

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN
BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

PINAR ÇAVUŞ

İstanbul, 2021

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN
BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA**

Yüksek Lisans Tezi

PINAR ÇAVUŞ

Danışman: PROF. DR. BAŞAK ATAMAN GÖKÇEN

İstanbul, 2021

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Pınar ÇAVUŞ

Anabilim Dalı : İşletme

Programı : Muhasebe Denetimi

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN

Tez Türü : Yüksek Lisans

Anahtar Kelimeler : Denetim, Muhasebe Denetimi, Bağımsız Denetim, Denetim Kanıtı, Kanıt Toplama Teknikleri

ÖZET

MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA

Günümüzdeki ekonomik koşulların gelişmesi ve değişiklikler göstermesi ekonomik faaliyetlerin çözülmesini daha karmaşık bir hale dönüştürmektedir. Bu karmaşık hale gelen ekonomik faaliyetlerin bir düzene koyulmasını da her geçen gün geri dönülmesi zor bir duruma getirmektedir. Zorlaşan bu ekonomik koşullardan dolayı hem iş çevrelerinin hem de toplumun günden güne denetime ihtiyaç duyması artmakta ve bu sebeple hem iş dünyasında hem de toplum yaşamında denetim önemli bir hale gelmektedir.

Dünyada genel kabul gören denetimin amacı, muhasebe ilkeleri ve standartlarını dikkate alarak finansal tabloların bu doğrultuda doğru bir şekilde raporlanmış olduğunu analiz etmektir. Avrupa Birliği bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yöneliş ve yakınsama eğilimi, uluslararası muhasebe ve denetim standartları ile bağımsız denetimi daha da ön plana çıkarmıştır. Ayrıca, muhasebe ve denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel (kamu ve özel) bazda uyumlaştırılması açısından önemli bir gelişmedir.

Denetim kavramı, sistematik bir süreç olarak ele alındığında ise ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, daha önce tespit edilen ölçütlere uygunluk seviyesini araştırmaktır. Denetçi, bu sürecin sonucunda ortaya çıkan verileri gerekli kişi veya kurumlara bildirmek gerekçesiyle tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirmektedir. Denetçinin denetim sürecinde; işletmenin faaliyetleri, muhasebe kayıtları ve finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğu ile ilgili bir denetim görüşü oluşturmak için çeşitli kanıt toplama teknikleriyle ulaşabileceği her türlü bilgi ve

belgeler denetim kanıtı olmaktadır. Denetçi, denetim raporunda sunacağı görüşü bu denetim kanıtları ile ispatlamaktadır.

Bu çalışmada, denetim sürecince önemli bir yer tutan ve denetçiye kanıt teşkil edebilecek denetim kanıtlarının ve denetim süresince yaygınca kullanılan kanıt toplama tekniklerinin açıklanarak bağımsız denetim firmalarında gerçekleştirilen bir anket çalışması ile muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime etkisinin olup olmadığını belirlemeyi amaçlamaktadır.



GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Pınar Çavuş

Field : Business Administration

Programme : Accounting Auditing

Supervisor : Professor Başak ATAMAN GÖKÇEN

Degree Awarded : Master

Keywords : Audit, Auditing of Accounting, Independent Audit, Audit Evidence,
Evidence Gathering Techniques

ABSTRACT

THE EFFECT OF EVIDENCE COLLECTION TECHNIQUES ON INDEPENDENT AUDITING IN ACCOUNTING AUDITING AND A RESEARCH

The development and changes of today's economic conditions make the solution of economic activities more complex. It also makes it difficult to return to an order of economic activities that have become complex every day. Because of these difficult economic conditions, both business circles and society are increasing in need of supervision from day to day, and therefore supervision is becoming important in both business and public life.

The purpose of the audit, which is generally accepted in the world, is to analyze whether the financial statements are reported correctly in this direction, taking into account the accounting principles and standards. In addition to the harmonization and enlargement process within the European Union, the tendency towards global accounting and auditing standards and the tendency to converge have brought international accounting and auditing standards and independent auditing to the fore. It is also an important development in terms of harmonization of accounting and auditing standards both globally and on a sectoral (public and private) basis.

When the concept of auditing is considered as a systematic process, it is to investigate the level of compliance of claims about economic activities and events with previously determined criteria. The auditor impartially collects evidence and evaluates the collected evidence, on the grounds of informing

the necessary persons or institutions about the data obtained as a result of this process. In the audit process of the auditor; All kinds of information and documents that can be accessed by various evidence collection techniques in order to form an audit opinion on the accuracy of the information in the operations of the enterprise, accounting records and financial statements are audit evidence. The auditor proves the opinion he will present in the audit report with this audit evidence.

In this study, it is aimed to determine whether the evidence collection techniques used in accounting auditing have an independent audit effect by explaining the audit evidence which has an important place in the audit process and can constitute evidence to the auditor, and the evidence collection techniques commonly used during the audit.



İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	iii
TABLO LİSTESİ.....	x
ŞEKİL LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1
1. DENETİM HAKKINDA GENEL TANIMLAR.....	3
1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.2. Denetimin Tanımı.....	4
1.3. Muhasebe Denetiminin Tanımı.....	5
1.4. Muhasebe Denetiminin Önemi.....	8
1.5. Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	8
1.6. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	10
1.7. Muhasebe Denetiminin Türleri.....	11
1.7.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	11
1.7.1.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	12
1.7.1.2. Faaliyet (Performans) Denetimi.....	13
1.7.1.3. Uygunluk Denetimi.....	14
1.7.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	15
1.7.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim.....	15
1.7.2.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	15
1.7.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	16
1.7.3.1. Genel Denetim.....	16
1.7.3.2. Özel Denetim.....	16
1.7.4. Yapılma Zamanına Göre Denetim Türleri.....	16
1.7.4.1. Sınırlı (Ara) Denetim.....	16

1.7.4.2. Sürekli Denetim.....	16
1.7.4.3. Son Denetim.....	17
1.7.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	17
1.7.5.1. Bağımsız Denetim.....	17
1.7.5.2. Kamu Denetimi.....	18
1.7.5.3. İç Denetimi.....	19
 2. BAĞIMSIZ DENETİM.....	 21
2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	21
2.2. Bağımsız Denetimin Önemi.....	22
2.3. Bağımsız Denetimin Amacı.....	23
2.4. Bağımsız Denetimin Yararları.....	23
2.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar.....	24
2.4.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar.....	24
2.4.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar.....	25
2.5. Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler.....	25
2.5.1. Çıkar Çatışmaları.....	26
2.5.2. Doğru ve Güvenilir Bilgi İsteği.....	26
2.5.3. Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı.....	27
2.5.4. Diğer Nedenler.....	27
2.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	27
2.6.1. Genel Standartlar.....	29
2.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı.....	30
2.6.1.2. Bağımsız Davranma Standardı.....	30
2.6.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.....	31
2.6.2. Çalışma Alanı Standartları.....	31
2.6.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı.....	32
2.6.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	32
2.6.2.3. Kanıt Toplama Standardı.....	33
2.6.3. Raporlama Standartları.....	33
2.6.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	34
2.6.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı.....	34
2.6.3.3. Yeterli Açıklama Standardı.....	34
2.6.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	35
2.7. Bağımsız Denetim Süreci.....	35

2.7.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi.....	37
2.7.2. Denetim Faaliyetlerinin Planlaması.....	37
2.7.3. Denetim Programının Yürütülmesi.....	39
2.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması.....	39
2.7.4.1. Olumlu Görüş Bildirme.....	41
2.7.4.2. Olumsuz Görüş Bildirme.....	41
2.7.4.3. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme.....	42
2.7.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	42
3. KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	43
3.1. Denetim Kanıtının Tanımı.....	43
3.2. Denetimde Kanıt Toplama.....	44
3.3. Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar.....	45
3.3.1. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar.....	46
3.3.1.1. Önemlilik.....	46
3.3.1.2. Risk.....	47
3.3.1.3. Kanıtın Niteliği.....	47
3.3.1.4. Ekonomik Etkenler (Maliyet).....	47
3.3.1.5. Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri.....	47
3.3.2. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar.....	48
3.3.2.1. Kanıtın İlgili Olması.....	48
3.3.2.2. Kanıtın Kaynağı.....	49
3.3.2.3. Kanıtın Zamanlılığı.....	49
3.3.2.4. Kanıtın Objektifliği.....	49
3.4. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması.....	51
3.4.1. Esas Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar.....	51
3.4.2. Destekleyici Kanıtlar.....	51
3.4.2.1. Fiziksel Kanıtlar.....	52
3.4.2.2. Doğrulama Kanıtları.....	52
3.4.2.3. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar.....	53
3.4.2.4. Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar.....	53
3.4.2.5. Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar.....	53
3.4.2.6. Mekanik Doğruluk (Matematiksel) Kanıtları.....	54
3.4.2.7. Analitik Kanıtlar.....	54
3.5. Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Teknikleri).....	54

3.5.1. Fiziki İnceleme Tekniği.....	56
3.5.2. Doğrulama Tekniği.....	57
3.5.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği.....	59
3.5.4. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği.....	60
3.5.5. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	60
3.5.6. Gözlem Tekniği.....	61
3.5.7. Ayrıntılı İnceleme Tekniği.....	61
3.5.8. Soruşturma Tekniği.....	62
3.5.9. Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği.....	63
3.5.10. Analitik İnceleme Tekniği.....	64
3.6. Kanıt Toplama Tekniklerinin Uygulanma Biçimleri.....	65
3.6.1. Tüm Birimlerin Seçilmesi (Ana Kütlenin Tamamının Seçilmesi).....	65
3.6.2. Özel Nitelikli Kalemlerin Seçilmesi.....	65
3.6.3. Denetimde Örnekleme.....	66
4. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA.....	67
4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	67
4.2. Araştırmanın Amacı.....	67
4.3. Literatür Taraması.....	67
4.4. Araştırmanın Kapsamı.....	70
4.5. Anket Soruları ve Cevaplarının Değerlendirilmesi.....	70
4.5.1. Ankete Katılanlara İlişkin Demografik Bilgiler.....	71
4.5.2. Ankete Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Türleri ve Faaliyet Sürelerine İlişkin Bilgiler.....	72
4.5.3. Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisinin Öneminin Değerlendirilmesi.....	73
4.6. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntemler.....	86
4.6.1. Anketin Güvenilirliğinin Test Edilmesi (Cronbach Alfa Analizi).....	86
4.6.2. Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisinin Önem Düzeyine Göre Değerlendirilmesi.....	86
5. SONUÇ.....	88
EKLER.....	91
KAYNAKÇA.....	98

TABLO LİSTESİ

Tablo 1.1	: Denetim Tanımının Akış Şeması.....	7
Tablo 1.2	: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	10
Tablo 1.3	: Denetim Türlerinin Karşılaştırılması.....	15
Tablo 3.1	: Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar.....	44
Tablo 3.2	: Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Sayısı ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki.....	49
Tablo 3.3	: Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması.....	50
Tablo 4.1	: Literatür Taraması.....	68
Tablo 4.2	: Ankete Katılanların Cinsiyet, Yaş Grubu ve Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı.....	71
Tablo 4.3	: Ankete Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Türleri ve Faaliyet Süreleri.....	72
Tablo 4.4	: Katılımcıların Denetim Sırasında Toplayacakları Kanıtların Kalitesini ve Güvenilirliğini Artırmak İçin Yaptıkları İşlemler.....	73
Tablo 4.5	: Katılımcıların Toplayacakları Kanıtların Sayısı Belirlenirken Yaptıkları İşlemler.....	74
Tablo 4.6	: Kanıt Toplama Esnasında Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri.....	75
Tablo 4.7	: Kullanılan Kanıt Toplama Tekniklerinden En Güvenilir ve En Az Güvenilir Olanı.....	76
Tablo 4.8	: Belge İnceleme Tekniğinin Kullanılması Zaman, Maliyet ve İşgücü Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığı.....	76
Tablo 4.9	: Doğrulama Tekniğinin Kullanılma Şekli.....	77
Tablo 4.10	: Katılımcıların Denetim Türlerini Kullanmalarına Göre Dağılımı.....	78
Tablo 4.11	: Katılımcıların Finansal Tablo Denetiminde Kullandıkları Kanıt Toplama Teknikleri.....	79
Tablo 4.12	: Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniğini Kullanılma Şekli.....	80
Tablo 4.13	: Gözlem Tekniğinin Kullanılma Şekli.....	81
Tablo 4.14	: Analitik İnceleme Tekniklerinin Kullanımıyla İlgili Denetim Çalışması Dönemlerine Dağılımı.....	82
Tablo 4.15	: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşan Zorluklar.....	82

Tablo 4.16 : Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Daha Yoğun Olarak Kullanıldığı.....	83
Tablo 4.17 : Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Etkili Olduğu.....	84
Tablo 4.18 : Katılımcıların Şirketleri Denetlerken Kullandıkları Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetime Olumlu Etkisinin Önem Düzeyine Göre Dağılımı.....	85
Tablo 4.19 : Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerinde Etkisinin Olup Olmadığının Dağılımı.....	86
Tablo 4.20 : Anketteki Soruların Güvenilirlik Katsayıları.....	87



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1.1 : Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	9
Şekil 2.1 : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	29
Şekil 2.2 : Denetim Akış Süreci.....	36
Şekil 3.1 : Kanıt Toplama Süreci.....	44



KISALTMALAR

AICPA	: The American Institute of Certified Public Accountants
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IIA	: The Institute of Internal Auditors
ISA	: International Standards of Auditing
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKS	: Kalite Kontrol Standardı
PCAOB	: Public Company Accounting Oversight Board
SEC	: Securities and Exchange Commission
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

GİRİŞ

İşletmelerin gelişen ve değişen ekonomik koşullar nedeniyle hızla büyümesi beraberinde güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyacı da artmıştır. Doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artması da denetimin önemli bir ihtiyaç olmasına neden olmuştur. Bu nedenle günümüzde oluşan karmaşık yapıların anlaşılmasında ve değerlendirilmesinde güvence oluşturmak açısından denetimin önemli bir yeri olduğu görülmektedir. Denetim sürecinde denetçinin; işletme faaliyetleri, kayıtları ve finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin bir görüş oluşturabilmesi için, çeşitli yöntemlerle elde edilebilecek bilgi ve belgelere ihtiyacı bulunmaktadır. Bu durumda denetçinin görüşünü oluşturmada etkili olan bilgi ve belgeler, denetim kanıtını ortaya çıkarmaktadır.

Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır. Denetim ile ilgili yapılan tüm görüşmeler, gözlemler, yazılı ve sözlü açıklamalar, hesaplamalar veya denetçinin kendi oluşturduğu notlar denetim kanıtı olarak kabul edilebilir. Ancak denetçinin tam denetim yaparak, denetim görüşüne temel teşkil edecek kanıtların tamamını elde etmesi zaman ve maliyet açısından mümkün değildir. Denetçi için önemli olan kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi için yeterli sayıda ve kalitede kanıt ulaşmaktır. Toplanacak kanıtlar gelişigüzel değil, belli başlı tekniklere göre toplanmalıdır. Bu aşamada denetçiden beklenen, finansal tablolar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak bir görüş belirtmesidir. Denetçinin denetlenen işletme ile ilgili kabul edilebilir bir denetim görüşüne ulaşmadan önce Uluslararası Denetim Standartları'na göre denetçinin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli sayıda, uygun ve güvenilir denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Ancak denetim kanıtlarının yeterliliğine ilişkin verilecek kararlar büyük ölçüde denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Denetim kanıtlarının yeterliliğine ve uygunluğuna karar vermesi ise denetimin en zor ve en önemli hususlarından biridir.

Denetim kanıtı toplamadaki temel amaç, müşteri ile ilgili bilgi toplamak ve riskleri belirlemek, müşterinin iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek, yönetimin finansal tablolarındaki bilgileri ile ilgili iddialarının doğruluğunu araştırmaktır. Bütün bu unsurlar denetçinin denetim görüşüne ışık tutacak olması bakımından son derece önemlidir. Denetçi görüşü sonucu ortaya çıkacak rapor güvenilir bilgi sunma noktasında büyük bir önem arz etmektedir ve ayrıca bağımsız denetimin en önemli unsurudur.

Bağımsız denetim; işletmelere, kurum ve kuruluşlara karşı güven ortamının yaratılması ve doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmada şeffaflığın oluşmasında önemli bir unsurdur. Bundan dolayı muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetiminin etkinliği, kalitesi ve uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir.

Bu çalışmada öncelikli olarak konuyla ilgili kaynak araştırması ve kaynakların ayrıntılı bir analizi yapıldıktan sonra, denetim, bağımsız denetim, genel kabul görmüş denetim standartları, denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri üzerinde tespit yapılmıştır.

Bu çalışmada konuyla ilgili bilimsel eserler, kitaplar, dergiler, makaleler, internetteki web siteleri, konu ile ilişkin kanunlar, tebliğler, yönetmelikler ve standartlar, kaynak taraması yöntemi kullanılarak araştırılmıştır. Ayrıca bu araştırma yapılırken üniversite kütüphanelerine ve Yüksek Öğretim Kurulu'na başvurulmuştur. Teorik olarak elde edilen bilgiler, güncel bilgilere uygulanarak konu hakkında bir sonuca ulaşılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmadaki amaç, bağımsız denetim ile kanıt toplama teknikleri arasındaki ilişki, sebepleri ve sonuçlar itibarıyla değerlendirilerek bu konuda bazı çıkarımlara ulaşmak, kaliteli ve etkin biçimde yürütülen bir bağımsız denetimin özellikleri, denetçilerin görev ve sorumluluklarını değerlendirmektir.

Bu doğrultuda dört ana bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde; denetim kavramı, denetim ile ilgili bilgiler, denetimin tarihsel gelişimi, denetim kavramının ortaya çıkışından günümüze kadarki evrimi ve denetim türleri bu bölümde açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; bağımsız denetim ile ilgili bilgilere, genel kabul görmüş denetim standartlar ve bağımsız denetim süreci detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; denetim kanıtının tanımı, denetim kanıtlarının sayısını ve güvenilirliği etkileyen unsurlar, denetim kanıt türleri ve kanıt toplama teknikleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise; anket çalışmasıyla muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetimine etkisinin olup olmadığına ilişkin araştırma yapılmıştır.

1. DENETİM HAKKINDA GENEL TANIMLAR

1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı, dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilen Anglosakson Ülkelerindeki “auditing” kavramının karşılığıdır. Auditing kavramının kökeni, Latince “işitme ya da dinleme” anlamlarına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır. Bunu sebebi ise, eski zamanlara dayanan toplumlarda seçilen uzman ve görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya yönelik faaliyetlerinden kaynaklanmaktadır (Bozkurt, 2018:23).

Denetim kavramıyla ilgili çeşitli tanımların olmasına rağmen denetim kavramıyla ilgili ortak bir tanımın yapılmadığı görülmektedir. Bunun sebebi, denetimin farklı alanlarda uygulanan bir çalışma olması ve farklı açılardan ele alınmasından kaynaklanmaktadır (Savaş, 2015:4).

Hem uygulamalarda hem de kanunlarda yer alan denetim tanımlarından tümü denetim türleri itibariyle yapılan tanımlardır. *Türk Dil Kurumu (TDK)* sözlüğüne göre denetim; “bir işin doğru ve usulüne uygun şekilde yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek ve kontrol etmek” olarak ifade edilen denetlemek fiilinin isim halidir (Baykara, 2013:99).

Günlük konuşma dilinde denetim kapsamında olan denetimle benzer ifadeleri taşıyan ve kullanılan birçok kelime vardır. Bunlar içinden en fazla kullanılan kontrol, revizyon ve teftiş kelimelerinin terim bilimindeki yerleri farklılık göstermektedir (Altuğ, 2000:1). Denetime ilişkin esas konulara geçmeden önce denetime benzer kavramların tanımı üzerinde durulması gerekmektedir. Bu kavramlar şunlardır (Arkun, 1980:17):

- ❖ **Kontrol:** Kontrol kelimesi de Latince kökenli olup “contra” ve “rotulus” kelimelerinden oluşmaktadır. Bu terim, işletme kayıtları yardımıyla yapılan bir işin doğru ve düzenli biçimde uygulanıp uygulanmadığını araştırmak ve incelemek anlamlarında kullanılmaktadır. Ayrıca, bir konunun doğru olup olmadığı incelenirken bununla beraber ilgili olan birimleri yönetmek ve düzene koymak da söz konusu olmaktadır. Kontrol, genellikle işlem ve kayıtların yapılışı esnada uygulanmasından dolayı devamlı bir özelliği bulunmaktadır ve işletmenin içinde meydana gelmektedir (Altuğ, 2000:1-2).
- ❖ **Teftiş:** Teftiş bir şeyin gerçekliğini, doğruluğunu veya yapılan işlerin iyi bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını anlayabilmek için yapılan araştırma olarak ifade edilmektedir. Denetim bir işin geneline uygulanırken, teftiş ise bu genelin içinde özel durumlara uygulanmaktadır. Bu sebeple teftiş denetimden daha dar kapsamlı olmaktadır. Ayrıca teftiş, rastgele bir alana uygulanması gereken standartlar ve yasalar belirlenirken bu yasa ve standartlara ne derecede uyulup uyulmadığını belirlenmek için de yapılmaktadır. Bundan dolayı teftişi de *uygunluk denetimi* denilmektedir. Teftişin denetimden farklı yönleri bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıda

açıklanmaktadır (Kaval, 2008:4):

- ❖ İşletme içinde bağımlılık söz konusu olmasından dolayı teftişin işletme çalışanları tarafından yapılması,
 - ❖ Mali olmayan olayların teftişin kapsamına girmesi ve
 - ❖ Teftiş belli amaçlarla yapılmaktadır ve daha çok işletme yönetimin işletme çalışanlarına verdiği yazılı ve sözlü emirlere uyulup uyulmadığını incelemektedir.
- ❖ **Revizyon:** Revizyon, tamamlanan işleri tekrardan gözden geçirmek ve tekrardan bakmak ifadelerine karşılık gelen Latince kökünden olan Re-Videre sözcüğünden gelmiştir. Revizyon denildiği zaman ilk önce muhasebe defter ve kayıtlarının gözden geçirilmesi anlamı gelmektedir. Muhasebe kapsamını geçen araştırmaları ve işletme analizleri gibi konuları da kapsayan revizyon genel anlamda, bir işletmenin yapısı ve çalışmalarıyla ilgili yaşanan sorunların incelenmesini de kapsamaktadır (Gürbüz, 1990:8).

1.2. Denetimin Tanımı

Denetimin ne olduğunu ve modern bağlamda nasıl yapıldığını anlamak için bir denetim tanımına ihtiyaç vardır. Genel olarak denetimin kapsamlı tanımı bu şekildedir:

Denetim, iddialarda bulunan kişilerin veya kuruluşların içinde bulunduğu ekonomik eylemler ve olaylar hakkındaki iddialara ilişkin kanıtları tarafsız olarak toplamak ve değerlendirmek, bu iddialarla ilgili belirlenen ölçütler arasındaki uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçların yapıldığı raporları ilgili kullanıcılara iletmek için yapılan sistematik süreçtir (Porter, Simon ve Hatherly, 2014:3).

Temel Denetim Kavramları Komitesi ise, denetimin tanımını bu şekilde ifade etmektedir:

“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili iddialara ait kanıtları objektif bir şekilde elde etmek ve değerlendirmek amacıyla bu faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaları ve belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluk derecesini saptamak ve sonuçları ilgili yetkililere ulaştırmak için yapılan sistematik bir süreçtir” (Messier, Glover ve Prawitt, 2008:11).

Denetim genel tanımı itibarıyla, ekonomik faaliyetler ve işlemlerinin önceden tespit edilen genel kabul görmüş kurallara, muhasebe ve denetim ilke ve kurallarına uygun olacak şekilde yapıp yapılmadığı konusunda; açıklanan ya da açıklanacak olan verilerin önceden tespit edilmiş olan ölçütlere uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla kanıtların toplanması ve toplanan kanıtların tarafsız bir şekilde değerlendirilip sonuçlarının ilgili kişilere raporlanması süreci şeklinde tanımlanmaktadır (Toroslu, 2016:23).

1.3. Muhasebe Denetiminin Tanımı

Genellikle uygulamalarda muhasebe denetimi çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Muhasebe denetiminin bir süreç olmasından bu sürecin tüm aşamalarını kapsayan bir tanım yapmak yararlı olacaktır. Başlangıcı “Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)’ne kadar uzanan ve genel kabul gören muhasebe denetimi şu şekilde ifade edilmektedir: Muhasebe denetimi, “*belli bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere olan uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman kişi tarafından yapılan kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme sürecidir*” (Ataman, Hacırustemoğlu ve Bozkurt, 2001:15).

Başka bir tanımda ise muhasebe denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının ya da halka açıklanacak olan diğer finansal bilgilerin, finansal tablo düzenleme ve raporlama standartlarına ve yasalara uygun olup olmadığı konusunda makul güvence verecek şekilde yeterli sayıda ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının sağlanması amacıyla, bağımsız denetim standartlarında meydana gelebilecek bütün bağımsız denetim yöntemlerinin uygulanıp ve değerlendirilerek rapora bağlanması, finansal tabloların ve bu tabloların zeminini oluşturan kayıt, belge ve diğer bütün belirtilerin üzerinden yapılan faaliyetlere ulaşan ve bulunan sonuçları denetim raporunda özetleyen sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir (Kaval, 2008:10). Yapılan tanımdan da görüldüğü gibi, muhasebe denetiminin bir süreç olduğu ve bu süreçte bir işletmenin belli dönemlerine ilişkin ekonomik işlemleriyle ilgili kanıt toplanıp ve toplanan bu kanıtların değerlendirilmek üzere ilgili işletmenin finansal tablolarında bulunduğu bilgilerin doğru olup olmadığı ve güvenilirliği konusunda görüş oluşturmaktır (Hatunoğlu, Koca ve Kılılı, 2012:173).

Muhasebe denetimin tanımı içerisinde yer alan ve önemli bazı özellikler aşağıda açıklanmaktadır:

- ❖ **Denetim, ekonomik birim veya döneme ilişkin bilgiler üzerinde yapılır:** Yapılan denetim faaliyetlerinde denetçilerin sorumlu oldukları alanlarının saptanması gerekli olduğundan dolayı bütün denetim faaliyetlerinde denetimin uygulanacağı alanın ve dönemin kesinlikle ortaya çıkarılması gerekmektedir. Herhangi bir konuma sahip olan işletme veya işletmenin bir birimi denetimin alanı ve denetim faaliyetlerinin de hangi zaman aralığını kapsaması da dönem olarak ifade edilir. Denetim faaliyetlerinin kesin olarak başlangıcı ve sonu belli olan bir zaman aralığı olmalıdır. Bu zaman aralığı ise 1 yıl gibi süre olacağı gibi, 3 aylık, 2 yıllık veya işletmenin bütün çalışma dönemi de olabilmektedir (Bozkurt, 2018:29-30).
- ❖ **Önceden Belirlenen Ölçütler:** Denetçiler işletmenin mali tablolardaki iddiaların doğru olup olmadığını incelerken aşağıda yer alan önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecelerini de incelemektedirler. Bu kriterler denetimin niteliğine göre farklılık göstermektedir. Bu kriterler şunlardır (Çaldağ, 2007:37):

- ❖ İşletme yönetimi tarafından çıkartılan talimatlar ve yönergeler,
- ❖ Bütçeler,
- ❖ Muhasebenin Ulusal ve Uluslararası Standartları,
- ❖ Genel Kabul Görmüş Muhasebenin İlkeleri,
- ❖ Vergi denetimleri için yapılan Vergi Mevzuatı,
- ❖ Kamu denetimleri için yapılan Sayıştay Mevzuatı,
- ❖ Muhasebenin Temel Kavramları ve
- ❖ Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Mevzuatı, yer almaktadır.

❖ **Tarafsız Bir Şekilde Kanıt Toplamak ve Kanıtları Değerlendirme Sürecidir:**

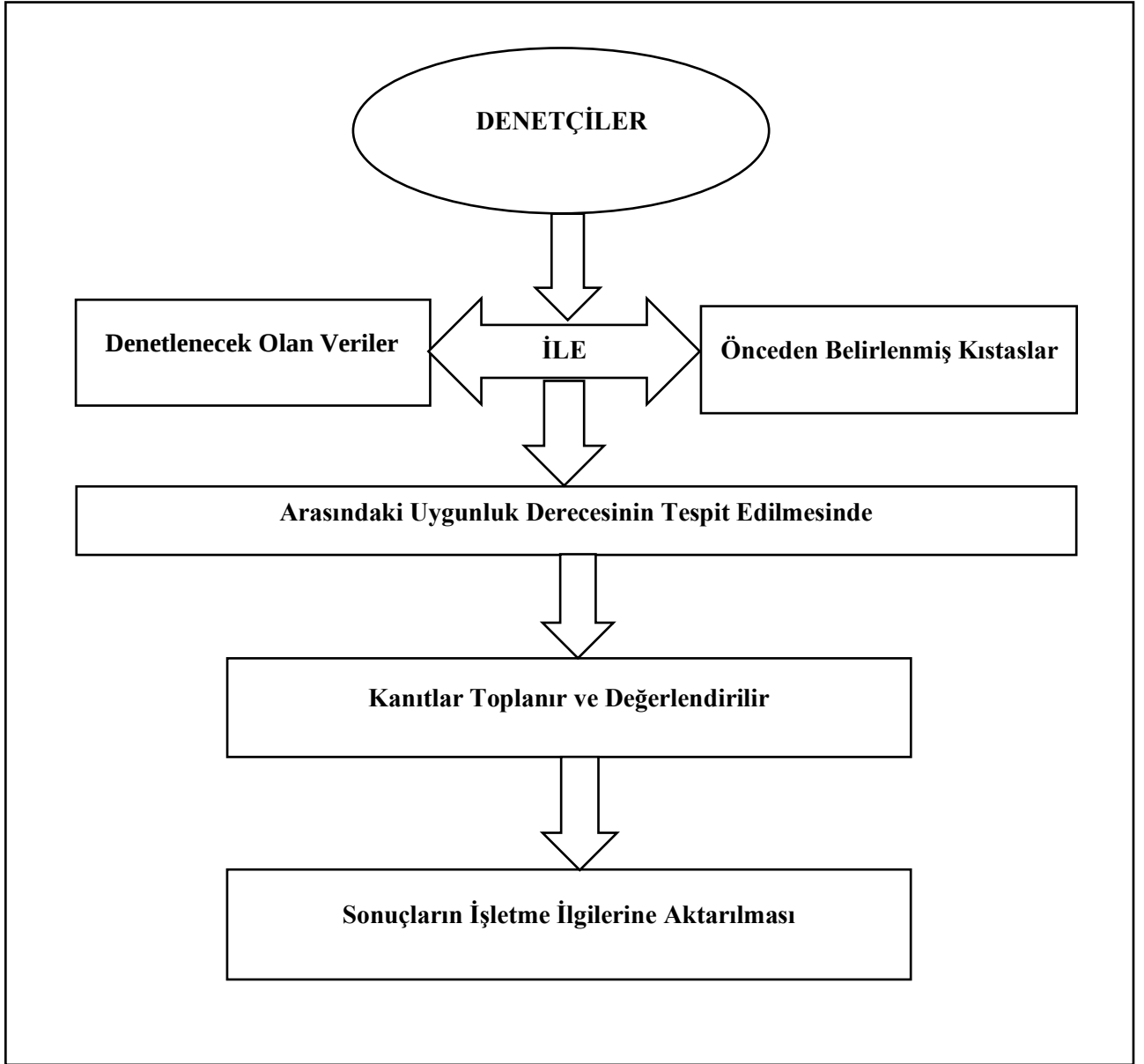
Denetçinin işletmede var olan iddiaların gerçekliğiyle ilgili bilgileri araştırmak amacıyla işletme içinden ve işletmeyle ilgili kişi ve kurumlardan bağımsız bir şekilde ve tarafsız davranarak yeterli sayıda ve uygun nitelikte kanıt toplaması gerekmektedir (Kaval, 2008:4).

- ❖ **Denetimin Uzman ve Tarafsız Kişiler Tarafından Yapılması:** Denetim yapan kişiler işletmenin finansal bilgilerini ve finansal bilgilerini kıyaslayabileceği kriterlerin hangi anlama geleceğini çok iyi bilmesi gerekmektedir. Denetim yapacak uzman kişiler, denetim süresi boyunca yeterli miktarda ve kalitede denetim kanıtı toplayabilmesi ve denetlenen işletmeyle ilgili bir görüş oluşturabilmesi için yüksek seviyede bilgili, deneyimli, bağımsız davranan ve yüksek ahlaki niteliklere sahip bir kişiler olması gerekmektedirler (Haftacı, 2007:5).

- ❖ **Denetim Sonuçlarının Rapor Biçiminde Sunulması:** Denetim süreci boyunca yapılan denetim çalışmalarının sonucuna göre denetçiler oluşturacakları denetim görüşünü yazılı rapor biçiminde, denetim işini veren kişi veya makama sunmaları gerekmektedirler. Ayrıca araştırmanın konusu, denetimin kapsamı, zamanı ve önceden belirlenen kriterlere uygun olup olmaması da denetim raporunda belirtilmesi gerekmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2014:44).

Muhasebe denetimi tanımının ortaya çıkardığı akış süreci aşağıda Tablo 1.1’de gösterilmektedir (Bozkurt, 2018:31).

Tablo 1.1: Denetim Tanımının Akış Şeması



Kaynak: Bozkurt, 2018:31

1.4. Muhasebe Denetiminin Önemi

Günümüzdeki ekonomik koşulların büyümesi ve büyük bir oranda değişiklik göstermesi ekonomik faaliyetlerin çözülmesini daha karmaşık bir hale dönüştürmektedir. Bu karmaşık hale gelen ekonomik faaliyetlerin bir düzene koyulmasını da her geçen gün geri dönülmesi zor bir duruma getirmektedir. Zorlaşan bu ekonomik koşullardan dolayı hem iş çevrelerinin hem de toplumun günden güne denetime ihtiyaç duyması artmakta ve bu sebeple hem iş dünyasında hem de toplum yaşamında denetimin önemi ve yeri önemli bir hale gelmektedir (Aksoy, 2006:45). Meydana gelen bu değişimler sebebiyle işletmelerin daha karmaşık bir hale gelmesi, bilgi sağlayan kişilerin öznel tutum sergilemeleri işletmelere olan güveni azaltmakta ve finansal bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgilere olan ihtiyacını artırmaktadır. İşletmeyle ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu bu bilgilerin doğru ve güvenilir bir biçimde olması ise yapılacak denetimler mümkün olabilmektedir. Denetimin doğru ve güvenilir bir biçimde yapılması ise denetim çalışmalarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GKGDS) uygunluk göstermesiyle mümkün olabilmektedir (Akçay ve Bilen, 2018:228).

1.5. Muhasebe ve Denetim İlişkisi

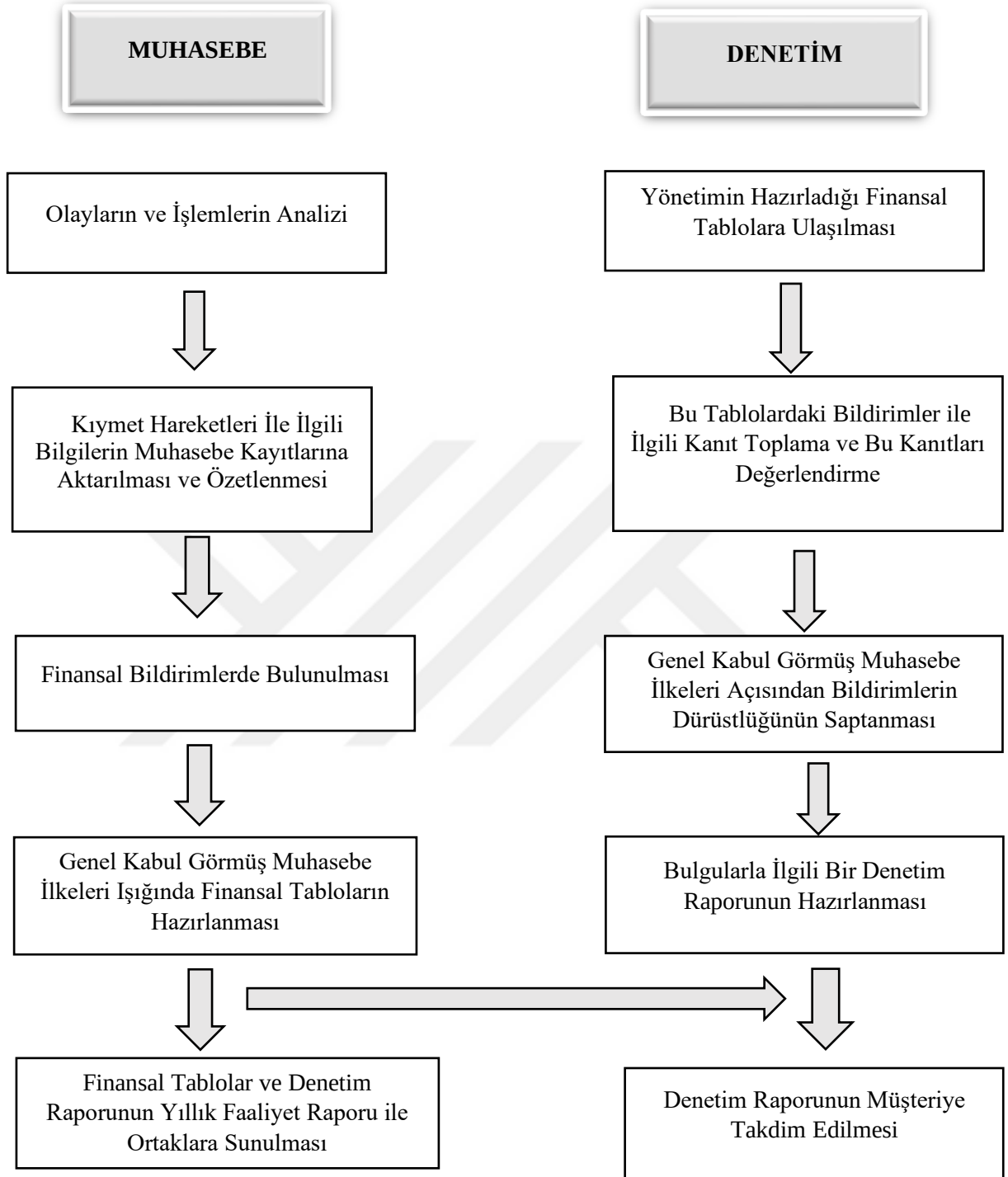
Birçok finansal tablo kullanıcıları ve kamuoyu denetimi muhasebeyle karıştırmaktadır. Çoğu denetimin muhasebe bilgileriyle ilgili olması ve birçok denetçinin muhasebe konularında önemli uzmanlığa sahip olmaları sebebiyle bu karışıklık ortaya çıkmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1994:3).

Denetim ve muhasebeyle ilgili süreçler birbirlerinden oldukça farklılık göstermektedir. Muhasebe, öncelikle ekonomik olaylarla ilgili bilgileri tanımlamayı, toplamayı, düzenlemeyi, özetlemeyi ve bilgileri iletmeyi içeren yaratıcı bir süreçtir (Porter, Simon ve Hatherly, 2014:8). Bu sürecin sonunda muhasebe raporlarını düzenleyerek ilgili kişilere iletirler ve geçerli olan işletmenin mali bilgilerini karar alıcılara uygun bir şekilde düzenleyerek sunmayı amaçlamaktadır (Karacan, 1998:7).

Denetim ise, muhasebe sürecini gözden geçirerek araştırmak ve mali tabloların doğru olup olmadığıyla ilgili bir görüşe varmaktır. Denetçiler, bu amaçla çeşitli denetim tekniklerini kullanarak denetim kanıtlarını toplarlar ve bu kanıtları değerlendirirler. Denetim, muhasebe sürecince hazırlanmış olan mali tablolarla ilgili bildirilen bir görüşle bitmektedir. Burada da görüldüğü üzere yeni bir bilgi ortaya çıkartılmamakta olup muhasebe raporlarının değerini artırmaktadır (Aktuğlu, 1986:91).

Özet olarak, muhasebe denetimin zeminini oluşturmaktadır. Denetim ise; muhasebenin kanunlara, kurallara, ilkelere ve prosedürlere uygun olmasını sağlamaktadır. Yani muhasebe denetimi, muhasebenin eksik ve aksayan yönlerini ortaya çıkarma görevini üstlenmektedir. Bu bağlamda, denetimle muhasebe arasındaki ilişki aşağıda gösterilen Şekil 1.1’de yer almaktadır (Erdoğan, 2002:54):

Şekil 1.1: Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki



Kaynak: Erdoğan, 2002:5

1.6. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe denetiminin başlangıcı çok eski zamanlara dayanmakta olup insanların topluluk halinde yaşamaya başlamasıyla denetim vazgeçilemez bir olgu olarak ortaya çıkmaktadır. Sanayi devrimiyle beraber gelişen ekonomik yaşam ve bu yaşama kamu otoriterlerinin farklı görüşlerle dahil olmalarıyla kamunun karar ve eylemleri de denetime farklı bir boyut getirmiştir (Kuluçlu, 2016:3).

Muhasebe denetiminin günümüzdeki anlamını ve içeriğini ortaya çıkarmak için yapmış olduğu gelişim sürecine kısaca değinmekte fayda vardır. Ticari yaşamın ve kamu maliyesinin başlangıcı ile beraber ortaya çıkan muhasebe denetimi eski dönemlerden sanayi devrimine kadar kamu kesiminde ve özel yaşamda finansal sorumluluğu olan kişilerin doğru dürüst hareket edip etmediklerini belirlemek için denetim çalışmaları yapılmaktadır (Gürbüz, 1990:1). Muhasebe denetimi, sanayi devriminden önce kesin olarak kabul edilen bir meslek olarak görülmemesine rağmen denetim çalışmaları çok eski zamanlardan bu yana değişik şekillerde de olsa günümüze kadar gelmiştir. Bu dönemlerde yapılan bütün işlemler tek tek eksiksiz bir şekilde denetlenmekteydi. Bu bakımdan %100'lük bir araştırma ve doğrulamadan bahsedilebilir (Toroslu, 2016:26).

Muhasebe denetimi faaliyetlerinin ilk olarak nerede ve ne zaman yapıldığıyla ilgili yeterli veriye sahip değiliz. Ancak geçmişteki verilere dayanarak muhasebe denetiminin tarihsel gelişimini izlemek mümkündür. Denetim mesleği de diğer bütün meslekler gibi denetim çevresinde oluşan önemli değişimlere uymak için zaman içinde meydana gelen değişim ve gelişimler görülmüştür. Bu gelişimler dört zaman bölümü içinde ele alınarak aşağıdaki tabloda verilmiştir. Bu zaman bölümleri herhangi bir ilkeye bağlı kalmadan veri olarak seçilmiştir. Bu zaman bölümleri dikkate alınarak denetimin tarihsel gelişiminden bir kesit tablo 1.2' de verilmiştir (Güredin, 2007:14).

Tablo 1.2: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	Belgelerde %100' lük Yapılan İncelemeler	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ve 1900 tarihleri arası	Belgelerde %100'lük Yapılan İncelemeler	Yanıltmaların Bulunması	İşletmeye Borç Verenler ve Ortaklar
1900-1930 tarihleri arası	%100'lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilanço ve Gelir Tablosunun Doğru Olduğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'dan günümüze	Mali Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Mali Tabloların Doğru ve Dürüst Olduğuna Dair Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: Güredin, 2007:14

Denetim alanında çeşitli faaliyetlerin yapılmasına rağmen sanayi devriminden önce denetim günümüzdeki anlamıyla bir meslek olarak görülüyordu. Sanayi devriminden sonra denetim alanında değişik açılardan büyük oranda gelişmeler meydana gelmiştir. Bu gelişmeler dört başlıkta ele alınmaktadır (Haftacı, 2007:2-3):

- ❖ İşletmenin mali tablolarının içinde yer alan verilerin doğru olup olmadığını tespit etmek hedefiyle yapılan **“Finansal Tablolar Denetimi”**,
- ❖ Muhasebe kayıt, defter ve belgelerinde bulunan hata, hile ve yanlışlıkların bulunup bulunmadığını inceleyip ortaya çıkarmak hedefiyle yapılan **“Belge Denetimi”**,
- ❖ Muhasebe kayıt, defter ve belgeleri haricindeki başka işletmenin çalışmalarının da denetimini içeren **“Yönetim Denetimi”** ve
- ❖ İşletme içinde yapılan iç kontrol sisteminin ve muhasebe kayıtlarının, işletme içinde hazırlanmış olan mali tabloların güvenilirliği ile ilgili bir belirtinin olup olmadığını kabul eden **“Sistemlere Dayalı Denetim”** şeklinde ele alınmıştır.

Sanayi devrimi sonrasında büyüyen ve tekelleşme eğilimi özelliği gösteren iktisadi çalışmaların ve ilişkilerin daha da karmaşık hale gelmesi, endüstri şirketlerin var olması ve halka açık olan şirketlerin ortaya çıkmasından dolayı yeni toplumsal ayrılmalara, sermaye sahiplerinin ve işletme yöneticilerinin birbirlerinden ayrılmasına da neden olmasından dolayı tüm bu gelişmeler denetime olan gereksinimi bütün toplumun ilgi odağı yapmıştır (Maliye Hesap Uzmanları, 2013:12).

1.7. Muhasebe Denetiminin Türleri

Muhasebe denetimi türlerini değişik açılardan sınıflandırmak mümkün olabilir. Genel olarak muhasebe denetimi; denetimin yapılma amacına, yapılış nedenine, kapsamına, uygulama zamanına ve denetçinin konumuna göre bölümlere ayrılmaktadır. Muhasebe denetiminin türleri aşağıda kısaca açıklanacaktır (Karanfiloğlu, 1999:30).

1.7.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Daha önce muhasebe denetiminin tanımında da ifade edildiği üzere muhasebe denetiminin amacı, belli bir işletmeye ya da zamana ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlerle kıyaslanması ve aralarındaki uygunluk seviyelerinin belirlenmesidir. Bu sebeple denetim yapmak için öncelikle kıyaslamaya konu olan bilgilerin ve bu bilgilerin kıyaslanacağı genel ölçütlerin belirlenmesi gerekmektedir (Ataman,2000:7).

Yapılan denetim faaliyetleri işletme ilgilerinin ilgi alanlarına göre değişiklik arz etmektedir. Denetim faaliyetleri genel olarak üç değişik alanda yapılabilmektedir. Bunlar “Finansal Tablolar Denetimi”, “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimi” şeklindedir (Bozkurt, 2018:33).

1.7.1.1. Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetimi, bir işletmenin finansal tablolarının, finansal durumunun ve yapılan denetim çalışmalarının sonuçlarını doğru ve dürüst bir şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlara ve yasal hükümlere uygun olarak yapılıp yapılmadığına ilişkin görüş oluşturmaktır (Dalak, 2000:68).

Başka bir tanımda ise finansal tablolar denetimleri, bir işletmenin finansal tablolarının doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde gerçekleşip gerçekleştirilmediğinin veya finansal tabloların belirtilen ölçütlere uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunup sunmadıklarını belirlemektedir. Bu ölçütler ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), ABD’de olduğu gibi Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) veya Kuzey Avrupa’daki ulusal şirket kanunları olabilir (Hayes vd., 2005:14).

Ayrıca finansal tablolar denetimi, muhasebe kayıt ve belgelerindeki bilgileriyle ilgilenen özel bir tür güvence hizmeti veren denetim türü de olmaktadır. Bir finansal tablo denetiminde denetçiler, işletmenin finansal başarısı ve durumuyla ilgili işletme yönetiminin iddiaları olan işletmenin mali tablolarının doğru olup olmadığını da onaylamaktadır. (Soltani, 2007:19).

Bu denetim türünün özellikleri ise, aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Bozkurt, 2012:5):

- ❖ Finansal tablolar denetiminin amacı, bir işletmenin incelenen finansal tablolara olan güvenilirliği oluşturabilmektir,
- ❖ Finansal tablolar denetimi önemli olacak hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasını amaçlamaktadır,
- ❖ Finansal tablolar denetimini tamamen bağımsız davranan kişi ya da kişiler tarafından yapılmaktadır,
- ❖ Finansal tabloların denetimi sonunda finansal tabloların durumuna ilişkin tek bir görüş oluşturulması, önemli olan hata ve hilelerin neler olduğu ile ilgilenilmelidir,
- ❖ Finansal tablolar denetimi sonucunda oluşturulan denetim görüşü makul bir güvence vermeli ve aynı zamanda finansal tablolar durumuna ilişkin hiçbir zaman %100 güvenilirdir sonucuna ulaşılmamaktadır.

1.7.1.2. Faaliyet(Performans) Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerindeki kaynaklarını etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını değerlemek için bu faaliyetlere ilişkin metot ve yöntemlerin uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bu denetim türünde, denetçilerden yapacakları denetimlerde tarafsız bir şekilde gözlemler yapması ve faaliyet sonuçlarını ayrıntılı analiz etmesi beklenmektedir.

Faaliyet denetimleri, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından yapılırken kamu kuruluşlarında ise, kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır ve aşağıdaki gibi planlanmaktadır (Gücenme, 2004:135-136):

- ❖ Yapılacak denetimin içeriği ve amacının seçilmesi,
- ❖ İşletmede var olan başarının yorumlanabileceği denetim ölçütlerinin tespit edilmesi,
- ❖ İşletmede hangi kararların yeterli ve uygun denetim kanıtını oluşturabileceğinin tespit edilmesi,
- ❖ İşletmede yaşanan sorunlar ya da fikir ayrılıklarının olması durumunda ilave bilgi ve fikir alınmasının gerektirdiği durumları tespit etmek,
- ❖ Gerçek ve uygun denetim yorumlarına erişebilmek için denetim kanıtlarının analiz edilmesi,
- ❖ İşletmedeki başarıların artırılması ve iyileştirilmesi için uygun tavsiyelerde bulunmak,
- ❖ Gerçek, hakiki, eksiksiz, geçerli olan ve makul güvence veren, yorumları destekleyici ve bireysel konulara ağırlık veren raporlar hazırlanmalıdır,
- ❖ Denetlenen kurum ve kuruluşlarla denetim süreci, bulgular, denetim sonuçları ve tavsiyelere ilişkin iletişimde bulunmak.

Bu denetim türünün amacı ise, denetlenen işletmenin gelişme alanlarını tespit ederek başarısını değerlemek ve verilen tavsiyeleri geliştirmeyi amaçlamaktadır. Faaliyet denetimlerinin sonucunda işletme durumunun tespit edilip ve işletme yönetimine tavsiyelerde bulunma fonksiyonunun olmasından dolayı bu yönüyle “*danışmanlık hizmeti*” olarak da tanımlanmaktadır. Bu denetim türü işletmenin geçmişteki ve devam etmekte olan işlemleriyle ilgili bilgilerin araştırılmasına rağmen bu bilgilerin onaylanması faaliyet denetiminin amacı değildir. Faaliyet denetimin asıl amacı, işletmenin karlılığını artırmaya yöneliktir. Karlılığın artırılması da yapılan denetim sonucunda yapılan tavsiyeler yoluyla olmaktadır (Kiracı, 2003:69).

1.7.1.3. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir kurum tarafından ortaya koyulmuş olan kurallara, bu kuralları uygulayan kişilerin hangi oranda uyup uymadıklarını incelemektedir. Bu kurum işletme içinden ya da işletme dışından kişiler de olabilmektedir. Bu denetim vasıtasıyla, işletme yönetimi tarafından oluşturulan politikalara ve kurallara uyulup uymadıkları araştırılmaktadır. Finansal tabloların denetiminde denetçiler, ilk inceleme olarak uygunluk denetiminden de faydalanabilmektedir. Kamu denetçileri ise, işletme yönetiminin kanun hükümlerine uyup uymadıklarını incelemektedirler (Bozkurt, 1985:8). Başka bir tanımda ise uygunluk denetimi, bir işletme veya kurumda yapılan çalışmaların ve işlemlerin işletmenin veya kurumun hedeflerine uygun yapılıp yapılmadığını, yapılan bu faaliyet ve işlemlerinde VUK ve yürürlükte olan yasalara uygun şekilde yapılıp yapılmadığının denetimi şeklinde ifade edilmektedir(Güçlü, 2013:5).

Uygunluk denetiminin temel ilkeleri, kamu sektörü kuruluşlarında uygunluğun etkili olmasını ve bağımsız denetimi destekleyen genel kabul görmüş ilkelere dayanır. Bu ilkeler iki biçimde kullanılmaktadır (ISSAI 400, 2012:3):

- ❖ Standartların geliştirildiği veya tutarlı ulusal standartların benimsenmesi için temel oluşturmak ve
- ❖ Uygunluk Denetim Kılavuzunun yetkili standartlar olarak benimsenmesi için temel oluşturmaktır.

Bu denetim türünün amacı ise, denetimi yapılan kurumun bir üst otorite tarafından belirlenen belirli prosedürlere, kurallara veya düzenlemelere uyup uymadığını belirlemeye çalışmaktır (Arens ve Loebbecke, 1994:5). Uygunluk denetimlerinin sonuçları genellikle denetimi yapılan işletmedeki üst düzey birimdeki yönetime rapor edilmektedir(Hayes vd., 2005:15).

Uygunluk denetimi işletme dışında olan denetçiler tarafından da yapılmaktadır. Örneğin, işletmelerin sosyal sigorta bildirimlerinin doğru olup olmadığı, ücret işlemleri ve işletme ile ilgili belgelerin sosyal sigorta mevzuatına uygunluğunun, SSK denetçileri tarafından araştırılmaları örnek olarak verilebilir. Bu denetimde ölçüt olarak SSK mevzuatı ele alınmaktadır. Uygunluk denetimi kapsamına sayıştay denetçileri tarafından yapılan kamu ve kuruluşlarının finansal işlemleriyle ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması da girmektedir (Kepekçi, 2004:3).

Finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetiminin karşılaştırılması aşağıda Tablo 1.3’de verilmiştir (Sağlam ve Yolcu, 2014:64).

Tablo 1.3: Denetim Türlerinin Karşılaştırılması

	Mali Tablolar Denetimi	Uygunluk Denetimi	Faaliyet Denetimi
Denetimin Konusu	Mali Tablolar	Bireylerin yaptığı eylemler ve faaliyetler	İşletmenin veya bir birimin faaliyet sonuçları
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavramı ve İlkeleri	Belirlenen ölçüt yasa ve yönetmelikler	Belirlenen ölçüt performans göstergeleri
Sonuçların Sunulması	Sonuçların Kamuoyuna sunulması	Sonuçların üst yönetime sunulması	Sonuçların yöneticilere sunulması

Kaynak: Sağlam ve Yolcu, 2014:64

1.7.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Denetim yapılmasına sebep olan nedenlere göre denetim faaliyetleri; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki ana grupta toplanmaktadır (Karanfiloğlu, 1999:32).

1.7.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal (zorunlu) denetim, kanuni düzenlemeler ve mevzuat hükümleri gereğince düzenli olarak yapılan denetim faaliyetleri olarak ifade edilmektedir. Bu denetim türü ne zaman, nasıl ve kimler tarafından yapılacağı yasa, yönetmelik ve genelgelerle belirlenmektedir. Ülkemizde halka açık olan şirketler, aracı kurumlar, bankalar ve sigorta şirketleri v.b. bağlı oldukları mevzuat hükümleri gereğince belirtilen zamanlarda zorunlu denetim yaptırımları örnek olarak verilebilir. Zorunlu denetime bağlı olan işletmelerin bu denetim türünü yapmaları veya belirtilen zamanda yapmamaları sebebiyle tabi oldukları mevzuatlarda çeşitli yaptırımlarla karşılaşacakları belirtilmektedir (Bilen ve Uğurlugelen, 2014:26).

1.7.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, hiçbir yasal zorunluk gerektirmeyen işletmenin kendi isteği doğrultusunda yaptırdığı denetim olarak ifade edilmektedir. İç denetim ve Faaliyet Denetimi bu denetim türüne örnek olarak verilebilir (Çaldağ, 2007:40). İsteğe bağlı denetimler ilgili kişiler tarafından işletmenin gerçek durumlarını ortaya çıkarmak için yapılmaktadır. Bundan dolayı isteğe bağlı denetimlerin sınırları, denetimi isteyen kişiler tarafından belirlenmektedir (Haftacı, 2007:11).

1.7.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri, genel denetim ve özel denetim olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Karanfiloğlu, 1999:32).

1.7.3.1. Genel Denetim

Genel denetim, bir işletmeye ilişkin her türlü işlem, olay ve muhasebe sisteminin hepsini kapsayan denetim türü olarak ifade edilir. Genel denetim yapılacağı zaman, işletmenin mali durumunun ve muhasebe bilgilerinin doğru bir şekilde aktarılıp aktarılmadığı da araştırılır (Dönmez, 2002:10).

1.7.3.2. Özel Denetim

Özel denetim, işletmenin finansal nitelikteki işlemleriyle ilgili belli bir konuda veya muhasebe işlem, kayıt ve belgelerinin belli bir konuda yapılan denetim faaliyetleri şeklinde ifade edilir. Özel denetimde, denetime konu olan olaylar veya finansal işlemlerde olan sınırlandırılmalarından dolayı, finansal tablolarda açıklanan bilgilerden veya yasalara göre yapılması gereken işlemlerden önce sadece ilgili konu veya olay incelenir, ilgili konu ve olay dışında işlem yapılmamaktadır (Bilen ve Uğurlugelen, 2014:25).

1.7.4. Yapılma Zamanına Göre Denetim Türleri

Yapılma zamanına göre denetim faaliyetleri; sürekli denetim, sınırlı (ara) denetim ve son denetim olmak üzere üç grupta toplanmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019:49).

1.7.4.1. Sınırlı (Ara) Denetim

Sınırlı denetim, hesap dönemi içinde belli bir tarihte yapılan denetim faaliyetleridir. Sermaye Piyasası Kurul Bildirileri gereğince özellikle Türkiye’de uygulanması bakımından işletmenin mali tablolarını düzenlemekle yükümlü olan anonim ortaklar, aracı kurumlar, yatırım ortakları ve yatırım kaynaklarının kurul bildirileri gereğince devamlı denetim görevini üstlenen denetim kurumları tarafından işletmenin ara mali tablolarının denetimi ve rapora bağlanmasıdır. İlgili kuruluşlar işletmenin altı aylık bilançolarını ve gelir tablolarını tebliğ hükümleri gereğince kurul tarafından belirlenen kurulun liste biçiminde yayımladığı bağımsız denetim kurumları tarafından denetimdir (Sipahi, 2001:20).

1.7.4.2. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, denetimi yapılan bir işletmenin muhasebe faaliyetlerinin yıl boyunca araştırılması ve gerekli işlemlerde düzeltmelerin yapılması şeklinde ifade edilir (Karanfiloğlu, 1999:32). Sürekli denetimler, genellikle iç denetçiler tarafından uygulanmaktadır. Her yıl yapılan ve gerekli olacak bütün denetim tekniklerinin kullanıldığı sürekli denetimin en önemli özelliği tam denetim

şeklinde olması, başka bir ifadeyle işletmenin finansal yılı bitmeden denetim sözleşmesinin yapılması sebebiyle denetçi tarafından yeterli kanıtların toplanabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamını uygulama imkanı olmasından denetim yapılacak alanda bir sınırlamanın olmaması bu denetim türüne özgü bir özelliktir (Çatıkkaş, Okur ve Balkan, 2012:8-9).

1.7.4.3. Son Denetim

Son denetim ise, muhasebe faaliyetlerinin dönem bitmeden araştırılması şeklinde ifade edilmektedir. Bu denetim türü genellikle hesap döneminin bitmesine kısa bir süre kalırken başlamakta ve esas denetimde hesap dönemi bittikten sonra yapılmaktadır (Doğan ve Hilal, 2019:52).

Tam ve nihai denetim olarak da adlandırılan son denetim genellikle sürekli denetimin devamı niteliğinde olan hesap dönemi bittikten sonra ya da hesap dönemi bitmeden önce o dönemle ilgili denetim faaliyetlerinin yapılmasıdır (Sipahi, 2001:21).

1.7.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetimi üstlenen denetçilerin konumlarına göre denetim türleri de; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç grupta toplanmaktadır (Karacan, 1998:6).

1.7.5.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim kavramından da görüldüğü gibi bağımsız denetim, denetimi yapılan kişi, kurum, kuruluş ve işletme ile bir bağı olmayan kişiler, kurumlar ve kuruluşlar tarafından yapılan denetimlerdir. Genellikle literatürlerde yer alan bağımsız denetim şu şekilde ifade edilmektedir: “bir işletmenin finansal tablolarının GKGMİ ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve bu bilgilerin gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının, bağımsız kişiler veya kurumlar tarafından denetim ilkeleri ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenerek, belirlenen sonuçların raporlanması süreci” şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanımdan görüldüğü gibi, bağımsız denetimin genellikle işletmenin belli bir döneminde yapılan çalışmalarına göre düzenlenmiş mali tablolarının denetimine ilişkin bir uygulama olduğu da görülmektedir (Savaş, 2015:18).

Bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen denetlemelerde, halka açıklanacak olan veya SPK’na gönderilecek işletmenin finansal tablolarının Türkiye Muhasebe İlke ve Standartlarına uygun biçimde yapılıp yapılmadığı araştırılmaktadır. Başka bir ifadeyle, işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğu ve gerçekliği dürüst bir biçimde aktarıp aktarılmadığı da incelenmektedir. Bağımsız denetiminde geçerli olması için ise, denetim yapan kişilerin denetim ilke ve kurallarına uymaları gerekmektedir (Erdoğan, 2002:59).

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin bağımsız davranması gerekmektedir, bu sebepten dolayı bağımsız denetimi üstlenen denetçi aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir (URL1):

- ❖ Denetlenen müşteri işletme ve denetçi arasında denetim sözleşmesinde yer alan miktar haricinde bir ücret bağı, bunun haricinde ise ücret veya başka bir unvan altında ödememe olmamalıdır.
- ❖ Denetlenen müşteri işletme ve denetçi arasında herhangi bir iktisadi faaliyet, iş ilişkisi, danışmanlık ve ticari gibi bir ilişkisi olmamalıdır.
- ❖ Denetlenen müşteri işletme ve denetçi arasında herhangi bir borç alacak bağı olmamalıdır.

1.7.5.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev yetkilerini kanun ve yasalardan alan ve kamu adına, kamu ihtiyaçlarını cevaplamak amacıyla denetim yapan kişiler tarafından gerçekleştirilen finansal tablo, faaliyet ve uygunluk denetlemelerini ifade etmektedir (Ataman, 2010:19).

Kamu denetimi, uygun olacak ortamların oluşmasına, kamu kurumları ve işletme çalışanlarının işlevlerini etkin, verimli ve etik bir biçimde ve geçerli olan yasa ve düzenlemelere uygun olacak biçimde yürütülmesini güçlendirmesine yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarının yöntem, program ve çalışmalarının yönetimi ve performansına ilişkin yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu olan kişilere ve halka bilgi verilmesi ve denetimi yapan kişilerin ise bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler sağlaması açısından önemli olmaktadır (Sayıştay: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), 2017:140-141).

Kamu denetimleri, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları içinde örgütlenip ve kanuni düzenlemelerin de kriter olarak alınarak yapılan denetimleri içermektedir. Bu denetimlerin faaliyette bulunduğu kurumlarda yapılmasına iç denetim, diğer kamu kurum ve kuruluşlarla özel sektör işletmelerinde yapılması da kamu denetimi olarak ifade edilmektedir. Kamu denetimi yapan bazı kamu denetçileri aşağıda yer almaktadır (Bilen ve Uğurlugelen, 2014:24-25):

- ❖ SPK Denetçileri
- ❖ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Denetçileri
- ❖ Maliye Bakanlığı Denetçileri
- ❖ Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu ve
- ❖ Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Müfettişleridir.

Kamu denetimleri ya özel sektör işletmelerine ya da kamu kurumlarına yönelik olarak da yapılmaktadır. Özel sektör işletmelerindeki kamu denetimleri, kamu birimleri tarafından yapılan ve kanunlardan alınan görev yetkileri kapsamında daha çok vergi denetimi şeklinde uygulanırken kamuya ilişkin kamu denetimleri ise; Devlet Denetleme Kurulu, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Denetleme Kurulu gibi kamu birimlerince uygulanmaktadır (Haftacı, 2007:13).

1.7.5.3. İç Denetim

İç denetimin faaliyet alanlarında meydana gelen büyük gelişmelerle beraber İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors), 1999 yılında iç denetimin tanımını daha geniş ve kapsamlı bir biçimde şu şekilde yapmıştır: “*İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.*” şeklinde ifade etmektedir. IIA tarafından yapılan bu tanımdan da görüldüğü gibi, iç denetimin sadece işletme yönetimine değil, bütün işletmeye hizmet veren çalışma olduğu görülmektedir. 1999 yılında IIA tarafından güncellenmiş iç denetim tanımının kapsamı incelendiğinde iç denetim işlevinin geçmişe kıyasla büyük oranda değiştiği görülmektedir (Demir, Ülker ve Arslan, 2018:87).

İç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştirmeyi ve değer katmayı, işletme yönetimin amaçlarına ulaşılmasını, işletme faaliyetlerinin çeşitli kademelerindeki gerekli görülen değişiklikleri önermeyi ve işletme yönetimi tarafından işletmede ortaya konulan yöntemler arasında koordinasyonun sağlanması amaçlanmaktadır ve aynı zamanda işletme yönetimini geliştirmeyi planlamak iç denetimin önde gelen amaçlarındandır (Çevikbaş, 2011:51).

İç Denetim Yöneticisi, işletmeyi geliştirmeyi ve değer katmayı sağlamak için iç denetim faaliyetlerini etkin bir biçimde yönetmesi gerekmektedir. İç denetim faaliyetleri aşağıda yer alan bazı durumlarda etkili bir biçimde yönetilebilir (The Institute of Internal Auditors, 2016:10):

- ❖ İç denetim sözleşmesinde yer alan amaç ve sorumlulukların yerine getirilmesi,
- ❖ Standartlara uygun olması,
- ❖ İç denetim üyelerinin etik kurallara ve standartlara uygun hareket etmesi ve
- ❖ Örgütü etkileyecek düzeydeki eğilimleri ve ortaya çıkan sorunların dikkate alınması gerekmektedir.

İç Denetimin Sorumluluklar Beyanı 1993 yılına kadar; iç denetimin içeriği, kurumun iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkililiğini, verilen görevlerin yapılmasındaki performans kalitesinin araştırılmasını ve değerlendirilmesini kapsamaktaydı. Günümüzde ise, iç denetimin kapsamı şunları içermektedir (Ramamoorti, 2003:8):

- ❖ İşletmenin finansal tablo bilgilerinin güvenilirliğini ve bu bilgileri açıklamak, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılabilecek araçları gözden geçirilmesi,
- ❖ Finansal tablo işlemleri ve raporlar üzerinde önemli etki yaratabilecek yöntemler, planlar, prosedürler, yasalar ve yönetmeliklere uygunluğunu sağlamak için oluşturulan sistemleri gözden geçirilmesi ve kuruma uygun olup olmadığının tespit edilmesi,
- ❖ İşletme varlıklarının korunma yöntemlerinin gözden geçirilmesi ve uygun olduğu takdirde işletmedeki varlıkların varlığının doğrulanması,
- ❖ İşletme kaynaklarının kullanıldığı ekonominin ve verimliliğinin değerlendirilmesi,
- ❖ Denetim sonuçlarının işletmenin amaç ve hedeflerine tutarlığını ve işletmedeki işlemlerin ve programların planlanan şekilde yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi için işlemlerin ve programların gözden geçirilmesidir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına faaliyette bulunan ya da bir denetim firmasının ortağı olan kişiler aracılığıyla işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve denetim standartlarına uygunluk seviyelerini tespit etmek amacıyla yapılan denetim faaliyetleridir (Kepekçi, 2004:8). AICPA'ya göre bağımsız denetim, denetim sürecince sundukları bilgiler hakkındaki görüşlerin tüm önemli yönleriyle işletmenin finansal pozisyonu, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ifade edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Aslan, 2017:8).

Amerika Birleşik Devletleri'nde 2002 yılında faaliyete giren Sarbanes Oxley Kanunu ise bağımsız denetimi bu şekilde ifade etmektedir: “Halka açık anonim şirketlerin finansal tablolarının, bağımsız denetim konusunda düzenleme ve denetleme yetkisi olan Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB-Public Company Accounting Oversight Board) ve Menkul Kıymetler Borsa Komisyonu (SEC) tarafından kabul edilen standart ve normlar çerçevesinde, görüş oluşturmak amacıyla incelenmesidir” (Okur, 2007:4).

Sermaye Piyasası Kurulu tebliğinde ise bağımsız denetim şöyle açıklanmaktadır: “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 bağlanmasıdır.” (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No:22, m.4).

Başka bir tanımda ise bağımsız denetim, işletmelerin iç kontrol sistemini ve finansal tablo bilgilerini incelemek ve varsa işletmelerin eksik ve aksayan yönlerini belirleyen bir süreç olarak ta ifade edilmektedir. Buna bağlı olarak işletmelerin ihtiyacı olan nitelikli muhasebe verilerinin olması bağımsız denetimle mümkün olabilmektedir. İşletmenin finansal tablo bilgilerinin doğru ve tarafsız bir biçimde olması için en yaygın ve genel yöntem, finansal tablo bilgilerinin bağımsız denetim kuruluşlar tarafından denetiminin yapılmasıdır. Bağımsız denetimden geçmiş işletmenin finansal tablo bilgilerinde yer alan mali raporlar ve beyannamede yer alan bilgilerin kalite düzeylerinin, resmi makamlar tarafından yüksek olunacağı düşünülmekte ve aynı zamanda bağımsız denetimden geçmiş işletmenin mali raporlarının ise, kredi olanaklarını da genişletmektedir (Özçelik, Şenol ve Aktürk, 2014:56).

Bağımsız denetim tanımında yer alan bağımsız denetimin unsurları aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Bakır, 2007:32-33):

- ❖ Bağımsız denetim, işletme ortaklarının ve sermaye piyasası kurumlarınca kamuya açıklanacak olan ya da kurul tarafından istenecek işletmenin finansal tablolarıyla ilişkindir.
- ❖ Bağımsız denetim, söz konusu olan denetlen işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğuyla işletmedeki bilgilerin doğru ve gerçek bir şekilde aktarılıp aktarılmadığıyla ilişkindir.
- ❖ Bağımsız denetim; işletmenin ilgili finansal tablolarındaki bilgilerin, bağımsız denetim yapacak kişilerin denetim ilke ve kurallarına uygun olacak şekilde defter kayıt ve belgeler üzerinden araştırmaları ve belirlenen denetim sonuçlarını denetim raporuna bağlamalarıyla ilişkindir.

2.2. Bağımsız Denetimin Önemi

Dünyada ve ülkemizde meydana gelen mali krizler, muhasebe etkilerinin olması ve küreselleşmenin etkisiyle de ekonomik yaşam gitgide karmaşık bir hale gelmektedir. Bunun yanı sıra işletmede hisse ve menfaat sahiplerinin sayılarının artması, ekonomik faaliyetlerinin karmaşık hale gelmesi, işletme bilgilerinin çokluğu ve karmaşık işlemlerin varlığı güvenilir bilginin sağlanmasını daha zor duruma getirmektedir. Bu karmaşıklığı önlemek ve bilgilerin güvenilir olmasını sağlamak ise, sadece bağımsız ve yetkin üçüncü kişiler tarafından değerlendirilip onaylanması başka bir deyişle bağımsız denetimle mümkün olabilmektedir. Böylece hem dünyada hem de ülkemizde bağımsız denetim kavramına önem verilmektedir. Bağımsız denetimin tarafsız ve bağımsız olarak gerçekleşmesi ise, işletmelerin şeffaflığını ve bu sebeple hesap verilebilirliğini işletmeye yatırım yapan kişilerin gözünde güvenilirliğini arttıracaktır (Demir, Ülker ve Arslan, 2018:93-94; Dölen, 2015:177). Ayrıca, muhasebe sistemindeki ve mali raporlama standartlarındaki teknik yoğunluğun gitgide artması, mali tablolarının işletme yönetiminin taleplerine hizmet verecek biçimde hazırlanması gibi nedenlerden dolayı mali tablolardaki hata ve hile ihtimali yükselmekte, iç denetim sisteminin yetersiz olması ise muhtemel hata ve hilelerin meydana gelmesi ve önlenmesinde yetersiz olması sebebiyle bağımsız denetim faaliyeti, işletmeler açısından oldukça önemli bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır (Okur, 2007:5).

2.3. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin tanımından da görüldüğü üzere, bağımsız denetimin iki görevinin olduğuna rastlanılmaktadır. Bu görevler bağımsız denetimin birbirini tanımlayan amaçlar olarak da kabul edilebilmektedir. Bu amaçlar şunlardır;

- ❖ İşletmenin mali tablolarının genel kabul gören muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygun olup olmadığının belirlenmesi ve
- ❖ İşletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin doğru bir biçimde aktarılıp aktarılmadığının saptanmasıdır.

200 No'lu ISA (International Standards of Auditing)'da ise yer alan bağımsız denetimin amacı; işletmenin mali tablolarının raporlama standartları kapsamında denetimi yapılan bir işletmenin mali durumunu ve denetim çalışmalarının sonuçlarını bütün önemli taraflarıyla gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde yansıtıp yansıtılmadığını ortaya konmasını amaçlamaktadır (Babayeva, 2011:21-22).

Bağımsız denetimin en önemli amaçlarından biri de piyasada güven ortamının yaratılmasını sağlanmasıdır. Bu sebepten dolayı hazırlanmış olan işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetçiler tarafından iyi analiz edilmesi ve aynı zamanda finansal tablolara olan güvenilirliğin oluşması için finansal tablo sürecinin de iyi bir şekilde yürütülmesi gerekmektedir. Bu görev ise, güçlü bir kurumsal yönetim sisteminin kurulmasıyla ve tamamen müşteri firmanın yerine getirilmesiyle olmaktadır. Bu nedenle mali raporlama süreci işletmenin tüm birimlerinden etkilenmesi sebebiyle mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı bakımından sorumluluğun mali raporlama sürecini etkileyen tüm birimlerin olması işletmede kurumsal yönetimin olmasıyla sağlanabilir (Acar, Senal ve Usul, 2011:278).

2.4. Bağımsız Denetimin Yararları

İşletme çalışmalarıyla ilişkili bütün önemli bilgiler toplumla paylaşıldığı zaman sermaye piyasası daha etkin ve verimli bir biçimde çalışılmaktadır. Bu durum da sadece bağımsız bir denetimin olmasıyla sağlanabilmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetimin denetlenen işletmeye yarar sağlamanın yanında aynı zamanda iş hayatındaki diğer üyelere ve kamu kuruluşlarına da yararları olmaktadır (Demir, Ülker ve Arslan, 2018:94).

2.4.1. Denetlenen İşletmeye Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Çelen, 2001:2):

- ❖ Denetimi yapılacak işletmenin kayıt ve belgeleriyle ilgili olarak düzenlenen mali tabloların gerçekliği aktarıp aktarmadığını tespit eder.
- ❖ Denetimi yapılacak işletmedeki çalışmaların yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını inceler eğer uygunsuzluk olursa düzeltme yapılır.
- ❖ İşletme yöneticilerinin ve işletmede çalışan kişilerin hile ve yolsuzluk yapmaya yönelik çalışmalarının azalmasına yardımcı olmaktadır.
- ❖ Denetimi yapılmış işletmenin finansal tablolarının vergi beyannamelerini oluşturacaklarından dolayı, finansal tabloların güvenilirliği konusunda devlet tarafından ortaya çıkartılan vergi denetiminin riskini azaltmaya yardımcı olmaktadır.
- ❖ Denetimi yapılmış işletmenin finansal tabloları ile ilgili işletme yöneticileri tarafından alınacak kararlara ışık tutmaktadır.
- ❖ Denetimi yapılacak işletmenin mali tablo ve raporlarında analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumu ile ilgili bilgileri sorumlu makamlara eksiksiz ve güvenilir biçimde aktarmak. Bu durum ise, işletmenin kredi olanağını arttırmaktır.
- ❖ Denetlenmiş finansal tablolar işletme yönetimi ve işletme çalışanları tarafından yapılan çalışmalara yardımcı olmak ve aynı zamanda bu çalışmaların etkin olmasını arttırmaktır.
- ❖ Denetlenmiş finansal tablolar işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olmasını sağlamaktadır.

2.4.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağladığı Yararlar

- ❖ Denetimi yapılmış işletmenin mali tabloları, krediyi verecek kuruluşa kredi verme konusunda alınacak kararlarda yardımcı olmaktadır.
- ❖ Denetimi yapılmış işletmenin mali tabloları yatırım yapan kişilere yapacakları yatırım kararlarına ışık tutmaktadır.
- ❖ Denetimi yapılmış işletmenin mali tabloları işverene ve işçi birliklerine verilen ücret ve toplumsal yardımların pazarlığı karşılığında objektif verileri sağlamaya destek olmaktadır.

- ❖ Denetim yapılmış finansal tablolar işletmelerin satılması, alınması veya başka bir işletme ile birleştirilmesi durumlarında alıcı ve satıcı taraflarına güvenilir ve objektif bilgiler sağlamaktadır.
- ❖ Denetimi yapılmış mali tablolar, işletmeyi ilgilendiren taraflara özellikle de işletme ile iş ilişkisinde olan müşterilere denetlenmiş işletmenin karlılığı, çalışmalarının verimliliği ve mali yapısının durumuna ilişkin güvenilir bir şekilde bilgiler sağlamaktadır (Dabbağoglu, 1988:18).

2.4.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağladığı Yararlar

Bağımsız denetimin kamu kuruluşları açısından sağladığı yararlar aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır (Bircan ve Arslan, 2019:535):

- ❖ İşletmenin mali tablolarına dayandırılarak oluşturulmuş vergi bildirilerine ve finansal raporlara olan güvenilirliğin artmasını sağlayacaktır.
- ❖ Bağımsız denetimi yapılan bir işletmenin finansal tabloları, resmi kurumlar ve resmi kurumlar aracılığıyla yapılacak olan denetimin detaylı ve özel olarak araştırılmasına gerek duyulmaz.
- ❖ Bağımsız denetimden geçmiş işletmenin finansal tabloları, işletmelerin iflas hallerinde ve şirket sözleşmelerinde yasallara uygun kurumlara bağımsız ve güvenilir biçimde bilgi sağlamaktadır.
- ❖ Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT)'ler, Dernekler ve Belediyeler ile bu kurumlara ilişkin iktisadi kuruluşların bağımsız denetimi yapılmış finansal tablolarının olması durumunda, bu kuruluşların da hem verimlilik hem de faaliyet seviyeleri artmaktadır.

2.5. Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler

Yaşanan rekabet ortamlarında hem sosyal hem de ekonomik alanda büyük oranda değişme ve gelişmeler ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple işletmeler var olan rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmek ve kazanç elde etmek için değişmekte olan çevreye adapte olmak ve yalnız tek bir alana yönelmek yerine, başka alanlarda da çalışmak zorunda olmasından dolayı işletmelerin çalışma alanlarının büyümesine ve kapasitelerinin yükselmesine neden olmaktadır. İşletmelerin başka piyasalarda da çalışma girişimlerinde bulunmaları, onların iç yapısını gösteren finansal tabloların ve bunların güvenilirliğinin önemi artmasından dolayı o piyasada işletme ile ilgili iş ilişkisinde bulunan karar alıcılar, bu finansal tablolara ve bunların güvenilirliğine inanmak zorundadırlar. Fakat ulaşılan bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bunların nedenleri ise şunlardır (Kapusuzoglu, 2006:62):

- ❖ Muhasebe bilgilerinin çok ve karmaşık olması,
- ❖ İşletme ilgililerinin çoğunluğunun işletmeden uzak olması ve
- ❖ Bilgi sağlayanların eğilimleridir.

ASB (Accounting Standards Board) tarafından ortaya çıkartılan Genel İlkeler Bildirisi ve IASB (International Accounting Standards Board)'nın Mali Tabloların Hazırlanması ve Sunumu Çerçevesi'ne göre, muhasebe verilerinin ilgili ve güvenilir olma özellikleri, karar alma sürecindeki faydasını ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenler bağımsız denetimi zorunlu hale getirmektedir (Esendemir, 2011:3895).

Bağımsız denetimi gerekli kılan nedenler aşağıda dört başlık altında sıralanmaktadır (Alkaya, 2019:81):

- ❖ Çıkar çatışmaları
- ❖ Muhasebe sistemlerinin karmaşık olması,
- ❖ Doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı ve
- ❖ Diğer nedenler olmaktadır

2.5.1. Çıkar Çatışmaları

Finansal tabloları kullanan kişiler ile finansal tabloların oluşturulmasında sorumlu olan şirket yönetimi arasında çıkar çatışması oluşabilmektedir. Benzer şekilde şirketi yöneten kişiler ve finansal tabloların oluşturulmasında sorumlu olan şirket yöneticileriyle ortaklar arasında da çıkar çatışması ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan, şirket ortakları şirketlerinin kredi alımında ya da satımında kredi değerini olduğundan daha fazla ya da şirketin finansal yapısını olduğundan daha iyi gösterme çabası içinde olmaktadır (Hatunoğlu, Koca ve Kılı, 2012:172). Böylece, mali tabloyu kullanan kişiler, bağımsız denetçilerden mali tablolarda yer alan verilerin, hem yöneticilerin hem de herhangi grubun lehine olmayacak güvence beklemektedirler (Esendemir, 2011:3896).

2.5.2. Doğru ve Güvenilir Bilgi İsteği

Bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkaran en önemli neden işletme ilgililerinin doğru ve güvenilir bilgi isteklerinden kaynaklanmaktadır. Bu istek bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkaran en önemli faktördür. Muhasebe sürecinde ortaya çıkartılan mali bilgiler, bu bilgileri kullanan kişilerin amaçlarına uygun ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir düzeyde olmalıdır (Özgül, 2019:14).

2.5.3. Muhasebe Sisteminin Karmaşıklığı

Muhasebe sistemi, işletmelerin bütün mali işlem ve olayların özetlenip sınıflandırılarak raporlandığı süreç olarak ifade edilmektedir. İşletmelerin finansal durumlarının doğru değerlendirilmesi, finansal bilgileri isteyen mali tablo kullanıcılarına doğru bilgilerin sunulması iyi bir muhasebe sisteminin olmasıyla mümkün olabilecektir. İşletmelerin de giderek büyümeleri, başka işlere yönelerek ürün şebekelerini büyütme, bu ürün şebekeleriyle daha karmaşık mali işlemlerin yapılması ve teknolojinin git gide hızlı biçimde büyümesiyle muhasebe sistemleri çok daha fazla karmaşık bir duruma gelmesinden dolayı işletmelerin doğru mali bilgileri sunmaları için bu karmaşık muhasebe sistemini çok iyi bir biçimde yönetmeleri gerekmektedir. Muhasebe sürecinin karmaşık olması mali tablolarda hileli işlemlerin olma olasılığını arttırdığı gibi hatalı işlemleri ortaya çıkarmayı da zor duruma getirmektedir. Bu durum da, muhasebe verilerinin güvenilirlik ve doğruluk seviyelerini belirlemek amacıyla bağımsız denetim ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır (Alkaya:2019:82-83).

2.5.4. Diğer Nedenler

Yukarıda sayılan faktörler dışında da bağımsız denetimi gerektiren bir takım faktörler söz konusu olmaktadır. Her bir finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgiye kendilerinin doğrudan olarak ulaşabilmesindeki zorlukların da olması sebebiyle bağımsız denetim sisteminin kurulmasını gerektirmektedir. Çünkü farklı özellikler taşıyan finansal tablo kullanıcılarının denetim yapma yetkisine sahip olmaları, denetim yapma yetkisine sahip olsalar dahi *zaman* ve *maliyet* bakımından böyle bir denetim çalışmasının rasyonel olmamasıdır. Bu sebeple bağımsız denetim sisteminin kurulması kaçınılmaz olmaktadır (URL 2).

2.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetim fonksiyonun kalitesi ve güvenilirliği ile ilgili bağımsız denetim şirketinin sunduğu görüş, denetim çalışmalarının çoğunda karar alma süreçlerinde finansal tablo kullanıcılarını etkilediği bilindiğinden dolayı çeşitli kurullar tarafından bağımsız denetim için standartları oluşturmak ve belirlemek için sürekli olarak çabalar harcanmıştır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ilk olarak 1947 yılında AICPA tarafından “*Genel Kabul Görmüş Denetim İlkeleri*” olarak yayınlanmıştır. Bu standartlar çoğu ülke tarafından kabul edilmiştir. Bu standartlar çoğu ülkeler tarafından kabul edilmiştir. Bu standartlar “Denetim Standartları Kurulu” tarafından incelenmiş ve 1970 yıllarında “Denetim Standartları Beyanı” olarak yeniden yayımlanmıştır. AICPA, 1981 yılında “Mesleki Etik Kodunun” ortaya çıkarılmasıyla bağımsız denetim şirketlerini genel kabul görmüş denetim ilkelerine uymakla yükümlü kılmıştır (Nuhoğlu, 2008:15).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Meslek örgütleri tarafından kabul edilen ve denetçilerin bütün denetim çalışmalarında uymaları gerekli olan kurallar bütünü olarak ifade edilmektedir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016:21).

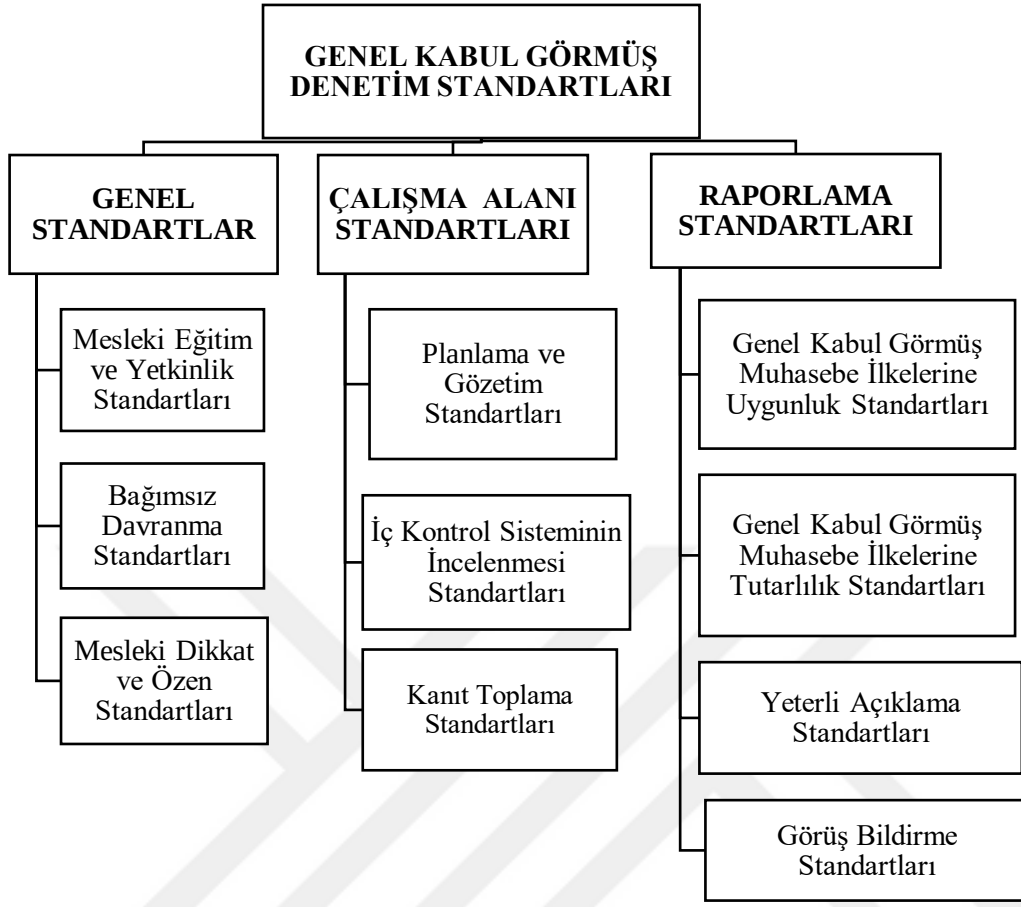
Sürdürülen denetim faaliyetlerini kontrol altında tutmak için ortaya çıkartılan bu standartların temel özellikleri şunlardır (Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:23):

- ❖ Bu standartların temel amacı, denetim faaliyetlerinin kalitesini üst düzeyde tutmayı sağlamaktır.
- ❖ Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarının neler olduğunu ve yapmaları gereken faaliyetleri genel düzeyde belirleyen kurallardır.
- ❖ Bu standartlar, denetim faaliyetlerinde uymaları gereken asgari standartlar olmasından dolayı denetçilere yol göstermeyi amaçlamaktadır.

GKGDS, denetçinin denetim performansının kalitesinin ölçüsünü ve denetimin temel yapısını oluşturmaktadır. Aynı zamanda denetçinin niteliklerini ortaya koyduğu gibi denetçinin denetim sürecinde izlemesi gerekli yolu da ortaya koymaktadır ve denetçi için denetim sürecinin son ürünü olan denetim raporunun niteliğini de belirlemektedir. GKGDS, nitelikli bir denetimin temel şartlarını ortaya koyan ve şu üç gruptaki on standarttan oluşmaktadır ve bu standartlar aşağıda Şekil 2.1’de gösterilmektedir (Erdoğan, 2005:10):

- ❖ Genel Standartlar,
- ❖ Çalışma Alanı Standartları ve
- ❖ Raporlama Standartlarıdır.

Şekil 2.1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: Erdoğan, 2005:11

2.6.1. Genel Standartlar

Genel standartlar; denetçinin eğitimi ve yeterliliği, denetçinin bağımsızlığını ve gerekli mesleki özene duyulan ihtiyaçla ilgilenmeleri açısından kişisel nitelikte olmaktadır. Bu standartlar, çalışma alanı çalışması ve raporlama da dahil olmak üzere Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) denetiminin bütün bölümleri için de geçerlidir (Whittington ve Pany, 2016:41). Bu standartlar, denetimi meslek edinen denetçilerin nitelikleriyle denetim faaliyetlerindeki kalite ve verimlilikle ilgili olmaktadır. Ayrıca bu standartlar, “kişisel standartlar” olarak ta ifade edilmektedir (Güçlü, 2013:13).

Genel Standartlar (AICPA Professional Standards, 2006:81):

1. Denetçiler, denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek için yeterli teknik eğitime ve yeterliliğe sahip olmalıdırlar.

2. Denetçiler, denetim faaliyetlerine ilişkin bütün konularda bağımsızlıklarını korumalıdır.
3. Denetçiler, denetimin ve denetim raporunun hazırlanmasında gerekli özeni göstermelidirler.

2.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Yetkinlik Standardı

Bu standarda göre denetim, yeterli teknik eğitim ve yeterliliğe sahip denetçiler tarafından yapılması gerekmektedir. Bu standart, yeterli teknik eğitim ve yeterliliği neyin oluşturduğunu kesin olarak ifade edemez, çünkü ortam değiştikçe denetim yeterliliğinin gerekli unsurları gelişir. Bu standart gereğince denetçiler, denetim işini, sektörünü anlamalı ve etkili ve verimli bir denetim gerçekleştirmek için mevcut teknolojileri kullanma konusunda yetkin olmalıdırlar. Ayrıca denetçiler, hem denetim hem de muhasebe konusunda teknik bilgiye sahip olmakla beraber karmaşık muhasebe sorunlarını inceleyebilmeliler ve muhasebe işlemlerinin uygunluğu konusunda yargılarda bulunabilmelidir. Benzer şekilde denetçiler, verimli olacak ve önemli yanlışlıkları tespit etme olasılığı yüksek olan denetim prosedürlerini seçebilmeli ve uygulayabilmelidirler (Rittenberg, Schwieger ve Johnstone, 2008:45).

Mesleki eğitim ve yetkinlik standardı; denetçilerin denetim ve muhasebe alanında örgün eğitim alması, yapılan iş için yeterli pratik tecrübeye sahip olması ve mesleki eğitime devam etmesi gerekmesi şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca denetçiler, müşteri işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörlerde de teknik olarak nitelikli ve deneyimli olmalıdırlar. Denetçiler, alacakları örgün eğitimi muhasebe ve denetim konularında almakla beraber bunun yanı sıra toplumun katkıda bulunan bir üyesi olarak işlev görmelerini sağlamak için de yeterli genel eğitimlerini almalıdırlar (Duman, 2010:53).

2.6.1.2. Bağımsız Davranma Standardı

Bağımsızlık genellikle denetimin temel unsuru olarak adlandırılır. Yani bağımsızlık olmadan denetçinin onay işlevinin değerinden söz edilemez. Denetçiler sadece denetimin yürütülmesinde zihinsel tutumlarında bağımsız olmamalı, aynı zamanda finansal tablo kullanıcıları tarafından müşteriden bağımsız olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık, tarafsızlık ve önyargı özgürlüğü gerektirmektedir. Denetçi, kanıt toplamada ve finansal tabloların doğruluğunu değerlendirmede hem müşteri işletmeyi hem de üçüncü tarafları desteklememelidir (Rittenberg, Schwieger ve Johnstone, 2008:45).

Bu standarda göre denetim görevini üstlenen denetçiler, denetim görevine ilişkin tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde bulunmalıdırlar. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri nitelik olmasından dolayı denetçiler denetim görevleri sırasında denetimi yapılan işletme ortaklarının ve yetkilerinin etkisinde kalmadan bağımsız hareket etmelidirler. Yapılacak denetimlerde doğruluk ve dürüstlükten ayrılmadan ve denetimi yapılan işletmenin çıkarları doğrultusunda hiçbir etki olmadan yapılmalıdır (Deha Eğitim Kurumları, 2020:68).

Denetim faaliyetlerini yürüten bir denetçinin, bağımsızlığını sürdürebilmesi için “AICPA’nın Mesleki Davranış Kurallarına” ve “Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonun” tüm gerekliliklerine uymasını gerektirmektedir. “AICPA Mesleki Davranış Kuralları” bir denetçinin müşteriye, işletme yönetimine ve sahiplerine karşı herhangi bir yükümlülüğün veya menfaatin olmaması gerektiğini ifade etmektedir (Dauber vd., 2008:38).

2.6.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Mesleki dikkat ve özen standardı, denetimin bütün yönlerinin yerine getirilmesinde gereken özeni göstermektedir. Başka bir anlamda ifade etmek gerekirse, denetçilerin denetim görevlerini özenle ve dikkatle yerine getirmekten sorumlu profesyonel denetçiler oldukları anlamına gelmektedir. Gereken özen, denetim belgelerinin eksiksiz olması, denetim kanıtlarının yeterli olması ve denetim raporunun uygun olup olmasını içermektedir (Arens, Elder ve Beasley, 2012:35).

Dikkat ve özen kavramında, sadece denetim çalışmalarının özen ve titizlik çerçevesinde yapılmasını değil, bununla beraber yasalar ve mesleki açıdan ortaya çıkartılmış yükümlülüklerle uymayı da gerektirmektedir. Başka bir deyişle denetçiler, denetim görevinin gerektirdiği eğitim ve tecrübelerini kendilerinden beklenenleri karşılayabilmek için gereken dikkat ve özenle bağdaştıracak şekilde yapmalıdırlar (Bakır, 2007:26).

2.6.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetçilerin denetim sürecinde denetim çalışmalarında izleyeceği temel yolu göstermektedir. Bu temel denetim aşamaları, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal alt yapısını oluşturmaktadır (Erdoğan, 2005:12). Ayrıca çalışma alanı standartları, denetçilere güvenilir bir denetim görüşüne erişmek için kanıt toplamada ve toplanan bu kanıtları değerlemede yardımcı olmaktadır (Babayeva, 2011:44).

Denetim komiteleri, çalışma alanı standartları için geçerli olan standartları bu şekilde özetlemiştir (Blough, 1949:267):

1. Denetçiler, denetim çalışmalarını yeterli olacak biçimde planlanmalı ve varsa yardımcılarını uygun şekilde gözleyebilmelidirler.
2. Denetçiler, denetim yöntemlerinin uygulanacağı testlerin sınırlandırılması gereken sonuçların derecesinin belirlemeleri için ilk olarak işletmenin mevcut iç kontrol sistemini incelemeleri ve değerlendirilmeleri gerekmektedir.
3. Denetçiler, inceleyecekleri finansal tablolara ilişkin makul denetim görüş oluşturmaları amacıyla; inceleme, gözlem, soruşturma, tasdik ve doğrulamalarla yeterli sayıda kanıt elde etmelidirler.

Çalışma alanı standartları, denetimin temel amacı olan finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak için uyulması gereken kurallar olarak konulmuş olmasından denetimde izlenmesi gereken yöntemle ilgili de rehberlik görevi de görmektedir (Çömlekçi, 1986:13).

2.6.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Planlama ve gözetim standartlarına göre; denetime başlamadan önce denetçiler yapacağı denetim çalışmalarını yeterli bir şekilde planlamalı ve eğer varsa denetçinin yardımcıları da gerektiği biçimde gözlemlenip kontrol altında bulundurulması gerekmektedir. GKGDS'na göre denetim çalışmalarının planlaması "*insan gücü planlamasını*" da içermektedir. Önceden belirlenmiş olan denetçi yardımcılarının da denetim faaliyetlerinde izleyeceği yolun gösterilmesi ve kontrol altında tutulması zorunlu olmaktadır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005:56).

2.6.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İç kontrol; işletme yönetiminin sorumluluğunda olup işletme varlıklarının korunmasını, mali raporlamanın güvenilirliğini, işletme çalışmalarının etkinliğini ve verimliliğini, işletme çalışanın kanunlara, yöntemlere uygun şekilde davranmasını sağlamaya yönelik bir süreç olarak ifade edilmektedir ve aynı zamanda işletmenin tüm çalışmalarına işlemiş bir yapıdır. Denetimin konusunu oluşturan finansal tablolar da, işletme yönetimi tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminden geçilerek meydana gelmektedir. İşletmede iç kontrol sisteminin olması finansal tablolara olan güveni arttırmaktadır. İç kontrol sisteminin güvenilir olması da, denetim sürecindeki belirsizliği azaltabileceği gibi denetim riskini de büyük oranda azaltmaktadır (Yılcı, Yıldız ve Kiracı, 2016:27-28).

İşletme yönetiminin finansal raporlama üzerinde etkili bir iç kontrol sistemine sahip olmaları gerekmektedir. Bir işletmenin iç kontrol sisteminde zayıflıklar olması, hataların ortaya çıkması ve işletme yönetimi tarafından tespit edilmemesi mümkün olabilmektedir. Bu sebeple denetçiler, işletmenin iç kontrol sisteminde zayıflıkların olup olmadığını ve varsa hangi hesap kalemlerinin zayıflıklardan etkileneceğini tespit etmek için işletmenin finansal raporlarındaki iç kontrol sistemlerini incelemeleri gerekmektedir (Rittenberg, Schwieger ve Johnstone, 2008:45).

Bu standarda göre iç kontrol sistemini incelenmesinin iki amacı bulunmaktadır. İlk amaç, iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin araştırılarak iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını tespit edilmesidir. Denetçiler işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını araştırarak, işlem ve olayların muhasebe kayıtlarına uygun bir şekilde aktarıldığına ve düzenlenen mali tabloların bu işlem ve olayların sonucunu yansıttığına güvenmek isteyeceklerdir. Buna göre işletmenin iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, denetçilerin güveni de o kadar artacaktır ve buna bağlı olarak denetim riski de azalmaktadır.

İç kontrol sistemini incelemenin ikinci amacı ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşılmasında uygulanacak olan denetim işlemlerinin kapsam ve detay seviyelerini tespit etmektir. Denetçilerin hazırlayacakları denetim programı büyük miktarda işletmedeki iç kontrol sisteminin etkin ve zayıf olmasına bağlı olmaktadır. Başka bir deyişle zayıf bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde daha kapsamlı ve detaylı denetimlerin yapılması gerekmektedir (Zorluoğlu, 2003:15).

2.6.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Kanıt toplama standardına göre, denetçilerin bir denetim görüşü oluşturmada önce yeterli miktarda ve uygunlukta denetim kanıtı toplamaları gerekmektedir. Toplanan denetim kanıtlarının ne kadarlık bir miktarın yeterli olacağı da denetçilerin yargısına bırakılmıştır. Denetçiler toplayacakları denetim kanıtlarının miktarını belirlerken müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığına, denetlenen hesap kalemlerinin ya da hesap gruplarının niteliklerine ve müşteri işletmenin durumuna göre belirleyeceklerdir (Başpınar, 2005:57).

2.6.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları; bağımsız denetim sürecinin sonunda ulaşılan denetim görüşünün açıklandığı, raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartları, bağımsız denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgilerin yeterli olacak ölçüde açık ve kesin olarak bir sistematik süreç içinde sunulmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarına sunulan raporun mesleki bir görüş sınırları içinde oluşturulmasının, hem finansal tablo kullanıcıları hem de denetçiler için son derece önemli olmaktadır (Dönmez, Berberoğlu ve Ersoy, 2005:57).

Raporlama standardında; denetçiler denetim yapacakları işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde sunulup sunulmadığı, söz konusu olan ilkelerin ilgili döneme ait olarak tutarlı bir biçimde gözlemlenip gözlenmediği ve denetim raporunda aksi belirtilmemişse finansal tablolarda açıklanan bilgilerin makul bir seviyede yeterli olduğu belirtilmelidir (Beights, 1955:422).

Raporlama standartları; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini, tutarlılığı, açıklamayı ve bir görüşün ifade edilmesini aşağıdaki gibi ele almaktadır (Duman, 2010:88):

1. Denetim raporunda, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığı belirtilmelidir
2. Denetim raporunda, önceki döneme göre cari dönemde de genel kabul görmüş ilkelerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının durumları belirtilmelidir.

3. Denetim raporunda, aksi belirtilmedikçe finansal tablolardaki bilgilendirici açıklamalar makul derecede yeterli kabul edilmelidir.
4. Denetim raporu, finansal tabloların bütününe ilişkin bir görüş beyanı veya görüş verilmeyeceğine dair bir iddia içermelidir.

2.6.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

GKGMİ'ne uygunluk standardına göre, yayınlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uygunluk içinde hazırlanmış olduğunun açıkça belirtilmelidir. Bu standarda göre, denetçiler finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumunda değişiklik olup olmadığını ve denetim faaliyetleriyle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş bildirmeleri gerekmektedir. Denetçilerin bu görüşe ulaşması ise dürüstlikle ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçütlerde daha önce belirtildiği genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olmaktadır (Başpınar, 2005:57).

2.6.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı

GKGMİ'ne tutarlılık standardına göre, denetçi denetim raporunda muhasebe ilkelerinin bir önceki dönemde olduğu gibi hiçbir değişiklik olmadan cari dönemde de uygulanacağını açık bir şekilde ifade etmelidir. Mali tablolarda zaman içinde meydana gelen bütün önemli değişikliklerin, değişen muhasebe ilkelerinden değil de işletme çalışmalarından kaynaklandığını bilmesi için dönemler arası muhasebe ilkelerinin tutarlı bir biçimde uygulanmasını gerektirmektedir (Duman, 2010:91).

Denetim faaliyetleri sırasında denetçi, muhasebe ilkelerinin uygulanması aşamasında önemli değişikliklerin meydana geldiği durumlarda değişikliğin önceki döneme uygun karşılaştırmayı etkilemesi durumunda bu değişiklikleri denetim raporunda tam açıklaması gerekmektedir (Sullivan, 1951:33).

2.6.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Yeterli açıklama standardı, mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulması, önemli olan hususların yeterli bir biçimde açıklanmasını içermektedir. Bu hususlar ise; kullanılan terimler, verilen ayrıntılı hesap tutarları, mali tablolardaki kalemlerin sınıflandırılması ve belirlenen tutarların gerekçeleri de dahil olmak üzere mali tabloların şekli, düzenlenmesi ve içeriği ile bunlara ek olarak dipnotlar ile ilgili olmaktadır. Eğer işletme yönetimi ekteki dipnotlarda dahil olmak üzere genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin gerektirdiği bilgileri finansal tablolardan çıkarırsa, denetçi olumsuz bir görüş belirtmeli ve mümkün olduğunca “*Denetim Standartları Beyanı*” na uygun olarak denetim raporunda açıklamalıdır (AICPA Professional Standards, 2006:751).

2.6.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Görüş bildirme standardına göre, denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim görüşü bildirmek zorundadır. Denetçi denetimini yaptığı finansal tabloların; *GKGM*'ne uyulduğunu, bütün gerekli olan bilgilerin tam açıklama kuralına göre uygun şekilde açıklandığını, devamlılık ilkesine uyulduğunu, önemli aksamalar ve karışıklıkların olmadığını “olumlu görüş” ile açıklama yapar. Eğer finansal tablolarda önemli hata, hile, aksama ve karışıklıklar olduğu zamanda ise, “olumsuz görüş” ile açıklama yapar. Ancak denetçi olumsuz görüş yaparsa, nedenlerini denetim raporunda koşullu görüş ya da görüş bildirmekten kaçınır (Bayazıtlı, 1991:174).

2.7. Bağımsız Denetim Süreci

Denetçi; denetim sürecinde denetim stratejisini, denetim planını, denetim stratejisini ve denetim planında meydana gelen önemli olan değişiklikleri ve bu değişiklikleri nedenleri ile belgeleyecektir (Bani-Ahmed ve Al-Sharairi, 2014:100).

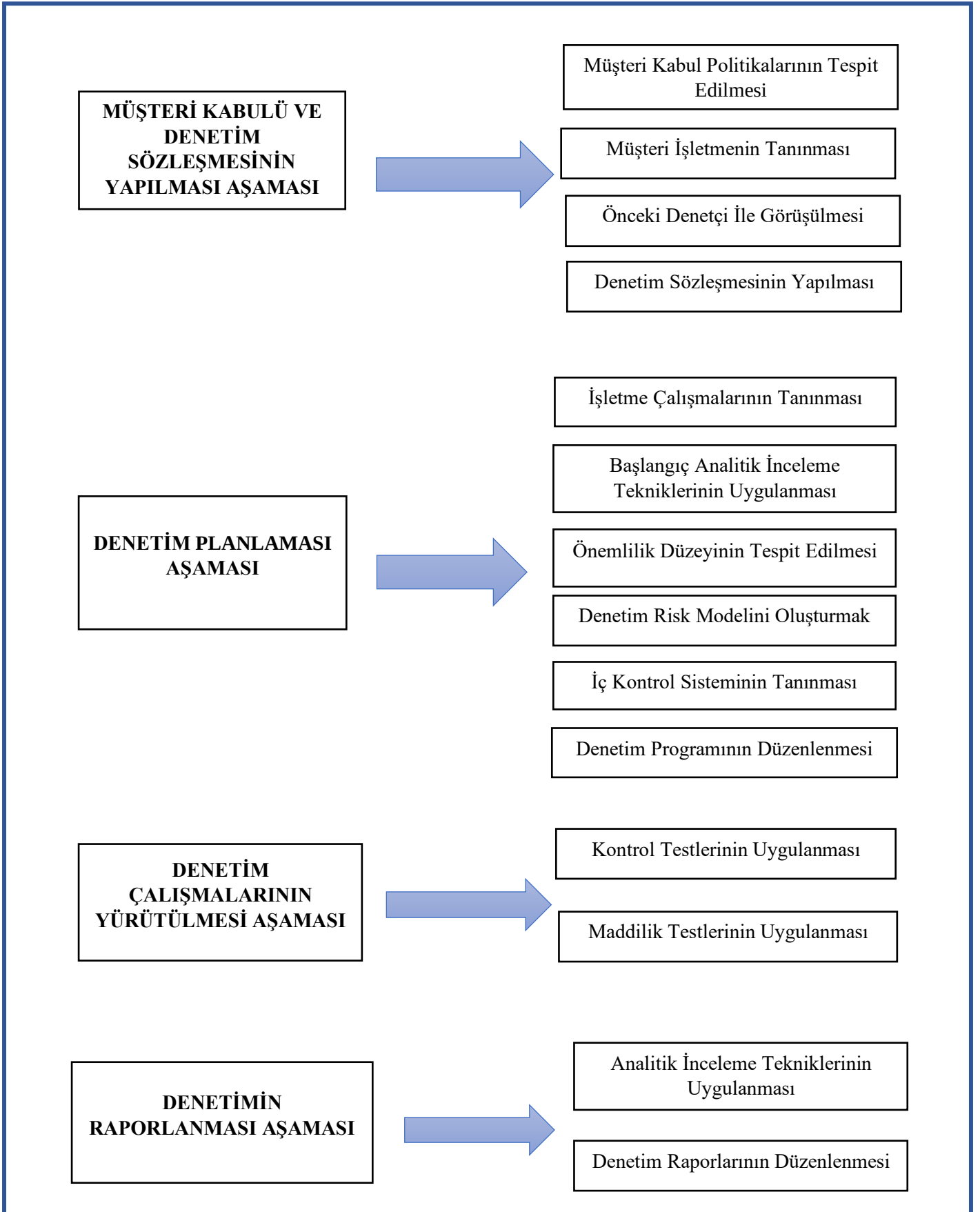
Bir denetim süreci başlıca dört aşamadan meydana gelmektedir. Bu aşamalar (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016:71);

- ❖ Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi
- ❖ Denetimin Planlaması
- ❖ Denetim Programının Yürütülmesi ve
- ❖ Denetimin Raporlanması şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim süreci, aşağıda Şekil 2.2’de görüldüğü gibi temel olarak dört basamaktan meydana gelmektedir (Ataman, Hacıüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:52):

- ❖ Birinci aşamada, denetim yaptırtmak amacıyla başvuruda bulunan müşteri işletme ile ilgili bilgi toplanması ve çıkarılan sonuca göre ise denetim işinin kabul edilmesi ve denetim sözleşmesinin yapılmasıdır.
- ❖ İkinci aşama, planlama aşaması denetim sürecinin önemli kısımlarından biri olmaktadır. Denetim planlama aşamasında müşteri işletmenin faaliyetleri hakkında ayrıntılı bir şekilde bilgi toplanır, denetim risk modelini oluşturan faktörler belirlenir, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplanır, denetim ekibi belirlenir, denetim zaman planlaması yapılır ve toplanan bilgilere denetim programları hazırlanmaktadır.
- ❖ Üçüncü aşama, denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü aşamadır. Bu aşama; uygunluk ve maddilik testlerinin uygulandığı, ayrıca yeterli sayıda ve güvenilir biçimde kanıtların toplandığı aşamadır.
- ❖ Dördüncü aşama, denetçinin denetim görüşü belirttiği ve denetim raporunu hazırladığı bölümdür.

Şekil 2.2: Denetim Akış Süreci



Kaynak: Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:51.

2.7.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Müşteri işletmenin seçimi ve işin kabul edilmesi aşamasında, denetimi yapılacak olan müşteri işletmenin yeni bir müşteri işletme mi ya da önceden denetimi yapılmış bir müşteri işletme olup olmadığı tespit edilecektir. Eğer yeni bir müşteri işletme ise, müşteri işletme önceki denetimini yaptığı denetçiyle görüşülmesi ve müşteri işletmeyle anlaşma yapılması evreleri bu aşamada olmaktadır (Kepekçi, 2004:31).

Denetim firmaları kendilerine başvuruda bulunan müşteri işletmeyi kabul etme zorunlulukları yoktur. GKGDS ve Kalite Kontrol Standartları (KKS), müşteri işletmeyi kabul etmeden önce gerekli olabilecek incelemelerin yapılmasını öngörmektedir. Gerekli olan incelemeleri yapmadan müşteri işletmeyi kabul etmenin zarar verici sonuçları birçok denetim firmalarını etkilediklerinden dolayı denetim firmaları da yeni müşteri işletme kabulü ve hâlâ çalışmakta oldukları müşteri işletmelerle denetim işinin sürdürülmesi hususunda belli bir politika uygulamaktadır. Denetim firmaları, yeni müşteri işletme seçimi yaparken yapılacak denetim sözleşmesinde denetim firmasının üstlenebileceği denetim riskini göz önünde bulundururlar ve yeni denetim sözleşmesinin gerektirebileceği denetim riskinin kabul edilecek seviyeden fazla olması durumunda denetim firması denetim işini kabul etmeyebilir (Güredin, 2007:178).

Denetimi yapacak denetçi yeni müşteriyi kabul edip etmeme hususunda bir karara varmadan önce bazı hususları araştırmaktadır. Bu hususlar şunlardır:

- ❖ Müşterinin denetimini yapan önceki denetçi ile ilişkinin sona ermesinin sebebi,
- ❖ Önceki denetim raporunda yer alan görüşün ne olduğu,
- ❖ Müşteri işletmenin iç denetim biriminin yeterliliği ve muhasebe sistemlerinin hangi durumda bulunduğu ve
- ❖ Denetlenecek müşteri işletmenin gereken denetim iş yüküne göre kendi denetim ekibinin yeterli sayıda bulunup bulunmadığı.

Denetçi bu hususları araştırdıktan sonra denetimini kabul ettiği müşteri işletmelerle bir denetim anlaşması yapar. Yapılan denetim anlaşmasında ise; denetimin yapılma amacı, nedeni ve kapsamı, iki tarafın da sorumluluk ve yükümlülükleri, ücret, denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri yer almaktadır (Gücenme, 2004:61-62).

2.7.2. Denetim Faaliyetlerinin Planlaması

Denetim standartlarına göre, denetçilerin yapacakları denetimin etkili ve verimli bir biçimde uygulanmasını sağlanması amacıyla denetimin uygun şekilde planlanması gerekmektedir. Planlama, denetçinin denetimi gerçekleştirmek amacıyla genel bir denetim stratejisi ve denetim planı geliştirmek için göz önünde bulundurulması gereken tüm konuları içermesinden dolayı denetçinin planlama

sürecinin sonucu; genel denetim stratejisini ve denetim faaliyetlerinin niteliğini, kapsamını ve denetim zamanlamasını ortaya koyan bir plandır. Denetim planlama süreci ise, işletmenin iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme ile ilgili yeterli bilgileri toplayarak başlar. Denetçi, toplayacağı bilgilerle planlama önemliliğinin hesaplanmasını etkileyen önemli yanlışlık riskini belirleyebilir. Denetçi bu yöntemleri uyguladıktan sonra, genel denetim stratejisini ve ayrıca denetim programı olarak da bilinen ayrıntılı denetim planını geliştirebilir (URL3).

Yeterli bir planlama yapılmasında ise, mali tablolar denetimine aşağıda yer alanlarda dahil olmak üzere çeşitli açılardan katkı sağlayacaktır (BDS 300, md.2):

- ❖ Yapılacak denetimde önemli olabilecek alanlara odaklanması hususunda denetçiye yardıma bulunmak,
- ❖ Yapılacak denetimde olası sorunların tam zamanında tespit edilmesi ve bu sorunların çözüme ulaştırılması hususunda denetçiye yardıma bulunmak,
- ❖ Yapılacak denetimin etkin ve verimli bir şekilde uygulanması amacıyla denetimin iyi biçimde hazırlanması ve yönetilmesi hususunda denetçiye yardıma bulunmak,
- ❖ Öngörülecek risklere cevap verecek yetenek ve yetkinliğe sahip denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun olacak iş dağılımı gerçekleşmesi hususunda yardıma bulunmak,
- ❖ Denetim ekip üyelerinin yapacakları denetimde izleyecekleri yolu gösterilmesini, gözetimini ve yaptıkları faaliyetlerin incelenmesini kolaylaşmasını sağlamak ve
- ❖ Uygun bulunan durumlarda, topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanları aracılığıyla yapılan faaliyetlerin uyumunda yardıma bulunmaktır.

Denetçi için denetimin etkin ve verimli olmasının ilk şartı, yapılacak denetimin iyi bir biçimde planlanmış olmasıdır. İyi bir biçimde planlanmamış denetimde ise, belirli hususların gözden kaçmasına, denetimin gelişigüzel yapılmasına ve denetim faaliyetinin zayıflamasına sebep olacağından dolayı bu durum da mali tablolara ilişkin denetçinin yapacağı görüşün, eksik ve yetersiz bir şekilde denetim raporuna yansımısını ifade etmektedir. Denetçinin ise, yapacağı denetim planı bu şekilde olmaktadır (Erdoğan, 2005:83):

- ❖ Denetimi yapılacak işletme ve işletme ortamına ilişkin bilgi toplama,
- ❖ Önemlilik düzeyinin ve denetim riskinin saptanması,
- ❖ Analitik tekniklerin belirlenmesi
- ❖ Denetim stratejisinin ve denetim planının gelişmesini sağlamak,
- ❖ Denetim ekibinin oluşturulması ve denetim zaman planlamasının yapılmasıdır.

2.7.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programının yürütülmesi aşaması, denetim faaliyetlerinin yapıldığı ve denetim delillerinin toplanıp değerlendirildiği aşama olup müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlamaktadır. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi uygunluk denetimi olarak bilinir ve amacı mali tablolarda meydana gelen önemli hata, hile ve düzensizlikleri önlemek ve olması durumunda ise ortaya çıkartılmasıdır (Gücenme, 2004:63). İç kontrol sistemi ile ilgili gerekli uygunluk denetimi yapılmasının ardından, işletmenin finansal tablolarında bulunan bilgilerin doğru olup olmadığını ölçmeye yönelik olarak bazı denetim teknikleri uygulanarak denetimle ilgili kanıtların toplanması aşaması olarak bilinen “maddi denetim” aşamasına geçilir (Bakır, 2007:56).

Denetim programları, denetim faaliyetlerinin düzgün bir biçimde denetimine ve yönetilmesine yönelik olarak denetim yönergeleri şeklindeki çalışmaların içinde olan denetim ekibine yardımda bulunmak amacıyla oluşturulmaktadır. İyi bir biçimde hazırlanan bir denetim programı aşağıda yer alan yararları sağlamaktadır. Bu yararlar şunlardır (Selimoğlu vd., 2011:119-120):

- ❖ Denetim faaliyetlerinin uyum içinde uygulanması ve tamamlanması için rehber oluşturmak,
- ❖ Denetim çalışmalarını yapacak denetçi yardımcılara rehberlik etmek,
- ❖ Gerekli olan denetim planlamasının yapıldığını ve denetim esnasında yapılan işlerin kaydedildiğini ispat etmek,
- ❖ Denetim sürecindeki bütün aşamaların uygulanmasına ilişkin denetçi yardımcılarının sorumluluklarını belirlemek,
- ❖ Yapılacak denetimde iş bölümü ve denetim zaman planlamasının yapılmasını sağlamak,
- ❖ Uygun bir denetim planlamasının yapılmış ve önemli olan hususların unutulmadığına dair güvence sağlamak,
- ❖ Denetim programının denetim standartlarına ve GKGMİ’ ne uygunluğu güven sağlamaktadır.

2.7.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Denetçi, maddi doğruluk işlemlerini tamamladıktan sonra müşteri işletmenin hazırlamış olduğu mali tabloların güvenilirliği hususunda bir görüşe varmak için yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplaması anlamına gelmektedir. Bu aşamada denetimi tamamlamak için yapılması gereken işler uygulanır. Bu işler şunlardır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016:97):

- ❖ Müşteri işletmenin geleceğine ilişkin önemli olacak bir belirsizlik olup olmadığı incelemek,
- ❖ Denetçi denetimini yaptığı mali tablolarda bulunmayan işletmeyi etkileyebilecek ve bilanço tarihinden sonraki ortaya çıkmış olayları incelemek,
- ❖ Müşteri işletmenin yönetiminden mali tablolarının doğruluğu hususunda beyan mektubu almak,
- ❖ Yapılan denetim faaliyetlerini gözden geçirmek ve toplanan denetim kanıtlarının son kez değerlendirilerek denetim görüşü oluşturmak,
- ❖ Denetim çalışmalarının son aşamasında ise, denetim raporunun hazırlanmasıdır.

Denetim raporu, denetçinin denetimini yaptığı müşteri işletme ile ilgili olarak yaptığı incelemelerin sonucuna göre mali tabloların müşteri işletmenin mali durumunu aktarıp aktarmadığını ve GKGMİ' ne uygun olarak yapılıp yapılmadığı hususunda vardığı görüşü açıklama imkanı bulduğu belge olarak ifade edilmektedir (Dönmez, 2002:143).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK)' nun yönetmeliğinde ise denetim raporunun tanımı şöyledir:

“Denetim raporu, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluğu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.” şeklinde ifade edilmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md.10).

Denetim raporları, yüksek düzeyde yetkinliğe ve deneyime sahip denetçiler tarafından hazırlanır. Denetim raporunda zıt bir görüş ifade edildiğinde ise, bu görüşün nedenleri açık ve belgelenmiş bir biçimde sunulmalıdır. Denetim raporları genellikle denetim sürecini sonlandıran eksiksiz, kesin, özlü ve açık bir belgedir ve denetim raporunda aşağıdaki unsurlar yer almaktadır (Popa ve Toma, 2009:368):

- ❖ Denetimin amaçları,
- ❖ Denetimin kapsamı,
- ❖ Denetim müşterisi,
- ❖ Denetim ekibinin lideri ve üyeleri,
- ❖ Denetim faaliyetlerinin işletmede yürütüldüğü tarihi,
- ❖ Denetim kriterleri,
- ❖ Denetim gözlemleri ve

- ❖ Denetim sonuçlarıdır.

Bağımsız denetimde, denetçi müşteri işletmenin mali tablolarını değerlendirerek denetim raporu aracılığıyla ulaştığı denetim sonuçlarını kamuoyu ile paylaşmaktadır. Denetçi, denetim faaliyetlerinin sonrasında ulaştığı denetim sonuçlarını kamuoyuna yayımlarken ifade ettiği dört farklı görüş türleri şunlardır (Sağım ve Reis, 2020:650):

- ❖ Olumlu görüş,
- ❖ Olumsuz görüş,
- ❖ Sınırlı Olumlu (Şartlı) görüş ve
- ❖ Görüş bildirmekten kaçınmak şeklindedir.

2.7.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Olumlu görüş, SPK çerçevesinde ortakların ve yardımcı kuruluşların finansal durumunu, denetim çalışmalarının ve sonuçlarının gerçeği eksiksiz aktardığının onaylanmasını ifade etmektedir (Ataman, 2005:122). Başka bir ifade ile denetçinin denetim faaliyetleri sonucunda hazırladığı denetim raporunda “*olumlu görüş*” belirtmesi için, denetimi yapılan müşteri işletmenin finansal durumu ve denetim çalışmalarının sonuçlarının kanunlara, GKGMİ’ ne ve dürüstlük kurallarına uygun şekilde gerçeği aktarması gerekmektedir (Bakır, 2007:67).

2.7.4.2. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçinin olumsuz görüş belirtmesi için, denetimini yaptığı mali tabloların sunumuyla ilgili olarak müşteri işletmenin yönetimiyle olan fikir ayrılığının mali tabloları önemli olacak düzeyde etkileyeceği durumlarda ve ayrıca müşteri işletmenin mali tablolarına ilişkin denetim raporunda belirttiği görüşte işletmelerin mali tablolarının, “*finansal raporlama standartlarına*” uygun olarak gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmadığında olumsuz denetim görüşü vermesi gerekmektedir (Özyürek, 2012:102).

Denetçinin denetim raporunda olumsuz görüş belirtmesini gerektirecek durumlar aşağıda yer almaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:99):

- ❖ GKGMİ’de finansal tabloların bütünlüğünü zedeleyecek şekilde önemli olacak sapmaların meydana gelmesi,
- ❖ Muhasebe yöntemlerinin sürekliliğinde önemli ölçüde sapmaların meydana gelmesi ve
- ❖ Tam açıklama kuralına önemli ölçüde uyulmamasıdır.

2.7.4.3. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme

Sınırlı olumlu (şartlı) görüş içeren rapor; denetçinin olumlu görüş belirtmeye kararlı olduğu durumda, denetimi yapılan müşteri işletme ile olan anlaşmazlıkların ve kapsam sınırlamaların yaratacağı etkinin “olumsuz görüş” ve “görüş vermekten kaçınmaya” sebep olacak kadar önemli olmadığı durumlarda denetim raporunda sınırlı olumlu (şartlı) görüş vermesi gerekmektedir (Ataman, 2000:115).

Denetçi, denetim raporunda aşağıda yer alan durumlardan birinin olmasında sınırlı olumlu (şartlı) görüş belirtir (BDS 705:7):

- ❖ Yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşan denetçi, mali tablolarda bulunan hata ve hilelerin önemli fakat yaygın olmayacağının sonucuna ulaşması ya da
- ❖ Denetçinin görüş oluşturabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmamış olmasıyla beraber eğer varsa belirlenmemiş hata ve hilelerin mali tablolar üzerindeki etkisinin önemli olması fakat yaygın olmayacağının sonucuna ulaşmasıdır.

2.7.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınmak

Denetçinin ve müşteri işletmenin isteği dışında oluşan, denetim çalışma alanını sınırlayan önemli olacak bir konunun bulunması sebebiyle finansal tablolara dair bilgi ve kanıtlara ulaşılamaması durumunda “olumlu” ya da “şartlı” görüşlerden herhangi birine varılamıyorsa denetçinin görüş bildirmekten kaçınması gerekir (Çaldağ, 2007:84).

Denetçinin görüş belirtmekten kaçınmasına sebep olan nedenler aşağıda yer almaktadır (Erdoğan, 2005:303):

- ❖ Denetim kapsamının şartlı görüş dahi vermeyecek kadar büyük oranda sınırlandırılmaların olması,
- ❖ Mali tablolarda bulunan önemli hesap kalemlerine dair yeterli miktarda kanıt toplanmaması,
- ❖ Önemli belirsizliklerin mevcut olması ve
- ❖ İç kontrol sisteminin etkin olmamasıdır.

3. KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

3.1. Denetim Kanıtının Tanımı

Muhasebe denetiminin en önemli ögesi denetim kanıtlarını toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme süreci olmasından dolayı, oluşturulacak denetim görüşü için yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplanmalıdır. Bu toplanan kanıtların araştırılmasından sonra ulaşılan bulgular denetim görüşünü ortaya çıkarmaktadır (Bozkurt, 1985:20).

Denetim kanıtı, denetçilerin yapacakları denetim görüşünün temelini teşkil eden sonuçlara varmada denetçiler tarafından ulaşılan her türlü bilgi olarak ifade edilmektedir. Denetçiler, denetim kanıtlarına denetlenen işletmenin finansal tablolarının dayandığı hesap ve yapılan işlemlerle diğer kaynaklardan temin edilmiş olan bilgileri içeren belgelerden ve işletmenin kayıtlarından ulaşırlar. Denetçiler göre denetim kanıtlarına ulaşılabilecek en önemli kaynak finansal tabloları oluşturan hesap ve işlemlerle ilgili belgeler olmaktadır (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2018:99).

Başka bir tanımda ise denetim kanıtı, denetimi yapılan bilgilerin önceden saptanmış kriterlere uygunluk derecesini saptamak için denetçinin görüşünü etkileyecek tüm belge, bilgi ve süreç olarak ifade edilmektedir. Denetçi, oluşturacağı denetim görüşünü bu kanıtlara dayandırmalıdır. Başka bir ifadeyle, denetçinin denetimle ilgili oluşturacağı bir görüş denetim kanıtlarıyla desteklenmelidir. Denetim kanıtları, denetimi yapılan işletme tarafından denetçiye verilebilir ya da denetçiler denetim kanıtlarını çeşitli yöntem ve teknikleri kullanarak denetlediği işletmenin dışından da toplayabilirler (Çavdar, 2016:32).

Bağımsız Denetim Standardı (BDS 500) ise denetim kanıtını; Denetçinin denetimle ilgili oluşturacağı denetim görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı her türlü bilgilerle beraber finansal tabloların temeli oluşturan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri ve diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de kapsamı şeklinde ifade etmektedir (BDS 500, md.5-a). Ayrıca denetim kanıtı, denetim esnasında yararlanılan denetim tekniklerinden ulaşılan denetim kanıtlarını içerebileceği gibi önceki denetim bilgileriyle beraber denetlenen işletmenin müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik kalite kontrol teknikleri gibi diğer kaynaklardan ulaşılan denetim kanıtlarını da içermektedir (Audit Evidence-AICPA, 2006:1859).

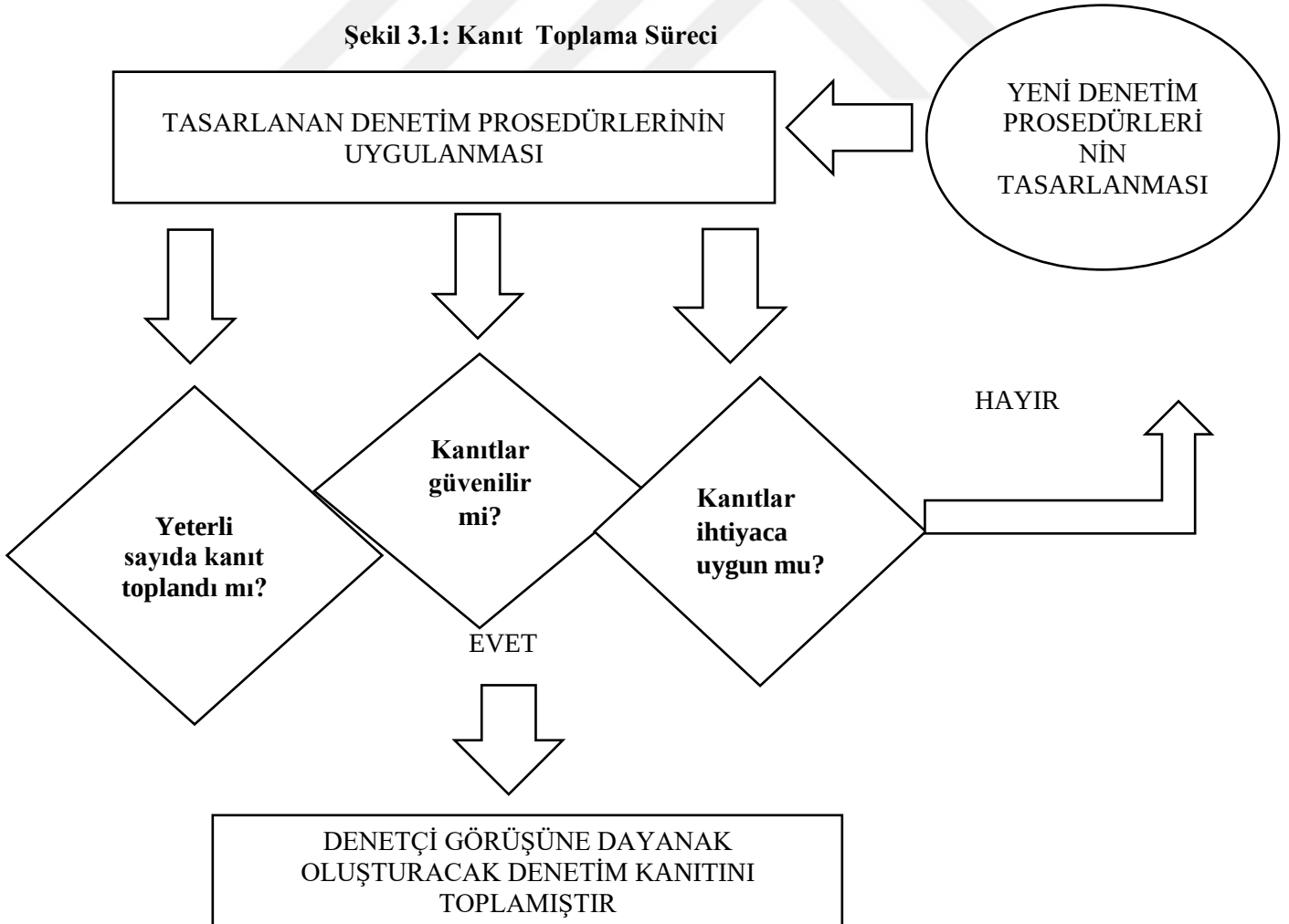
Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü, denetçilerden denetim görüşüne makul bir temel oluşturabilmeleri amacıyla çeşitli denetim teknikleri aracılığıyla yeterli sayıda ve güvenilirlikte denetim kanıtları toplamaları gerektiğini belirtmektedir. Çalışma alanı aracılığıyla aşağıdaki özellikler ortaya çıkmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:30):

- ❖ Denetçiler denetim görüşlerini makul bir temele dayandırmak durumundadırlar,
- ❖ Denetçiler bu temeli sağlayabilmek için her işletme iddiasıyla ilgili olarak denetim kanıtlarını toplamaları gerekmektedir,
- ❖ Denetçiler denetim kanıtlarına çeşitli denetim teknikleri yardımıyla ulaşacaklardır ve
- ❖ Denetçilerin topladıkları denetim kanıtları yeterli sayıda ve güvenilirlikte olacaktır.

3.2. Denetimde Kanıt Toplama

Denetim kaynaklarında kanıt toplama; risk odaklı yaklaşıma göre meydana gelebilecek risklere karşılık verme sürecinin ve geleneksel yaklaşıma göre ise, denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi sürecinin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Fakat bu kabul edilen kanıt toplama denetim sürecini tam olarak kapsamamakla beraber denetçiler, denetim sürecinin başlangıcından denetim dosyalarının oluşturulmasına kadar denetim kanıtı toplarlar ve topladıkları bu denetim kanıtlarını sınıflandırır. Bu sebeple kanıt toplamanın denetim sürecinin tamamında sürdürülen bir denetim çalışması olduğu kabul edilmesi gerekmektedir. Kanıt toplama süreci aşağıda Şekil 3.1’de gösterilmiştir (Çetinkaya, 2016:73):

Şekil 3.1: Kanıt Toplama Süreci



Kaynak: Çetinkaya, 2016:74

Denetim kanıtının toplanmasının amacı, tasdik konu ve kapsamıyla sınırlı olmak kaydıyla bu şekilde ifade edilmektedir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.14):

a) Denetlenen işletmenin tüm varlıklarının, kaynaklarının, gelir ve giderlerinin gerçek olup olmadığı ve bunlarla ilgili olarak bütün işlemlerin doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği,

b) Denetlenen işletmenin finansal tablolarına yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda doğru bir şekilde yer alıp almadığı ve

c) Denetlenen işletmenin varlıklarına ilişkin hakları ve borçlarıyla ilgili yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı yönünden fiili durum ve belgelerin temel alınarak araştırılmasıdır.

Denetçi, denetimi yapılan müşteri işletmenin finansal tablolarında yer alan bütün açıklamaların doğru olup olmadığını denetlemek amacıyla denetim teknikleri yardımıyla kanıt toplamaktadır ve geçerli olacak bir denetim görüşüne varmadan önce yeterli miktarda uygun ve güvenilir biçimde kanıt toplamak zorundadır. Denetçi bu kanıt toplama görevini ise, denetim sürecince devam ettirmektedir (Toroslu, 2007:197). Denetçinin amacı ise, denetim raporunda ifade ettiği denetim görüşünü ve denetim görüşüne makul bir destek sağlamak amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşacak biçimde denetim prosedürlerini planlamalı ve yürütmelidir (URL4).

3.3. Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Denetçi toplanacak denetim kanıtlarının sayısı ve güvenilirliği ilgili yargısına; denetimi yapılan müşteri işletmenin bünyesini, denetim esnasında uygulanan denetim kanıt toplama tekniklerini, ulaşılan denetim kanıtının niteliğini, denetime konu olan bilgilerin önemliliğini, denetim risk seviyesini, denetim çalışmaları sürecince meydana gelen işletme bilgilerinin kalitesini, işletmenin iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığını ve işletme yöneticilerin dürüst olup olmaması gibi diğer faktörleri araştırarak ulaşacaktır (Şirin, 2006:27).

Denetçinin denetim raporunda oluşturacağı denetim görüşü için denetim sırasında toplayacağı kanıtların yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplaması önemli olmaktadır. Bu toplanan kanıtların da sayısı ve güvenilirliği açısından yeterli olup olmamasının tespit edilmesi denetçinin kararına bırakılmıştır. Toplanan kanıtların sayısını ve güvenilirliğini etkileyen birtakım unsurlar vardır. Bu unsurlar Tablo 3.1’de verilmiştir (Türker vd., 2003:74):

Tablo 3.1: Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Denetim Kanıtının Sayısını Etkileyen Unsurlar	Denetim Kanıtının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
❖ Önemlilik ❖ Risk Faktörleri ❖ Kanıtın Niteliği ❖ Ekonomik Etkenler (Maliyet) ❖ Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri	❖ Kanıtın İlgili Olması ❖ Kanıtın Kaynağı ❖ Kanıtın Zamanlılığı ❖ Kanıtın Objektifliği

Kaynak: Türker vd., 2003:74

3.3.1. Denetim Kanıtlarının Sayısını Etkileyen Unsurlar

Toplanacak denetim kanıtlarının sayısının ne olması gerekeceği tümüyle denetçinin mesleki kararına bırakılmıştır. Denetçiler tüm denetlenen işletme savları için toplanan denetim kanıtlarının sayısını tespit ederken bazı faktörleri göz önünde bulundururlar. Bu faktörler şunlardır:

- ❖ Önemlilik,
- ❖ Risk,
- ❖ Kanıtın Niteliği,
- ❖ Ekonomik Etkenler (Maliyet) ve
- ❖ Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri

3.3.1.1. Önemlilik

Önemlilik düzeyi, denetlenen işletmenin iddiasıyla ilgili olarak aynı zamanda denetçinin toplayacağı denetim kanıtının sayısını belirlerken ve uygulayacağı denetim yöntemlerini kararlaştırırken kabul edebileceği etkili bir faktördür. Genel itibariyle finansal tablolarda bulunan önemli olan bir hesap kalemiyle ilgili olarak, önemli olmayan bir hesap kalemine kıyasla daha fazla denetim kanıtı toplanması gerekmektedir. Bundan dolayı işletme iddiasının önemlilik seviyesi ile denetçinin toplayacağı denetim kanıtı arasında doğru bir orantı bulunur. Örneğin, bir üretim işletmesindeki mamuller hesabı, gelecek yıllara ait giderler hesabından daha önemli olmasından dolayı mamuller hesabıyla ilgili denetçinin toplayacağı denetim kanıtının sayısı, gelecek yıllara ait hesabına kıyasla daha fazla toplanacaktır (Bozkurt, 2018:60-61).

3.3.1.2. Risk

Denetçiler, genel denetim yöntemini ve denetim planını oluşturacakları zaman denetimini yaptıkları işletmenin hesap kalemlerini araştırarak risk değerlendirmesini yapmaktadırlar. Bununla birlikte hata ve hile riski yüksek olan hesap kalemlerini denetimde araştırarak konu olarak ele alırlar. Bundan dolayı risk faktörü ile denetçilerin toplayacakları denetim kanıtının sayısı arasında doğru bir orantı vardır. Başka bir ifadeyle denetçilerin araştırdıkları bir hesap kaleminde risk seviyesi ne kadar yüksekse, toplayacakları denetim kanıtının sayısı da o kadar artacaktır (Gönen ve Yıldırım, 2019:1090).

3.3.1.3. Kanıtın Niteliği

Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının kapsamını ve sayısını etkileyen diğer faktör de ulaşılabilir denetim kanıtlarının ihtiyaca uygun ve güvenilir olması yani denetim kanıtının kaliteli olmasıdır. Toplanacak denetim kanıtları ne kadar kaliteli ise, denetçilerin toplayacakları denetim kanıtının sayısı o kadar az olacaktır. Başka bir deyişle denetim kanıtının sayısı ile denetim kanıtının niteliği arasında ters orantı bulunmaktadır (Deha Eğitim Kurumları, 2020:159).

3.3.1.4. Ekonomik Etkenler (Maliyet)

Denetçiler, denetim görüşüne erişmeleri için yeterli sayıda ve güvenilirlikte denetim kanıtları toplamaları gerekmektedir. Bu sebeple denetçiler daha kaliteli bir görüşe ulaşmaları için denetim kanıt sayısı arttırmak isteyebilirler. Fakat denetim kanıtı toplamamanın bir maliyetinin olmasıyla beraber denetçilerin yapacakları bütün denetimler de bütçe imkanlarıyla sınırlandırılmıştır. Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtının sayısı arttıkça, denetim kanıtı toplamamanın ve yapılacak denetimin maliyeti de artacağından dolayı denetçilerin denetim görüşüne makul bir maliyetle ulaşmaları gerekmektedir. Denetçiler denetim çalışmalarını verimli bir biçimde uygulamaları ve aynı zamanda mümkün olabilecek kalitede ve makul bir maliyetle denetim görüşüne ulaşmaları gerekmektedir (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016:107).

3.3.1.5. Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri

Ana kütle, denetçilerin araştıracakları müşteri işletmeye ilişkin muhasebe kayıt ve belgelerindeki yığın bilgi olarak adlandırılır. Denetçiler, denetim kanıtlarına araştırma sürecinde ana kütleden örneklem seçimi yöntemiyle tespit ettiği birimlerden ulaşırlar. Bu sebeple araştırılan işletmenin ana kütesinde bulunan birim sayısı artacağından dolayı denetçilerin toplayacakları denetim kanıtının sayısı da artacaktır. Ayrıca denetim kanıtının sayısına etki eden diğer bir unsur da, ana kütleyi meydana getiren denetlenen işletmenin hesap ve kayıt birimlerinin birbiriyle olan benzerlikleridir. Başka bir

ifadeyle homojen bir özelliğe sahip ana kütleden denetçiler daha az denetim kanıtına ulaşabilecekken, heterojen bir özelliğe sahip ana kütleden ise daha fazla denetim kanıtına ulaşabileceklerdir (Savaş, 2015:57).

3.3.2. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Denetim kanıtlarının güvenilirlikleri, denetçilerin ulaşacakları kaynaktan ve nitelikten etkilenmektedir. Böylece, denetim kanıtını sağlayan kişilerin bağımsızlıkları ve nitelikleri güvenilirlik açısından önemli olmaktadır. Başka bir deyişle, işletme dışından bağımsız kaynaklardan ulaşılan denetim kanıtları daha güvenilir olmaktadır ve ayrıca iyi iç kontrol sistemine sahip olan bir işletmeden ulaşılan kanıtlar iç kontrol sisteminin etkili olmayan bir işletmeden ulaşılan kaynaklardan daha güvenilir olmaktadır (Hayes vd., 2005:360-361).

Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının güvenilirliği, denetim kanıtlarına ulaştıkları kaynakların ve yöntemlerin güvenilirliğini ifade etmektedir. Denetim kanıtlarının güvenilirliği ile ilgili bazı ilkeler vardır. Bu ilkeler şunlardır (Gülen, 1998:34):

- ❖ Denetlenen işletme dışından ulaşılan denetim kanıtları işletme içinden ulaşılan denetim kanıtlarından daha güvenilir olmaktadır.
- ❖ Denetçilerin doğrudan ulaştıkları denetim kanıtları dolaylı yoldan ulaştıkları denetim kanıtlarından daha güvenilir olmaktadır.
- ❖ Birden fazla kaynaktan ulaştıkları denetim kanıtları tek kaynaktan ulaştıkları denetim kanıtlarından daha güvenilir olmaktadır.
- ❖ Doğrudan araştırılan denetim kanıtları analitik değerlendirmeye ulaşılan denetim kanıtlarından daha güvenilir olmaktadır.

Denetçiler denetim görüşlerine varmadan önce yeterli miktarda denetim kanıtı toplayacakları kadar da güvenilir denetim kanıtı toplamalıdır. Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının güvenilir olmasını çeşitli faktörler vardır. Bu faktörler şunlardır (Toroslu, 2016:164) :

- ❖ Kanıtın İlgili Olması,
- ❖ Kanıtın Kaynağı,
- ❖ Kanıtın Elde Edildiği Zaman ve
- ❖ Kanıtın Objektifliği

3.3.2.1. Kanıtın İlgili Olması

Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının, denetçilerin denetlediği işletmenin mali tablolarına ilişkin oluşturacağı denetim görüşünü etkileme niteliği olarak ifade edilir. Denetim kanıtlarının ilgili olması denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarıyla ve yapacakları denetimlerin amacı arasında anlamlı ve mantıklı bir ilişkinin olması gerekmektedir. Örneğin, denetçiler denetledikleri

işletmedeki nakdi tespit etmek için yapacakları sayım işlemi ilgili bir denetim kanıtı iken, ancak işletmedeki yabancı paraların doğru değeri değerlendirilmediği bakımından ilgili bir denetim kanıtı olmayacaktır (Selimoğlu vd., 2011:130) .

3.3.2.2. Kanıtın Kaynağı

Denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının ulaştıkları kaynak güvenilir olmasını etkileyen önemli bir gösterge olmaktadır. Denetim kanıtının güvenilir olmasıyla denetlenen işletme yönetimi arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Başka bir ifadeyle, denetçilerin yaptıkları denetim görüşte toplanan denetim kanıtlarının ulaşıldığı kaynak üzerinde işletme yönetiminin etkisi ne kadar azaldıkça denetim kanıtı o kadar güvenilir olacaktır. Bu sebeple denetçiler denetim kanıtlarına ulaşırken kanıtın kaynağı olacağı kişi ya da kurumdan etkilenmeyecek şekilde kanıtları toplamaya dikkat etmelidirler. Örneğin, denetçiler kasa hesabının kalanını doğrulamak için kasa sayım işlemini kendileri yaparsa toplamaları gereken denetim kanıtları daha güvenilir olacaktır. Ama kasa sayım işlemini kendileri dışında üçüncü bir kişiye yaptırmaları durumunda sayım raporu yapılacak denetim için güvenilir bir kaynak olmayacaktır (Durmuş, Otlu ve Özkan, 2018:73).

3.3.2.3. Kanıtın Zamanlılığı

Denetim kanıtının zamanlılığı, denetçilerin denetim kanıtına ne zaman ulaşıldığı ile ilgili olmaktadır. Denetçilerin denetim kanıtlarına ulaştıkları zaman ile güvenilir olması arasında bir ilişki vardır. Yani, denetçilerin denetim kanıtlarına ulaştıkları zaman dönemin bitimine ya da dönemin kapanmasından sonraya denk gelirse denetim kanıtları o kadar güvenilir olacaktır. Eğer, denetçiler denetim kanıtlarına dönem içinde ulaşırlarsa yapacakları denetimin maliyetine ve denetimin zamanına etkilerinin olmasından dolayı genellikle aktif olan hesaplarla ilgili denetim kanıtlarını toplama işlemini dönem kapandıktan sonra yaparlar. Bu sebeple; denetçiler dönen varlıkların, kısa vadeli yabancı kaynakların, gelir ve gider hesap kalemlerinin incelenmesini genellikle dönem kapandıktan sonraya bırakırlar (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:35).

3.3.2.4. Kanıtın Objektifliği

Denetim kanıtının objektifliği, denetim kanıtlarının incelenmesinde tüm denetçilerin aynı denetim görüşlerine ulaşmaları durumunda bu denetim kanıtlarının objektif olduğu anlamına gelmektedir. Sübjektif denetim kanıtı ise aynı denetim kanıtı inceleyen tüm denetçilerin birbirinden farklı denetim görüşlerine ulaşmalarıdır. Bununla beraber, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan ulaşılan denetim kanıtları işletme çalışanından temin edilen kanıtlara göre daha objektif kanıtlardır. Örneğin, eski olan malların değerleri alış faturalarına ve satış fiyatlarına göre tespit ediliyorsa bu denetim kanıtları genellikle objektif olmaktadır. Başka bir örnekte ise denetçiler, stokları işletme

çalışanından aldığı verilere göre inceliyorsa bu denetim kanıtları da sübjektif olmaktadır (Kepekçi, 2004:106).

Denetim kanıtlarının sayısını ve güvenilirliğini etkileyen unsurlarla beraber bu denetim kanıtlarının sayısı ve güvenilirliği arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu ilişki aşağıdaki Tablo 3.2’de açıklanmaktadır (Türker vd., 2003:75).

Tablo 3.2: Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliği Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Sayısı ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki

Denetim Kanıtlarının Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler	Denetim Kanıtlarının Sayısı ve Güvenilirliği
Denetlenecek faktörlerin önemlilik seviyesinin arttığı durumlarda,	Toplanması gerekli olan denetim kanıtının sayısı artacaktır.
Denetlenecek işletmede muhtemel risklerin arttığı durumlarda,	Toplanması gerekli olan denetim kanıtının sayısı artacaktır.
Toplanacak denetim kanıtlarının güvenilirliğinin arttığı durumlarda,	Toplanması gerekli olan denetim kanıtının sayısı azalacaktır.
Toplanacak denetim kanıtlarının sayısının arttığı durumlarda,	Toplanacak olan denetim kanıtlarının maliyeti ve harcanan zaman artacaktır.
Denetlenen işletmedeki işlem miktarının ve işlemlerdeki heterojenliğinin arttığı durumlarda,	Toplanması gerekli olan denetim kanıtının sayısı artacaktır.
Toplanacak denetim kanıtlarıyla yapılacak denetimin amacı arasındaki ilgili olma seviyesinin arttığı durumlarda,	Toplanan denetim kanıtlarının güvenilirliği artacaktır.
Denetim kanıtlarının ulaşıldığı kaynaklarda denetlenen işletmenin etkisinin azaldığı durumlarda,	Toplanan denetim kanıtlarının güvenilirliği artacaktır.
Denetim kanıtlarının yapılan denetimin sonunda ya da sonrasında ulaşıldığı durumlarda,	Toplanan denetim kanıtlarının güvenilirliği artacaktır.
Denetim kanıtlarının objektifliğinin arttığı durumlarda,	Toplanan denetim kanıtlarının güvenilirliği artacaktır.

Kaynak: Türker vd., 2003:76

3.4. Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Yapılacak olan denetim faaliyetlerinde denetçilerin toplayacakları denetim kanıtlarının türü önemli olmaktadır. Toplanacak denetim kanıtları için ana kütlenin tespit edilmesi, faktörlerin seçimi ve denetçilerin denetim kanıtlarını ne zaman toplayacakları önemli olan konular arasındadır. Bu üç faktör de toplanacak denetim kanıtlarının niteliği ve türü ile yakından ilgili olmaktadır (Aksoy, 2006:354).

Denetim kanıtları, özelliklerine göre “*esas muhasebe verilerinden oluşan denetim kanıtları*” ve “*destekleyici bilgilerden oluşan denetim kanıtları*” olmak üzere iki grupta sınıflandırılır. Bu kanıt türleri aşağıda Tablo 3.3’de gösterilmektedir (Çavdar, 2016:32).

Tablo 3.3: Denetim Kanıtının Sınıflandırılması

Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları	Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları
Yevmiye defteri	Faturalar, çekler, faturalar, sözleşmeler vb.
Büyük defter ve yardımcı defter	Doğrulama ve diğer yazılı bildirimler
Hesap planlaması ve açıklamaları	Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme sonunda ulaştıkları bilgiler
Mizan, gider dağıtım tabloları ve hesap özetleri gibi kayıt ve notlar	Denetçi tarafından ulaşılan ve geliştirilen diğer bilgiler

Kaynak: Çavdar, 2016:33

3.4.1. Esas Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar

Denetçiler, muhasebe verilerine işletmenin muhasebe kayıtlarından ulaşırlar. Muhasebe kayıtlarını oluşturan defterler (yevmiye defterleri, büyük defter ve yardımcı defterler), muhasebe yönetmelikleri, muhasebe fişleri, mizan ve hesap planları gibi belgeler muhasebe kayıtlarında bulunup denetçilere denetim kanıtı sağlayan faktörlerdir. Bu belgeler işletmenin finansal tablolarında bulunan bilgilere temel oluşturup ve aynı zamanda her zaman denetçilerin ulaşacağı şekilde hazır bulunurlar (Bakır, 2007:57).

3.4.2. Destekleyici Kanıtlar

Muhasebe sisteminden ulaşılan denetim kanıtları, denetçi görüşünün oluşturulmasında önemli bir yer tutsa da yeterli olmamaktadır. Bundan dolayı denetçiler, denetim görüşlerini oluşturmaları için muhasebe sistemlerinden ulaştıkları bilgileri destekleyici denetim kanıtlarıyla toplamalıdır (Şirin, 2006:25). Destekleyici kanıtlar, dolaylı olarak denetçilerin denetim görüşü oluşturmalarına yardımcı

olan denetim kanıtları olarak tanımlanmaktadır. Denetçilerin, esas muhasebe verilerinden ulaştıkları bilgilerin yanlış ve hatalı olması durumlarında denetim görüşlerini oluştururken denetim sonuçlarını destekleyici nitelikteki kanıtlardan da yararlanmaları ve denetim sonuçlarını destekleyici kanıtlarla doğrulamaları gerekmektedir. Destekleyici kanıtlara *Uluslararası Denetim Standartları (UDS)*'na benzerlik gösterecek şekilde; fiziksel kanıtlar, yazılı-sözlü kanıtlar, doğrulama kanıtları, belgesel kanıtlar, matematiksel ve analitik kanıtlar, toplantı raporları ve uzman görüşleri olmak üzere denetçilerin ulaştığı ve geliştirdikleri diğer bilgiler de örnek olarak verilebilir (Aksoy, 2014:180-181). Genellikle, destekleyici denetim kanıtlarının güvenilirliği denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarından ulaşılan denetim kanıtlarının güvenilirliğine göre daha yüksek olmaktadır (Türker vd., 2003:77).

3.4.2.1. Fiziksel Kanıtlar

Denetçilerin denetleyeceği işletmedeki varlıkların gerçekten var olduğunu doğrulamanın doğrudan tek yolu fiziksel kanıtlardır. Ayrıca en güvenilir ve yararlı denetim kanıtı türlerinden biri sayılmaktadır. Fiziksel kanıtlar genellikle, varlıkların hem miktarını hem de açıklamasını belirlemeyi ve bazı durumlarda da varlıkların durumunu ya da kalitesini değerlendirmek için yararlı bir yöntem olmaktadır (Arens ve Loebbecke, 1994:171-172).

Fiziksel kanıtlar, işletmedeki maddi duran varlıklarının ve bilançoda yansıtılan diğer hesap kalem varlıklarının niteliksel durumlarının incelenmesi ya da sayımı olarak tanımlanmaktadır. Fiziksel kanıtlar, işletmedeki varlıklara ilişkin güvenilir denetim kanıtı sağlar. Fakat, malların mülkiyeti ve bu varlıkların değerlemesine ilişkin yeterli denetim kanıtı sağlayamaz (Zakari, 2013:5). Başka bir tanımda ise fiziksel kanıtlar; işletme bilançosunun aktifinde bulunan maddi değerlerle ilgili tutarların tasdik edilmesinde ve iktisadi değerlerin işletmede gerçekten var olup olmadığının belirlenmesi amacıyla denetçiler tarafından toplanan, somut olarak görülebilen, fiziksel olarak incelenebilen ve sayılabilen kanıt olarak ifade edilmektedir. Ayrıca, muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda hesap kalemlerine ilişkin hareketlerin ve hesap kalanlarının kayıt olarak görünmesine rağmen fiziksel varlıkların süreli ya da rastlantısal olarak fiili varlıkların doğrulanmasının yapılması gerekmektedir (Aksoy, 2014:183).

3.4.2.2. Doğrulama Kanıtları

Doğrulama kanıtları, denetçilerin işletmede belirledikleri bazı bilgileri üçüncü kişilere soru sorulması yoluyla ulaştıkları denetim kanıtlarıdır ve denetçiler işletme içinden ulaştıkları bilgileri üçüncü kişilere sordukları soruların cevaplarını doğrudan yazılı olarak alırlar. Denetçiler, ulaştıkları bilgileri işletme yönetiminin etkisinde olmayan kişilere sordukları için doğrulama kanıtlarının güvenilirlikleri daha yüksek olmaktadır. Denetçiler; doğrulama işlemlerini çoğunlukla bankalar, alıcılar ve satıcılar gibi hesap kalanlarının kontrolünde kullanmaktadırlar (Toroslu, 2016:166). Doğrulama kanıtlarının güvenilirliklerinin yüksek olması nedeniyle denetçiler genellikle uygulamalı olduğundan sözlü cevaplar yerine yazılı cevaplar alırlar. Yazılı doğrulamaların denetçiler tarafından gözden

geçirilmesi daha kolay olmaktadır ve bir doğrulamanın alındığının gösterilmesi gerekirse daha iyi destek sağlamaktadır (Arens ve Loebbecke, 1994:172).

Belgelendirilmiş kanıtlar içinde bulunan doğrulama kanıtlarının doğrudan denetçiye ulaşması nedeniyle bu kanıtların güvenilir olmasını daha da artıracaktır. Doğrulama kanıtları, genellikle işletmenin ticari satışlarındaki alacaklarıyla ilgili toplanan kanıtları içermektedir (Sipahi, 2001:66).

3.4.2.3. Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar

İşletmelerde meydana gelen her ekonomik olaylar belgelerle muhasebe sistemine girilmektedir. Bu sebeple belgeler denetim açısından önemli olmasından dolayı denetçiler, ilk olarak muhasebe işlemlerinin belgelerle desteklenip desteklenmediğini ve ayrıca belgelerin gerçekliğini ve geçerliliğini de dikkatlice incelerler. Örneğin; denetçiler bir hizmet alım işleminin fatura ile belgelendirilip belgelenmediğini, faturanın sahte olup olmadığını, eğer fatura sahte değilse faturanın gerçek durumunu yansıtip yansıtmadığını ve doğru yapıp yapılmadığı gibi konuları incelerler. Belgelerden elde edilen kanıtlar; genellikle denetlenen işletmeden alınan fatura, makbuz gibi belgelerdir ve denetçiler tarafından denetim kanıtının ulaşılmasında kullanılan en yaygın yöntemdir (Çavdar, 2016:34).

3.4.2.4. Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Gözlem sonucu elde edilen kanıtlar, denetçilerin işletme çalışmalarını gözlemleri sonucu ulaşılan kanıt olarak tanımlanmaktadır. Denetçiler, gözlem faaliyetlerinde işletme çalışanlarının işlerini nasıl ve ne zaman yaptıklarına bakarak denetim kanıtını toplarlar. Örneğin, denetçiler işletmenin stok sayımında yapılan işlemleri gözlemleyerek çalışanların çalışma düzenine ilişkin bilgi sahibi olurlar. Başka bir örnekte ise, denetçiler denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemindeki çalışmaları gözlemleyerek iç kontrol sisteminin faaliyetleriyle ilgili bilgi sahibi olurlar. Genellikle gözlem sonucu ulaşılan kanıtlar tek başlarına yeterli olmayacaklarından dolayı bu kanıtların diğer teknikler vasıtasıyla toplanan denetim kanıtlarıyla desteklenmeleri gerekmektedir (Bozkurt, 2018:68).

3.4.2.5. Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar

Soruşturma sonucu ulaşılan kanıtlar, denetçilerin denetlenecek işletme içindeki çalışanlarla ya da işletme dışındaki üçüncü şahıslarla yapacakları görüşmeler neticesinde ulaştıkları kanıtlar olarak ifade edilmektedir. Soruşturmalar neticesinde denetçilerin ulaştıkları veriler yazılı ya da sözlü olabilmektedir. Genellikle bu verilerin yazılı olması tercih edilmektedir. Ayrıca işletme içindeki çalışanlarla yapılan görüşmeler neticesinde ulaşılan denetim kanıtlarının güvenilirliği, işletme dışından üçüncü şahıslardan ulaşılan verilere göre düşük olmaktadır (Toroslu, 2007:199).

3.4.2.6. Mekanik Doğruluk (Matematiksel) Kanıtları

Matematiksel kanıtlarda, denetçilerin denetime tabi olan belli hesap kalemlerindeki ve herhangi bir alt hesap kalemlerindeki bazı hesaplamaların doğru olup olmadığını yeniden araştırmaları gerekebilir. Bu amaç doğrultusunda, denetçiler bazı hesaplamaları yeniden yaparak ve araştırarak denetim kanıtlarına ulaşırlar. Bu amaçla denetçilerin, muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarda bulunan tutarların matematiksel işlemlerin doğru olup olmadığını tespit etmek amacıyla yaptıkları hesaplamalar ve sağlamalar da denetim kanıtı olarak kabul edilmektedir. Matematiksel kanıtlara; defter ve mizan toplamalarının, denetlenen işletme tarafından ayrılmış olan amortisman ve karşılık tutarlarının, vergi, faiz ve kar payı ödemelerinin vb. denetçi tarafından yeniden hesaplanarak matematiksel doğrulamaları örnek olarak verilebilir. Matematiksel kanıtlar denetçilere bir tutarın matematiksel işlemlerin doğru olup olmadığına ilişkin doğrudan bilgi vermektedir (Aksoy, 2014:185-186).

3.4.2.7. Analitik Kanıtlar

Analitik kanıtlar; denetlenecek işletmenin mali ve mali olmayan bilgilerinin, geçmiş yıl bilgileriyle ya da sektördeki aynı işletmelerin bilgileriyle kıyaslanması ve aralarındaki ilişkilerin incelenmesi şeklinde ifade edilmektedir. Analitik kanıtlar; denetçilerin oluşturacakları denetim görüşleri için denetim kanıtı toplamayı, bilgiler arasında makul ilişkiler olduğunu doğrulamayı ve bunlar arasında uygun olmayan sapmaları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Analitik kanıtların güvenilir olması kıyaslanmaya konu olacak bilgilerin güvenilir olmasıyla ilgili olmaktadır (Selimoğlu vd., 2011:128). Analitik kanıtlar, “*normal koşullar altında aynı sonuçların bulunacağı*” düşüncesiyle toplanmaktadır. Analitik kanıtların genellikle sayısal olmasıyla beraber, sayısal olmadığı durumlar da bulunmaktadır. Denetçiler, analitik kanıtlara dönemler arasında oran ve eğilim analizlerinden ulaşabilecekleri gibi var olan bilgilerin gruplara ayrılması yoluyla da ulaşabilirler (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013:108).

3.5. Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Teknikleri)

Denetim teknikleri, denetçilerin denetim kanıtlarını toplamak ve değerlendirmeleri amacıyla kullandıkları yöntemler olarak ifade edilmektedir (Leung vd., 2015:435). Denetçilerin denetim kanıtlarını elde etme şekilleri de denetim tekniği olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle denetim tekniği, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında işlemlerin nasıl denetime tabi tutulacağını açıklamaktadır (Çaldağ, 2007:75).

Denetçiler, oluşturacakları denetim görüşüne temel olan sonuçlara erişebilmek ve yeterli denetim kanıtları toplayabilmek için bazı konularda denetim tekniklerinden yararlanırlar. Bu konular şunlardır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No:22, On dördüncü Kısım, İkinci Bölüm, Md.6):

- ❖ İşletmenin finansal tablolarında ve işletme yönetiminin beyanlarında bulunan önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek için işletmenin iç kontrol sistemi de dahil işletmenin çalışma şartlarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranmasında,
- ❖ Önemli olmasında veya denetçilerin önemli olduğuna karar vermesinde, işletme yönetiminin beyanlarında bulunan yanlışlıkları önlemek veya belirleyip düzenlemek amacıyla kontrollerin işleyiş etkinliğinin ölçülmesinde ve
- ❖ İşletme yönetiminin beyanlarında bulunan önemli yanlışlıkların tespit edilmesinde.

Denetçilerin, denetim faaliyetleri süreci boyunca bir denetim sonuca varmak için muhasebe kayıtlarında meydana gelen denetim kanıtlarına ve destekleyici denetim kanıtlarına ulaşmak amacıyla kullanacakları çeşitli kanıt toplama teknikleri bulunmaktadır. Genellikle kabul edilen denetim kanıt toplama teknikleri şunlardır (Toroslu, 2016:171):

- ❖ Fiziksel İnceleme Tekniği,
- ❖ Gözlem tekniği,
- ❖ Doğrulama Tekniği,
- ❖ Soruşturma Tekniği,
- ❖ Kayıt Sisteminin İncelenmesi Teknikleri,
- ❖ Yeniden Hesaplama Tekniği,
- ❖ Belge İnceleme Tekniği,
- ❖ Analitik İnceleme Tekniği,
- ❖ Derinlemesine Araştırma Tekniği ve
- ❖ İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği

Denetçiler, denetim tekniklerini maksimum faydaya ulaşmak amacıyla kullanmaktadırlar. Bu faydaya ulaşmak için de bazı önemli faktörleri göz önünde tutmaları gerekmektedir. Çünkü bu denetim tekniklerinden herbiri belli şartlara uyup uymaması bakımından farklılıklar göstermektedir. Bu durumda denetçiler, denetim tekniklerinden mevcut şartlara en iyi uyanı seçerek zaman tasarrufunu sağlamaktadır. Denetçiler, denetim tekniklerini kullanırken bazı faktörleri göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu faktörler şunlardır:

- ❖ Denetçilerin ulaşmak istedikleri kanıtın türü,
- ❖ Kanıtın güvenilirliği ve kalitesi,
- ❖ Denetim tekniğinin kullanılmasından oluşacak harcamalar,
- ❖ Diğer denetim teknikleriyle uyumluluğu,
- ❖ Denetim tekniğinin çok yönlü ve uygulanabilir olması,

- ❖ Denetim yapılan işletme tarafından kabul edilebilirliği,
- ❖ Mesleki yönden kabul edilebilirliği ve
- ❖ Denetim tekniklerinin pratik oluşu

Denetçiler, denetim tekniklerinin tespit edilmesinden sonra bu denetim tekniklerini uygulayacakları birimin sayısını ve bu denetim tekniklerinin hangi birimlere uygulanacağını ortaya koyacaklardır (Bozkurt, 1985:22).

3.5.1. Fiziki İnceleme Tekniği

Fiziki inceleme tekniğiyle; denetçiler sayılabilecek, ölçülebilecek ve tartılabilecek işletme kayıtlarında bulunan mevcut maddi varlıkları ve borçları sayarlar, ölçerler ve tartarlar. Ayrıca, işletme kayıtlarında bulunan mevcut varlıklar ve borçların ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde belgelerle doğrulanması ve fiili sayımların uygulanması işlemleri de bu teknik kapsamındaki kanıt toplama faaliyetlerine girmektedir. Denetçilerin kasa hesaplarını, stokları ve maddi varlıkları saymaları ve incelemeleri fiziki inceleme tekniğine örnek olarak verilir (Türker vd., 2003:83). Fiziki inceleme tekniği, maddi varlıkların mevcudiyetiyle ilgili güvenilir denetim kanıtı sağlar ancak işletmenin mülkiyeti ve maddi varlıkların değerlemesiyle ilgili denetim kanıtının sağlanması bu teknikle belirlenmesi mümkün değildir (ISA 500, md.A-16).

Denetçilerin bizzat kendilerinin ulaştıkları kanıtlar olması sebebiyle bu teknikle ulaşılan kanıtlar güvenilir olmaktadır. Bu tekniğin en büyük eksikliği sadece maddi varlıklara uygulanabilmesidir (Çavdar, 2016:37).

Fiziki inceleme tekniğinin uygulanmasının temel amacı; denetlenen işletmenin bilançosu aracılığıyla var olduğunu iddia ettiği fiziki varlıkların işletmede gerçekten olup olmadığını anlamaya yönelik olmaktır. Bu yönüyle işletmenin var olma iddiası da ölçülmektedir. Ayrıca fiziki inceleme tekniğinin uygulanması aşamasında, fiziki varlıkların kalitesini de incelemek mümkün olmakta ve işletmenin bütünlük iddiası da bu teknik sayesinde ölçülmektedir. Örnek olarak, kasa hesabının sayımı esnasında eğer kayıtlara girmeyen bir nakit faktörü bulunduğunda işletmenin bütünlük iddiasının zedelenmesi verilebilir (Zorluoğlu, 2003:34).

Fiziki inceleme tekniği, özellikle stoklar hesabıyla ilgili bilgilere ulaşılmasında ve stok hesabıyla denetim kanıtı toplanmasında kullanılmasında genel kabul görmüştür. Denetçiler; denetim yaptıkları işletmedeki stoklarının fiziki envanter denkliğinin incelendiği fiziki sayım işlemlerinde bizzat hazır bulunmalarında, sayıp ekiplerini denetlemelerinde ve sayım işlemlerini baştan sona doğru gerçekleşmesine dikkat ettiklerinde sayım sonuçları kendileri açısından güvenilir olmaktadır (Aksoy,2006:378).

Fiziki inceleme tekniğinde özellikle stok ve maddi duran varlık hesaplarıyla ilgili denetim kanıtlarının toplanmasında bu kalemlerde bulunan unsurların teknik özelliklerinin denetçilerin yeterince test etmemeleri bu tekniğin uygulanmasını zorlaştırabilir. Örnek olarak, bir çimento fabrikasında stok hesaplarının fiziki inceleme tekniğiyle incelenmesinde denetçiler miktar olarak bir sayım yapabilmelerine rağmen hangi çimentonun birinci kalitede hangi çimentonun ikinci kalitede olduğuna karar veremezler. Böyle durumlarda ise, denetçiler bir bilirkişiden yardım alarak fiziksel kanıtların karakteristik özelliklerini de test etmeleri verilebilir (Sipahi, 2001:111).

3.5.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, denetçilerin denetim yapacakları işletmenin kayıtlarındaki talep ettikleri bilgileri doğrulamak amacıyla işletme dışından bağımsız üçüncü kişilere soracakları sorulardan yazılı ya da sözlü bir cevap almaları olarak ifade edilmektedir. Bağımsız üçüncü kişilerin doğrulamaları genellikle yazılı olmasından ve doğrudan denetçiler tarafından talep edilmesinden dolayı bu teknikle toplanan denetim kanıtları ikna edici kanıtlar olmaktadır (Hayes vd., 2005:374). Doğrulama tekniğinde, denetçiler sormak istedikleri bilgilerin doğruluğunu öğrenmek amacıyla düzenledikleri mektubu bağımsız üçüncü kişilere ulaştırırlar. Bu kişilerde olumlu veya olumsuz yanıtlarını direkt denetçiye bildirmelerinden dolayı denetlenen işletmenin de belge üzerinde değişiklik yapma ihtimali olmayacağından bu teknikle toplanan kanıtların güvenilirlikleri yüksek olmaktadır (Toroslu, 2007:200-201). Ancak bütün doğrulama bilgilerinin güvenilirlikleri aynı olmayabilir. Örneğin; doğrulama talep edilen taraf işletmenin ilişkili ya da işletmenin ortakları ise, denetçiler bu taraflardan ulaştıkları bilgilerin işletme ile aralarında ticari ilişki dışında bir bağlantı bulunmayan kişilerden ulaştıkları bilgilere kıyasla güvenilirliklerinin daha düşük olduğunu düşünürler. Bu sebeple denetçiler, güvenilirlikleri düşük denetim kanıtlarını destekleyici belgelere ulaşmak amacıyla farklı denetim prosedürleri uygulamayı seçebilirler (Çetinkaya, 2016:79).

Doğrulama teknikleri çoğunlukla, belli hesap kalanları ve bu hesap kalanlarının unsurlarıyla ilişkili işletme yönetimin açıklamalarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygun olmaktadır. Fakat, doğrulama tekniklerinin kullanımının sadece hesap kalanlarıyla sınırlandırılmamalıdır. Örnek olarak; denetçiler, denetim yaptıkları işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına ya da üçüncü taraflarla yaptıkları işlemlerle ilgili doğrulama istemeleri verilebilir. Doğrulama isteği, yapılan anlaşmada herhangi bir değişiklik olup olmadığını, eğer olmuşsa bu konu ile ilgili detayları öğrenmek üzere hazırlanabilir. Ayrıca doğrulama teknikleri, belli şartların bulunmadığına ilişkin denetim kanıtına ulaşmak için de kullanılmaktadır (BDS 500, md.A22).

Denetçiler, doğrulama tekniklerini uygularken aşağıda yer alanlar da dahil olmak üzere doğrulama talepleri üzerinde kontrol sahibi olmaları ve bu kontrolleri saklamaları gerekmektedir (BDS505, md.7):

- ❖ Denetçilerin doğrulama ya da doğrulama talep edecekleri bilgilere karar vermeleri,
- ❖ Denetçilerin doğrulama talep edecek tarafları belirlemeleri,
- ❖ Denetçilerin doğrulama taleplerini hazırlamaları ve
- ❖ Denetçilerin doğrulama taleplerini teyit edecek taraflara göndermeleridir.

Doğrulama teknikleri, kullanılmasının zorunlu ve denetçilerin çoğunlukla bu teknikten faydalanmalarından dolayı önemli olarak kabul edilen bir teknik olmaktadır. Denetçiler, doğrulama tekniklerini çoğunlukla denetim yaptıkları işletmenin alacak ve borç kalanlarına, senetli-senetsiz alacak ve borçlarına, bankada bulunan paralarına ve depolarındaki mallarına uygulamaktadırlar. Doğrulama tekniğinin uygulanma aşamaları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Bozkurt, 2001:31):

- ❖ Denetçiler işletmeden talep ettikleri bilgileri içeren doğrulama mektuplarını işletmenin adına hazırlarlar,
- ❖ Eğer doğrulama mektuplarını işletme yönetimi imzalarsa gerekli onay alınmış olur,
- ❖ Denetçiler doğrulama mektuplarını adreslerine gönderir,
- ❖ Cevapların denetçilere ulaşması sağlanmalıdır. Bu amaçla denetçinin adresi bulunan boş bir zarf bilgi istenen kişilere gönderilmesi gerekmektedir.
- ❖ Denetçiler gelen cevapları işletmenin kayıtlarıyla karşılaştırır. Eğer fark varsa denetçiler bu farkları tespit edip araştırırlar.

Denetçilerin bağımsız üçüncü kişilerden bilgi isteme şekillerine göre doğrulama yöntemi üç çeşittir. Bunlar (Toroslu, 2016:174);

- ❖ Olumlu Doğrulama,
 - ❖ Olumsuz Doğrulama ve
 - ❖ Boş Bakiyeli Doğrulama şeklindedir.
- **Olumlu doğrulama yönteminde**, denetçilerin bilgi istedikleri kişi ya da kuruluşların verecekleri yanıt ne olursa olsun kesinlikle yanıt vermeleri gerekmektedir. Başka bir ifadeyle bilginin doğru veya yanlış olması önemli olmamaktadır (Bakır, 2007:58).
- **Olumsuz doğrulama yönteminde**, denetçilerin bağımsız üçüncü kişilere gönderdikleri bilgilerde anlaşmazlık olduğunda yanıt vermeleri gerekmektedir. Eğer, denetçilerin sordukları bilgileri doğru kabul ediyorlarsa yanıt vermeleri gerekmez (Kepekçi, 2004:110).

- **Boş bakiyeli doğrulama yönteminde** ise, denetçiler bağımsız üçüncü kişilere herhangi bir bakiye bildirmezler o bölümü boş bırakıp üçünü bağımsız kişiler kendi kayıtlarındaki bakiyelerini yazıp göndermelerini isterler (Aksoy, 2014:185).

3.5.3. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Belge incelenmesi tekniği, işletmede yapılan işlem ve olaylarla ilgili olarak muhasebe kayıtlarında bulunan mevcutlarla ilgili bütün belgelerin detaylı olarak incelenmesi olarak ifade edilmektedir (Gücenme, 2004:66). Bu teknikte denetçiler, işletmenin kayıtlarında bulunan muhasebe bilgilerini inceleyerek ilgili belgelere ulaşırlar ve bu belgelerde denetçiler için birer denetim kanıtı olmaktadır. Örneğin, işletmenin kayıtlarında bulunan alış-satış faturaları, çek ve senet gibi belgeler denetçiler önemli denetim kanıtlarıdır. Ayrıca denetçiler, bu belgeleri inceleyerek muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri bulmaları mümkün olacağından işletmenin mali tabloları ve iç kontrol sisteminin güvenilirliğiyle ilgili sonuçlara da ulaşabileceklerdir (Erdoğan, 2005:66). Bu amaçla, işletme muhasebe kayıtlarının belgelerle desteklenip desteklenmediğinin doğrulanması, ortaya çıkartılan belgelerin gerçeği aktarılıp aktarılmadığının ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının araştırılması gerekmektedir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.15).

Muhasebe denetiminde işletmede bulunan belgelerin hepsini denetçilerin incelemeleri zor olmakta ve ekonomik değildir. Bu sebeple, denetçiler istisnalar dışında örnekleme ile inceleme yoluna gitmektedirler. Denetçiler, belge inceleme tekniğinde aşağıdaki işlemleri gerçekleştirirler (Bozkurt, 2018:76-77):

- ❖ Denetçiler, ilgili belgeyi biçimsel ve genel olarak incelemektedirler. Buradaki amaç, denetçilerin inceleyeceği belgenin biçim olarak uygun olup olmadığını anlamaya çalışmaktır. Sahte olacağında şüphe duyulan belgelerin detaylı incelenmesi yapılır,
- ❖ Denetçiler, dosyalarda bulunan belgelerin işletmeye ait olup olmadığını incelerler,
- ❖ Denetçiler, dosyalarda bulunan belgelerin işletmenin amaçlarına ve çalışmalarına uygun olup olmadığını belirlemeye çalışırlar. Örnek olarak, kişisel amaçlı yapılmış bir harcamayla ilgili belge işletmenin kayıtlarında olması verilebilir.
- ❖ Denetçiler, belgede işletmenin iç kontrol politika ve yöntemlerine uygun olarak gerekli doğrulamaların ve düzenlemelerin olup olmadığını incelerler ve
- ❖ Denetçiler, inceledikleri belgelerin içeriklerinin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini incelerler.

3.5.4. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği

Bu teknik, denetçilerin denetlediği işletmenin muhasebe kayıtlarında girdi olarak meydana gelen belgelerden bazılarının örnekleme yöntemiyle seçilip ve seçilen bu belgelerin muhasebe kayıt süreçlerine nasıl girildiğini adım adım izleyerek muhasebe kayıt sürecinde herhangi bir hatanın veya düzensizliğin olup olmadığını belirlemeyi amaçlamaktadır. Kayıtların doğruyu yansıtır yansıtmadığı, kayıtların doğru sırada yer alıp almadığı ve belge kayıtlarını aynen yapılıp yapılmadığı gibi konularda denetim kanıtını toplanması bu teknikle mümkün olmaktadır (Türker vd., 2003:89).

Bu tekniğe muhasebe kaydına teşkil oluşturan orijinal kaynak belgelerin, tahsil, ödeme ve mahsup makbuzlarına şekil, usul ve muhasebenin genel ilkeleri bağlamında ilişkili olduğu doğru hesap gruplarına ve hesaplara kaydının yapılıp yapılmadığı, mizan, yevmiye ve büyük deftere doğru aktarılıp aktarılmadığının incelenmesi örnek olarak verilebilir (Aksoy, 2006:385-386).

3.5.5. Yeniden Hesaplama Tekniği

Yeniden hesaplama tekniği, denetçilerin denetimini yaptıkları işletmenin muhasebe kayıtlarının aritmetik hesaplamaların doğruluğunun kontrol edilmesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir deyişle, denetçiler genellikle denetim sürecinin bir parçası olarak işletmenin muhasebe kayıtlarındaki raporları ve belgeleri tekrardan hesaplarlar. Bu teknik aynı zamanda, mali tabloların toplamı, maliyet raporları ve mutabakatların kontrolü için de uygulanabilir. Ayrıca denetçiler, temel muhasebe ilkelerinin işletmenin finansal işlemlerine doğru bir şekilde uygulandığından emin olmaları için bu teknikten yararlanırlar (Florea ve Florea, 2011:355). Bu teknikler için; sabit varlık amortismanlarının yeniden hesaplanmaları, aşınma ve yıpranmaya bağlı olarak kullanılan maddi olmayan varlıkların yeniden hesaplanmaları ve satın alma anlaşmalarından doğan yükümlülüklerin yeniden hesaplanmaları örnek olarak gösterilir (Calota ve Vinatoru, 2015:20).

Uygulamalarda genellikle faiz tahakkukları, bazı muhasebe kayıtları ve toplamlar gibi matematiksel işlemleri gerekli kılan hesap kalemlerinde kullanılan teknik olup ve aynı zamanda mevcut olan bilgileri denetçilerin yeniden hesaplamaları ve buldukları sonuçları karşılaştırarak kayıtların doğruluğuna dair denetim kanıtı bulma tekniğidir. Denetçilerin tüm matematiksel işlemleri yeniden hesaplama yapmaları zaman unsurunu arttıran bir durum olmasından ve mümkün olmayacağından dolayı denetçiler örneklem seçimi yoluyla yeniden hesaplamaları gerçekleştirmesi mümkün olmaktadır(Savaş, 2015:51).

Ayrıca bu teknikte denetçiler kendi hesapları sonucu buldukları tutarları işletmenin kayıtlarındaki tutarlarla karşılaştırıp fark olup olmadığını tespit ederler. Muhasebede çok sayıda hesaplama yapıldığından çok sayıda hata olma olasılığı da olmaktadır. Bu sebeple işletme çalışanı tarafından yapılan hesaplamalara dikkat edilmelidir (Kepekçi, 2004:112).

3.5.6. Gözlem Tekniği

Gözlem tekniği, denetlenen işletme tarafından gerçekleştirilen süreç ve prosedürlerin denetçiler tarafından izlenmesini ve gözlemlenmesini içeren teknik olarak ifade edilmektedir. Ayrıca bu teknikle denetçiler, işletme çalışanlarının görevlerini işletmenin prosedürlerine ve politikalarına uygun olarak yerine getirip getirmediğini de gözlemleyebilirler. Gözlem tekniğiyle ulaşılan denetim kanıtları, gerçekleştirildiği zamanla sınırlı olmasından dolayı denetçiler ulaştıkları denetim kanıtının güvenilirliklerini değerlendirirken dikkat etmelidirler (Jovkovic, 2014:52). Gözlem tekniğine, işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen envanter sayımlarının ve kontrol faaliyetlerinin denetçilerin gözlemleri ve izlemeleri örnek olarak gösterilir (Whittington ve Pany, 2016:154).

Denetçiler, denetledikleri işletmenin rastgele bir biriminin rastgele bir sürecini gözlemleyerek işletmenin işleyişıyle ilgili bili sahibi olabilirler. Ancak denetçilerin burada dikkat etmeleri gereken konu, bir sürecin gözlemlendiği sırada normal koşullar altında sürdürüldüğünden farklı olma ihtimalinin olmasıdır. Denetçiler, bu konuyu gözlem sonuçlarını değerlendirirken göz önünde bulundurmaları ve olabildiğince sürecin doğal akışını bozmayacak yöntemlerle gözlem yapmaları gerekmektedir (Çetinkaya, 2016:78-79).

Fiziki inceleme tekniğinde olduğu gibi bu teknikte de denetçiler güvenilir denetim kanıtlarına ulaşacaktır. Gözlem tekniğinde; denetçilerin bizzat kendilerinin işletmede bulunarak işletme çalışanlarının yetkilerini doğru, zamanında, uygun biçimde yapıp yapmadıklarını gözlemlediklerinden ve aynı zamanda denetim kanıtlarına bizzat kendileri ulaştıklarından dolayı bu kanıt toplama tekniği güvenilir olmaktadır. Ayrıca gözlem tekniği, işletmenin iç kontrol sistemiyle ilgili kanıtlara ulaşmak için de kullanılmaktadır (Yılcı, Yıldız ve Kiracı, 2016:102).

3.5.7. Ayrıntılı İnceleme Tekniği

Ayrıntılı inceleme tekniği, denetçilerin denetim yaptıkları işletmenin hesaplarındaki hataları ortaya çıkarmak amacıyla işletme hesaplarını tek tek incelemeleri ve işletmenin bilanço ve gelir tablolarındaki olağandışı durumların nedenlerini incelemek amacıyla ve daha önceki hesaplarla karşılaştırma yapmak için kullandıkları tekniktir (Çömlekçi,1986:21-22). Bu teknik yardımıyla, bir muhasebe kaydının, bir hesabın ve bir tablonun ayrıntılı bir şekilde derinlemesine araştırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca, denetçiler bu teknikle muhasebe ortamlarında GKGMİ'ne aykırı olan kayıtları, olduğundan büyük ya da küçük tutarlı kalanları ve normal olmayan dalgalanmalar gösteren hesapları da bulabilirler (Toroslu, 2016:182).

Denetçileri ayrıntılı incelemeye yönlendirecek olan durumlara örnek olarak aşağıda yer alanlar gösterilebilir (Sipahi, 2001:192):

- ❖ Hesapların işleyiş kurallarına göre ters kalan verdiği durumlarda,
- ❖ Stoklar hesaplarının olması gereken seviyenin altında veya üzerinde olduğu durumlarda,
- ❖ Ortaklardan alacaklar, borçlar veya kasa hesaplarının olduğundan daha fazla kalan verdiği durumlarda ve
- ❖ Analitik inceleme teknikleri uygulanarak ulaşılan denetim kanıtları sonucunda geçmiş yıllara göre diğer hesap sınıflarında ve hesap gruplarındaki ilgili hesap kalanlarında oluşan artış veya azalış olduğu durumlarda.

Ayrıntılı inceleme tekniği; mesleki deneyimi, mesleki dikkat ve özeni yüksek olan denetçiler tarafından kullanılmakta olup tek başına denetim kanıtı sağlamaktan çok denetim kanıtlarının toplanmasında, araştırılmasında ve üzerinde durulması gerekli olan konuların belirlenmesinde kullanılmaktadır. Ancak ayrıntılı inceleme tekniğinin etkin bir şekilde uygulanması için denetçilerin mesleki açıdan iyi yetişmiş olmaları, çok iyi muhasebe bilgilerine sahip olmaları ve denetime tabi olan müşteri işletmeyi iyi tanımaları gerekmektedir. Bu özelliklere sahip olan denetçiler, olağan olmayan bir durumu hemen belirler (Aksoy, 2006:386-387).

3.5.8. Soruşturma Tekniği

Soruşturma tekniği, işletme içinden veya dışındaki kişilere hem finansal hem de finansal olmayan veriler hakkında bilgili kişilerden bilgi alınması olarak ifade edilmektedir. Soruşturmalara verilen cevaplar, denetçilerin daha önceden sahip olmadığı ve doğrulayıcı nitelikte denetim kanıtı sağlayabilir. Ayrıca, denetçilerin ulaştığı diğer bilgilere göre önemli ölçüde farklı bilgiler sağlayabilir (Audit Evidence-AICPA, 2012:427). Soruşturmalara verilen cevaplar yazılı ya da sözlü olabilir. Ancak, ortaya çıkartılması ve kaynak kolaylığı bakımından daha yüksek değere sahip olmasından dolayı yazılı bilgiler tercih edilmektedir (Jovkovic, 2014:53).

Bu tekniklere verilen cevaplardan ulaşılan denetim kanıtlarının güvenilirlikleri; soruşturmayı gerçekleştiren denetçilerin eğitimlerinden, bilgilerinden ve tecrübelerinden de etkilenmektedir. Çünkü denetçiler soruşturmayı gerçekleştirirken cevapları analiz edip değerlendirirler. Bazı durumlarda soruşturmaya verilen cevapların niteliği önemli olabileceğinden dolayı denetçiler soruşturma yaptıkları kişilerden yazılı yanıt olmasını tercih ederler (Messier, Glover ve Prawitt, 2008:124).

Soruşturma teknikleri, müşteri işletmeyi anlamak için yardımcı olsa bu teknik yoluyla ulaşılan denetim kanıtlarının diğer denetim prosedürleriyle desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü, soruşturma teknikleri genellikle tek başına hem önemli bir yanlışlığın bulunup bulunmadığına ilişkin hem de iç

kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli denetim kanıtı sağlamamaktadır (Johnstone, Gramling ve Rittenberg, 2014:224).

Soruşturma tekniğinin denetim sürecince sürekli olarak kullanılması mümkün olmasıyla birlikte denetçiler denetim süresince işletme çalışanlarını ve yöneticilerini soracakları sorularla rahatsız bir boyuta getirmemeliler, aklarına gelen bütün soruları değil bilinmesi gerekli olan ve çözümüne başka türlü ulaşmadıkları konularla ilgili bilgi istemelilerdir (Zorluoğlu, 2003:40)

Ayrıca denetçiler soruşturma tekniğini doğru kullandıkları zaman yararlı sonuçlar alacakları bir teknik olmaktadır. Buna göre denetçiler soracakları soruların içeriğini ve kimlere soracaklarını belirlemeye çalışmalıdırlar. Çünkü, denetçilerin yanlış kişilere ve lüzumsuz yere sordukları sorular işletme içindeki itibarlarının azalmasına neden olacaktır (Toroslu, 2007:201).

3.5.9. Hesaplar Arası İlişki Kurma Tekniği

Hesaplar arası ilişki kurma tekniği, muhasebe sisteminde bulunan en az iki hesabın birbiriyle ilişkili olmasını gerektirmektedir. Denetçiler, bu ilişkilerden yola çıkarak hesapların üzerindeki çeşitli etkileri incelemeleri gerekmektedir. Bu tekniğe örnek olarak ise; sabit kıymetlerden ayrılan amortismanların birikmiş amortisman hesaplarındaki rakamları arttırması sebebiyle denetçilerin sabit kıymetleri inceleyip bunlarla ilgili olan amortisman hesaplarını değerlendirmeleri gösterilebilir (Çömlekçi, 1986:22).

Muhasebe sistemlerinde bulunan çeşitli hesapların arasında belirli derecelerde ilişkiler vardır. Başka bir deyişle, muhasebe tekniğine göre bir hesapta azalma veya artış meydana gelirse bu azalma veya artış diğer bir doğrudan etkileyebilmektedir. Aralarında ilişki kurulabilecek çeşitli hesaplar örnek olarak bunlar şunlar gösterilebilir (Toroslu, 2016: 183):

Maddi Duran Varlıklar	Birikmiş Amortismanlar Amortisman Giderleri
Alacaklar	Şüpheli Alacaklar Şüpheli Alacaklar Karşılığı
Satışlar	Satış İadeleri Satış İskontoları
Banka Kredileri	Finansman Giderleri

Denetçiler, bu tür ilişkilerden yola çıkarak ilgili hesaplar arasında uyum olup olmadığını ve olağandışı bir gelişme olup olmadığını araştırabilirler. Bu ilgili hesaplar arasında uygunluk olmaması durumunda ise, denetim faaliyetlerini incelemelerini bu alanda detaylı bir şekilde yaparlar (Aksoy, 2006:387).

3.5.10. Analitik İnceleme Tekniği

Analitik inceleme tekniği, hem finansal hem de finansal olmayan veriler arasındaki makul ilişkilerin incelenmesiyle ulaşılan finansal bilgilerin denetçiler tarafından değerlendirilmesinden meydana gelen teknik ve denetim sürecinin önemli bir parçası olmaktadır (Analytical Procedures-AICPA, 1989:1889). Karşılaştırma işlemlerinde ve denetim aşamalarında kullanılan analitik inceleme teknikleri, aynı zamanda hesap kalanlarının ve denetlenen işletme verilerinin makul olup olmadığını belirlemek için de kullanılmaktadır. Örnek olarak, cari yıl için yıllık ortalama varlıklarının bir önceki yıllarla karşılaştırılması gösterilebilir (Calota ve Vinatoru, 2015:20). Analitik inceleme tekniği ayrıca, denetçilerin denetim yaptıkları işletmenin finansal tablolarındaki hesap kalemleriyle ilgili bilgilere ulaşabilmeleri amacıyla bu tekniği kullanarak finansal tablolardaki hesap kalemlerini karşılaştırırlar ve aralarındaki ilişkileri incelerler. Ayrıca bu teknik sayesinde finansal tablolardaki hesap kalemlerinde olduğundan farklı durumları yansıtanlar da tespit edilmiş olur (Ünsal, 2002:41).

Daha karmaşık yapıya sahip olan bu teknik, ekonomik ve sektör verilerini kullanarak yıl içindeki satış miktarını tahmin etmek için çoklu regresyon modelinin geliştirilmesini içermektedir. Ayrıca, brüt kar yüzdeleri gibi finansal tablolardaki çeşitli hesap kalemlerindeki yüzde ilişkilerinin hesaplanmasını da içermektedir. Tüm yaklaşımlara göre, denetçiler finansal tablolardaki beklenmedik yanlışlıkları ya da beklenen yanlışlıkların ihtiyacını tespit etmeye çalışırlar (Whittington ve Pany, 2016:156).

Analitik inceleme teknikleri, denetim kanıtı elde etmek için kullanılacak denetim tekniklerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını planlamada denetçilere yardımcı olmak için planlama aşamasında uygulanmaktadır. Bu aşamada kullanılan analitik inceleme teknikleri, denetçilerin müşterinin işini ve çevresini daha iyi anlamasını amaçlamaktadır. Bu teknik aynı zamanda hassas alanların belirlenmesine de yardımcı olur. Planlama aşamasındaki analitik inceleme teknikleri genellikle yüksek düzeyde toplanan verileri kullanır. Denetim tekniklerinin karmaşık olması, kapsamı ve zamanlaması, müşterinin büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak büyük ölçüde değişir. Denetimin planlanmasında kullanılan analitik inceleme teknikleri hem finansal verileri hem de ilgili finansal olmayan bilgileri kullanabilir (Dauber vd., 2008:142).

Analitik inceleme teknikleri, denetçilerin yapacakları denetimde aşağıda yer alan amaçlar için kullanılmaktadır (Önder, 1996:99):

- ❖ Denetim sürecinin bir parçası olarak planlama aşamasında,
- ❖ Denetçilerin finansal tablolardan ulaştıkları hesap bakiyelerini maddi doğruluk testi olarak ve
- ❖ Finansal tabloların anlamsız olup olmadığının testi olarak kullanılmaktadır.

3.6. Kanıt Toplama Tekniklerinin Uygulanma Biçimleri

Denetçiler bir denetim kanıtına ulaşabilmek için denetim kanıtına ulaşma yöntemlerinden yalnızca birini kullanmaları yeterli olmayabilir. Denetçiler, bu gibi durumlarda birden fazla yöntem kullanarak amaç ettikleri sayıda ve uygunlukta denetim kanıtına ulaşmaya çalışmalıdırlar. Denetçiler, ne kadar denetim kanıtı toplayacaklarına kendilerinin karar vermeleriyle beraber aşağıda bulunan üç yöntemden birine de başvurabilirler (Çetinkaya, 2016:80):

3.6.1. Tüm Birimlerin Seçilmesi (Ana Kütlenin Tamamının Seçilmesi):

Bu yöntemde denetçiler, bir işlem sınıfını ya da hesap kalanlarını oluşturan ana kütlenin tamamının uygun olduğuna karar verdiklerinde tüm ana kütleyi seçip inceleyebilirler. Ayrıca bu yöntem, aşağıdaki durumlarda uygulanabilir (ISA 500, md.A53):

- ❖ Ana kütle, az sayıda büyük değerli unsurlardan oluştuğunda,
- ❖ İncelenen alanda önemli bir risk bulunmuştur ve diğer araçlar yeterli denetim kanıtı sağlamadığında ve
- ❖ Bir bilgi sistemi tarafından otomatik olarak gerçekleştirilen bir hesaplama maliyeti %100 inceleme ile etkin hale getirir .

3.6.2. Özel Nitelikli Kalemlerin Seçilmesi:

Denetçiler burada, bazı durumlarda ana kütle içerisinde özel nitelikli kalemleri seçip incelemeye karar verebilirler. Çünkü, denetledikleri işletmenin tanınmasıyla değerlendirilmiş önemli yanlışlık riski ya da incelenecek olan ana kütlenin özellikleriyle ilgili özel nitelikli kalemler olabilir. Özel nitelikli kalemler aşağıda yer alan özellikleri taşıyabilirler (Bozkurt, 2012:65):

- ❖ Yüksek değerli olan ya da kilit özellik gösteren kalemler,
- ❖ Belli bir tutarın üzerinde olan tüm kalemler ve
- ❖ Bilginin ulaşacağı kalemler olmaktadır.

3.6.3. Denetimde Örneklem:

Denetçiler burada ise; bir işlem sınıfından ya da hesap kalanlarından belirli kalemleri seçerek incelemeleri denetim kanıtına ulaşmak için etkili bir araç olsa da denetim örnekleme oluşturmaz. Bu şekilde seçilen kalemlere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları tüm ana kütleyle yansıtılamadığından belirli kalemleri seçici olarak incelemeleri, ana kütlenin geri kalanına ilişkin denetim kanıtı sağlamaz (ISA 500, md.A55).



4. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM ÜZERİNE ETKİSİ VE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde; ilk üç bölümdeki teorik çalışmalar çerçevesinde kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetimi ne derece etkilendiğine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Bu doğrultuda; literatür taraması, araştırmanın konusu ve önemi, amacı, yöntemi, ve uygulama aşamaları açıklandıktan sonra, elde edilen bulgular değerlendirilecektir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu; İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin denetim süresince kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerine etkisinin incelenmesidir. Denetçilerin oluşturacakları denetim görüşüne temel teşkil edecek denetim kanıtları büyük önem taşımaktadır. Çünkü, işletmelerde meydana gelen işlem yoğunluğuyla beraber işletme verilerinde yaşanan artışın bu denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılan kanıt toplama teknikleri denetim süreci içerisinde önemli bir yeri olmaktadır. Bu nedenle çalışmanın araştırma bölümünde anket çalışması yardımıyla uygulamadan elde edilecek sonuçlar kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerindeki etkilerini belirlemek açısından önemli olmaktadır.

4.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, denetçilerin oluşturacakları denetim görüşüne temel teşkil edecek denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılan kanıt toplama tekniklerini, hangi kanıt toplama tekniklerinin en güvenilir olduğunun belirlenmesi ve kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde etkisi olup olmadığını tespit etmeye çalışmaktır.

4.3. Literatür Taraması

Çalışmanın bu bölümünde denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleriyle daha önce yapılmış araştırmalara değinilecektir. Konuyla ilgili literatür taraması yapıldığında tez anlamında karşımıza çıkan örnekler aşağıda Tablo 4.1’de yer almaktadır:

Tablo 4.1: Literatür Taraması

Yazar Bilgileri	Temel Sonuçlar
Sipahi (2001)	“Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama” yüksek lisans tez çalışmasında kanıt toplama tekniklerini incelemeyi, muhasebe denetiminde kanıt toplamada hangi kanıt toplama tekniklerinin kullanıldığına dair bir araştırma yapmayı ve Türkiye’de oluşturulmakta olan Muhasebe ve Denetim Standartlarına Kanıt Toplama Teknikleri başlıklı bir standart önerisi sunmayı amaçlamaktadır. Çalışmasında anket yöntemi kullanmıştır. Anket çalışmasını bağımsız denetçilere ve kamu denetçilerine uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda ise, hem bağımsız hem de kamu denetiminde en çok kullanılan kanıt toplama tekniğinin belge inceleme tekniği, en az kullanılan kanıt toplama tekniğinin ise gözlem tekniği olduğu, kamu ve bağımsız denetimde en güvenilir kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme, en az güvenilir tekniğin de soruşturma tekniği olduğu, kamu ve bağımsız denetimlerde analitik inceleme tekniğinin sıklıkla kullanıldığı, kamu denetiminde ve bağımsız denetimlerde istatistiki yöntemlerin yeterince kullanılmadığı görülmektedir ve denetim süreci içerisinde yapılan denetim planlaması ve kanıt toplama tekniklerinin önemini vurgulamıştır.
Küttük (2008)	“Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri” yüksek lisans tez çalışmasında muhasebe denetimi alanındaki uluslararası değişim ve gelişmelerin Türkiye’de gerek kamu muhasebe denetimi gerekse bağımsız denetim temelin de incelenmesi ve denetim süreci içerisinde önemli bir yer tutan kanıt ve kanıt toplama tekniklerini incelemesiyle Türkiye’de kamu muhasebe denetimi ve bağımsız denetimin karşılaştırılmasını sağlayan bir alan araştırmasıyla da, bu konudaki bilgi birikimine katkıda bulunmayı amaçlamıştır. Çalışmasında anket yöntemini kullanmıştır. Çalışmanın sonucunda ise, denetimlerde en çok kullanılan denetim teknikleri sırasıyla belge inceleme, fiziki inceleme ve analitik inceleme tekniği olduğu görülmektedir. En güvenilir teknik iç denetçiler ve dış denetçilerde belge inceleme, bağımsız denetçilerde ise fiziki inceleme tekniği iken en az güvenilir ise iç denetçiler, dış denetçiler ve bağımsız denetçilerde göz atma tekniği olduğu görülmektedir.
Florea ve Florea (2011)	“Audit techniques and audit evidence” çalışmalarında denetim kanıtı ve kanıt toplama tekniklerine kısaca değinmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda ise, denetim faktörlerinin etkisi ve denetim amacına ulaşmak için denetim kanıtları uygun şekilde belgelenmeli gibi önerilerde bulunmuştur.
Deniz (2013)	“Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi” yüksek lisans tez çalışmasında denetim kanıtları ve kanıt toplama tekniklerine kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise, denetim kanıtlarına ve kanıt toplamaya ilişkin mesleki bilgi ve becerinin geliştirilmesi denetçinin daha etkin daha doğru bir şekilde denetim görevini yerine getirmesi gerektiğini ifade etmiştir.
Şener Atsız (2014)	“Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım” yüksek lisans tez çalışmasında Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde denetim sürecinde önemli bir yer tutan denetim kanıtları, kanıt toplama teknikleri ve kanıt toplama tekniklerine analitik yaklaşım ile ilgili bilgilere kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise, denetçinin başarısı, denetim görüşünün ne kadar sağlam olduğuna, toplanan kanıtların niteliğine ve kanıt toplama tekniklerine bağlıdır. Yapılan denetimlerin başarılı olması ise, ilgili kurallar ile denetim amacı ve standartlarının açıkça tespit edilmiş olmasına, bu kuralları uygulayabilecek düzeyde kişilerin yetişmiş olmasına ve bunların işletme ve denetim organlarında görev almalarına bağlı olması gerektiğinin sonucuna ulaşmıştır.

Boz (2015)	“Bağımsız Denetim Ve Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri” yüksek lisans tez çalışmasında kaliteli ve etkin şekilde yürütülen bir bağımsız denetimin özellikleri konusunda inceleme yapmak ve denetimde uygulanan kanıt toplama tekniklerinin incelenmesini amaçlamaktadır. Çalışmanın sonucunda ise; çok daha etkin, başarılı ve çok daha kaliteli bağımsız denetim hizmetinin gerçekleşmesi için denetim firmalarıyla, müşteri işletmelerle, düzenleyici otoriteler ve meslek kuruluşlarıyla ilgili birçok faktörün bir araya gelerek eş güdümlü olarak çalışması gerektiğini ifade etmiştir.
Savaş (2015)	“Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri ve Vergi Uygulamaları ile İlişkilendirilmesi” yüksek lisans tez çalışmasında Vergi Usul Kanunu ve Bağımsız Denetim Standartlarının denetim kanıtlarına bakış açılarının belirlenmesini amaçlamıştır. Çalışma teorik bir çalışmadır. Bağımsız denetim kanıtlarının toplanması için uygulanan teknikler ile Vergi Usul Kanunu’na göre gerçekleştirilen denetimlerde değerlendirilen kanıtları ve bu kanıtların toplanma tekniklerini karşılaştırmıştır. Çalışmanın sonucunda ise, V.U.K.’na göre denetim kanıtı toplanmasında kayıt sürecinin ve belgelerin incelenmesi tekniklerinin kullanıldığı ve yeterli olduğu, bağımsız denetimde ise denetim kanıtı toplamada defter ve belgelerin görülmesi, incelenmesi veya kontrol edilmesi tek başına yeterli bir kanıt toplama yöntemi olarak kabul edilmediği ve kullanılmadığından denetçinin, denetime ilişkin düzenleyeceği raporundaki görüşlerini desteklemek amacıyla, başta defter ve belgelerden kanıt elde etmek üzere, teyit, sorgulama, göz atma, hesaplar arasında ilişki kurma, yeniden hesaplama, analitik inceleme, vb. gibi farklı ve çeşitli kanıt toplama tekniklerine başvurarak, yeterli miktar ve güvenilirlikte denetim kanıtları toplaması gerektiğinin sonucuna ulaşmıştır.
Güzel Çelikkese (2015)	“Denetimde Kanıt Toplama Tekniklerinin Vergisel Açıdan Önemi” yüksek lisans tez çalışmasında güvenilir bilginin denetlenmiş, doğrulanmış bilgi olduğunu denetim faaliyetinin de bağımsız bir denetim organı ve denetim elemanı tarafından gerçekleştirebileceğini ayrıca sistem etkileşiminde önemini vurgulamıştır.
Özdemir Yılmaz (2015)	“Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri” yüksek lisans tez çalışmasında Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde denetim kanıtlarını ve kanıt toplama tekniklerini genel olarak incelemiş ve Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetim kanıtları ve kanıt toplama tekniklerini belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda ise, denetçi yapılan işin niteliği gereği kanıt toplamalı ve topladığı kanıtları değerlendirmede uzman olmalıdır. Kanıt toplama süreci de denetçinin mesleki bilgi ve yeterliliğinin uygulama alanıdır. Denetim kanıtlarına ve kanıt toplamaya ilişkin mesleki bilgi ve becerinin geliştirilmesi denetçinin daha etkin ve daha doğru denetim görevini yerine getirmesine sebep olması gerektiğinin sonucuna ulaşmıştır.
Özçelik (2015)	“Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri” yüksek lisans tez çalışmasında denetim sistemini genel olarak değerlendirmiş ve önerilerde bulunmuştur. Aynı zamanda muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinden elde edilen bulgular üzerinde durmakta ve bu alanda yapılan hileler ve önlemleri açısından tahlil etmiştir. Çalışmanın sonucunda ise, Dünya’da denetim alanının genişletilerek, mesleğin ülke ekonomisinde işlevinin yerine getirilmesi için yeni düzenlemelere ihtiyaç olduğunu belirtmiştir.
Çetinkaya (2016)	“Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi” doktora tez çalışmasında denetim kanıtının kalitesinin bağımsız denetim sürecinin sonunda denetçi tarafından sunulacak görüş üzerindeki etkisini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Çalışmasında yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak yapılan araştırmada bağımsız denetim yapma yetkisine sahip on denetçi ile görüşmüştür. Çalışmanın sonucunda ise, denetim

	kanıtının kalitesi ile denetçi görüşü arasında doğrudan bir ilişki bulunamamıştır. Ayrıca çalışmada denetçilerin görüşlerini mesleki bilgi eğitim ve deneyimleri ile mesleki etik ilkeler çerçevesinde oluşturdukları ve bu nedenle denetçilerin deneyimlerine ilaveten eğitim eksikliklerini gidermeleri gerektiğinden bahsedilerek denetim mesleğinin gelişmesi ve denetimin standartlarda belirtilen kaliteye ulaşması için denetimin doğru ve detaylı planlanması, özellikle analitik prosedürlerin ve maddi doğruluk testlerinin uygulamada yaygınlaştırılması gerektiğini ifade etmiştir.
Çavdar (2016)	“Evidence Gathering Techniques Used In Accounting Audit” çalışmasında muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerine, denetim kanıtlarının ne olacağına, nasıl ve kimden toplanacağına gibi konulara kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise; denetim kanıtlarının toplanması için kullanılan çeşitli tekniklerin olduğunu, kanıt toplama tekniklerine örnek olarak, fiziksel inceleme, belge inceleme, kayıt sisteminin yeniden izlenmesi, gözlem, sorgulama, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme gibi teknikler yer aldığını ifade etmektedir.

4.4. Araştırmanın Kapsamı

Tezin amacına yönelik olarak bağımsız denetim firmaları üzerine araştırma yöntemlerinden biri olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket yönteminin seçilmesinin nedeni ise, konu ile ilgili kişilerden bu yöntemle muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama teknikleriyle ilgili en iyi biçimde bilgi alınacak yöntem olduğundandır.

Araştırmanın ana kütlesini, 2021 yılı itibariyle Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)’nın resmi web sitesinde “Bağımsız Denetim Kuruluşları” listesinde yer alan İstanbul’da kurulu toplam 185 bağımsız denetim firması oluşturmaktadır. Anket formlarının denetim şirketlerine ve bağımsız denetçilere ulaştırılmasında web tabanlı özel bir anket programı kullanılmıştır. Bununla birlikte eposta ve telefon yolu ile de hatırlatmalar yapılarak geri dönüşüm oranı arttırılmaya çalışılmıştır.

Sonuç olarak araştırma çerçevesinde 185 bağımsız denetim kuruluşunun tamamı ile iletişime geçilmiş olup 47 farklı firmada çalışan 57 bağımsız denetçi geri bildirimde bulunmuştur.

4. 5. Anket Soruları ve Cevaplarının Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankete katılan bağımsız denetim firmaları ve cevaplayanların demografik özelliklerini daha sonrada ankette yer alan sorulara verdikleri cevaplar istatistiksel analiz tablolar yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

4.5.1. Ankete Katılanlara İlişkin Demografik Bulgular

Araştırmaya toplam 57 kişi katılmıştır. Katılımcıların cinsiyet, eğitim düzeyi, yaş, mesleki deneyimleri ve firma içindeki unvanlarına göre dağılımı Tablo 4.2’de detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 4.2: Ankete Katılanların Cinsiyet, Yaş Grubu ve Eğitim Düzeyine Göre Dağılımı

		Frekans	Yüzdesi (%)
Cinsiyet	Erkek	39	68.4
	Kadın	18	31.6
Yaş Grubu	25-35	34	59.7
	36-45	14	24.6
	46-55	6	10.5
	56 ve Üstü	2	3.5
	Cevap Vermedi	1	1.7
Eğitim Düzeyi	Lise	–	–
	Ön Lisans	–	–
	Lisans	35	61.4
	Lisansüstü	22	38.6
	Cevap Vermedi	–	–
Mesleki Deneyim	1-10 yıl	36	%63.2
	11-20 yıl	11	%19.3
	21-30 yıl	6	%10.5
	31 yıl ve üzeri	4	%7
Firma İçindeki Unvan	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	15	%26.3
	Baş Denetçi	1	%1.7
	Kıdemli Denetçi	2	%3.5
	Denetçi	15	%26.4
	Denetçi Yardımcısı	21	%36.9
	Yeminli Mali Müşavir	–	–
	Diğer (Belirtiniz)	3	%5.2
Toplam		57	100

Tablo 4.2'e göre; ankete katılanların cinsiyetleri açısından incelendiğinde katılımcıların %68.4'ü erkek, %31.6'sı kadındır. Buna göre katılımcıların büyük çoğunluğunu erkek katılımcılar oluşturmaktadır.

Ankete katılanların yaşları incelendiğinde katılımcıların %59.7'si 25-35 yaş aralığında, %24.6'sı 36-45 yaş aralığında, %10.5'i 46-55 yaş aralığında, %3.5'si 56 ve üstü yaş aralığında ve %1.7'sinin de cevap vermediği görülmektedir.

Ankete katılanların eğitim düzeyleri açısından incelendiğinde katılımcıların %61.4'nün lisans, %38.6'sının lisansüstü programlarından mezundur. Buna göre katılımcıların çoğunluğu lisans mezunlarından oluşmaktadır.

Ankete katılanların mesleki deneyimleri açısından incelendiğinde katılımcıların %63.2'si 1-10 yıl aralığında, %19.3'ü 11-20 yıl aralığında, %10.5'i 21-30 yıl aralığında ve %7'si de 31 yıl ve üzerinde deneyime sahiptir.

Ankete katılanların firma içindeki unvanları açısından incelendiğinde ise; katılımcıların, %26.3'ünün sorumlu ortak baş denetçi, %1.7'sinin baş denetçi, %3.5'sinin kıdemli denetçi, %26.4'ünün denetçi, %36.9'unun denetçi yardımcısı ve % 5.2'sinin ise diğer grubunda olduğu görülmektedir.

4.5.2. Ankete Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Türleri ve Faaliyet Sürelerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan bağımsız denetim firmalarının türleri ve faaliyet sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 4.3'te görüldüğü gibidir.

Tablo 4.3: Ankete Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Türleri ve Faaliyet Süreleri

		Frekans	Yüzdesi (%)
Firmaların Türleri	Uluslararası Bağımsız Denetim Firması	24	%42.1
	Uluslararası Temsilcilik	1	%1.8
	Ulusal Bağımsız Denetim Firması	32	%56.1
Firmaların Faaliyet Süreleri	1-5 yıl	24	%42.1
	6-10 yıl	15	%26.3
	11-15 yıl	6	%10.5
	16 yıl ve üzeri	12	%21.1
Toplam		57	100

Tablo 4.3'e göre ankete katılan bağımsız denetim firmalarının türleri açısından incelendiğinde katılımcı firmaların %42.1'i Uluslararası Bağımsız Denetim Firması, %56.1'i Ulusal Bağımsız Denetim Firması ve %1.8'i ise Uluslararası Temsilcilik şeklindedir. Görüldüğü gibi katılımcı firmaların büyük bir çoğunluğu ulusal ölçekte faaliyet gösteren firmalardan oluşmaktadır.

Ankete katılan bağımsız denetim firmalarının faaliyet süreleri açısından incelendiğinde katılımcı firmaların %42.1'i 1-5 yıl aralığında, %26.3'ü 6-10 yıl aralığında, %10.5'i 11-15 yıl ve %21.1'i de 16 yıl ve üzerinde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

4.5.3. Ankete Katılan Denetçilerin Kanıt Toplama Teknikleri İle İlgili Değerlendirmelerini Gösteren Bulgular

Bu bölümde ankete katılan denetçilerin kanıt toplama teknikleri ile ilgili denetim alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını gösteren frekans ve yüzdesel frekans tabloları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Ankete katılan katılımcıların denetim sırasında toplayacakları kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için hangi işlemleri uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.4'te verilmektedir:

1. Ek denetim prosedürü belirlemek ve detaylı testlere ihtiyaç duyarım.
2. Elde edilen kanıtları yeterli bulurum.
3. Yetkili kuruluşlardan bilgi talep ederim.
4. Hiçbiri

Tablo 4.4: Katılımcıların Denetim Sırasında Toplayacakları Kanıtların Kalitesini ve Güvenilirliğini Artırmak İçin Yaptıkları İşlemler

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	33	%57.9
Sadece 2	2	%3.5
Sadece 3	4	%7.0
1-2-3	1	%1.8
1-3	16	%28.0
Hiçbiri	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.4'e göre ankete katılan katılımcıların %1.7'si işlemlerin tümünü uyguladıklarını, %57.9'u sadece ek denetim prosedürünü belirlediklerini ve detaylı testlere ihtiyaç duydıklarını, %3.5'i

sadece elde edilen kanıtları yeterli bulduklarını, %7.1'i sadece yetkili kuruluşlardan bilgi talep ettiklerini, %28.1'i ek denetim prosedürü belirlemek ve detaylı testlere ihtiyaç duydukları ile yetkili kuruluşlardan bilgi talep ettiklerini ve %1.7'si ise hiçbir şey yapmadıkları belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için çoğunlukla **ek denetim prosedürü ve detaylı testleri** kullandıkları görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların denetim sırasında toplayacakları kanıtların sayısını belirlerken hangi işlemleri kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.5'te verilmektedir:

1. Önemlilik planlaması
2. Denetimde risk planlaması
3. İç kontrol yapısının incelenmesi
4. Hiçbiri
5. Diğer

Tablo 4.5: Katılımcıların Toplayacakları Kanıtların Sayısını Belirlerken Yaptıkları İşlemler

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	8	%14.0
Sadece 2	1	%1.8
Sadece 3	5	%8.8
1-2-3-5	3	%5.2
1-2-3	27	%47.3
1-2	9	%15.8
1-3	2	%3.5
2-3	1	%1.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.5'te görüldüğü gibi ankete katılan katılımcıların denetim sırasında toplayacakları kanıtların sayılarını belirlerken %14.1'i sadece önemlilik planlamasını, %1.7'si sadece risk planlamasını ve %8.9'u da sadece iç kontrol yapısını incelemektedir. %47.4'ü ise bu üç yöntemin hepsini kullanmaktadır. %5.2 ise önemlilik planlamasını, denetimde risk planlamasını ve iç kontrol yapısının incelenmesini kullanmakla beraber bunlara ek olarak iç kontrol yapısı güvenilir olmadığında detay testlerle ilerlediklerini, firmanın bulunduğu bölgenin ve faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, şirketin matrah arttırımı ve vergi yapılandırması yaptırdığını ve genellikle firmaların bütün evraklarını toplamak için çaba sarf ettiklerini ifade etmişlerdir. Bunun yanı sıra katılımcıların %15.8'i önemlilik

ve risk planlamasını, %3.5'i önemlilik planlaması ve iç kontrol yapısının incelenmesini ve %1.7'si ise, risk planlaması ve iç kontrol yapısının incelenmesini birlikte kullanıldığı görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama esnasında hangi kanıt toplama tekniklerini kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.6'da verilmektedir:

Tablo 4.6: Kanıt Toplama Esnasında Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri

	Frekans	Yüzdesi (%)
Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter)	55	%98.2
Doğrulama	53	%94.6
Belge İnceleme	54	%96.4
Kayıt Sürecinin İzlenmesi	40	%71.4
Yeniden Hesaplama	52	%92.9
Gözlem	45	%80.4
Ayrıntılı İnceleme	46	%82.1
Soruşturma	45	%80.4
Hesaplar Arasında İlişki Kurma	50	%89.3
Analitik İnceleme	52	%92.9
Diğer	1	%1.8

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Tablo 4.6'da görüldüğü gibi ankete katılan katılımcıların %98.2 'si denetim süreci içerisinde kanıt toplama tekniği olarak fiziki inceleme tekniğini kullanırken, %94.6'sı doğrulama tekniğini, %96.4'ü belge inceleme tekniğini, %71.4'ü kayıt sürecinin izlenmesi tekniğini, %92.9'u yeniden hesaplama tekniğini, %80.4'ü gözlem tekniğini, %82.1'i ayrıntılı inceleme tekniğini, %80.4'ü soruşturma tekniğini, %89.3'ü hesaplar arasında ilişki kurma tekniğini, %92.9'u analitik inceleme tekniğini kullanmaktadır. Ayrıca %1.8'i de bu tekniklere ek olarak üçüncü kişilerden (kurum dışı) ve yazılı belgeye dayalı kanıtları kullandığını belirtmiştir. Bu durumda denetim süreci içerisinde kanıt toplama tekniği olarak en çok kullanılan **fiziki inceleme tekniği** olurken, en az kullanılan teknik **kayıt sürecinin izlenmesi tekniği** olarak görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden en güvenilir ve en az güvenilir bulduklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.7'de verilmektedir:

Tablo 4.7: Kullanılan Kanıt Toplama Tekniklerinden En Güvenilir ve En Az Güvenilir Olanı

	En Güvenilir		En Az Güvenilir	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Fiziki İnceleme Tekniği	27	%43.6	–	–
Doğrulama Tekniği	18	%29.1	1	%1.8
Belge İnceleme Tekniği	5	%8.1	12	%22.2
Kayıt Sürecinin İzlemesi Tekniği	1	%1.6	6	%11.1
Yeniden Hesaplama Tekniği	6	%9.6	2	%3.7
Gözlem Tekniği	–	–	13	%24.1
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	2	%3.2	–	–
Soruşturma Tekniği	2	%3.2	15	%27.8
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	1	%1.6	2	%3.7
Analitik İnceleme Tekniği	–	–	3	%5.6

+Birden fazla seçenek ifade edilmiştir.

Tablo 4.7'e göre; ankete katılan katılımcıların %43.6'sı en güvenilir kanıt toplama tekniği olarak **fiziki inceleme tekniğini** ve katılımcıların %27.8'i ise, en az güvenilir kanıt toplama tekniği olarak ta **soruşturma tekniğini** ifade etmişlerdir.

Ankete katılan katılımcıların belge inceleme tekniğini kullandıklarında zaman, maliyet ve işgücü tasarrufu sağlayıp sağlamadığının dağılımı aşağıda Tablo 4.8'de verilmektedir:

Tablo 4.8: Belge İnceleme Tekniğinin Kullanılması Zaman, Maliyet ve İşgücü Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Çok Sağlıyor	5	%8.8
Kısmen Sağlıyor	34	%59.6
Hiç Sağlamıyor	17	%29.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.8'e göre; ankete katılan katılımcıların %8.9'u çok sağladığını, %59.6'sı kısmen sağladığını ifade ederken %29.8'i de hiç sağlamadığını ifade etmiştir. Denetim süreci içerisinde belge inceleme tekniğinin kullanılmasının zaman, maliyet ve işgücü tasarrufunun sağlandığı görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden doğrulama tekniğinin hangisini uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.9’da verilmektedir:

1. İlgili taraflara olumlu doğrulama mektubu gönderirim.
2. İlgili taraflara olumsuz doğrulama mektubu gönderirim.
3. Boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderirim.
4. Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterir.
5. Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterir.
6. Diğer

Tablo 4.9: Doğrulama Tekniğinin Kullanılma Şekli

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	6	%10.5
Sadece 3	33	%57.5
Sadece 4	5	%8.8
Sadece 5	1	%1.8
Tümü	1	%1.8
1-2-3	1	%1.8
3-4-5	1	%1.8
1-3	1	%1.8
1-4	1	%1.8
2-3	1	%1.8
3-4	1	%1.8
4-5	4	%7.0
Diğer	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.9’da görüldüğü gibi ankete katılan katılımcılardan doğrulama tekniğini uygulayanlar arasında en fazla kullanılan %57.9 ile boş bakiyeli doğrulama mektubudur. Bunun yanı sıra sadece olumlu doğrulama mektubunu kullananların oranı %10.5, sadece göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini ifade edenler %8.9 ve sadece göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı ise, % 1.7’dir. Doğrulama tekniğinin

tümünü uygulayanların oranı ise, %1.7'dir. Olumlu ,olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların oranı %1.7, olumlu ve boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların oranı %1.7, olumlu doğrulama mektubunu kullananların ve göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı %1.7, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların oranı %1.7, boş bakiyeli doğrulama mektubu kullananların ve göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı %1.7, göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere ve iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı ise, %1.7'dir. Ayrıca %1.7'si ise, doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin göndermesini, cevabını denetim firmamıza ulaştırmasını ve borç/alacak bakiyesinin doğrulanmasında farklılık varsa kendi kayıtlarındaki tutarın bildirilmesini istediklerini ifade ettikleri görülmektedir. Bu durumda katılımcıların çoğunlukla **boş bakiyeli doğrulama mektubu** kullanıldığı görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların denetledikleri işletmeler içerisinde hangi denetim türünü kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.10'da verilmektedir:

1. Finansal Denetim (Mali Tablo Denetimi)
2. Uygunluk Denetimi
3. Performans Denetimi
4. Diğer

Tablo 4.10: Katılımcıların Denetim Türlerini Kullanmalarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	34	%59.6
1-2	18	%31.5
Tümü	5	%8.9
Toplam	57	100

Tablo 4.10'a göre; ankete katılan katılımcıların %8.9'u denetim türlerinin tümünü kullanırken, %59.6'sı sadece finansal denetim, %31.5'i finansal denetim ile uygunluk denetimi yaptığını belirtmektedirler. Bu durumda katılımcıların çoğunluğunun **finansal tablo denetimi** yaptığı görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların finansal tablo kalemlerinin denetiminde hangi kanıt toplama tekniklerini kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.11'de verilmektedir:

Tablo 4.11: Katılımcıların Finansal Tablo Denetiminde Kullandıkları Kanıt Toplama Teknikleri

	Frekans	Yüzdesi (%)
Fiziki İnceleme Tekniği	43	%75.4
Doğrulama Tekniği	49	%86.0
Belge İnceleme Tekniği	41	%71.9
Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	31	%54.4
Yeniden Hesaplama Tekniği	47	%82.5
Gözlem Tekniği	27	%47.4
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	34	%59.6
Soruşturma Tekniği	28	%49.1
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	46	%80.7
Analitik İnceleme Tekniği	47	%82.5
Diğer	1	%1.8

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Tablo 4.11'e göre ankete katılan katılımcılara finansal tablo kalemlerinin denetimi sırasında hangi denetim prosedürlerini uygulamayı tercih ettiği sorulduğunda katılımcıların %75.4'ü fiziki inceleme tekniğini, %86'sı doğrulama tekniğini, %71.9'u belge inceleme tekniğini, %54.4'ü kayıt sürecinin izlenmesi tekniğini, %82.5'i yeniden hesaplama tekniğini, %47.4'ü gözlem tekniğini, %59.6'sı ayrıntılı inceleme tekniğini, %49.1'i soruşturma tekniğini, %80.7'si hesaplar arasında ilişki kurma tekniğini, %82.5'i analitik inceleme tekniğini kullandıklarını belirtmişlerdir. Ayrıca %1.8'i ise genelde denetim sırasında tüm denetim tekniklerini uyguladıklarını belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların büyük çoğunluğu tarafından finansal tablo kalemlerinin denetimi sırasında **doğrulama tekniğini** kullandıkları görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden kayıt sürecinin izlenmesi tekniğinin hangisinde uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.12'de verilmektedir:

1. Denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartılmasında
2. Denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesinde.
3. Diğer:

Tablo 4.12: Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniğini Kullanılma Şekli

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	10	%17.5
Sadece 2	30	%52.6
1-2	13	%22.9
2-3	2	%3.5
3	2	%3.5
Toplam	57	%100

Tablo 4.12'ye göre; katılımcıların %17.5'i sadece denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartılmasını, %52.6'sı sadece denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesini, %22.9'u denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartılmasını ve denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesini, %3.5'i denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesini ve buna ek olarak riskli hesaplara göre inceleme yaptıklarını ve sadece izlenme tekniği yaparak kesin hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasının çok zor olduğunu, %3.5'i ise excel ile hazırladıkları verileri analiz sisteminde denetlenen işletmenin tüm yasal kayıtlarının analizini yaptıklarını, belge türleri, hesap nitelikleri ve iş olguları arasındaki analitik bağlantılar yaptıklarını ve kayıtlar incelenir fakat tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartma bir iddianın olmadığını, makul güvence seviyesinde denetlenen işletmenin kayıtlarını denetim teknikleriyle incelediklerini ifade etmişlerdir. Bu durumda kayıt sürecinin tekniğinin kullanımında katılımcıların büyük çoğunluğu **denetlenen işletmenin kayıtlarının inceledikleri** görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden gözlem tekniğinin hangisinde uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.13'te verilmektedir:

1. Maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde
2. İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde
3. Çalışanların değerlendirilmesinde
4. Diğer

Tablo 4.13: Gözlem Tekniğinin Kullanılma Şekli

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	17	%29.8
Sadece 2	8	%14.0
Sadece 3	1	%1.8
Tümü-4	1	%1.8
Tümü	13	%22.7
1-2	12	%21.0
1-3	1	%1.8
2-3	2	%3.5
4	1	%1.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.13'e göre; katılımcıların %29.9'u sadece maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde, %14.1'i sadece iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde, %1.7'si çalışanların değerlendirilmesinde, %22.9'u tümünü, %1.7'si tümünü uyguladığını ve buna ek olarak daha fazla araştırma gerektiren olağandışı işlemler ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeleri, kayıtları, tabloların gözlemine yaptıklarını, %21.1'i maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde, %1.7'si maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde ve çalışanların değerlendirilmesinde, %3.5'i iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde ve çalışanların değerlendirilmesinde uyguladıklarını ve %1.7'si ise bu tekniği çok fazla uygulamadığını ifade etmişlerdir. Bu durumda gözlem tekniğinin kullanımında katılımcıların büyük çoğunluğu **maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde** kullanıldığı görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden analitik inceleme tekniğini hangi denetim çalışmalarında daha yoğun olarak kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.14'te verilmektedir:

1. Yıl içi denetim çalışmalarında
2. Yılsonu denetim çalışmalarında
3. Hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında

Tablo 4.14: Analitik İnceleme Tekniklerinin Kullanımıyla İlgili Denetim Çalışması Dönemlerine Dağılımı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	1	%1.8
Sadece 2	12	%21.1
Sadece 3	41	%71.8
1-2	1	%1.8
Tümü	2	%3.5
Toplam	57	100

Tablo 4.14'e göre; katılımcıların %1.7'si sadece yıl içi denetim çalışmalarında, %21.2'si sadece yılsonu denetim çalışmalarında, %71.9'u sadece hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında, %1.7'si yıl içi denetim çalışmalarında ve yılsonu denetim çalışmalarında ve %3.5'i de hepsinde kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların çoğunlukla analitik inceleme tekniğini **hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında** kullandıkları görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların analitik inceleme tekniğini kullanımında karşılaştıkları zorlukların dağılımı aşağıda Tablo 4.15'te verilmektedir:

1. Verilere ulaşım zorluğu
2. Eğitim Eksikliği
3. Personel yetersizliği
4. Zorluk yok
5. Diğer

Tablo 4.15: Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	26	%45.6
Sadece 3	2	%3.5
Sadece 4	15	%26.4
1-2-3	3	%5.2
1-2	2	%3.5
1-3	6	%10.5
2-3	2	%3.5
5	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.15'te görüleceği üzere denetim firmaları analitik inceleme tekniklerini kullanırken çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Katılımcıların %45.6'sı sadece verilere ulaşım zorluklarıyla, %3.5'i sadece personel yetersizlikleriyle, %5.2'si verilere ulaşım zorluklarıyla, eğitim eksiklikleriyle ve personel yetersizlikleriyle, %3.5'i verilere ulaşım zorluklarıyla ve eğitim eksiklikleriyle, %10.5'i verilere ulaşım zorluklarıyla ve personel yetersizlikleriyle, %3.5'i eğitim eksiklikleriyle ve personel yetersizlikleriyle karşılaştıklarını belirtirken %26.5'i zorluk olmadığını ve %1.7'si de sağlıklı veri alındıktan sonra analitik incelemenin sorunsuz bir şekilde yapıldığını ifade etmişlerdir. Bu durumda gözlem tekniğinin kullanımında katılımcıların büyük çoğunluğunun analitik inceleme tekniğinin kullanımında **verilere ulaşım zorluklarıyla** karşılaştıkları görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların analitik inceleme tekniğinin hangisi daha yoğun olarak kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.16'da verilmektedir:

Tablo 4.16: Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Daha Yoğun Olarak Kullanıldığı

	Frekans	Yüzdesi (%)
İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılmasını	17	%29.8
İşletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını.	54	%94.7
İşletme verileri ile işletmenin belirlediği beklenen sonuçların karşılaştırılmasını	15	%26.3
İşletme verileri ile denetçi tarafından beklenen sonuçların karşılaştırılmasını	16	%28.1
İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılmasını	7	%12.3

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Tablo 4.16'ya göre; analitik inceleme tekniğinin hangisi daha yoğun olarak kullandıklarının incelendiğinde ankete katılan katılımcıların %29.8'i işletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılmasını, %94.7'si işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını, %26.3'ü işletme verileri ile işletmenin belirlediği beklenen sonuçların karşılaştırılmasını, %28.1'i işletme verileri ile denetçi tarafından beklenen sonuçların karşılaştırılmasını ve %12.3'ü ise işletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılmasını daha yoğun olarak kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların denetim sürecinde analitik inceleme tekniklerinden en sık olarak **işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını** kullandıkları görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme tekniklerinden hangisini daha etkili bulduklarının dağılımı aşağıda Tablo 4.17’de verilmektedir.

Tablo 4.17: Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Etkili Olduğu

	Frekans	Yüzdesi (%)
İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi.	23	%40.4
İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması	21	% 36.8
Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek.	28	%49.1
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek.	19	%33.3
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak.	41	%71.9
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak.	26	%45.6
Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek.	20	%35.1
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak.	16	%28.1
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek.	26	%45.6
İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek.	23	%40.4

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Tablo 4.17’e göre; denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme tekniklerinden hangisinin etkili olduğu incelendiğinde ankete katılan katılımcıların %40.4’ü işletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesini, %36.8’i işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranmasını, %4.1’i maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemeyi, %72.7’si finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamayı, %47.3’ü finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmayı, %34.5’i hesap kalanlarının makullüğünü değerlemeyi, %29.1’i finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamayı, %45.5’i finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemeyi ve %41.8’i de ilerleyen

aşamalardaki testler için riskli bölgelere dikkat çekmeyi daha etkili olduklarını belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların yanıtları incelendiğinde **finansal tablolaradaki önemli dalgalanmaları tespit etmeyi** denetim amacına ulaşmada analitik inceleme tekniklerini etkili bulduğu görülmektedir.

Ankete katılan katılımcıların şirketleri denetlerken kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisinin önem düzeyine göre dağılımı aşağıda Tablo 4.18’de verilmektedir:

Tablo 4.18: Katılımcıların Şirketleri Denetlerken Kullandıkları Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetime Olumlu Etkisini Önem Düzeyine Göre Dağılımı

	Az Önemli		Orta Önemli		Önemli		Çok Önemli	
	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Fiziki İnceleme Tekniği	-	-	4	%6.7	23	%38.3	33	%55
Doğrulama Tekniği	-	-	-	-	20	%34.5	38	%65.5
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	2	%3.5	3	%5.2	31	%54.4	21	%36.9
Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	1	%1.7	17	%29.4	27	%46.5	13	%22.4
Yeniden Hesaplama Tekniği	2	%3.5	8	%14.1	24	%42.1	23	%40.3
Gözlem Tekniği	4	%6.9	18	%31.1	24	%41.4	12	%20.6
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	1	%1.7	5	%8.9	30	%53.6	20	%35.8
Soruşturma Tekniği	5	%8.6	13	%22.5	29	%50	11	%18.9
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	2	%3.5	5	%8.8	23	%40.4	27	%47.3
Analitik İnceleme Tekniği	-	-	3	%5.2	17	%29.3	38	%65.5

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Tablo 4.18’e göre; ankete katılan katılımcıların şirketleri denetlerken kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisi incelendiğinde %65.5’i doğrulama tekniği ile analitik inceleme tekniğine çok önem verdikleri görülmektedir. Bunun yanı sıra katılımcıların %8.6’sı soruşturma tekniğini az önemli, %31.1’i gözlem tekniğini orta önemli ve %53.6’sı ayrıntılı inceleme tekniğini önemli olarak ifade etikleri görülmektedir.

Ankete katılan katılımcılara göre kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde etkisinin olup olmadığının dağılımı aşağıda Tablo 4.19’da verilmektedir.

Tablo 4.19: Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerinde Etkisinin Olup Olmadığı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Hiçbir Etkisi Yoktur	1	%1.8
Etkisi vardır, azdır	3	%5.2
Etkisi vardır orta düzeydedir	18	%31.4
Etkisi vardır yüksek düzeydedir	34	%59.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Tablo 4.19’a göre; ankete katılan katılımcıların %1.7’si hiçbir etkisinin olmadığını, %5.2’si etkisinin az düzeyde olduğunu, %31.5’i etkisinin orta düzeyde olduğunu ve %59.9’u ise, yüksek düzeyde olduğu ifade etmişlerdir. Bu durumda ankete katılan katılımcılara göre; kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde **yüksek düzeyde** etkisinin olduğu görülmektedir.

4.6. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntemler

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde IBM SPSS Statistics paket programı kullanılmıştır. Ankette kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim olumlu etkisinin önemlilik düzeyi için katılımcıların görüşlerini ortaya koyduğu bölümde güvenilirlik ve geçerlilik analizi Cronbach’s Alpha katsayısı üzerinde yapılmıştır.

4.6.1. Anketin Güvenirliğinin Test Edilmesi (Cronbach Alfa Analizi)

Bu araştırmamda anketin güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alfa analizi yöntemini kullanılmıştır. Bu yöntem ile anketin genel güvenilirliği değerlendirilir. Bu yöntemde sonucu değerlendirmek için bir katsayı kullanılır. Bu katsayı 0 ile 1 arasında değişmekle birlikte 0.7-0.9 arasında olması durumunda güvenilirlik sonucu yüksek olduğu anlaşılır (Serçemeli ve Orhan, 2016:37).

4.6.2. Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisinin Önem Düzeyine Göre Değerlendirilmesi

Bu bölüm; ankete katılan kişilerin kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerine etkisini belirlemek amacıyla kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerindeki etkinin önem düzeyi ile ilgili görüşlerini ve kanıt toplama tekniklerine olan bakış açılarını belirttiği 10 madde için alınan cevapların değerlendirildiği bölümdür.

Cronbach Alfa Katsayısı (Alfa Yöntemi) ile Anketin Geçerlik-Güvenirlik Değerlendirmesi:

Cronbach alfa katsayısı, anket sonuçlarının güvenilir olup olmadığını açıklamak ya da belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Cronbach alfa katsayısı yüksek olan ölçekteki değeri tutarlı bir o kadar da benzer olduğunu gösterir. Cronbach alfa aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018:19):

$0 < R_2 < 0.40$ ise güvenilir değil

$0.40 < R_2 < 0.60$ ise düşük güvenilirlikte

$0.60 < R_2 < 0.80$ ise oldukça güvenilir

$0.80 < R_2 < 1.00$ ise yüksek güvenilirlikte

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,748	10

İlgili bölümde ankette bulunan 10 maddelik sorunun geçerlik-güvenirlik analizi sonucunda güvenilirlik katsayısı Cronbach's alpha 0.748 olarak hesaplanmıştır. Bu değer güvenilirlik ölçütü olan .70'ten büyük olduğu için veriler güvenilirlerdir. Maddelerin tek tek güvenilirlik katsayıları Tablo 4.20'de gösterilmiştir. Anketteki ilgili sorunun maddelerinin her birinin alfa katsayısına bakıldığında tümünün 0.60-0.80 aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 4.20 : Anketteki Soruların Güvenirlik Katsayıları

	Cronbach's Alpha	N
Fiziki İnceleme Tekniği	0.742	49
Doğrulama Tekniği	0.737	49
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	0.748	49
Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği	0.729	49
Yeniden Hesaplama Tekniği	0.711	49
Gözlem Tekniği	0.721	49
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	0.719	49
Soruşturma Tekniği	0.730	49
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	0.713	49
Analitik İnceleme Tekniği	0.724	49

SONUÇ

“Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma” başlıklı bu tez çalışmasında denetim süresince önemli bir yer tutan ve denetçiye kanıt teşkil edebilecek denetim kanıtlarının ve denetim sürecince yaygınca kullanılan kanıt toplama tekniklerinin açıklanarak bağımsız denetim firmalarında gerçekleştirilen bir anket çalışması ile muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde etkisinin olup olmadığını belirlemeye çalışılmıştır.

Dünya’da artan küreselleşme ve hızla ilerleyen teknoloji, dünyanın ekonomik yapısını daha dinamik, daha hızlı bir yapıya dönüştürmektedir. Bundan dolayı ekonominin faaliyet alanları her geçen gün daha da önemli hale gelmektedir. Ekonomi ortamında bulunan işletmeler, oluşan karmaşık yapıların anlaşılmasını ve doğru bir şekilde değerlendirilmesi bakımından denetimin önemini ortaya çıkarmaktadır.

Denetim, iktisadi işlemler ve olaylarla ilgili yönetimin sunmuş olduğu belgelerin önceden saptanmış standartlara uygunluk derecesini ölçmek için bağımsız bir denetim uzmanı tarafından tarafsızca kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgi duyanlara sunan bir sistematik süreç olarak ortaya çıkmaktadır.

Denetim süreci her ne kadar sistematik olarak muhasebe ilke ve prensiplerine genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılmış olsa da denetim sürecini fiilen işleten denetçinin kendisidir. Bundan dolayı denetçinin gerek mesleki tecrübesi ve eğitimi gerekse kişisel yargıları denetim sürecinin her aşamasına dağılmaktadır ve denetim görüşünün oluşmasında etkili olmaktadır. Bu sebeple denetim kanıtlarının belirlenmesinde denetçinin kanıtların yeterli sayıda, geçerli ve güvenilir kanıtlar toplamayı ve bunları fiziki olarak ulaşması sağlıklı bir denetim çalışması için oldukça önemli olmaktadır.

Denetim ile birlikte denetim sürecinde kanıtların toplanması, doğru ve güvenilir kanıtların toplanmasını beraberinde getirmektedir. Denetçi, işletme faaliyetleri, kayıtları ve finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin bir görüş oluşturabilmesi için, çeşitli yöntemlerle elde edilebilecek bilgi ve belgelere ihtiyacı bulunmaktadır. Bu durumda denetçinin görüşünü oluşturmada etkili olan bilgi ve belgeler, denetim kanıtını ortaya çıkarmaktadır.

Denetim kanıtı toplamak amacıyla denetçi, ilgili yapılan tüm görüşmeleri, gözlemleri, yazılı ve sözlü açıklamaları, hesaplamaları veya kendi oluşturduğu notları denetim kanıtı olarak dikkate aldığından kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerine etkisini belirleyebilmektedir. Ancak denetçi tam denetim yaparak, doğru ve güvenilir kanıtların tamamına ulaşması zaman ve maliyet gerektirmektedir. Çünkü denetçi için önemli olan kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi ve yeterli sayı ve kalitede kanıta ulaşmaktır. Bu aşamada denetçi, finansal tabloları oluşturarak görüşünü belirtir. Denetçinin görüşü Uluslararası Denetim Standartları’na göre uygun olacak şekilde yeterli sayıda, uygun ve güvenilir denetim kanıtını içerir. Denetim kanıtlarının yeterliliğine ilişkin verilecek kararlar büyük

ölçüde denetçinin mesleki yargısına bağlıdır. Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuna karar verilmesi denetimin en zor ve en önemli aşamasıdır.

Denetim kanıtı toplama ve kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetimdeki etkisini belirlemedeki temel amaç; riskleri belirlemek, yönetimin finansal tablolarındaki bilgileri ile ilgili iddialarının doğruluğunu araştırmaktır. Bütün bu unsurlar denetçinin denetim görüşüne ışık tutacak olması bakımından son derece önemlidir. Denetçi görüşü sonucu ortaya çıkacak rapor güvenilir bilgi sunma noktasında büyük bir önem arz etmekte ve ayrıca bağımsız denetimin en önemli unsurudur. İşletmelerde yer alan işlem yoğunluğu ile işletme çıktılarından yararlanan kesimlerde yaşanan artış, bu kanıtların toplanmasında kullanılan teknikleri, denetim süreci içerisinde önem arz eder duruma getirmektedir.

Sonuç olarak, bağımsız denetimde denetim kanıtı toplamada defter ve belgelerin görülmesi, incelenmesi veya kontrol edilmesi tek başına yeterli bir denetim kanıtı toplama yöntemi olarak kabul edilmemekte ve kullanılmamaktadır. Bu sebeple denetçiler, yapacakları denetimle ilgili düzenleyecekleri denetim raporundaki görüşlerini desteklemek amacıyla başta defter ve belgelerden denetim kanıtı elde etmek üzere fiziki inceleme tekniği, doğrulama, sorgulama, gözlem, belgelerin incelenmesi, kayıt sürecinin incelenmesi, ayrıntılı inceleme, hesaplar arasında ilişki kurma, yeniden hesaplama, analitik inceleme, vb. gibi farklı ve çeşitli kanıt toplama tekniklerine başvurarak, yeterli miktar ve güvenilirlikte denetim kanıtları toplamaları gerekmektedir.

Bu çalışma muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerine etkisini belirlemektir. Çalışmada kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerine etkisi üzerine anket uygulanmıştır. Anket, KGK'ya bağlı İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarına uygulanmıştır. 47 bağımsız denetim firmasından 57 bağımsız denetçinin katılımıyla anket çalışması tamamlanmıştır .

Anket soruları, anketi cevaplandıran bağımsız denetçilerin kişisel görüşlerini ve çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarındaki mevcut durumu yansıtacak şekilde oluşturulmuştur.

Ankete cevap veren bağımsız denetim kuruluşlarından elde edilen cevaplara göre aşağıdaki sonuç ve yorumlara ulaşılmıştır.

- Ankete katılan bağımsız denetim firmalarının denetim sırasında toplayacakları kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için ek denetim prosedürü belirlemeleri ve detaylı testleri tercih etmektedirler,
- Firmalarının denetim sırasında toplayacakları kanıtların sayısını belirlerken önemlilik planlamasını kullanmayı tercih etmektedirler,
- Firmalarının kanıt toplama esnasında en sıklıkla kullandıkları kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme tekniği, en az kullandıkları kanıt toplama tekniğinin ise kayıt sürecinin izlenmesi tekniği olduğu,

- Firmalarının en güvenilir kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme tekniğini, en az güvenilir olarak soruşturma tekniğini buldukları,
- Firmalarının çalışmalarında belge inceleme tekniğini kullandıklarında maliyet, zaman ve işgücü gibi faktörlerde kısmen tasarruf edildiği görülmektedir,
- Firmalarının doğrulama tekniğini uygularken boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullandıkları görülmektedir,
- Firmalarının denetledikleri işletmelerde finansal tablo (mali tablo) denetimini uyguladıkları görülmektedir,
- Firmalarının finansal tablo kalemlerinin denetiminde doğrulama tekniğini tercih etmektedirler,
- Firmalarının kayıt sürecinin tekniğini uygularken denetlenen işletmenin kayıtlarını inceledikleri görülmektedir,
- Firmalarının gözlem tekniğini maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde uyguladıkları görülmektedir,
- Firmalarının analitik inceleme tekniğini yaptıkları denetim çalışmalarında hem yıl içinde hem de yılsonu çalışmalarında daha yoğun olarak kullanmaktadırlar,
- Firmaları analitik inceleme tekniğini kullanırken verilere ulaşım zorluklarıyla karşılaştıkları görülmektedir,
- Firmalarının denetim sürecinde analitik inceleme tekniklerinden en sık olarak işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını kullandıkları görülmektedir,
- Firmalarının denetim amaçlarına ulaşmak için analitik inceleme tekniklerinden finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamayı daha etkili buldukları görülmektedir.
- Firmalarının şirketleri denetlerken kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisi incelediğinde doğrulama tekniğinin ve analitik inceleme tekniğinin önemli olarak ifade etikleri görülmektedir.
- Bu çalışmada yapılan anketle kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde yüksek düzeyde etkisinin olduğu görülmektedir.

EKLER

EK-1: Anket Formu

Sayın Katılımcı,

Aşağıda cevaplayacağınız anket, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, “**Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma**” başlıklı yüksek lisans tez çalışmamda kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Anket bulguları değerlendirme bölümünde kullanılacağından vereceğiniz cevapların güvenilirliği bu akademik çalışmanın doğru sonuçlara ulaşması için çok önemlidir. Anketten elde edilen verilerin tamamen bilimsel amaçla kullanılacak olup bu konuda üçüncü kişilerle paylaşım yapılmayacaktır. Ankete katılımınızdan ve değerli vaktinizi ayırdığınızdan dolayı teşekkür ederiz.

Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN GÖKÇEN

Marmara Üniversitesi
Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı
Öğretim Üyesi

Pınar ÇAVUŞ

Marmara Üniversitesi
Muhasebe Denetimi Bilim Dalı
Yüksek Lisans Öğrencisi

A) Kişisel Bilgiler, Firma Bilgileri

Çalıştığınız Firmanın Adı:

Cinsiyetiniz?

☐ Kadın

☐ Erkek

Yaş Aralığınız?

☐ 25-35

☐ 36-45

☐ 46-55

☐ 56 ve üstü

Eğitim Düzeyiniz?

☐ Lise

☐ Ön Lisans

☐ Lisans

☐ Lisansüstü

Firma içindeki unvanınız?

☐ Sorumlu Ortak Baş Denetçi

☐ Baş Denetçi

☐ Kıdemli Denetçi

☐ Denetçi

☐ Denetçi Yardımcısı

☐ Yeminli Mali Müşavir

☐ Diğer:

Mesleki deneyiminiz?

☐ 1-10 yıl

☐ 11-20 yıl

☐ 21-30 yıl

☐ 31 yıl ve üzeri

Firmanızın türü nedir?

- ☐ Uluslararası Bağımsız Denetim Firması
- ☐ Uluslararası Temsilcilik
- ☐ Ulusal Bağımsız Denetim Firması

Firmanız kaç yıldır bağımsız denetim hizmeti vermektedir?

- ☐ 1-5 yıl
- ☐ 6-10 yıl
- ☐ 11-15 yıl
- ☐ 16 yıl ve üzeri

B) Kanıt Toplama Teknikleriyle İlgili Genel Bilgiler

Denetim sırasında toplayacağınız kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla aşağıdaki işlemlerden hangisini ya da hangilerini uygulamaktasınız?

- ☐ Ek denetim prosedürü belirlemek ve detaylı testlere ihtiyaç duyarım.
- ☐ Elde edilen kanıtları yeterli bulurum.
- ☐ Yetkili kuruluşlardan bilgi talep ederim.
- ☐ Hiçbiri

Toplayacak olduğunuz kanıtlarının sayısını belirlerken aşağıdaki yöntemlerden hangisini ya da hangilerini kullanmaktasınız?

- ☐ Önemlilik planlaması
- ☐ Denetimde risk planlaması
- ☐ İç kontrol yapısının incelenmesi
- ☐ Hiçbiri
- ☐ Diğer:

Denetim kanıtı toplama sırasında aşağıda bulunan Denetim Tekniklerinden (Kanıt Toplama Teknikleri) hangisini ya da hangilerini kullanmaktasınız?

- ☐ Fiziki İnceleme (Sayım ve envanter incelemesi)
- ☐ Doğrulama
- ☐ Belge İnceleme
- ☐ Kayıt Sürecinin İzlenmesi

- ☐ Yeniden Hesaplama
- ☐ Gözlem
- ☐ Ayrıntılı İnceleme
- ☐ Soruşturma
- ☐ Hesaplar Arasında İlişki Kurma
- ☐ Analitik İnceleme
- ☐ Diğer:

Yukarıdaki soruda yer alan kanıt toplama tekniklerinden en güvenilir ve en az güvenilir olanı belirtiniz.

Belge inceleme tekniğinin kullanılması zaman, maliyet ve işgücü tasarrufu sağlıyor mu?

- ☐ Çok sağlıyor
- ☐ Kısmen sağlıyor.
- ☐ Hiç sağlamıyor.

Kanıt toplama tekniklerinden biri olan doğrulama (teyit isteme) tekniğini uygularken;

- ☐ İlgili taraflara olumlu doğrulama mektubu gönderirim.
- ☐ İlgili taraflara olumsuz doğrulama mektubu gönderirim.
- ☐ Boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderirim.
- ☐ Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterir.
- ☐ Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterir.
- ☐ Diğer:

Denetlediğiniz işletmeler içerisinde hangi denetim türü ya da türlerini uygulamaktasınız?

- ☐ Finansal denetim (Mali tablo denetimi)
- ☐ Uygunluk denetimi
- ☐ Performans denetimi
- ☐ Diğer:

Finansal tablo kalemlerinin denetiminde hangi denetim tekniği uygulamayı tercih edersiniz?

- ☐ Fiziki İnceleme Tekniği
- ☐ Doğrulama

- ☐ Belge İnceleme
- ☐ Kayıt Sürecinin İzlenmesi
- ☐ Yeniden Hesaplama
- ☐ Gözlem
- ☐ Ayrıntılı İnceleme
- ☐ Soruşturma
- ☐ Hesaplar Arasında İlişki Kurma
- ☐ Analitik İnceleme
- ☐ Diğer:

Kanıt toplama tekniklerinden biri olan kayıt sürecinin izlenme tekniğini uygularken;

- ☐ Denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartırım.
- ☐ Denetlenen işletmenin kayıtlarını incelerim
- ☐ Diğer:

Kanıt toplama tekniklerinden biri olan gözlem tekniğini;

- ☐ Maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde uygulayım.
- ☐ İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde uygulayım.
- ☐ Çalışanların değerlendirilmesinde uygulayım.
- ☐ Diğer:

Kanıt toplama tekniklerinden biri olan analitik inceleme tekniklerini hangi denetim çalışmalarınızda daha yoğun olarak kullanıyorsunuz?

- ☐ Yıl içi denetim çalışmalarında kullanırım.
- ☐ Yılsonu denetim çalışmalarında kullanırım.
- ☐ Hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında kullanırım.

Aşağıdakilerden hangisi analitik inceleme tekniğinin zorlukları arasındadır?

- ☐ Verilere ulaşım zorluğu.
- ☐ Eğitim eksikliği.
- ☐ Personel yetersizliği.
- ☐ Zorluk yok.
- ☐ Diğer:

Aşağıda bulunan analitik inceleme tekniklerinden hangisini daha yoğun olarak kullanmaktasınız?

- ☐ İşletme Verileri ile Sektör Verilerinin Karşılaştırılması
- ☐ İşletmenin Cari Dönem Verileri ile Önceki Dönem Verilerinin Karşılaştırılması

- ☐ İşletme Verileri ile İşletmenin Belirlediği Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması
- ☐ İşletme Verileri ile Denetçi Tarafından Belirlenen Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması
- ☐ İşletme Verileri İle Finansal Olmayan Verilerin Ortaya Koyduğu Beklenen Sonuçların Karşılaştırılması

Denetim amaçlarına ulaşmak için aşağıda yer alan analitik inceleme tekniklerinden hangisi daha etkili olmaktadır.

- ☐ İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi.
- ☐ İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması.
- ☐ Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek.
- ☐ İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek.
- ☐ Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak.
- ☐ Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak.
- ☐ Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek.
- ☐ Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak.
- ☐ Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek.
- ☐ İlerleyen aşamalardaki testler için riskli bölgelere dikkat çekmek.

Şirketleri denetlerken kullandığınız kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisini kullanma düzeyinizi dikkate alarak önem düzeyine göre puanlayınız.

	Önemsiz	Az Önemli	Orta Önemli	Önemli	Çok Önemli
Fiziki İnceleme Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Doğrulama Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Yeniden Hesaplama Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Gözlem Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Soruşturma Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐
Analitik İnceleme Tekniği	☐	☐	☐	☐	☐

Farklı kanıt toplama tekniklerin bağımsız denetim üzerinde etkisi olduğunu söyleyebilir misiniz varsa ne düzeyde bir etkisi vardır?

- ☐ Hiçbir etkisi yoktur
- ☐ Etkisi vardır, azdır
- ☐ Etkisi vardır orta düzeydedir
- ☐ Etkisi vardır yüksek düzeydedir



KAYNAKÇA

Kitaplar

- Aksoy, T. (2006), **Tüm Yönleriyle Denetim: AB İle Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma** (1. Cilt, 2. Baskı), Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aktuğlu, M.A. (1986), **Denetleme ve Revizyon**, İzmir: Bilgehan Basımevi.
- Altuğ, F. (2000), **Mali Denetim** (2. Baskı), Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2012), **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach** (14th Edition), New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Arens, A.A. and Loebbecke, J. K. (1994), **Auditing: An Integrated Approach** (6th Edition), New Jersey: Prentice Hall International.
- Arkun, O. F. (1980), **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No:317-550.
- Ataman, B. (2000), **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001), **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Bakır, M. (2007), Denetim: **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli, 5. Baskı**, Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Bilen, A. ve Uğurlugelen K. (2014), **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Sage Yayıncılık.
- Bozkurt, N. (1985), **Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:419, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:368, Can Matbaa.
- Bozkurt, N. (2018), **Muhasebe Denetimi** (8. Baskı), İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Çatıkkaş, Ö., Okur, M. ve Balkan, İ. (2012), İstanbul: Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması, Türkiye Bankalar Birliği Yayın, No:287, G.M. Matbaacılık.
- Çaldağ, Y. (2007), **Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri** (5. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çömlekçi, F. (1986), **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No.28.
- Dauber, N.A., Levine, M.H., Qureshi, A.A. and Siegel, J.G. (2008), **The Complete Guide to Auditing Standards and Other Professional Standards for Accountants**, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc..

- Deha Eğitim Kurumları. (2020), **Denetim**, İstanbul: Barış Matbaa.
- Doğan, B. ve Hilal, E. (2019), **Türkiye’de Muhasebe Denetimi**, Ankara: Iksad Publications.
- Erdoğan, M. (2005), **Denetim** (2. Baskı), Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Gücenme, Ü. (2004), **Muhasebe Denetimi** (1. Baskı), İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Güçlü, F. (2013), **Muhasebe Denetimi: İlkeler ve Teknikler** (4. Baskı), Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gülen, F. (1998), **Finansal Denetim İnceleme**, Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Gürbüz, H. (1990), **Muhasebe Denetimi** (3. Baskı), İstanbul: Bilim ve Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2007), **Denetim ve Güvence Hizmetleri** (11. Baskı), İstanbul: Arkan Basım.
- Haftacı, V. (2007), **Muhasebe Denetimi** (1.Baskı), İstanbul: Avcı Ofset.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. and Wallage, P. (2005), **Principles Of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing** (2th Edition), London: Prentice Hall.
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A. ve Rittenberg, L. E. (2014), **AUDITING:A Risk-Based Approach to Conducting A Quality Audit** (9th Edition), United States of America: South-Western.
- Kaval, H. (2008), **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi** (3.Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kepekçi, C. (2004), **Bağımsız Denetim** (5.Baskı), İstanbul: Avsı Ofset Matbaacılık.
- Leung, P., Coram, P., Cooper, B.J. and Richardson, P. (2015), **Modern Auditing & Assurance Services** (6th Edition), Australia: John Wiley & Sons..
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. (2013), **Denetim ilke ve Esasları** (1.Cilt, 5. Baskı), İstanbul: Yıldız Ofset.
- Messier, W. F., Glover, S.M. and Prawitt, D. F. (2008), **Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach** (6th Edition), New York: The McGraw-Hill Companies.
- Porter, B., Simon, J. and Hatherly, D. (2014), **Principles of External Auditing** (4th Edition), United Kingdom: John Wiley & Sons..
- Rittenberg, L. E., Schwieger, B. J. and Johnstone, K.M. (2008), **Auditing: A Business Risk Approach** (6th Edition), United States of America: Thomson Higher Education.
- Sağlam, N. ve Yolcu, M. (2014), **Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Selimoğlu, S. K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2011), **Muhasebe Denetimi** (3. Baskı), Ankara: Gazi Kitabevi.
- Soltani, B. (2007), **Auditing: An International Approach**, Harlow: Pearson Education Limited.
- Toroslul, M. V. (2016), Finansal Tablolar Denetimi (2.Baskı), Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2003), **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara: Türmob Yayınları-198, Seri No:2003-1.
- Ünsal, İ. (2012), **Araştırma Teknikleri**, Ankara: Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Sayıştay.
- Yılancı, F. M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016), **Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi** (2.Baskı), Ankara: Detay Yayıncılık.
- Whittington, O. R. ve Pany, K. (2016), **Principles of Auditing & Other Assurance Services** (20th Edition), New York: Mc Graw- Hill Education.

Makaleler

- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011), “**Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11/22:273-306.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018), “**Denetim Kalitesi ve Göstergeleri**”, Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:40, ss:227-256.
- Aslan, L. (2017), “**Independent Audit Firm Reliability in Turkey: A Research On CMB Sanctions**”, Lectio Socialis, 1/1:6-13.
- Ataman, B. (2010), “**Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış**”, Maliye Finans Yazıları, Sayı: 87, ss.17-26.
- Ataman, B. (2005), “**Türkiyede’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi**”, Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 7/13:1-7.
- Bani-Ahmed, A. A. ve Al- Sharairi, J. A. (2014), “**The Relationship between Planning of Audit Process and Total Quality Management**”, International Journal of Business and Management, Vol.:9, No.:5, ss:96-108.
- Başpınar, A. (2005), “**Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**”. Maliye Dergisi, Sayı: 148, ss: 35-62.
- Bayazıtlı, E. (1991), “**Ulusallararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması**”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 46/3:143-193.

- Baykara, S.T. (2013), “**Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme**”, Sayıştay Dergisi, Sayı:90, ss:97-118.
- Beights, D. M. (1955), “**Municipal Auditing Standards**”, American Accounting Association, Vol.:30, No.:3, ss:421-427.
- Bircan, H. ve Arslan, Ö. (2019), “**İşletmelerin Bağımsız Denetime Bakış Açıları Üzerine Bir Araştırma: Sivas İli Örneği**”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, 10/3:533-546.
- Blough, C. G. (1949), “**Auditing Standards and Procedures**”, American Accounting Association, Vol.:24, No.:3, ss: 265-271.
- Bozkurt, N. (2001), “**Muhasebe Denetiminde Doğrulama Tekniği ile İlgili Gelişmeler**”, Öneri Dergisi, 14/15, ss:31-33.
- Calota, G. and Vinatoru, S. S. (2015), “**Techniques an Procedures to Obtain Audit Evidence Assets**”, Internal Auditing & Risk Management, ss:13-22.
- Çavdar, F. (2016), “Evidence Gathering Techniques Used In Accounting Audit”, IBB International Refereed Academic Social Sciences Journal, Sayı:22, ss:27-44. Doi: 10.17364/IIB.20162216496
- Çelen, E. (2001), “**Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi**”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55, ss:1-5.
- Çevikbaş, R. (2011), “**Türkiye’de İç Denetim Kurumu**”, Türk İdare Dergisi, Sayı:471-472, ss:47-67.
- Dalak, G. (2000), “**Denetim ve Kalite Denetimi**”, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 1/1:65-79.
- 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.
- Demir, M., Ülker, Y. ve Arslan, Ö. (2018), “**İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisi**”, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:5, ss:82-104.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005), “**Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması**”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:9, ss:52-78.

- Durmuş, A. F., Otlı, F. ve Özkan, Ö. (2018), “**Denetim Kanıt Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi**”, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 9/1:66-88.
- Erdoğan, M. (2002), “**Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği**”, Doğuş Üniversitesi Dergisi, Sayı:5, ss:51-63.
- Esendemir, E. (2011), “**Finansal Bilginin Güvenirliliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler**”, Yaşar Üniversitesi E-Dergisi, 6/23: 3890-3903.
- Florea, R. and Florea R. (2011), “**Audit Techniques and Audit Evidence**”, Economy Transdisciplinarity Cognition, Vol:14, Issue:1, ss:350-358.
- Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019), “**Bağımsız Denetimde Kanıt ve Bist Uygulaması**”, Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8/1:1085-1097.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N. ve Kılı, M. (2012), “**İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması**”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9/20, ss:169-189.
- Jovkovic, B. (2014), “**Application of Evidence-Collection Techniques in Examining The Basic Audit Objectives in Insurance Companies**”, Economic Horizons , 2014, Volume:16, Number:1, ss:45-59.
- Kapusuzoğlu, A. (2006), “**Bağımsız Denetime Yönelik Genel Bir Bakış**”, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2/13:61-73.
- Karacan, S. (1998), “**Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi**”, Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi, 2/1:59-76.
- Karanfiloğlu, Y. (1999), “**Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri**”, Sayıştay Dergisi, Sayı:35, ss:28-37.
- Kıracı, M. (2003), “**Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi**”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4/2:67-78.
- Kuluçlu, E. (2006), “**Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine**”, Sayıştay Dergisi, Sayı:63, ss:3-37.
- Önder, T. (1996), “**Analytical Procedures In An Audit: Review and Application By Cases**”, Öneri Dergisi, 1/4, ss:99-106.
- Özyürek, H. (2012), “**Uluslararası Finansal Raporlama Stanadrtları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi**”, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 4/2:95-105.

- Özçelik, H., Şenol, H. ve Aktürk, A. (2014), “**Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsız Denetim Alanındaki Güncel Gelişmelere Bakış Açıları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Araştırma**”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:62, ss:55-72.
- Popa, M. ve Toma, C. (2009), “**Stages for The Development of The Audit Processes of Distributed Informatics Systems**”, Journal of Applied Quantitative Methods, Vol.:4, No.:3, ss:359-371.
- Sağım, K. ve Reis, Ş. G. (2020), “**Bağımsız Denetim Görüşünün Hisse Senedi Getirileri Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Uygulaması**”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 15/2:649-662.
- Serçemeli. M. ve Orhan, M. S. (2016), “**Sürekli Denetim Ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine Bist-100 Şirketlerinde Bir Araştırma**”, Sayıştay Dergisi, Sayı:101, ss:31-50.
- Şirin, M. (2006), “**Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri**”, Sayıştay Dergisi, Sayı:61, ss:23-36.
- Toroslul, M. V. (2007), “**Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri**”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:45, ss:195-203.
- Yıldız, D. ve Uzunsakal, E. (2018), “**Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama**”, Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:1, ss:14-28.
- Zakari, M. A. (2013), “**Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor’s Opinion?**”, International Conference “Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues, ss:1-20.

Tezler

- Alkaya, Y. (2019), **İç Kontrol Sistemi ile Bağımsız Denetim Arasındaki İlişkinin İncelenmesi ve Daha Bir Bağımsız Denetim Uygulaması İçin İç Kontrol Sisteminin Nasıl Olması Gerektiği Üzerine Bir Araştırma**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Atsız, S. Ş. (2014), **Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Babayeva, L. (2011), **Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması**, Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Boz, İ. (2015), **Bağımsız Denetim ve Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çelikkese, M. G. (2015), **Denetimde Kanıt Toplama Tekniklerinin Vergisel Açıdan Önemi**, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çetinkaya, N. (2016), **Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi**, Doktora Tezi, Ankara, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dabbağöğlu, K. (1988), **Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Deniz, A. (2013), **Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dönmez, A. (2002), **Ülkemizdeki Bağımsız Dış Denetim Sürecinin İşleyişine İlişkin Bir Değerlendirme**, Yüksek Lisans Tezi, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Duman, Ş.M. (2010), **The Assessment of Independent External Auditing Performed in Turkey in Terms of Generally Accepted Auditing Standards**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kütük, İ. (2008), **Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri**, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özçelik, D. (2015), **Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özgül, T. (2019), **Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Geneline Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Savaş, B. (2015), **Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri ve Vergi Uygulamaları ile İlişkilendirilmesi**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sipahi, B. (2001), **Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sullivan, L. C. (1951), **Auditing Standards And Procedures:İllustrated By A Case Study**, Yüksek Lisans Tezi, Amerika Birleşik Devletleri, Richmond Üniversitesi İşletme Fakültesi.

Zorluoğlu, Ö.F. (2003), **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Genel Tebliğler

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete.

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 300, **Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması.**

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705, **Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi.**

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500, **Bağımsız Denetim Kanıtları.**

SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete.

Diğer Kaynaklar

AICPA, Audit Evidence, Section 326.

<https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00326.pdf>

AICPA, Audit Evidence, Section 500.

<https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00500.pdf>

AICPA Professional Standards,

https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1164&context=aicpa_prof

Bozkurt, N. (2012), **Türmob Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları**, Ankara.

- ISA 500, “Audit Evidence”, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf>
- ISSAI 400. (2012), **Fundamental Principles of Compliance Audit**,
https://www.vkontrole.lt/en/events/events18/Materials/2Appendix_to_Issuepaper_II_ISSAI_400_draft.pdf
- INTOSAI. (2017), **Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları(ISSAI)**,
Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Kamu İç Denetim Rehberi (2013), İç Denetim Koordinasyon Kurulu,
https://www.yok.gov.tr/Documents/Kurumsal/ic_denetim/kamu_ic_denetim_rehberi.pdf (Erişim Tarihi: 10.01.2021).
- Okur, M. (2007), “**Bağımsız Denetimin Denetimi**”, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yeterlik Etüdü
- Ramamoorti, S. (2003), Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects, United States of America: The Institute of Internal Auditors Research Foundation
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2018), SDR.1, **Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- The Institute of Internal Auditors. (2016), **International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)**,
<https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/ippf-standards-2017.pdf>

İnternet Kaynakları

- URL1,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/2%20denetim%20turleri.pdf>,
(Erişim Tarih:30.03.2020).
- URL2,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/1%20denetim.pdf>,
(Erişim Tarihi:25.06.2020)
- URL3,https://www.academia.edu/13836461/Stages_of_the_Audit_Process_Learning_Objectives, (Erişim Tarihi:30.07.2020).
- URL4, [https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1105.aspx_\(23.10.2020\)](https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1105.aspx_(23.10.2020))

Kitap Bölümü

- Aksoy, T. (2014), **Değişim ve Farkındalık Kavramları ile Uluslararası Denetim Standardı 500 Işığında: İç Denetim Sürecinde Denetim Kanıtları**, (Editör: Halis Kırıl), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, No:1 173-208
- Nuhoğlu, İ. (2008), “An Empirical Analysis of Audit Reporting: Financial Performance and Perceptions of Stakeholders in An Emerging Market, Turkey, İstanbul: Yalın Yayıncılık:1-17

