

MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİ

Arş. Gör. İpek TÜRKER*

ÖZET

Muhasebe uygulamalarında muhasebe tahminlerine, dönem içinde ve dönem sonunda gereksinme duyulmaktadır. Muhasebe tahminleri sonucunda, “kâr ve zarar” rakamları ile “bilanço” da yer alan aktif ve pasif değerler değişmektedir. Bu çalışmanın temel hedefi, muhasebe tahminlerinin sağlıklı gerçekleştirilmesi, gerekli muhasebe değişikliklerinin gerçeği yansıtacak şekilde yapılması ile hataların ortaya çıkarılması için muhasebe tahminlerinin denetlenmesini incelemektir.

Anahtar kelime: Muhasebe tahmini, Muhasebe değişiklikleri, Muhasebe tahminlerinin denetimi.

ABSTRACT

Accounting Estimates are needed in accounting application within the accounting period and at the end of the period. Accounting estimates concludes the “profit and loss” value as well as the assets and liabilities in balance sheet. This research is on, to make healthy accounting estimates, to make the required accounting changes true and fair, and the audit that is required to discover the accounting errors.

Key Words : Accounting estimates, accounting changes, audit of accounting estimates.

* İstanbul Üniversitesi Araştırma Görevlisi

GİRİŞ

Finansal tabloların üretilmesinde, hazırlanmasında ve düzenlenmesinde dönem içinde veya dönem sonunda kesin ölçüm yapılamayan durumlarda, bir muhasebe kaleminin tutarının yaklaşık olarak belirlenmesinde “Muhasebe Tahmini” yapılır. Bu çalışmanın amacı, muhasebe tahminlerinin denetlenmesini incelemektir. Bu amaç için, muhasebe tahminlerinin nasıl yapıldığı; muhasebe tahminleri sonra sında yapılan muhasebe değişiklikleri ve ortaya çıkan hatalar irdelenecektir. Çalışmanın temel hedefi, muhasebe tahminlerinin sağlıklı gerçekleştirilmesi, gerekli muhasebe değişikliklerinin gerçeği yansıtacak şekilde yapılması ile hataların ortaya çıkarılması ve finansal tabloların bu bağlamda doğru ve güvenilir olması için yapılması gerekli olan “muhasebe tahminlerinin denetimi” sürecini irdeleyerek incelemektir.

Muhasebe uygulamalarında muhasebe tahminlerine, dönem içinde ve dönem sonunda gereksinim duyulmaktadır. Muhasebe tahminleri sonucunda, “kâr ve zarar” rakamları ile “bilanço” da yer alan aktif ve pasif değerler değişmektedir. Muhasebe tahmini, bir önceki dönemde doğru yapılmamış ve muhasebe değişiklikleri bir önceki dönem hatalarını içererek denetlenen döneme yansımış ise; hem denetlenen finansal tablolar gerçeği yansıtmaz, hem de bir önceki dönem ile denetlenen dönemin finansal tablolarının karşılaştırılması sonucunda anlamlı bulgular elde edilemez.

Muhasebe tahminleri, olası yükümlülükleri de kapsamaktadır. Bu nedenle muhasebe tahminlerine başvurulmadığında, denetlenen işletmenin geleceğine ilişkin yükümlülükleri ve karşılaşılabilecek risklerin etkisinin miktarı ve derecesi hakkında bilgi sahibi olunamaz.

Denetlenen finansal tabloların; gerçeği, doğru

ve güvenilir olarak yansıtması, bir önceki döneme ait finansal tablolarla karşılaştırılarak geleceğe ışık tutacak yorumların yapılabilmesi ve nihayetinde denetlenen işletmenin geleceğe yansıyan olası yükümlülüklerinin ve risklerinin bilinmesi için muhasebe tahminlerinin sağlıklı bir biçimde gerçekleştirilmesi ve muhasebe değişikliklerinin de doğru yapılarak hataların giderilmesi veya en aza indirgenmesi gerektiği açıktır. Muhasebe tahminleri sonucunda ortaya çıkacak farklılıkların aynı yönde etkisi olduğundan, ortaya çıkacak farklılıkların toplamda mali tablolar üzerinde etkisinin büyük olma olasılığı yüksektir. Bu nedenle muhasebe tahminleri bir bütün olarak değerlendirildiğinde, söz konusu tahminlerin denetim olgusu, denetlenmiş finansal tablolarının gerçeği yansıtmasında önemli bir süreçtir.

Bu çalışmada muhasebe tahminleri ile, bu tahminler sonucunda yapılması gerekli muhasebe değişiklikleri, bu kapsamdaki muhasebe hatalarının çerçevesi belirlenecektir. Sonra muhasebe tahminlerinin denetim süreci, uygulanan denetim prosedürleri, finansal tablolarda ve denetim raporunda “muhasebe tahminleri”ne ilişkin yer alması gereken hususlar açıklanacaktır. Çalışma konusu, genel kabul görmüş muhasebe ve denetim kuralları çerçevesinde incelenecek, ABD, İngiltere, Türkiye ve Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartları çerçevesinde ele alınacaktır.

1- MUHASEBE DEĞİŞİKLİKLERİ VE MUHASEBE TAHMİNLERİ

Muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde alternatifler mevcuttur. Bu muhasebe alternatifleri var olduğu sürece, firmaların finansal tablolarının önceki dönemler ile veya diğer firmaların finansal tabloları ile karşılaştırılması zorlaşmakta ve önemli bilgiler gizli kalmaktadır.¹ Muha-

¹ Donald E. Kieso , Jerry J.Weygandt, **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons Inc. (7th edition – USA, 1992) s.1221-1222

sebe mesleğinin bu aşamada birinci adımı, uygulamada yer alan muhasebe değişikliklerini, ortaya çıkan farklılıkların ve düzeltmelerin çeşitlerini belirleyerek kategorilere ayırmaktır.²

Muhasebe değişiklikleri şu kategorilere ayrılmaktadır:

- a) Muhasebe politikalarındaki değişiklikler.
- b) Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler.
- c) Rapor sunulan tüzel kişiliğin değişikliği³.

1.1.Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

Muhasebe politikaları; finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında işletme tarafından kabul edilen ilkeler, esaslar, kurallar ve uygulamalardır⁴. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, bir genel kabul görmüş muhasebe ilkesinden (GKGMİ) vazgeçip, başka bir GKGMİ'yi kullanmaya başlamaktır⁵.

Daha önce meydana gelen olaylar ve işlemlerden önemli derecede farklı olaylar ve işlemler için; bir muhasebe politikasının kabulü veya daha önce olmamış veya önemsiz olan olaylar ve işlemler için yeni bir muhasebe politikasının kabulü; bu kapsamdaki değişikliklerden sayılmaktadır.⁶

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin yanlış uygulanmalarından kaynaklanan değişiklikler; değişiklik olarak değil, "hata düzeltmesi" olarak değerlendirilir⁷.

Dönemin dağıtılmayan kârlar tutarında etki yapan muhasebe hataları için gerekli muhasebe düzeltmeleri yapılmalıdır⁸ Bu düzeltmelerin yapılmaması döneme ait finansal tabloların hatalı sunulmasına neden olur.⁹

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler şu şekilde sınıflandırılır¹⁰:

a) Kümülatif Etkili Değişiklikler: Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin kümülatif etkileri (yani vergi sonrası kar), cari dönemin gelir tablosu açıklayıcı notlarında; proforma net kar ve hisse başına kar rakamları ile birlikte raporlanması gerekmektedir.¹¹

b) Geçmiş Dönemleri Etkileyen Hesaplardaki Değişiklikler: Cari dönemde gerçekleşen bazı muhasebe politikalarındaki değişiklikler, önceki döneme ait bazı hesap kalemlerini de etkilemektedirler. Söz konusu değişiklikler, önceki döneme ait olan finansal tablolarda dönem kar/zararı hesabında ayarlama yapılarak gösterilir.¹²

2 A.g.e., s.1221-1222

3 "Rapor sunulan tüzel kişiliğin değişikliği" bu çalışmanın kapsamı içinde olmadığı için incelenmeyecektir

4 Türkiye Muhasebe Standardı 10, Madde:3, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), **Türkiye Muhasebe Standartları 2001**, s.198; Türkiye Muhasebe Standardı (TMS: 8 , Md. 5)Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) **Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS / IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları 2006**, TMSK Yayınları No: 1,Ankara, 2006 s: 321 vd.

5 Kieso, Weygandt, a.g.e. s. 1222

6 A.g.e., s. 1223

7 A.g.e. s.1224

8 Ersin Güredin, **Denetim**, 10. Baskı, Beta Basın Yayın DağıtımA.Ş., İstanbul 2000, s. 335.

9 A.g.e., s.335

10 Kieso, Wegandt, a.g.e., s. 1223

11 A.g.e., s. 1223-1224

12 A.g.e.,s.1225

Geçmiş dönem finansal tablolarının tekrar hazırlanması için gereken 5 koşul şunlardır:¹³

- Stok değerlendirme yönteminin LİFO'dan başka bir metoda geçilmesi
- Uzun vadeli, inşaat gibi kontratlardaki muhasebe politikalarında değişiklik olması
- Maden endüstrisinde, başka maliyetleme tekniklerinden tam maliyetlemeye geçilmesi ya da tam maliyetleme yerine diğer maliyetleme tekniklerinin kullanılması.
- Halka arz olan bir firmanın ilk kez yayınladığı finansal tablolarında . (Sadece 1 kereye mahsus olmak üzere)
- Yasal olarak bir muhasebe politikasının uygulanması zorunlu kılınarak önceki dönemleri de kapsayan bir işleme gereksinim duyarabilir.

c) Stok Değerlemesindeki Değişiklikler : LİFO'ya veya diğer bir stok değerlendirme yöntemine geçişte; stokların değerlendirilmesinde ve diğer stoklarla ilgili hesapların başlangıç hesabı olarak; stok değerlendirme yönteminin benimsendiği yıldaki dönem başı stok hesabı alınır¹⁴

1.2 Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler:

İşletme faaliyetlerinde mevcut belirsizlikler nedeniyle bir çok finansal tablo işlemi (muhasebe kalemi) tam ölçülemez; ancak, tahmin edilebilir. Bu tahmine literatürde ve uygulamada “muhasebe tahmini” denir.

Muhasebe tahmini, kesin ölçüm yapılamayan

durumlarda, bir muhasebe kaleminin tutarının yaklaşık olarak belirlenmesidir.¹⁵ Muhasebe tahminleri elde edilen veya elde mevcut en son bilgilere dayanan kararlardır. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler dönem net kâr ve zararını etkiler.

Muhasebe tahminlerini gerektiren başlıca muhasebe kalemleri şunlardır:¹⁶

- Stoklardaki değer düşüklüğü karşılığı
- Alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılığı
- Sabit kıymet maliyetlerinin tahmini faydalı ömürleri üzerinden amortismanına tabi tutulması amacıyla ayrılan karşılıklar
- Varlıkların hurda değerleri
- Ertelenmiş maliyetten yararlanan dönemler
- Gelir tahakkukları
- Dava karşılıkları
- Ertelenmiş vergi
- Yapılmakta olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan zararlar
- Garanti kapsamı içinde ayrılan karşılıklar
- Tekrar kullanılabilir mineral rezervleri.

Muhasebe tahminlerinde bazı değişiklikler söz konusu olabilmektedir. Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; bir varlık veya yabancı kaynağın defter değerinin veya bunların cari durumunun saptanmasından ve gelecekte beklenen fayda ve

13 A.g.e., s.1225 vd.

14 A.g.e., s.1229-1230

15 International Standard On Auditing (ISA 540) 540: Audit of Accounting Estimates, Md.2, **Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncements**, 2004 Edition, International Federation of Accountants, New York, 2004, s. 446.

16 A.g.e., s.446; Kieso,Weygandt, a.g.e., s. 1230

yükümlülüklerinin değerlendirilmesinden kaynaklanan dönemsel kullanım tutarının değişimi nedeni ile yapılması gereken düzeltmelerdir¹⁷ Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla hataların düzeltilmesi anlamına gelmez.¹⁸

Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarına göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler beklenen dönemde ele alınmalıdır Yani önceki dönemlere ait raporlanmış sonuçlar değiştirilmemelidir. Açılış bilançosu ayarlanmamalı ve hesaplar cari döneme uyarlanmamalı; mevcut hali ile görülmelidir.¹⁹ Burada tam olarak kastedilen dönem başı mevcudunun bir önceki dönem sonu mevcudu ile tutması için ayarlama kaydı yapılmamasıdır Önceki dönem finansal tabloları tekrar düzenlenmez ve önceki dönemlerin proforma rakamları tekrar belirtilmez.²⁰

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olursa, tahminin gözden geçirilmesi gerekebilir.²¹ Bazen muhasebe politikalarında yapılan bir değişiklik ile muhasebe tahminlerindeki değişikliği ayırmak zordur. Böyle durumlarda gerekli açıklama yapılan değişiklik; muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak gösterilir.²²

Bir muhasebe tahmininde değişikliğin etkisi dönem net kâr ve zararın belirlenmesinde iki şekilde dikkate alınır.²³

- a) Değişiklik sadece bir dönemi etkiliyorsa; etki değişikliğin yapıldığı cari dönemde dikkate alınır

- b) Değişiklik gelecek dönemleri de etkiliyorsa; etki hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde dikkate alınır.

Yukarıda belirtildiği gibi, muhasebe tahminlerindeki bir değişiklik sadece cari dönemi etkileyebilir. Örneğin, değersiz alacakların tahmininde bir değişiklik sadece cari dönemi etkiler ve bu nedenle hemen muhasebeleştirilir. Oysa amortisman tabi varlıkların yararlı ömürleri ya da beklenen ekonomik kullanma sürelerinin tahmininde bir değişiklik, hem cari dönemdeki amortisman giderlerini hem de varlığın geri kalan yararlı süresi içinde her dönemin amortisman giderini etkiler. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gider olarak kaydedilir.²⁴

İşletme sahipleri ve yöneticileri, finansal tablolarda yer alacak muhasebe tahminlerini yapmakla/yaptırmakla sorumludur. Bu sorumluluk, finansal raporlarının hazırlanmasından ve düzenlenmesinden sorumlu olan yönetim kademesi için de söz konusudur.

Muhasebe tahminleri genellikle gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhtemel bir olayın sonuçlarının belirsiz olması durumunda yapılır ve muhakeme yapılmasını gerektirir Bunun bir sonucu olarak muhasebe tahminlerinin yapıldığı durumlarda önemli derecede hata bulunma riski daha yüksektir.²⁵

Muhasebe tahminlerinin saptanması muhasebe kaleminin niteliğine bağlı olarak **basit** ya da

17 TMS no: 8, md. 5, (TMSK), a.g.e. s. 322

18 A.g.e., s. 322

19 Kieso, Weygandt, a.g.e., s.1230-1231

20 A.g.e.1231

21 TMS 10, Md.21, (Tmudesk), a.g.e.,s.203

22 A.g.e.,s.203

23 TMS 10,Md. 17, (Tmudesk) A.g.e.,s.202

24 TMS 10, Md. 22, a.g.e.,s.203,(Tudesk),

TMS 8, Md. 36,(TMSK), a.g.e., s. 332

25 ISA 540, Md.4, a.g.e.,s.446

karmaşık olabilir. Örneğin bir kira giderinin tahakkuk ettirilmesi basit bir hesaplama ile yapılabilir. Ancak devir hızı düşük olan ya da kullanılmayan stoklar için ayrılacak karşılıklara ait tahminlerin yapılması, mevcut veriler ve gelecekteki satışlara ilişkin yapılan tahminlerin önemli analizlerini içerebilir. Karmaşık muhasebe tahminlerinin yapılması yüksek derecede uzmanlık bilgisini ve muhakeme yapılmasını gerektirebilmektedir.²⁶

Bu tahminler, devamlı bir işleyişe sahip olan muhasebe sistemlerinin rutin bir parçası olarak ya da sadece **dönem sonlarında işlem gören muhasebe sistemlerinin rutin olmayan bir parçası olarak belirlenebilir**. Bir çok durumda muhasebe tahminleri, **önceki deneyimlere göre belirlenmiş yöntemlerin kullanılmasıyla tespit edilebilir**. Örneğin, sabit kıymetlerin her bir kategorisi için; standart amortisman oranlarının kullanılması ya da garanti karşılıklarının hesap edilmesi için satış gelirlerinin standart bir yüzdesinin kullanılması gibi. Bu durumda, belirlenen yöntemlerin yönetim kademesi tarafından düzenli revize edilmesi ihtiyacı doğar. Örneğin, varlıkların kalan ömürlerinin yeniden değerlendirilmesi ya da gereken zamanlarda veya önceden belirlenmiş aralıklarla fiili ve tahmini sonuçlarının karşılaştırılması ve gerekli görüldüğü takdirde, yöntemlerin yeniden belirlenmesi gibi.²⁷

Muhasebe kalemlerine ilişkin belirsizlik ya da amaçlanan bilginin olmaması durumunda rasyonel bir muhasebe tahmininin yapılabilmesi mümkün olmamaktadır.²⁸

1.3. ABD’de ve Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebe Politikaları ve Tahminlerinin Uygulanması

Muhasebe tahminleri, hem özde değişiklik içerdiği hem de muhasebe değişiklikleri gerektirdiği için, finansal tabloları etkilemekte, birbirini izleyen dönemlere ait finansal tabloların ve firmalar arası karşılaştırmaların yararını azaltma özelliklerine sahiptirler. Bu nedenle gerek muhasebe politikalarındaki değişiklikler, gerekse muhasebe tahminleri uygulamalarına büyük özen gösterilmektedir.

Bu amaçla, ABD’de, FASB²⁹, nin yayınladığı 20 no’lu standart, muhasebe tahminlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları, ilkeleri ve kuralları belirlemiştir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ise yayınladığı 8 no’lu “Uluslararası Muhasebe Standardı” ile “Muhasebe Tahminleri”nin muhasebeleştirilmesinin esaslarını, ilke ve kurallarını belirlemiştir.

1.4. Türkiye’deki Uygulama

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, temel hatalar ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ilişkin, farklı otoriteler tarafından farklı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden T穆DESK³⁰, BDDK³¹, SPK³² tarafından yapılan düzenlemeler ile TMSK³³ tarafından yayınlanan 8 no.lu “Türkiye Muhasebe Standartı” incelendiğinde; ufak tefek farklılıklar olmasına rağmen her biri, genel hatları itibarıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından yayınlanan 8 no’lu standartla uyumludurlar.

26 ISA 540, Md.5, a.g.e.,s.446

27 ISA 540, Md.6, a.g.e.,s.446 vd.

28 ISA 540, Md. 7.,a.g.e.,s.447

29 Financial Accounting Standards Boards.

30 T穆DESK ; TÜRMOB bünyesinde oluşturulan “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (2002 yılından bu yana faal değil)

31 BDDK; Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu

32 SPK; Sermaye Piyasası Kurulu

33 TMSK; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK'in 10 no'lu muhasebe standardı ile TMSK'nın 8 no.lu TMS'si, uluslararası muhasebe standartlarına tamamen uyumludur. BDDK ve SPK düzenlemeleri ise düzenleyici kurum olarak farklı birtakım düzenlemeler getirmiş oldukları için, söz konusu düzenlemeler uluslararası muhasebe standartlarından farklılaşıyorlar

Türk Vergi Sisteminin yaklaşımı, vergi idaresinin vergilendirme amacına yöneliktir. Vergi matrahının saptanmasında Muhasebe standartlarına uyum sağlanması gözetilmemektedir Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler ise ekonomik faaliyetlerin işleyişi esasına dayanmaktadır.

2. MUHASEBE POLİTİKALARINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER VE MUHASEBE TAHMİNLERİNİN DENETİMİ

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve muhasebe tahminleri kâr ve zararı azaltma veya çoğaltma yönünde finansal tabloları etkiler. Muhasebe denetçilerinin genel yaklaşımları, muhasebe politikalarında değişiklik yapılmaması yönündedir. Ancak bir konudaki muhasebe politikasının değişim gerekçesi ve kabul edilebilirliği kanıtlanırsa, muhasebe politikalarının değişimi kabul edilir. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler, muhasebe tahminlerinin sebep oldukları değişiklikleri etkiler. Gerek muhasebe politikalarından kaynaklanan bu etki, gerekse muhasebe tahminlerinin niteliğinden kaynaklanan etki nedeniyle muhasebe tahminlerinin denetlenmesi; finansal tabloların gerçeği yansıtması ve doğru kanıtlara dayandırılması nedeniyle denetim faaliyetinin önemli bir aşamasını oluşturmaktadır.

2.1. Muhasebe Politikalarındaki Değişimin Denetimi

Muhasebe tahminlerini etkileyen muhasebe politikalarının işletmece değiştirilmemesi tercih edilen bir durumdur. Ancak, bazı durumlarda şirket kârını arttırmak, denetlenen işletmenin yönetiminin tercihi olabilir; ama bu denetçiler tarafından kabul edilmez bir nedendir.³⁴ Eğer böyle bir amaca yönelik bir durum varsa, denetçi bu değişikliklerle aynı fikirde olmadığını raporda belirtebilir.³⁵ Değişikliği takip eden dönemlerin denetim raporlarında; muhasebe politikalarında yapılan değişikliğin tarihi belirtilmelidir.³⁶

2.2. Muhasebe Tahminlerinin Denetimi :

Muhasebe tahminleri objektif ve subjektif faktörlere bağlı yapıldığı için bu tahminlerin denetiminde denetçiler bir takım özel durumları göz önünde bulundururlar.³⁷ Subjektif faktörler, isteyerek veya istemeyerek, muhasebe tahminlerinin belirli bir noktaya yönelmesi olasılığını artırır.³⁸ Subjektif faktörler aynı zamanda muhasebe tahminleri üzerinde kontrol kurulmasını da zorlaştırırlar.³⁹ Bu nedenle, bir işletmenin bir döneme ait finansal tablolarını denetleyen muhasebe denetçileri, muhasebe tahminleriyle ilgili gerek subjektif gerekse objektif faktörlere bağlı tüm konularının doğru tahmin edilerek muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğini ve finansal tablolarda tahminlere ilişkin konuların doğru sunulup sunulmadığını belirlemek zorundadırlar.

Muhasebe tahminlerinin denetiminde; denetçi belirli durumlarda muhasebe tahminlerinin ras-

34 Jack C.Robertson, Frederick G.Davis, **Auditing**, 3rd Edition, Business Publications Inc. , Texas, 1982,s.650.

35 A.g.e.,s.650

36 A.g.e.,s.650

37 Donald H.Taylor, G.William Glezen, **Auditing: Integreted Concepts and Procedures**, 6th Edition, John Wiley & Sons Inc., Singapore, 1994, s.540

38 A.g.e.,s.540

39 A.g.e.,s.540

yonel (akılcı – mantıklı) olup olmadığına ve gerektiği takdirde muhasebe tahminlerinin uygun bir biçimde açıklanıp açıklanmadığına ilişkin yeterli uygunlukta kanıtı toplamalıdır. Muhasebe tahminlerini destekleyen kanıtların toplanması, genellikle mali tablolarındaki diğer muhasebe kelimelerini destekleyen kanıtların toplanmasından daha zordur ve bu kanıtlar diğer muhasebe kelimelerinin kanıtları kadar kesin sonuçlar veremeyebilir.⁴⁰

Muhasebe tahminleri, önceki döneme ait deneyimlerden yola çıkarak ve bu deneyimleri denetlenen dönemin durumlarına uyarlayarak, muhasebe tahminlerini rasyonel yapmak sorumluluğu, denetlenen işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bu nedenle muhasebe tahminleri; geçmiş döneme ait olaylar ve işlemler gibi objektif faktörler ile gelecek döneme ait olay ve işlemlerin muhtemel sonuçlarını tasarlamak gibi subjektif faktörlere; bazı durumlarda hem objektif hem subjektif faktörlerin ikisine de dayanmaktadır⁴¹. Bu muhasebe tahminlerinden işletme yönetimi sorumlu olsa bile; yukarıda belirtildiği gibi; denetçi söz konusu tahminlerin makul yapılmış olduğuna ilişkin yeterli kanıt toplamalıdır⁴². Çünkü işletme yönetimi, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin yapılmasından sorumlu olmakla beraber; denetçi, yönetim tarafından yapılan bu tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesinden sorumludur.⁴³

2.2.1. Muhasebe Tahminlerinin Denetim Prosedürleri :

Muhasebe ve iç kontrol sistemleri de dahil ol-

mak üzere yönetim kademesi tarafından muhasebe tahminlerinin yapılmasında uygulanan prosedürler ve kullanılan yöntemlerden yapılan çıkarımlar, denetçi için denetim prosedürlerinin kapsamının, zamanlamasının ve içeriğinin planlanmasında genellikle büyük önem taşır⁴⁴.

540 no'lu uluslararası denetim standardına göre, denetçi bir muhasebe tahminin denetlenmesinde şu yaklaşımlardan birini ya da birkaçını benimsemelidir:⁴⁵

- a) Muhasebe tahminini ortaya çıkarmak için yönetim kademesi tarafından kullanılan yöntemin test edilmesi ve gözden geçirilmesi.
- b) Bağımsız olarak yapılan bir tahminin yönetim kademesi tarafından oluşturulan tahmin ile karşılaştırılması; veya
- c) Yapılan tahmin sonrasında bu tahmini doğrulayan dönem sonrası olayların incelenmesi.

Bu aşamalara göre bir denetçinin muhasebe tahminlerini değerleyerek denetlemesine örnek olarak bir muhasebe kalemi olan "Garanti Maliyetleri"nin muhasebe tahminleri denetim süreci şöyledir:⁴⁶

1. Yönetim tarafından tahmin için kullanılan sürecin test edilmesi :
 - a. Tahminle ilgili kontrollerin belirlenmesi (Örneğin garanti maliyetlerinin ne baz alınarak yapıldığı; garanti artışlarıyla ilgili bir hesaptan yola çıkılmış olabilir)
 - b. Bu artışın yapılması için kullanılan bilgi

40 IAS. a.g.e.Md.8, s.447

41 Larry P. Bailey, **2001 Miller GAAS Guide : A Comprehensive Restatement of Standards For Auditing, Attestation, Compliance, and Review**, Harcourt Professional Publishing, Canada 2001,s.275

42 A.g.e., s.275

43 Douglas R.Charmichael, John J. Willingham,Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods : A Guide to Current Theory and Practice**, 6th Edition, McGraw Hill, New York, 1996, s.265

44 ISA 540, Md. 9, s.447

45 ISA 540, Md.10, s.447

46 TAYLOR ,a.g.e.,s.540 vd.

kaynağının değerlendirilmesi (Örneğin, daha önceki dönem için yapılmış olan garanti maliyetlerinin istatistikî sonuçlarının incelenmesi)

- c. Varsayımların makul ve tutarlı olup olmadığının kontrolü (Örneğin satılan malların artışıdaki orana bağlı olarak garanti maliyetinin de artması gibi.)
 - d. Yönetimin, varsayımlarını tahmine çeviren kullandığı hesaplamaların test edilmesi. (Örneğin dönemin satışlarının garanti artış oranıyla çarpımı)
2. Bağımız bir beklentinin oluşturulması. (Örneğin, denetçinin kalıcı denetim dosyalarında yer alan bilgiye dayanarak, 30 günlük garanti süresi içinde tüm satışların %1'inin onda biri tamir veya yenisiyle değişim için geri yollanmış olması. Kendi hesaplamalarıyla müşterinin hesaplamalarının karşılaştırılması.)
 3. Dönemi takiben gerçekleşen işlem ve olayların incelenmesi.

Yukarıda belirtilen aşamalar ve örnek çerçevesinde, muhasebe tahminlerinin denetiminde, prosedürlere ilişkin şu Check-List (kontrol testi) uygulanmalıdır.⁴⁷

1. Muhasebe tahminlerinin doğmasına sebep olarak, işletme tarafından açıklanmış tüm durumların sebep olup olmadığının kararı
2. Muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının kararı
3. Sunulmuş muhasebe tahminlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı
4. Adil değer açıklamasını destekleyecek yeterli tüm kanıtların toplanmış olup olmadığı.

Denetim prosedürlerinin uygulanışında, analiz yapıp bir karara varabilmek için denetlenen işletmenin faaliyet özelliklerini ve sektörün genel durumu (sektörü etkileyen en yeni durumlar dahil) göz önüne alınmalıdır. Denetçi, bu faktörleri değerlendirebilmek için şu konuları gözden geçirmelidir.⁴⁸

- a) Finansal tablolarda muhasebe tahminlerine neden olacağı ispat edilerek beyan edilmesiyle kastedilen durumların tespiti
- b) Anlaşmanın diğer bölümlerine ilişkin olan kanıtlara baş vurulması (aşağıdakiler dahil)
 - İşletmenin faaliyetini etkileyecek firma ya da endüstriyel bir değişiklik yapılması veya tasarlanması
 - Bilginin birleşim tarzında değişiklik yapılması
 - Açılan davaları ve devam eden davaları belirlemek
 - Yönetim kurulu, ortaklar veya etkili komitelerin notlarında yer alan güvenilir bilgi
 - Düzenleyici kurumların raporlarında denetime uygunluk ve güvenilir düzenleyici kurumların sağladığı benzer bilgilerde yer alan güvenilir bilgi.
- c) Muhasebe tahminlerini gerektirecek ilgili durumların işletme yönetimiyle tartışılması.

2.2.2. Yönetim Kademesi Tarafından Kullanılan Yöntemlerin (Yönetimin İç Kontrolü) Test Edilmesi ve Gözden Geçirilmesi:

Muhasebe tahminlerinin yapılmasında, denetlenen işletmenin yönetiminin finansal tabloları etkileyen tüm muhasebe işlemlerinin ve olaylarının tahmininde resmi veya gayri resmi bir yöntemi benimsediği temel varsayım olarak öngö-

47 BAILEY, a.g.e.,s.275 vd.

48 A.g.e.,s.276

rılmaktadır. Buna göre, yönetimce benimsenen yöntem; muhasebe tahminlerini gerektiren koşulları ve makul muhasebe tahminlerinin oluşmasını sağlayacak bilginin toplanmasını ve değerlendirilmesini içermektedir.⁴⁹

Çoğunlukla yönetim kademesi tarafından kullanılan yöntemin test edilmesini ve gözden geçirilmesini kapsayan adımları şöyle sıralayabiliriz:⁵⁰

- a) Tahminde kullanılan temel varsayımların gözden geçirilmesi ve verilerin değerlendirilmesi
- b) Tahminde yer alan hesaplamaların test edilmesi
- c) Mümkünse bir önceki dönem tahminleri ile aynı dönem içerisinde gerçekleşen fiili sonuçların karşılaştırılması; ve
- d) Yönetim kademesinin onay prosedürlerinin gözden geçirilmesi.

Bu testlerin ve gözden geçirmenin amacı, güvenilir bilgiye ulaşmaktır. Oysa güvenilir bilgiye ulaşabilme olanağı ve değerlendirme sürecinin karmaşıklığı gibi bir çok faktör makul olmayan tahminlerden kaynaklanan hatalı beyan riskine etki eder⁵¹. Bu nedenle muhasebe tahminlerini denetlerken; muhasebe tahminlerinin oluşumunda etkili olan durumun iç kontrolü de aşağıda belirtildiği çerçevede göz önünde bulundurulur:⁵²

1. Mevcut durumun muhasebe tahminlerinin oluşmasına ihtiyaç duyan ortamın ve koşulların belirlenmesine olanak sağlayan kontrollerin kullanımı

2. Yeterli ve güvenilir bilgi oluşması
3. Deneyimli ve birikimli personel kullanımı
4. Uygun personelin muhasebe tahminlerini gözden geçirmesi ve onaylaması (makul faktörler ve varsayımlar ve varılan sonuçların yer alması ve uzman ihtiyacı olup olmadığının belirtilmesi)
5. Gerçekleşmiş sonuçlara sahip olan önceki muhasebe tahminlerinin kıyaslanması
6. Yönetim planlaması muhasebe tahminlerinin içindeki yerini belirlemek.

2.2.2.1. Varsayımların Gözden Geçirilmesi :

Denetçi, muhasebe tahminine **esas teşkil eden verilerin** kesin, eksiksiz ve konuyla ilgili olup olmadığını değerlendirmelidir **Eğer muhasebe verileri kullanılıyorsa, bunların muhasebe sisteminde kayıtlı olan veriler ile tutarlı olmaları gerekmektedir.** Örneğin, ayrılan bir garanti karşılığının doğrulanmasında denetçi, dönem sonunda halen garanti süresi bulunan ürünlere ilişkin verilerin muhasebe sistemi dahilindeki satış bilgisiyle tutarlı olduğuna ilişkin denetim kanıtını elde etmelidir⁵³

Denetçi, ayrıca **işletme dışından elde edilecek kanıtları da** araştırmalıdır Örneğin, gelecek döneme ilişkin beklenen satışların esas alınmasıyla hesaplanan eskimiş stok karşılıklarının incelenmesinde; denetçi, geçmiş dönemlere ait satışlar, eldeki siparişler ve piyasa trendleri gibi dahili verilerin değerlendirilmesine ek olarak endüstriyel satış projeksiyonları ve piyasa analizleri gibi ilgili kanıtları da araştırmalıdır Benzer şekilde, **yönetim kademesinin dava ve iddialara ilişkin yapmış olduğu tahminlerin in-**

49 A.g.e.,s.275

50 ISA 540 Md.11.,a.g.e.,s.447

51 BAILEY, a.g.e., s.275

52 A.g.e.,s.275

53 ISA 540, Md.12,s.448

celenmesinde de, denetçi doğrudan işletmenin avukatlarıyla iletişim kurmalıdır⁵⁴. Bu konuda avukatlardan veya hukuk danışmanlarından yazılı soruşturma yaparak bilgi toplan-

malıdır⁵⁵. Bu konuda Türkiye'deki uygulamalarda “avukatlardan veya hukuk müşavirliklerinden bilgi talebinde kullanılan bilgi talep formu” Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1 – Hukukçulardan Bilgi Talep Formu

<p>Sayın Avukat</p> <p>Hukuk Müşaviri</p> <p>Sayın,</p> <p>Murakıplarımız, halihazırda ‘da sona eren yıl itibariyle mali cetvellerimizin murakabesini yapmaktadırlar. Yaptıkları murakabenin çerçevesi dahilinde, halihazırda tarafınızdan takip edilmekte olan davalar ve bu davaların muhtemel neticeleri; sene içinde ve/veya cevabınızı yazdığınız tarihinin kadar neticelenmiş davalar ve bunların nasıl karara bağlandığı, Şirkete karşı açılacak muhtemel davaların veya Şirketimize sizin bildirmiş olduğunuz mükellefiyetler getirecek durumlar varsa bunlarında murakıplarımıza bildirilmesi önem arz etmektedir Verilecek bu malumat mali senenin başlama tarihinden murakabenin muhtemel tamamlanma tarihine kadar olan süreyi ihtiva etmelidir. Bu hususta aşağıda tafsilatı kaydedilen bilgilerin verilmesini rica ederiz.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Cevabınızın tarihi itibariyle yürümekte olan bütün davaların ve şirkete karşı yapılan kanuni taleplerin cins ve durumlarının bir icmalı, sözü geçen icmal Şirketin ödemekle mükellef olduğu tazminat miktarlarına, Şirketten yapılacak talepler karşılığında Şirket varlıklarına hasıl olabilecek ziyan tutarlarına ait tahminleri de ihtiva etmelidir 2. Mali sene başından mektubunuzun cevap tarihine kadar Şirketimize karşı açılmış ve tasfiye edilerek halledilmiş davaların bir icmalı, sözü geçen icmal aleyhte açılmış davaların hususiyetlerini, tazminat taleplerine ait teferruatı ihtiva etmelidir. 3. Malumatınız dahilinde olan ve Şirket aleyhine açılması öngörülen diğer dava ve taleplerin dökümü. 4. tarihli bilançomuzun hazırlanmasında nazarı itibarı alınması gereken ve bilginiz dahilinde olup yukarıdaki maddelerde belirtilen hususlar haricinde mevcut konular. <p>Murakıplarımız murakabelerini tarihinde bitirmeyi tahmin etmektedirler Binaenaleyh cevabınızı doğrudan doğruya’den evvel olmamak üzere göndermenizi rica ederiz.</p> <p>Saygılarımızla,</p>

KAYNAK : Ersin Güredin “Denetim” 10.Baskı, Beta Basım Yayın DağıtımA.Ş.,İstanbul, 2000, s.325

54 ISA 540, Md.13,s.448

55 GÜREDİN, a.g.e.,s. 325

Denetçi toplanan verilerin, muhasebe tahminine temel oluşturacak şekilde analizinin ve projeksiyonunun yapıp yapılmadığını değerlendirilmelidir. Buna ilişkin örnekler ise, alacakların yaşlandırılmasının analizi ve bir stok kalemi ile ilgili olarak geçmişteki ve gelecekteki kullanımlar esas alınarak elde bulunan stokların aylar itibariyle kullanıma ilişkin projeksiyon yapılmasıdır⁵⁶.

İşletmelerde muhasebe tahmini yapılırken kullanılan temel varsayımlar; “işletme dışı genel verilere” dayalı varsayımlar ve “işletme içi özel verilere” dayalı varsayımlar olmak üzere iki farklı kaynağa dayanmaktadır. Temel kural, muhasebe tahmini yapılırken yararlanılan bu varsayımlardan en uygun olanının seçilmesidir.

Bazı durumlarda muhasebe tahminlerinde kullanılan işletme dışı verilere dayalı varsayımlarda, resmi otoriteler tarafından öngörülen enflasyon oranları, faiz oranları, istihdam oranları ve beklenen pazar büyümesi gibi endüstriyel istatistikler ve devlet istatistikleri temel alınır. Diğer bazı durumlarda ise muhasebe tahminlerinde kullanılan “işletme içi özel verilere” dayalı varsayımlarda; işletmeye özel olan ve işletme içerisinde oluşturulan veriler esas alınır.

Bu nedenle, denetimde; denetçi, işletmenin muhasebe tahminini yaparken kullanmış olduğu temel varsayımların, esas itibariyle uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.⁵⁷

Denetçi, muhasebe tahminlerine esas teşkil eden varsayımların değerlendirilmesinde diğer hususların yanı sıra şu hususları da göz önünde bulundurmalıdır:⁵⁸

- Varsayımların, önceki dönemlerde gerçekleşen sonuçlar doğrultusunda rasyonelliği dikkate alınmalıdır.
- Varsayımların, diğer muhasebe tahminlerinde kullanılan varsayımlar ile tutarlı olup olmadığı test edilmelidir.
- Varsayımların, yönetim kademesinin uygun görülen planları ile tutarlı olup olmadığı araştırılmalıdır.

Denetçinin, özel teknikler gerektiren karmaşık tahmin yöntemlerinde, örneğin, doğadaki madden yığınlarının tahmini miktarını belirlerken, mühendislerin yapmış olduğu çalışmalar gibi, uzman kişilerin çalışmalarından yararlanması gerekebilir⁵⁹. Denetçi, bu uzmanların çalışmalarında, denetim standartları çerçevesinde yararlanır.⁶⁰

Denetçi, yönetim kademesi tarafından muhasebe tahminlerinin yapılmasında kullanılan formülasyonların uygunluğunu gözden geçirir. Bu inceleme, işletmenin önceki dönem mali sonuçları hakkında ve endüstrideki diğer işletmeler tarafından kullanılan uygulamalar hakkında, denetçinin bilgi sahibi olmasını ve **yönetimin gelecek planlarının denetçi tarafından değerlendirilmesini içerir.**⁶¹

2.2.2.2. Hesaplamaların Test Edilmesi :

Denetçi, yönetim kademesi tarafından kullanılan değerleri ve yapılan hesaplamaları test eder. Denetçinin, yapacağı testin yapısı, zamanlaması ve içeriği, muhasebe tahminine ilişkin hesaplamaların karmaşıklığı, işletmenin tahmin oluşturmada kullandığı yöntemlerin denetçi tarafından

56 ISA 540 Md.14.,a.g.e.,s.448

57 ISA 540 Md.15.,a.g.e.,s.448

58 ISA 540 Md.16.,a.g.e.,s.448

59 ISA 540 Md.17.,a.g.e.,s.448

60 ISA 620 : “Uzman Çalışmalarının Kullanılması” standardındaki kurallara uyulmalıdır

61 ISA 540 Md.18.,a.g.e.,s.448

değerlendirilmesi ve mali tabloların oluşturulmasında tahminin önemlilik derecesi gibi etkenlere bağlıdır⁶²

2.2.2.3 Gerçek Sonuçlarla Önceki Sonuçların Karşılaştırılması :

Uygulanabilir durumlarda, denetçi, aşağıdakilere yardımcı olması amacıyla önceki dönemde yapılan muhasebe tahminlerini, o dönemdeki gerçek sonuçlarla karşılaştırır⁶³

- İşletmenin genel tahmin yöntemlerinin güvenilirliği hakkında kanıt elde etmek.
- Tahmin formüllerinde düzeltme yapmanın gerekliliğini belirlemek.
- Gerçek sonuçlarla, önceki tahminler arasındaki farkların ölçülmesi ve gerekli durumlarda uygun düzeltme ve açıklamaların yapılması hususunu değerlendirmek.

2.2.2.4 Yönetim Kademesinin Onay Prosedürlerinin Değerlendirilmesi :

Önemli muhasebe tahminleri çoğunlukla yönetim kademesi tarafından yeniden incelenir ve onaylanır. Denetçi, bu yeniden incelemenin ve onaylamanın uygun yönetim kademesi tarafından yapılıp yapılmadığını ve bunun muhasebe tahmininin belirlenmesini destekleyecek dokümantasyonla kanıtlanıp kanıtlanmadığını test ederek değerlendirir⁶⁴

2.2.3 Objektif Tahminlerin Yapılması :

Muhasebe tahminlerinin denetiminde, **denetçi, bağımsız tahmin yapabilir ve bunu yönetim**

kademesi tarafından yapılan muhasebe tahmini ile karşılaştırabilir. Denetçi, bağımsız tahminini kullanırken bilgiyi değerlendirir, varsayımları düşünür ve bunun oluşumunda kullanılan hesaplama yöntemlerini test eder. Önceki dönem muhasebe tahminlerini, bu dönemde gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırmak da uygun olabilir.⁶⁵

2.2.4 Dönem Sonrası Olayların İncelenmesi :

Denetimin tamamlanmasından önce, dönem sona erdikten sonra meydana gelen işlemler ve olaylar, yönetim kademesi tarafından yapılan muhasebe tahminleriyle ilgili denetim kanıtı sağlayabilir. Denetçinin bu işlem ve olayları incelemesi, yönetim kademesi tarafından muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemin test edilmesi ya da muhasebe tahmininin mantıklılığının değerlendirilmesinde bağımsız bir tahminin denetçi tarafından kullanılması ihtiyacını azaltır ya da ortadan kaldırır⁶⁶

2.2.5. Denetim Prosedürleri Sonuçlarının Değerlendirilmesi :

Denetçi, faaliyet hakkındaki bilgilerine dayanarak, yapmış olduğu tahminin mantıklılığı ile ilgili son değerlendirmesini yapmalı ve denetim sırasında elde etmiş olduğu kanıtlarla yapmış olduğu tahminin tutarlılığını değerlendirmelidir⁶⁷.

Denetçi muhasebe tahmininin belirlenmesinde kullanılan bilgi ve varsayımları etkileyecek dönem sonrası önemli işlem ya da olayların varlığını değerlendirmelidir⁶⁸

Muhasebe tahminlerinde bulunan doğal belir-

62 ISA 540 Md.19.,a.g.e.,s.448

63 ISA 540 Md.20.,a.g.e.,s.448

64 ISA 540 Md.21.,a.g.e.,s.448

65 ISA 540 Md.22.,a.g.e.,s.448

66 ISA 540 Md.23.,a.g.e.,s.448

67 ISA 540 Md. 24, a.g.e.,s. 448

68 ISA 540 Md.25.,a.g.e.,s.448

sizliklerden dolayı, farklılıkları değerlendirmek, diğer denetim alanlarında olduğundan daha zor olabilir. Eldeki denetim kanıtıyla desteklenerek oluşan denetçinin tahmin tutarı ile mali tablolarındaki tahmin tutarı arasında fark varsa, denetçi bu farklılığın düzeltme gerektirip gerektirmeyeceğini belirler. Fark mantıklı ise, örneğin mali tablolardaki tutarlar, beklenen sonuçlar dahilindeyse, bu durumda düzeltme gerektirmeyebilir. Ancak, denetçi, farkın mantıksız olduğunu düşünürse, yönetim kademesinin yapmış olduğu tahminin tekrar gözden geçirilip düzeltilmesini talep eder. Ancak yönetim kademesi gözden geçirip, düzeltme yapmayı reddederse, fark yanlış beyan olarak düşünülür ve diğer tüm yanlış beyanlarla birlikte mali tablolar üzerindeki etkisinin önemli olup olmadığı değerlendirilir⁶⁹.

Denetçi, mantıklı olarak kabul edilen her bir farklılığın aynı yönde etkisi olduğunu düşünür; buna göre bu farklılıkların toplamda mali tablolar üzerinde önemli etkisi olabilir. Bu gibi durumlarda, denetçi, muhasebe tahminlerini bir bütün olarak değerlendirir⁷⁰.

2.3. Yabancı Ülkelerdeki Uygulama ve Uluslararası Denetim Standartları :

Muhasebe tahminlerinin denetiminde, tahmin-

lerin belirsizlikten kaynaklanan farklılıklarının bir bütün olarak etkisi büyüktür. Bu nedenle yabancı ülkelerde muhasebe tahminlerinin denetiminde standart oluşturulmuştur.

ABD’de, muhasebe tahminlerinin denetimi SAS 57 no’lu standart çerçevesinde gerçekleştirilir.

İngiltere’de ise, muhasebe tahminlerinin denetimi SAS 420 no’lu standart ile gerçekleştirilir.

Uluslararası uygulamalarda ise, Uluslararası Denetim ve Güvence Kurulu, ISA 540 No’lu standardı kullanılmaktadır

SONUÇ

Muhasebe tahminlerinin yapılması, değişikliklerin muhasebeleştirilmesi finansal tabloları önemli boyutlarda etkilemektedir. Bu değişikliklerin etkisi, muhasebe politikalarında değişiklik yapılması halinde daha da artmaktadır Bu nedenle muhasebe tahminlerinin denetlenmesi önemlidir. Muhasebe tahminleri cari döneme ait finansal tabloları etkilemesinin yanı sıra, geçmiş döneme ait finansal tabloları da etkilemekte; gelecek dönem tablolarına bu etkisi yansımaktadır

69 ISA 540 Md.26.,a.g.e.,s.448

70 ISA 540 Md.27.,a.g.e.,s.448

YARARLANILAN KAYNAKLAR

1. Bailey, Larry P. **2001 Miller GAAS Guide : A Comprehensive Restatement of Standards For Auditing, Attestation, Compliance, and Review**, Harcourt Professional Publishing, Canada 2001
2. BDDK, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 12 Sayılı Tebliğ : Dönem Net Kâr/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı”, Resmi Gazete, 22.06.2002, Sayı 24793 Mükerrer, s: 94-97.
3. Charnichael, Douglas R., Willingham, John J., Schaller, Carol A., **Auditing Concepts and Methods : A Guide to Current Theory and Practice**, 6th Edition, McGraw Hill, New York, 1996
- 4- Epstein, Barry J.- Mirza, Ali Abbas, **IFRS 2006, İnterpretation and Application İnternational Financial Reporting Standards**, Wiley.. N.J, USA, 2006
- 5- Greuning, Hennie Van, **International Financial Reporting standards, A Practical Guide**, Newly Revised Edition, The World Bank, Washington, D.C. 2005
- 6- Güredin, Ersin, **Denetim**, 10.Baskı, Beta Basın Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul 2000
- 7- IFAC, **Handbook of International Auditing, Assurance, And Ethics Pronouncement**, 2004 Edition, IFAC, New York, 2004.
- 8- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, (çeviri) **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulaması**, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2005
- 9- Kieso, Donald E , Weygandt, Jerry J, **Intermediate Accounting**, John Wiley & Sons Inc. ,7th edition – USA, 1992
- 10- Robertson, Jack C., Davis, Frederick G., **Auditing**, 3rd Edition, Business Publications Inc. , Texas, 1982
- 11- SPK , “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 25), **Resmi Gazete**, **15.11.2003, Sayı : 25290**, Mükerrer, (19. Bölüm, s: 222-227)
- 12- Taylor, Donald H., Glezen, G.William, **Auditing: Integreted Concepts and Procedures**, 6th Edition, John Wiley & Sons Inc., Singapore, 1994
- 13- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) , **Türkiye Muhasebe Standartları 2001**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2001, s: 197-206
- 14- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) **Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS / IAS) ile Uyumlu TMS Türkiye Muhasebe Standartları 2006**, TMSK Yayınları No: 1, Ankara, 2006 s: 317-336

