



Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No'lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi

Seçkin GÖNEN
Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
seckin.gonen@deu.edu.tr

Öz

Türkiye’de bağımsız denetim faaliyetleri, Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılmakta olup, söz konusu bu standartlar Kamu Gözetimi Kurulu tarafından uluslararası standartlarla uyumlu olarak oluşturulmuş ve Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe konulmuştur. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilen "Bağımsız Denetim Kuruluşları" ve "Bağımsız Denetçiler" bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmekte olup, söz konusu bu faaliyetleri sırasında işletmenin iddialarına dayanak oluşturacak birçok kanıt, belge vb. toplamak durumundadırlar. Bu belgeler ve bilgiler denetim kanıtlarıdır. Bağımsız denetçinin topladığı belgeye dayalı denetim kanıtlarının tamamı çalışma kağıtları olarak adlandırılır. Denetim raporuna temel olan çalışma kağıtları, denetçinin görüşünü destekleyen ve denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapıldığının kanıtını sağlayacak önemli konuların belgelendirmesidir. Bu bağlamda Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bağımsız denetimin belgelendirilmesine ilişkin bir tebliğ yayınlanmıştır. Bu çalışmanın amacı, denetimde mesleğinde büyük önem taşıyan çalışma kağıtlarını 230 No’lu Uluslararası denetim standardı esas alınarak tanıtmaktır. Çalışmada denetimde belgelendirme kavramına değinilmiş ve çalışma kağıdı örneklerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Çalışma Kağıtları, Belgelendirme

Investigation of Working Papers in Independent Audit According to Turkish Auditing Standard No.230

Abstract

Independent audit activities in Turkey is being conducted abide by Turkish Auditing Standards and relevant standards are formed by Public Oversight Agency and brought into force after publishing in official journal. "Independent Auditors" and "Independent Audit Institutions" are responsible for performing audit activities and they have duties like gathering documents and evidences for companies' claims. These documents and information are audit evidences. All evidences basing on documents that are collected by auditors are categorized as working papers. Working papers are documentations of important issues which serve as proof for complying with international auditing standards and supporting auditors opinions, they establish basement for audit reports. On this basis a notification is published by Public Oversight Agency for documentation of audit. The aim of this study is to introduce working papers that have big importance in audit discipline and to handle international audit standard no.230. In the study, documentation concept in auditing is mentioned and samples of working papers are provided.

Keywords: Independent Audit, Working Papers, Documentation

1.Giriş

İşletmenin dili olarak kabul edilen muhasebenin özetleme işlevini finansal tablolar aracılığı ile yerine getirilmektedir. Finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği gerçekleştirilecek bir bağımsız denetim ile sağlanmaktadır. Bu bağlamda, bağımsız denetim, bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini belirleyerek, oluşan kanaatlerin kamuoyuna sunma hizmetini yerine getirmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim konusunda en önemli düzenlemelerden biri, 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’dur. Söz konusu kanun gereğince, işletmenin finansal tablolarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak hazırlamaları ve bu tabloların Türkiye Denetim Standartlarına göre bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi ve sunulması sonucunda finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenirliliğinin artacağı düşünülmektedir.

Türk Ticaret Kanunu’nun kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkeleri doğrultusunda, bağımsız denetim işletmelere; uluslararası pazarlarda rekabet üstünlüğü, vergi avantajı, şeffaf ve karşılaştırılabilir bir finansal tablo hazırlama olanağı sunacaktır. Böyle bir durum ise, işletmelerin finansal yapısını güçlendirip, karlılığını arttıracaktır (Yereli, 2016:22). Bağımsız denetim kalite ve güvenirliliğin artırılmasında çalışma kağıtları büyük bir öneme sahiptir. Bu bağlamda çalışmada 230 No’lu uluslararası denetim standardı esas alınarak bağımsız denetimde çalışma kağıtları tanıtılmış ve örneklerine yer verilmiştir.

2.Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtları

Bağımsız denetim ekonomik yapının istikrarı ve gelişimi açısından büyük önem taşımaktadır. Şirket iç denetçiler ve kamu otoritelerinin dışında bağımsız denetim fonksiyonunun kullanılması denetim sürecinde kritik bir rol oynamaktadır. Yatırımcılar ve kamuoyu için kaynakların doğru ve dürüst şekilde kullanılması ve aynı zamanda verimli biçimde ekonomiye kazandırılmasında, bağımsız denetimin etkinliği hayati bir öneme sahiptir (Akdoğan, 2015; 20).

Denetim, iktisadi faaliyetlerden oluşan olayların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk seviyesini saptamak ve sonuçlarla ilgili rapor hazırlamak amacıyla taraf olmadan kanıt toplayan ve bu kanıtları kullanarak makul güvence sağlayan sistematik bir sistemdir. Denetim faaliyetleri birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında da önemli bir yer tutmaktadır.



İşletmelerde yapılan finansal tablo denetimi, hem işletme açısından hem de kamu düzeni açısından oldukça önemli faydalar sağlamaktadır. Finansal tablolarda bulunan verilerin denetlenmesi, bilginin güvenilirliğini sağlayarak finansal tablo kullanıcılarının yatırım kararlarında eksik veya yanlış bilgidan dolayı hata yapmalarını engellemektedir (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2016: 132).

Bağımsız denetim ile birlikte düzenlenen raporlar işletmenin mali açıdan olumlu ve olumsuz yönlerini yatırımcılara tarafsız ve nesnel bir şekilde sunmaktadır. Bağımsız denetimden geçen bir finansal tablo güvenilir, doğru ve şeffaf bir mali tablo niteliği taşımaktadır. Bağımsız denetimin tarafsız kişilerce yürütülmesi nedeniyle işletmedeki tüm ortakların hakları korunmuş olmakta ve işletme içi ve dışı her türlü eksik, yanlış ve haksız uygulama ortaya çıkmaktadır (Erdoğan, 2002; 62).

Denetçinin denetim çalışmaları sırasında, toplanan denetim kanıtlarını ve denetim sürecini belgelendirmesi gerekmektedir. Bu belgelere çalışma kağıtları denir. Denetçi bu çalışma kağıtlarını daha sonra meydana gelebilecek anlaşmazlıkların çözümünde kanıt olarak kullanmak amacıyla saklamak zorundadır. Ayrıca denetçi, finansal tabloların doğruluğunu kanıtlaması için, yaptığı incelemeleri belgelendirmekte ve dosyada toplamaktadır. Denetim sırasında belirlenen olası yönetici hatalarının belgelenmesi, denetçinin risk düzeylerini değerlendirilmesinde ve denetçinin bu risklere yönelik çalışmaların sonuçlandırılmasında oldukça önemli bir kaynak oluşturmaktadır. Çalışma kağıtları belgeleme işlemi ile finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir hata içermediğini değerlendirmede denetçiye yardımcı olmaktadır (Varıcı, 2014: 110).

Denetçi çalışma kağıtlarını, bir sonraki denetimde farklı bir denetçinin aynı çalışma kağıtlarını kullanabileceği şekilde hazırlamak durumundadır. Uygulanan denetimin prosedürlerinin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtları açık bir şekilde belirtilmelidir. Denetim sırasında meydana gelen önemli olaylar ve konu hakkındaki mesleki yargılar çalışma kağıtlarına aktarılmalıdır. Çalışma kağıtlarının biçim, içerik ve kapsamı, işletmenin büyüklüğüne, belirlenen önemli yanlışlık risklerine, elde edilen denetim kanıtlarına ve kullanılan denetim araçlarına göre farklılık göstermektedir. Çalışma kağıtları, denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olduğunu kanıtlamaktadırlar. Fakat, denetimin denetimde dikkat etmesi gereken her konuyu belgelendirmesi uygulamada mümkün değildir. Bazı



durumlarda uygunluk sağlandığı, denetim dosyasındaki belgelerle gösterilmektedir. Dolayısıyla ayrıca bir kontrol listesinde belgelendirilmesine gerek bulunmamaktadır. Örneğin (BDS230, Bağımsız Denetim Standartları, 2013:11);

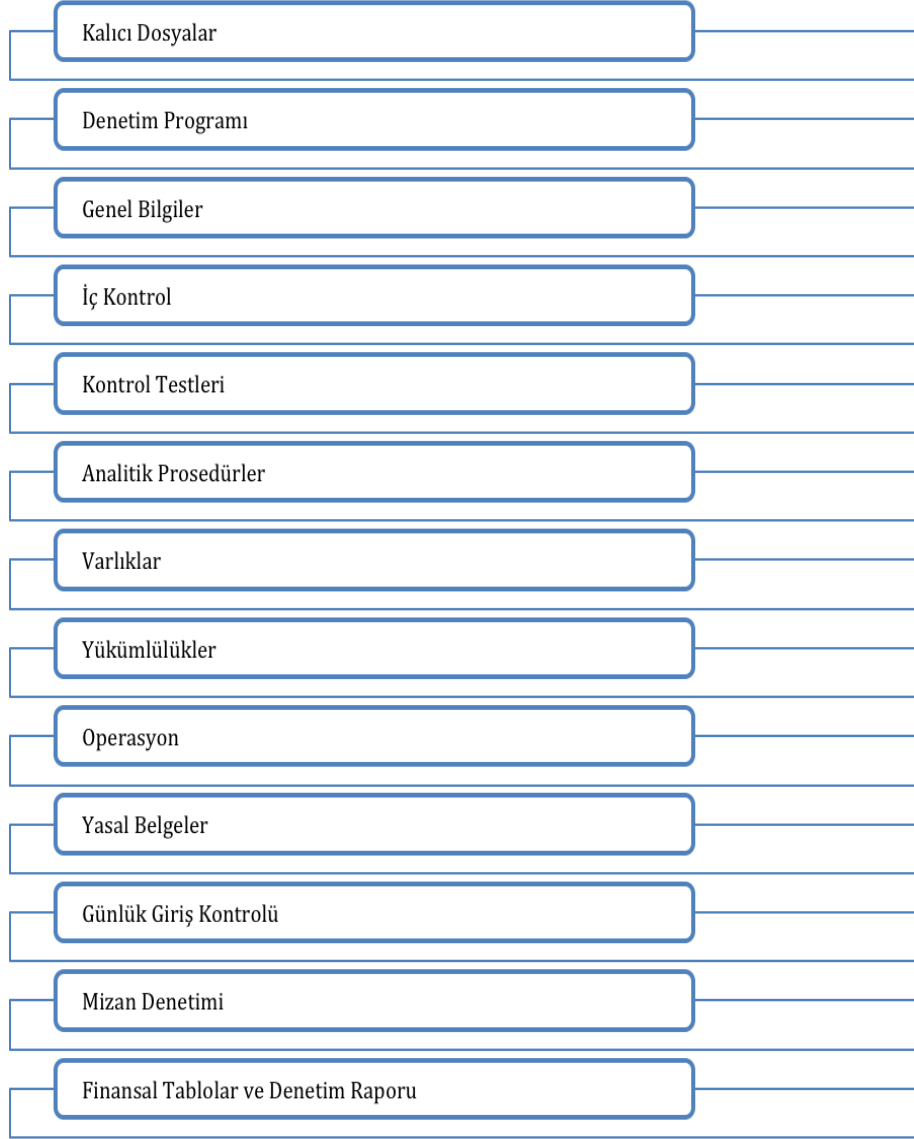
- Yeterli şekilde belgelendirilmiş bir denetim planı varlığı denetçinin denetimi planladığını göstermektedir.
- Denetim dosyasında bulunan imzalı bir denetim sözleşmesi, denetlenen işletmenin yönetimiyle anlaşmaya varıldığını göstermektedir.
- Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş bildiren bir denetçi, bağımsız denetim standartlarında belirtilen şartları uyguladığını göstermektedir.

Çalışma kağıtları, fiziki ortamda veya elektronik ortamda düzenlenebilmektedir. Bununla birlikte, denetim şirketinin bilgisi dışında ilişkili çalışma kağıtları üzerinde yapılacak herhangi bir değişiklik, ekleme, çıkarma ya da kalıcı olarak yok etme işlemi, çalışma kağıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini tehlikeye düşürmektedir. Dolayısıyla denetim şirketleri, çalışma kağıtlarının ne zaman ve kim tarafından oluşturulduğunu, denetimin tüm aşamalarında bütünlüğü koruyan, yetkisiz kişilerin ulaşmasını engelleyen nitelikte uygulama prosedürleri kullanılmalıdır (KKS1, Türkiye Denetim Standartları, 2013:33).

Çalışma kağıtları kendi içinde sistematik bir süreci ifade etmektedir. Yalnızca denetim raporu sonucunu oluşturmak için kullanılmamakta, denetim prosedürlerinin belirlenmesinde de önemli bir yardımcı konumunda bulunmaktadır. Denetim prosedürlerinin denetim görevlerinde kullanımını takip etmekte ve kanıt oluşturmaktadır. Çalışma kağıtları genel olarak problem çözme yaklaşımıyla hazırlanan belgelerdir. Dolayısıyla denetim sürecindeki sorunların ortadan kaldırılması için kullanılmaktadır (Udeh, 2013: 133).

Her denetim firması, çalışma kağıtlarını kendi yaklaşımlarına göre hazırlamakta ve organize etmektedirler. Ancak bütün çalışma kağıtları belirli genel kavramlar kullanılarak oluşturulmaktadır. Aşağıdaki şekil, çalışma kağıtlarının genel organizasyonlarını ve içeriğini göstermektedir.





Şekil 1: Çalışma Kağıtlarının İçeriği ve Organizasyonu

Kaynak: (Arens ve Loebbecke, 1997)

Görülebileceği üzere çalışma kağıtları, ilk olarak kalıcı dosyalardan oluşmaktadır. Denetim sırasında uygulanan denetim planı, firma hakkındaki genel bilgileri ve iç kontrol denetimini incelemekte ve yeni veriler elde etmektedir. Süreç boyunca oluşturulan çalışma kağıtları son olarak denetim raporunun yazılmasında kullanılmaktadır.



Kalıcı dosyalar firma hakkında geçmiş ve devam eden denetim sürecindeki bilgileri içermektedir. Şirketle ilgili yönetmelikler ve sözleşmeler, emeklilik planları, hisse senedi opsiyonları, uzun süreli borçlanmalar, hisse senedi hesapları ve ticari itibar bu dosyayı oluşturan temel unsurlardır. Yüksek kalitede bir denetim için denetim programı sırasında çalışma kağıtlarının doğru şekilde dosyalanarak koordinasyonun denetim ekibi tarafından sağlanması gerekmektedir. Birçok firma kendi yazılımlarını kullanarak çalışma kağıtlarını oluştururlar. Daha küçük firmalar ise genellikle ticari yazılımlar olarak bu işlemi gerçekleştirmektedirler. Kullanılan bu programlar sayesinde denetçi kolay bir şekilde mizanları oluşturmada, risk analizi için gerekli olan bilgileri de çalışma kağıtları sayesinde elde etmektedir (Arens ve Loebbecke, 1997: 231).

3. Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtları Kullanmanın Avantajları

Uygun ve yeterli şekilde hazırlanmış çalışma kağıtları, denetimin kalitesini arttırmaktadır. Denetimin yönetilmesine destek olmak ve denetçinin raporunu hazırlamasında yardımcı olmak gibi iki önemli görevi bulunmaktadır. Çalışma kağıtları, denetçinin denetim standartlarına uygun olarak çalıştığını kanıtlayan belgelerdir. Denetim tamamlandığında kararın temelini oluşturan ana unsurlar, denetim kanıtları ve çalışma kağıtlarından elde edilen bilgilerle oluşturulmaktadır (Erdoğan vd. 2012: 40). Çalışma kağıtları, denetim raporunun nasıl oluşacağı hakkında genel bilgiler sağlamaktadır. Denetçilerin denetim süreci sırasında yaptıkları incelemeleri değerlendirmelerinde yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda yasal işlemler için denetçiye kanıt oluşturmaktadır. Denetçiler arasındaki mesleki farklılıkları ortadan kaldıran çalışma kağıtları, kaliteli bir denetimin gerçekleşmesi için gerekli olan uyumu ve standardı denetçi firmaya sağlamaktadır (Aikins, 2013: 674).

Çalışma Kağıtlarının denetçiye sağladığı yararlar aşağıda özetlenmiştir (Whittington ve Pany, 1992: 325);

- Denetim sürecinin koordinasyonunda yardımcı olmaktadır. Bir denetim firmasının birden fazla ofisi bulunmakta ve bir ekipte çok sayıda denetçi bulunmaktadır. Denetçiler arasındaki iletişim ve sorumluluklar çalışma kağıtları sayesinde kolay bir şekilde belirlenmekte ve görev değişikliğinde mevcut planlar zarar görmemektedir. Bu durum zaman ve maliyet tasarrufu açısından firmaya avantaj sağlamaktadır.



- Denetim sırasında çalışma kağıtları asistanlar tarafından doldurulmakta ve kıdemli denetçiler tarafından kontrol edilmektedir. Denetçi herhangi bir eksiklik fark ederse kağıtları düzeltmesi için tekrar asistana göndermektedir. Bu süreç sonunda gözden geçirilen çalışma kağıtları, yöneticinin kullanımı için hatasız bir şekilde hazırlanmış olmaktadır.
- Çalışma kağıtları, denetlenen firmanın finansal tabloları hakkında fikir edinmek için gerekli olan yeterli kanıtı ve belgelendirmeyi içerisinde bulundurarak, yatırımcıların hata sonucu yaşadıkları kayıplara karşılık açtıkları davalarda mahkemelerde kanıt niteliği taşıma açısından denetim firmasını koruyucu özelliindedir.
- Çalışma kağıtları, denetlenen firmanın denetim süresini, iç kontrol yapısını ve denetim sırasında yaşanan sorunların nasıl çözümlendiğini kayıt altına alarak, bir sonraki denetim için sağlıklı ve kullanışlı bilgiyi denetçiye aktarıp uygulamanın daha kolay bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktadır.

4. Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının Düzenlenmesi

Çalışma kağıtları düzenlenirken belirli ilke ve kurallara uygun olarak hazırlanması gerekmektedir (Bozkurt, 2012:79):

- Çalışma kağıdında denetlenen işletmenin adı, denetim tarihi, çalışma kağıdının türü, düzenleyen kişinin adı, düzenlenme tarihi ve çalışma kağıdı indeksleri bulunmak zorundadır.
- Her bir denetim alanı için farklı çalışma kağıdı düzenlenmelidir.
- Çalışma kağıtlarında düzenleyen kişinin imzanı bulunmalıdır.
- Çalışma kağıtlarında yer alan bilgiler açık ve doğru bir şekilde yazılarak, kullanıcıyı şüpheye düşürecek anlamlardan kaçınılmalıdır.
- Denetim süresince yapılan bütün incelemeler çalışma kağıtlarına aktarılmalıdır.

Küçük bir işletmenin denetçisi, çalışma kağıtlarının hazırlanması sırasında destekleyici çalışma kağıtlarına uygun biçimde çapraz referanslar vererek denetimin çeşitli yönlerini ve evrelerini tek bir belge altında toplamayı yararlı ve etkin bulabilir (Özbirecikli, 2015). Bununla birlikte, çalışma kağıtlarının detaylı olarak hazırlanması, denetçinin kanıt öğelerini incelerken daha az zaman harcamasını sağlamaktadır. Bununla birlikte detaylı hazırlanan çalışma kağıtları ile değerlendirmenin eksiksiz gerçekleştirilmesi risk unsurlarının belirlenmesinde ve risk faktörlerinin azaltılmasında denetçinin karar verme yeteneğini artırıcı rol oynamaktadır (Payne ve Ramsay, 2008: 164).



Çalışma kağıtları, denetim süreciyle bağlantısı olmayan başka bir denetçinin anlayabileceği şekilde açık ve yeterli bilgiye sahip olarak düzenlenmek zorundadır. Çalışma kağıtları, denetim raporu oluşturulana kadar sürekli olarak güncellenmelidir. Denetçi geriye dönük olarak belirli aralıklarla çalışma kağıtlarını kontrol ve revize etmelidir (Whittington, 2006: 68).

Çalışma kağıtları Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde de incelenmiş, kapsamı, niteliği, amaçları ve ana hükümleri ile açıklayıcı hükümleri 230 no'lu Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi standardında açıklanmıştır. Söz konusu bu standardın amacı, denetimin belgelendirilmesi ile ilgili düzenlemeler getirmek ve denetçiye bu konuda yol göstermektedir. Denetim raporuna esas oluşturacak ve denetimin standartlara ve diğer yasal mevzuata uygun olarak planlanıp yürütüldüğüne ilişkin kanıt niteliğinde belgelendirme yapmak amacıyla hazırlanan çalışma kağıtlarında denetçinin kullandığı tüm denetim teknikleri ve ulaştığı sonuçlar yer almaktadır (Kaval, vd. 2015:105). Bununla birlikte çalışma kağıtları ile ilgili diğer denetim standartlarında da özel hükümler bulunmaktadır;

- 210 No'lu "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması" standardında çalışma kağıtlarının diğer taraflara verilmesine ilişkin yükümlülükler yer verilmiştir.
- 220 No'lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" standardında denetimin yürütülmesini sırasında sorumlu denetçinin çalışma kağıtlarını gözden geçirerek denetim kanıtı toplaması belirtilmiştir.
- 240 No'lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları" standardına göre finansal tablolardaki hile kaynaklı önemli yanlışlıkların çalışma kağıtlarında bulunması gerekmektedir.
- 250 No'lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması" standardı göre şüpheli aykırılıkların bulunduğu durumlarda sorumlu kişilerle ve işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakere sonuçları çalışma kağıtlarına eklenmelidir.
- 260 No'lu "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim" standardına göre denetçiye bildirilmesi gereken konuların sözlü olarak bildirilmesi durumunda denetçi bildirim yapan kişiyi ve bildirim zamanını söz konusu olay ile birlikte çalışma kağıtlarına eklemelidir.



- 300 No'lu "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması" standardına göre genel denetim stratejilerinin, denetim planının ve denetim sırasında yapılan önemli değişikliklerin çalışma kağıtlarında belirtilmesi gerekmektedir.
- 315 No'lu "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" standardına göre risk değerlendirmesinin sonuçları ayrı olarak ya da çalışma kağıtlarının bir parçası olarak belgelendirilmelidir.
- 320 No'lu "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik" standardında denetçinin belirlediği önemlilik düzeylerinin, performans önemliliğinin ve denetim yürütülürken yapılan ilişkili tüm değişikliklerin çalışma kağıtlarına dahil edilmesi belirtilmiştir.
- 450 No'lu "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi" standardına göre denetçi, belirli işlem sınıfları için belirlenen önemlilik düzeyinin aşılmış olmadığını ve düzeltilmemiş yanlışlıkların toplu olarak etkisini çalışma kağıtlarında göstermelidir.
- 540 No'lu "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi" standardında ciddi risklere yol açabilecek muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı durumların çalışma kağıtlarına dahil edilmesi belirtilmiştir.
- 550 No'lu "İlişkili Taraflar" standardına göre denetçi, belirlenen ilişkili tarafların bilgilerini ve ilişkilerinin niteliklerini çalışma kağıtlarına eklemelidir.
- 610 No'lu "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması" standardına göre doğrudan yardım amacıyla kullanılan iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik önemliliğin ve yeterlilik düzeylerinin çalışma kağıtlarında belirtilmesi önem arz etmektedir.

Görülebileceği üzere, birçok denetim standardı içeriğindeki açıklamalarda çalışma kağıtlarına yer vermekte, denetim sürecinin çok önemli bir parçası haline getirmektedir. Denetim uygulamalarında karşılaşılan sorun ya da belirtilerin mutlaka konu ile ilgili çalışma kağıtlarına eklenmesi denetimin kaliteli bir şekilde tamamlanması için çok önemli bir unsurdur.



5. Çalışma Kağıtlarının Türleri, Mülkiyeti ve Gizliliği

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kağıtları, kullanım süresi bakımından sürekli ve cari dosyalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Selimoğlu vd. 2014: 157-158);

-Sürekli Dosya: Bir sonraki dönem için denetimde kullanılacak çalışma kağıtlarının toplandığı dosyalardan oluşmaktadır. Tekrar hazırlanması gerekmediği için her yıl yararlanılmaktadır. Aşağıdaki örnek belgeler sürekli dosyalarda bulunmaktadır.

- Müşteri firma ile ilgili bilgiler
- Müşteri firmanın ana sözleşmesi
- Hesap planı ve açıklamaları
- Organizasyon şeması ve yönetmeliği
- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektör araştırmaları
- Bir önceki yıla ilişkin vergi beyannameleri
- Önceki yılların denetim raporları.

-Cari Dosya: Denetimin gerçekleştirildiği dönemde hazırlanan çalışma kağıtlarından oluşmaktadır. Bu dosyada yer alan belgelere aşağıdakiler örnek gösterilebilir.

- Denetime İlişkin Sözleşme
- Denetim Programı
- İç kontrol anket formları, notları ve akış çizelgeleri
- Çalışan mizanları ve destekleyici cetveller
- Hesap analiz cetvelleri
- Tutanaklar ve sözleşme örnekleri.

Çalışma kağıtları, denetim incelemesinin gerçekleştiği işletmeden doğrudan ya da işletme kaynaklarının kullanılması sonucu elde edilmesine rağmen mülkiyeti denetçiye aittir. Çalışma kağıdı olarak adlandırılan bu belgeler, denetim faaliyetinin araçlarıdır. Dolayısıyla denetlenen işletmenin, çalışma kağıtları üzerinde bir hak iddia etmesi mümkün değildir. Mülkiyeti denetçiye ait olan çalışma kağıtları, denetçi tarafından korunmak ve gizli tutulmak zorundadır. Çünkü içerisinde işletme ile ilgili birçok önemli bilgi bulunmaktadır. Denetçiler, çalışma kağıtlarındaki bilgileri açıklayamazlar, kullanamazlar ve üçüncü kişilere aktaramazlar. Bu kural yalnızca maliye ve mahkemelerin talepleri doğrultusunda bozularak gerekli bilgiler ilgili kurumu sunulmaktadır. Çalışma kağıtları belirli bir süre saklanmak zorundadır ve bu süre genellikle on yıl ile sınırlandırılmıştır. Bu süre



sonrasında denetçi isterse çalışma kağıtlarını imha edebilmektedir (Bozkurt, 2012: 83).

6. Çalışma Kağıtlarına İlişkin Uygulama Örnekleri

Çalışmanın teorik bölümlerinde belirtildiği üzere, çalışma kağıtları birbirinden farklı konuları kapsamaktadır. Bu bağlamda, aşağıda XYZ AŞ'nin 'Nakit ve Nakit Benzeri" ve 'Genel Mizan Kontrolü" konularının yer aldığı çalışma kağıtları sunulmuştur.



XYZ SAN. VE TİC. A.Ş.
NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ
31.12.20XX

	RİSK		
	Yapısal	Kontrol	Ön.Yan.
Tam Olma	orta	orta	orta
Varolma	orta	orta	orta
Doğruluk ve hesap kesimi	orta	orta	orta

Öncelikli esas denetim prosedürleri	Çalışma Kağıdı Referansı	Hazırlayan	Kontrol Eden	Test edilen beyan		
				T	V	D
1 Banka mutabakatları 1 (denetçinin 3. kişi olarak direk ilgili bankalardan aldıkları):						
Banka hesaplarının tam bir listesini (borç ve alacak bakiyeleriyle) ve ilgili kredi ve benzeri sözleşmeleri edinin. Asgari düzeyde, önemli hesaplar, ödeme hesapları, yıl içinde kapanan hesaplar ve gerekli görülen diğer hesaplar için banka mutabakatı edinin (örneğin, bazı avans hesapları, transit ticaret hesapları ve sınırlı aktivite dışında çalışılmayan banka hesapları için banka mutabakatı almamaya karar verebiliriz) ve banka ilişkilerini, risk, ipotek, müşterinin varlıkları üzerinde kısıtlama hakkı, garantili tutarlar vb bilgileri içerecek şekilde doğrulayın. Çalışma kağıtlarına mutabakat için seçilen banka hesaplarının gerekçesini dökümanete edin.	A1.8	FU 1/09	MD 1/09	x	x	x
2 Banka mutabakatları 2 (müşteriyle bankalar arasında yapılmış olanlar):						
Yıl sonu itibarıyla müşterinin bankalarla yaptığı mutabakatları, yoldaki para dahil (örneğin alt hesaplar arası), inceleyin ve bankalarla defteri kebir kayıtlarının uyumlu olup olmadığından emin olun.	A1.5	FU 1/09	MD 1/09		x	
3 Dönemsellik yönünden nakit hareketleri						
Bilanço günü itibarıyla farklı bankalar arası transferlerden, nakit giriş ve çıkış hareketlerini test edin.	A1.7	FU 1/09	MD 1/09	x	x	
4 Nakit değerlemesi						
Yabancı bakiyeli nakit ve nakit benzerlerinin (hesaptan çekilen fazla para dahil) uygun şekilde değerlendirilip değerlendirmediğini test edin.	A1.6	FU 1/09	MD 1/09			x
4 Kasa Sayımı						
Bilanço günü itibarıyla şirketin kasa sayımına katılın.	A1.4	EB 1/09	MD 1/09		x	

Kaynak:TÜRMOB - 2011-2012 Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Uluslararası Denetim Standartları Dersi Uygulama Eğitimi Notları



Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere XYZ San. Ve Tic. A.Ş.'nin nakit ve nakit benzeri varlıklarının 31.12.20XX tarihli çalışma kağıdı hazırlanmıştır. Öncelikle çalışma kağıdında esas denetim prosedürleri belirlenmiş ve sıralı bir şekilde kaydedilmiştir. Buna göre ilk olarak denetçinin 3. kişi olarak direk ilgili bankadan aldıkları banka mutabakatları incelenmektedir. Borç ve alacak bakiyeleri, önemli hesaplar, yıl içinde kapanan hesaplar gibi birçok kalem kontrol edilmiş ve test edilmiştir. Daha sonra dönemselik yönünden nakit hareketleri, nakit değerlemesi ve kasa sayımı yapılarak inceleme tamamlanmıştır.

Çalışma kağıdının üst bölümünde denetimin gerçekleştirildiği firma bilgileri ile çalışma kağıdının hangi sebeple hazırlandığı bulunmaktadır. Tablo bölümünde ise gerçekleştirilen işlemler, çalışma kağıdı ile ilgili referans bölümü ve hazırlayan ile kontrol eden kişilerin kodları bulunmaktadır. Yapılan inceleme ve testler sonucunda elde edilen verilere göre ilgili bölümün tam olma, var olma, doğruluk ve hesap kesim tarihi riskleri belirlenerek çalışma kağıdı tamamlanmıştır.

Örnek 2: Genel Mizan Kontrolü

Firma Adı: XYZ A.Ş	Düzenleme Tarihi: 25.01.2016
Çalışma Kağıdı: Genel Mizan Kontrolü	Hazırlayan: Denetçi

1.Konu:

Mükellef olan Firmanın 2015/11-12 Dönemi genel mizan kontrolünün yapılmasıdır. Yapılacak denetim çalışmasında ilgili firmanın kontrol edilecek verileri aşağıda yer almaktadır.

- 1) 01.01.2015-31.12.2015 Dönemini içerek şekilde Genel Mizan kontrolü
- 2) 2015/11-12 Dönemine ait 601 no'lu hesabın detaylı kontrolü
- 3) Örneklem yoluyla maliyet hesaplarını içeren masraf faturalarına yönelik kontrol
- 4) 2015/11-12 Döneme ait Muhtasar beyannamesinin kontrolü
- 5) Yıllık amortisman kontrolü
- 6) 150 ve mamuller hesap kontrolü



2.Bulgular:**2.1.) 01.01.2015-31.12.2015 Dönemini içerek şekilde Genel Mizan kontrolü:**

İnceleme neticesinde aşağıdaki bulgulara rastlanmış ve firma çalışanlarına gerekli düzeltmelerin yapılması için bilgi verilmiştir;

- a) Yılsonu mizanda 102.03.002 Banka muavin incelemesinde 266,45-\$ ters bakiye verdiği tespit edilmiş olup bakiyenin kur değerlemesinden kaynaklandığı görülmüştür.
- b) 121 Alacak Senetleri hesabındaki 2.193,77.-\$ bakiyenin eski dönemlerden devirli bakiye olduğu görülmüştür. 221 no.lu hesaba alınması gerektiği bilgisi verilmiştir.
- c) İlgili mizan içerisinde 135 Personelde Alacaklar 7.542,59.-\$ bakiye olduğu tespit edilmiş olup bakiyenin kısmi personel maaşlarıyla kapatıldığı anlaşılmıştır.
- d) 159 Verilen Sipariş Avansları yer alan ithalat gideri yansıtma hesabındaki 321,84.-\$ bakiye verdiği görülmüş olup muavin kontrolü yapılması istenmiştir.
- e) 180. Gelecek Aylara Ait Giderler hesabındaki bakiyeler yılsonu çalışmasında 280. Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabına alınması gerektiği bilgisi verilmiştir.
- f) 195 İş Avansları hesabındaki KLM firmasına ait 4.680,00.-\$'lik bakiyenin 2010 yılından beri kaldığı ve bakiye için herhangi bir işlemin yapılmadığı görülmektedir.
- g) 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar hesabında ABC hesabı adı altında açılan ve 21.933,56.-\$ bakiye veren hesabın eski dönemlere ait fabrika için yapılan masrafların ödemesine ilişkin olduğu bilgisi verilmiştir. İlgili hesap 2016 yılına devir olacağı bilgisi alınmıştır.
- h) 320 Satıcılar ve 329 Diğer Ticari Borçlar hesaplarda 7.966,43.-\$ ters bakiyenin avanslara aktarılması gerektiği bilgisi verilmiştir.
- i) 440. Alınan Sipariş Avansları hesaptaki VYZ firmasına alınan sipariş avansının uzun yıllardır kalan bir bakiye olduğu bu bakiyenin daha evvelki çalışmada kara ilave edilerek kapatılması yönünde paylaşımında bulunulmuştu. Bakiye yılsonunda da 440 no.lu hesapta yer almaktadır.
- j) 760.01.001 no.lu muavin hesapta 1.420,00.-\$ bakiye verdiği tespit edilmiş olup yansıtmasının atlandığı bilgisi verilmiştir.

Yukarıdaki örnekte genel mizan kontrolünün yapılması amacıyla bir çalışma kağıdı düzenlenmiştir. Çalışma kağıdında öncelikle firma adını, çalışma kağıdının düzenlenme sebebini, düzenlenme tarihini ve hazırlayan kişiyi belirten bölüm bulunmaktadır. Daha sonra çalışma kağıdının



hazırlanma amacını belirten konu, yapılacak işlem sırasına göre sıralanmaktadır. Bu çalışma kağıdında ilk olarak 2015 yılına ait genel mizan kontrolü, 601 no'lu hesabın dönemsel detaylı kontrolü, örnekleme yoluyla maliyet hesaplarını içeren masraf faturalarına yönelik kontrol, dönemsel muhtasar beyannamesinin kontrolü, yıllık amortisman kontrolü ve 15 Stoklar grubu hesap kontrolü yapılacaktır.

Kontroller sırasında denetçinin tespit ettiği bulgular, sıralı bir şekilde kaydedilmekte ve düzeltilmesi gereken bölümler varsa firma yetkililerine sunarak gerekli değişikliğin yapılması istenmektedir. Örnekte görüleceği üzere, firmanın genel mizanı incelenmiş, hesap ve tutar bazında elde edilen veriler kaydedilmiştir. Çalışma kağıtlarının bu şekilde detaylı olarak hazırlanması, denetim kalitesinin artmasını sağlamakla birlikte risk unsurlarını da azaltmaktadır.

Sonuç

Günümüzde toplumsal ve ekonomik olayların değişim göstermesi işletmeler arası ticari ilişkilerin artması nicelik olarak finansal verilerin artmasına finansal tabloları etkilemektedir. Bağımsız denetim ise söz konusu bu olayların finansal bilgiler üzerindeki etkisini araştırmak ve finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini arttırmak amacıyla kurulan bir sistemdir. Finansal tabloların dürüst resim ilkesine uygun bir şekilde sunulması ya da denetlenmesi bilgi kullanıcılarının doğru karar almalarına olanak sağlayacaktır.

Kaliteli ve güvenilir bir bağımsız denetim faaliyetinin yürütülebilmesi açısından önem taşıyan çalışma kağıtları denetim raporuna esas teşkil etmektedir. Çünkü bu kağıtlar, denetçinin görüşüne dayanak oluşturmakta ve denetimin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapıldığının kanıtını sağlayacak önemli konuların belgelendirmesini gündeme getirmektedir. Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu tarafından bağımsız denetimin belgelendirilmesine ilişkin bir tebliğ yayımlanmıştır. Söz konusu bu tebliğ ile; ekinde yer alan "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" başlıklı 230 No'lu uluslararası denetim standardının yürürlüğe konulmasını amaçlanmıştır.



Bu çalışmada bağımsız denetimin belge boyutunu içeren çalışma kağıtlarını 230 No'lu Uluslararası denetim standardı esas alınarak tanıtılmış ve çalışma kağıdı örneklerine yer verilmiştir. Gelecekteki çalışmalarda daha kapsamlı bir araştırma yapılarak uluslararası denetim firmalarına ilişkin çalışma kağıtları incelenerek analiz ve karşılaştırma yapılması önerilmektedir.

Kaynakça

- Aikins, S. K. (2013). Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation, *International Journal of Public Administration*, Vol:36,
- Akdoğan, Nalan, Melike Aktaş ve Ozan Gülhan (2015). Borsa İstanbul'da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerine Bir İnceleme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Sayı:17 (1).
- Arens, A. A., James K. L. (1997). Auditing An Integrated Approach, *The Prentice Hall*, United States of America.
- Bozkurt, N. (2012). Muhasebe Denetimi, *Alfa Yayınları*, İstanbul.
- Erdoğan, Murat (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:5.
- Erdoğan, M., Nurten E., Cömert, N., Uzun, A.K. ve Yılcı, M. (2013). Denetim, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, Eskişehir.
- Gürol, Burcu ve Tayfun Tüysüzoğlu (2016). Türkiye'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerine Bir İnceleme, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:47.
- Kaval, H., Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A. ve Torun, S. (2015). Türkiye Denetim Standartları Uygulama ve Yorumları, *Gazi Kitabevi*, Ankara.
- KGK, (2013). Türkiye Denetim Standartları- Bağımsız Denetim Standardı 210, 220, 240, 250, 260, 300, 315, 320, 450, 540, 550, 610
- KGK, (2013). Türkiye Denetim Standartları- Bağımsız Denetim Standardı 230
- KGK, (2013). Türkiye Denetim Standartları- Kalite Kontrol Standardı 1
- Özbirecikli, M. (2015). BDS 230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi: Çalışma Kağıtları, *MUFAD Çalıştay PPT Sunumu*, Kahramanmaraş.
- Payne, A. E. and Robert J. R. (2008) Audit Documentation Methods: A Path Model of Cognitive Processing, Memory, and Performance, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol:27, No:1



- Selimoğlu, S., Özbirecikli M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). Muhasebe Denetimi, *Gazi Kitabevi*, Ankara
- TÜRMOB - 2011-2012 Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Uluslararası Denetim Standartları Dersi Uygulama Eğitimi Notları
- Udeh, A. I. (2013). Integration of Accounting Research and Documentation in Audit Mini-Cases, *Journal of Business and Accounting*, Vol:6, No:1
- Varıcı, İ. (2014). Muhasebe ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Sayı:2
- Whittington, O. R. ve Kurt P. (1992). Principles of Auditing, *Irwin*, United States of America,
- Whittington, O. R., Lynford G., Gertchen F. and John A. (2006). Advancing the Audit Documentation Standard, *Journal of Accountancy*, June 2006.
- Yereli ,A. (2016). Türkiye’de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi ve Kalite Uygulamaları, *Gazi Kitabevi*, Ankara.

