerin belirlenmesi, kontrol riskinin değerlendirilmesi
- Bu hesap ve işlemlere ilişkin iç kontrollerin ilgili sözleşme ve yasal gereklere uygunlukları da dahil olmak üzere test edilmesi
- Tözel testlerin uygulanması
- Analitik inceleme yöntemleri kullanılarak tutarlılık testlerinin yapılması
- Finansal tablolarda yer alan sunum ve açıklamaların uygun, yeterli ve anlaşılabilir olduğunun incelenmesi

Kasa ve Banka Hesaplarının İşlem Döngüleri ile ilişkisi



DBM: Dönem Başı Mevcut
DI: Dönem İçi
GÜM: Genel Üretim Maliyeti