

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT KAVRAMININ
DENETÇİ GÖRÜŞÜNE ETKİSİ: BİST’TE BİR
UYGULAMA

Esmahan KARGIN

Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

İZMİR - 2021

TEZ ONAY SAYFASI



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetimde Kanıt Kavramının Denetçi Görüşüne Etkisi: BİST’te Bir Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2021

Esmahan KARGIN

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Bağımsız Denetimde Kanıt Kavramının Denetçi Görüşüne Etkisi: BİST’te Bir Uygulama

Esmahan KARGIN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Günümüzde mali nitelikteki kararların doğru bir şekilde alınabilmesi ve güvenilir bilgilere ulaşmanın zorluğu bağımsız denetimi oldukça önemli bir konuma getirmiştir. Karar alıcılara, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul bir güvencenin verilebilmesi ise ancak bağımsız denetim ile mümkündür. Denetim raporlarında denetçi, söz konusu tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında bildireceği görüşünü nitelikli ve kaliteli kanıtlara dayandırmalıdır. Dolayısıyla temin edilen denetim kanıtları, denetçinin bildirmiş olduğu görüşün özünü oluşturmaktadır.

Bu çalışma, Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin 2009-2019 yılları arasında bağımsız denetim raporlarında verilen görüşlerin belirlenmesi ve bu raporlardan hareketle görüş belirtilmeyen şirketlerin raporlarının detaylı incelenerek denetim kanıtının bu yöndeki görüşler üzerindeki etkisini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda; içerik analizi yöntemi ile Kamuyu Aydınlatma Platformu veri tabanı üzerinden elde edilen ve BİST’te yer alan şirketlere ait 4239 bağımsız denetim raporu yıllar itibariyle incelenmiştir. On bir yıllık araştırma döneminin toplamında denetçilerin 39 adet bağımsız denetim raporu için görüş bildirilmediği gözlemlenmiştir. Belirtilen yıllar arasında görüş belirtilmeyen şirket sayısının ise toplamda 13 adet olduğu tespit edilmiş ve söz konusu şirketlerde denetçinin görüşüne dayanak oluşturan nedenler ele alınmıştır. Şirket bazlı olarak 13 şirketin 10’unda, rapor bazlı

olarak ise 39 raporun 17'sinde denetçiler tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Denetçilerin yetersiz kanıt nedeniyle görüş belirtmediği şirketlerde görüşe esas oluşturan nedenler tespit edilerek bulgular değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Kanıtları, Denetçi Görüşü, Denetim Raporu.



ABSTRACT

Master's Thesis

The Impact of the Evidence Concept in the Independent Audit on the Auditor's Opinion: A Practice on BİST

Esmahan KARGIN

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Business Administration

Accounting Program

Nowadays, the difficulty of accessing reliable information and making financial decisions accurately has brought independent auditing to a very important position. Providing a reasonable assurance about the accuracy and reliability of financial statements to the decision makers is only possible with an independent audit. In the audit reports, the auditor should base his opinion on the reliability and accuracy of the said statements on qualified and eligible evidence. Therefore, the audit evidence provided constitutes the core of the opinion expressed by the auditor.

This study was conducted in order to identify the statements given in the independent audit reports of the companies traded in Borsa Istanbul between 2009 and 2019 and based on these reports to reveal the effect of audit evidence on these statements by examining the reports of companies that did not express their statements.

In accordance with the aim of the study; independent audit reports of 4239 companies that are traded in BİST, obtained from the Public Disclosure Platform database and examined over the years with the content analysis method. It has been observed that, in a total of eleven-year research period, the auditors did not provide opinions on 39 independent audit reports. It was determined that the number of companies that did not express an opinion between the specified years was 13 total and the reasons based on the auditors views were discussed on the study. Since sufficient and appropriate audit

evidence could not be obtained by the auditors in 10 of 13 companies on a company basis and 17 of 39 reports on a report basis it was avoided. In this study, the reasons for the opinion were determined and the findings were evaluated for the companies where the auditors did not express an opinion due to insufficient evidence.

Keywords: Independent Audit, Audit Evidence, Auditor's Opinion, Audit Report.



**BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT KAVRAMININ
DENETÇİ GÖRÜŞÜNE ETKİSİ: BİST’TE BİR
UYGULAMA**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	iii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM HAKKINDA
TEMEL KAVRAMLAR**

1.1. DENETİMİN TANIMI VE DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ	3
1.2. DENETİMİN KONUSU VE UNSURLARI	9
1.3. DENETİM TÜRLERİ	10
1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	11
1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	11
1.3.1.2. Uygunluk (Usul) Denetimi	12
1.3.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi	13
1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	13
1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri	13
1.3.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	14
1.3.2.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim	14
1.3.2.3. Devamlı (Sürekli) Denetim	14

1.3.2.4. Ara Denetim	14
1.3.2.5. Özel Denetim	15
1.3.3. Denetim Statüsüne Göre Denetim Türleri	15
1.3.3.1. İç Denetim	15
1.3.3.2. Bağımsız Dış Denetim	16
1.3.3.3. Kamu Denetimi	16
1.4. DENETİM SÜRECİ	17
1.4.1. Müşteri İşletmenin Seçilmesi ve İşin Kabulü	17
1.4.2. Denetimin Planlanması	18
1.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi	21
1.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	22
1.5. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	24
1.6. BAĞIMSIZ DENETİM AMAÇ VE FAYDALARI	28
1.7. DENETİM STANDARTLARI	33
1.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	34
1.7.2. Uluslararası Denetim Standartları	36
1.7.3. Türkiye Denetim Standartları	36

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KANITI VE DENETÇİ GÖRÜŞÜ ARASINDAKİ İLİŞKİ

2.1. DENETİMDE KANIT KAVRAMI	38
2.2. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI	42
2.2.1. Muhasebe Kayıt Ortamında Elde Edilen Denetim Kanıtları	43
2.2.2. Destekleyici Nitelikli Olan Denetim Kanıtları	44
2.3. DENETİM KANITLARININ YETERLİLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR	45
2.3.1. Önemlilik	46
2.3.2. Risk	48
2.3.3. Nitelik	49
2.3.4. Ekonomik Etkenler	49
2.3.5. Ana Kütlenin Büyüklüğü	50

2.4. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNE ETKİ EDEN UNSURLAR	51
2.4.1. Kanıtın İlgili Olması (Geçerlilik)	52
2.4.2. Kanıtın Elde Edildiği Kaynak	53
2.4.3. Zamanlılık	54
2.4.4. Nesnellik	54
2.5. DENETİM KANIT TÜRLERİ	57
2.5.1. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar	57
2.5.2. Fiziki Kanıtlar	59
2.5.3. Doğrulama Kanıtları	59
2.5.4. Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar	60
2.5.5. Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar	61
2.5.6. Analitik Kanıtlar	62
2.5.7. Mekanik Doğruluk Kanıtları	63
2.6. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ	63
2.6.1. Belgelerin İncelenmesi Tekniği	64
2.6.2. Fiziki İnceleme Tekniği	66
2.6.3. Doğrulama Tekniği	67
2.6.4. Gözlem Tekniği	68
2.6.5. Soruşturma Tekniği	69
2.6.6. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	70
2.6.7. Derinlemesine Araştırma Tekniği	71
2.6.8. Analitik İnceleme Tekniği	71
2.6.9. Yeniden Hesaplama Tekniği	73
2.6.10. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	74
2.7. DENETİMDE GÖRÜŞ KAVRAMI	74
2.8. DENETİMDE GÖRÜŞ TÜRLERİ	75
2.8.1. Olumlu Görüş	76
2.8.2. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş	76
2.8.3. Olumsuz Görüş	78
2.8.4. Görüş Vermekten Kaçınma	78
2.9. DENETÇİ RAPORUNDA YER ALMASI GEREKEN UNSURLAR	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT KAVRAMININ DENETÇİ GÖRÜŞÜNE ETKİSİ: BİST'TE BİR UYGULAMA

3.1. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ	84
3.2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ	84
3.3. UYGULAMANIN SINIRLILIKLARI	85
3.4. UYGULAMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	85
3.4.1. 2009-2019 Yılları Arası İncelenen Şirketler ve Bağımsız Denetim Raporlarında Verilen Görüş Türleri	85
3.4.2. 2009-2019 Yılları Arası Denetim Raporlarında Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilen Şirketler ve Görüşlerin Dayanakları	89
3.4.3. 2009-2019 Yılları Arası Denetim Kanıtı Sebebi ile Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilen Şirketler ve Raporlarının Detaylı Analizi	96
SONUÇ	113
KAYNAKÇA	117

KISALTMALAR

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
AİP	Analitik İnceleme Prosedürleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
BİST	Borsa İstanbul
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IFAC	International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)
SEC	Securities and Exchange Commission (Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
vb.	ve benzeri

VUK

Vergi Usul Kanunu



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar ile Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki	s.55
Tablo 2: Doğrulanacak Hesaplar ve Kaynakları	s.60
Tablo 3: Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri	s.79
Tablo 4: Görüş Türlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı	s.86
Tablo 5: Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçındığı Şirketlerin Yıllar İtibariyle Dağılımı	s.89
Tablo 6: Denetim Şirketlerinin Görüş Bildirmekten Kaçınma Dayanakları	s.90
Tablo 7: Kanıt Yetersizliği Nedeniyle Görüş Belirtilmeyen Şirketlerin Yıllar İtibariyle Dağılımı	s.111

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Muhasebe-Denetim İlişkisi	s.8
Şekil 2: Denetim Süreci	s.23
Şekil 3: Kanıtların Sınıflandırılması ve Türleri	s.45
Şekil:4 Önemliliğin Denetim Sürecindeki Yeri	s.47
Şekil 5: Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği	s.56
Şekil 6: Belge Kaynakları ve Güvenilirlik Düzeyleri	s.58
Şekil 7: Görüş Türlerinin Yıllar İtibariyle Yüzdesel Dağılım Grafiği	s.87
Şekil 8: 2009-2019 Yılları Arasındaki Toplam Görüşlerin Sektörlere Göre Dağılımı	s.88

GİRİŞ

Geçmiş yıllarda yapılan bilgi veya işlem bazlı finansal manipölasyonlar nedeniyle işletmelerin sunduğu mali tablolara bakarak karar alan bilgi kullanıcıları açısından bu tablolara karşı duyulan güven ortadan kalkmıştır. Artık doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak zorlaşmış, bilgi kullanıcıları karar alamaz ve yatırımlarını gönöl rahatlığıyla yapamaz hale gelmiştir. Bu durum denetim fonksiyonunun ortaya çıkmasının temelini oluşturmuştur. Öyle ki doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak ancak denetim ile mümkün olmuştur. Özellikle de menfaat çatışmaları ve yol açtığı işletme iddialarının güvenilir olmama ihtimali, denetim yapılması gereğini ortaya koymakta oldukça yeterli ve güçlü bir dayanak teşkil etmiştir.

Mali tabloları denetleme işinin, işletme ile hiçbir bağı olmayan, bu alanda uzman bir kişi tarafından yapılması gerekmektedir. Bu tür denetimi yapan kişi bağımsız denetçi olarak, denetimin türü ise bağımsız denetim olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim, mali tabloların doğru, bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek denetim standartları çerçevesinde yapıp yapılmadığının kontrolünü sağlamaktır.

Bağımsız denetim sürecinde süreç, bağımsız denetçiye müşteri işletmeden gelen teklif ile başlamakta ve bağımsız denetçi raporunun düzenlenerek müşteri işletme yönetimine takdim edilmesi ile son bulmaktadır. Teklifi alan bağımsız denetçi, ilgili teklifi kabul etmeden önce ilk olarak müşteri işletme hakkında bir araştırma yaparak veriler toplamaktadır. Temin edilen veriler, müşteri işletme ile ilgili incelemelerin yapılması için belirlenmiş politika ve prosedürler ile karşılaştırılmakta ve söz konusu bağımsız denetim işinin alınıp alınmayacağına ilişkin karar aşamasına varılmaktadır. Karar, bağımsız denetçi açısından olumlu ise bağımsız denetim sözleşmesi yapılmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda denetçiler tarafından düzenlenen denetçi raporlarında, işletmenin mali tablolarının güvenilirliği, şeffaflığı ve doğruluğu hakkında olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş bildirilmekte ve akabinde bu raporlar bilgi kullanıcılarına takdim edilmektedir. Söz konusu görüşlerin oluşturulmasında ise devreye denetimde kanıt kavramı girmektedir. Temin edilen denetim kanıtlarının

yeterli ve kaliteli olması bağımsız denetçinin belirteceği görüşü kuvvetlendirirken, karar alıcılar için de bir güvence niteliğindedir. Zira denetim kanıtları, işletmenin mali tablolarının, işlemlerinin ve kayıtlarının güvenilir ve doğru olduğuna ilişkin iddialarını ispatlayan delillerdir. Esasen denetim kanıtlarının, bağımsız denetim süreci boyunca toplanan tüm belge ve bilgileri ifade etmesi açısından oldukça önemli bir yeri vardır.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, denetim ve bağımsız denetim ile ilgili genel kavramlara ve denetim standartlarına yer verilmiştir. İkinci bölümde, denetimde kanıt ve görüş kavramları detaylı bir şekilde tanıtılmaya çalışılmış ve denetim raporu ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise; Bağımsız denetimde kanıt kavramının denetçi görüşüne etkisi üzerine Borsa İstanbul’da bir uygulama yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM HAKKINDA TEMEL KAVRAMLAR

1.1. DENETİMİN TANIMI VE DENETİME DUYULAN İHTİYAÇ

Genel bir bakış açısıyla denetim, ekonomik birim ya da dönemin rakamlarla ifade edilebilen bilgilerin tespit edilmiş ölçütlere uygunluğunu belirlemek ve bu konuda bağımsız uzman kişi tarafından raporlama yapılması amacı ile delillerin toplanarak değerlendirilmesi sürecidir (Gürbüz, 1995: 5).

Anglo-Sakson ülkelerindeki ‘auditing’ olan kelime Türkçemize muhasebe denetimi olarak çevrilmiştir. Auditing Latince bir kökenli olup ‘dinleme veya işitme’ anlamında da olan ‘audire’ fiilinden gelmektedir. Nedeni ise eski zamanlarda toplumlar tarafından seçilmiş olan uzmanların, görevlilerin yaptığı işleri dinleyerek doğruluğunu araştırmalarıdır (Bozkurt, 2018: 23).

Denetim, toplumdaki birey ya da grupların yasal ve kabul edilmiş görüş sahibi oldukları başka kişilerin davranış ya da performansları ile ilgili bilgi sağlama ve bilginin güvenilirlik düzeyini belirleme ihtiyaçlarına cevap olarak ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, denetim fonksiyonu performansı denetleyen ve hesap verebilirlik düzeyini arttırıp güvenilirlik sağlayan bir mekanizma olarak işlediğinden dolayı toplumsal kontrol aracı olarak incelenebilmektedir (Lee ve Azham, 2008: 1).

Muhasebe denetimini, Denetim Kavramları Komitesi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

“Denetim, iktisadi 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” (Güredin, 2014: 11; Silvos, 1972: 18).

Denetim: Yönetimin fonksiyonları olan planlama, örgütleme, yöneltme ve koordinasyon-eşgüdümleme ’den sonra gelmekte olup yönetimin beşinci fonksiyonunu oluşturmakla birlikte örgütlerin başarısı için önemli görevler üstlenmektedir. Denetim, diğer dört fonksiyonun birleşmesi ile oluşan çıktının değerlendirilmesini sağlayan ve yeni politikaların, yönetim felsefesinin ve

stratejilerinin ortaya çıkması yönünde bir araç olmaktadır. Bu açıdan denetim, yönetim ile ilgili bir faaliyet olarak da tanımlanabilmektedir (Aslan, 2010: 64).

Türk Dil Kurumuna (TDK) göre ise denetim, bir işin doğru olup olmadığının anlaşılabilmesi için yapılan kontrol, teftiş, murakabe ve araştırma olarak tanımlanmaktadır (TDK). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere denetim kavramı kontrol, murakabe, teftiş ve revizyon kavramlarına benzer olmakla birlikte birbirleri ile oldukça karıştırılmaktadır.

Bu karışıklılığı gidermek adına bahis konusu olan kavramların da açıklanması gerekmektedir.

Kontrol: Denetimin başlangıcı olan faaliyettir. Bir eylemin istenilen biçimde sonuçlanması ve hedefe ulaşması için alınan önlemlerdir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 9). Aynı zamanda yapılan işin, belirlenen yönetsel politika ve işlemlerin doğruluğundan emin olmak ve çıktının kalitesini belirlemek amacı ile yapılan incelemelerdir (Tuan ve Sağlar, 2015: 17).

Denetim ve kontrol arasında aşağıdaki gibi farklılıklar vardır (Gürbüz, 1995: 10):

- a) Kontrol, İşlem ve kayıtların yapıldığı esnada uygulanmaktadır. Denetim ise yapılan işlemlere ait kayıtların sonradan incelenmesini ifade etmektedir.
- b) Kontrol, otomatlar tarafından da yapılabilmekte olup denetim ise analitik ve zihni bir işlemdir.
- c) Kontrol sürekli, denetim ise bir defa yapılmaktadır.
- d) Kontrol işletmelere bağlı birimler tarafından yapılmakta iken, denetim ise bağımsız kişiler tarafınca yürütülmektedir.

Murakabe: Olan ve olması gereken durum arasındaki kıyaslama işlemini belirlemek için kullanılmaktadır. Ayrıca murakabe denetim, teftiş, kontrol ve revizyon kavramlarını içine alan geniş kapsamlı bir deyimdir (Gürbüz, 1995: 8).

Teftiş: Bir şeyin aslını, doğrusunu ya da işlerin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlayabilmek için yapılan bir incelemedir. Denetim bir işin geneli için, teftiş ise bu genel içinde özel durumlarda uygulanmaktadır. Teftiş, herhangi bir alanda uygulanması gereken standartlara uyulup uyulmadığının tespiti için yapılmaktadır. Bu kavrama uygunluk denetimi de denilmektedir (Selimoğlu ve

diğerleri, 2019: 9). Çoğunlukla, görevli ve üst makamlarca belirlenen yasal düzenlemeler ya da politika ve yöntemlere uygunluğunu inceleyen çalışma olarak da açıklanabilmektedir (Tuan ve Sağlar, 2015: 17).

Revizyon: Gözden geçirme, tekrardan bakma anlamına gelen Latince Re-Videre kelimesinden türemiştir. Revizyon kayıtların ve defterlerin gözden geçirilmesi işlemidir (Gürbüz, 1995: 8).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2013 tarihinde yayımlanan, Uluslararası Denetim Standartlarından (UDS) çevrilmiş olan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile birlikte denetimin de bir üstü olan Güvence Hizmetleri ifadesi kullanılmaya başlanmıştır (Tuan ve Sağlar, 2015: 17).

Eski zamanlarda denetimler titizlikle ve temelde iş yeri sahiplerine hizmet etmek amacıyla yapılmaktaydı. Her bir ticari işlemin uygun hesaba doğru tutarla yazılıp yazılmadığını belirlemek için kayıtlar detaylı bir şekilde incelenmekteydi (Cook ve Winkle, 1980: 10).

Denetimin günümüzdeki gelişimi, eski tarihlere dayanmasına karşın Sanayi Devriminden sonra tamamlanmıştır (Bozkurt, 2018: 23). Bu gelişim sürecinde denetim ile ilgilenen kişilerde ve denetim yaklaşımlarında değişiklikler olmuştur. Denetimin ilk yıllarında, ilgili kişisi iş yeri sahipleri iken zamanla devlet, yatırımcı ve borç verenler gibi diğer gruplar ile ilgi duyanların sayısı artmıştır. Denetimde kullanılan yaklaşımlar ise zamanla aşağıdaki değişikliklere uğramıştır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 3-4);

- Sanayi devriminden önce ve sanayi devriminden sonra 1900’lu yıllara kadar belgelerin bütün hepsinin incelenmesine yönelik “Belge Denetim Yaklaşımı”,
- 1900-1930 yıllarında mali tabloların bir bütün olarak denetlenmesine “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”,
- 1930 tarihinden itibaren günümüze kadar ulaşan ve kurumların iç kontrol yapısının araştırmasını esas alan “Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı”,
- Günümüzde faaliyet denetiminin benimsenmesi ile denetim alanında ve bilgi teknolojisindeki gelişmelerin sonucunda “Yönetim Denetimi Yaklaşımı” gibi değişiklikler olmuştur.

- Büyük ölçekli finansal skandalların 2000’li yıllardan sonra ortaya çıkışı ile “Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı” önem kazanmıştır.

Bu değişikliklere ek olarak ülkemizde 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) çıkartılmış ve KGK’nın kurulmuş olması önemli bir süreçtir. Denetimin gelişimi geç başlamış ve yavaş ilerleme göstermiş olsa bile özellikle son yıllar da yaşanmış olan gelişmelerin önem kazandığını düşündürmektedir. Bu bağlamda TTK ile denetimin yeniden gözden geçirilmesi, bazı kurumların kurulması ve uluslararası seviyede çalışmaların yapılması, denetim açısından önemli bir durum teşkil etmektedir (Sarısoy, 2019: 26).

Muhasebenin fonksiyonu olan finansal raporlama dış kullanıcıların bilgi gereksinimini karşılama görevindedir. Bu süreç ise içerisinde bir menfaat çatışması ihtimalini, bu sebepten dolayı da bir güvensizlik yaratmaktadır. Yöneticiler bilgileri dış kullanıcılara iletmek zorundadır. Fakat bu bilgiler dış kullanıcıları tatmin etmez ise değiştirme olanağına sahiptirler. Bu olanağın çok kullanılmış olması ise geçmiş yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ile kanıtlanmıştır. Bu sorun sadece günümüzün sorunu olmamakla birlikte, geçmişte de yaşanan olumsuzluklar ve ihtiyaçlar, denetim fonksiyonunun ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Sakin, 2018: 2456).

Aşağıda denetime duyulan ihtiyacın nedenleri kısaca açıklanmıştır.

Karmaşık muhasebe sistemi: Kurumların büyümesi, teknolojinin ilerlemesi ile muhasebe süreci ve finansal tabloların hazırlanması daha da karmaşık bir hal almaktadır. Bu durum ise finansal tabloların hatalı olma olasılığını arttırmaktadır (Kepekçi, 1998: 9).

Menfaat Çatışması: Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu yöneticiler ile finansal tablo kullanıcıları arasında menfaat çatışmaları olabilmektedir. Şirketin menfaatleri doğrultusunda finansal tablolardaki bilgiler kasıtlı bir şekilde hazırlanmış olabilir. Finansal tablolarda ki bilgiler, karar verenlerin yanlış kararlar vermesine imkân sağlayacak şekilde hazırlanabilir. Şirketi yöneten ve finansal tabloları hazırlayan yöneticiler ile hisse sahipleri arasında menfaat çatışması olabilir. Yöneticiler ve hissedarlar ile kredi verenler arasında da menfaat çatışması söz konusu olabilmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 7). İşletme yönetiminin çıkarı, mali durumunu daha iyi gösterme eğilimindedir. Bilgi kullanıcılarının çıkarı ise

kararların doğru ve dürüst bilgilere dayanmasını gerektirmektedir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 8).

Güvenilir Bilgiye Olan İhtiyaç: İktisadi kararlar, karar verenlerin sezgilerine ve elde edebildiği bilgilere dayanır. Kararların isabetli olabilmesi için yeterli ve kaliteli bilgiye ulaşılması gerekmektedir. Yeterli kaliteden anlatılmak istenen, bilgilerin doğru ve güvenilir olmasıdır (Gürbüz, 1995: 26-27). Doğal olarak, doğru karar verilebilmesi, bilgilerin güvenilirliği ile doğrudan bağlantılıdır (Özyürek, 2012: 96).

Denetim çalışmaları zaman içerisinde ihtiyaçlara uygun olarak geliştirilmiş ve değiştirilmiştir. Buna verilebilecek en güzel örnek ise hesap makineleri ile yapılan denetim çalışmalarından, bilgisayar ve yapay zekaların kullanıldığı denetime geçilmesidir. Güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması ile birlikte denetim çalışmalarının önemi de artmıştır (Gönen ve Yıldırım, 2020: 3).

Zaman ve Finansal Yetersizlik: Hissedarlar ile işletmelerin farklı yerlerde olmaları ve işletmeden devamlı bilgi almalarının zor olması veya hissedarların denetim çalışmasını kendilerinin yapmaları zaman ve finansal yetersizlik açısından rasyonel olmaktan çıkarmıştır (Usul, 2015:6).

Bilgi Kullanıcılarının Sayısındaki Artış: İktisadi birimlerde ortaya çıkan yapısal değişiklikler ile birlikte büyük ve çok ortaklı işletmeler yaygınlaşmış ve işletmelerin finansman tekniklerindeki değişimler, işletme faaliyetleri üzerinde farklı açılardan kamu gözetimi ihtiyacının çoğalması gibi sebeplerden dolayı mali tabloları kullanan kişilerin sayısında önemli artış görülmüştür (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 6).

Yasal Zorunluluklar: Vergi, sermaye piyasası ve bankacılık gibi alanlardaki mevzuatın, kurumların mali tablolarının, denetime tabi tutulmasını zorunlu kılmasıdır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 6).

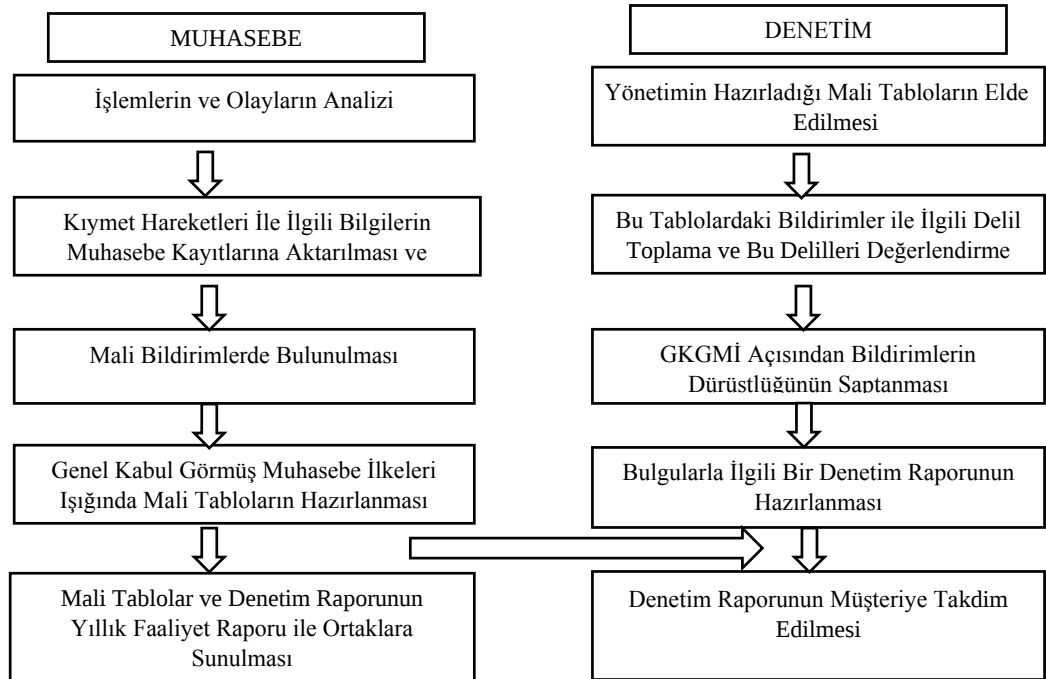
Yukarıda yer alan tüm bu sorunların varlığı, özellikle de çıkar çatışmaları ve yol açtığı işletme iddialarının güvenilir olmama ihtimali, denetim yapılması gereğini ortaya koymakta oldukça yeterli olmaktadır. Üstelik denetleme işinin işletme ile hiçbir bağı olmayan bu alanda uzman bir kişi tarafından yapılması gerekmektedir. Bu durum denetimin verimli ve hatasız yapılabilmesi için gerekli olan en önemli unsurdur.

Toplumlarda gün geçtikçe, muhasebe ve denetim önem kazanmaya başlamıştır. Muhasebe, işletme faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarının düzenlenmesi ve bu bilgilerin, bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlamaktadır. Denetim ise bu bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasını amaçlayan ve önceden saptanmış olan ölçütlere uygunluğunu belirleyerek raporlama süreci olarak ifade edilmektedir. Ayrıca denetleme işi mesleki anlamda uzman, bilgili ve tarafsız kişilerce yapılmaktadır (Gümrah ve Yılmaz, 2018: 349).

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin yöntemleri ve amaçları ile mali tabloların güvenilirliğinin araştırıldığı denetim sürecinin yöntemleri ve amaçları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır (Güredin, 2014: 23). Denetleme, muhasebenin kanunlara, nizamla, yöntemlere ve ilkelere uygunluğunu sağlar; muhasebe ise denetlemenin temel dayanağını oluşturur. Muhasebe denetimi ise muhasebenin eksiklerini ve geri kalmış yönlerini belirleyen bir görev üstlenmektedir. Bu bağlamda, denetim olmadan muhasebe sağlamasız; muhasebe olmadan denetim ise dayanaksızdır (Erdoğan, 2002: 54).

Mali tabloların hazırlanıp denetlenmesi arasındaki ilişkiler, Şekil 1’de özetlenmiştir.

Şekil 1: Muhasebe-Denetim İlişkisi



Kaynak: Güredin, 2014: 24.

Şekil 1’den de anlaşılacağı üzere, mali nitelikteki olayların analizi ile başlayan muhasebe sürecinin son aşamasını oluşturan mali tabloların hazırlanması ve ilgililere sunulması, denetim sürecinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Bu tablolardaki bilgiler ile ilgili kanıt toplanarak rapor hazırlanır ve bu rapor ilgililere takdim edilerek denetim süreci tamamlanmaktadır. O halde muhasebe ve denetim birbirine bağlı ancak bir o kadar da farklı iki kavramı oluşturmaktadır.

1.2. DENETİMİN KONUSU VE UNSURLARI

Literatüre bakıldığında denetimin konusu ve unsurları genel olarak denetim tanımlarından yola çıkılarak ortaya konulmuştur. Bu unsurlar sırasıyla aşağıdaki gibi incelenmektedir.

Konusu

Denetimin önceliği denetim ile ilgili bir konuyu ilgilendiren sonuçlar olmalıdır. Denetimin konusunu oluşturan bildirimler ve sonuçlar; mali tablolardaki bilgiler, kişilerin yaptıkları faaliyetler ve işlemler veya bir kuruluşun ya da bir bölümünün faaliyet sonuçları olabilir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 1).

Önceden Belirlenmiş Kıstaslar

Denetçi, kuruluşun iddiası kapsamındaki mali tabloları, önceden belirlenmiş kıstaslarla kıyaslayarak, bu kıstasların güvenilirliğine ve doğruluğuna karar verir. Bu kıstaslar; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ), yasa ve yönetmelikler, yönetimin belirlediği performans kıstasları, prosedürler veya politikalar olabilir (Başpınar, 2005: 36).

Uygunluk Derecesi

İleri sürülen iddia ve bildirimlerin raporlanmasında ve temin edilmesinde, belirlenen kıstaslara ne derecede uyup uymadığını ifade etmektedir. Kalite, miktar ve tutar bakımından uygunluk derecesi ölçülebilmektedir (Kepekçi, 1998: 2).

Tarafsızca Kanıt Toplanması ve Kanıtların Değerlenmesi

Denetçinin kendisine yapılan bildirimleri ön yargıya dayanmaksızın bağımsız bir uzman olarak incelemesi ve tarafsız bir biçimde kanıt toplayıp değerlendirmesidir. (Demirkan, 2007: 6).

Rapor Düzenlenmesi ve İlgili Duyanlara Bildirilmesi

Denetim raporu, denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçi ayrıntılı bir biçimde düzenleyeceği denetim raporuna, oluşturmuş olduğu görüşü ekleyerek işletmenin ilgi duyanlarına aktarır. Bu rapor genellikle yazılı bir biçimde hazırlanmasına karşılık, denetimin türüne ve bu rapordan yararlananların niteliğine göre farklı biçimlerde de olabilmektedir. Ayrıca denetim raporu, denetim sürecinin son aşamasını oluşturmaktadır (Bozkurt, 2018: 31).

Sistematiik Bir Süreç Olması

Denetimin bir süreç olması, denetimin dinamik bir faaliyet olduğunu göstermektedir. Bu süreç gerekli olan bilgilerin ve kanıtların sağlanması ile birlikte değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucuna uygun bir denetim görüşüne ulaşılması, bu görüşün denetim raporu ile ilgilenen yerlere tebliğ edilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Denetim süreci karar verme ve bilgi üretme süreci olarak da düşünülebilmektedir. Denetimin sistematiik bir süreç olması ise ussal bir biçimde birbirini takip eden düzenleştiriilmiş aşamalardan oluştuğunu göstermektedir (Güredin, 2014: 11).

Buradan da anlaşılacağı üzere, denetim bir sistem içerisinde farklı evrelerden geçmektedir. Bu evrelerin başında, elde edilmiş olan finansal nitelikteki bilgiler gelmektedir. Akabinde bu bilgilerin önceden tespit edilmiş olan kriterlere ne derecede uyum sağladığı ölçülmektedir. Son evrede ise delillerin toplanarak değerlendirilmesiyle ilgililere sunulacak rapor hazırlanmaktadır. Buradan hareketle denetim, başlangıcı ve bitişini belirli bir plan dahilinde yürütölen çeşitli ve birbirinden farklı evrelerden oluşun bir süreçtir.

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin gerçekleştirilebilmesi için sırası ile karşılaştırma konusu verilerin ve bu verilerin karşılaştırılacağı ölçütlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu veriler oldukça çeşitli olmakla birlikte; meblağ, kayıt, miktar ve finansal tablolarda yer alan veriler bahsedilen verilere örnek gösterilebilir. Karşılaştırma ölçütleri ise yasa ve yönetmelik, GKGMİ, idarenin koymuş olduğu kaideler ve esas akit hükümleri vb. olabilmektedir (Kaval, 2008: 16).

Bilgilerin ve karşılaştırma ölçütlerinin farklılık göstermesi denetim türlerinin de farklılık göstermesine neden olmaktadır.

Genel olarak denetim türleri üç başlık altında ele alınabilir. Bunlar;

- Amaçlarına göre,
- Kapsamına göre,
- Denetim statüsüne göre.

1.3.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimde, denetçinin istediği amaca göre veriler ve karşılaştırma ölçütleri değişiklik gösterebilmektedir. Başka bir ifade ile denetiminin amacı, karşılaştırma konusu veriler ile karşılaştırma ölçütlerinin kapsam ve biçimlerine tesir etmektedir. Bu iki ögenin, mantıklı bir karşılaştırma yapılabilmesi için denetçinin amacına uygun bir şekilde seçim yapılması gerekmektedir. Mantıklı ve amaca hizmet edilebilmesi için karşılaştırmanın yalnızca bu yöntemle yapılmış olması gerekmektedir (Gürbüz, 1995: 11).

Amaçlarına göre denetim; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetim olmak üzere dört başlık altında incelenebilmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 13).

1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların önceden saptanmış kıstaslara uygun düzenlenip düzenlenmediği hususunda görüş bildirilmesi amacı ile bu finansal tabloların incelenmesini kapsamaktadır. Bu kıstaslar vergi mevzuatı hükümleri veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden oluşmaktadır. Finansal tabloların denetimi, kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir (Kepekçi, 2004: 3). Bu tabloların, kurum dışındaki çıkar gruplarına da bilgi verildiği düşünüldüğünde, finansal tabloların denetimi, kurumlardan bağımsız ve yansız kişi veya kuruluşlarca yerine getirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır (Tuan ve Sağlar, 2015: 22). Bu açıklamalar ışığında finansal tablolar denetimine, dış denetim ya da bağımsız denetim de denilmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 18).

Finansal tablolar denetiminin genel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Ataman ve diğerleri, 2001: 19).

- İncelenen finansal tablolara güvenilirlik katabilmektir.
- Sadece bağımsız kişi ya da kişilerce yapılmaktadır.
- Hataların ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.
- Denetimin sonunda; hataların neler olduğu ile tek tek uğraşılmaz, finansal tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulmaktadır.
- Oluşturulan bu görüş mantık çerçevesi içinde güvenilirlik temeline dayanır. Finansal tablolar hakkında hiçbir zaman %100'lük bir güvenilirlik elde edilemez.

1.3.1.2. Uygunluk (Usul) Denetimi

Örgütlerin faaliyetlerinin üst yönetim tarafından belirlenmiş örgüt içi kurallara, yasalara ya da hukuk kurallarına uygunluğunun tespiti için yapılan bir incelemedir. Uygunluk denetiminde, işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kurallara ve Vergi Usul Kanunu'ndaki (VUK) düzenlemelere ve diğer mevzuatlara uygunluğu araştırılmaktadır. Bu denetimde karşılaştırma kriteri önceden belirlenmiş kurallardır. Kurumların tepe yönetimi tarafından ya da devlet tarafından konulan bu kurallara olan uygunluğun ölçülmesi genel olarak iç denetçiler tarafından uygulanmaktadır (Gücenme, 2004: 2). Örneğin; Uygunluk denetimi, maliye bakanlığı inceleme elemanları tarafından, örgütlerin VUK' un gereklerine uygun bir şekilde davranıp davranılmadığını anlamak için yapılmaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 20).

Uygunluk denetiminde amaç, belirli bir kişi veya kuruluşun, işletme yönetimi veya düzenleyici kuruluş gibi bir otorite tarafından belirlenen kurallara ve prosedürlere uygun bir şekilde hareket edilip edilmediğini belirlemektir (Porter ve diğerleri, 2003: 6).

1.3.1.3. Faaliyet (Performans) Denetimi

Etkinlik, ekonomiklik, yönetim, performans denetimi ile de ifade edilen faaliyet denetimi, bu kavramların hepsini kapsayan bir denetim türüdür. İşletme faaliyetlerinin etkinlik, karlılık ve verimlilik bakımından değerlendirilmesi için yapılmaktadır. Bu denetimde amaç, kuruluşun koymuş olduğu hedeflere ulaşma standartlarını belirlemek ve bu hedeflere ulaşmayı engel teşkil edebilecek hususları belirleyerek kuruluş yetkililerine faaliyetlerin geliştirilmesi konusunda tavsiyeler verilmektedir. Kuruluşlarca oluşturulmuş ya da işletme yönetimi tarafından tüzük, yasa, prosedür sözleşme hükümleri ve kurallar gibi işletmenin uyması gereken hususlara uygunluğunun belirlendiği denetimdir. Finansal ve finansal olmayan veriler faaliyet denetiminin kıstaslarını oluşturmaktadır (Marşap ve Kurt, 2008: 7).

1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Bu denetim, kuruluşla ilgili arzulanan durumlara yönelik belirli bir konuda yapılan çalışmadır. Bir konuda karar vermek ve bu karar verme sürecini kolaylaştırmak amacı ile başvuru denetim türüdür (Taş ve Durmuş, 2008: 15).

Aşağıdaki denetim türleri özel amaçlı denetim türüne de örnek verilebilir (Taş ve Durmuş, 2008: 15):

- Mahkemelerce yaptırılan denetimler,
- Vergi denetimleri,
- Devir öncesi ve satın almada yapılan denetimler,
- Tasfiye ve birleşme işlemlerinde yapılan denetimler.

1.3.2. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim; zorunlu denetim, isteğe bağlı denetim, devamlı denetim, ara denetim ve özel denetim olmak üzere beş başlık altında incelenebilmektedir.

1.3.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim; yasal kararlar doğrultusunda yapılan denetim çalışmalarıdır. Bu denetimde yönetmelik, genelge ve kanunlar ile ne zaman, nasıl ve kim tarafından yapılacağı belirlenmektedir (Gürbüz, 1995: 15). Örnek olarak ülkemizde bankalar, halka açık şirketler, sigorta şirketleri ve enerji piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin zorunlu olarak bağımsız denetim yaptırmaları gerekmektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 14).

Yasal hükümler çerçevesinde yapılan zorunlu denetimin, şirketler tarafından yapılmaması durumunda, şirketler çeşitli yaptırımlarla karşılaşabilmektedirler.

1.3.2.2. İsteğe Bağlı (İhtiyari) Denetim

Örgütlerin veya kuruluşların kendi istekleri ile yaptırdıkları herhangi bir yasal zorunluluk içermeyen denetim türüdür. Bu denetim türü halka açılmayı planlayan kuruluşlar ile üyelerine bilgi verme sorumluluğu içinde olan bazı dernek, vakıf vb. örgütler tarafından kullanılmaktadır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 14).

1.3.2.3. Devamlı (Sürekli) Denetim

Bu denetim dönem sonu veya yılsonu gibi süre kısıtlaması olmadan ait olduğu sene içerisinde finansal tabloların denetçi tarafından belirlenecek aralıklarla bağımsız denetimin başlangıcı ile sonuçlandığı tarih arasında devamlı olarak yapılmasını ifade etmektedir. Bunlara ek olarak bu denetim türünde gerekli tüm denetim teknikleri kullanılabilir (Aydoğan, 2016: 775).

1.3.2.4. Ara Denetim

Hesap dönemi içinde belirli tarihler arasında yapılan bu denetim türü, üç aylık ve altı aylık gibi kısa hesap dönemlerine ait sonuçların denetlenmesidir (Gürbüz, 1995: 16).

1.3.2.5. Özel Denetim

Belirli bir departmanın, işlemin veya bunlarla ilgili özel durumların denetlenmesini sağlayan denetim türüdür. Denetleme işinin, yalnızca tanımlı işlerle sınırlı olması halidir (Taş ve Durmuş, 2008: 16).

1.3.3. Denetim Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim statüsüne göre; iç denetim, bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık altında incelenebilmektedir (Tez, 2021: 115).

1.3.3.1. İç Denetim

İşletmeye hizmet amacı ile işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için işletme içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur (Morill C. ve Morill J., 2003: 491). İç denetim, işletme faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek amacı ile tarafsız ve bağımsız olarak güvence ve danışmanlık faaliyetidir. Denetçi işletme ya da bir organizasyonun çalışanı ise yapılan denetim türü iç denetimdir (Elitaş, 2011: 36).

Bir başka görüşe göre ise iç denetim, denetim sonucunda işletme yönetimine, kaynakların işletmenin amaç ve hedeflerine uygun etkili, verimli, ekonomik kullanılıp kullanılmadığı, varlıkların korunması, faaliyetlerinin kanunlara uygunluğu işletme için var olan iç kontrollerin yeterliliği ve ürettiği bilgilerin güvenilir olması konusunda danışmanlık ve güvence faaliyetlerini yürütmeyi hedeflemektedir. Bu faaliyetler aynı zamanda toplum, devlet ve kuruluşla ilgili kişilere ve araştırmacılara karşı da sağlanmaktadır. İşletme de etkin bir risk yönetimini kurulmasını amaçlayan iç denetim disiplinli ve sürekli risk değerlendirmesini bir anlayış olarak benimsemektedir (Demir ve diğerleri, 2018: 89).

1.3.3.2. Bağımsız Dış Denetim

Müşterilere denetim hizmeti veren, serbest meslek sahibi olarak kendi adına veya bir denetim şirketine ya da firmasına bağlı olarak çalışan denetçi tarafından yapılan denetim türüdür. Bir denetim sözleşmesi ile şirketlerin istekleri üzerine denetçiler tarafından şirketin mali tablolarını denetleyen, performans ve uygunluk denetiminin yapılması bağımsız denetim olarak ifade edilmektedir (Marşap ve Kurt, 2008: 10).

Bağımsız dış denetim, “Halka açık şirketlerin mali tablolarının, bağımsız dış denetim konusunda düzenleme ve denetleme yetkisi olan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC) tarafından kabul edilen standart ve normlar çerçevesinde, görüş oluşturmak amacıyla incelenmesi” olarak tanımlanabilmektedir (SOX Act, 2002).

Denetimi yürüten denetçi, denetlenmekte olan firmanın bünyesinde çalışamayacağı gibi yakınlık da kuramaz. Denetçi, bağımsız olarak denetim faaliyetini sürdürür ve makul bir güvence sunar. Denetçinin sorumluluğu, bağımsız bir denetim faaliyeti sürdürmekle birlikte standartlara da bağlı kalmaktır (Bağatır, 2019: 124).

1.3.3.3. Kamu Denetimi

Devletin ülke sınırları içerisinde sosyal ve ekonomik faaliyetleri denetleme yetkisi bulunmaktadır. Kamu adına denetim yetkisini kullanan birimler özel sektörde ve kamu kuruluşlarında yaptığı denetimleri de kapsamaktadır (Güçlü, 2005: 6). Kamu denetimi, adından da anlaşılacağı üzere kamu kuruluşlarının kendi elemanlarına kamu haklarının korunması ve düzenin sağlanması için yaptırdıkları denetimlerdir. Vergi denetimi, kuruluşlarda yapılan kamu denetimi içinde en önemli yeri oluşturmaktadır (Dalak, 2000: 70).

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere denetçinin sahip olduğu ünvan, denetçinin denetim amacını ve karşılaştırma yaparken yararlanacağı ölçütleri ortaya

koymaktadır. Aynı şekilde ulaşmak istediği amaç ve karşılaştırma yaparken yararlanacağı ölçütler de denetçinin statüsünü belirlemektedir.

1.4. DENETİM SÜRECİ

Uluslararası denetim standartları çerçevesinde yapılacak olan denetim sürecini bir yapıya benzetebilmek mümkündür. Dayanıklı bir yapının inşa edilebilmesi dayanıklı bir temele dayanmaktadır. Genel ilkelerin belirlenmesi ve denetçi personeli tarafından kabul edilmesi denetimin temelini oluşturmaktadır. Müşterinin kabul prosedürleri yapının giriş kapısına benzemektedir. Denetime başlamadan önce, denetim talebinde bulunan müşteri şirket ile alakalı gerekli tüm verilerin toplanması, risk açısından kabul edilebilirlik seviyesinin belirlenmesi ve denetçinin yeterli miktarda kaynağının olup olmadığının değerlendirilmesi denetim çalışması açısından önem taşımaktadır (Şavlı, 2011: 7).

Denetim çalışmaları süreci, denetim standartları baz alınarak gerçekleştirilen ve birbirini takip eden basamaklardan oluşmaktadır (İSMMMO, 2009: 107). Müşteri tarafından gelen denetim isteği doğrultusunda başlayan denetim planının belirlenmesi ile ilerleyen, uygulama ile devam eden ve denetim raporunun hazırlanmasıyla son bulan bir süreçtir (Akçay ve Bilen, 2018: 241).

1.4.1. Müşteri İşletmenin Seçilmesi ve İşin Kabulü

Müşteri işletmenin seçimi ve işin kabulü sürecinde, denetim talebinde bulunan işletmenin daha önceden denetlenmiş bir müşteri mi ya da ilk defa denetlenecek bir müşteri mi olduğu göz önünde bulundurulacaktır. Eğer gelen denetim teklifi yeni bir müşteriden ise bir önceki denetçisi ile bir görüşme yapmak ve yeni müşteri ile sözleşme yapılması bu aşamada gerçekleşecektir (Kepekçi, 2004: 31).

İşletmeler kendi denetimini yaptırmak için bir denetçiye başvururken herhangi bir prosedürle karşılaşmazlar. O halde bir işletme istediği denetçiyi denetim yaptırmak isteği ile özgür bir şekilde seçebilmektedir. Yaptığı işlerin kalitesi, geçmişi ve tanınmışlığı denetçi seçiminde bir kriter olarak görülebilir. İşletme için

denetçiden alacağı hizmet ve maliyet bu aşamada önem arz etmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 52). Denetçiler ise kendilerine başvuruda bulunan şirketlerin tekliflerine olumlu ya da olumsuz bir geri dönüş yapabilmek adına bazı prosedürler oluşturur ve buna dayanarak bir ön araştırma içine girerler (Bozkurt, 2018: 93).

Denetçiye bir şirket tarafından denetim talebinde bulunulduğu zaman, işi kabul etmesi durumunda karşılaşılabilecek riskleri saptayabilmek için o şirketi tanımaya çalışır (Ataman ve diğerleri, 2001: 53).

Denetimin en önemli aşaması, müşteriyi kabul etmek ya da devamına karar vermektir. Denetçi, Müşterinin teklifini kabul ederken veya devamına karar verilirken Kalite Kontrol Standardı çerçevesinde oluşturulan kalite kontrol prosedürlerini uygulamalıdır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 134).

Denetçi müşteri seçimini yapmadan önce ilk aşağıdaki konuları araştırmaktadır (Gücenme, 2004: 61):

- Eski denetim raporunda nasıl bir görüş olduğu,
- Bir önceki denetçi ile ilişkisinin neden kesildiği,
- İş yüküne göre kendi kadrosunun işe yetip yetmeyeceği.
- Şirketin muhasebe uygulamalarının durumu ve iç denetimin yeterli olup olmadığı,

Şirketlerin bir önceki denetçisi ile görüşme yapması, şirket hakkında daha doğru bilgi almanın temel yollarından birisidir (Bozkurt, 2018: 94). Bu görüşmeden ortaya çıkacak olan bilgiler gizlidir ve açıklanmamaktadır. Ortaya çıkan bilgiler sonucunda yeni denetçinin, eski denetçiden aldığı bilgiler ve sergilediği davranışlar doğrultusunda denetim yapacağı şirket hakkında bir karara varması gerekmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 54). Eğer karar olumlu yönde ise denetçi işi kabul ettiğini bir mektup halinde şirkete bildirecektir. Bu mektup sözleşme vafındadır ve buna denetim anlaşma mektubu ya da denetim sözleşmesi denilmektedir (Bozkurt, 2018: 95).

1.4.2. Denetimin Planlanması

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) göre denetimin, en iyi şekilde planlanmış olması gerekmektedir. Görüşe ulaşmada denetçilerin

işlevlerinin hangi şekilde yürütecekleri hususundaki programın yapılması denetimin planlanmasıdır. Denetimde planlamanın amacı, denetçileri denetimin alanlarına göre görevlendirmek, denetleme işini zamanlamak, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetim alanlarında denetim işlemlerini ve yöntemlerini saptamaktır (Gücenme, 2004: 62).

Denetçinin, bu aşamada müşterisi hakkında bilgi sahibi olması ve bir risk değerlendirme yapması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda analitik prosedürleri uygulamaya sokar, müşterinin iş yapma usulünü araştırır ve rakipleri ile kıyaslar. Aynı zamanda denetçi müşteri işletmenin hangi sektörde olduğunu ve bu sektöre ait muhasebe kurallarına da hâkim olmak zorundadır. Şirkette mali tabloların hatalı olma riskinin değerlendirilmesine, denetçinin şirket ve sektör hakkında topladığı verilerin katkı sağlaması beklenmektedir. Ayrıca denetçi müşteri işletmesinin iç kontrol sistemini tanıyıp kontrol riskini değerlemelidir. Kontrol riskinin değerlendirilmesi, denetçinin denetlediği işletmenin iç kontrol sistemini tanınması ve bu sistemin etkinliğinin değerlendirilmesidir. Kontrol riskinin düşük olmasının planlanması, iç kontrollerin etkin olduğu düşüncesinden doğmaktadır. Böylelikle toplanması beklenen kanıt miktarı daha da azalacaktır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 134-135).

Denetim çalışmaları genellikle finansal tablolarda mühim yanlışlıkların olup olmadığının araştırılması amacındadır. Buradan anlaşılacağı üzere önemsiz yanlışlıklar denetçiyi ilgilendirmez. Burada asıl önemli olan sorun ise neyin önemsiz neyin önemli olduğunun saptanmasıdır. Önemlilik kavramı, denetim uygulamasında ve teorisinde bu gerçek sonucu ortaya çıkmıştır (Ataman ve diğerleri, 2001: 57).

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi denetim süreci boyunca üç aşamadan oluşmaktadır (Bozkurt, 2018: 104);

- Planlanma aşamasında, toplanacak delillerin zamanlamasının, kapsamının ve yapısının saptanmasında,
- Toplanan delillerin değerlendirilmesinde,
- Finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturulmasında.

Önemliliğin tespit edilmesi denetimin planlama safhasında gerçekleşmekte olup gelecek safhalarda bu tutardan faydalanılması ve gerek görülürse değiştirilmesi söz konusudur (Ataman ve diğerleri, 2001: 58).

Denetçinin müşteri şirkette minimum denetim riskini sağlayabileceği şekilde hangi denetim alanlarının, kim tarafından, ne zaman ve nasıl denetleneceği de denetimin planlanma aşamasında belirlenmektedir (Yılancı ve diğerler, 2016: 81).

Denetçiler denetim yaparken önemli hataları ortaya çıkartamamaları ihtimali de denilebilecek denetim riski, denetim sırasında karşılaşılmaktadır. Denetçilerden bu ihtimalin en aza indirilmesinin istenmesi ise bu riskin ortadan tamamen kaldırılmasının mümkün olmamasıdır. Denetim güvenilirliği denetim riskini azaltan unsurdur (Bozkurt, 2018: 111).

Denetçi denetimi şu adımları takip ederek planlar (Yılancı ve diğerleri, 2016: 81);

- Müşteri şirketi detaylı tanımak amacıyla faaliyetleri hakkında veri toplanması,
- Denetim amaçlarının belirlenmesi ve denetim çalışmalarının nasıl bölümleneceği konusunda karar verilmesi,
- Kontrol riski değerlendirilmesi ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmesi,
- Mali tabloların bütünü için önemliliğin belirlenmesi,
- Her bir denetim alanı için denetim risklerinin belirlenmesi,
- Denetim programının hazırlanması,
- Zamanı planlanmasının yapılması,
- İş gücü planlamasının yapılması.

Denetimin verimli ve etkili bir şekilde icra edilebilmesi için dikkatlice planlanması gerekmektedir. Bu sebeple denetim süreci boyunca yeterli sayıda personelin görev alması gerekmektedir. İşletmenin politikaları ve hedefleri, mali tabloların güvenilirliği, düzenlemelere ve yasalara uygunluğu hakkında denetçinin işine yarayacak bilgiler vermektedir (Esendemir, 2011: 3902).

Denetim programları denetim planının yazıya dökülmesi ile ortaya çıkmaktadır. Her şirketin denetim planlamasının temel aşamaları birbirine benzemektedir fakat her şirketin kendine has denetim programı olacaktır (Yılancı ve diğerleri, 2016: 82).

1.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetçi denetim planlaması esnasında topladığı verilere ve risk değerlendirme çalışmalarına göre kendisini bir görüşe ulaşabilmesi adına kanıt toplayabilmek için denetim programlarını uygulamaktadır. Kısa yönetim tarafından sunulan iddiaları irdelleyecek denetim testlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu testlerden birisi olan maddi doğruluk testinde, işletmenin şirket kayıtlarındaki hesap kalanlarında meblağların doğruluğunu incelemek için yapılan çalışmalardır. Bir diğeri ise, denetçinin müşteri şirkette yapılacak olan denetim planlamasındaki kontrol risk seviyesinin düşük olabilmesi için belirli politikaların uygulanacağı kontrol testleridir. Ayrıca analitik prosedürlerin ve hesap kalemleri ile ilgili ayrıntılı testlerin yapılması gerekmektedir. Veriler ile hesap bakiyelerinin araştırılıp karşılaştırılabilmesi için analitik inceleme tekniklerine ihtiyaç duyulmaktadır. Mali tablolardaki hesaplarda maddi yanlışlıklar için yapılan özel prosedürler ise hesap kalemlerinin ayrıntılı bir şekilde incelenmesini ifade etmektedir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 135-136).

Bu aşama denetçilerin gerçek anlamda denetim çalışmasını yürüttükleri bir aşama olup, müşteri şirketin iç kontrol sisteminin denetlenmesi ve değerlemesinin yapılması ile başlamaktadır. Yöneticiler tarafından düzenlenmiş politika ve yöntemlere ne kadar uyulduğu, kayıtların ve varlıkların korunmasına yönelik araştırmalardan oluşan bu sistemin denetlenmesi bir uygunluk denetimidir. İç kontrol sistemi araştırıldıktan sonra ortaya çıkan bilgiler hedeflenenden farklı ise planlanmış olan denetim sisteminde değişiklik yapılmaktadır (Taş ve Durmuş, 2008: 47).

Denetim programının uygulanması evresinde iç kontrol sistemi araştırıldıktan ve koşullara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, maddi denetim işlemlerine dayanarak mali tablo kalemlerinin ne kadar doğru olduğu araştırılmaktadır. Sonuç olarak toplanan kanıtlar değerlendirilir ve yönetimin mali tablolar ile sunduğu iddiaların ne derece dürüst olduğu hakkında bir karara ulaşılmaktadır (Güredin, 2014: 200).

İyi hazırlanmış bir denetim programının yararlarından birkaç tanesi aşağıdaki gibidir (Taş ve Durmuş, 2008: 48):

- Esas denetim işlemleri, her denetim alanı için belirlenmektedir.

- Önemli konuların atlanmamış ve uygun bir plan içerisinde yapılmış olduğu konusunda garanti vermektedir.
- GKGMİ' ye ve Denetim Standartlarına uyulduğuna dair güvence sağlamaktadır.
- Zamandan tasarruf edilebilmesi amacıyla uygun bir denetim düzeni belirlenmektedir.
- Sonraki yıllarda gerçekleştirilecek olan denetim çalışmalarına bir yol gösterici olmaktadır.

Önemli miktarda denetim kanıtı denetçi tarafından denetim sırasında toplanmakta olup bu kanıtların belgelenmesi de gerekmektedir. Elde edilen kanıtlar ve değerlendirme sonuçları çalışma kâğıtlarına aktarılmaktadır. Denetçinin uyguladığı testleri, izlediği denetim prosedürlerini, elde ettiği verileri ve incelemelerine bağlı olarak ulaştığı sonuçları kayıt ettiği kâğıtlara çalışma kâğıtları denir (Gücenme, 2004: 70). Ayrıca denetim raporuna esas teşkil eden çalışma kâğıtları, güvenilir ve nitelikli bir denetim faaliyetinin sürdürülebilmesi açısından oldukça önem taşımaktadır. Bu çalışma kâğıtları, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yapıldığının ve denetçinin görüşüne dayanak oluşturmakta kanıt sağlayacak önemli hususların belgelendirilmesini sağlamaktadır (Gönen, 2016: 1806).

1.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Finansal tabloların yeterli düzeyde doğru olup olmadığı açısından genel bir sonuca ulaşabilmek için denetimin tamamlanması ve denetim raporunun yazılması evresinde, elde edilen bilgilerin bir bütün haline getirilmesi gerekmektedir. Bu evre, denetçinin mesleki yargısına bağlı olmakla birlikte oldukça özel bir süreçtir. Bilanço tarihinde henüz kesinleşmemiş belirsizliklerin incelenmesi, finansal tabloların yayınlanmasından önce fakat bilanço tarihinden sonra müşteri şirket de ortaya çıkan önemli olayların incelenmesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi ile denetim raporunun hazırlanması ve sonuçların değerlendirilmesi bu evrede yer alan çalışmalardır (Kepekçi, 2004: 33).

Denetim raporunun, denetim sürecinin son aşamasında düzenlenmesi gerekmektedir. Mali tabloların GKGMİ'ye uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği

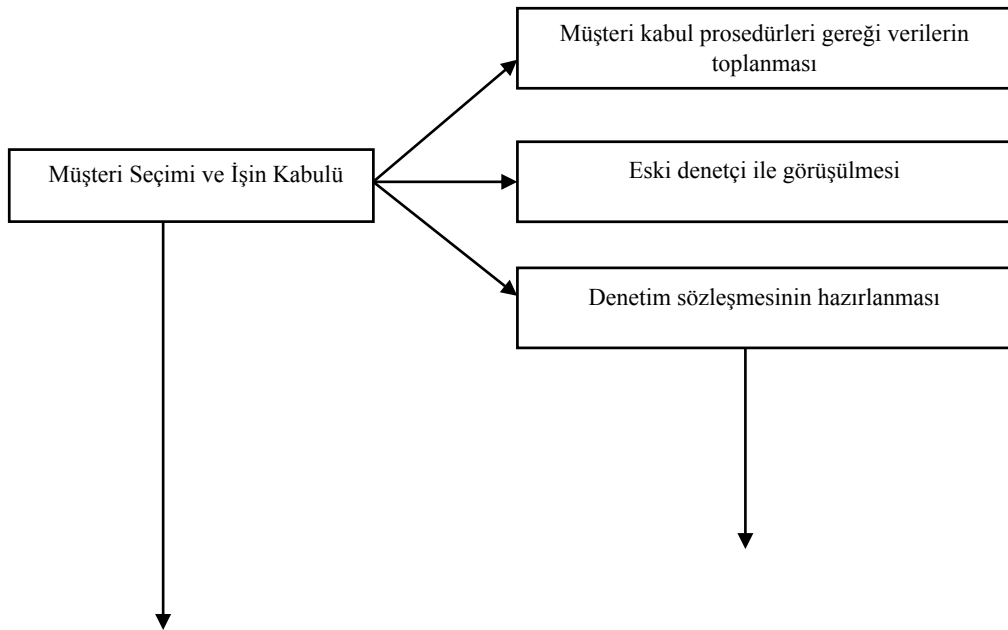
hususundaki görüş, toplanan tüm kanıtlar değerlendirilerek oluşturulur. Olumlu görüş içeren bir denetim raporu için, şirketin hazırladığı mali tabloların GKGMİ ile uyum içerisinde olması gerekmektedir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 97).

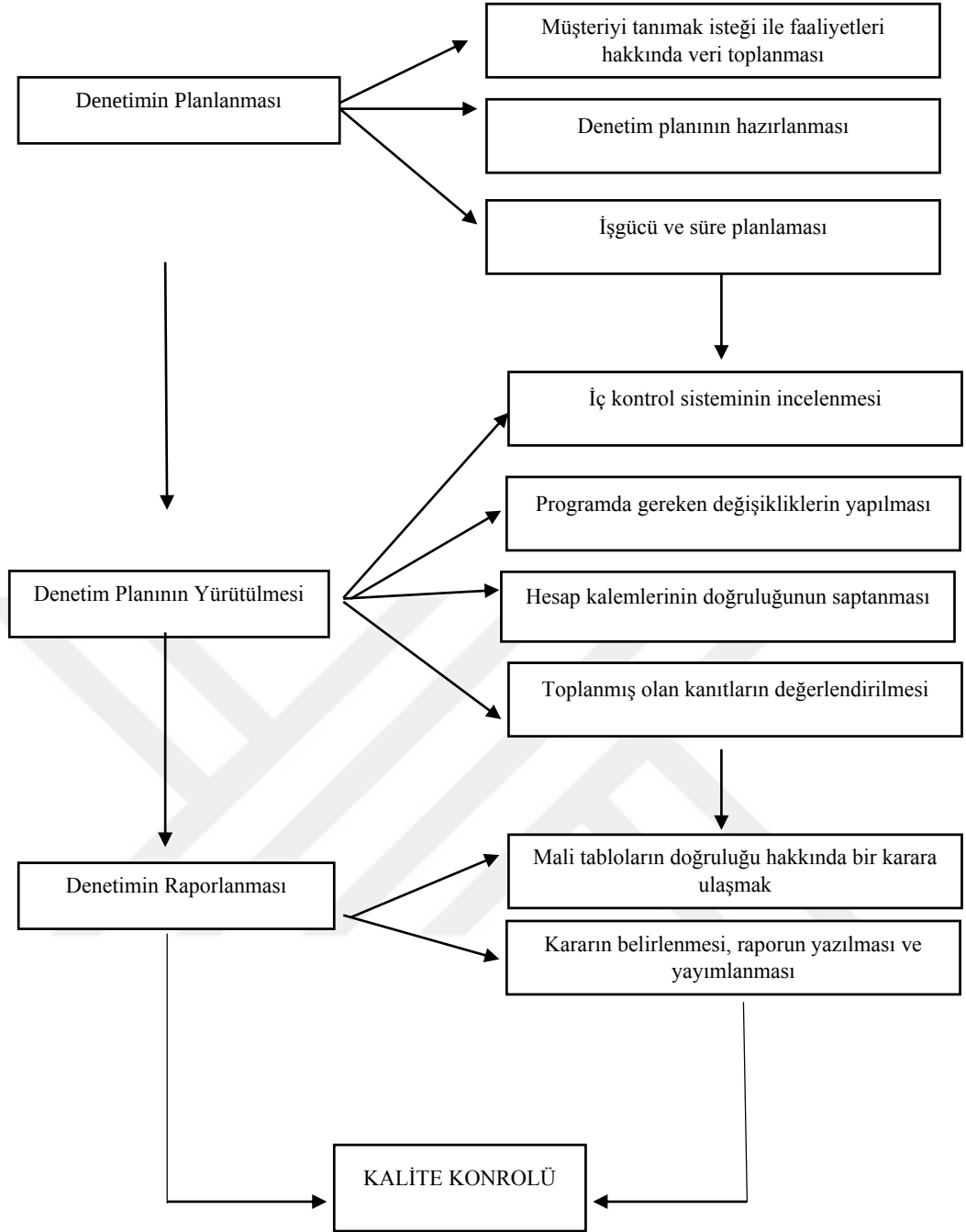
Denetçi mali tabloların tamamı hakkında olumlu görüş bildirmiş fakat belli kalemler konusunda şüpheleri varsa, şartlı görüş bildirir ve bu görüş esasında olumlu bir görüştür. Ancak denetçinin şüphelerinin olduğu hususlarda ya olumlu bir görüşe sahip değildir ya da bir görüşü bulunmamaktadır (Yılancı ve diğerleri, 2016: 97).

Denetçinin olumsuz bir görüş hazırlaması için, toplanan kanıtların sonucunda şirketin mali tablolarının güvenilir olmaması ve gerçeği yansıtmaması gerekmektedir. Denetçi olumsuz rapor verdiği denetim raporunda, mali tabloların hangi konularda gerçeği yansıtmadığını GKGMİ' den ayrıldığını detaylı bir biçimde belirtmesi gerekmektedir. Denetçinin bir diğer seçeneği ise görüş vermekten kaçınmaktır. Denetçi mali tablolarda yeterli kanıt elde edemediği ve görüş oluşturamadığı takdirde görüş vermekten kaçınmaktadır. Bazı durumlarda denetçi çalışma alanlarının kısıtlanması veya denetçinin şartlı görüş oluşturabilecek kadar kanıt toplayamaması sonucunda da görüş vermekten kaçınılabilmektedir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 97-98).

Denetim sürecini oluşturan aşamalar ve alt ayrımları aşağıda Şekil 2'de özetlenmiştir.

Şekil 2: Denetim Süreci





Kaynak: Güredin, 2014: 179.

1.5. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Sosyal ve ekonomik alanda ortaya çıkan değişimler örgütlerin çalışma alanlarının yapısal değişimlere uğramasına ve genişletilmelerine sebep olmaktadır. Oluşan bu değişimler, örgütlerin finansal tablolarına olan güvenilir bilgi ihtiyacını da arttırmaktadır. Kuruluş ile bağı olan bilgi kullanıcılar, örgüt ile ilgili bilgileri direkt kaynağından öğrenemezler. Bu sebeplerden dolayı bilgi kullanıcılar, örgüte ait ve

başkaları tarafından düzenlenen bu bilgilerin, güvenilir olduğuna inanmak durumunda kalmaktadırlar. Güvenilir ve kaliteli bilgi gereksiniminin artması sonucunda bağımsız denetim kavramı örgütler için oldukça önemli bir hale gelmiştir (Kutukız ve Öncü, 2009: 132).

Bağımsız denetim ülkemizde ilk bankalarda başlamıştır. Bunu takiben Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) bağımsız denetim konusunda çalışmalar yapmış ve sermaye piyasasında bağımsız dış denetleme hakkındaki yönetmeliği yayınlamıştır. 6102 sayılı TTK yayınlanana kadar bağımsız denetim ile ilgili çalışmalar yapmakla görevli olan Sermaye Piyasası Kurulu iken 660 sayılı kanun hükmündeki kararname ile çıkartılan düzenlemede KGK bağımsız denetim yapmaya yetkili tek kuruluş olmuş ve böylelikle bağımsız denetimdeki dağınık yapı tek bir kurumda birleştirilmiştir (Dölen, 2015: 178).

SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde bağımsız denetim: *“İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”* şeklinde ifade edilmektedir (SPK, 2006: 1).

Bu tanımda bahsedilen makul güvence mali tabloların denetiminde kesin olmaksızın yüksek bir güvence seviyesini ifade etmektedir. Şöyle ki makul güvence mali tablolarda yer alan bilgilerin nicelik ve nitelik açısından önemli yanlışlıklar barındırmadığına dair bir sonuç belirtmek üzere uygun ve yeterli denetim kanıtlarının toplanması sonucunda oluşmaktadır (Uşul, 2015: 14-15).

Bağımsız denetim hizmetine duyulan ihtiyaç, teorik olarak denetim konusu olan müşteri ile çıkar grupları arasındaki ilişkileri kolaylaştırmak amacıyla ortaya çıkmıştır. Ayrıca bağımsız denetim, yapılan muhasebe kayıtlarının bilgilisel değerini de arttırmaktadır. Bu durum da gerçekleştirilen profesyonel bir bağımsız denetim ile denetlenen işletmenin kredibilitesini arttırıp hitap ettiği çıkar gruplarının sayısında da bir artışa yol açacaktır. Bağımsız denetim hizmetine duyulan ihtiyaç aşağıdaki unsurlarla açıklanabilmektedir (Duff, 2004: 13-14):

- Bağımsız bir denetimin ayrıca güvence boyutu da bulunmaktadır. Denetçinin profesyonel sorumluluğu sayesinde işletmenin hissedarları ve işletmeye borç verecek olan taraflar da işletmenin mali kayıplarına karşı güvence altına alınmış olmaktadır.

- Bağımsız bir çalışma olarak denetçinin muhasebe kayıtlarıyla ilgili yaptığı inceleme çıkar gruplarının, kayıtların güvenilirliği ile ilgili algılarını etkileyip olumlu yönde düşüncelerini sağlamaktadır. Dolayısıyla güvenilir denetçilerin seçimi yönetimin kalite ve dürüstlüğüne temel göstergelerinden biridir.

- Bağımsız denetim firmaları denetledikleri işletme ile ilgili çok çeşitli kaynaklara (muhasebe ve vergi gibi teknik hizmetler, mali raporlama ile ilgili danışmanlık ve işletmenin geleceği ile ilgili bilgi) ulaşım kanıtlar toplayabilmektedir.

- Özellikle borsaya kayıtlı şirketlerde bağımsız denetim, denetçinin borsa üyelerine vermiş olduğu garantiden dolayı bir rahatlık sağlamaktadır.

Şirketler, mali raporlarının finansal durumunu ve çalışma sonuçlarını şeffaf ve güvenilir bir şekilde hazırlandığını ispatlamak amacı ile şirket dışarısından tarafsız ve bağımsız kişi ya da kurumlarca onaylatmaya gereksinim duymaktadır. Dolayısıyla bağımsız denetim, şirketlerin güvenilirlikleri ve prestijleri için önem arz etmektedir (Süklüm, 2020: 18).

Hissedarlar, yatırımcılar, kredi kuruluşları gibi çıkar gruplarının, işletmeler hakkında doğru karar verebilmeleri adına güvenilir ve şeffaf bilgiye zamanında ulaşmaları gerekmektedir. Şeffaf ve doğru bilgi ancak işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetim sürecinden geçmesi ile mümkündür (Akdoğan, 2020: 16). Bu bağlamda bağımsız denetim, işletmelerin muhasebe bilgi sistemlerinin incelenmesi, iç kontrol ve varsa işletme içi eksiklikler ve aksaklıkların belirlenmesi süreci olarak da tanımlanmaktadır (Bircan ve Arslan, 2019: 534).

Bir başka görüşe göre bağımsız denetim; kuruluş veya örgüt yöneticilerinin hazırladığı bir iddia düzeyindeki mali tabloların bağımsız ve objektif bir biçimde incelenmesi ve değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir (Aksoy, 2006: 114).

Bağımsız denetimin kapsamı mali faaliyetler olmakla birlikte, amacı önceden saptanmış standartlara uyup uymadığını araştırmak, toplanacak belge ve bilginin ise denetimin görüşünü bildirebilecek kadar olması gerekir ve denetim raporunu, mali tablo kullanıcılarına iletmesi gereken bir süreç olarak ifade edilebilmektedir.

Uluslararası denetim standartlarında, bu sürecin nasıl yürütüleceği, kapsamının ne olacağı, denetim şirketlerinin ve denetçinin niteliklerinin neler olduğu ve bağımsızlığın sağlanacağı yasal düzenlemelerin neler olacağı belirtilmiştir (Ertaş A., 2018: 11).

Tüm bu tanımlamalardan yola çıkılarak bağımsız denetim kısaca, mali tabloların doğru, bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek denetim standartları çerçevesinde yapılıp yapılmadığının kontrolünü sağlamaktır.

Son zamanlarda denetim alanında yaşanan skandallar sonucunda giderek artan güven arayışı denetimde yeni düzenlemeler olmasını zorunlu hale getirmiştir. Sarbanes Oxley Kanunu ile önem kazanmış bu süreçte, UDS ile dünyada ortak bir denetim dili oluşturulması hedeflenmiş ve bağımsız denetim vurgulanarak yeni düzenlemelerin yapılmasına karar verilmiştir. Bu düzenlemeler sonucunda bağımsız denetçiler ve şirket yetkililerinin sorumlulukları artmıştır. Yapılan düzenlemelerin önemli somut örneklerinden birisi ise bahsedilmiş olan KGK' nın kurulmuş olmasıdır (Sekizsu ve Ertaş F.C., 2018: 44).

Mali tabloların bağımsız denetleme kuruluşunca denetlenerek tarafsız, hatasız ve tam bir şekilde aktarılması, bilgi kullanıcıları için oldukça önemlidir. Bu durum mali tablolara karşı olan güveni arttırmaktadır. Bu denetleme kuruluşlarının, denetimi yerine getirirken dikkatli olması gereken konular BDS ile düzenlenmiştir. Bu standartlar ise KGK tarafından yayınlanmakla birlikte dünya ile aynı zamanda güncellenmektedir (Gönen ve Yıldırım, 2019a: 144).

Bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirilirken Bağımsız Denetim Standartları bir rehber görevi görmekte olup denetimin düzenli, planlı ve yasal bir şekilde yürütülmesine katkı sağlamaktadır.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde bağımsız denetçi: *“Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişileri”* ifade etmektedir (KGK, 2012).

Başka bir tanıma göre bağımsız denetçi, işletmelerin mali tabloları ile bu kuruluşların sistemlerini ve muhasebe sürecini incelemekle görevlidir. Bilgilerin

toplanması ile başlayan bu süreç, toplanan bilgilerin değerlendirilip rapor hazırlanmasına kadar uzanan, tamamen bağımsız ve tarafsız olan bir işlemdir (Saygılı, 2007: 3).

Denetim sürecinde bağımsız güvence sağlayan taraf işletme sahiplerine bir hizmet sunmaktadır. Bağımsız güvence sağlayan denetçinin sorumluluğu bilgi ve tecrübelerine dayanarak, belirlenmiş standartlar doğrultusunda işletmeye ait mali raporların doğruluğunu takdir etmektir. Bu tasdikleme işletmenin beyanlarının güvenilirliğini artırıcı ve böylece de beyanlarına bağlı olarak oluşabilecek riskleri azaltıcı ve işletme sahiplerinin inanılabilirliğini artırıcı en önemli etken olarak yer almaktadır (El-Masry ve Reck, 2008: 781).

Bağımsız denetçinin denetim faaliyetini kaliteli bir şekilde icra edebilmesi için asgari ölçütler dediğimiz niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu ölçütler ise (Yereli, 2016: 8-9);

- Gelişen ve sürekli değişen bilgi yapısı,
- Tecrübe ve mesleki eğitim,
- Mesleki yargının kullanılması,
- Etik ilkelere ve denetim standartlarına uygun denetimin yapılması,
- Bağımsızlık ölçütüne bağlı kalmak,
- Sosyal sorumluluk ilkesi ile davranma.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçinin bu niteliklerden herhangi birini taşınamaması durumunda, bağımsız denetim faaliyetinden beklenen faydanın ve verimin, istenildiği ölçüde elde edilemeyeceği açıktır.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM AMAÇ VE FAYDALARI

Bağımsız denetim, halka açık şirketlere ve mali piyasalara olan güvenin sağlanmasında etkili bir rol almasıyla birlikte, kaliteli bir denetim yapıldığında, ekonomik ve toplumsal fayda oluşturmaktadır (Esendemirli, 2013: 112). Piyasaların aktif olması yayınlanan raporların ve bağımsız denetim sürecinin kalitesi ile doğru orantılıdır (Karapınar ve Dölen, 2020: 764). Bu noktada ise denetim kalitesi kavramı ortaya çıkmaktadır. Denetim kalitesi; denetim yetkisi verilen denetçi tarafından müşteri firmanın muhasebe sistemindeki usulsüzlüğün (hata ve hilenin) tespit edilip

bu usulsüzlüğün raporlanarak kamuya açıklanması ile ilgili denetim piyasasındaki olasılıkların birleşimi olarak tanımlanmaktadır (DeAngelo, 1981: 186).

Mali tablo kullanıcılarına göre denetim kalitesi, mali tablolarda önemli derecede yanıltıcı ve yanlış ifadelerin olmaması iken denetimi yapan denetçi açısından denetim kalitesinin yüksekliği denetim firmasının denetim sürecindeki tüm görevleri eksiksiz olarak yerine getirmesi olarak tanımlanmaktadır. Yasa koyucular açısından denetimin kalitesi, birtakım standart ve kurallara uyum olarak tanımlanırken toplum açısından denetim kalitesi bir firma ya da piyasa açısından ekonomik sorun ve sıkıntılardan uzak olunması olarak algılanıp tanımlanabilmektedir (Knechel ve diğerleri, 2013: 385-386).

Mali tabloların denetimi; koruyucu, bilgilendirici, caydırıcı ve şirket yönetiminin iddialarının incelenmesi gibi amaçları kapsamaktadır (Usul, 2015: 2-5).

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi standardına göre bağımsız denetimin amacı, bilgi kullanıcıların mali tablolara olan güven duygusunu arttırmaktır. Bahsedilen amaca ise mali tabloların bütün önemli yönleri ile geçerli finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüş sonucu ulaşılmaktadır (KGK, 2019).

Bağımsız denetimle denetlenen şirketlerin finansal tablolarının muhasebe ilkelerine ve muhasebe düzenine uygunluğu ortaya çıkartılarak, bilgi kullanıcılarına ve şirket yetkililerine geleceğe yönelik verecekleri kararlara yol göstermektedir. Bağımsız denetimin şirket yönetimine finansal tablolara ilgili olarak analiz, tahmin, rapor düzenleme gibi benzeri konularda yol gösterici bir harita olması denetimin uzun vadedeki bir amacıdır (Demirkan, 2007: 12).

Yönetimlerin başarılarını iyileştirmek, kamu yönetimini desteklemek, şeffaflığı artırmak, sağlıklı bir finansal yönetime önemli miktarda katkıda bulunmak, hesap verilebilirliği sağlamak, halkın kamu yönetimine olan güvenini arttırmak, İyi yönetimi desteklemek, güvenilirliği güvence altına almak, ulusal ve uluslararası hedeflere ulaşmaya katkıda bulunmak, Birleşmiş Milletler Milenyum Kalkınma Hedeflerine ulaşılmasına katkı vermek, kamu fonlarının verimli kullanılmasını sağlamak ve yolsuzluğa karşı mücadele etmek amacıyla da bağımsız denetim yapılmaktadır (Akyel, 2010: 7).

Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak, hile ve hataları ortaya çıkartmak ve önlemek, denetlenen şirketin yönetimine tavsiyelerde bulunmak bağımsız denetimin amaçları olarak sıralanabilmektedir (Haftacı, 2014: 9). Bu amaçlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

Finansal Tablolarla İlgili Bir Görüşe Ulaşmak: Şirketlerin düzenlemiş olduğu finansal tablolarda yer alan verilerin yanlışsız ve güvenilir olması kamu düzeni ve ülke ekonomisi açısından büyük önem taşımaktadır (Haftacı, 2014: 7). Ancak, yapılan denetim çalışmaları ile bilgi kullanıcıların ve kuruluşların, mali tablolarla ilgili ihtiyaç duydukları verilerin, yanlışsız ve güvenilir olup olmadığı anlaşılabilmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 4). Denetçinin finansal tabloları denetlemesindeki asıl hedefi ise denetlediği finansal tablolar hakkında bir görüş belirtmektir (Gürbüz, 1995: 29).

Hile ve Hataları Ortaya Çıkartmak: Muhasebe kayıt hileleri ve hataları, denetim gerçekleştirilirken denetçinin karşılaşılabileceği ilk sorunlardandır. Muhasebe kayıt işlemlerinde haksız kazanç elde etmek ve başkalarını yanıltmak amacı ile kasıtlı olarak yapılan düzensizliklerdir. Muhasebede hata ise, dikkatsizlik, kayıt işlemi yapılırken unutkanlık ve bilgi eksikliği gibi nedenlerle istenmeyerek yapılmış olan yanlışlardır (Güçlü, 2005: 73). Denetçinin asıl hedefi finansal tablolarla ilgili bir görüş bildirmek olsa da denetim yapılırken hile ve hataların ortaya çıkartmak gibi sorumluluğu da vardır. Denetçi, şirketin muhasebe kayıtlarındaki düzensizliğin ve iç kontrol yapısının zayıf olduğu alanlarda çalışma alanının kapsamını genişletmekte olup denetim çalışmalarını sürdürmektedir (Haftacı, 2014: 171).

Hile ve Hataları Önlemek: Etkin bir şekilde uygulanmış ve planlanmış bir denetim, sadece hileleri ve hataları ortaya çıkartmaz bu hata ve hileleri önlemeye yönelik etkide de bulunur. Denetlenen şirketin personeli, ileride denetleneceğini bildiğinden hile ve hata yapmaktan kaçınmak durumunda kalacaktır (Gürbüz, 1995: 31).

Şirket Yönetimine Tavsiyelerde Bulunmak: Denetimin başka bir yararı ise denetlenen şirketin yönetimine yardımda bulunmaktır. Finansal tablolar denetlenirken yapılan çalışmalar hakkında, denetimi yapılan şirketin iç kontrol sistemi ve faaliyetlerin aksayan yönleri hakkında çeşitli verilere sahip olunur ve bu

veriler denetçiye tavsiyelerde bulunma olanağı sağlar. Bu tavsiyeler bir mektup halinde şirket yönetimine sunulmaktadır (Gürbüz, 1995: 31).

Denetçinin amacı, bilgi kullanıcılarını ve kamuoyunu doğru bir şekilde bilgilendirmektir. Bu bilgilendirme hissedarlar ve yatırımcılar için oldukça önemlidir. Şirketlerin devamlılığı için bağımsız denetim faaliyetleri önemli bir görev üstlenmektedir. Kısaca kamuoyunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesi ve şirketlerde sürekliliğin elde edilebilmesi, bağımsız denetçinin başta gelen amaçlarından biridir (Bağatır, 2019: 123).

Bağımsız denetim, ortaya çıkan mali bilgilerdeki yanlışlıkların dışında bu yanlışlıklara yol açan olayları belirlemek ve şirket için bir farkındalık yaratılmasını sağlamakla birlikte sorunların giderilmesi hususunda şirketlere yardımda bulunmaktadır (Sarısoy, 2019: 17).

Bağımsız denetimin, örgütlerin çıkar grupları için farklı faydaları bulunmaktadır. Çıkar gruplarının, şirkete ait bilgilerin güvenilir olduğunu kendileri tespit edemeyeceği için denetim, bu çıkar grupları adına denetim hizmetini efektif ve ekonomik bir şekilde gerçekleştirmektedir (Sarısoy, 2019: 17).

Bağımsız denetimin faydaları üç grup altında sınıflandırılabilen olup bunlar; işletmeye, diğer bilgi kullanıcılarına ve kamu kuruluşlarına sağlanan faydalardır (Güredin, 1998: 16-17).

Bağımsız denetimin işletmeler açısından faydaları şu şekildedir (Çelen, 2001: 123; Güredin, 1998: 16):

- Denetlenmiş mali tablolar devlete ait kurumlara verilen mali rapor ve vergi beyannamelerine zemin oluşturdıklarından, bu verilerin güvenilirliği artmış ve böylelikle devlet tarafından yapılabilecek vergi denetiminin yapılma olasılığının azalmasına yardımcı olmaktadır
- Şirket çalışanlarının ve yönetimin sahtecilik yapma eğilimlerinin kısıtlanmasına yardımcı olmaktadır.
- Mali tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.
- Denetlenmiş tablolar kredibilitenin artmasını sağlamaktadır
- Şirketlerin muhasebe kayıtlarında yer alan maddi hataları ortaya çıkararak gelir gider tablosunun doğru olarak görülebilmesini sağlamaktadır.

- Denetlenmiş mali tablolar şirket yönetiminin vereceği kararlara yol göstermektedir.

- Holdinglerde şirket düşünce yapısına ve alışkanlıklarına topluluk içerisinde uyum sağladığı konusunda güvence ve bilgi vermektedir.

- Çalışanların ve şirket yönetiminin yapmış oldukları faaliyetlerin ve iç kontrol sisteminin verimliliğini sağlamaktadır

Diğer bilgi kullanıcıları açısından faydaları şu şekildedir (Güredin, 2014: 25):

- Mali tablolar günümüzde ve ileriye dönük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararları konusunda yol göstermektedir.

- Denetlenmiş tablolar, kredi verenlerin kredi verme konusunda karar almalarına yardımcı olmaktadır.

- Bir şirketin alınması, satılması ya da bir başka şirket ile birleşmesi konusunda alıcı ve satıcı kişilere gerçek bilgiler sağlamaktadır.

- Denetlenmiş mali tablolar işletme sahibine ve işçi sendikalarına sosyal yardımların ve ücretlerin pazarlığında objektif bilgiler vererek yardımcı olmaktadır.

- Denetlenmiş mali tablolar işletme çalışanlarına, özellikle işletme ile ilgisi olan müşterilere, denetlenen şirketin faaliyet verimliliği, karlılığı ve mali yapısının durumu hakkında güvence sağlamaktadır.

Kamu kuruluşları açısından faydaları şu şekildedir (Güredin, 2014: 25-26):

- Kamu yararına faaliyet gösteren işletmelere ait mali tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmiş olması durumunda, devletin bu işletmelerde yapacağı denetim faaliyetinin kapsamı daralmakta olup özel ve detaylı denetime ihtiyaç duyulmaz.

- Denetlenmiş mali tablolara bakılarak hazırlanmış finansal raporlara ve vergi beyannamelerine olan güvenin artmasını sağlamaktadır.

- Mali tablolar iflas hallerinde ve borçluluk durumunda, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin hazırlanmasında adli makamlara doğru ve bağımsız bilgi sağlamaktadır.

Tüm bu açıklamalardan yola çıkılarak bağımsız denetim, çıkar grupları için vazgeçilmez bir gerekliliktir. Bu durumun temel nedenleri doğruluğa, dürüstlüğe ve güvenilirliğe dayalı bilgilere ulaşabilme imkanı ve gelecekte gönül rahatlığıyla verilebilen kararlardır. Bağımsız denetimin varlığı çıkar grupları için büyük bir

katkıdır. Fakat bu denetimin yapılmaması veya yanlış yapılması söz konusu gruplar açısından büyük bir eksiklik yaratmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim kurumlara dayatılan bir zorunluluk değil, vazgeçilemez bir ihtiyaçtır.

1.7. DENETİM STANDARTLARI

Mali tablolar denetiminin sosyal ve ekonomik önemi olduğundan, denetim çalışmalarının bir düzen içerisinde ve kalitede yapılmış olması gerekmektedir. Bu sebep ile mesleki örgütler ve yasalar tarafından konulmuş olan bazı ölçütler bulunmaktadır. Bu ölçütler, denetimi yapacak elemanlara denetimin nasıl yapılması gerektiği konusunda bir ışık tutacaktır. Yasalarca konulmuş, denetim uygulamalarının kalitesini ölçen, meslekler tarafından kabul edilmiş olan ölçütler denetim standartları olarak adlandırılmaktadır. Denetim çalışmasının kabul edilebilmesi için bu standartlara uygun olması gerekmektedir. Fakat yapılan denetim çalışmasının kalitesi standartlara uygun değil ise yapılan denetimin güvenilir olmadığı kabul edilmektedir. Bu bağlamda denetim çalışmalarının güvenilir olabilmesi için, denetim standartlarına uygun bir biçimde yapılmış olması gerekmektedir (Usul, 2015: 37).

Bir başka görüşe göre denetim standartları; denetim prosedürleri yürütülürken uygulanacak işlemlerin ve evrelerin genel olarak belirlenmesine yardımcı olan ilke ve kurallardır. Denetim faaliyetlerinin kabul görebilmesi için denetim standartlarına uyması gerekmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 25).

Denetim standartları, denetim faaliyetlerine ışık tutan ve denetçinin mesleki mesuliyetini yerine getirebilmesi için ona yardımcı olan ilkelerdir. Bu ilkelerden ayrılmayan denetçinin yapmış olduğu denetim çalışmaları uygun ve geçerli kabul edilecektir (Erol ve Aslan, 2017: 75). Bu yüzden standart, bir işin bir başka kişi tarafından inceleniyor olması, o işin güvenilirlik seviyesini belirleyebilen bir kıstastır (Bahşı, 2019: 29).

Denetim standartlarından olan; Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) aşağıda başlıklar altında açıklanmaktadır.

1.7.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1947 yılında geliştirilmiş ve zaman içerisinde dünyaca kabul görmüştür. Bu yüzden dünyadaki bütün muhasebeciler tarafından kabul edildiği için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları adı verilmektedir ve üç grup içerisinde on standarttan oluşmaktadır (Yılancı ve diğerleri, 2016: 22).

Genel Standartlar, raporlama ve çalışma alanı standartlarından beklenen sonuçların elde edilebilmesi adına gerekli olan ön şartları kapsamaktadır. Bu koşullar denetimin yürütülmesinde, planlanmasında, sonucun tamamlanması ve raporlanmasında denetçinin mesleki karakterini, sorumluluğunu ve yetkisini hedef alan ilkelerdir. Bu açıdan genel standartlar kişiye hastır ve denetçinin yaptığı işin kalitesi ile doğru orantılıdır (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 71). Bu standartlar (Bozkurt, 2018: 42):

- Denetim çalışmaları denetçi adı verilen, yeterli bilgi ve eğitime sahip olan kişi veya kişilerce yapılmaktadır.
- Denetçiler, bağımsız olma mantığı ile görevlerini yapmak durumundadırlar.
- Araştırma ve denetim raporu yazılması aşamalarında mesleki özene dikkat göstermelidirler.

Yukarıda yer alan maddelerden ilki genel standartlardan Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardını, ikincisi Bağımsızlık Standardını ve sonuncusu ise Mesleki Dikkat ve özen Standardını açıklamaktadır.

Çalışma Alanı Standartları ise denetçinin denetim görevini yerine getirirken uyması gerektiği şartları tanımlamaktadır ve bu sayede denetçinin denetim esnasında nasıl bir tavır sergilemesi gerektiğini belirlemektedir. Denetçi ise denetim çalışmaları esnasında standartların önceden belirlenmiş olan şartlarına uymak durumundadır (Usul, 2015: 38). Bu standartlar (Ataman ve diğerleri, 2001: 24):

- Denetim çalışması iyi bir şekilde planlanmalı ve yardımcıları düzenli bir şekilde gözlemlenmelidir.

- İşletmelerin iç kontrol yapısını değerlendirmek ve incelemek adına denetçiler için yapacakları çalışmaların planlanması, zamanlamasını, kapsamı ve uygulayacağı testlerin özelliklerini saptayabilmek için yapacakları işlemlerdir.

- Araştırılan mali tablolar konusunda bir görüşe varılabilmesi için yardımcı olmak amacıyla, gözlem, soruşturma, teftiş ve doğrulama gibi denetim teknikleri ile güvenilir ve yeterli miktarda delil elde edilmelidir.

Yukarıda yer alan maddelerden ilki Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardını, ikincisi İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlenmesi Standardını ve sonuncusu ise Kanıt Toplama Standardını açıklamaktadır.

Denetçi, denetim süreci boyunca elde ettiği verileri ve gözlemleri yazıya dökerek bir denetim raporu hazırlamaktadır. Bu rapor, Raporlama Standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmalıdır (Kapusuzoğlu, 2006: 70). Denetim raporu, kaliteli bir denetim sürecinin son kısmını oluşturmaktadır. Bu raporun varlığı mali tabloların incelenmesi üzerindeki tek delildir (Bahşı, 2019: 35). Raporlama standartları ise dört alt başlıkta incelenebilmektedir (Usul, 2015: 39):

- Mali tabloların GKGMİ' ye uygun olarak düzenlenmiş ya da düzenlenmemiş olmasını ifade etmektedir.

- Muhasebe ilkelerinin bir önceki yıla veya döneme göre uyumlu olup olmadığını belirtmek.

- Tersi iddia edilmedikçe mali tablodaki bilgilerin yeterli seviyede olduğunun kabul edilmesidir.

- Rapor, mali tablolarla ilgili bir görüş belirtmeli ya da bir görüşe varamadığını bildirmelidir. Bir görüşe varılamadığı zaman nedenleri açıklanmalıdır. Denetçi yapmış olduğu incelemelerin prosedürlerini ve üstlenmiş olduğu sorumlulukları açıkça belirtmelidir.

Burada yer alan maddelerden ilki GKGMİ' lerde Uygunluk Standardını, ikincisi Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardını, üçüncüsü Yeterli Açıklama Standardını ve dördüncüsü ise Görüş Bildirme Standardını açıklamaktadır.

1.7.2. Uluslararası Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'na (IFAC) bağlı olarak kurulan, Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları, ülkemizde denetim standartları belirlenirken SPK ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) gibi birçok idari güç tarafından örnek alınmıştır (Şavlı, 2011: 2).

IFAC çerçevesi içerisinde oluşan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından etik, eğitim, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldan bir tanesi olan IAASB tarafından yayımlanan standartlar aşağıdaki gibidir (Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 77):

- Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları: Tarihsel mali bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanmaktadır. Mali tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi anlama gelmektedir. Standartlar mali tabloların bir hata veya bir hileden dolayı yanlışlık olup olmadığı hususunda görüşüne zemin sağlayacak bir biçimde denetçinin yeterli seviyede güvence sağlaması gerekmektedir. Bu standartların diğer tarihsel mali verilerin denetiminde kullanılması durumunda şartların kapsamına göre ayarlanması gerekmektedir.
- Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları: Ara dönemlerde olmak üzere sınırlı denetimlerde uygulanmaktadır. Bu denetim mali verilerin sağlamlığı açısından bilgi kullanıcılarına güvence temin etmektedir.
- Uluslararası Güvence Denetimi Standartları: Sınırlı denetim ve tarihsel mali verilerin denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanmaktadır.
- Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları: IAASB tarafından yayınlanmış güvence denetimlerinin dışarısında kalan hizmetlere ilişkin standartlardır. Bu standartta denetçi, ilgili kullanıcılara vermiş olduğu hizmette yeterli veya sınırlı bir güvence vermek amacıyla değildir.

1.7.3. Türkiye Denetim Standartları

Denetim Standartları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından açıklanmaktadır. Türkiye'de bağımsız bir denetim çalışması

yapacak şirket, Türkiye Denetim Standartlarını dikkate almak zorundadır. TDS' ler geniş ölçüde UDS' lerden çevrilerek oluşturulmuştur (Usul, 2015: 40).

Türkiye Denetim Standartlarını yayımlama yetkisi olan tek kuruluş, Kamu Gözetimi Kurumudur. Bu yetki ile IFAC tarafından yayımlanan denetim standartlarını kaynak alarak BDS' leri yayımlamaktadır. Mali tabloların denetçi tarafından denetlenmesi anlamına gelen mali tablo denetimi için düzenlenmiştir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 37).



İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KANITI VE DENETÇİ GÖRÜŞÜ ARASINDAKİ İLİŞKİ

2.1. DENETİMDE KANIT KAVRAMI

Denetim kanıtlarına ilişkin en kapsamlı tanım, Uluslararası Denetim Standartlarında yapılmıştır. UDS' ye göre denetim kanıtı; görüşe temel teşkil edecek kararlara varılabilmesi için denetçi tarafından kullanılan bilgi ve belgelerin tamamı olarak tanımlanmaktadır (Kütük, 2008: 89).

Denetim sürecinde denetçi, finansal tabloların geçmişe dönük bilgiler içermesi sebebiyle, genel olarak tabloları oluşturan işlem, kayıt veya işlemleri görebilme olanağına sahip değildir. Bu nedenle denetim süreci sonunda denetçinin görüşü, finansal tablolardaki bilgilerin gerçekliğini ortaya koyan belgelere dayanarak oluşmaktadır. Diğer bir ifade ile, tablolarda yer alan ve gerçekleştiği iddia edilen pek çok işlem ve olayı, işlemin gerçekleştiğini kanıtlayan belgelere dayanarak değerlendirmektedir (Gronewold, 2006: 3).

SPK'nın Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğinde: *“Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir”* şeklinde tanımlanmaktadır (SPK, 2006:72).

Bir başka ifadeye göre ise denetim kanıtı; denetlenen örgüt ya da işletmeye ait finansal bilgi ve bulguların önceden saptanmış kriterlere uygunluk seviyesini belirlemek amacı ile denetçi tarafından kullanılan tüm belge, bilgi ve kayıtlar olarak da tanımlanabilmektedir. Denetim süreci birbirini takip eden aşamalardan oluşmakla birlikte bu aşamalar; müşteri seçimi, denetim planlanması, denetim programlarının belirlenip denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, kanıtların değerlendirilmesi ile devam ederek bir görüşe ulaşıp bu görüşün rapor halinde sunulması ile son bulmaktadır (Özer, 1997: 234).

Bilindiği gibi denetim; bir şirketin mevcutları, işlemleri ve belgeleri gibi tüm faaliyetlerini kapsayan olaylarının ve muhasebe kayıtları ile finansal tablolarının

güvenilirlik ve doğruluğunun anlaşılmasına yönelik gerçekleştirilen inceleme sonucunda, bir görüş bildirme sürecidir. Denetçinin, denetim süreci sonucunda bir görüşe varabilmesi veya sonuca ulaşabilmesine etki eden veya destekleyen her türlü bilgi, kayıt ve belgeler denetim kanıtı olarak ifade edilmektedir. Bir başka ifade ile denetim kanıtları, denetçinin denetim süreci sonunda bir görüşe ulaşmasını sağlayan veya ulaştığı bu görüşü destekleyen belgeler olarak da tanımlanabilir (Kardeş, 1996: 81).

Denetim kanıtları, denetim programının uygulanması sürecinde toplanmaktadır. Yetkililerin mali tablolarında iddia ettiği konular için denetim amaçlarının saptanması ve bu amaçlardan yola çıkarak kanıt toplama tekniklerinin uygulanarak test edilmesi ve test edilen sonuçların değerlendirilmesi denetim kanıtlarının elde edilme sürecidir (Durmuş ve diğerleri, 2018: 68).

Mali tabloların GKGMİ çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda denetçiyi ikna edebilmek adına kullanılan her tür araca denetim kanıtı denir (Elitaş, 2011: 67).

Denetçilerin görüşüne temel oluşturan denetim kanıtları, denetim çalışmaları için büyük önem taşımaktadır. Denetçilerin görüşünü belirtirken, makul ve güvenilir kanıtlara ulaşabilmesi belirttiği görüşün dayanağını güçlendirirken, şirket ve mali tablo kullanıcıları için de güven teşkil eden bir unsurdur (Gönen ve Yıldırım, 2019b: 1096).

Denetçinin görüşüne etki edebilecek her şey kanıt olarak kullanılabilir ve söz konusu bu kanıtlar denetlenen şirketin içinden veya dışından toplanabilmektedir (Çömlekçi, 1978: 14). Şirket dışındaki ve içindeki diğer kaynakların haricinde, bir başka önemli kaynak ise şirketin muhasebe kayıtlarıdır. Denetim kanıtı olarak kullanılacak veriler, yetkililerin faydalandığı bir uzman tarafından da hazırlanabilir. Yetkililerin beyanlarını doğrulayan ve destekleyen veriler ile bu beyanlarla çelişen her türlü bilgi, denetim kanıtı kapsamına girer. İlave olarak bazı durumlarda bilginin var olmaması hali de denetçi tarafından kullanılır ve bu da bir denetim kanıtı oluşturur (Dabbağöğlu ve Can, 2018: 119).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından, çalışma alanı standartlarının üçüncüsüne göre, incelenen finansal tablolar hakkında bir görüş edinebilme ve bu görüşün açıklanmasında dayanak olmak üzere soruşturma, doğrulama, inceleme ve

gözlem gibi adımlara başvurularak geçerli ve yeterli sayıda kanıt toplanması gerekmektedir (Çömlekçi, 1978: 14). Bu standartlar ışığında, denetlenen şirketin düzenlemiş olduğu beyannamelerin ve finansal tabloların GKGMİ' ye ve mevzuata uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin denetim raporunda kanaat belirtilebilmesi için, yeterli sayıda ve uygunlukta kanıtların toplanmış olması gerekmektedir. Denetçi bu kanıtları kanıt toplama tekniklerinden faydalanarak yapmaktadır (Türker ve diğerleri, 2003: 73).

BDS 500 Denetim Kanıtları Standartlarına göre; denetçinin görevi, belirttiği görüşe esas oluşturan sonuçları elde edebilmek için uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtı sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamaktır (KGK, 2018).

Kanıt toplama aşaması denetimin en önemli parçasıdır ve denetim kanıtları, planlanan denetim faaliyetinden elde edilecek sonuçları dolaysız bir şekilde etkilemektedir (Yıldırım, 1999: 119).

İç kontrol sistemi hakkında yeterli seviyede bilgi edinen denetçi, finansal tablolar da bilgi sayılabilecek her açıklamanın doğruluğunu ispatlamak için, denetim teknikleri ile delil toplamaktadır (Kepekçi, 2004: 101).

Denetçinin delil toplama işlemini yaparken aynı zamanda maddi doğruluğu belirlemeye yönelik bazı maddilik testlerini de gerçekleştirmesi gerekmektedir. Bu testler de aşağıdaki gibidir (Güçlü, 2005: 18);

- Stok hareketlerinin takibi,
- Nakit hareketlerinin takibi,
- Kayda esas belgelerin şekli nitelik tespiti,
- Belgelerin içerik tutarlılığı,
- Çek ve senetlerin dolaşımının takibi,
- Belgelerle kayıtların uyumu,
- Finansal tabloların kayıtlarla uyumu,
- Kayıtlarla hazırlanmış olan raporların uyumunun araştırılmasıdır.

Denetimde bir bilginin kanıt olarak kullanılıp kullanılmayacağı denetçinin subjektif kararlarına bağlıdır. Fakat, hukuki kanıtlar önceden saptanmış kesin kurallara uygun olarak belirlenmiş kanıtlar olup, denetim kanıtlarından farklıdır. Denetim kanıtının denetçinin görüşüne yapacağı etki, o kanıtın tarafsızlığına,

geçerliliğine ve gereğinde başka kanıtlar tarafından destekleniyor olabilmesine bağlıdır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere denetim kanıtları hukuki nitelikteki kanıtlardan farklıdır (Güredin, 2014: 241).

Denetim kanıtlarının standart bir biçimsel yapısı veya şekli yoktur. Denetçi yapacağı araştırmanın niteliğine göre, mesleki muhakemesini kullanarak elde ettiği bütün bilgi ve belgeleri kanıt olarak kullanmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 156). Denetlemeye ilişkin herhangi belge ya da bilginin denetim kanıtı olarak kabulü denetçinin inisiyatifine bırakılmış olsa bile denetçi denetim standartları çerçevesinden dışarıya çıkamaz (Aksoy, 2002: 153).

Denetim kanıtları denetçinin, denetim raporunda sunduğu görüşü desteklemeye yarayan belgelerdir. Denetçinin raporundaki görüşünü bir kanıtla dayandırması gerekmektedir. Ayrıca denetim sürecinde elde ettiği bütün kanıtları bir çalışma kağıdına yazması gerekmektedir. Bu süreçte yeterli düzeyde inceleme yapabilmesi ve denetim raporuna dayanak sağlayabilmesi bakımından, denetçinin çalışma kağıtları da bir kanıt niteliği taşımaktadır. Kısaca kanıt toplanması, denetim süreci açısından ne boyutta gerekli ise, bu kanıtların varlığının belgelenmesi, yapılan denetim testleri, toplanılan bilgiler ve denetim sürecine ilişkin sonuçların belgelenmesi açısından da çalışma kağıtları gereklidir (Mert, 2014: 90-91).

Denetim kanıtlarının mutlak bir gerçekliğe sahip olamayacağı her zaman göz önünde tutularak hareket edilmelidir. İşletmenin mali tablolarının ve kayıtların doğruluğu ve her türlü işlem, işletme yönetiminin iddiasıdır. Denetçi de işletmenin iddialarının doğruluğunu, birer delil görevi taşıyan denetim kanıtları ile yapacaktır. Denetçi, denetim planını hazırlarken hangi denetim işlemlerinin seçileceğine, kontrol ve maddi doğruluk testlerinin ne zaman yapılacağına ve bunların büyüklüklerine, bütün kanıtları toplamak yerine hangi kanıtların ne düzeyde toplanması gerektiğine karar verir. Yeterli miktarda denetim kanıtının toplanması kadar bu kanıtların nitelikli olması da denetim için önemli konulardan bir tanesidir. Denetçinin denetim görüşünü oluştururken kullandığı denetim kanıtlarının kalitesi, toplanmış olan kanıtların denetimin amacına uygunluğu yapacağı değerlendirmeye dayanak oluşturacaktır. Bu kanıtların ihtiyaca uygun bilgilerden oluşması ve kanıtların güvenilir olması, denetçinin görüşünü destekleyecek veriler içermesi, denetim kanıtının kalitesini belirlemektedir (Çetinkaya, 2017: 116-117).

Tüm bu bilgiler ışığında denetimde kanıt kavramı, denetim sürecinin olmazsa olmazıdır. Hem bu sürecin aşamalarının tamamlanabilmesi için hem de raporlama aşamasında sunulacak görüşe destek verilebilmesi ve belirtilen görüşe dayanak oluşturabilmesi açısından uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kanıtların, denetçinin incelediği mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği yönünde bir görüşe sahip olmasına katkı sağlayacak her türlü bilgi ve belge olduğu söylenebilir. Kısaca denetim kanıtları, işletmenin mali tablolarının, işlemlerinin ve kayıtlarının doğru olduğuna ilişkin iddialarını ispatlayan delillerdir.

2.2. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI

Denetim çalışmaları esnasında işletme tarafından ortaya konulan bir bilgi kullanılırsa, denetçi bu bilginin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında kanıt toplamalıdır. Denetçi genellikle farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı yapıya sahip tutarlı denetim kanıtına, ayrı ayrı dikkate alınan kanıt öğelerinden daha fazla güven duyar. Ayrıca, farklı kaynaklardan ya da farklı yapıya sahip denetim kanıtı toplamak, tek başına bir öğenin güvenilir olmadığını gösterebilir. Örneğin; işletmeden bağımsız bir kaynaktan alınan tamamlayıcı bilgi, denetçinin yönetimin ifadesine duyduğu güveni arttırabilir. Ancak, bir kaynaktan alınan kanıtla bir diğerinden alınan arasında tutarsızlık varsa denetçi, tutarsızlığı gidermek için gerekli olan ek denetim işlemlerini belirler (ISA 500, 2009).

Planlanan denetim işinde denetçinin toplayacağı kanıtlar için ana kütlenin belirlenmesi, ne zaman toplanacağı ve unsurların seçimi oldukça önem taşımaktadır. Bu üç faktör, toplanacak olan kanıtın türü ve yapısı ile doğrudan orantılıdır (Kardeş, 1996: 82).

Denetim kanıtları farklı şekillerde sınıflandırılabilir. Kullandıkları kaynağa göre dış kanıtlar, iç kanıtlar ve iç-dış kanıtlar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. İç kanıtlar, şirket içinde düzenlenen kanıtlardır ve bu kanıtlara mal sipariş pusulası, muhasebe kayıtları vb. örnek verilebilmektedir. Doğrulamalar, denetçi soruşturmaları vb. ise dış kanıtlara örnek olup şirket dışında düzenlenmektedir. İç-dış kanıtlar adından da anlaşılacağı üzere hem şirket içerisinde

hem de dışında hazırlanan kanıtlardır. Dış kanıtlar, iç kanıtlara ve iç-dış kanıtlara nazaran daha güvenilir olmakla birlikte daha da inandırıcı olduğu kabul edilmektedir. Şirketin iç kontrol sistemi ne kadar etkinse iç kanıtlar da bir o kadar güvenilir olacaktır (Güredin, 2014: 241-242).

Bir denetim sürecinde, denetçinin görüşünü oluşturmaya yardımcı olacak denetim kanıtları, yapılarına göre ise ‘muhasabe kayıt ortamında elde edilen denetim kanıtları’ ve ‘destekleyici nitelikli olan denetim kanıtları’ olmak üzere iki grup altında sınıflandırılmaktadır. Denetçinin, denetim sürecinde GKGDS doğrultusunda denetim yapabilmesi açısından, bu her iki grupta yer alan denetim kanıtlarını toplaması gerekmektedir (Kepekçi, 1996: 85).

2.2.1. Muhasebe Kayıt Ortamında Elde Edilen Denetim Kanıtları

Bir işletmenin gerçek muhasabe kayıtları aynı zamanda denetçi için denetim kanıtlarıdır. Dolayısıyla denetçi açısından, denetlenen işletmenin muhasabe kayıt ortamı, gerçek muhasabe verilerinin tamamını ifade etmektedir (Kepekçi, 1996: 86). Bu bağlamda, işletmenin tüm mali tabloları ile mali hareketlere ilişkin kayıtların yapıldığı bütün defterler, hesap planı, çalışma notları, vb. gibi, denetlenen işletmede var olan tüm belgeler, gerçek muhasabe kayıt ortamından elde edilen muhasabe kayıt ve verilerinden oluşan denetim kanıtlarıdır (Türker ve diğerleri, 2003: 77).

Gelişmiş teknoloji ile muhasabe işlemleri bilgisayarlar aracılığıyla kontrol edilmektedir ve bu muhasabeye bilgisayarlı muhasabe denilmektedir. Burada mali sonuç doğuran işlemler öncelikle günlük kayıtlar şeklinde bilgisayarlara kaydedilmektedir. Muhasebe sürecinde yer alan diğer bütün işlemler ise bilgisayar vasıtasıyla muhasabenin teorik işleyişini paralel olarak otomatik bir şekilde yapılmak da ve mali raporlarda bu bilgisayardan elde edilmektedir. Bu doğrultuda muhasabe kayıt ortamındaki delillere, muhasabe verilerinin kaydedilip saklandığı cd, disk, disket araçlar da örnek gösterilebilmektedir (Karacan ve Uygun, 2012: 156).

2.2.2. Destekleyici Nitelikli Olan Denetim Kanıtları

Bir denetim sürecinde, işletmenin finansal tablolarının güvenilirliğinin ve doğruluğunun belirlenmesinde, gerçek muhasebe kayıt ve verilerinin, diğer bir ifade ile gerçek muhasebe kayıtlarına dayalı kanıtların incelenmesi tek başına yeterli değildir. Dolayısı ile denetçinin kanaat belirtebilmesi açısından, gerçek muhasebe kayıtlarını destekleyici bilgileri içeren kanıtların toplanması gerekmektedir. Denetçinin iç kontrol sisteminin etkinliğini test etme aşamasında incelediği kanıtlar, aynı zamanda gerçek muhasebe kayıtlarının doğruluğunun test edilmesi için ihtiyaç duyulan destekleyici kanıtlarla aynıdır (Kepekçi, 2004: 102-103). Toplantı tutanakları, faturalar, çekler, yazılı bildirimler ve muhasebe kayıtlarını desteklemek amacıyla topladığı diğer bilgiler destekleyici kanıtlara örnek oluşturur. Bu kanıtlar muhasebe ortamındaki bilgilerin doğruluğunun öğrenilmesinde kullanılan kanıtlardır (Güredin, 2014: 242).

Muhasebe kayıt ortamında var olan muhasebe bilgileri denetçinin hali hazırda bulunan kanıtlarıdır. Bu bilgiler müşteri şirketin mali tablolarına zemin oluşturmaktadır. Bu denetim kanıtlarının denetlenmesi zorunludur. Lakin bu, kanıtların tamamen güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir. Bu sebepten dolayı denetçi bu kanıtların güvenilir olup olmadığını araştırmak durumundadır. Bu araştırma ise destekleyici türden kanıtlar toplanarak yapılabilmektedir. Destekleyici kanıtların büyük bir kısmı şirket dışarisından toplanırken küçük bir kısmı da şirket içerisinde toplanmaktadır. Şirket dışarisından elde edilen bu kanıtlar gerçeği yansıtmaya açısından oldukça güvenilirdir (Güredin, 2014: 242).

Farklı bir görüşe göre ise muhasebeden elde edilen kayıtların gerçeği yansıtmama durumu veya hata ve hilelerin olması ihtimali de denetçinin muhasebe kayıtları ile finansal tabloların doğruluğunu test edebilmesi açısından, farklı kanıtlar bulmasını gerektirmektedir. Denetçi tarafından fiziki inceleme sonucunda elde edilen bilgiler, belgeler, toplantı tutanakları, tarafsız ve uzman kişiler tarafından hazırlanmış inceleme ve analiz raporları, vb. nitelikteki her türlü bilgi denetçi tarafından destekleyici kanıt niteliği taşımaktadır (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 127).

İki grupta da yer alan kanıt türleri ve standartla ilişkileri, aşağıda Şekil 3'te özetlenmiştir.

Şekil 3: Kanıtların Sınıflandırılması ve Türleri

Denetim Kanıtı	Çalışma Alanı Standartlarının Üçüncüsü
1. Muhasebe kayıt ortamında elde edilen denetim kanıtları • Yardımcı defterler ve büyük defter • Yevmiye defteri • Muhasebe hesap planı ve açıklamaları • Çalışma tabloları, doğrulamalar, hesaplamalar gibi kayıtlar ve notlar 2. Destekleyici nitelikte olan denetim kanıtları • Faturalar, çekler ve sözleşmeler • Doğrulamalar • Soruşturma, teftiş ve gözlem sonucu edinilen bilgiler • Denetçi tarafından elde edilen diğer bilgiler	• Yeterli miktarda ve nitelikte denetim kanıtının toplanması

Kaynak: Kepekçi, 2004: 102.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, muhasebe kayıt ortamından elde edilen denetim kanıtları işletme içinde bulunan, denetçinin kolaylıkla ulaşabileceği kanıtlardır. Fakat bu tür kanıtların kolay ulaşılabilir olmaları, maalesef güvenilir, doğru ve yeterli olduğu anlamına gelmemektedir. Özellikle son zamanlarda adını sıkça duyduğumuz muhasebe skandallarını göz önüne getirdiğimizde bu yargının çok doğru olduğu kanaatine varmamız pek de güç olmayacaktır. Bu yüzden bu kanıtların destekleyici nitelikte olan denetim kanıtları ile desteklenmesi önem arz etmektedir. Bu tür kuvvetlendirici kanıtların geneli işletme dışından toplandığı için muhasebe kayıt ortamındaki bilgilerin doğruluğu saptanabilmekte ve kanıtın güvenilirlik derecesi yüksek olmaktadır.

2.3. DENETİM KANITLARININ YETERLİLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

İhtiyaç duyulan denetim kanıtının miktarı, denetçinin önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden

etkilenir. Denetim kanıtının yeterliliği denetim kanıtının miktarının ölçütüdür (Zuca, 2015: 701).

Denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak yeterli miktarda kanıt olmalıdır ve bu kanıtların miktarının ne olacağı ise denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Kanıt sayısı belirlenirken yönetim iddiasının (Erdoğan ve diğerleri, 2014: 18);

- Önem düzeyi,
- Denetçinin işletmede karşılaşacağı risk unsurları,
- Toplanan kanıtların niteliği,
- Ekonomik etkenler ve
- Ana kütlenin büyüklüğü ve özellikleri göz önünde tutulmalıdır.

Bu unsurlar denetim kanıtlarının yeterliliğini etkileyen unsurları oluşturmakta olup aşağıda başlıklar altında açıklanmaktadır.

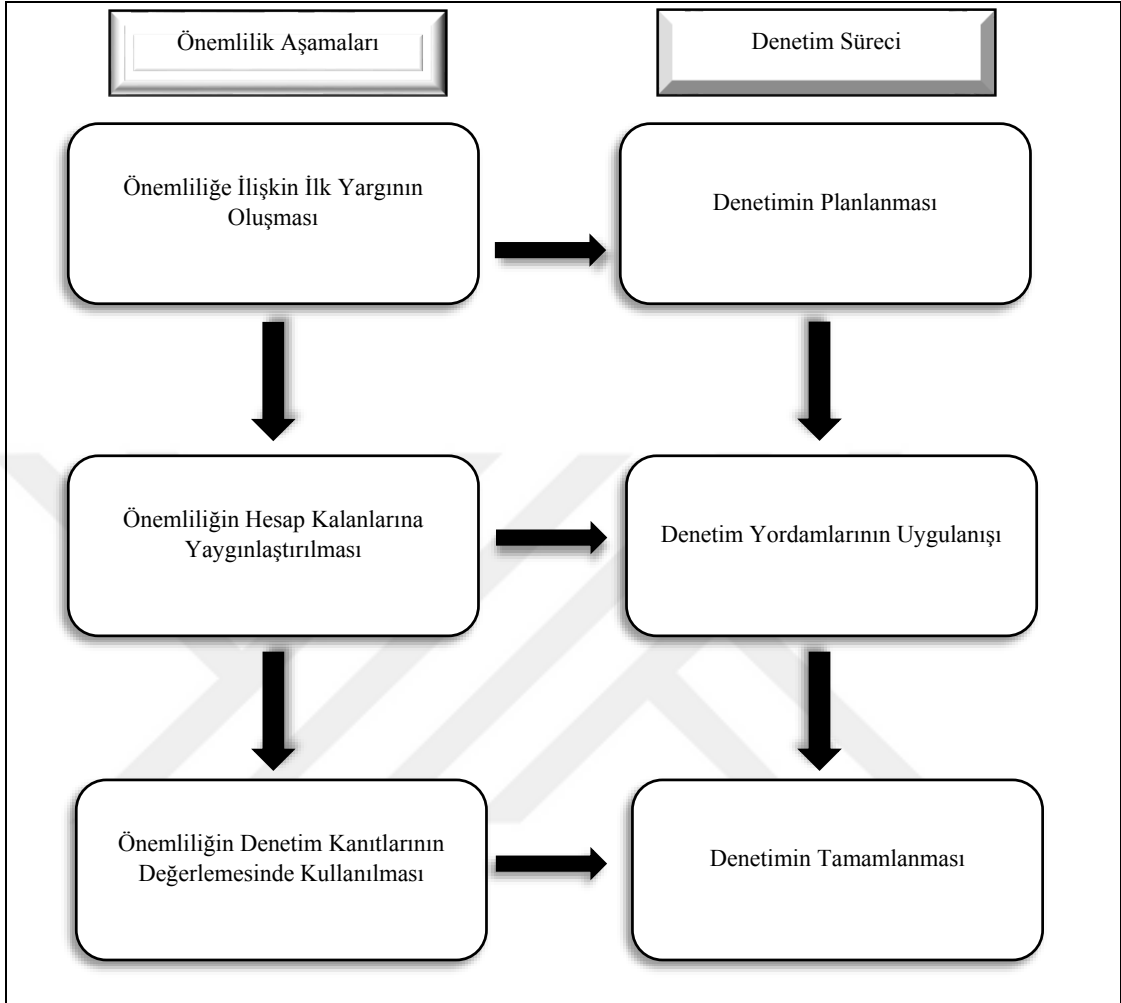
2.3.1. Önemlilik

Genel görüş olarak önemlilik; finansal tabloların sunumunda bazı finansal olayların önemli bazı finansal olayların da önemsiz olduğudur. Bazen önemsiz olaylar da denetçinin raporunda yer alabilmektedir. Denetim standartları, tüm önemli düzeltmelerin finansal tablolarda veya denetçi raporunda yapılacak bir değişiklikte yansıtılması gerektiğini belirtir (Wright A. ve Wright S., 1997: 17-18).

Önemlilik, bir muhasebe verisinin açıklanmaması veya doğru olarak açıklanmaması nedeni ile mali tablolardaki verileri temel alarak karar veren basiretli mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek veya değiştirebilecek büyüklükteki hususları içeren kavram olarak tanımlanabilmektedir (Güredin, 2014: 216). Mali tablolarda olabilecek bu düzensizlikler, bir hesap kaleminde olabileceği gibi, çeşitli hesap kalemlerinde ya da mali tabloların bütününde de olabilmektedir (Türedi, 2007: 109).

Önemlilik düzeyinin belirlenmesi planlama aşamasında gerçekleşmektedir. Denetimin sonraki aşamalarında bu belirlemeden yararlanılmakta ve gerekirse değiştirilmektedir. Önemliliğin denetim sürecindeki yerini aşağıda Şekil 4 yardımıyla göstermek olanaklıdır (Erdoğan, 2005:53).

Şekil:4 Önemliliğin Denetim Sürecindeki Yeri



Kaynak: Erdoğan, 2005: 53.

Her denetim faaliyetinde önemlilik düzeyi farklı oluşturulmak durumundadır. Bir firma için önemli olan bir düzey, diğer bir firma için önemsiz kabul edilebilecektir. Dolayısıyla önemlilik düzeyinin bir standardı bulunmamaktadır. Önemlilik sadece hatanın veya hilenin büyüklüğü ile ilgili değildir. Ayrıca hatanın veya hilenin yapısı ile de ilgilidir (Bozkurt, 2018: 103-104). Uygulamada önemlilik düzeyi; denetlenen firmaya, denetim konusuna ve denetçinin özelliklerine göre değişiklik göstermektedir (Demirbaş, 2005: 90).

Önemlilik seviyesi denetçinin kendi muhakemesine göre belirlenir ve bilgi kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkileyebilecek bütün bilgiler önemli kabul edilmektedir. Mali tablolarda bulunan önemli sayılan bir hesap için daha fazla

denetim kanıtı ihtiyacı doğarken önemlilik seviyesi daha az olan bir hesap için daha az kanıt toplanması gerekmektedir. Böylelikle yönetime ait olan bir iddianın önemlilik seviyesi ile toplanacak kanıt miktarı birbiri ile aynı orantıdadır. Denetçi, denetlenecek olan hesapların önemlilik seviyesine uygun bir denetim prosedürü belirlemektedir. Dolayısıyla elde edilecek kanıt, işletme iddiasının önemlilik düzeyi ile doğrudan ilişkilidir (Karacan ve Uygun, 2012: 162).

2.3.2. Risk

Toplanacak kanıt miktarını etkileyen bir diğer unsur da risktir. Denetçi, genel denetim stratejisini ve denetim planını oluştururken şirketin hesaplarını inceleyerek risk değerlendirmesi yapmakta ve hata ile hile riski yüksek olan hesapları denetim hedefi haline getirmektedir. Dolayısıyla risk unsuru ile toplanacak kanıt sayısı arasında aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Denetçinin incelediği bir hesapta veya yönetim iddiasıyla ilgili risk düzeyi arttıkça, toplanacak olan denetim kanıtı sayısı da artmaktadır (Toroslu, 2016: 162).

Pek çok denetçi, çalışmaları ile ilgili zamanlarının çoğunu, yönetim ve kontrol risklerini değerlendirmede ve denetim görüşünü destekleyecek kanıtların bulunması için harcamaktadır (Pickett K.H.S. ve Pickett J.M., 2005: 15).

Kaliteli bir iç kontrol sistemi olan şirketlerde muhasebe verilerinin risk oranı düşük olduğundan, toplanacak olan kanıt miktarı da daha az olacaktır. Bunun sebebi ise iç kontrolün kalitesi arttıkça risk derecesinin azalıyor olmasıdır. Buradan da anlaşılacağı üzere risk seviyesini belirleyen en önemli faktör işletmelerin iç kontrol sistemidir. Ayrıca mevzuat ve çevre koşulları da riski etkileyen önemli faktörlerdendir. Vergi miktarının normalin üstünde gösterilmesi ile birlikte varlıkların düşük, borçların ise oldukça fazla gösterilmesi sonucunda karın az gösterilmiş olma olasılığı bulunmaktadır. Diğer yandan işletmenin maddiyat zorluğu çekmesi durumunda dönem karlılık oranının yüksek gösterilmiş olma riski de vardır (Güredin, 2014: 253-254).

Denetçi denetim işini yaparken çeşitli hatalar ile yüz yüze gelmektedir. Bu hatalar denetçinin seçmiş olduğu prosedürlerden, işletmenin iç kontrol sisteminin güçlü olmamasından veya doğal yollardan kaynaklanmaktadır. Bu hataların bir araya

gelmesiyle denetim riski ortaya çıkmaktadır. Kısacası denetim riski; yapısal risk, kontrol riski ve ortaya çıkaramama risklerinin bir fonksiyonudur (Abdioğlu, 2018: 6).

Denetçi denetim riskini kabul edilebilir seviyeye indirmek için önemli yanlışlık risklerini değerlendirmekte ve tespit edememe riskini sınırlandırmaktadır. Bu, hem mali tabloların geneli düzeyinde hem de işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamalara ilişkin olarak yönetim iddiası düzeyinde değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşılık verilmesi için uygulanan yordamlar ile sağlanmaktadır (Acar, 2016: 58).

2.3.3. Nitelik

Denetim kanıtının niteliği ile ifade edilmek istenen elde edilen kanıtın türü ve güvenilirliğidir. Kanıtın güvenilirliği ile toplanacak denetim kanıtı arasında negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Denetim aşamasında toplanan kanıt ne kadar güvenilir ise o kadar az kanıt toplanmaktadır. Ayrıca toplanacak denetim kanıtının sayısına etki eden başka bir unsur da kanıtın türüdür. Şirket dışından üçüncü kişilerden elde edilen denetim kanıtları, şirket içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu sebepten denetçi şirket dışından toplayacağı denetim kanıtlarının sayısını daha az tutabilir. Diğer yandan şirketin resmî belgelerinden elde edilen kanıtlar yine şirketin kendi oluşturduğu mali tablolarından veya maliyet bilgilerinden elde ettiği kanıtlardan daha güvenilirdir (Bozkurt, 2018: 61-62; Cömert ve diğerleri, 2013: 312).

Standartlar denetçilerin yalnızca hatasız deliller değil, inandırıcılık niteliği yüksek deliller bulmaları gerektiğini de vurgulamaktadır. İnandırıcı delillere örnek olarak ise ayrılmış şüpheli alacak karşılığının uygunluğunun belirlenmesi ile alakalıdır (Güredin, 2014: 254).

2.3.4. Ekonomik Etkenler

Denetim sürecinde denetçinin dikkate alması gereken önemli unsurlardan birisi de denetim kanıtının yeterliliğini etkileyen ekonomik etmenlerdir. Denetçi denetim işini yürütürken zaman ve maliyet düzeyini göz önünde bulundurması

gerekmektedir. Denetim çalışmaları makul bir zamanda ve makul bir maliyet ile tamamlanmalıdır. Maliyet, zaman ile toplanan denetim kanıtının arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Kısacası elde edilen kanıt sayısı ne kadar artarsa zaman ve maliyet de bir o kadar artmaktadır. Denetçiler denetim teknikleriyle fazla zaman ve maliyet olmaması adına gereken denetim kanıtlarını az sürede ve düşük maliyet de toplamaya çalışmalıdırlar (Durmuş ve diğerleri, 2018: 72).

Denetimi gerçekleştirecek olan denetçinin toplayacağı kanıtlar ne gereğinden fazla ne de ihtiyacından az olmamalıdır. Denetim maliyetini düşük tutmak isterken ulaşabileceği az miktarda denetim kanıtına dayanarak yanlış bir görüş ortaya çıkartmaması gerekmektedir. Yanlış görüş veren denetçi hem hukuki davalarla karşılaşır hem de itibarının kaybolmasına sebep olur. Bu durumun maliyeti ise çok daha fazla olabilir (Yılancı ve diğerleri, 2016: 106). Kısacası denetçi, ne gerektiğinden fazla denetim kanıtı elde ederek maliyeti arttırmalı, ne de doğru bir görüşe ulaşabilmesini engelleyecek az miktarda denetim kanıtı toplamalıdır.

2.3.5. Ana Kütlenin Büyüklüğü

Denetçinin inceleyeceği bir yönetim iddiasının ait olduğu yığına ana kütle adı verilmektedir. Ana kütle işlem türündeki birimlerin bütünüdür. Denetim kanıtı, ana kütlenin oluşumunu sağlayan bu birimler içerisinde örnekler seçilen ve bu sonuca göre ana kütle hakkında karar verilerek elde edilmektedir. Bu noktada ise toplanan delil sayısı ile ana kütlenin oluşumunu sağlayan birimler arasında aynı yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Dolayısıyla ana kütleyi oluşturan birim miktarı arttıkça toplanacak delil sayısı da artmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 164).

Toplanacak kanıt miktarı ile ana kütlenin içeriği arasında da bir bağ bulunmaktadır. Elde edilecek kanıt miktarına, ana kütlenin oluşmasını sağlayan birimlerin, birbirlerine özellikle meblağ bakımından olan yakınlıkları etki etmektedir. Ana kütlenin yayılımını belirten heterojen ve homojen özellikler elde edilecek kanıt miktarına etki etmektedir. Heterojen ana kütleden fazla delil toplanırken homojen ana kütleden ise daha az delil toplanmaktadır (Bozkurt, 2018: 62).

Kanıt toplama işi, miktarı her ne kadar denetçinin öznel yargısına bırakılmış olsa da denetçi, toplayacağı kanıt miktarını belirlerken denetim kanıtlarının yetetliliğine etki eden bu beş unsura çok dikkat etmelidir. Bu unsurların dikkate alınması verimli bir kanıt toplama süreci ve zaman tasarrufu sağlayacaktır. Unutulmaması gereken nokta ise; önemlilik düzeyi, karşılaşılabilecek risk faktörü, maliyet/zaman ve ana kütleyi oluşturan birim sayısı ile toplanacak olan denetim kanıtı sayısı arasında ayn yönlü bir ilişki bulunmasıdır. Toplanacak kanıtın niteliği ile toplanacak kanıtın sayısı arasında ise ters yönlü ilişki bulunmaktadır. Burada nitelik ile kast edilen kanıtların inandırıcılığı, güvenilirliğidir.

2.4. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNE ETKİ EDEN UNSURLAR

Denetim kanıtının güvenilirliği, denetçi kanaatine destek sağlayacak sonuçlara dayanak sağlama bakımından, denetim kanıtının güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğudur. Güvenilirlik, denetim kanıtının kalitesinin bir kıstasıdır (Yılancı ve diğerleri, 2016: 105).

Denetim kanıtlarında güvenilirlik, şirketlerin destekleyici bilgilerin ve muhasebe kayıt ortamındaki verilerin güvenilirliğini ifade etmektedir. Denetçinin, denetlenen işletme hakkında görüş oluşturabilmesi için, yeterli miktarda kanıt toplaması gerektiği gibi bu kanıtların güvenilir de olması gerekmektedir. Kayıt ortamındaki verilerin güvenilirliği direkt olarak müşteri firmadaki iç kontrolün aktifliğine bağlıdır. Aktif bir iç kontrol sisteminin var olduğu bir firmadaki muhasebe verilerinin güvenilirliği, aktif olmayan bir iç kontrol sistemine nazaran daha fazladır. Destekleyici kanıtların güvenilirliği (Güredin, 2014: 255-256; Savcı ve Balioğlu, 2021: 53);

- Kanıtın sağlandığı kaynağa,
- Kanıtın ilgili (geçerli) olmasına,
- Kanıtın elde edildiği zamana ve
- Kanıtın nesnelliği gibi unsurların varlığına bağlıdır.

Bu unsurlar, denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen unsurlar olup, aşağıda başlıklar altında açıklanmaktadır.

2.4.1. Kanıtın İlgili Olması (Geçerlilik)

Denetçinin, denetlediği mali tablolar hususunda oluşturacağı görüşe etki etmesine denetim delilinin ilgili olması denir. Denetim hedefi ile denetim delili arasında kurulan ussal ve anlamlı ilişkidir. Denetim delilinin, mali tablo verilerine ait yönetim iddialarının doğru olup olmadığını ispatlayan bir özelliği olmalıdır (Şirin, 2006: 28). Toplanan bu delilin, yönetim iddiasının dürüstlüğüne sınaama etkisi varsa, elde edilen delil geçerli delil olarak kabul edileceği için denetçi, denetim işini planlarken toplayacağı deliller ile denetimin amacı arasında bir bağ kurmak ve kanıt ile amaç arasındaki baği incelemesi gerekmektedir (Usul, 2015: 141).

Denetçi görüşüne etki edebilen her delil geçerli kabul edilmektedir. Denetçi görüşüne etki eden her kuvvetlendirici delil ilgili bir delildir. Bu duruma en güzel örnek ise; denetçi denetlemek istediği bir firmadaki ürün stoğunu sayısal olarak belirlemek ister. Stoğu belirlemek için ise ürün sayımını gerçekleştirmesi gerekmektedir. Sayım sonrası elde edilecek stok miktarı denetçi için geçerli sayılabilecek bir delil elde etmiş olacaktır. Fakat yapılan stok sayımındaki ürünlerin o firmaya ait olup olmadığının saptanmasında geçerli bir kanıt sayılmamaktadır. Ürünlerin maliyeti belirlenmek istendiğinde, sayımı yapılan ürün stoğu yine geçerli bir delil olarak sayılamamaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere belirlenmiş bir denetim amacı ile yapılan işlem sonucu elde edilen kanıt geçerli sayılabılırken, başka bir denetim amacı için geçerli sayılamayacağıdır. Denetim kanıtının geçerliliği duruma göre değişebilmektedir (Güredin, 2014: 256).

Bir delilin, yönetim iddiası ile olan baği, o delilin güvenilirliğini direkt etkilemektedir. Dolayısıyla kanıtın ilgililik düzeyi arttıkça, doğrudan güvenilirliği de artmaktadır. Bir örnek vermek gerekirse, stok denetiminde, ürünlerin miktarı ile ilgili elde edilen delilin, ürünlerin sahibinin araştırılmasında bir etkisi olmayacaktır. Bu bağlamda bu tür bir delil mülkiyetinin belirlenmesi açısından güvenilir olmayacaktır. Buradan da anlaşılacağı üzere toplanan delil, denetlenen yönetim iddiasının değerlendirilmesinde ilgili olması gerekmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 34).

Buradan çıkartılacak sonuç; toplanacak denetim kanıtlarının geçerli olabilmeleri, denetçinin belirteceği görüşe etki etmesini gerektirmektedir. Ancak bu durum elde edilen denetim kanıtları ile denetimin yapılma amacının aynı yönlü bir

ilişki içerisinde olma koşuluna bağlıdır. Çünkü toplanacak olan denetim kanıtları her denetim amacı için geçerli sayılamayacağı gibi denetçinin görüşüne de etki edemeyecektir.

2.4.2. Kanıtın Elde Edildiği Kaynak

Toplanan denetim kanıtının kaynağının bağımsız olması, o kanıtın güvenilir olması açısından büyük önem taşımaktadır. Denetçi, denetim işini yürütürken firma içi ve firma dışı olmak üzere iki farklı yerden kanıt elde etmektedir. Firma içinde elde edilen kanıtlar, firma bünyesinde üretilip firmanın dışarısına çıkan kanıtlar ile birlikte firma bünyesinde hazırlanıp firma içerisinde kalan kanıtlardır. Firma dışına çıkan delillere satış faturası, firma içerisinde kalan delillere ise ücret bordosu örnek verilebilir. İki delilin de güvenilirliği araştırıldığı zaman, işletme içinden elde edilen kanıtlara nazaran, işletme dışından elde edilen kanıtlar her zaman daha güvenilirdir (Usul, 2015: 142).

Denetim kanıtının güvenilir olması, çoğunlukla kanıtın elde edildiği kaynağa bağlıdır. Bu kaynağın güvenilir olması ise aşağıdaki maddelere bağlıdır (Güredin, 2014: 257):

- Firma içerisinden elde edilen delillere nazaran, işletme dışından elde edilmiş olan deliller daha güvenilirdir.
- Hesaplama, teftiş, fiziki inceleme, gözlem yolları ile direkt olarak denetçi tarafından toplanan veriler, endirekt yollardan edinilen verilere göre inandırıcılık düzeyi daha yüksektir.
- Etkin iç kontrol sisteminde hazırlanan mali tabloların ve bilgilerin güvenilirliği, etkin olmayan ortamda hazırlanan mali tablo ve bilgilere göre daha fazladır.

Buradan anlaşılacağı üzere; kanıtların elde edildiği kaynak açısından denetçinin bizzat kendisinin yaptığı teknikler ile kanıtlara ulaşması ayrıca işletme içi yerine işletme dışından kanıtlar toplaması, bu kanıtların daha sağlam ve güvenilir olduğunu göstermektedir.

2.4.3. Zamanlılık

Denetim delilinin zamanlılığı, o delilin ne zaman toplandığı ile ilgilidir. Delilin güvenilirliği ile elde edildiği zaman arasında bir bağ bulunmaktadır. Denetçiler, dönem içinde veya dönem kapandıktan sonra denetim kanıtına ulaşabilirler. Denetim delili, dönem sonu ya da dönem kapanışından sonra elde edildiyse güvenilirliği de oldukça yüksek olmaktadır. Fakat dönem içi kanıt elde etmek de, denetim zamanına ve maliyetine olumlu yönde etki etmektedir. Genellikle denetçiler, sürekli işlem gören hesapların denetimini dönem sonuna bırakmaktadırlar. Delilin toplanma zamanlamasına etki gösteren bir başka husus ise, firmanın iç kontrol sisteminin verimliliğidir. Kaliteli iç kontrol sistemi bulunan firmalarda denetçi dönem içinde delil toplamak için çalışmalarını hızlandırabilir (Bozkurt, 2018: 64).

2.4.4. Nesnellik

Denetim kanıtları objektif ve sübjektif olmak üzere iki grup olarak incelenebilir. Aynı konuya ilişkin farklı denetçilerin benzer görüşlere ulaşması objektif kanıtlar, yine aynı konuya ilişkin olarak farklı denetçilerin farklı sonuçlara ulaşması sübjektif kanıtlar kapsamında değerlendirilir. Söz konusu bu duruma göre objektif kanıtların sübjektif kanıtlara göre daha güvenilir olması doğaldır (HUD, 2004: 151). Örnek olarak; kasa sayımının sonucunda elde edilecek olan delil nesnel, buna karşılık bir alacağın tahsilatının yapılabilme olasılığına sahip deliller ise öznelidir. Firma dışarısından kazanılacak delil, firma içerisinden kazanılacak delillere oranla nesneldir. Dolayısıyla denetçiler topladıkları delillerin niteliklerini göz ardı etmemelidir (Usul, 2015: 143-144).

Denetim kanıtlarının yeterliliğine ve güvenilirliğine etki eden faktörler ile bu kanıtların miktarı ve güvenilirliği arasındaki bağ aşağıda Tablo 1' de özetlenmiştir.

Tablo 1: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar İle Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki

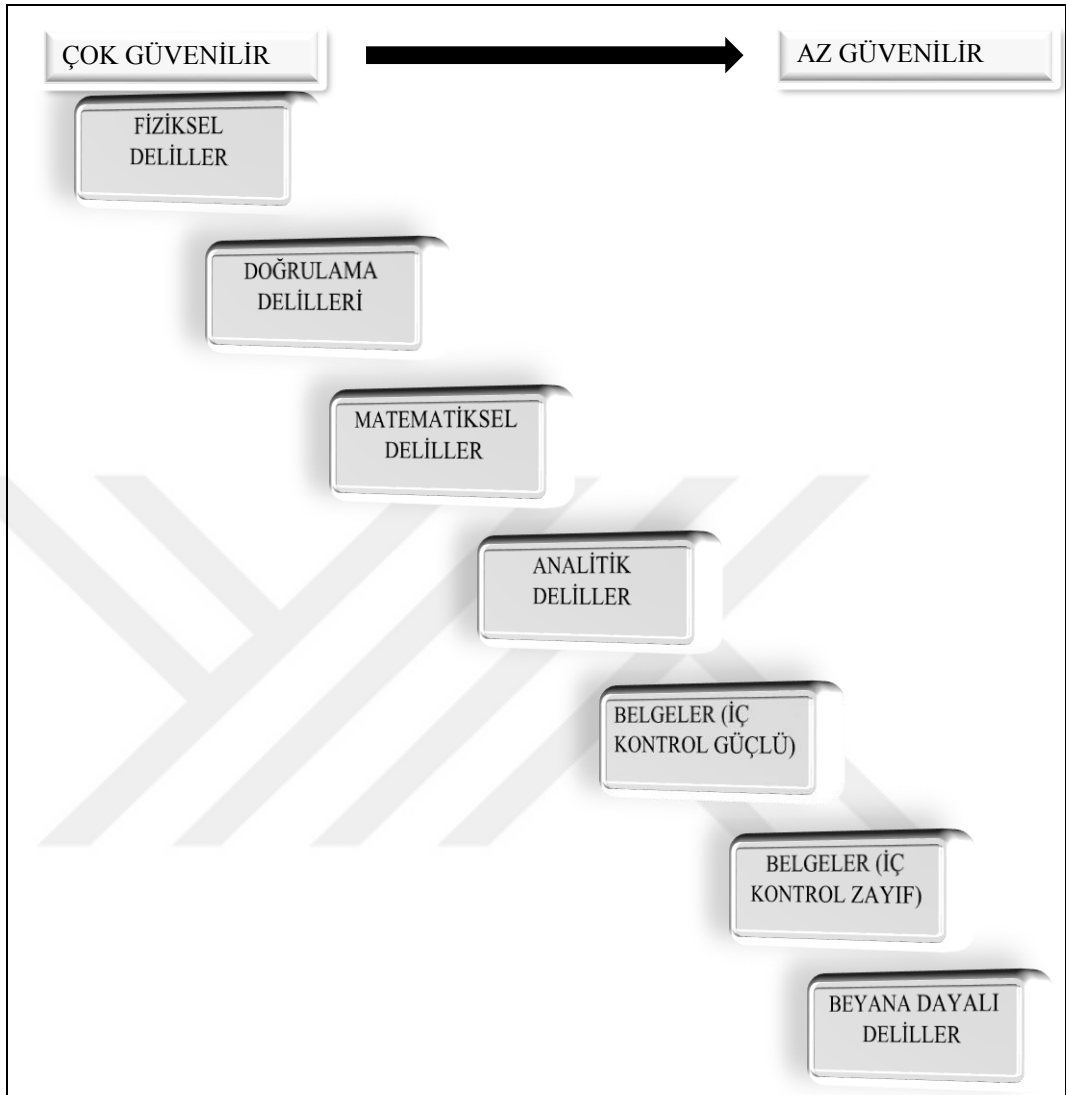
Kanıtların Yeterliliğine ve Güvenilirliğine Etki Eden Unsurlar	Kanıtların Yeterliliği ve Güvenilirliği
Denetlenecek işlemin önem düzeyi arttığında,	Elde edilmesi gereken kanıt miktarı artar.
Denetim sürecinde risklerin artması durumunda,	Elde edilmesi gereken kanıt miktarı artar.
Kanıtların güvenilirliğinin artması durumunda,	Elde edilmesi gereken kanıt miktarı azalır.
Elde edilmesi gereken kanıt miktarının artması durumunda,	Elde edilecek kanıtların maliyeti ve harcanan zaman artar.
Denetlenecek firmanın işlem sayısının ve işlemlerin heterojenliğinin artması durumunda,	Elde edilmesi gereken kanıt miktarı artar.
Elde edilen kanıtlar ile denetim amacı arasındaki ilginin derecesinin artması durumunda,	Elde edilen kanıtların güvenilirliği artar.
Kanıtların kaynağı ve kanıtlar üzerinde, denetlenen işletmenin etkisi azaldıkça,	Elde edilen kanıtların güvenilirliği artar.
Denetim kanıtları denetim döneminin sonunda veya sonrasında toplanırsa,	Elde edilen kanıtların güvenilirliği artar.
Elde edilen kanıtların nesnelliği arttıkça,	Elde edilen kanıtların güvenilirliği de artar.

Kaynak: Türker ve diğerleri, 2003: 75.

Tablo 1’den de anlaşılacağı üzere, denetim kanıtlarının yeterliliğine ve güvenilirliğine etki eden unsurlar ile bu kanıtların yeterliliği ve güvenilirliği arasında önemlilik arz eden bir durum-sonuç ilişkisi bulunmaktadır. Durum-sonuç ilişkisinden kast edilen, unsurlar ile yeterlilik ve güvenilirlik arasında duruma göre oluşabilecek negatif ve pozitif yönlü ilişkidir.

Denetim kanıtlarının güvenilirlik derecelendirmesi Şekil 5’ te gösterilmektedir.

Şekil 5: Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği



Kaynak: Sipahi, 2001: 62.

Şekil 5’ ten de anlaşılacağı üzere, denetim kanıtlarının güvenilirliği ile ileride incelenecek olan, kanıtların türü ve bu kanıtların elde ediliş teknikleri arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Denetçinin bizzat elde ettiği veya fiziken varlığı görülebilen kanıtlar güvenilirliği yüksek olan kanıtlar iken sadece beyana dayalı olan kanıtlar ise güvenilirliği az olan kanıtlardır.

2.5. DENETİM KANIT TÜRLERİ

Denetim faaliyetleri esnasında farklı türde deliller elde edilmektedir. Genel kabul görmüş denetim türleri şu şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt, 2018: 65);

- Belgelerden elde edilen kanıtlar,
- Fiziki kanıtlar,
- Doğrulama kanıtları,
- Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar,
- Soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlar,
- Analitik kanıtlar ve
- Mekanik doğruluk kanıtları.

Bu kanıt türleri aşağıda başlıklar altında açıklanmaktadır.

2.5.1. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar

Denetçiler, çoğunlukla firmada bulunan belgelerden kanıt toplamaktadır. Denetçinin, firmanın finansal tablolarında ve muhasebe kayıtlarında bulunan belgeleri incelemesi sürecine ‘’ belge incelemesi’’ denmektedir. Belgesiz işlem olması mümkün olmayacağı kanaatiyle, muhasebe sürecinde yer alan bütün işlemler en azından bir belgeye dayanmaktadır. Denetim sürecinde belgelerden toplanan kanıtların fazla olmasından kaynaklı bu belgelerin güvenilirliği dikkate alınmalıdır (Bozkurt, 2018: 66).

Belgelerden elde edilen kanıtların güvenilirliği, kanıtın kalitesine, kaynağına ve biçimine bağlıdır. Elde ediliş biçimine ve kaynağına göre belgelerden elde edilen kanıtlar dörde ayrılmaktadır (Güredin, 2014: 259-260):

- Firma içerisinde düzenlenmiş ve firma içerisinde dağıtılan belgeler.
- Firma içerisinde düzenlenmiş ve firma dışarısına dağıtılan belgeler.
- Firma dışarısında düzenlenmiş ve müşteri firmaya verilen belgeler.
- Firma dışarısında düzenlenmiş ve direkt olarak denetçiye verilen belgeler.

belgeler.

En güvenilir olan belgesel kanıtlar, firma dışındaki bir kaynaktan direkt olarak denetçiye gönderilen kanıtlardır. Firmanın bünyesine geçtikten sonra

değiştirilme riski olabileceğinden dolayı, firma dışarısında düzenlenmiş ve müşteri firmaya gönderilen belgelerin güvenilirliği daha düşüktür (Güredin, 2014: 260).

İşletme içerisinde düzenlenmiş olan belgelerin güvenilirlik derecesi, belgelerin dağıtım şekline bağlı olduğu kadar iç kontrol sistemine de bağlıdır. İç kontrol sisteminin etkin olduğu ortamlarda elde edilen belgelerden toplanan deliller, etkin olmayan bir iç kontrol sisteminden toplanan delillere göre daha güvenilirdir (Ataman ve diğerleri, 2001: 38).

Kanıtın düzenlenme şekli, belgelerin güvenilir olmasının bir başka unsurudur. Bu unsur sayesinde hileler ve hatalar önlenmektedir. Direkt olarak el ile düzenlenen belgeler, el değmeden düzenlenen belgelere oranla güvenilirliği oldukça düşüktür. Örnek olarak bir çek el ile yazılmışsa bu çek üzerinde oynama ve hata ihtimali, bilgi işleme sistemleri tarafından yazılmış bir çeke oranla oldukça fazladır. Denetimde, belgelerden elde edilen kanıtlar, denetçilerin sık sık yararlandıkları destekleyici bilgilerdir (Güredin, 2014: 260).

Denetçiler için her belgenin güvenilirlik seviyesi aynı değildir. Bir belgenin güvenilirliğinin artması için gerekli olan kural, o belge üzerinde firma etkisinin az olmasını gerektirmektedir (Bozkurt, 2018: 67).

Belgelerin güvenilirlik düzeyleri aşağıda Şekil 6' da gösterilmektedir.

Şekil 6: Belge Kaynakları ve Güvenilirlik Düzeyleri



Kaynak: Elitaş, 2011: 73.

Şekil 6'dan da görüleceği üzere güvenilirlik derecesi en yüksek olan belgeler, işletme dışında düzenlenmiş olup doğrudan doğruya denetçiye ulaştırılan belgelerdir. Güvenilirlik derecesi en düşük olan belgeler ise işletme içinde düzenlenip yine işletmede kalan belgelerdir.

2.5.2. Fiziki Kanıtlar

Firmalarda fiziki varlık olarak bulunan aktif kıymetlerin sayılması veya incelenmesi yoluyla toplanan deliller fiziki kanıt olarak kabul görmektedir. Bu kanıtların güvenilirliği oldukça yüksektir. Toplanan fiziki kanıtlar ile fiziki varlığın firmada olup olmadığı, sayısı ve kalitesi hakkında bir görüşe varılmaktadır. Stok, kasa, maddi duran varlık hesapları ve menkul kıymetler sayesinde sağlamlık seviyesi yüksek fiziki kanıtlar elde edilmektedir. Firmada fiziki varlığı bulunmayan kalemlerde fiziki kanıt toplama ihtimali bulunmamaktadır. Bu nedenle firmanın maddi olmayan duran varlıkları ve ticari alacaklarından fiziki kanıt toplanamamaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 36).

Denetimde belgelerden elde edilmiş kanıtlar ile fiziki kanıtlar arasında oldukça önemli bir fark vardır. Fiziki kanıtlar sadece firmanın varlıkları ile ilgili olurken, varlık vasfında olmayan unsurlara ait belgeler fiziki kanıt sayılmamaktadır. Örnek olarak fiziken var olmasına rağmen bir satış faturası fiziki kanıt değildir ve sadece yazılı bir belgedir. Bu sebepten dolayı satış faturasının incelenmesi mevzubahis değildir. Bir başka örnek olarak ise çekler yazılıp imzalanmadan önce bir belge görevi taşıırken, imzalandıktan sonra bir değeri olduğundan varlık olarak sayılmaktadır. Fakat karşı tarafın çeki tahsil etmesinden sonra çek, tekrardan belge görevi taşımaktadır. Çekin, fiziki bir kanıt olması ve fiziki inceleme yapılabilmesi için o çekin bir varlık vasfı taşıması gerekmektedir (Güredin, 2014: 259).

2.5.3. Doğrulama Kanıtları

Belgelerden elde edilmiş kanıtların özel bir türü de doğrulamalardır. Doğrulamalar, hakkında özel olarak bilgi sorulmuş mali konularda bilgi sahibi olan üçüncü kişilerin denetçiye direkt olarak verdikleri yazılı cevaplardır. Doğrulamaların güvenilirlik derecesinin yüksek olması için direkt olarak denetçiye gönderilmesi

gerekmektedir. Doğrulamalar, bir hesap ile ilgili bakiyenin doğruluğunun ve varlığının araştırılmasında yararlanılan önemli kanıtlardır (Güredin, 2014: 259).

Doğrulama, yaygın kullanılan bir destekleyici kanıt olmakla birlikte, doğrulanması istenen konuya ilişkin cevapların, direkt denetçiye gelmemesi halinde, denetim kanıtının güvenilirliği düşük düzeyde olacaktır (Kardeş, 1996: 84). Ayrıca doğrulama kanıtının güvenilirlik düzeyi ve dolayısı ile değeri, konuya muhatap üçüncü kişilerin, istenilen bilgiyi doğru ve eksiksiz aktarabilmesine ve konuya gereken özeni göstererek cevaplandırma isteğine bağlıdır (Kepekçi, 1996: 87).

Üçüncü kişilerin firma ile olan ilişkisini gösteren hesap bakiyeleri üzerinden doğrulama işleme gerçekleştirilmektedir. Bu işlem genellikle firmanın borç ve alacak bakiyelerine uygulanmaktadır. Tablo 2’ de doğrulama kanıtlarının toplandığı kaynaklar ve hesaplar gösterilmektedir (Bozkurt, 2018: 65).

Tablo 2: Doğrulanacak Hesaplar ve Kaynakları

İlgili hesap	Bilgi kaynağı
Bankadaki para	Banka
Senetsiz alacaklar	Borçlular
Senetli alacaklılar	Senet borçluları
Konsinye verilen mallar	Konsinye alanlar
Yabancı depodaki mallar	Malları tutanlar
Senetsiz borçlar	Alacaklılar
Senetli borçlar	Senet alacaklıları
Alınan avanslar	Müşteriler
Tahviller	Tahvil sahipleri
Hisse senetleri	Hissedarlar
Verilen teminatlar	Teminat alanlar

Kaynak: Bozkurt, 2018: 66.

2.5.4. Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Firma çalışmalarının denetçi tarafından gözlenmesi sonucu toplanan kanıtlar, gözlem sonucu elde edilen kanıtlardır. Firmanın stok sayımı esnasında yapılan işlemler incelenerek, çalışanların iş disiplini hususunda bir kanaate varılmaktadır. Örneğin firmanın iç kontrol yapısının çalışması gözlemlenerek, sistemin etkin olup

olmadığı konusunda bir hüküm verilmektedir. Fiziksel inceleme ile gözlem faaliyeti birbirini ile karıştırılmamalıdır. Denetçinin direkt olarak inceleme faaliyetinde bulunması fiziksel incelemedir. Kasanın sayılması buna bir örnektir. Firma çalışanlarının işlerini hangi zamanda ve nasıl yaptığına bakılarak kanıt toplanması ise gözlem faaliyeti sonucunda elde edilmektedir ve genellikle bu faaliyet ile elde edilen deliller tek başına yeterli olmamaktadır. Gözlem sonucu elde edilen kanıtların diğer kanıt toplama teknikleri vasıtasıyla toplanmış olan deliller ile destekleniyor olması gerekmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 39).

2.5.5. Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Denetçinin, firma personellerine sorduğu sorulara karşı aldığı yanıtlar sonucunda elde ettiği kanıtlar soruşturmalar sonucu elde edilen kanıtlardır. Bu yöntem ile toplanan veriler sözlü veya yazılı olmaktadır ama güvenilirlik açısından yazılı olması gerekmektedir. Fakat toplanan veriler firma bünyesindeki personelden elde edileceğinden güvenilirlik seviyesi düşük olacaktır. Firmanın iç kontrol sistemi ve muhasebe sistemi hakkında önemli deliller elde edebilmesi için denetçinin firma personeline dikkatli bir şekilde sorular yöneltmesi gerekmektedir. Edinilen bu bilgiler, denetçinin fiilen yaptığı inceleme sonuçları ile karşılaştırılarak test edilmektedir (Bozkurt, 2018: 69).

Sözlü kanıtlar: Denetçi, destekleyici delil elde etmek için firma bünyesinde çalışan personel ile sürekli olarak yüz yüze görüşmeler yapmaktadır. Bu yöntem aslında sözlü bir soruşturma olarak da sayılabilmektedir. Bu delillerin avantajı; çalışmaların hangi bölümlerde arttırılacağı, hangi tür delillerin toplanacağı gibi konularda denetçinin fikir yürütülebilmesini sağlamasıdır. Nitekim sözlü delillerin güvenilirliği oldukça düşüktür (Güredin, 2014: 260).

Sözlü kanıt niteliği taşıyan ifade ve beyanlar, firma çalışanı tarafından verildiğinden, kullanım alanı oldukça sınırlıdır. Ancak, denetçinin sahip olması gereken bilgilere ulaşabilmesi açısından, sözlü beyanlar başlangıç kanıtı niteliği taşımakta, denetim için önemli ve gerekli kabul edilmektedir (Kepekçi, 1996: 87).

Buradan sözlü kanıtların, güvenilirliği düşük ancak denetçinin denetim planlamasını ve programlamasını yapabilmesi açısından gerekli kanıtlar olduğunu söylemek mümkündür.

Yazılı kanıtlar: Belgelenmiş delillerin bir türü de yazılı kanıtlardır Yazılı bir kanıt, bilgili kişinin durum, hesap, belirli bir olay veya işlem hususunda imzalayarak sunduğu ifadelerdir. Bu kanıtlar firma içerisinden elde edilebileceği gibi, firmadan bağımsız bir kaynaktan da elde edilebilmektedir. Denetçinin yazılı bildirim alması ise denetim standartları ile zorunlu hale getirilmiştir. Bu bildirimlere doğruluk bildirimi de denmektedir. Bir mektup ile denetçiye verilen bu bildirimler, aslında denetçinin denetim işini yürütürken yaptığı soruşturmalara bir cevap özelliğindedir (Güredin, 2014: 261).

Yazılı kanıtlar da belgelerden elde edilen kanıtlar gibi işletme içinden veya işletme dışından toplanabilmektedir. Denetçinin, görüş istediği kişinin firma çalışanı olması durumunda kanıt, 'işletme içi yazılı kanıt' olarak nitelendirilirken, özel bilgi gerektiren veya uzman görüşü gerektiren durumlarda, işletme dışındaki üçüncü şahıs, kurum veya kuruluşlardan elde edilen kanıtlar, 'işletme dışı yazılı kanıt' olarak adlandırılmaktadır. Bu kanıt türünde de işletme dışındaki üçüncü şahıs veya kurumlardan alınan bilgiler veya görüşler, firma çalışanından alınan bilgi veya görüşe göre daha yüksek güvenilir olarak kabul edilmektedir. Buna karşın, aksi ispatlanmadığı sürece denetçi tarafından, firma yönetimi veya çalışanlarından elde edilen bilgilerin de güvenilir ve geçerli olduğu kabul edilmek zorundadır (Kardeş, 1996: 85).

Konunun önemlilik derecesine göre yazılı veya sözlü olarak alınabilecek cevaplar, uygulamada genellikle belge niteliği taşıması açısından denetçi tarafından yazılı olarak talep edilmektedir.

2.5.6. Analitik Kanıtlar

Bu kanıtlar çeşitli analitik inceleme yöntemlerinin uygulanması sonucu toplanan kanıtları oluşturmaktadır. Denetçi bu yöntemle, firmanın finansal tablolarında bulunan verileri, bütçe rakamları, sektör ortalamaları ve geçmiş yıl verileri ile kıyaslar. Hesap kalemlerini farklı oran analizleri ile değerlendirir.

Buradaki amaç, yönetimin iddiaları ile denetçinin beklentilerini kıyaslayarak delil toplamaktır. Denetçinin hangi aşamada detaylı araştırma yaparak daha fazla delil toplamasına karar verebilmesi için bu kanıtın kullanılması oldukça faydalıdır (Ataman ve diğerleri, 2001: 40).

Denetçiye endirekt olarak tahmini bilgi sağlayan kanıtlar, analitik kanıtlardır. Mali oranlar, ekonomik karşılaştırmalar, farklı istatistiki analiz yöntemler bu kanıtlar kapsamındadır. Analitik kanıtların güvenilirliği büyük oranda kıyaslamaya konu olan verilerin geçerliliği ile sınırlıdır (Güredin, 2014: 260-261).

2.5.7. Mekanik Doğruluk Kanıtları

Firmanın kayıt ve belgelerinde bulunan çeşitli matematik işlemlerinin tekrar hesaplanmasıyla toplanan kanıtlardır. Böylelikle yapılmış olan hesaplamaların doğru olup olmadığı ortaya çıkarılmaktadır. Mizan ve ana hesap toplamaları, vergi, kâr payı, maliyet ve amortisman giderleri denetçi tarafından baştan hesaplanarak mekanik doğruluk ile ilgili deliller toplanmaya çalışılmaktadır (Bozkurt, 2018: 69).

Mekanik doğruluk kanıtları, denetçi açısından bir denetim kanıtı olarak değerlendirilse de tek başına güvenilir ve yeterli olarak kabul edilmemektedir. Denetçi tarafından yeniden yapılan hesaplamalar veya toplamalar, verilerin elde edildiği muhasebe kayıtlarına oranla daha güçlü kanıtlar olarak nitelendirilemezler. Başka bir ifade ile yapılan hesaplamalar veya toplamaların doğruluğu, muhasebe verilerinin doğru değerlendirildiğini veya varlıkların var olduğunu kanıtlamamaktadır (Kepekçi, 2004: 104). Bu nedenle mekanik doğruluk kanıtları, denetim kanıtları olarak kabul edilmekle birlikte, güvenilirlikleri düşük kanıtlardır.

2.6. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

İfade edilen görüşün güvenliğini arttırmak ve denetim raporunu sağlam bir temele dayandırmak için art arda veya paralel olarak birden fazla kanıt toplama tekniği uygulanmaktadır (Munteanu ve diğerleri, 2018: 123).

Kanıt toplama teknikleri, denetim delillerinin toplanmasında yararlanılan çeşitli araçlardır. Muhasebe kayıt ortamında var olan delilleri ve destekleyici delilleri

toplamak için kullanılan on çeşit kanıt toplama tekniği vardır. İlk üç teknik ana kanıt toplama teknikleri, diğer teknikler ise yardımcı kanıt toplama teknikleri olarak sayılmaktadır. Genellikle ana kanıt toplama teknikleri, denetim faaliyetlerinde zorunlu olarak kullanılmaktadır. Kanıt toplama teknikleri şu şekilde sıralanmaktadır (Bozkurt, 2018: 70-71);

- Belgelerin incelenmesi tekniği,
- Fiziki inceleme tekniği,
- Doğrulama tekniği,
- Gözlem tekniği,
- Soruşturma tekniği,
- Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği,
- Derinlemesine araştırma tekniği,
- Analitik inceleme tekniği,
- Yeniden hesaplama tekniği,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma tekniği.

Bu kanıt toplama teknikleri aşağıda başlıklar altında açıklanmaktadır.

2.6.1. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Belgelerin incelenmesi tekniği, bir firmadaki herhangi ekonomik bir olayla alakalı muhasebe sistemi tarafından raporlanan tüm belgelerin incelenmesidir. Muhasebe tarafından gerçekleştirilen kayıtların doğru olup olmadığını belirleyebilmek için, o kayıtların dayanağı olan belgelerin incelenmesi bu tekniğin olmazsa olmazıdır. Defter kayıtları ve belgeler arasında uygunluğun sağlanması ile belgelerin maddi ve şekli uygunluğunun incelenmesi belge incelemesidir. Defter kayıtları ile belge arasındaki uygunluğun araştırılmasında önemli olan husus, bütün muhasebe kayıtları ile bu kayıtlara dayanak oluşturan belge arasında maddi doğruluğun da kıyaslanmasıdır. Belgeler ile kayıtların birbirlerini doğruladıkları veya doğrulamadıklarının ortaya konmasına şekli denetim veya uygunluk denetimi denilmektedir. Firmadaki verilerin doğruyu gösterip göstermediğinin araştırılmasına ise maddi denetim denilmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 86). Denetçinin bir görüş oluşturmada en çok kullandığı deliller belgelerdir. Bu sebepten belgelerin

incelenmesi muhasebe denetiminde oldukça fazla kullanılmaktadır (Gürbüz, 1995: 105).

Belge incelemesi ve kayıtlar ile karşılaştırma sürecinde aşağıdaki işlemler yapılmaktadır (Bozkurt, 2018:76-77);

- Söz konusu belge, genel olarak incelenmektedir. Buradaki amaç belgenin görünüm olarak normal olup olmadığının anlaşılmasıdır. Belgenin sahte olabileceğinden şüphelenilmesinde ise belge detaylı bir incelemeye alınmaktadır. Belgenin ilk çıktığı kaynak araştırılır. Bir belgeden şüphelenilme ölçütleri aşağıdaki gibidir:

1. Belgede olması gereken şartların olmaması,
2. Belgenin haddinden fazla bir meblağ içermesi,
3. Belgeyi düzenleyen firmanın iş hacmi ile yaptığı işin uygun olmaması,
4. Belgenin firmanın ciroyuyla orantısız bir tutar içermesi,
5. Sürekli olarak aynı türden ve aynı firmanın bünyesine ait belgelerle karşılaştırılması.

- İncelenen belgenin denetlenen firmaya olan aitliği araştırılır. Bir firmaya ait olan belge yanlışlıkla diğer firmanın kayıtlarına geçmiş olabilir.

- Belgenin gösterdiği işlemin, firmanın amaç ve faaliyetlerine uygun olup olmadığı araştırılır. Örneğin bir çalışanın şahsi ihtiyaçlarını karşılamak için almış olduğu ürünün faturası firma adına düzenlenmiş ve giderler arasında gösterilmiş olabilir.

- İncelenen belgenin, firmanın iç kontrol sisteminin gerektirdiği onay ve imzaları taşıyıp taşımadığı araştırılır ve gerekli iç kontrol prosedürlerinin yapıp yapılmadığına dikkat edilir.

- İncelenen belgenin doğru ve uygun hesaplara kaydedilip edilmediği araştırılır.

Belgelerin incelenmesinde dikkat edilmesi gereken hususlardan bir tanesi de, belgelerin elde edildiği kaynağın niteliğidir. Firma dışarısından firmaya gönderilen bazı belgeler bulunmaktadır. Bu belgelere alış faturası bir örnektir. Vergi dairesinden alınan bir makbuz ise resmî kurumlar tarafından firmaya gönderilen belgeler sınıfındadır ve bu belgelerin güvenilirliği oldukça yüksektir. Firma içerisinde hazırlanıp firma dışarısına gönderilen belgelere örnek olarak ise satış faturaları

gösterilebilmektedir ve bu belgelerin güvenilirliği ikinci derecen güvenilir olan belgelerdir. Bazı belgeler de firma içerisinde düzenlenmekte olup firma içerisinde kalmaktadır. Bu belgelere örnek ise maaş bordrosudur. Bu belgelerin güvenilirliği oldukça düşüktür (Usul, 2015: 149-150).

2.6.2. Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki delillere ulaşılabilmesi için kullanılan bir tekniktir. Bu teknik sadece firmanın bünyesinde fiziken var olan varlıklara uygulanabilmektedir. Bu tekniğe örnek olarak; stokun, maddi duran varlıkların ve kasanın sayılması verilebilir. Firmanın alacaklarına, gelirlerine, giderlerine ve borçlarına fiziki inceleme yapılamamaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 40-41).

Firmanın iddiasında bulunan mal varlıklarının fiziki inceleme sonucu gerçekten var olup olmadığının anlaşılması amacı ile fiziki inceleme tekniği uygulanmaktadır ve bu yolla da firmanın iddiası da sınanmaktadır. Bu tekniğin uygulanma esnasında, varlığın saflığı ve kalitesinin de incelenmesi mümkündür. Bu yöntemle aynı zamanda firmanın bütünlük iddiasının da testi sağlanabilmektedir. Örneğin; bir nakit kasaya işlenmemiş ve inceleme sırasında bu olayla karşılaşılırsa firmanın bütünlüğü zedelenmiş olmaktadır. Fiziki inceleme tekniğinde yeterli olmadığı noktalarda bulunmaktadır. Mal varlığının firmaya ait olup olmadığını bu teknik ile anlaşılması imkansızdır (Bozkurt, 2018: 71).

Fiziki inceleme tekniği, denetçiye direkt olarak fiziksel kanıt sağladığı için güvenilir bir teknik olarak kabul edilmektedir. Denetçinin uzmanlık alanına girmeyen saflık ve kalite derecelerinin belirlenmesinde, uzman kişiler tarafından destek alması ve sayım esnasında dikkatli olması, bu teknik yardımı ile elde edilmiş olan delillerin güvenilirliğini oldukça artırmaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 41).

Fiziki inceleme tekniğinde aşağıdaki işlemler yapılmaktadır (Usul, 2015: 148):

- Fiziki olarak incelenecek varlık saptanır ve kayıtlarda gözüken varlığın gerçekten var olup olmadığı belirlenir.
- Fiziki varlığın sayımı yapılır ve sonuçlar kayıtlar ile karşılaştırılır. Duruma göre örnekleme yoluyla sayım yapılır.

- Sayılan varlığın kalitesi saptanır. Buradaki amaç varlığın değerinin söylendiği gibi olup olmadığının araştırılmasıdır. Gerekirse bir uzmanın yardımına başvurulabilir. Örnek olarak; bir kuyumcuda denetim yapan denetçi, sayımını yaptığı altının kaç ayar olduğunu bilemeyeceği için bir uzman tarafından yardım alabilmektedir.

- Denetlenen varlığın sahte olup olmadığına bakılmaktadır. Özellikle kuyumcu denetimlerinde bu konu aşırı önem kazanmaktadır. Denetçi incelediği varlığın veya onu tespit eden belgenin gerçek olup olmadığını belirlemek zorundadır.

Fiziki inceleme tekniğinin bazı zayıf yönleri de bulunmaktadır. Bu tekniğin zayıf yönleri ise aşağıdaki gibidir (Gürbüz, 1995: 103):

- Sayım ve fiziki gözlem tekniği yalnızca hali hazırda olan maddi varlıkların denetiminde kullanılmaktadır. Denetimde elde edilmiş olan varlığın finans olarak bir değeri yoksa bu teknik uygulanamamaktadır. Bunlara örnek vermek gerekirse; borç ve alacak hesapları gibi. Fakat varlığın finans olarak değeri olsa bile denetim esnasında firmada bulunmayan varlık içinde bu teknik uygulanamamaktadır. Örnek olarak bankaya yatırılmış para, konsinye verilen mallar veya teminat senetleri.

- Bu teknik ile bir varlığın firmaya ait olup olmadığını anlamak mümkün olmamaktadır. Bu varlık konsinye alınmış, kiralanmış veya ödünç alınmış olabilir. Bu varlıklarda denetçi yanılabilir bu nedenle denetçi bu varlıkların firmaya ait olduğunu ispatlamak için daha fazla kanıt elde etmesi gerekmektedir.

- Bu tekniğin maliyeti diğer tekniklere oranla daha yüksektir.

2.6.3. Doğrulama Tekniği

Firma dışındaki bağımsız kaynaklardan işletme ile ilgili bilgi alma doğrulama tekniği ile gerçekleşmektedir. Mekanik doğruluk ve sınıflandırma dışında bütün işletme iddialarıyla ilgili kanıt toplanabilen bu teknik denetçiler tarafından sıkça kullanılmaktadır. Belgeler dış kaynaklardan direkt olarak denetçiye geldiği için bu belgeler güvenilirdir. Bu teknikte işletme yönetimi, bilgi alınacak kaynak ve denetçi olmak üzere üç taraf bulunmaktadır (Bozkurt, 2018: 72).

Gerekli koşullar sağlandığı zaman doğrulama tekniği ile elde edilen delillerin güvenilirliği oldukça yüksek olmaktadır. Buradaki önemli konu ise bilgisine

başvurulan kişinin, kendisinden istenileni anlamış, gerekli bilgi ve tecrübeye sahip bir birey olması gerekmektedir. Bu kişinin de kendisinden istenilen bilgileri eksiksiz ve hatasız bir şekilde sunabileceği muhasebe kayıt düzenine sahip olması gerekmektedir (Güredin, 2014: 272).

Doğrulama tekniğinde aşağıdaki işlemler yapılmaktadır (Gürbüz, 1995: 104):

- Denetçi istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu firma adına düzenler.
- Düzenlenen bu mektup firma yetkililerine imzalatılır.
- Denetçi, mektupları alır ve üçüncü kişilere bizzat kendisi postalar.
- Mektubu alan kişi, kendisinden istenilen bilgileri saptar ve cevabını eksiksiz bir şekilde denetçiye iletir.
- Gelen yanıtlar denetçi tarafından incelenir ve firmanın kayıtları ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu arada farklar var ise incelenmeye alınır.

Uygulanan bilgi isteme biçimine göre doğrulama üç türlü yapılabilmektedir (Usul, 2015: 151):

- Olumlu Doğrulama; mektuba firma ile ilgili bilgiler yazılarak bu bilgilerin doğru olup olmadığı istenmektedir.
- Olumsuz Doğrulama; doğrulama mektubuna karşı taraf ile alakalı olarak firma kayıtlarında görünen bilgi yazılır ve bu bilgi yanlış ise yanıt istenir. Eğer bilgi doğru ise yanıt verilmez ve yanıt gelmemesi durumunda bilgi doğru kabul edilmektedir.
- Boş Bakiyeli Doğrulama; bu doğrulamada firmanın kayıtlarında olan bilgi karşı tarafla ilgili olarak gözükse de ilgili kaynaktan kendi kayıtlarında görünen bilgi sorulmaktadır.

2.6.4. Gözlem Tekniği

Bir firmada denetim yapıldığı sırada veya denetimin bitme aşamasında denetçi tarafından izlenmesi tekniğine gözlem tekniği denilmektedir. Bu tekniğin amacı, faaliyetlerin olması gerektiği gibi yürütüldüğünden emin olabilmek için yerinde gözlem yaparak delil toplamaktır (Ataman ve diğerleri, 2001: 48).

Gözlem tekniğinin konusu işlemler, kişiler ve süreçlerdir. Denetçi bu teknik ile görsel olarak delil toplar. Bizzat denetçinin kendisinin elde ettiği bu delillerin güvenilirlik seviyesi oldukça yüksektir. Gözlem tekniği sayesinde ayrıntılı bir fiziki inceleme yapılmasına gerek duyulmamaktadır (Güredin, 2014: 268).

Firmaların, özellikle iç kontrol sistemlerinin denetlenmesinde etkin bir rol oynayan gözlem tekniği sayesinde güvenilir deliller elde edilmektedir. Bir faaliyeti başından sonuna kadar gözlemleyen denetçi, gözlem esnasında yapılan hataları ve yanlışlıkları çalışma kağıtlarına not etmektedir (Usul, 2015: 150).

Gözlem tekniği, sayım tekniği ve fiziki teknikten daha farklı bir tekniktir. Envanter sayımında genellikle bu teknik kullanılır ve denetçi fiil olarak olaylara karışmamaktadır. Örneğin firmanın depo sayımına gözlemci olarak katılan denetçi kurallara uygun olarak sayımın gerçekleşip gerçekleşmediğini gözlemektedir. Böylelikle sayımı kendisi yapmamış ama gözlemi bizzat kendisi yaptığı için sayım sonucunda elde edilecek delillerin güvenilirliği artmış olacaktır (Bozkurt, 2018: 78). Fiziki inceleme tekniği ile gözlem tekniği arasında ki fark ise; fiziki inceleme tekniğinde denetçi doğrudan inceleme veya sayma yaparken, gözlem tekniğinde ise firma faaliyetlerinin kim tarafından, nasıl ve ne zaman yapıldığını gözlemleyerek delil toplamaya çalışır (Kepekçi, 2004: 111).

2.6.5. Soruşturma Tekniği

Farklı konularda firma bünyesinde çalışanlara sorular sorularak kanıt elde edilmesi tekniğine, soruşturma tekniği denir. Bu teknik ile elde edilmiş olan kanıtlar sözlü ya da yazılı olabilmektedir. Güvenilirlik bakımından yazılı kanıtlar sözlü kanıtlara oranla daha çok kullanılmaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 49).

Firma yönetiminden elde edilen kanıtlar, bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardan daha az güvenilir sayılmaktadır. Firma yönetimi bağımsız üçüncü kişilerin tarafsızlığından yoksun olmasına rağmen sahip oldukları varlıklarıyla ilgili bildikleri onları bilginin değerli bir kaynağı yapar. Bazı durumlarda yönetim bilginin tek kaynağı olabilir. Kanıt sağlamada yönetimi görmezlikten gelme, pratiği olmayan ve maliyeti artıran bir durumdur. Son zamanlarda denetim mesleği, denetim

kanıtlarının bir türü olarak yönetimin soruşturulmasının kullanımını dikkatle incelemiştir (Haynes, 1999: 87).

Denetçi, gereksiz ve tecrübesizce sorulardan kaçınmalı, soracağı soruları profesyonelce belirlemelidir. Soru sorarken denetçinin tamamen tarafsız davranması gerekmekte ve itham edici, incitici, kaba bir dil kullanmaktan kesinlikle kaçınılmalıdır. Bu davranışlardan kaçınan denetçi hem zamandan kazanmış olur hem de iş birliği sağlamış olur (Gürbüz, 1995: 110). Denetçi aynı zamanda soruşturma tekniğini planlı bir şekilde programlayabileceği gibi, günlük sohbetlerde veya resmi olmayan görüşmelerden bile kanıt elde edebilmektedir. Örnek olarak firmanın bir yöneticisi ile bir akşam yemeğinde denetçinin yönelteceği rastgele sorular sonucu elde edeceği bilgi, onun firmanın iç kontrol sistemi hakkında bir kanaate varmasına yardımcı olacaktır (Güredin, 2014: 270).

Soruşturma tekniği tek başına yetersiz kalacağından dolayı diğer teknikler ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu yöntemle denetçi hangi alanlarda çalışmalarını arttıracığına karar vermektedir. Firmanın iç kontrol yapısı ve işleyişi hakkında bilgi alabileceği tekniklerden birisi de soruşturma tekniğidir (Bozkurt, 2018: 79).

2.6.6. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği

Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği; firmanın dosyasında olan bilgilerin örnekleme yolu ile seçilerek ilgili kayıtların baştan sona kadar incelenmesidir. Bu tekniğin amacı, kayıt esnasında yapılabilecek hata ve yanlışlıkları bulabilmektir. Bu süreç esnasında kayıtların uygun sırayı izleyip izlemediği, kayıtların doğru olup olmadığı, eksiklerin olup olmadığı hususunda deliller elde edilmektedir (Ataman ve diğerleri, 2001: 47).

İç kontrol sisteminin uygulamadaki etkinliğinde kayıt sürecinin incelenmesi tekniği kullanılmaktadır. Kayıtların, yasalara ve iç kontrol gereklerine olan uygunluğun gözden geçirilmesine yarayan bu tekniğe işlem testi de denilmektedir. Bunlara binaen kayıtlarda gözükmekte olan tutarların doğruluğu da test edilmektedir (Gürbüz, 1995: 108).

2.6.7. Derinlemesine Araştırma Tekniği

Bir kayıttın, bir tablonun ya da bir hesabın detaylı olarak derinlemesine araştırılmasını amaçlayan tekniğe, derinlemesine araştırma tekniği denilmektedir. Muhasebe ortamında, olması gerektiğinden fazla ya da az tutarlı bakiyeler, GKGMİ'ye aykırı kayıtlar ve normalden fazla dalgalanmalar gösteren hesaplar bulunabilmektedir. Tecrübeli denetçiler, bu tarz durumlarla karşı karşıya gelmeleri halinde derinlemesine araştırma tekniğini kullanarak; hata, yolsuzluk ve hileleri ortaya çıkartabilmektedir. Bu teknik, değerli sonuçlar verebilen fakat içeriği net olmayan sonuçlar verebilmektedir. Mesleğinde uzmanlaşmış denetçiler bu tekniği kullanmaktadırlar (Bozkurt, 2018: 78).

Denetçiyi kuşkulandırarak derinlemesine araştırma yoluna götürecek bazı örnekler aşağıdaki gibidir (Ataman ve diğerleri, 2001: 48-49);

- Ortaklar cari hesabının olması gerektiğinden fazla tutarda olması,
- Kasanın olması gerektiğinden fazla bir bakiye vermesi,
- Satışlara göre borç ve alacak bakiyelerinin fazla bir artış göstermesi,
- Avans hesaplarının devamlı yüksek olması,
- İşletmenin kapasitesine göre, bir giderin normalden fazla tutarda olması.

2.6.8. Analitik İnceleme Tekniği

BDS 520 Analitik Prosedürler Standardına göre, Analitik İnceleme Prosedürleri (AİP) mali ve mali olmayan bilgiler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, mali verilerin değerlendirilmesini ifade etmektedir. Bu prosedürler ayrıca, diğer ilgili veriler ile tutarsızlık gösteren veya beklenen değerlerden büyük ölçüde farklılık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların gerektiğinde incelenmesini de kapsamaktadır (KGK, 2013).

Analitik inceleme prosedürleri, şirket içerisinden ve dışarısından alınan verilerle şirketin iddiası olan mali tablolarındaki verilerin kıyaslanması ve sapma varsa bunların bulunmasına yönelik bir kanıt toplama tekniği olduğundan, denetçinin yapmış olduğu çalışmalara yön vermektedir (Bozkurt, 2018: 153). Buna istinaden

analitik inceleme teknikleri, denetim çalışmalarına rehberlik etmede ve hataları belirlemede sağlam bir güç olmasından dolayı, denetimin etkinliğini artırma potansiyeline sahiptir (Çalış, 2011: 32).

AİP’ te yaygın olarak kullanılan teknikler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Trend Analizi: Eğilim yüzdeleri yöntemi olarak da ifade edilen trend analizinde; mali tablolarda bir yıl esas yıl olarak seçilmekte ve o yıla ait tutarlar yüz kabul edilerek bunu izleyen dönemlere ait aynı tür değerlerin esas yılına göre yüzde olarak değişimleri hesaplanmaktadır (Usul, 2015: 76).

Yatay Analiz: Bir firmanın, iki ya da daha fazla dönemlere ait mali tablolarının, birbirlerini takip eden dönemlerde karşılaştırmalı olarak analizinin yapılması istendiğinde bu teknikten yararlanılmaktadır (Çaldağ, 2007: 287). Bu işleme “Karşılaştırmalı Tablolar Analizi” de denilmektedir. Denetim çalışmasında bu analizin amacı bir hesabın dönemler itibari ile değişiminin incelenmesi sonucunda denetlenen dönemdeki durumu hakkında görüş sahibi olabilmektir. Yatay analiz, cari dönemdeki hesaplar ile, bir önceki veya bir sonraki dönem hesapların kıyaslanması şeklinde düzenlenir. Hesaplar arasındaki farklar yüzde ve tutar olarak yer almaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 84-85).

Dikey Analiz: Yüzde analizi olarak da ifade edilmekte olan dikey analiz ile mali tablolarda bulunan bir kalemin toplam veya grup içerisindeki rakamsal büyüklüğü araştırılır. Bu analizdeki amaç ise, varlık ve kaynak bileşimini, ilişkisini ve performansını ölçebilmektir. Dikey analiz tekniği bilançolara uygulandığında, bir hesabın içinde bulunduğu hesap grubuna, sınıfına, aktif veya pasif toplamına olan oranı bulunabilmektedir. Gelir tablosunda uygulandığında ise her gelir tablosu kaleminin net satışlarına olan oranı bulunabilmektedir (Usul, 2015: 74).

Oran Analizi: Bir firmanın denetlenen dönem yılındaki hesapları arasında matematiksel ilişkiler kurularak bulunan oranlarla yapılmakta olan incelemeye denir. Bu analiz yardımı ile firmanın borç ödeyebilme gücünü, kaynakların kullanım durumunu, karlılığını ve verimliliğini ölçmek, bulunan oranları önceki dönem yıllarındaki oranları ve sektör ortalamalarını kıyaslamak mümkündür. Uygulamada ve teoride çok miktarda oran analizi türü bulunmaktadır. Bunların bazıları, finansal oranlar, faaliyet oranları, karlılık oranları ve likidite oranlarıdır (Bozkurt, 2018: 174).

Ussallık Analizi: Denetçinin mali olmayan bilgilere, kendi bilgi ve tecrübelerine dayanarak bu veriler arasında bağ kurup, kurduğu bu bağlardan yola çıkarak bir karar verme sürecidir. Örnek olarak, bir konaklama merkezindeki müşterilerin doluluk oranı ile gelirlerin arasında bağ kurulması, tüketilen enerji miktarı veya mutfakta üretilen gıdaların miktarının dengesi arasında kurulan ilişki sonucunda firma ile ilgili bir karara ulaşılması ussallık analizi sayesinde yapılmaktadır (Usul, 2015: 78).

2.6.9. Yeniden Hesaplama Tekniği

Firmanın muhasebesinde yer alan bazı hesaplamaların denetçi tarafından tekrardan yapılması işlemine yeniden hesaplama tekniği denilmektedir. Bu teknikteki amaç, işlemlerin doğruluğunun test edilmesidir. Muhasebe işlemlerinin büyük bir kısmı matematiksel işlemlere dayalı olduğu için hata ve yanlışlık oranı oldukça yüksektir. Örnekleme yolu ile seçtiği bazı işlemleri yeniden hesaplayan denetçi doğruluğundan emin olmaya çalışmaktadır (Ataman ve diğerleri, 2001: 47).

Kayıların doğruluğu haricinde, matematiksel işlemlerin de doğruluğundan emin olunması gerekmektedir. Finansal tabloların hazırlanmasında, GKGMİ' ye uyulmalıdır. Tablolardaki bilgilerin cetvel haline sokulmasında, özetlenmesinde ve toplanmasında matematiksel hata ve yanlışlıkların olmaması gerekmektedir. Hata ve yanlışlıkların olması durumunda finansal tablolara olan güvenilirlik zayıflar. Denetçi bu hataları ortaya çıkartabilmek için bazı testler yapmaktadır (Gürbüz, 1995: 106).

Bu testler (yeniden hesaplamalar) ise aşağıdaki gibidir (Kepekçi, 2004: 112);

- Defteri kebir ve yevmiye toplamalarının alınması,
- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarının tekrar yapılması,
- Envanter cetvelindeki toplamaların ve çarpımların tekrar yapılması,
- Ücretlerin brütten nete tekrar hesaplanması,
- Hak ediş raporlarının yeniden hesaplanması,
- Şüpheli alacak tutarlarının yeniden hesaplanması.

Denetmen, bu hesaplamalarından elde ettiği tutarları firma kayıtlarındaki tutarlar ile karşılaştırıp, aralarında fark olup olmadığını saptar. Muhasebe sisteminde çok miktarda hesaplama yapıldığından dolayı fazla hata yapılma riski de

bulunmaktadır. Bu sebepten firma bünyesindeki çalışanlar tarafından yapılmış olan hesaplamalara ekstrasdan dikkat edilmesi gerekmektedir (Kepekçi, 2004: 112).

Hesap makineleri ve bilgisayarların bu hata oranlarını azaltmış olmasına rağmen yine de hatalar olabilmektedir. Denetlenen firmanın hesap makinesi şeritlerine ve veri işlem sonuçlarına, ancak doğrulukları test edildikten sonra güvenilmesi önem arz etmektedir (Gürbüz, 1995: 107).

2.6.10. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Denetmenin, firmanın muhasebe sisteminde bulunan hesaplar arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını anlayabilmek için yaptığı denetim tekniğidir. Bir hesaptaki değişme, muhasebe tekniği gereği o hesap ile ilişkili olan diğer hesaplarda da bir etki yaratacaktır. Bu teknik ise bu ilişkili hesapları inceleyerek delil oluşturulabilmesi içindir. Satışlar, amortismanlar, yenileme fonu, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, duran varlıklar gibi. Muhasebe tekniği gereği bir hesaptaki hareketlilik direkt olarak bağlı olduğu hesapları etkileyebilmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 90).

2.7. DENETİMDE GÖRÜŞ KAVRAMI

Belirlenmiş bir format halinde denetim standartları ile denetçi görüşü ve şekli, bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. KGK tarafından, mali tablolara ait görüş bildirebilmek ve denetim raporundaki görüş türleri ile alakalı olarak Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı BDS 700 ile Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı BDS 705 ile yayımlanmıştır (Ayanoglu ve Dölen, 2020: 704).

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardında, görüş kavramı ile ilgili şu açıklamalara yer verilmektedir: Denetçinin, denetimin sonucunu açıkladığı yazıya görüş yazısı denilmektedir. Bu yazının içeriğinde denetimin konusu, türü, kapsamı, niteliği ve denetçinin gözlemleri yer almaktadır. Denetçi, mali tabloların, geçerli olan raporlama çerçevesi ile uyumlu olarak hazırlandığı ya da hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmelidir. Ayrıca

denetçi, raporunda yapacağı değerlendirmede, mali tablolarının önem arz eden hata ve yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence elde edip etmemesine göre “denetlenen işletmenin mali tablolarının geçerli raporlama çerçevesine uygunluğu” hakkındaki görüşünü raporunda açıkça ifade etmektedir (KGK, 2017).

Raporlama standartlarından dördüncüsü olan görüş bildirme standardı: Finansal tabloların bir bütün olarak ele alınarak, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne ulaşılamamış olunması halinde, bu durumun nedenleri ile birlikte açıklanmasını öngörmektedir. Ayrıca bu standart, denetçinin finansal tablolar ile olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu kılmaktadır (Kepekçi, 2004: 23).

Bu standartlardan da anlaşılacağı üzere, denetim sürecinin tamamlanıp denetim raporunun yazılabilmesi için bir görüşün muhakkak belirtilmiş olması gerekmektedir. Herhangi bir görüşe ulaşılamamış olmak bu durumu değiştirmemektedir. Denetçi bu sefer de neden görüş belirtmediğini açıklamalıdır. Görüş kısmı denetim faaliyetlerinin sonucunu, denetçinin gözlemlerini ve üstlendiği sorumlulukları kapsamaktadır. Bu nedenle görüş kavramı denetimde oldukça önemli bir yere sahiptir.

2.8. DENETİMDE GÖRÜŞ TÜRLERİ

Denetim raporlarında dört farklı görüş türü bulunmaktadır. Bu görüş türleri ise (Gücenme, 2004: 58);

- Olumlu Görüş,
- Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş,
- Olumsuz Görüş,
- Görüş Vermekten Kaçınma.

Bu görüş türleri aşağıda başlıklar altında açıklanmaktadır.

2.8.1. Olumlu Görüş

Denetçinin olumlu görüş bildirebilmesi için, denetlemiş olduğu finansal tablolar hakkında olumlu bir görüşe ulaşmış olması gerekmektedir. Olumlu görüşe aynı zamanda, şartsız rapor veya temiz rapor da denilmektedir (Gürbüz, 1995: 225).

Denetçi aşağıdaki koşullar gerçekleştiği zaman olumlu görüş bildirmektedir (Elitaş, 2011: 64);

- Genel denetim standartlarına denetim çalışmasının her safhasında uyulmuş olması,
- Denetim esnasında çalışma alanı ile ilgili denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi ve yeterli miktarda delilin toplanmış olması,
- Mali tabloların GKGMİ' ye uygun bir şekilde hazırlanmış olması,
- Muhasebe ilkelerinin tutarlı olması,
- Mali tabloların yeteri miktarda açıklayıcı olması,
- Mali tabloları etkileyebilecek normal dışı belirsizliklerin olmaması,
- Denetçinin denetim esnasında herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmaması.

Bu koşullar sağlandığı takdirde denetçi, denetlenen mali tabloların standartlara, mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde düzenlendiğini açıklayarak olumlu görüş içeren bir rapor hazırlar.

Denetçi, mali tabloların, bütün önemli yönleri ile geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda olumlu görüş verecektir. Ancak BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardına göre; denetçi, bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya önemli yanlışlık içermediği konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemez ise raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verecektir (KGK, 2017).

2.8.2. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş

Denetçi, denetim çalışmaları esnasında yeterli miktarda ve uygun delil elde etmiş ve yanlışlıkların tek başına veya toplu bir şekilde önemli olduğu fakat mali

tablolarda yaygın bir şekilde olmadığı kanaatine varırsa ya da görüşe teşkil edecek yeterli miktarda delil elde edememiş, hataların mali tablolar üzerindeki etkisinin önemli derecede olabileceği fakat yaygın bir şekilde olmaması sonucunda şartlı görüş bildirmektedir (Usul, 2015: 224).

Başka bir ifade ile denetçinin, denetim esnasında olumlu bir görüş oluşturmaya karşın bazı hususlarda görüşüne koşul koyması ve bu koşulu açıklaması şeklindedir. Bazı istisnai durumlar haricinde finansal tabloların bir bütün olarak doğru kabul edilmesi anlamındadır. Denetçi, görüşünü olumlu görüşten saptıracağı yerleri raporunda belirtmek zorundadır. Bu sapmalar finansal tabloların bütünlüğünü bozmuyor ise ve finansal tabloların kullanıcıların görüşlerini olumsuz etkilemeyecekse bu yola başvurulmaktadır. Aynı zamanda denetçi görüşünü sapmanın önemlilik derecesine göre belirlemelidir. Örnek olarak bir mağaza zincirinin bir şubesindeki depo ürünlerinin sayımı yapılmamışsa ve bu depodaki ürünler genel toplamda fazla miktar tutmuyorsa, olumsuz görüş vermek yerine şartlı görüş verilmektedir (Bozkurt, 2018: 365).

Denetçi aşağıdaki durumlarla karşı karşıya kaldığı zaman sınırlı olumlu görüş bildirmektedir. Bu durumlar ise (Gülbüz, 1995: 226);

- Denetlenen işletme tarafından denetim işine ve denetçiye bazı sınırlamalar getirildiyse,
- Finansal tabloların GKGMİ' ye uygun olarak hazırlanmamış olması durumunda,
- Finansal tablolarda kullanılan muhasebe ilkelerinde tutarlılığın sağlanmamış olması durumunda,
- Finansal tabloların yeteri kadar açıklayıcı olmadığı durumlarda,
- Yasalara aykırı durumlar söz konusuysa,
- Gelecekteki finansal tabloları etkileyebilecek normal dışı belirsizlik varsa,
- Denetçinin hem kendisinin hem denetleme işini yürüttüğü firmanın kontrolü dışında denetim çalışmalarını yürütememiş olması veya yeterli miktarda delil elde edemediği durumlarda.

Denetçi burada karşılaştığı durumu veya durumları önemlilik derecesi açısından ele almalıdır. Getirilen sınırlamaların, finansal tabloları etkileyen

belirsizliklerin ve bu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmamış olmasının etkisi, finansal tablo bütününde olumlu görüş verebilecek düzeyde önemli ise denetçi sınırlı olumlu görüş verecektir.

2.8.3. Olumsuz Görüş

Mali tabloların bir bütün olarak güvenilir ve doğru olmadığı, GKGMİ' ye uyulmadığı durumlarda olumsuz görüş bildirilmektedir. Mali tablolar bir bütün olarak faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını ve mali durumu mali raporlama standartlarına uygun olarak açık ve doğru bir şekilde yapılmadığı durumlarda verilen bir görüştür (Güredin, 2014: 79-80).

Denetçinin olumsuz görüş bildirmesine neden olan durumlar ise aşağıdaki gibidir (Taş ve Durmuş, 2008: 113);

- Muhasebe politikalarının sürekliliğinde sapmalar var ise,
- Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden finansal tabloların bütünlüğünü bozacak derecede önemli sapmalar var ise,
- Muhasebenin tam açıklama kavramından uzaklaşmış olması durumunda.

Yukarıdaki durumlarla karşı karşıya gelen denetçi, firma yetkilileri ile görüşerek gerekli düzeltmelerin yapılması, hataların giderilmesini istemelidir. Bu görüşmelerden sonra firma yetkilileri denetçi ile gerçekleştirdikleri görüşmeler sonucunda denetçinin giderilmesini istediği hataları, dikkate alır ve mali tabloların düzeltilmesi için gerekli çalışmaları yaparlar. Bunun sonucunda olumsuz görüş bildiren denetim raporlarına uygulamada oldukça az rastlanmaktadır (Gürbüz, 1995: 227).

2.8.4. Görüş Vermekten Kaçınma

Görüş bildirmekten kaçınma; denetçinin, finansal tablolar hakkında herhangi bir görüş bildirememesi durumunda verilmektedir. Denetçi, finansal tablolar hakkında görüş oluşturabilmek için kapsam sınırlaması sebebi ile geçerli ve yeterli delil bulamadığı zaman görüş bildirmekten kaçınır. Denetçi görüş bildiremediği

zaman, görüş bildirememe sebebini GKGMİ' ye uyulmadığının sebebini açıklamalı ve yaptığı denetim faaliyetinin bir görüş bildirebilmek için yeterli olmadığını açıklamalıdır (Kepekçi, 2004: 240-241).

Denetçinin görüş bildirememesine sebep olan durumlar aşağıdaki gibidir (Taş ve Durmuş, 2008: 116);

- İç kontrolün etkin olmaması,
- Denetlenen işletme ile ilgili önemli belirsizliklerin varlığı,
- Mali tablolarda bulunan bir kalem hususunda yeteri miktarda delile ulaşılamamış olması,
- Denetim faaliyetlerinin önemli ölçüde kısıtlanmış olması.

Olumsuz görüş ile görüş bildirmekten kaçınmak aynı şey olmamakla birlikte ikisi birbirlerinin yerine de kullanılamazlar. Olumsuz görüşte denetçinin, mali tablolar hakkında doğru ve dürüst davranılmadığı hususunda net bir bilgiye sahip olunurken, bilgi eksikliği sebebi ile denetçinin gerekli verileri elde edememiş olması durumu ise görüş bildirmekten kaçınmaktır (Güredin, 2014: 80).

Denetçinin, olumlu görüş dışında bir görüş verebilmesine neden olan konuyla alakalı yargının ve ilgili konunun mali tablolar üzerindeki etkilerini veya oluşabilecek etkilerin yaygınlığını, verilebilecek görüş türünün nasıl etkilendiğini aşağıda Tablo 3'te verilmiştir (BDS 705, 2017: p. A1).

Tablo 3: Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

Görüşe Neden Olan Hususun Niteliği	Mali Tablolara Etkisi	
	Önemli Ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Mali Tablolar Önemli Yanlışlıklar İçermektedir	Şartlı Görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememektedir	Şartlı Görüş	Görüş Vermekten Kaçınma

Kaynak: BDS 705, 2017: p. A1.

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, olumlu görüş dışında bir görüşe neden olan iki hususun olduğu anlaşılmaktadır. Bu iki husus elde edilen kanıtlar doğrultusunda mali tablolardaki yanlışlıkların yaygınlık durumu ile yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediğindeki yaygınlık durumudur. Elde edilen kanıtlara dayanarak mali tablolardaki yanlışlığın önemli ancak yaygın olmaması durumunda şartlı görüş, yaygın olması durumunda ise olumsuz görüş bildirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi ve elde edilen kanıtlarda bulunan yanlışlıkların yaygın olması denetçileri görüş vermekten kaçınma yönünde rapor belirtmeye itecektir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesine rağmen mali tablolardaki hata ve yanlışlıkların yaygın olmaması tahmin ediliyorsa denetçi görüşünü şartlı görüş olarak belirtecektir.

Bazı durumlarda yukarıda belirtilen görüş bildirimlerine ilave olarak denetçi bu görüşü etkilememekle beraber raporuna açıklayıcı bir paragraf veya paragraflar ekleme ihtiyacı duyabilir.

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardına göre, bu paragraflar iki türlü olabilir. Bunlar; dikkat çeken hususlar paragrafı veya diğer hususlar paragrafıdır. Dikkat çekilen hususlar paragrafı, denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklanan konuya kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin lüzumlu olduğunu düşünmesi durumunda ortaya çıkar. Bu paragrafı denetçi raporuna ayrı bir bölüm olarak ekler. ‘‘Dikkat çekilen hususlar’’ başlığını veya uygun olan diğer bir başlığı kullanır. Bu paragrafta dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların mali tablolardaki yerine açıkça atıfta bulunur ve dikkat çekilen hususun denetçi görüşünü değiştirmedini belirtir. Diğer hususlar paragrafı ise denetçinin mali tablo kullanıcılarının denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamasıyla ilgili bir hususun açıklanması gerektiğine karar vermesi durumunda ortaya çıkar. Burada söz konusu husus Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının tersine mali tablolarda sunulan veya açıklananlarla ilgili değildir. Denetçi muhakemesine göre böyle bir paragrafta gerek duyulduğunda diğer hususlar başlığının altına bir paragraf ekleyerek söz konusu durumu bildirir (KGK, 2017).

2.9. DENETÇİ RAPORUNDA YER ALMASI GEREKEN UNSURLAR

Denetçinin ulaştığı görüşü, finansal tablo kullanıcılarına iletilmesinde bir araç görevi görmekte olan denetçi raporu, denetim sürecinin en önemli çıktısıdır. Denetçi raporunun bu işlevinden dolayı denetçi raporu denetim standartları tarafından hususi olarak hazırlanmaktadır (Yılancı ve diğerleri, 2016: 186).

BDS 700'e göre denetçi raporunda yer alması gereken unsurlar aşağıda açıklanmıştır.

Başlık: Raporun üçüncü kişiler tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilebilmesini “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı sağlamaktadır (BDS 700, 2017: p. A20).

Muhatap: Bağımsız denetçi raporunun sözleşmede belirtilen muhataba hitaben düzenlenmesi gereklidir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi raporu, işletmenin genel kuruluna veya işletme yöneticilerine veya yönetimden sorumlu kişilere hitaben düzenlenir (BDS 700, 2017: p. A21).

Denetçi Görüşü: Denetçi raporunun ilk bölümünü denetçi görüşünü içeren ‘Görüş’ başlığı oluşturmaktadır. Bu bölümde ayrıca (BDS 700, 2017: p. 23-24);

- Mali tabloları denetlenen firmanın ismi belirtilir,
- Mali tabloların denetlendiğine dair açıklama yapılır,
- Mali tablo olarak bilinen tabloların hangileri olduğu belirtilir,
- Önemlilik arz eden muhasebe politikaları ve dipnotlara atıf yapılır,
- Mali tablo tarihi ile dönemi açık bir şekilde ifade edilir.

Görüşün Dayanağı: Görüş bölümünden sonra görüşe konu olan olayların açıklandığı görüşün dayanağı başlığı yer almaktadır. Bu bölümde ayrıca (BDS 700, 2017: p. 28);

- Yapılan denetimin bağımsız denetim standartları hükümlerine uygun bir biçimde yerine getirildiği belirtilir,
- Denetçinin BDS’ lerde belirlenen sorumlulukları olduğu yerlere atıf yapılır,
- Denetçinin, denetim işi yapılan firmadan bağımsız olduğu ve etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiği hususu belirtilir,

- Görüşü oluşturabilmek amacı ile elde edilen denetim delillerinin, görüşe dayanak olabilecek yeterlilikte ve uygunlukta olduğunu anlaşılıp anlaşılmadığı belirtilir.

Kilit Denetim Konuları (KDK): 6102 sayılı TTK gereğince denetçi, denetimi yapılması gereken firmaların mali tablolarının denetiminde, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardına uygun olarak raporunu bildirir (BDS 700, 2017: p. 30T). Kilit denetim konuları, cari dönem de hazırlanan mali tablolara ilişkin denetimlerde denetçinin muhakemesine göre önemlilik derecesi yüksek olan konulardır. Denetlenen işletmenin üst yönetimi ile kurulan iletişim sonrasında elde edilen bilgilerin niteliği, denetim de önemlilik derecesi yüksek olan konuların göstergesidir. Dolayısıyla KDK bu konular arasından seçilmektedir (BDS 701, 2018: p. 8).

Yönetimin Mali Tablolara İlişkin Sorumluluklar: Bu bölümde mali tabloların hazırlanmasında yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamalar, yönetim tarafından belirtilen ve mali raporlama sürecinin takibinden sorumlu olan kişiler belirtilmektedir (BDS 700, 2017: p. 33-34).

Bağımsız Denetçinin Mali Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları: Bu bölümde mali tabloların denetimine ilişkin denetçinin bağımsız denetim standartları ve ilgili mevzuatlara atıf yapılarak sorumlulukları belirtilmektedir (BDS 700, 2017: p. 37-40).

Sorumlu Denetçinin Adı: Bu bölümde borsada işlem gören şirketlerin mali tablolarının denetlenmesine ilişkin sorumlu denetçinin adı yer almaktadır. Bütün denetim raporlarında ilgili denetçinin adının yazması zorunludur. Ancak denetimi gerçekleştiren denetçinin can ve mal güvenliğinin tehlikeye girebileceği durumlarda Kamu Gözetim Kurumundan izin alınarak ilgili raporda ismini açıklamama hakkı vardır (BDS 700, 2017: p. 46-46T).

Denetçinin İmzası: Bağımsız denetçi raporu bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi adına imzalanmaktadır (BDS 700, 2017: p. 47).

Denetçinin Adresi: Bağımsız denetçi raporu ilgili denetçinin adresini içermektedir (BDS 700, 2017: p. 48).

Denetçi Raporu Tarihi: Raporda geçen tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin bilgisi olduğu olay ve işlemlerin etkisinin denetçi tarafından dikkate alınıp

tablo kullanıcılarını bilgilendirmesidir. Ayrıca mali tablo setinin hazırlandığına ve işletmedeki yetkili kişilerin mali tablolara ve açıklamalar ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerine beyan ettiklerine, ilişkin kanıtlarda dahil olmak üzere, denetçinin mali tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olmaz (BDS 700, 2017: p. 49).

Denetçi raporunun faydalı olabilmesinin koşulu, rapor için gerekli ve amaca uygun olan bilgi ve kaynakların elde edilmesinde, bağımsız denetçinin özenli çalışmasıdır. Bağımsız denetçi raporunun tamamlanıp bilgi kullanıcılarına takdim edilmesi ile birlikte bağımsız denetim süreci son bulmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT KAVRAMININ

DENETÇİ GÖRÜŞÜNE ETKİSİ: BİST’TE BİR UYGULAMA

Bu bölümde çalışmanın ilk iki bölümünde yapılan teorik açıklamalardan sonra, bölümlerin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak amacıyla sırasıyla uygulamanın amacı ve önemi, yöntemi, sınırlılıkları ve bulguların değerlendirilmesi gibi konulara yer verilmektedir.

3.1. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST)’da işlem gören şirketlerin 2009-2019 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları ile alınarak görüş bildirmekten kaçınma yönünde görüş alan şirketleri ve görüş bildirmekten kaçınma alma nedenlerini tespit etmektir. Aynı zamanda görüş belirtilmeyen şirketlerde denetim kanıtının etkisinin olup olmadığını ortaya koymaktır.

Türkiye’de bağımsız denetim adına birçok çalışma bulunsa da denetim kanıtının görüşlere etkisi hususunda sadece birkaç çalışmaya rastlanılmış, bu bağlamda yapılan çalışma literatürdeki bu eksikliği giderme adına yapılmıştır.

3.2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Uygulamanın yöntemi olarak, nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Uygulama kapsamındaki verilere Kamuyu Aydınlatma Platformundaki (KAP) veri tabanı üzerinden ulaşılmıştır. KAP ’ta yer alan ana sınıflama gereğince tüm BİST şirketlerinin 2009-2019 dönemlerindeki bağımsız denetim raporları veri tabanından indirilmiştir. İndirilen 5071 adet rapor incelenerek her bir raporda verilmiş olan görüş türü şirketler açısından belirlenmiş ve Microsoft Excel programı aracılığıyla yıllar itibarıyla ayrı ayrı gösterilecek şekilde içerik analizi yapılarak “Tüm BİST Şirketleri” adı altında tablolastırılıp kaydedilmiştir. Daha sonra görüş belirtilmeyen şirketler tespit edilerek her bir şirketin görüş dayanağı belirtilmiş olup denetim kanıtı sebebiyle görüş belirtilmeyen

şirketlerin raporları detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Ayrıca sektörler göre toplam görüşlerin yüzdesine ulaşabilmek adına uygulama kapsamındaki 461 adet şirket, sektörler itibarıyla gruplara ayrılmıştır. Bu ayrım yine KAP 'ta bulunan ana sınıflama gereğince 1. Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık, 2. Madencilik ve Taş Ocakçılığı, 3.İmalat, 4. Elektrik, Gaz ve Su, 5. İnşaat Bayındırlık, 6. Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller, 7. Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme, 8. Mali Kuruluşlar, 9. Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler, 10. Teknoloji, 11. Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler, 12. İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri, 13. Gayrimenkul Faaliyetleri ve 14. Diğer olarak belirlenmiştir.

3.3. UYGULAMANIN SINIRLILIKLARI

2009-2019 yılları itibari ile BİST'te yer alan ana sınıflama gereğince her bir yıl için 461 adet şirkete ilişkin toplam 5071 adet bağımsız denetim raporu inceleme kapsamına alınmış ancak yıllara göre bağımsız denetim raporuna ulaşamayan şirketlere ilişkin 831 adet denetim raporu inceleme kapsamı içerisinde çıkarılmıştır. Ayrıca olumsuz denetim raporu alan şirket sayısının sadece 1 adet olması nedeni ile 2019 yılına ait bu rapor da inceleme kapsamı içerisinde çıkarılmıştır. Dolayısıyla 832 adet denetim raporu inceleme kapsamı dışında tutulurken toplamda 4239 adet denetim raporundan yararlanılmıştır.

3.4. UYGULAMANIN BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Uygulama ile ilgili elde edilen bulgulara ve değerlendirmelerine aşağıda başlıklar altında yer verilmektedir. Uygulama kapsamındaki tüm veriler KAP veri tabanından elde edilmiştir.

3.4.1. 2009-2019 Yılları Arası İncelenen Şirketler ve Bağımsız Denetim Raporlarında Verilen Görüş Türleri

Her bir yıl için 461 adet şirketin denetim raporu incelenmiş ancak yıllara göre bağımsız denetim raporuna ulaşamayan şirketler inceleme kapsamı içerisinde

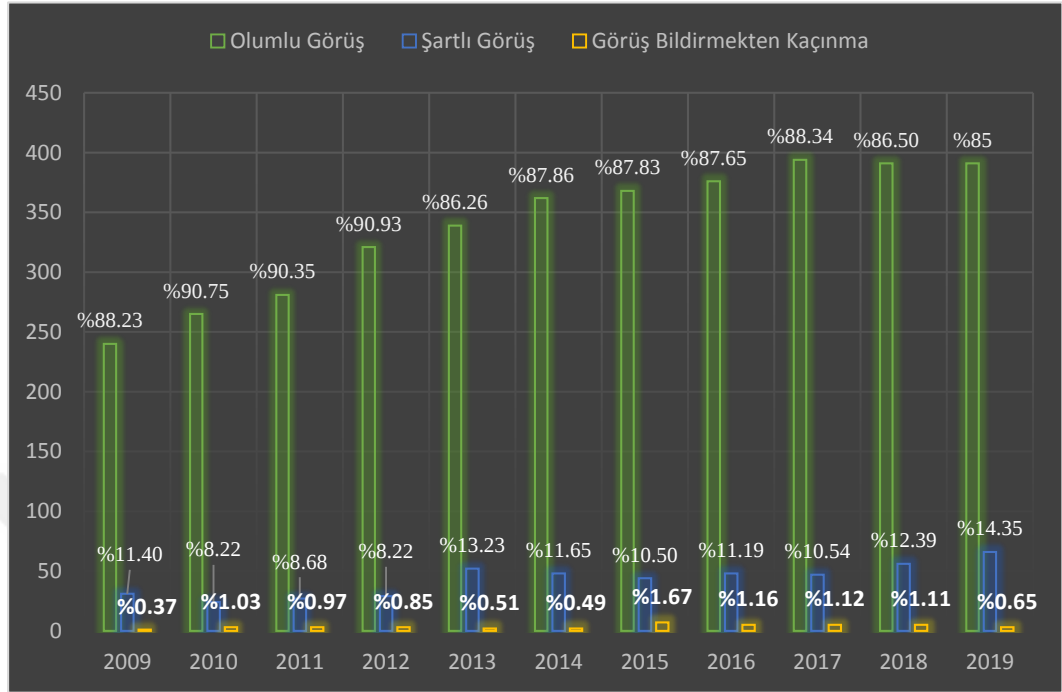
Çıkarılmış olup toplam 4240 denetim raporu incelenerek değerlendirilmiştir. Ayrıca olumsuz denetim raporu alan şirket sayısının sadece 1 adet olması nedeni ile 2019 yılına ait bu rapor da inceleme kapsamı içerisinden çıkarılmıştır. Dolayısıyla 2009-2019 yılları arasında toplamda 4239 adet bağımsız denetim raporu incelenmiş ve incelenen raporlarda verilen görüşlerin toplam içindeki dağılımları tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4: Görüş Türlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı

Yıllar	Olumlu Görüş	şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma	İncelenen şirket Sayısı
2009	240	31	1	272
2010	265	24	3	292
2011	281	27	3	311
2012	321	29	3	353
2013	339	52	2	393
2014	362	48	2	412
2015	368	44	7	419
2016	376	48	5	429
2017	394	47	5	446
2018	391	56	5	452
2019	391	66	3	460

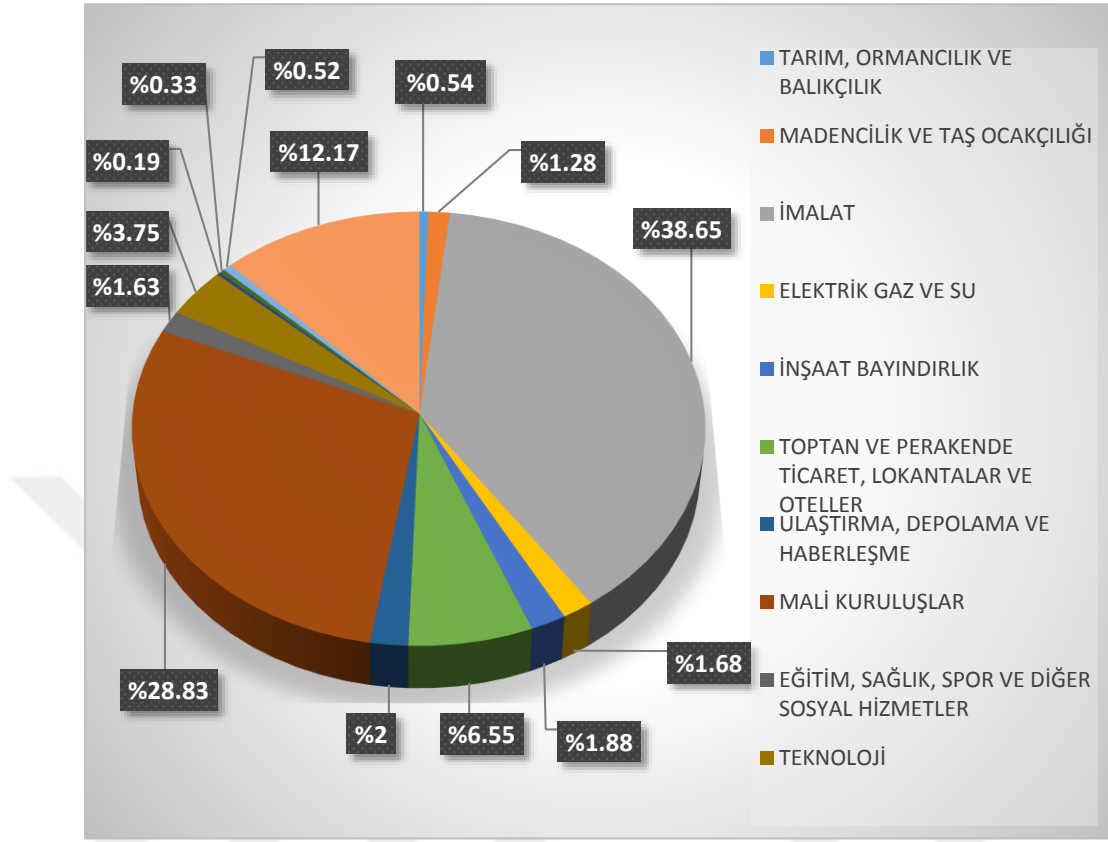
Tablo 4’te yer alan görüş türlerinin dağılımı yıllar itibariyle incelendiğinde; 3728 adet (%87,95) olumlu, 472 adet (%11,13) şartlı, 39 adet (%0,92) görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere, on bir yıllık araştırma döneminde toplam 4239 denetim görüşü verilmiştir. Tablo 4 detaylı incelendiğinde sayısal olarak; Olumlu görüşün en çok 2017 yılında, en az 2009 yılında gerçekleştiği, şartlı Görüşün en çok 2019 yılında, en az 2010 yılında gerçekleştiği, Görüş bildirmekten kaçınmanın ise en çok 2015 yılında, en az 2009 yılında gerçekleştiği gözlemlenmiştir.

Şekil 7: Görüş Türlerinin Yıllar İtibariyle Yüzdesel Dağılım Grafiği



Yukarıdaki şekilde 2009-2019 yılları arasında yapılan denetim raporu incelemelerinde görüş türlerinin yüzdelik dilimleri grafik halinde verilmiştir. Görüleceği üzere on bir yıllık süreç içerisinde olumlu görüş oranları yüksek seviyede devam etmiştir. Bununla birlikte son yıllara doğru şartlı görüşün yükselmesi sonucunda olumlu görüş yüzdesinde düşüşler yaşanmıştır. On bir yıllık inceleme sonucunda görüş bildirmekten kaçınma görüşünün oranlarının oldukça minimal seviyede olduğu gözlemlenmiş ve 2015-2018 yılları arası yüzdesinin artmış olduğu anlaşılmaktadır. Şekil 7 detaylı incelendiğinde yüzdesel olarak; Olumlu görüşün %90,93 ile en yüksek 2012 yılında, %85 ile en düşük 2019 yılında gerçekleştiği, Şartlı görüşün %14,35 ile en yüksek 2019 yılında, %8,22 ile en düşük 2010 ve 2012 yıllarında gerçekleştiği, Görüş bildirmekten kaçınmanın ise %1,67 ile en yüksek 2015 yılında, %0,37 ile en düşük 2009 yılında gerçekleştiği gözlemlenmiştir.

Şekil 8: 2009-2019 Yılları Arasındaki Toplam Görüşlerin Sektörlere Göre Dağılımı



Toplam denetim görüşlerinin sektörlere göre dağılımının yer aldığı şekil 8 detaylı incelendiğinde; bağımsız denetim raporlarında incelenmiş olan 4239 görüşün büyük bir kısmının İmalat sektöründeki (1638 görüş-%38,65) ve Mali Kuruluşlar sektöründeki (1222 görüş- %28,83) şirketlere ait olduğu anlaşılmaktadır. Bunları sırasıyla Diğer sektörler (516 görüş- %12,17) ile Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektörlerinin (278 görüş-%6,55) izlediği görülmektedir. Diğer taraftan denetim görüşü paylarının oldukça az olduğu şirketlerin bulunduğu sektörler ise; Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler sektörü (8 görüş- %0,19) ile İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri (14 görüş- %0,33) sektörüdür.

3.4.2. 2009-2019 Yılları Arası Denetim Raporlarında Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilen Şirketler ve Görüşlerin Dayanakları

Denetçilerin görüş bildirmekten kaçındığı şirketler ve bağımsız denetim raporlarının düzenlendiği yıllar aşağıda tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: Denetçinin Görüş Bildirmekten Kaçındığı Şirketlerin Yıllar İtibariyle Dağılımı

ŞİRKETLER / YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SANAYİ A. Ş	X	X	X	X							
DENGE YATIRIM HOLDİNG A. Ş											X
EGEPLAST EGE PLASTİK TİCARET VE SANAYİ A. Ş		X	X	X	X	X	X	X	X	X	
ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A. Ş									X	X	
İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A. Ş							X				
KERVANSARAY YATIRIM HOLDİNG A. Ş							X	X		X	X
KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A. Ş							X				
KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A. Ş							X				
MARKA YATIRIM HOLDİNG A. Ş							X				
MAZHAR ZORLU HOLDİNG A. Ş		X	X	X	X	X	X	X	X	X	
MMC SANAYİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A. Ş								X	X		
ROYAL HALI İPLİK TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A. Ş								X	X	X	

Tablo 5'e göre 2009 ile 2019 yılları arasında 5 adet şirket Mali Kuruluşlar sektöründen, 3 adet şirket İmalat sektöründen, 3 adet şirket Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründen, 1 adet şirket Teknoloji sektöründen ve 1 adet şirket Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık sektöründen olmak üzere toplam 13 şirket için denetçiler tarafından görüş bildirmekten kaçınma yönünde görüş oluşturulmuştur. Tablo detaylı incelendiğinde; İmalat sektörü içerisinde yer alan Egeplast Ege Plastik Tic. ve Mali Kuruluşlar sektörü içerisinde yer alan Mazhar Zorlu Hold. Şirketleri en çok görüş bildirmekten kaçınma görüşü alırken yıl bazlı olarak ise firmalar en çok 2015 yılında bu görüşü almışlardır. 2015 yılına kadar görüş bildirmekten kaçınma görüşünü alan şirket sayısı üç iken, 2015 yılı dahil olmak üzere sonraki yıllarda bu görüşün artmış olduğu gözlemlenmektedir. Buna rağmen 2019 yılında bu görüşü alan şirket sayısı bir önceki yıllara oranla daha düşüktür.

2009-2019 yılları arasında her bir görüş bildirmekten kaçınma raporunun görüş nedenlerine aşağıda tablo 6'da yer verilmiştir.

Tablo 6: Denetim Şirketlerinin Görüş Bildirmekten Kaçınma Dayanakları

Denetlenen Şirket	Denetlendiği Yıl	Aldığı Görüş	Görüş Nedeni
DARDANEL ÖNENTAŞ GIDA SANAYİ A. Ş	2009	Görüş bildirmekten kaçınma	Şirketin öz sermaye ve işletme sermayesi açığı ve faiz hesaplamaları ile ilgili belirsizliklerin olması ve bu belirsizliklerin finansal tablolar üzerindeki muhtemel önemli etkileri.
	2010	Görüş bildirmekten kaçınma	Şirketin öz sermaye ve işletme sermayesi açığı ve faiz hesaplamaları ile ilgili belirsizliklerin olması ve bu belirsizliklerin finansal tablolar üzerindeki muhtemel önemli etkileri.
	2011	Görüş bildirmekten kaçınma	Şirketin öz sermaye ve işletme sermayesi açığı ve faiz hesaplamaları ile ilgili belirsizliklerin olması ve bu

			belirsizliklerin finansal tablolar üzerindeki muhtemel önemli etkileri.
	2012	Görüş bildirmekten kaçınma	Şirketin öz sermaye ve işletme sermayesi açığı ve faiz hesaplamaları ile ilgili belirsizliklerin olması ve bu belirsizliklerin finansal tablolar üzerindeki muhtemel önemli etkileri.
DENGE YATIRIM HOLDİNG A. Ş	2019	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşamaması. Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirkete açılan davalar, Şirket varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
EGEPLAST EGE PLASTİK TİCARET VE SANAYİ A. Ş	2010	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirkete açılan davalar, Şirket varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2011	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirkete açılan davalar, Şirket varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2012	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2013	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.

2014	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
2016	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
2017	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
2018	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.

ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A. Ş	2017	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2018	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A. Ş	2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
KERVANSARAY YATIRIM HOLDİNG A. Ş	2016	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2018	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2019	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A. Ş	2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A. Ş	2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
MARKA YATIRIM HOLDİNG A. Ş	2015	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına

MAZHAR ZORLU HOLDİNG A.Ş	2010	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirkete açılan davalar, Şirket varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2011	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirkete açılan davalar, Şirket varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2012	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2013	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2014	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2015	Görüş bildirmekten	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime

		kaçınma	tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2016	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, Şirket varlıkları üzerine uygulanan hacizler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2017	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
	2018	Görüş bildirmekten kaçınma	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması gibi hususlardan kaynaklanan belirsizliklerin şirketin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi.
MMC SANAYİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A. Ş	2016	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşamaması.
	2017	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşamaması.
ROYAL HALI İPLİK TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A. Ş	2016	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşamaması.

TAÇ TARIM ÜRÜNLERİ HAYVANCILIK GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2018	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına
	2019	Görüş bildirmekten kaçınma	Bağımsız denetim kanaat oluşturacak uygun denetim ulaşamaması.	şirketinin yeterli ve kanıtlarına

Yukarıdaki tablo incelendiğinde görüş vermekten kaçınma görüşünü almış 13 şirkete ait 39 rapor incelendiğinde, 10 şirkete ait 17 raporun görüş dayanağı yeterli ve uygun denetim kanıtının olmaması iken 3 şirkete ait denetim raporlarının görüş dayanakları ise başka nedenlerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenler kısaca; işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi ve kredi borcunun hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken faiz oranı ve borç bakiyesi üzerindeki belirsizlikler, İştirakler ile Bağlı Menkul Kıymetlerin bağımsız denetime tabi tutulmaması ve değer düşüklüğü karşılığı olup olmadığının tespit edilememesi, Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması, şirket varlıklarının üzerine konulan hacizlerin ve ipoteklerin olması, şirketlere açılan davalar gibi hususların finansal tablolar üzerinde önemli ve yaygın etkilerinin olmasından kaynaklandığı şeklinde özetlenebilmektedir.

3.4.3. 2009-2019 Yılları Arası Denetim Kanıtı Sebebi ile Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilen Şirketler ve Raporlarının Detaylı Analizi

Bağımsız denetim şirketlerinin görüş belirtmediği 13 şirketten 10'u kanaat oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşamaması nedeniyle bu yönde görüş belirtilmiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyen 17 adet rapor detaylı bir şekilde incelenmiştir ve raporlarda görüşe dayanak oluşturan hususlar yıllar itibarıyla şirketler açısından aşağıda ele alınmıştır.

Denge Yatırım Holding A.Ş.

2019

Şirket'in mali tablolarını konsolidasyona tabi tuttuğu İşletme'nin mali tablolarında yer alan ve konsolide mali durum tablosundaki stoklarla alakalı olarak yıl sonu stok envanter listesine ulaşamamış ve stoklara ait bakiye denetim şirketi tarafından alternatif prosedürler ile doğrulanamamıştır. Bununla birlikte net gerçekleşebilir değer testleri yapılamadığı için stok değer düşüklüğüne ilişkin bir görüş oluşturulamamıştır. Şirket'in kentsel dönüşümle ilgili inşaat çalışmalarından kaynaklı olası yükümlülükleri de sağlıklı bir şekilde doğrulanamamıştır.

Yıl sonu itibari ile mali durum tablosuna ilave edilmiş olan yükümlülükler ve varlıklar ile ilgili olarak dış teyit işlemleri gerçekleştirilememiştir. Şirket avukatlarından, şirketin muhtemel hukuki sorumlulukları hakkında bilgi alınamamış ve alternatif prosedürler ile doğrulama yapılamadığından söz konusu yükümlülükler ve varlıklar ile ilgili bir görüş oluşturulamamıştır.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman tabloları elde edilememiş ve mali tablo kalemleri ile amortisman ve itfa payı giderlerine yönelik bağımsız denetim çalışmaları denetim şirketi tarafından gerçekleştirilemediği için görüş oluşturulamamıştır.

Escort Teknoloji Yatırım A.Ş.

2017/2018

Mali yatırımların gerçeğe uygun değer tespitleri şirket tarafından yapılmış olup uzman bir kuruluş tarafından tespit edilmemiştir. Yıl sonunda mali durum tablosuna ilave edilmiş olan yükümlülük ve varlıklar ile alakalı olarak dış teyit işlemleri gerçekleştirilememiş ve denetim şirketi tarafından alternatif prosedürler ile doğrulanamamıştır.

İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş.

2015

BDS 580 Yazılı Beyanlar'a atfen Yönetim Kurulu tarafından yapılması gereken, mali bilgiler ile sunulan bilgilerin teyit edilmesine yönelik Açıklama Mektubu, 696 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin (KHK) 108. Maddesi gereğince, bu rapor tarihi itibariyle denetim şirketine sunulmamıştır.

Bu rapor tarihi ile konsolide mali tabloların tarihi arasında gerçekleşen ve mali tablolarda açıklama veya düzeltme yapılmasını gerektirebilecek nitelikteki olayların, varsa söz konusu mali tablolara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar’a istinaden bir faaliyet denetim şirketi tarafından yapılamamıştır. Öte yandan BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları’na atfen hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan büyük deftere aktarılan günlük kayıtların test edilmesine ilişkin denetim prosedürleri de gerçekleştirilememiştir.

Ankara 5. Sulh Ceza Hakimliği’nin kararına bağlı olarak şirketin yönetimi Kayyım heyetine, sonrasında Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu (TMSF)’na devredilmiş ve çeşitli incelemeler ve çalışmalar devam etmektedir. Bu kararın dayanağına temel oluşturan raporların denetim faaliyetini yapan denetim şirketine sunulmamış olması, şirketin mali tablolarında herhangi bir düzeltme yapıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı denetim şirketi tarafından elde edilememiştir.

Grubun bağlı ortaklığının konsolide ettiği bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünün yitirilmesi sonucunda kontrol kaybına ilişkin başlatılan yasal süreç bu rapor tarihi itibari ile devam etmektedir. Bahsi geçen kontrol kaybı işlemine ait zarar, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna “Durdurulan faaliyetlerinden giderler” olarak yansıtılmıştır. Grubun bağlı ortaklığı olan Şirket’in çıkış işlemleri kapsamında, ortaklığı olduğu şirkette sahip olduğu payların Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına istinaden yapılması gereken gerçeğe uygun değer tespiti çalışmasının denetim şirketine sunulamamış olmasından kaynaklı, şirketin mali tablolarında herhangi bir düzeltme yapıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı denetim şirketi tarafından elde edilememiştir.

Kervansaray Yatırım Holding A.Ş.

2015, 2016, 2018, 2019

Şirket’in kayıtlarında bulunan taşınmazlara ait tapularda mutabakat sağlanamamıştır. Doğrulama alınamamış tutarlar sebebiyle olabilecek taahhüt ve yükümlülükler mali tablolara yansıtılamamıştır.

Ticari mallar, ilk madde malzemeler ve mamul stoklarının bir kısmında hiç hareket görülmemesi veya az hareket görülmesi nedeniyle net gerçekleşebilir değer belirlenememiş ve bu sebepten mali tablolarda elde etme maliyetleri ile yansıtılmıştır. İlgili stoklar için stok değer düşüklüğü tespit edilememiştir. Dolayısıyla doğabilecek yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar da mali tablolara yansıtılamamıştır. Ayrıca şirketin yönettiği otellere alınan temizlik, mefruşat ve malzeme gibi stokların sayım prosedürlerinin sonucunda fiziki tespit yapılamamış olup envanteri çıkartılamamıştır.

Şirket, İplik, Tekstil, Turizm ve İnşaat sektöründe faaliyet gösteren bir şirket ile birleştirilmiş ve bu birleşme sonucunda devralınan mali yükümlülüklerden olan finansal borçlara ait yükümlülükler yerine getirilememiştir. Ayrıca grubun bankalara ait olan finansal yükümlülükleri de yerine getirilememiştir. Söz konusu borçlara ait bankalara olan yükümlülüklerinden dolayı, bankalar tarafından varlık yönetimi şirketlerine temlik edilmiştir. Temlik edilen bu borçlara ilişkin varlık yönetimi şirketleri tarafından borçların tahsilatlarına ait hukuki süreç başlatılmıştır. Kredilere ilişkin temerrüt faizleri mali tablolara yansıtılmamıştır.

Şirket bir özel bankaya Euro cinsinden borcunun anapara taksiti ve faiz borcunu ödememiştir. Rapor tarihleri itibariyle erteleme ve ödemesi yapılmayan kredilerin ödeme planları için çeşitli bankalar ile görüşmeler devam etmektedir ancak ödeme planlarına ve herhangi bir yapılandırmaya dair mutabakat bulunmamaktadır.

Personele olan maaş ve kıdem tazminatlarının vadesinin geçmiş olması ve ilgili borçlarla alakalı eski çalışanların açmış olduğu çeşitli davaların bulunması ilgili borçların ödenememiş olması, borçların ödenmesi için yönetimin bir ödeme planı üzerinde çalışmalarının devam ettiğini beyan etmişlerdir. Ayrıca dava sürecine girmemiş ilgili borçlar için varsa oluşabilecek herhangi bir yükümlülük mali tablolara yansıtılmamıştır.

Grup'un, ilişkili taraflardan ve şirketlerden ticari olan ve ticari olmayan alacakların olması söz konusu alacakların büyük kısmı finansman amaçlı olup yatırım yaptıkları bir şirketten alacaklar hariç vade farkları mali tablolara yansıtılmıştır. Yıl sonlarında alacaklar bakiyesindeki hareketlerin az olması ve alacakların tahsilatı ile ilgili herhangi bir sözleşme ya da protokol bulunmamaktadır.

Şirket'in, yasal kayıtlarında avukat veya avukat bürosu ile çalıştığı ve avans verdiği tespit edilmiş. Kısa vadeli ticari borçlar hesabının takibini yapan ve hesapların kapatılmadığı avukat veya bürolara borçların bulunduğu belirlenmiştir. Şirket herhangi bir avukat veya avukatlık bürosu ile sözleşmesinin olmadığını belirtmiş ve bu durumda avukatlardan avukat mektubu ve mutabakat mektubu ele edilememiştir. Bu sebeple, takip ettikleri davalardan oluşabilecek taahhüt ve yükümlülükler tespit edilememiş ve mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in yıl sonları itibari ile kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarından daha fazladır. Bu durum ise şirket' in işletme sermayesi açığı vermesine sebep olmaktadır. Bununla birlikte, 10 Nisan 2014 yılında yayımlanan kararname ile yapılan değerlendirme çalışmaları sonucunda; 2015 yılı için şirket' in sermaye kaybı %63, 2016 yılı için %79 olarak belirlenmiştir.

Kasada bulunan tutarların sayım prosedürleri sonucunda fiziki tespiti mümkün olmamıştır. Grup yönetiminin izlediği kasa politikası nedeni ile bu tutarlar nemalandırılmamıştır. Dolayısıyla grup 'un uğrayabileceği zararlar saptanamamış ve mali tablolara yansıtılamamıştır. Bu sebeplerden grup' un nakit ve nakit benzerlerinin tamlığı ve varlığı konularında denetim şirketi tarafından sağlıklı bir değerlendirme yapılabilmesi mümkün olmamıştır.

Şirket danışmanlık ve tanıtım hizmetleri almıştır ve bu hizmetlerin sözleşmesi mevcuttur. Yalnız alınan danışmanlık hizmetlerinin ne zaman sonlandırılacağı saptanmış olup kesilen faturaların içeriğine ait herhangi bir tespit yapılamamıştır. Tanıtım hizmeti alınan şirket 'in faturalarında da içeriğine dair herhangi bir tespit yapılamamış olup ilamsız takip başlatılmıştır. Alınan hizmetler ile ilgili ödemenin bir kısmı yapılmıştır. Bununla birlikte şirket 'in bünyesinde olan bir otel için bakım onarım ve boya badana işleri ile ilgili bir hizmet alınmıştır. Bu restorasyon işlerine ait yapılmış olan çeşitli sözleşmeler halihazırda bulunmaktadır. Bu sebeple alınan hizmetin niteliği ve yapılan işler, herhangi bir sözleşmeye de bağlanmadığından dolayı saptanamamıştır ve şirket 'in maddi duran varlıklarında muhasebeleştirilememiştir.

Üretim faaliyetlerinde kullanılmayan makinelerde varsa değer düşüklüğü belirlenememiştir. Bu sebeple, taşınmazlar ile ilgili oluşabilecek karşılıklar mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'e ait bir taşınmazın 10 yıllık kiraya verildiği, kira bedelinin bir kısmının sözleşme imza tarihinde temin ettiği buna karşılık kiralayan firmanın 10 yıllık kira şerhi işlettiği tespit edilmiştir. Grup bu oteli maddi duran varlıklar hesabında muhasebeleştirmeye devam etmektedir. Ayrıca yapılan bu kira sözleşmesine istinaden otelin malzeme ve ekipmanlarının bir şirkete satılacağı beyan edilmiş fakat herhangi bir satış gerçekleşmemiştir. Söz konusu bu sözleşmeye ait süre ve şartlarına uyulmaması nedeniyle başlayacak hukuki süreçlere ait yükümlülükler mali tablolara yansıtılamamıştır. Rapor tarihleri itibari ile sözleşmeye ait herhangi bir fesih bilgisi alınamamıştır.

Diğer peşin ödenen giderlerin bir kısmı, grup 'un bağlı ortaklığında olan bir şirket 'in ödemesini yaptığı ancak bu ödeme karşılığında herhangi bir evrak belgelenmediği için herhangi bir hesap ile ilişkilendirilemeyen tutarlardan oluşmaktadır. Bahis konusu tutarlara dair herhangi bir denetim tekniği uygulanamamıştır ve mali tablolarda karşılık ayrılmamıştır.

Yıl sonları itibari ile mali amaçlı alacak ile ilgili vade farkı hesaplanmamış olup ilgili alacak ile ilgili ödeme planı üzerinde herhangi bir protokol ve mutabakata varılamamıştır.

Şirket'in bazı bağlı ortaklıklarındaki Yönetim Kurul kararları denetim şirketi tarafından temin edilememiştir.

Şirket'in vadesi geçmiş ticari alacağına karşılık herhangi bir teminat bulunmamaktadır. Rapor tarihleri itibarıyla herhangi bir tahsilat gerçekleştirilememiş ve tahsil edilmemiş alacaklara ilişkin mali tablolarda herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

Şirket'in maddi duran varlıklarından bina ve arsaları değerlendirme raporuna istinaden değerlemeye tabi tutulmuştur. Değerleme sonucunda oluşan ve ana ortaklık paylarını kapsayan olumlu fark öz kaynak hesap grubu altında 'Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları' hesap kaleminde mali durum tablosunda muhasebeleştirilmiştir. Bu raporlar denetim raporu tarihi itibarıyla imzalanmamıştır. Maddi duran varlıklar içerisinde bulunan otel, 2016 sezonunda kapalı tutulduğundan herhangi bir değerlendirme çalışması yapılamamış olup varsa değer artışları mali tablolara yansıtılamamıştır.

İlişkili taraflardan bakiyelerin doğruluğuna, niteliğine dair yeterli ve uygun mutabakat ve denetim kanıtı temin edilememiştir. Bununla birlikte, ilişkili taraflardan olan alacak ve borçların tahsilat ve ödemelerine dair herhangi bir protokol veya plan bulunmamaktadır.

Yukarı da açıklandığı üzere, şirket 'in vadesi gelmiş ancak ödemesi yapılmamış, kredi anapara ve faktoring borcu bulunmaktadır. Şirket'in finansal borçları da varlık yönetim şirketlerine temlik edilmiştir. Yapılan bu temlik ve ödenmeyen borçlar neticesinde gruba icra takibi başlatılmıştır. Bu borçlarla birlikte personellerin maaş, kıdem tazminatları sigorta primleri gibi borçları da bulunmaktadır. Bu durum işletmenin sürekliliği konusunda belirsizlikler oluşturmaktadır. Bu borçların ödenmesi ancak ilişkili şirketlerden olan alacakların, diğer alacaklarda kısa vadede tahsilatlarının gerçekleştirilmesinin veya işletme varlıklarının nakde dönüştürülmesi ile mümkün olabilecektir.

2019 yılında ortaya çıkan ve tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de Covid-19 salgınının önlenmesi için sınırlayıcı tedbirler getirilmiştir. BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlılık" Risklerin Belirlenmesi ve Değerlendirmesi" standardına istinaden, İstanbul dışında bulunan Grup otellerinin iç kontrol çevresi, etkinlikleri ve süreçlerine dair denetimler gerçekleştirilememiştir. Yine aynı sebeplerden BDS 560' da yer verilen "Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular" hükmü de uygulanamamıştır. Bununla birlikte maddi duran varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü ve fiziki kontrol testleri yapılamamıştır.

Koza Altın İşletmeleri A.Ş.

2015

BDS 580 Yazılı Beyanlar'a atfen Yönetim Kurulu tarafından yapılması gereken, mali bilgiler ile sunulan bilgilerin teyit edilmesine yönelik Açıklama Mektubu, 696 sayılı KHK' nın 108. Maddesi gereğince, bu rapor tarihi itibarıyla denetim şirketine sunulmamıştır.

Bu rapor tarihi ile mali tabloların tarihi arasında gerçekleşen ve mali tablolarda açıklama veya düzeltme yapılmasını gerektirebilecek nitelikteki olayların,

varsa söz konusu mali tablolara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar'a istinaden bir faaliyet denetim şirketi tarafından yapılamamıştır.

Ankara 5. Sulh Ceza Hakimliği'nin kararına bağlı olarak şirketin yönetimi Kayyım heyetine, sonrasında TMSF'ye devredilmiş ve çeşitli incelemeler ve çalışmalar devam etmektedir. Bu kararın dayanağına temel oluşturan raporların denetim faaliyetini yapan denetim şirketine sunulmamış olması, şirketin mali tablolarında herhangi bir düzeltme yapılıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı denetim şirketi tarafından elde edilememiştir.

Şirket'in bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünün yitirilmesi sonucunda kontrol kaybına ilişkin başlatılan yasal süreç bu rapor tarihi itibari ile devam etmektedir. Bahsi geçen kontrol kaybı işlemine ait zarar, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna "Durdurulan faaliyetlerinden giderler" olarak yansıtılmıştır. Şirket, bağlı ortaklığı olan şirket 'in çıkış işlemleri kapsamında, ortaklığı olduğu şirkette sahip olduğu payların TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına istinaden yapılması gereken gerçeğe uygun değer tespiti çalışmasının denetim şirketine sunulamamış olmasından kaynaklı, mali tablolarda herhangi bir düzeltme yapılıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı denetim şirketi tarafından elde edilememiştir.

Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş.

2015

BDS 580 Yazılı Beyanlar'a atfen Yönetim Kurulu tarafından yapılması gereken, mali bilgiler ile sunulan bilgilerin teyit edilmesine yönelik Açıklama Mektubu, 696 sayılı KHK' nın 108. Maddesi gereğince, bu rapor tarihi itibariyle denetim şirketine sunulmamıştır.

Bu rapor tarihi ile konsolide mali tabloların tarihi arasında gerçekleşen ve mali tablolarda açıklama veya düzeltme yapılmasını gerektirebilecek nitelikteki olayların, varsa söz konusu mali tablolara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar'a istinaden bir faaliyet denetim şirketi tarafından yapılamamıştır. Öte yandan BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları' na atfen hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan

büyük deftere aktarılan günlük kayıtların test edilmesine ilişkin denetim prosedürleri de gerçekleştirilememiştir.

Ankara 5. Sulh Ceza Hakimliği'nin kararına bağlı olarak şirketin yönetimi Kayyım heyetine, sonrasında TMSF'ye devredilmiş ve çeşitli incelemeler ve çalışmalar devam etmektedir. Bu kararın dayanağına temel oluşturan raporların denetim faaliyetini yapan denetim şirketine sunulmamış olması, şirketin mali tablolarında herhangi bir düzeltme yapılıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı denetim şirketi tarafından elde edilememiştir.

Grubun bağlı ortaklığının konsolide ettiği bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolünün yitirilmesi sonucunda kontrol kaybına ilişkin başlatılan yasal süreç bu rapor tarihi itibari ile devam etmektedir. Bahsi geçen kontrol kaybı işlemine ait zarar, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna “Durdurulan faaliyetlerinden giderler” olarak yansıtılmıştır. Grubun bağlı ortaklığı olan şirket 'in çıkış işlemleri kapsamında, ortaklığı olduğu şirkette sahip olduğu payların TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına istinaden yapılması gereken gerçeğe uygun değer tespiti çalışmasının denetim şirketine sunulamamış olmasından kaynaklı, şirketin mali tablolarında herhangi bir düzeltme yapılıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı denetim şirketi tarafından elde edilememiştir.

Marka Yatırım Holding A.Ş.

2015

Şirket, önceki dönemde faaliyet gösterdiği ve gelir elde ettiği Otelcilik ve Oto kiralama faaliyetleri sektörlerinden 2015 yılı içinde çıkmıştır. Bu nedenle şirket' in yıl sonu hesap dönemine ait sürdürülen faaliyetlerden elde ettiği gelir önceki döneme göre %99 azalmıştır. Şirket'in 2015 ve 2014 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerindeki toplam kısa vadeli yükümlülükleri toplam dönen varlıklarından fazladır, bu durum ise işletme sermayesi açığına neden olmaktadır. Bununla birlikte, 10 Nisan 2014 yılında yapılan değerlendirmede şirketin sermaye kaybı %61,34 olarak belirlenmiştir.

Şirket'in konsolide mali tablolarında öz kaynak yöntemiyle değerlendirilen Akaryakıt şirketi, finansman sağlamak amacı ile çoğunlukla faktoring şirketleriyle çalışmaktadır. Bu şirketin faktoring şirketlerine teminata vermiş olduğu alacak senet ve çeklerini, muhasebe sisteminde oluşan aksaklıklar nedeniyle denetim şirketine

sunulamamış olmasından ve şirketin çalışmakta olduğu faktoring şirketlerinden istenilmiş olan mutabakatların da denetim şirketine ulaşmamış olmasından kaynaklı her iki şirketin de mali tabloları üzerinde oluşabilecek varsa taahhüt ve yükümlülükler belirlenememiştir.

Şirket, Turizm ve Oto Kiralama sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin %97,50'sine tekabül eden hisselerini değerlendirme raporu düzenlettirmeden daha düşük bir bedel ile satmıştır.

Şirket, Otelcilik sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin %90' nına tekabül eden hisselerini değerlendirme raporu düzenlettirmeden daha düşük bir bedel ile satmıştır.

Şirket'in, sona eren hesap dönemi içinde durdurulan faaliyetler kaleminde gösterilen mal veya hizmet alımlarının içeriği ve kullanım yerleri ile ilgili denetim şirketi tarafından herhangi bir görüş oluşturulamamıştır.

Şirket'in bağlı ortaklığı olan bir şirket' in, sona eren hesap döneminde gerçekleştirmiş olduğu ticari faaliyetlerine ait giderler konsolide mali tablolarda muhasebeleştirilirken aynı şirket' in ticari faaliyetlere ilişkin gelirlerin ise bir kısmı konsolide mali tablolarda muhasebeleştirilmiştir. Bu durum muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Şirket'in, vadesi geçmiş ve yapılandırılmamış vergi borcu bulunmaktadır.

Şirket'in faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini arttıracak seviyede bir iç kontrol sisteminin olmamasından kaynaklı, şirketin iç kontrol sistemi ile alakalı bir görüş denetim şirketi tarafından oluşturulamamıştır.

MMC Sanayi ve Ticari Yatırımlar A.Ş.

2016/2017

Şirket'in, 2016 yılı için ilişkili taraflardan olan toplam alacak tutarı aktif büyüklüğünün %39' unu, 2017 yılı için %65' ini oluşturmaktadır. Bahis konusu alacakların geri ödenmesi ile ilgili herhangi bir protokol veya sözleşme bulunmamaktadır. Şirket'in, ilişkili işletmelerden, alacaklarına ilişkin olarak herhangi taahhüt, teminat ve doğrulama mektubu alamadığı anlaşılmıştır. Alacakların önemli seviyeye ulaşması, teminatsız ve önemli derecede kredi riski nedeni ile mali tablolar üzerindeki etkisi saptanamamıştır.

Şirket'in, ilişkili olmayan taraflara ilişkin gayrimenkul satışından olan alacağın vadesi geçmiş olup mali tablolarda karşılık ayrılmamıştır.

Peşin ödenmiş giderler hesabı altında sınıflandırılan verilen sipariş avansı, nakit olarak verilmiş olup henüz mal alımı gerçekleşmemiştir. Şirket yönetiminin bahsi geçen avansa yönelik sözleşmesi ya da alış protokolü bulunmamaktadır. Bununla birlikte, şirket avans alacağının geri alınmasına veya kapatılmasına ilişkin herhangi bir hukuki işleme de başvurmamıştır.

Şirket'in, finansman ilişkisinden kaynaklanan borcu bulunmaktadır. İlgili borç, icra takibinde olup ödemesi talep edilmiş ve vadesi geçmiş borcu bulunmaktadır.

Rapor tarihleri itibari ile ticari mal stoklarının bir kısmının satışı gerçekleştirilememiştir. İlgili stoklar için fiziki stok sayımı yapılamamış olup şirket'in bu ticari mallara dair sözleşmesi veya protokolü bulunmamaktadır. Söz konusu stoklarda az hareket görülmesi nedeniyle net gerçekleşebilir değer belirlenememiş ve bu sebepten mali tablolarda elde etme maliyetleri ile yansıtılmıştır. İlgili stoklar için stok değer düşüklüğü tespit edilememiştir. Dolayısıyla doğabilecek yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar da mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in bağlı olduğu Sosyal Güvenlik Kurumları'ndan (SGK) ve Vergi Daireleri'nden mutabakat mektubu alınamamıştır. Vadesi geçmiş ve taksitlendirilmiş sigorta pirim borçları bulunmaktadır. Ödenmemiş borçların ve varsa faizlerin, mali tablolara olası etkileri ilgili makamlardan mutabakat mektubu alınamadığı için saptanamadığından yansıtılamamıştır.

Şirket'in personel maaşları ve kıdem tazminatları ödememesinden kaynaklı borç oluşmuş ve bu borç ile ilgili herhangi bir ödeme planı sunulmamıştır.

Davalar, şirket yönetiminin beyanlarına göre oluşturulmuş, şirket avukatlarından mutabakat temin edilememiştir.

Şirket'in, ortaklara olan borçları ve ortaklardan alacakları ile alakalı herhangi bir mutabakat temin edilememiştir. Doğrulama alınamayan tutarlar sebebi ile doğabilecek yükümlülükler mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in toplam banka mevduatlarının %100'ü, toplam ticari alacakların %100'ü, toplam diğer alacakların %100'ü, toplam verilen sipariş avanslarının %100'ü, toplam finansal borçların %100'ü, toplam ticari borçların %100'ü ve toplam

diğer çeşitli borçların %100'ü ile ilgili olarak mutabakat mektubu temin edilememiştir. Doğrulama alınamayan tutarlar sebebi ile doğabilecek yükümlülükler mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini arttıracak seviyede bir iç kontrol sisteminin olmamasından kaynaklı, şirket 'in iç kontrol sistemi ile alakalı bir görüş denetim şirketi tarafından oluşturulamamıştır.

Şirket'in 2016 yılında %51 ini elde ettiği Gıda sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye ilişkin Şirket Değerleme Raporu'nda şirket değeri tespit edilmiş ve sözleşme gereğince satın alma bedeli gerçekleşmiştir. Yalnız şirket değerlemesinde Gıda İşletmesi'nin denetlenmemiş mali tabloları ele alınmıştır. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer üzerinden yapılacak değerlendirme sonucunda oluşabilecek farklılıkların mali tablolar üzerindeki etkileri saptanamamıştır.

Şirket'in promosyon ve reklam giderlerinin niteliği hakkında kabul edilebilir denetim kanıtına ulaşılamamıştır. Bu giderler ile alakalı kısa vadeli ticari borçlar kaleminde satıcılara borç bulunmaktadır.

Yukarıda belirtilen nedenlerin mali tablolar üzerinde önemli etkilerinin olması, şirket 'in sürekliliğinin devam ettirilebilmesi ile ilgili şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin var olduğunu ortaya koymaktadır.

Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.

2016-2018

Şirket'in toplam banka pos alacaklarının %99'u, toplam ticari alacaklarının %100'ü, toplam diğer alacaklarının %100'ü, toplam verilen sipariş, sabit kıymet ve iş avanslarının %86'sı, toplam ticari borçlarının %95'i, toplam ilişkili taraflara diğer borçlarının %33'ü, toplam kredi borçlarının %5'i, toplam finansal kiralama borçlarının %100'ü, toplam faktoring borçlarının %100'ü, toplam alınan avansların %96'sı ile ilgili olarak mutabakat mektubu temin edilememiştir. Şirket'in elde edilen banka mutabakatlarında yer alan mevduat bakiyelerin, şirket 'in yasal kayıtlarından daha az olduğu ve yine banka mutabakatlarında yer alan kredi bakiyelerinin yasal kayıtlarından daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Doğrulama alınamayan tutarlar sebebi ile doğabilecek yükümlülükler mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in yurt dışında bağlı ortaklığı konumunda olan firmaların mali tabloları elde edilememiştir. Söz konusu firmaların mali tabloları KGK tarafından yayımlanan

TDS çerçevesinde bu raporu hazırlayan denetim şirketi tarafından veya başka bir bağımsız denetim şirketi tarafından denetime tabii tutulmamış olmasından kaynaklı, söz konusu yurt dışındaki bağlı ortaklıklarından doğabilecek ilave yükümlülükler saptanamamış ve mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in, basına da yansıyan hukuki soruşturmanın akıbeti hakkında detaylı bilgi elde etmek ve şirket 'in risk değerlendirmesi yapılabilmesi için, şirket yönetiminde bulunan tüm üyelerin bir araya geleceği toplantı talebi, ortakların bir kısmının yurt dışında olması nedeniyle gerçekleşmemiştir. Yasa dışı terör örgütü adına cari ve geçmiş dönemlerde herhangi bir usulsüzlük gerçekleşmiş olması ihtimaline dair, ilgili kurum ve şahıslar ile yapılan alışveriş ve para transferlerinin mali tablolara etkisi saptanamamıştır.

Şirket'in kısa vadeli yükümlülüklerinin, kısa vadeli alacaklarından daha fazla olması işletme sermayesi açığına neden olmuştur. Şirket'in sürekliliği, şirkete ek fon girişine veya işlevsel faaliyetlerinin sürekliliği ile karlılığına bağlıdır.

Şirket'in ilişkili taraflardan alacağının toplamı, şirket 'in toplam aktif büyüklüğünün %34'ünü oluşturmakta ve bu alacakların tahsilatına dair herhangi bir protokol veya sözleşme bulunmamaktadır.

Gelecek aylara ait giderler kaleminin mutabakatı denetim şirketi tarafından yapılamamıştır. Doğrulama alınamayan tutarlar sebebi ile doğabilecek yükümlülükler mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in, mali durum tablosu ile kâr zarar tablosunun 'TFRS 8 Faaliyet Bölümleri' standardı uyarınca bölümler halinde raporlanması, gerekli verilerin doğru ve tam bir şekilde elde edilememesinden kaynaklı yapılamamıştır.

Şirket'in vadesi geçmiş; faktoring borçları, banka kredileri, finansal kiralama borçları, ilişkili ve ilişkili olmayan taraflara ticari ve diğer borçları bulunmaktadır. Borçların yeniden yapılandırılmasıyla alakalı finans kuruluşlarının bir bölümü ile anlaşılmış ve protokol imzalanmıştır. Söz konusu protokolde belirlenebilen faiz tahakkukları, vade tarihleri değerlendirilerek mali tablolara yansıtılmıştır. Ancak protokol imzalanamayan finans kuruluşları, elde edilemeyen mutabakatlar ve finans kuruluşlarının hesaplama farklılıkları sebebi ile oluşan gecikme faizleri mali tablolara yansıtılamamıştır.

Şirket'in Vergi dairelerine ve SGK' ya vadesi geçmiş borçları olup bu borçlar nedeniyle banka hesapları üzerinde bloke ve taşınmazlar üzerinde haciz bulunmaktadır. Şirket'in borçlarını ödeyebilmesi, ek fon girişine ve işlevsel faaliyetlerin sürekliliği ile karlılığına bağlıdır.

Şirket'in, ana ortağı olan firma, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve ilişkili tarafları lehine yurt içi ve yurt dışındaki bankalar ile yapılan kredi sözleşmelerinde, şirket 'in kefaletleri olup olmadığına dair detaylı bilgi denetim şirketi tarafından elde edilememiştir. Bu sebeple oluşabilecek yükümlülöklere dair karşılıklar mali tablo ve dipnotlarına yansıtılamamıştır.

Şirket faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini arttıracak seviyedeki iç kontrol sisteminin ortadan kalkması sebebi ile mali durum tablosunda yer alan senet, çek, maddi duran varlıklar ve stokların fiziki varlığının tespiti, bağımsız denetim teknikleri kullanarak verimli bir şekilde test edilememiş olup alternatif denetim teknikleri kullanılamamıştır. Bu sebeplerden dolayı, şirket 'in söz konusu kalemlerinin fiziki varlığı hususunda denetim şirketi tarafından görüş oluşturulamamıştır.

Şirket'in, denetim faaliyetinin zamanında yapılamamış olması dönem sonu stok sayımlarının yapılamamasına neden olmuştur. Stok tutarları ile fiili stok sayımları arasında oluşabilecek uyumsuzluklar dikkate alındığında mali tablolar bu durumdan etkilenecektir.

Yurtdışı bağı ortaklıklarının mali verileri şirketin hukuki durumu nedeni ile talep edilmesine rağmen temin edilememiş, şirket bağı ortaklıklarını konsolide dışında tutarak mali tablo oluşturmuştur. Bu uygulama Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uygun değildir. Mali tablolar, yurt dışı bağı ortaklıklarını dahil ederek düzenlenmiş olsaydı, dönem sonu mali bilgilerde yer alan hemen hemen tüm hesaplar, önemli ölçüde farklılık göstermiş olacaktı.

Dönem sonları itibari ile alıcı ve satıcı hesap bakiyelerine ilişkin olarak alınan dış teyitlerde, kayyumluk yetkisi verilen TMSF'nin almış olduğı karar doğrultusunda dondurulmuş olan hesaplar için dış teyit çalışması yapılmadığı saptanmıştır. Dış teyit çalışması yapılmayan dondurulmuş hesaplar ve dış teyit sonucu tutarsız olan hesap farkları dikkate alındığında mali tablolar bu durumdan etkilenecektir.

Ta Tarım Ürünleri Hayvancılık Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.

2019

Bu rapor tarihi itibariyle bankalar ve cari hesaplar ile yapılan mutabakat faaliyetleri devam etmektedir. Bakiyelerin tamlığı ve doğruluğı ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşılammıştır. Bununla birlikte, faiz oranları bilgilerinin ve kredilere ilişkin ödeme planlarının tamlığı ve doğruluğı ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşılammıştır. Bu sebeple, şirket 'in mali tablolarında bu hesap kalemlerine ilişkin bir düzeltme yapılp yapılmamasının gerekliliğı denetim şirketi tarafından saptanamamıştır.

Yıl sonu itibariyle davalar ile ilgili avukat mektubu, şirket avukatlarından temin edilememiştir. Şirket'in aleyhine olan davaların, mali tablolar üzerinde yaratabileceğı yükümlölük denetim şirketi tarafından belirlenememiştir. Dolayısıyla yıl sonu itibariyle konsolide mali tablolarda bahis konusu işçi davaları için karşılık ayrılamamıştır.

Konsolide mali tablolarda gözüken stoklar ve kasa hesabı için denetim şirketince stok ve kasa sayımları yapılmamıştır. Bununla birlikte, stok kalemine ilişkin stok değeri düşüklüğünün tespiti belirlenememiştir. Bu sebeple, şirket' in mali tablolarında bu hesap kalemlerine ilişkin bir düzeltme yapılp yapılmamasının gerekliliğı denetim şirketi tarafından saptanamamıştır.

Şirket'in iç kontrol sisteminin olmamasından dolayı BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları' na atfen hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değeriendirilen risklere karşı uygulanan büyük deftere aktarılan günlük kayıtların test edilmesine ilişkin denetim prosedürleri de gerçekleştirilememiştir.

Şirket'in ilişkili taraflar ile gerçekleştirilen işlemlerin tamlığı ve doğruluğı ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşılammıştır. Bu sebeple, şirket 'in mali tablolarında bu hesap kalemlerine ilişkin bir düzeltme yapılp yapılmamasının gerekliliğı denetim şirketi tarafından saptanamamıştır.

Şirket'in maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının denetim şirketlerince ekonomik ömürleri ve varlığı ile ilgili bir tespit belirlenememiştir.

Şirket hesaplarına ait kayıt, belge ve defterler denetim şirketi tarafından yeterli ölçüde incelenememiştir. Bu sebeple, şirket 'in mali tablolarında bu hesap kalemlerine ilişkin bir düzeltme yapıp yapılmamasının gerekliliği denetim şirketi tarafından saptanamamıştır.

Denetim şirketlerinin kanıt yetersizliğinden dolayı görüş belirtmediği şirketlerin bağımsız denetim raporları detaylı incelenmiş ve bu görüşe dayanak oluşturan nedenler açıklanmıştır. Denetçiler tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş bildirmekten kaçınma yönünde görüş bildirilen şirketler ve bağımsız denetim raporlarının düzenlendiği yıllar aşağıda tablo halinde düzenlenmiştir.

Tablo 7: Kanıt Yetersizliği Nedeniyle Görüş Belirtilmeyen Şirketlerin Yıllar İtibariyle Dağılımı

ŞİRKETLER / YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
DENGE YATIRIM HOLDİNG A. Ş											X
ESCORT TEKNOLOJİ YATIRIM A. Ş									X	X	
İPEK DOĞAL ENERJİ KAYNAKLARI ARAŞTIRMA VE ÜRETİM A. Ş							X				
KERVANSARAY YATIRIM HOLDİNG A. Ş							X	X		X	X
KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A. Ş							X				
KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLETMELERİ A. Ş							X				
MARKA YATIRIM HOLDİNG A. Ş							X				
MMC SANAYİ VE TİCARİ YATIRIMLAR A. Ş								X	X		
ROYAL HALI İPLİK TEKSTİL MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A. Ş								X	X	X	
TAÇ TARIM ÜRÜNLERİ HAYVANCILIK GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.											X

Bağımsız denetimde denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne dayanak teşkil etmesi sebebiyle yeterli düzeyde kanıtlara ulaşamaması denetimi yapılan şirket ve denetimi yapan denetim şirketi/denetçi açısından maddi ve zaman kayıplarına sebep olmaktadır. Dolayısıyla denetim kanıtları, denetim şirketleri için yapılan bağımsız denetim faaliyetlerinden etkin ve verimli bir sonuç alınabilmesi açısından oldukça önemlidir.



SONUÇ

Günümüz dünyasında, giderek artan denetim alanındaki değişimler ve gelişmeler neticesinde bağımsız denetim kavramının ne kadar önemli olduğu daha açık bir şekilde ortaya konmuştur. Özellikle mali nitelikteki kararların doğru bir şekilde alınabilmesi ve güvenilir bilgilere ulaşmanın zorluğu bağımsız denetimi oldukça önemli bir konuma getirmiştir. Karar alıcılara makul bir güvencenin verilebilmesi ancak bağımsız denetim ile mümkün olmaktadır.

Bağımsız denetimin en önemli parçalarından biri olan denetim kanıtları, denetçinin denetim raporunda görüşünü şekillendirebilmesinde çok önemli bir yere sahiptir. Özellikle temin edilen denetim kanıtlarının kaliteli ve yeterli olması denetçinin belirteceği görüşü güçlendirirken, karar alıcılar için de bir güvence niteliğindedir. Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu, bu iki unsuru etkileyen ölçütlere bağlı kalınması şartıyla denetçinin öznel yargısına göre belirlenmektedir. Temin edilen kanıtlar doğrultusunda bağımsız denetçi olumlu görüş veya olumlu görüş dışında bir görüş bildirir. Yeterli ve uygun kanıtlara ulaşamaması halinde, bu durum denetim raporunun görüş kısmına “görüş bildirmekten kaçınma” olarak yansiyacaktır.

Bu çalışma, Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren şirketlerin 2009-2019 yılları arasında bağımsız denetim raporlarında verilen görüşlerin belirlenmesi ve bu raporlardan hareketle görüş belirtilmeyen şirketlerin raporlarının detaylı incelenerek denetim kanıtının bu yöndeki görüşler üzerinde etkisini tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

Çalışmada kullanılan veriler, BİST’te yer alan işletmelerin yıllar itibarıyla denetlenmesi ile elde edilen 4239 adet bağımsız denetim raporunun incelenmesinden oluşmaktadır. 2009 yılında 272 adet şirket incelenmiş ve görüş belirtilmeyen şirket sayısının sadece 1 adet olduğu tespit edilmiştir. 2010 yılında 292 adet, 2011 yılında 311 adet ve 2012 yılında 353 adet şirket incelenmiş ve her bir yıl için 3 adet şirket görüş bildirmekten kaçınma görüşü almıştır. 2013 yılında 393 adet ve 2014 yılında 412 adet şirket incelenmiş ve her bir yıl için 2 adet şirkette görüş belirtilmemiştir. 2015 yılında 419 adet şirketin denetim raporları incelenmiş ve görüş bildirilmeyen şirket sayısının 7 adet olduğu belirlenmiştir. 2016 yılında 429 adet, 2017 yılında 446

adet ve 2018 yılında 452 adet şirket incelenmiş olup her bir yıl için 5 adet şirkette görüş vermekten kaçınılmıştır. Son olarak ise 2019 yılında 460 adet şirketin denetim raporları incelenmiş olup bunların 3'ünde görüş belirtilmemiştir. Dolayısıyla, Görüş bildirmekten kaçınma görüşü en çok 2015 yılında, en az 2009 yılında gerçekleşmiştir.

On bir yıllık araştırma döneminin toplamında denetçilerin 39 adet bağımsız denetim raporu için görüş bildirilmediği gözlemlenmiştir. Belirtilen yıllar arasında görüş belirtilmeyen şirket sayısının ise; 5'i Mali Kuruluşlar sektöründen, 3'ü İmalat sektöründen, 3'ü Madencilik ve Taş Ocakçılığı sektöründen, 1'i Teknoloji sektöründen ve 1'i Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık sektöründen olmak üzere toplamda 13 adet olduğu tespit edilmiş ve görüş bildirmekten kaçınma nedenleri belirtilmiştir.

Denetim kanıtları açısından ele alındığında ise; şirket bazlı olarak 13 şirketin 10'unda, rapor bazlı olarak ise 39 raporun 17'sinde bağımsız denetim şirketleri tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

Denetim şirketlerinin yetersiz kanıt nedeniyle görüş belirtmediği şirketlerde görüşe esas oluşturan nedenler içerisinde en önemli hususlar şöyle sıralanabilir; mali tablo kalemlerinde yer alan tutarlarda mutabakatların sağlanamaması, dış teyit işlemlerinin gerçekleştirilememesi ve denetim şirketleri tarafından alternatif prosedürler ile doğrulanamaması, doğrulama alınamayan tutarlar sebebiyle olabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesi ve yükümlülüklerle ilişkin karşılıkların veya diğer farklı hususların mali tablolara yansıtılamaması. Özellikle stoklarla ilgili olarak yıl sonu stok envanter listesine ulaşılabilmesi ve stoklara ait bakiyenin denetim şirketleri tarafından alternatif prosedürler ile doğrulanamaması olup bununla birlikte net gerçekleşebilir değer testleri yapılamadığı için stok değer düşüklüğüne ilişkin bir görüş oluşturulamamıştır.

Stokların satışına, alacak ve borçların tahsilat ve ödemelerine ilişkin herhangi bir protokol, sözleşme veya ödeme planına ulaşılabilmesi. Vadesi geçmiş ve yapılandırılmamış vergi, faktoring ve kredi borçları bulunmaktadır. Ödenmemiş borçların ve varsa faizlerin, mali tablolara olası etkileri yine mutabakat mektubu alınamadığı için saptanamamış ve yansıtılamamıştır.

Denetim şirketlerine sunulmamış çalışmaların, bilgilerin ve belgelerin olmasından dolayı, şirketlerin mali tablolarında herhangi bir düzeltme yapıp yapılmamasının gerekliliğine yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtları denetim şirketleri tarafından elde edilememiştir. Hesap kalemlerine ilişkin gerçekleştirilen işlemlerin veya bakiyelerin tamlığı ve doğruluğu ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşılamamış ve fiziki sayımların yapılamamış olmasından dolayı yine şirketlerin mali tablolarında ilgili hesap kalemlerine ilişkin bir düzeltme yapıp yapılmamasının gerekliliği denetim şirketleri tarafından saptanamamıştır.

Sonuç olarak bu çalışmada elde edilmiş olan bulguları genel olarak değerlendirdiğimizde, tespit edilemeyen, doğrulanamayan ve temin edilemeyen bilgi, belge ve kalemlerin olması denetçileri kanıt yetersizliği sebebiyle görüş belirtmemeye sevk etmiştir. Bununla birlikte, şirketlerin mali tablolarına yansıtması gereken hususları yansıtamamalarına veya eksik yansıtmalarına yol açmıştır. Bilgi kullanıcıları, kararlarını mali tablolara bakarak aldıklarından, bu şekilde alınan kararların eksik veya hatalı olmasını arttırmakla kalmayıp bu tip mali tablolara duyulan güven de ‘bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar olmasına bakılmaksızın’ zedelenmiş olmaktadır. Ayrıca bağımsız denetimde denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne dayanak teşkil etmesi sebebiyle yeterli düzeyde kanıtlara ulaşılamaması denetlenen şirket ve denetimi yapan bağımsız denetim şirketi/bağımsız denetçi açısından maddi ve zaman kayıplarına sebep olmakta ve dikkat edilmezse olmaya da devam edecektir. Bu anlamda denetçi görüşlerinin, bağımsız denetim kanıtı ile doğrudan ilişkili olduğu anlaşılabılır. Dolayısıyla denetim kanıtları, bağımsız denetçiler açısından bir görüşe ulaşılabilmesi, görüşüne dayanak oluşturabilmesi, mali tablo kullanıcılarına güven vermesi, yapılan bağımsız denetim faaliyetlerinden etkin ve verimli bir sonuç alınabilmesi ve en önemlisi denetimin görünürde değil de gerçekten tamamlanabilmesi açısından oldukça önemli ve etkilidir.

Gelecekte yapılacak olan çalışmalarda, denetim şirketlerinin vermiş olduğu görüşlerin bilgi kullanıcılarının alacakları kararlar üzerindeki etkisi ile ilgili bir araştırma çalışması yapılabilir. Ayrıca görüş belirtilmeyen şirketlere yönelik bir anket çalışması veya derinlemesine araştırma tekniği kullanılarak bir çalışma gerçekleştirilebilir. Son olarak denetimin en önemli iki parçası olan; denetim

kanıtları ve denetçi görüşü ile ilgili çalışmaların arttırılması ve farklı bakış açıları ile ele alınmaları önerilmektedir.



KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2018). Denetimde Önemlilik Planlaması Ve Risk Olgusu Çerçevesinde Vergi Denetimi. https://www.researchgate.net/publication/329807434_Denetimde_Onemlilik_Planlamasi_ve_Risk_Olgusu_Cercevesinde_Vergi_Denetimi, 1-14.

Acar, A. (2016). Risk Odaklı Denetim. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1(1): 55-66.

Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 227-256.

Akdoğan, N. (2020). Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2017 ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri ile Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(59), 1-18.

Aksoy, T. (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Hukuk Yayınlar.

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3): 1-22.

Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*(77): 63-86.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

Ayanoğlu, Y. ve Dölen, T. (2020). Sınırlı Olumlu Görüş Verilen Denetim Raporlarının İçerik Analizi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(3), 703-720.

Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı*, 771-785.

Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2): 121-134.

Bahşlı, S. (2019). *Türkiye Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimin Sonuçları Ve Raporlanması Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 35-62.

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: ALFA Basım Yayım Dağıtım San. ve Tic. Ltd.Şti.

Cook, J. W. ve Winkle, G. M. (1980). *Auditing - Philosophy & Technique*. Houghton Mifflin Company , Boston.

Cömert, N., Selimoğlu, S., Uzay, Ş., ve Uyar, S. (2013). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim ve Araştırma Merkezi (SAUSEM).

Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çalış, Y. E. (2011). Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri. *Denetişim*(8): 31-40.

Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. *Mali Çözüm Dergisi*(55): 122-126.

Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1): 109-133.

Çömlekçi, F. (1978). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Dabbağoglu, K., ve Can, G. (2018). *Bağımsız Denetim*. Konya: Eğitim Yayınevi.

Dalak, G. (2000). Denetim ve Kalite Denetimi. *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, 1(1): 65-79.

DeAngelo, L. E., (1981). “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.

Demir, M., Ülker, Y., ve Arslan, Ö. (2018). İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *Van YYÜ İİBF Dergisi*, 3(5): 82-104.

Demirbaş, M. (2005). Muhasebe Denetiminde Önemlilik İle Risk ve Aralarındaki İlişki. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 7(2): 89-124.

Demirkan, Ş. (2007). *Denetim*. İzmir: İlkem Ofset Yayıncılık.

Doğan Kutukız, ve M.Akif Öncü. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe-Finansman Dergisi (MUFAD)*, 131-139.

Dölen, T. (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin Ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2): 175-189.

Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.

Durmuş, A. F., Otlu, F., ve Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi / Journal of Academic Approaches*, 9(1): 66-88.

Elitaş, C. (2011). *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.

EL-Masry E.E. ve Reck J.L. (2008). Continuous online auditing as a response to the Sarbanes-Oxely Act. *Managerial Auditing Journal*, 23(8): 779-802.

Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, (5): 51-63.

Erdoğan, M. (2005). *Denetim*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Erdoğan, M., Elitaş, C., Erkan, M., ve Aydemir, O. (2014). *Muhasebe Hilelerinin Denetiminde Benford Yasası*. Yalova: Gazi Kitabevi.

Erol, M., ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12): 55-86.

Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Afyonkarahisar: Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Esendemir, E. (2011). Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı Ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler. *Journal of Yasar University*, 23(6): 3890-3903.

Esendemirli, E. (2013). Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Ve YMM' lere Yönelik Bir Uygulama. *World of Accounting Science / Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(2): 111-143.

Gönen, S. (2016). Bağımsız Denetimde Çalışma Kağıtlarının 230 No'lu Türkiye Denetim Standardı Açısından İncelenmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7): 1792-1808.

Gönen, S., ve Yıldırım, F. (2019). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi / MANAS Journal of Social Studies*, 8(1): 1085-1097.

Gönen, S., ve Yıldırım, F. (2019). BDS 701 Kilit Denetim Konuları: BİST İçerisinde Yer Alan Bankalar Ve Sigorta Şirketlerine Yönelik İnceleme. *Uluslararası Uygulamalı Sosyal Bilimler Kongresi*, İzmir, 143-155.

Gönen, S., ve Yıldırım, F. (2020). Bilişim Teknolojilerinin Denetime Etkisi: Denetim 4.0. *Muhasebe Alanında Spesifik Konular(ss. 1-15)*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Gronewold, U. (2006). *The Probative Value of Audit Evidence-The State of the Art and Avenues towards a General Theory*. Presented at the National Auditing Conference University of Manchester.

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Akademi Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

Güçlü Marşap, B., ve Kurt, G. (2008). *Muhasebe Denetiminin Gelişimine Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Katkısının Tarihsel Süreçte İncelenmesi (1938-2008)*. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Güçlü, F. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti.

Gümrah, Ö., ve Yılmaz, B. (2018). Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği: Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerle Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21(2): 348-373.

Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, E. (1998). *Denetim*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Haynes, C.M. (1999). “Auditors’ Evaluation of Evidence Obtained Through Management Inquiry: A Cascaded-Inference Approach”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2): 87-104.

Hesap Uzmanları Derneği. (2004). *Denetim İlke ve Esasları* (Cilt 1). İstanbul: Yıldız Ofset.

Hüdaverdi Bircan, ve Öznur Arslan. (2019). İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma: Sivas İli Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(3): 533-546.

International Standard On Auditing 500 -Audit Evidence (2009). [ISA 500 audit evidence 2009.pdf](https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf) , <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf> (24.01.2021).

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2009, Ekim). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İstanbul.

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>. (8.7.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, BDS 200 (2019) Bağımsız Denetçinin Genel Amçaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf) . (13.7.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, BDS 500 (2018) Bağımsız Denetim Kanıtları. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20500_%20kurum%20sitesi(1).pdf). (8.9.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, BDS 520 (2013) Analitik Prosedürler. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_520.pdf adresinden alındı (24.11.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, BDS 700 (2017) Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf) adresinden alındı (24.11.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu BDS 701 (2018) Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701\(2\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701(2).pdf) adresinden alındı (30.11.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, BDS 705 (2017) Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_705.pdf adresinden alındı (30.11.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, BDS 706 (2017) Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_706.pdf adresinden alındı (30.11.2020).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) (2021) <https://www.kap.org.tr/tr/> (08.02.2021).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) (2021) <https://www.kap.org.tr/tr/bist-sirketler> (08.02.2021).

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) (2021) <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu> (19.02.2021).

Kapusuzoğlu, A. (2006). Bağımsız Denetime Yönelik Genel Bir Bakış. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(13): 61-73.

Karacan, S., ve Uygun, R. (2012). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim ve Raporlama*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karapınar, A., ve Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

Kardeş Selimoğlu, S., ve Uzay, Ş. (2009). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., ve Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic.Ltd.Şti.

Kardeş, S. (1996). *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*. Ankara: Pelin Ofset.

Kaval, H. (2008). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kepekçi, C. (1996). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Lazer Ofset Matbaa.

Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*. İstanbul: Avcıol Basım Yayın.

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. ve Velury, U. K.,(2013). “Audit Quality: Insights from the Academic Literature”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 385-421.

Kütük, İ. (2008). *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Lee, T. ve Azham, M.A., (2008). “The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12): 1-9.

Mert, V. (2014). *Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tasdik Denetimi İle Karşılaştırılması*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Morill, C. ve Morill J., (2003). Internal Auditors And The External Audit: A Transaction Cost Perspective, *Managerial Auditing Journal*. 490-504.

Munteanu, V., Zamfir M.P. ve Florea C.F., (2018), Application of the Sampling Selection Technique in Approaching Financial Audit, *Academic Journal of Economics Studies*, 4(1): 123-132.

Özer, M. (1997). *Denetim*. İstanbul: Özkan Matbaacılık.

Özyürek, H. (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2): 95-105.

Pickett, K.H.S., ve Pickett, J.M. (2005). *Auditing for Managers The Ultimate Risk Management Tool*, John Wiley & Sons Ltd., England

Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing*. 2nd Edition. USA: John Wiley & Sons, Ltd.

Sakin, T. (2018). Bağımsız Denetim ve Denetimin Ekonomik Etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3): 2455-2466.

Sarbanes-Oxley Act (2002, H.R. 3763) Public Law sarbanes oxley act 2002.pdf https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf (24.01.2021).

Sarısoy, Ö. (2019). *Bağımsız Denetim Beklenti Farkları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Savcı, M. ve Balioğlu, İ. (2021). Muhasebe Bilgi Sisteminde Veri Kalitesinin Denetim kanıtlarının Güvenilirliğine Etkisinin Değerlendirilmesi. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 6(1), 52-63.

Saygılı, A. T. (2007). Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Yönetimi. *Mevzuat Dergisi*, 10(110): 1-13.

Sekizsu, B., ve Ertaş, F. C. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul' da Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43-63.

Sermaye Piyasası Kurulu. (2006, 6 12). <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, Seri: X No: 22. 07 08, 2020 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>: <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden alındı

Silvoso, J. A., (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review*, (47): 15-74.

Sipahi, B. (2001). *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama*.(Yayınlanmamış Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Süklüm, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik ilişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.

Şavlı, T. (2011). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci. *Uluslararası Muhasebe Sempozyumu*, Antalya 1-18.

Şirin, M. (2006). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*(61): 23-36.

Taş, O., ve Durmuş, C. N. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Tez, B. (2021). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrolün Etkileşimi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (89): 113-132.

Toroslu, V. (2016). *Finansal Tablolar Denetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tuan, A., ve Sağlar, J. (2015). *Denetimde Kalite ve Kalite Kontrolü*. Adana: Karahan Kitabevi.

Türedi, H. (2007). *Denetim*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Türk Dil Kurumu <https://sozluk.gov.tr/>. 6 2, 2020 tarihinde <https://sozluk.gov.tr/>: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı

Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y., ve Yılmaz, F. (2003). *Sınırlı Uygunluk Denetimi*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Usul, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Wright, A. ve Wright S. (1997) “An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive Audit Adjustment”, *Journal of Accounting & Finance* , 12(1): 15-36.

Yereli, A. (2016). *Türkiye'de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi Ve Kalite Uygulamaları*. İzmir: Gazi Kitabevi.

Yılancı, F., Yıldız, B., ve Kiracı, M. (2016). *Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yıldırım, M. (1999). *Bağımsız Dış Denetim*. İstanbul: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yeterlilik Etüt Raporu.

Zuca, S. (2015). Audit Evidence - Necessity to Quality a Pertinent Opinion. *Procedia Economics and Finance*, 20: 700-704