

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİMDE KANIT TOPLAMA
TEKNİKLERİ**

İrfan BOZ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA**

İSTANBUL, Aralık 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİMDE KANIT TOPLAMA
TEKNİKLERİ

İrfan BOZ
(142008012)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA

İSTANBUL, Aralık 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİMDE KANIT TOPLAMA
TEKNİKLERİ

İrfan BOZ
(142008012)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih :
Tezin savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç.Dr. Kadir TUNA _____

Diğer Jüri Üyeleri : _____
: _____
: _____

İSTANBUL, Aralık 2015

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	vi
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. DENETİM HAKKINDA GENEL TANIMLAR	3
2.1. DENETİM KAVRAMI VE TANIMI	3
2.2. DENETİM KAVRAMININ ÖZELLİKLERİ	5
2.3. DENETİM TÜRLERİ	7
2.3.1 Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	7
2.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	8
2.3.1.2. Uygunluk Denetimi	9
2.3.1.3. Faaliyet Denetimi.....	11
2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	12
2.3.2 Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	12
2.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim	12
2.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	13
2.3.3 Kapsamına Göre Denetim Türleri	13
2.3.3.1. Genel Denetim	13
2.3.3.2. Özel Denetim	13
2.3.4 Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	14
2.3.4.1. Devamlı (sürekli) Denetim	14
2.3.4.2. Ara Denetim.....	14
2.3.4.3. Son Denetim	14

2.3.5 Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	15
2.3.5.1. İç Denetim	15
2.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim	16
2.3.5.3. Kamu Denetimi.....	19
BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM	20
3.1 BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	20
3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ	21
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI	22
3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	22
3.4.1. Genel standartlar	23
3.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı	23
3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı	24
3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.....	25
3.4.2. Çalışma Alanı Standartları	25
3.4.2.1. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı.....	25
3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	26
3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı.....	27
3.4.3. Raporlama Standartları	28
3.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	28
3.4.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı.....	28
3.4.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı	29
3.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	29
3.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	30
3.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	30
3.5.2. Denetim Planlanması	31
3.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi	33
3.5.4. Denetim Tamamlanması ve Raporlanması	33
3.5.4.1. Olumlu Görüş Bildirme.....	35

3.5.4.2. Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme.....	36
3.5.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme.....	37
3.5.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	37
BÖLÜM 4. DENETİMDE KANIT.....	39
4.1. DENETİM KANITININ TANIMI	39
4.2. DENETİM KANITLARININ SAYISINI EKİLEYEN UNSURLAR	41
4.2.1. Önemlilik Derecesi.....	41
4.2.2. Risk Derecesi	41
4.2.3. Kanıt Toplama Maliyeti.....	42
4.3. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR.....	42
4.3.1. Kanıtın İlgili Olması.....	42
4.3.2. Kanıtın Kaynağı.....	42
4.3.3. Kanıtın Zamanlılığı	42
4.3.4. Kanıtın Objektifliği	42
4.4. DENETİM KANITLARININ YAPISI.....	43
4.4.1. Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar	43
4.4.2. Destekleyici Kanıtlar	43
4.5. DENETİM KANITININ SINIFLANDIRILMASI	44
4.5.1. Fiziksel Kanıtlar.....	44
4.5.2. Doğrulamalar	44
4.5.3. Belgelenmiş Kanıtlar	46
4.5.4. Matematiksel Kanıtlar	47
4.5.5. Sözlü Kanıtlar	48
4.5.6. Yazılı Kanıtlar.....	48
4.5.7. Analitik Kanıtlar.....	49
4.6. DENETİMDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	50
4.6.1. Karşılaştırma Tekniği	50

4.6.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi Tekniği.....	51
4.6.3. Aritmetik İnceleme Tekniği	51
4.6.4. Belge İnceleme	51
4.6.5. Fiziki İnceleme	52
4.6.6. Gz Atma	56
4.6.7. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme	57
4.6.8. Gözlem	59
4.6.9. Soruşturma (Bilgi Toplama)	61
4.6.10. Doğrulama	65
4.6.11. Yeniden Hesaplama	71
4.6.12. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği..	72
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	77
KAYNAKLAR.....	79
ZGEÇMİş.....	85

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM VE DENETİMDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Ülkemizde bağımsız denetim, son zamanlarda ekonomi piyasalarındaki gelişmeleri takip ederek önemli bir hale gelmiş ve gelişme kaydetmiştir. Ekonominin içinde aktif olarak rol alan bilgi kullanıcıları bağımsız denetim sonucu hazırlanan raporlardan faydalanarak yatırıma ilişkin kararlarında strateji belirlerler. Bu sebepten ötürü denetim raporlarına ilişkin bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük gibi kavramların önemi günden güne artmakta olup ve bağımsız denetim kalitesinin artırılmasına ilişkin düzenlemeler karşımıza çıkmaktadır.

Günümüz ekonomi piyasalarında kullanılan en yaygın denetim türü, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak gerçekleştirilerek mali tablolar denetimini de içeren muhasebe denetimidir.

Bağımsız denetim, ekonomi piyasaları içinde var olan bilgi kullanıcılarına fayda sağlamanın yanı sıra egemen güç devletin en önemli geliri olan verginin toplamasına da fayda sağlamaktadır.

Anahtar Kelimeler : Denetim, Bağımsız Denetim, Kanıt Toplama Teknikleri

Tarih : Aralık, 2015

ABSTRACT

INDEPENDENT AUDIT AND CONTROL EVIDENCE COLLECTION TECHNIQUES

Auditing in our country recently, economy, markets have become important developments and progress. The information on an active role in the economy, the independent audit report prepared as a result of users taking advantage of the investment-related decisions of the strategy. For that reason the control report concerning the independence, impartiality and integrity, the importance of terms like is increasing day by day and an independent audit of the quality of labour regulations.

The most commonly used control type today's economic markets, generally accepted accounting principles and accounting standards, including auditing of financial statements by performing accounting controls.

Independent auditors have in the economic markets, in addition to providing benefits to users of the information that the sovereign power of the State to the one of the most important income tax benefits to the collection.

Key Words : Control, Independent Auditors, In Evidence Collection Techniques

Date : December, 2015

KISALTMALAR

- ABD** : Amerika Birleşik Devletleri
- AICPA** : American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Mali Müşavirler Odası)
- BDDK** : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- GKGDS** : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMİ** : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- HUD** : Hesap Uzmanları Derneği
- KHK** : Kanun Hükmünde Kararname
- SAS** : Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Açıklamaları)
- SEC** : Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
- SPK** : Sermaye Piyasası Kurulu
- TC** : Türkiye Cumhuriyeti
- TDK** : Türk Dil Kurumu
- TFRS** : Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS** : Türkiye Muhasebe Standartları

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Bağımsız denetim, fonksiyon olarak ekonomi piyasalarında, kurum ve kuruluşlara karşı güven ortamının yaratılması için kurumsal yönetimin vazgeçilemez ilkesi olan şeffaflığın oluşmasında önemli bir unsurdur. Bu sebepten ötürü bağımsız denetimin etkinliği, kalitesi ve uluslararası standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi ekonomi piyasaları açısından önemli bir etken olarak görülmektedir.

Güvenilir ve doğru bilgi elde etme kurum ve kuruluşların gelişmesi ve büyümesi için büyük bir ihtiyaç haline gelmiştir. Tüm kurum ve kuruluşlar karar verme sürecinde ulaşılan geçerli bilgilere dayanarak karar alır ve ulaşılan bu bilgilerin güvenilir ve doğru olmasını arzu ederler. Ancak günden güne gelişen ve büyüyen ekonomilerde işlemlerin nitelikleri zorlaşmakta, işlem hacmi büyümekte, işlemler daha karmaşık hale gelmekte ve karar vericilerin ulaştığı bilgilerin güvenilirlik ve doğruluk payı düşmektedir. Karar vericiler ulaştıkları yani kendilerine raporlanan bilgilerin doğruluğundan emin olma ve kanıtlama şansına sahip değildirler. Karar vericiler ancak başkaları tarafından hazırlanmış ve kendilerine sunulan bilgilerin güvenilirliğine ve doğruluğuna inanıp, güvenmek zorundadırlar.

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin işlemlerde kasıtlı veya bilgi yetersizliği deneyimsizlik, dikkatsizlik gibi sebepler yüzünden hata ve yanlış yapma riski her zaman mevcuttur. Söz konusu bu durumda karar vericiler ve bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin değerlendirilmesinde denetim fonksiyonu önemli bir aktör olarak devreye girer ve bu bilgileri doğrular.

Bu çalışmanın amacı, kaliteli ve etkin şekilde yürütülen bir bağımsız denetimin özellikleri konusunda inceleme yapmak ve denetimde uygulanan kanıt toplama tekniklerinin incelenmesidir.

Çalışmanın birinci bölümü, giriş ve amaç bölümü olup çalışmaya ilişkin genel bilgileri kapsamaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, denetim hakkında genel bilgiler verilerek denetim türlerinden bahsedilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, bağımsız denetim kavramı üzerine bir takım açıklamalar yapılmış, amaçları ve faydaları hakkında bilgi verilmiş, genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetim süreci üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde, denetim kanıtı ve denetimde kanıt toplama teknikleri üzerinde durularak denetim kanıtı ve denetimde kanıt toplama tekniklerinin türleri hakkında genel bilgilere yer verilmiştir.

BÖLÜM 2. DENETİM HAKKINDA GENEL TANIMLAR

2.1. DENETİM KAVRAMI VE TANIMI

TDK'na (Türk Dil Kurumu) göre denetim kavramı: “Belli bir işin doğru ve yönetime uygun yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde ifade edilmektedir (WEB_1).

İşletme ve örgütlerin denetime olan ihtiyaçları hesaplarını, işlemlerini belli esaslara bağlama durumundaki standart eksikliğinden doğmuştur. İşletme veya örgüt yönetiminden yetkili ve karar verici kişiler üstlendikleri görev sonucunda belirli dönemler sonunda sorumlu oldukları kişi ve kurumlara açıklama yaparak bilgi vermek durumundadırlar.

Ancak denetim kavramına ilişkin söz konusu bu açıklamaların doğruluğu ve güvenilirliği tartışılmaması gereken objektif standartların oluşması ihtiyacını doğurmuştur.

Uzmanlar tarafından denetim bir süreç olarak kabul edilmektedir. Bu sebepten ötürü sürecin aşamalarını kavramın içine dahil eden bir tanım yapmakta yarar bulunmaktadır. “Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)”ne dayanan ve kabul görmüş tanım şu şekildedir.

“Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçları değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik süreçtir” (Ataman ve diğ.,2001: 15).

Bir diğer görüşe göre denetim kavramı: “Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, bu ekonomik faaliyetlere ve

olaylara ilişkin bilgilerin, kanıtların tarafsızca toplanması değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılması için raporlanması sürecidir” diyerek tanımlanmıştır (Gürbüz, 1985: 7).

Denetim fonksiyonel açıdan, yönetim biliminin ana işlevlerinden biri olarak görülmektedir. Yönetimsel açıdan işletmenin işlevleri içinde, denetim işlevi en son aşamada yer alır ve işletmenin diğer işlevlerinin gelişiminin sonucunu ve elde edilen sonuçların geleceğe etkilerini takip eder ve sorgular (Erol, 1997: 130).

Söz konusu bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, işletmece yürütülen faaliyetlerin sonucunda önceden belirlenmiş kriterlere göre uygunluğu araştırılarak bunu bilgi kullanıcılarına bildirmek eylemi denetim olarak tarif edilebilir.

Muhasebe denetimi, en önemli denetim türü olmak ile beraber; tanım olarak geniş kapsamdaki denetim faaliyetinin özel bir amaca yönelik biçimidir. Söz konusu amaç, işletmeye ait ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alındığı, söz konusu muhasebe kayıtlarından dolayı meydana gelen mali tabloların doğruluğunun ve dürüstlüğünün incelenerek bir görüşe ulaşılmasıdır. Günümüzde hayat bulan muhasebe denetimi tanımına göre ise, bir işletme ya da örgütün iktisadi faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, denetim alanında uzman bir kişi ya da kuruluş tarafından detaylı bir şekilde incelenerek doğruluğu, dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı konusunda bir görüşe ulaşılma faaliyetidir (Aktuğlu, 1983: 6-8).

Genel anlamda muhasebe denetimi, muhasebeye ilişkin bir alt kol olmanın tersine; işletme iktisadi faaliyetlerinden kaynaklanan muhasebeye ilişkin işlemlerin sonuçları ile ilgilenen bağımsız ve tarafsız bir faaliyettir. Bir disiplin olarak muhasebe denetimi, işletme veya örgütün ticari ve mali faaliyetleri ile ilgilenmez söz konusu bu faaliyetler muhasebeyi ilgilendirmektedir. Denetim, işletmenin mali işlemleri değerlendirilmesinde ve yorumlanmasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler (Güredin, 1982: 17).

Geleneksel anlamdaki muhasebe denetimi, işletme tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan finansal tabloların bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek bir görüş oluşturulması işlevidir. Muhasebe kavram olarak bir ekonomik birimin faaliyetlerinin tespit edilmesini esas alır. Bu tespitlerin sonucunda ekonomik birimlerin

işlemlerinin kayıtlarını tutar, verilerini sınıflandırır ve özetler. Bu sürecin sonunda karar vericilere rapor halinde sunar (Güredin, 1982: 17).

Denetimin sona ermesi işletme tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan finansal tabloların bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek bir görüş oluşturulması ve bu görüşün bir rapor ile ilgililere duyurulması ile meydana gelir. Denetim raporunun oluşturulması yeni bir bilgi olmak ile beraber işletme talolarına duyulan güveni arttırarak işletmeye bir değer katmaktadır. Denilebilir ki, muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır (Güredin, 1982:18).

1980’li yıllarda İngiltere’de “denetim” denilince, akla muhasebe kayıtlarının denetiminin geldiği anlaşılmaktadır. Securities and Exchange Commission’in (SEC) hazırlamış olduğu raporla denetim; kayıt denetimi olmaktan çıkarak, aktiflerin doğruluğunun teyidi, yönetim yetkisinin araştırılması, iç kontrol sisteminin incelenmesi konularına girmeye başlamıştır. Bu tip denetime “sistem temelli denetim” denilmektedir. Günümüzde “sistem temelli denetim” yerini, “risk temelli denetime” bırakmıştır. Sistem temelli denetimde; her muamelenin, elit şanslı risk taşıdığı kabul edilmesine karşılık, risk temelli denetimde bağımsız denetçi elde edebildiği bütün kanıtlarla en fazla riskin olduğu denetim alanlarını bulmaya çalışır. Bu yaklaşım denetçinin riskli alanlara daha çok yönelmesini sağlar (WEB_2).

2.2. DENETİM KAVRAMININ ÖZELLİKLERİ

Denetimin dinamik bir faaliyet olmasının sebebi sürekli bilgi üretme ve karar verme süreci olmasından kaynaklanmaktadır. Denetim süreci, denetim faaliyetinin en önemli unsuru kanıt ve belgelerin elde edilmesi, bu kanıt ve belgelerin işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme ile ulaşılan sonuçlara göre yorumlanarak bir denetim görüşüne varılması ve bu görüşün hazırlanacak denetim raporu ile ilgili birimlere iletilmesi aşamalarından oluşmaktadır (Güredin, 1999: 5).

Denetim, planlı ve bilimsel şekilde birbirini takip eden aşamalardan meydana gelen bir süreçtir (Güredin, 1977: 9).

Denetimin bu kavramı mali tabloların denetimi tanımının yanı sıra bazı unsur ve özellikleride ortaya koymaktadır. Söz konusu bu unsur ve özellikler şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1994: 5-6):

1. İşletme ya da örgütün mali faaliyetlere ilişkin olarak doğan bilgileri denetimin konusunu oluşturmaktadır. Denetim bir bilgi üretme ve karar alma süreci olarak sistematik bir yapıya sahiptir. İşletmelere ilişkin bilgi sistemleri, muhasebe kayıt ortamları finansal tablolar ile iç kontrole ilişkin raporlamalar muhasebe denetiminin konusunu oluşturmaktadır.
2. Uluslararası denetim standartları, yönetimin bir iddia niteliği olarak ortaya koyduğu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgi ve kayıtların doğruluğunun ve dürüstlüğünün incelenmesi için oluşturulan standartlardır. Denetimin tanımda söz konusu olan önceden belirlenmiş ölçütler söz konusu bu denetim standartlarıdır.
3. Denetçi ile denetime konu olan işletme arasında, denetim sonucu oluşacak bilgileri kullanacak kişi ve kurumlar arasında iletişimin en üst seviyede ve sağlıklı olabilmesi için ortak bir dilin varlığı ve bu ortak dilin belirli standartlara dayalı olması gerekmektedir.
4. Denetçi için çok büyük önem taşıyan olgulardan bir tanesinde uygunluk derecesi kavramıdır. İşletme yönetimi tarafından ortaya konan bilgilerin standartlarda belirlenmiş kriterlere göre miktar, tutar ve kalite yönünden uygun olup olmadığının ölçülmesi fonksiyonudur.
5. Denetime konu olacak kanıtlar, denetçi tarafından tarafsız ve bağımsız bir şekilde elde edilerek değerlendirme konusu yapılır. Denetçi denetime ilişkin kanıt elde ederken ve bu kanıtları değerlendirirken mesleki standartların gerektirdiği gibi bağımsız, tarafsız ve gerekli özenli davranışı sergileyerek bir ön yargıya kapılmaksızın faaliyetini yürütmelidir.
6. Denetimin sonuçlarından faydalanarak karar alıcı konumundaki bilgi kullanıcıları, denetçinin ulaştığı görüşe ve verdiği makul güvenceye dayanarak işletme yönetiminin ortaya koyduğu bilgiler doğrultusunda bir takım kararlar almaktadırlar. Söz konusu bilgi kullanıcılarından kasıt işletme hissedarları ve yöneticileri, işletme çalışanları, işletme ile ticari ilişkisi bulunan alacaklılar, kredi sağlayan kurum ve kuruluşlar ve mutlak güç devlet olarak ifade edilebilir.

7. Denetçi tarafından denetimin sonucuna ilişkin görüşün raporlanması, denetçinin ulaştığı bilgilerin yukarıda sözü geçen bilgi kullanıcılarının kullanımına sunulmasını ifade etmektedir. Raporlama süreci denetimin son aşaması olup bir görüşün ortaya konduğu aşamadır.

2.3. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin yapılabilmesi için finansal bilgiler ile önceden saptanmış ölçütler olmak üzere iki unsur gereklidir. Bu unsurlardan ilki denetimin konusunu oluştururken, ikincisi bilgilerin karşılaştırılacağı standartları ifade eder. Denetimin konusuna giren finansal bilgiler mali tablolar ve kayıtlar olabilir. Önceden saptanmış ölçütler ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMI), Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS), şirket ana sözleşmesi, kanun ve yönetmelikler, yönetim karar ve politikaları ile usulleri olabilir. Bu iki unsur değiştikçe, denetim türleri de farklılaşmaktadır. Denetimin uygulanış biçimine göre farklı türleri vardır (Kepekçi, 1998:4):

- Konusu ve amaçlarına göre,
- Yapılış nedenine göre,
- Kapsamına göre,
- Uygulama zamanına göre,
- Denetçinin statüsüne göre, beş sınıfa ayrılmaktadır.

2.3.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin temel amacı, işletme ile ilgili işlemlerin, dayanakların, kayıtların ve sonuçların tespit edilip gerekiyorsa bunların düzeltilmesini sağlamaktır (Dalak, 1999: 82).

Bu sebepten ötürü, denetim yapabilmek için önce karşılaştırma konusu bilgilerin daha sonra bu bilgilerin karşılaştırılacağı kıstasların tespit edilmesi gerekir. Denetim konusu bilgiler çok çeşitlidir. Kayıtlar, miktarlar, tutarlar, mali tablolarda gözükten bilgiler söz konusu bilgilere örnek teşkil edebilir. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kanun ve yönetmelikler, ana sözleşme hükümleri, yönetimin koyduğu kurallar vb. olabilir (Gürbüz, 1995: 11).

Denetim bazı farklı amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilebilir. Konusuna ve amaçlarına göre denetim çalışmaları şu şekilde sıralanabilir (Gürbüz, 1995: 11):

- Finansal Tabloların Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi
- Özel amaçlı Denetim

2.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi türünde amaç işletmeye ilişkin finansal tabloların, önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun araştırılmasıdır (Gürbüz, 1995: 11).

Finansal tablo denetimi, denetçiler tarafından en yaygın şekilde gerçekleştirilen denetim türü olup bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusudur. İşletmelerin finansal tablolarının denetimi yapılmasının temel amacı, finansal tablolarda gerçeği yansıtmayan ve hatalı bildirimlerin tespit edilerek, tabloların bilgi kullanıcıları için daha fazla güven verici hale getirilmesini sağlamaktır (Akgül, 2000: 8).

Muhasebe denetimi, yani bir diğer ifade ile mali tabloların genel amaçlı denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda bu ilkelere uygunluğunun araştırılmasıdır. Finansal tablolar denetimi bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilebilir. Bu denetimin konusu bağımsız denetçiler tarafından işletmeye ve işletme paydaşlarına veya kamu denetçileri tarafından ilgili gelir idaresi başkanlıklarına bağlı vergi dairelerine verilen finansal tablolardır (Haftacı, 2011:6).

Finansal denetim tanım olarak; “bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst ve GKGMİ’ne ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtip yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır” diye ifade edilmektedir (Haftacı, 2011:6).

Finansal tablolar denetimi “bağımsız denetim”, “dış denetim” veya “bağımsız dış denetim” olarak da tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2000:27).

Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen finansal tabloların temel amaçları şu şekilde sıralanabilir (Çaldağ, 2002:27):

- Mali tablolara uygunluk sağlamak.
- Mali tabloların tümü ile ilgilenir.
- Mevcut hatalara genel olarak bakar.
- Denetçi faaliyetini tamamen bağımsız yürütür.
- Mali tablolardaki yanlış beyanları ortaya çıkarmaktır.

Söz konusu temel amaçların yanı sıra finansal tablolar denetiminin diğer amaçları şu şekilde sıralanabilir (Çaldağ, 2002:27):

- Finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tutarlılık kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak,
- Yönetime önerilerde bulunmak.

2.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi tanım olarak; “bir işletme ya da örgütün ekonomik işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen araştırmadır” olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2004: 3).

Diğer bir tanıma göre “Uygunluk denetimi, işletmenin yürürlükteki hukuk kurallarına, vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin tepe yönetimi tarafından belirlenen ve işletmenin daha etkin ve etken yönetilebilmesi için geliştirilen yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir” diye tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:11).

İşletme veya örgüt yapısı içinde ya da dışında belirlenmiş olan kural ve kaidelere uygunluğunun incelenerek değerlendirilmesidir. Denetçi belirlenmiş olan kural ve kaideleri bir veri olarak kabul eder ve değiştirilmesi konusunda bir fikir beyan edip uygulayamaz (Çelik, 2005:34-35).

Uygunluk denetiminde kıstas alınan kriterler genellikle şu şekilde sıralanabilir (Özer, 1997: 70-73):

- Ana sözleşme hükümleri,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönergeler,
- Özel ve genel amaçlı kararlar,
- Teknik düzenlemeler,
- Yasal düzenlemeler,
- İşletme politikalarıdır.

Örnek olarak: Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu gereklerine uygunluk denetimi yaparlar. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş olan kurallara çalışanların uyup uymadığını anlamak için iç denetçilerin yapacakları uygunluk denetimlerine başvururlar (Ataman ve diğ, 2001: 20).

Muhasebe denetimi, uygunluk denetiminden faydalanmaktadır. Uygunluk denetimi muhasebe denetiminden önce gerçekleştirilmiş olmalıdır. Uygunluk denetimi gerçekleştirilmemiş ise denetçi, muhasebe denetimine ilişkin faaliyetine başlamadan önce denetlemeye konu olan işletme ya da örgütün muhasebe kayıtlarını inceleme işlemini gerçekleştirir. Denetçinin gerçekleştirdiği uygunluk denetimi sonucunda ulaştığı bilgiler, muhasebe denetimine ilişkin denetim programının hazırlanmasında ve denetim faaliyetinin yürütülmesinde yardımcı olmaktadır (Gürbüz, 1995: 12).

Gerçekleştirilen uygunluk denetiminin etkinlik ve kalitesinin artırılması için (Güredin, 1994:17):

- Denetçinin uygunluk denetimini gerçekleştirecek kadar yeterli ve uzman olması,

- İşletme veya örgüt yapısında arşiv ve dosyalama sisteminin denetçinin işini kolaylaştıracak şekilde düzenli ve iyi olması,

- Denetçi tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetimi ile elde edilen bilgi ve bulgulara ilişkin bir rapor hazırlanması ve bir sistematik sürece ait olması gerekmektedir.

2.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet yani bir diğer adı ile performans denetimi işletmelerin faaliyetlerini etkin ve etkin bir şekilde yürütüp yürütmediklerini tespit etmeye yönelik bir denetim şeklidir. Etkenlik işletmenin faaliyetleri sonucunda hedeflerine ulaşmak anlamında başarıya ulaşmış ulaşmadığını değerlendirmek olarak ifade edilmektedir. Etkenlik ise işletmenin faaliyetleri sonucunda hedeflerine varabilme konusunda sahip olduğu kaynaklarını etkin ve etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığını tespit etmeyi ifade etmektedir (Ataman ve diğ., 2001: 20).

Faaliyet denetimi, ilgili kişi ya da birimlere işletmenin faaliyetlerini sistematik bir şekilde incelemeyi, yani; sahip olduğu kaynaklarını verimli ve etkin bir şekilde kullanılması arasındaki ilişkiyi inceleme imkanı sağlar. Faaliyet denetiminin temel amacı işletmenin performansını ölçmek ve işletmenin gelişmesi için tavsiye ve önerilerde bulunmaktır (Gürbüz, 1995: 13).

Faaliyet denetiminin yanıt bulmaya çalıştığı bazı soruları şu şekilde sıralayabiliriz (Gücenme, 2004:145):

- İşletme faaliyetlerinde ne derece başarılı?
- Tahmin edilen sonuçlara ne ölçüde ulaşılmıştır?
- İşletme faaliyetlerinin hedeflere etkisi ne ölçüde olmuştur?
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğe etkisi ne ölçüde olmuştur?
- Amaç ve stratejiler arasında ilinti ve uygunluk gerçekleştirilmiş midir?
- İşletme faaliyetlerinde politika ve ilkelerine bağlı kalmış mıdır?
- İşletmenin gidişatı nasıldır?

Faaliyet sürecinde, aralarında önemli farklılıklar olmakla birlikte birçok yönden faaliyet denetiminin gerçekleştirilmesi, muhasebe denetimine benzemektedir.

2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, önceden belirlenen özel bir konuda karar birimlerine ayrıntılı bilgiler sunmak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetimdir. Özel amaçlı denetime ilişkin bazı türleri şu şekilde açıklayabiliriz (Gürbüz, 1995:14):

- İşletmeden hisse almadan önce gerçekleştirilen denetimler,
- Satın alma ve birleşmelere ilişkin gerçekleştirilen denetimler,
- Kreditorlerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırımı yönlendirmek amacı ile gerçekleştirilen denetimler,
- İşletmede meydana gelen yolsuzluğun araştırılmasına ilişkin denetimler,
- Devlet idarelerinin gerçekleştirdiği vergi denetimleri,
- Yine devlet idarelerinin gerçekleştirdiği teftiş ve denetimler,
- Mahkemelerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler.

2.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri, bu bölüme kadar anlatılan denetim türlerinin bir başka şekilde ifade edilmesidir.

Yapılış nedenine göre denetim, yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki bölümde halinde incelenebilir.

2.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal denetim, işletmelerin kanunlar, yönetmelikler ve genelgeler doğrultusunda kimler tarafından ve nasıl yapılacağı yasal düzenlemeler gereğince önceden belirlenen denetim türüdür.

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan zorunlu denetim türü anonim ortaklıklara ait mali tabloların denetlenmesidir. Bu denetim şekli mevzuattan kaynaklandığı için yapılmadığı takdirde çeşitli yaptırımlara tabi tutulmuştur (Gürbüz, 1995: 15).

2.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, yasal bir zorunluluğu olmadığı halde işletme paydaşlarının ya da yönetsel anlamda karar vericilerin talepleri doğrultusunda gerçekleştirilen denetim türüdür. İsteğe bağlı denetim türünün en önemli özelliği denetimin kapsamını, denetimden faydalanacak kişiler tarafından belirleniyor olmasıdır (Çelik, 2005: 33).

İşletmeler, yasal anlamda herhangi bir zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerin denetlenmesini talep edebilirler. İsteğe bağlı denetim sonucunda hem işletmelerin mali durumu hakkında sağlıklı bilgiler elde edilmekte, hem de işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven verilmektedir (Çelik, 2005: 33).

2.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim, genel denetim ve özel denetim olarak iki bölüm halinde incelenebilir.

2.3.3.1. Genel Denetim

Genel denetim, işletmeye ilişkin her türlü kayıt ve işlemleri muhasebe anlamında gerçekleştirilen bütün çalışmaları kapsayan denetim türüdür. Genel denetimin temel amacı işletme kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılmasıdır. Genel denetime örnek olarak mali tablolar denetimi gösterilebilir (Haftacı, 2011: 10).

2.3.3.2. Özel Denetim

İşletme yönetimine talep edilen bazı konularda bilgi sağlamak amacıyla yapılan denetim şekli özel denetim olarak ifade edilmektedir. Özel denetime örnek oluşturacak bazı denetim başlıkları şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2011: 10):

- İşletmeden hisse almadan önce gerçekleştirilen denetimler,
- Satın alma ve birleşmelere ilişkin gerçekleştirilen denetimler,
- Kreditorlerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırımı yönlendirmek amacı ile gerçekleştirilen denetimler,
- İşletmede meydana gelen yolsuzluğun araştırılmasına ilişkin denetimler,
- Devlet idarelerinin gerçekleştirdiği vergi denetimleri ve teftişler,
- Mahkemelerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler.

2.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim devamlı (sürekli) denetim, ara denetim ve son denetim olarak üç bölüm halinde incelenebilir.

2.3.4.1. Devamlı (sürekli) Denetim

Sürekli denetim, genel olarak işletmede yönetime bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmekte olan ve işletmenin muhasebeye ilişkin faaliyetlerini cari dönem boyunca dinamik bir şekilde denetlenmesini ve ihtiyaç halinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını kapsayan bir denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 16).

Devamlı denetime örnek olarak gösterilebilecek başlıca denetim şekli, kamu denetimi başlığı altında T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun 233 sayılı KHK kapsamındaki kamu kurumlarında yaptığı denetimlerdir (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik, md.1).

2.3.4.2. Ara Denetim

Ara denetim, işletmenin hesap dönemleri içerisinde önceden belirlenmiş tarihlerde ve gerekli görüldüğünde yapılan denetim türüdür. Üç aylık, altı aylık gibi kısa dönemlere ait elde edilen periyodik sonuçlar incelenir. (Gürbüz, 1995: 16).

Ara denetim türüne örnek olarak da yine SPK' nun yayımladığı yönetmelikte değinilen ve sürekli denetim yaptırmak ile yükümlü olan ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının ara finansal tablolarının denetimi gösterilebilir (BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, md.5).

2.3.4.3. Son Denetim

İşletmenin cari dönem sonlarında yapılan denetim çalışmaları son denetim olarak ifade edilmektedir. Son denetim genel olarak hesap dönemlerinin bitimine az bir süre kaldığında başlar ve asıl denetim çalışmaları hesap dönemi sona erdikten sonra gerçekleştirilmektedir (Türedi, 1996: 7).

2.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin konumuna göre denetim türlerini iç denetim, bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olarak üç bölüm halinde incelenebilir.

2.3.5.1. İç Denetim

İç denetim tanım olarak, “işletme faaliyetlerinin ve söz konusu faaliyetleri yerine getirenlerin gerçekleştirdikleri, iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, meydana getirilmiş tüm bilgi ve bulguların güvenilirlik ve doğruluğunun gerek finans gerek muhasebe gerekse de diğer fonksiyonel departmanlardaki iş ve işlemlerin sağlıklı olup olmadığının incelenip araştırılarak işletme tepe yönetimine bir rapor hazırlanarak sunulması faaliyeti” olarak ifade edilmektedir (Tuan ve Sağlar, 2004: 2).

Farklı bir tanıma göre ise iç denetim; “ekonomik faaliyetlerin yanı sıra ekonomik nitelik taşımayan faaliyetlerin de incelendiği ve değerlendirildiği, özellikle yönetim kademesindeki kişilerin sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olan bir yönetim koludur” diye tanımlanmaktadır (Uçkaç, 1999: 38).

İç denetimin temel görevi, iç kontrol yapısının amacına uygun bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini değerlendirmek ve kontrol etmektir. İç denetim, işletme iç kontrol yapısının verimliliğini inceleyerek bir kanıya varması sebebiyle aynı zamanda kendisi de iç kontrol sisteminin bir parçasıdır (Uçkaç, 1999: 38).

İç denetimin faydalarını şöyle sıralayabiliriz (Köse, 2007:15):

- İşletme veya örgütün faaliyetlerine ilişkin hedeflerine varmada engel teşkil edecek risklerin belirlenmesi ve yönetilmesinin gerçekleştirilmesi,
- Hammadde ve malzemelerin en iyi şekilde kullanılması ve faaliyetlerde verimliliğin gerçekleştirilmesi,
- Meydana gelebilecek yolsuzluk, hata ve hilelerin önüne geçecek çalışmaların yapılması,
- Daha önceden tahmin edilemeyen ve işletme veya örgüt açısından çok kötü sonuçlara sebebiyet verebilecek olayların önceden tespit edilmesi ve önlenmesine ilişkin çalışmalar gerçekleştirilmesi. Söz konusu olayların gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkabilecek sonuçların yönetilmesi,

- İşletme veya örgütün faydalanabileceği fırsatların tespit edilmesi,
- İşletme veya örgütün operasyonel verimliliğinin artırılması,
- Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasının ve geliştirilmesinin sağlanarak şiket itibarına değer katılması,
- İşletme veya örgütlerin meydana gelebilecek ulusal ya da uluslararası ekonomik veya finansal krizler karşısında önceden tedbirler alınarak krizleri önleme ya da kriz esnasında hazırlıklı olmasının sağlanması,
- Şirket varlıklarının korunması ve kayıt altında tutulması,
- Şirketin tabi olduğu yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasıdır.

2.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim tanım olarak, “işletmenin talebi sonucunda, işletme ile herhangi bir bağlantısı olmayan ve denetim mesleğini serbest olarak, profesyonelce icra eden şahıs veya şirket ile imzalanan bir denetim sözleşmesi çerçevesinde yapılan denetimdir” olarak ifade edilmektedir. Bağımsız dış denetime ilişkin talep, işletme faaliyetleriyle yakından ilgili bilgi kullanıcıları olan kişi veya kuruluşlardan da gelebilir (Türmob, 1999: 5).

Bir diğer kapsamlı tanıma göre ise bağımsız dış denetim; ”bir işletme ya da örgütün ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere göre doğruluğu, dürüstlüğü ve uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının rapora bağlanmasıdır” diye ifade edilmektedir (Gürbüz, 1995: 16-25).

Finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi bağımsız dış denetime konu olabilir. Uygunluk ve performans denetimleri genel olarak işletmenin özel talebi doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Finansal tabloların bağımsız dış denetimi ise, finansal tabloların ve içerdikleri bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde bir kanıya varmak amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 16-25).

Bağımsız dış denetimi diğer denetim türlerinden ayıran en belirgin ve temel özellik denetimin konusundan veya amacından değil denetçinin bulunduğu pozisyondan yani statüsünden dolayı gerçekleştiriliyor olmasıdır. Bağımsız dış denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi serbest meslek sahibi olarak faaliyet göstermektedir (Haftacı, 2011:9).

Bağımsız dış denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2011:9):

- Mali tabloların incelenmesi sonucunda bir görüş veya kanıya varmak,
- Meydana gelmiş yolsuzluk, hata ve hileleri ortaya çıkarmak veya engellemek,
- Denetime konu olan işletme ya da örgütün tepe yönetimine çeşitli öneri ve tavsiyelerde bulunarak yönlendirmek.

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1986:25-26):

- Bağımsız denetim mali tablolara duyulan güveni artırmaktadır,
- İşletme veya örgütün içinde meydana gelebilecek yolsuzluk, hata ve hileleri caydırıcı ve önleyici bir yapıya sahiptir,
- Denetime konu olan mali tabloların devlete sunulan vergiye ilişkin beyannamelere temel oluşturmalarından dolayı güvenilir ve doğru olma olasılığı arttığından, devlet tarafından gerçekleştirilebilecek vergi denetimleri ihtimalinin azalmasına olanak sağlar,
- Kredi sağlayan kurum ve kuruluş karşısında güven ortamı ve kredi bulma kolaylığı sağlar,
- Bağımsız denetim denetime konu olan işletme veya örgütün muhasebe kayıt sistemindeki hataları tespit ederek gerek gelirlerin gerek giderlerin en doğru şekilde gösterilmesini sağlar,
- Bağımsız denetim işletme veya örgütün önceden belirlenmiş kural ve politikalara uyulduğu konusunda bir güvence sağlar.

Diğer bilgi kullanıcılarına sağladığı faydalar (Güredin, 1986:26-27):

- Denetime konu olan mali tablolar kreditorlerin işletme veya örgütün kredi taleplerine ilişkin karar almalarına yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar yatırımcılara, yatırımlarını yönlendirme konusunda yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında çeşitli bilgiler üreterek yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar işletmenin satılması, satın alınması ya da bir başka işletme ile birleşmesi durumlarında gerek alıcı gerek satıcı taraflara bilgi üreterek yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar işletmenin mali durumu ile ilgilenen kişi, kurum ve kuruluşlara, özellikle işletme ile ticari ilişkisi mevcut olan alacaklılara, denetime tabi olan işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve mali yapısına ilişkin güvenilir ve doğru bilgiler üreterek durumunun belirlenmesi anlamında yardımcı olur.

Kamu kuruluşları açısından sağlanan faydalar (Güredin, 1986:27-28):

- Denetime konu olan mali tablolar doğrultusunda hazırlanarak gelir idarelerine sunulan vergi beyannameleri ve mali raporlara ilişkin güvenin artmasını sağlar.
- Özellikle kamu yararını gözeterek faaliyet halinde olan kurum ve kuruluşlara ilişkin mali tabloların bağımsız denetime konu olmaları durumunda, devletin söz konusu kurum ve kuruluşlara uygulayacakları denetimin çerçevesi daraltılır, diğer özel veya ayrıntılı denetimlere ihtiyaç kalmaz, yani bir diğer ifadeyle gerçekleştirilen bağımsız denetim devletin kısıtlı olanaklar ile yaptığı denetimlere yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar. Bağımsız denetim ek maliyetlere neden olacağı gerekçesiyle ülkemizde çok fazla tercih edilmese de (zorunluluk dışında), işletmeyle ilgili karar alıcılara birçok yarar sağlamaktadır (Güredin, 1986:27-28).

Kısaca özetlemek gerekirse, denetlenmiş finansal tablolar sonucunda (Güredin, 1986:27-28):

- İşletme ortakları işletmenin karlılığı konusunda güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
- Yatırımcıların sağlıklı karar almaları mümkün olacaktır.
- Kreditorler işletmenin mali durumu hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
- Çalışanların hile yapma olasılığı az da olsa azalacaktır.
- Kamu kurumlarının finansal raporlara olan güveni artacaktır. Sermaye Piyasası mevzuatına göre bağımsız denetime tabi şirketlerin denetimi; sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

2.3.5.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini kanunlardan alan ve kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimleridir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla, kamu kuruluşlarının kendi elemanlarınca yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girerler (Ergin, 2006: 14).

Devlete ait kuruluşların denetiminde amaç; genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler yolu ile belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğun incelenmesidir (Aksoy, 2002: 61).

Bu incelemenin temel amacı toplumun huzur ve güvenini sağlamak vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi ya da iki kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde konu alabilir (Güçlü, 2005: 6).

Türkiye’de denetim görevini yapan kamu denetim kurumları; Sayıştay Başkanlığı, Devlet Denetleme Kurumu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumudur. Maliye bakanlığının yaptığı vergi denetimi de kamu denetimidir. Vergi denetimini Maliye Bakanlığına bağlı Maliye müfettişleri, Hesap uzmanları, Vergi Denetmenleri, Gelirler Kontrolörleri kamu denetimini yapan kurumlardır (WEB_7).

BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim, kavram olarak; “işletmenin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu mali tablo ve işletmenin faaliyetine ilişkin ekonomik ve finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması hedefiyle, denetim standartlarınca belirlenen uygulanması gereken bağımsız denetim tekniklerinin gerçekleştirilerek defter, kayıt ve belgeler aracılığı ile incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucu bir denetim görüşüne varılarak bir rapor hazırlanması ve hazırlanan raporun ilgili kişilere sunulması faaliyeti” olarak ifade edilmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.4).

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek adına bu konuda yetkileendirilen kişiler, “1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından ve kurum tarafından yetkilendirilen kişiler” olarak ifade edilmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.4).

Farklı bir tanıma göre bağımsız dış denetim; “finansal tabloların ilişkin oldukları dönem itibarıyla denetime konu olan işletmenin finansal durumu ile faaliyetine ilişkin sonuçlarını dürüst ve doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının ve aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenip değerlendirilerek, ulaşılan sonucun hazırlanacak bir rapor ile belgelenecek ilgili kişilere sunulması işlemi” diye ifade edilmektedir (Çömlekçi, 1976: 5-6). Bağımsız dış denetimi kısa ve öz bir ifade ile; “işletme ya da örgüt yönetimi tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan mali tabloların tarafsız ve bağımsız bir şekilde incelenip değerlendirilmesi” olarak tanımlanabilir (Güredin, 1986:5-6).

3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgileri kapsamak üzere denetime tabi olan konuların önceden belirlenmiş kriterlere uyumlu olup olmadığı konusunda bilgi kullanıcılarına denetim standartları çerçevesinde makul bir güvence sağlayacak bir görüşe ulaşmak amacı ile gerçekleştirilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.5).

Denetimin temel amacı kurum veya kuruluşun, sahip ve hissedarlarına, alacaklıları ve finansman sağlayan kredi kurumlarına, personeline, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin gelir idaresi başkanlığına bağlı ilgili dairelerine karşı kurum ve kuruluşun bir nevi iddiasını ortaya koyan mali tablolarında mevcut olan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığının ortaya konulması fonksiyonudur (Tutal, 1992: 27).

Kredi veren kurumlar, müşterisi olacak kurum ya da kuruluşlara ait mali tabloların, kurum ya da kuruluşun ekonomik durumunu ve kredi geri ödeme kabiliyetini görebilmek için denetlenmiş olmasını arzu ederler. Kurum ve kuruluştan alacaklı olan 3. kişiler, kendilerinin kredi ve borç verme konusunda karar vermelerine yardımcı olması için denetlenmiş mali tablolar ile kurum ya da kuruluş hakkında bilgi sahibi olmayı arzu ederler (Tutal, 1992: 27).

Devlet belirli organları ile asli görevlerini yerine getirebilmek , ekonomik, sosyal ve kültürel hayatı yönlendirebilmek için, etkin bir vergi politikası uygulamak durumundadır. Bu sebepten dolayı işletmelerin denetlenmesi bir nevi devletin vergi denetimi faaliyetinde işini kolaylaştırmaktadır. Devlet organları, denetim müessesesi sayesinde etkin bir vergileme politikası ile doğru verilere ulaşır doğru vergilendirme yapar bu durum ekonomik kalkınma, fiyat istikrarının sürdürülebilmesi gibi konularda ekonomiye pozitif katkılarda bulunur (Uman, 1985: 16-17).

3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Bağımsız denetimin bir çok açıdan ekonomi piyasalarında bir etkinliği söz konusudur. Özellikle sermaye piyasalarına ilişkin güven ortamının sağlanması ve istikrarın sürdürülebilmesi, yatırım teşvikinin artırılması, ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyaçlarının giderilmesi gibi faydaları ile etkinliğini ortaya koyar (Karayalçın, 1988: 202).

İşletmelerin ekonomik durumlarıyla işletme yöneticileri ve devletin vergi denetmenlerinin dışında işletme ile ticari ve ekonomik ilişkileri bulunan kişi ve kuruluşlarda işletmenin ekonomik durumlarıyla ilgili bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu sebepten ötürü, yürütülen bağımsız denetim çalışmaları gerek özel gerekse de kamu kesimi açısından büyük faydalar sağlamaktadır. Özellikle devletin denetim görevi işletme sayısı ve işletmelerin işlem hacminin artması ile birlikte çok artmıştır. Bu aşamada bağımsız denetimin devlete olan faydaları göz ardı edilemez (Karayalçın, 1988: 202-205).

3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini ve etkinlik düzeyini belirli standartlar çerçevesinde tutmak ve arttırmak için günün şartlarına uygun şekilde kendisini yenilemesine olanak sağlamak için denetim faaliyetlerine ilişkin olarak uyulması gereken bir takım standartlar belirlenmiştir. Söz konusu oluşturulan bu standartlar “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak ifade edilmektedir (Dönmez ve diğ., 2005: 52-78).

Genel kabul görmüş denetim standartları Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 senesinde “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlığı altında yayımlanmış ve genel kabul görmüş denetim standartları Amerika dışında da bir çok ülke tarafından da benimsenerek kabul edilmiştir (Dönmez ve diğ., 2005: 52-78).

Genel kabul görmüş denetim standartları 1972 senesinden sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) tarafından tekrar incelenip değerlendirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) başlığı altında bir kez daha yayımlanmıştır. 1972 senesinde gerçekleştirilen inceleme ve değerlendirme 1947 senesinde ortaya konan genel kabul görmüş denetim standartlarının bir yorumu niteliğinde olup, denetimin yürütülmesi aşamasında uygulanan denetim tekniklerinde bazı farklılıklar olmasına rağmen bu standartlar çok fazla farklılığa uğramayarak günümüze ulaşmıştır (Dönmez ve diğ., 2005: 52-78).

Denetime ilişkin uygulama ve kavramların en çok kullanıldığı ülke olan Amerika Birleşik Devletleri'nde söz konusu standartlar (Türker ve diğ., 2003: 12):

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)
- Denetim Standartları (Statements on Auditing Standarts)
- Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures) şeklinde yapılandırılmıştır.

3.4.1. Genel standartlar

Genel Standartlar, Mesleki Eğitim ve Uzmanlık, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Mesleki Dikkat ve Özen başlıkları altında incelenmektedir. Genel standartlar aynı zamanda kişisel standartlar olarakta adlandırılmaktadır.

3.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı

Mesleki eğitim ve uzmanlık standardı meslek kanunları tarafından belirlenen kriter ve niteliklere göre yeterli eğitim, teknik bilgi ve deneyime sahip kişiler, denetçilik unvanının gerektirdiği saygı ve güvene uygun bir şekilde faaliyette bulunmak ve hareket etmek zorundadırlar. Denetim raporları ve denetlenen mali tablolar vasıtası ile bilgi sağlayacak kişi ve kurumlar için, mesleki açıdan yeterlilik kriteri büyük önem taşımaktadır (Özer, 1997: 155).

Genel standartlar, kişisel yani denetçiye özgü standartlardır. Söz konusu bu durumdan dolayı diğer tüm denetim standartlarına uyulmuş olsa bile, denetçinin standartlarda uygun görülen gerekli niteliklere sahip olmaması durumunda denetime ilişkin elde edilen sonuçlar sağlıklı ve güvenilir olmaktan uzak olacaktır.

Bu değerlendirmenin ışığında denetçiye ilişkin ve kişisel olan genel standartların en önemli özelliği, diğer standartları da doğrudan etkileyebilecek olmasıdır (zer, 1997: 155).

3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı

Bu standarda göre denetçinin ve denetlenen finansal tabloların güvenilir olması ile bağımsızlık ve tarafsızlık arasında doğru orantılı olarak sıkı bir bağ vardır. Denetçiler denetim yapacakları işletmelere karşı tarafsız olmak ve herhangi bir kişiden bağımsız çalışmak zorundadırlar (Bozkurt, 2000: 38).

Bağımsızlık ve tarafsızlık standardının gereklerini yerine getirmek için, denetçi gerek reel olarak gerekse de görünürde bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Bağımsızlık bir diğer ifadeyle, denetçinin, denetim faaliyetini yerine getirirken dürüst ve tarafsız davranarak yürütmesini ifade eder. Dürüstlük kavramı ise, denetçilik mesleğinin bir gereği olarak gerekli dikkat ve özenin gösterilerek denetim sonuçları ile ilgilenen kişilerin yanılmasını engellemektir. Tarafsızlık kavramı, denetçinin her hangi bir kişi ya da kurumun etkisi altında olmadan, kendi kararını verebilmesi olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2004: 19).

Denetçilik mesleğini icra edecek kişilerin mutlak surette hem ahlaki açıdan hem de diğer açılardan geçmişlerinin temiz olmasının zorunlu tutulmaktadır. Denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanıp sürdürebilmesi için bir nevi kurallar mevcuttur. Söz konusu bu karallara bazı örnekler verilecek olursa (Bozkurt, 2000: 38):

- Denetçinin denetlediği işletmenin ortağı olması bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçi ile denetlenen işletmenin ortakları veya yöneticileri arasındaki yakın akrabalık ilişkileri bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçi ve denetlenen işletme arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçinin denetlediği işletmeden veya yöneticilerden borç para alış veriş içinde olması bağımsızlığı etkilemektedir.
- Denetçinin denetlediği işletmeye aynı zamanda muhasebe hizmetleri vermesi bağımsızlığı etkilemektedir.

3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini yürütürken sahip olduğu yeterli mesleki eğitim ve deneyim denetçinin bağımsız ve tarafsız davranması için tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda denetçinin denetim faaliyetini yürütürken, gerçekleştirdiği işe gereken önem ve özeni göstermekle mükelleftir (Bozkurt, 2000: 39).

Özenli ve titiz davranmak ile yükümlü olan denetçi denetim faaliyetini, düzgün ve özenli bir şekilde planlar, denetim için yeterli görülebilecek sayıda kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirir, özenli ve düzgün çalışma kağıtları hazırlar ve denetlenen işletmeye ait finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaştıktan sonra ulaştığı yargıyı özenli bir şekilde hazırlayacağı denetim raporunda açıklayarak ilgili kişi veya kurumlara sunar (Sevim, 1990: 200).

Mesleki dikkat ve özen standardı denetimde belli bir kaliteyi oluşturmak için bir zemin oluşturmaktadır. Mesleki ahlakın gereklerini yerine getirmek için denetçi denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli dikkat ve özeni göstermek durumundadır. Denetime ilişkin tüm standartlara eksiksiz uyuluyor olması denetçi tarafından mesleki dikkat ve özenin uygulanıyor olması anlamını taşımaktadır (Sevim, 1990: 200).

3.4.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim standartlarından bir diğeri de çalışma alanı standartları olup, genel standartların tersine denetçinin kişisel standartlarını düzenlemek yerine denetimin faaliyetine ilişkin olarak asgari düzeyde uyulması gereken kurallar ve mevcut bulunması gereken hususlar üzerinde durulmaktadır. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı, İç kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı, Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

3.4.2.1. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı

Denetim faaliyetinin önemli bir aşaması olan planlama, denetlenen firmaya ait finansal tabloların GKGMS' a (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) uygunluğu yönündeki faaliyetleri kapsamının dışında, denetim faaliyetini yürütecek işgücü planlamasını, denetime ilişkin zamanlamanın planlamasının yanı sıra denetim faaliyetinde kullanılacak kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını planlayarak

denetime ilişkin maliyetin düşürülmesi için de gerçekleştirilen bir faaliyettir (Sipahi, 2001: 38).

Denetçi denetlenecek işletmenin, işletmeye özgü prosedürlerini, finansal yapısını etüt ederek iyi bir şekilde tanımalı, daha önceki denetim planlarından faydalanmalı ve denetlenecek işletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu bilgilerin ışığında işletmenin yapısına özgü ve uygun bir denetim planlaması hazırlayabilmek için denetlenecek işletmenin organizasyon yapısı, yeri, bir üretim işletmesi ise üretime konu olan ürünü, hizmet işletmesi ise sunduğu hizmetlerin niteliği, işletmenin finansal yapısı, ticari ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişiler gibi bir takım işletmeye özgü konularda bilgi sahibi olmak için gerekli çalışmaları yapmalıdır. Denetçi bahsi geçen konularda yeterli bilgiye ulaştıktan sonra genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde ve belirlediği kriterler kapsamında kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesi için bir denetim planı hazırlar (Güredin, 1993: 29).

Denetçi tarafından hazırlanan denetim planında bulunması gereken unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 39):

- Denetime ilişkin uygulanması muhtemel denetim politika ve prosedürleri,
- Ulaşılan bilgi ve bulguları dikkate alarak hazırlanan denetim programları,
- Mesleki anlamdaki uzmanlık ve yeterliliklerinden şüphe edilmeyecek kişilerden oluşturulan denetim ekibi,
- Denetim faaliyetlerinin zamanlanması ve zamanlamaya ilişkin bütçesi,
- Denetime konu olan işletmenin iç kontrol yapısından faydalanma şekli,
- Gerek duyulduğunda görüşüne başvurulacak kişilerin belirlenmesi.

3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İşletmeler, bünyelerinde gerçekleşmesini istemedikleri olayların önüne geçebilmek, karşılaşılabilecekleri riskleri minimize etmek ve işletmenin sahip olduğu varlıkların etken ve etkin kullanıp kullanmadığını denetleyebilmek için iç kontrol sistemi adı altında bir takım prosedür ve politikalar uygularlar. Söz konusu iç kontrol sistemleri aynı zamanda denetim faaliyeti esnasında bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçilerin başvurdukları birer mekanizmadır (Bozkurt, 2000: 40).

İç kontrol sistemin incelenmesi standardına göre dentlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesinin temelde 2 asıl amacı vardır. Söz konusu amaçlardan ilki, işletmede inşa edilen iç kontrol sisteminin araştırılıp değerlendirilerek etkinliğinin belirlenmesidir. İç kontrol sistemini inceleyip değerlendirmenin ikinci amacı ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmak için uygulanacak denetim faaliyetlerinin kapsamını ve detay seviyesini tespit etmektir. Denetçi hazırlayacağı denetim programını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini dikkate alarak hazırlar (Güredin, 1993: 30).

- İç kontrol sisteminin güvenilirliği,
- İç denetçilere sağlanan bağımsızlığın ölçüsü,
- İç denetçilerin sahip olduğu yetkiler ile ölçülmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, iç denetim elemanının mesleki bilgisi ve deneyimi de güvenilirliği artıran unsurlardan olarak görülmektedir (Güçlü, 2005: 17).

3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı

Bağımsız denetim faaliyetinin önemli bir bölümü, kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi çalışmalarını kapsar. İleriki bölümlerde çok daha detaylı bir şekilde denetlenecek olan bu konu ile ilgili olarak denetimde kullanılan kanıtları elde etmek için, belge incelemesi, sayım ve envanter incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, soru sorma, yeniden hesaplama, derinlemesine araştırma, soruşturma gibi tekniklerin kullanıldığı söylenebilir (Kepekçi, 2004: 21).

Denetçi aynı zamanda kanıt toplama faaliyetini gerçekleştirirken, maddi doğruluğu tespit etmeye yönelik bazı maddilik testleride gerçekleştirmek durumundadır (Güçlü, 2005: 18):

- Stok hareketlerinin izlenmesi,
- Nakit hareketlerinin izlenmesi,
- Stokların ve varlıkların değerlendirme yönteminin doğruluğunun tespiti,
- Belgelerin yapısının incelenmesi,
- Kayda esas belgelerin muhteviyat tutarlılığı,
- Senet ve çeklerin sirkülasyonunun incelenmesi,

- Kayıtlarla belgelerin uyumu,
- Önceki dönem, cari dönem uyumu,
- Kayıtlarla mali tabloların uyumu,
- Kayıtlarda hazırlanan tabloların uyumunu, araştırmak durumundadır.

Denetimi destekleyen en önemli unsur olan kanıtlar güvenilir ve mutlak surette yeterli sayıda olmalıdır. Kanıtları yeterlilik sayısında denetlenen hesap kalemlerinin risk derecesi, işletmenin niteliği, büyüklüğü ve kanıt toplama maliyeti gibi unsurlar etkili olur. Aynı zamanda kanıtın objektifliği ve kaynağı, güvenilirliği ile paralellik göstermektedir. Denetim kanıtlarının sayısı ve güvenilirliği denetimi gerçekleştiren denetçinin tercihinin bırakılmıştır (Güçlü, 2005: 18).

3.4.3. Raporlama Standartları

Denetlemeye tabi olan işletmeye denetim yapılıp yapılmadığının en önemli kanıtı denetimin tamamlanmasını takiben hazırlanan ve ilgililere sunulan denetim raporudur. Raporun hazırlanıp yazılmasında dikkate alınması gereken standartlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı, Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı, Görüş Bildirme Standardı olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir.

3.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standarda göre denetim faaliyetini yürüten denetçi denetime konu olan işletme ya da örgütün finansal tablolarını inceleyerek, söz konusu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyip değerlendirerek tespit eder. Araştırmanın sonucunda ulaştığı bilgi ve sonuçları hazırlayacağı denetim raporunda belirtir (WEB_3).

3.4.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı

Tutarlılık standardı, mali bilgi ve mali tabloların muhasebeye ilişkin temel kavramlardan olan tutarlılık temel kavramı ile örtüşüp örtüşmediğinin incelenip değerlendirilerek rapor haline getirilmesini kapsamaktadır (Türker vd.,2003:20).

Muhasebenin en temel ilkelerinden biri olan tutarlılık yani bir diğ er ifade ile devamlılık ilkesi uyarınca, işletme tarafından seç ilerek uygulanan muhasebe ilke yöntem ve politikaları birbirini takip eden dönemler itibariyle de ğ iş ikliğ e gidilmeden uygulanmasına devam edilmelidir. Söz konusu bu standardın temel amacı denetlenen işletmenin denetlendi ğ i döneme ait mali tablolarında yer alan bilgileri ile daha önceki döneme ait finansal tablolarında mevcut olan bilgi ve bulguların bir tutarlılık ve karşılaştırılabilir bir durum iç erip iç ermedi ğ ini tespit etmektir. Zira işletmenin ekonomik durumunun dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olması ancak bu ilke ile sağ lanmaktadır. İş letme tarafından herhangi bir sebeple muhasebe ilkeleri, yöntemleri ve politikalarında yapılan bir de ğ iş iklik, hem işletmeye ait mali tabloların dipnotlarında hem de denetç inin hazırlayacağı denetim raporunda yer almalıdır (WEB_3).

İş letmeye ait mali tablolarda mevcut olan finansal bilgilerin, dönemler arası karşılaştırılabilirlik derecesinin tespit edilebilmesi ve denetim raporunda yer alması, denetç inin hazırlayacağı denetim raporu doğ rultusunda karar alacak kişi ve kurumlar açısından çok önemlidir (Kavut, 2000: 17).

3.4.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterlili ğ i Standardı

Bu standart denetim raporu doğ rultusunda, işletmeye ait finansal tablolardan faydalanarak belirli konularda karar alacak kişi ve kuruluşların ihtiyacı olan bilgilerde açık, yeterli ve anlaşılır bir şekilde olması gerekti ğ ini düzenleyen standarttır. Bu standart gere ğ i, finansal tablo dipnot açıklamaları anlaşılabilir ve açık bir şekilde düzenlenmelidir. Sorumlu denetç i mali tablolarda yer alan dipnot açıklamalarına ilişkin bilgilerin yeterli olup olmadığına hazırlayacağı denetim raporunda yer vermek zorundadır (WEB_3).

3.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetç i tarafından hazırlanan denetim raporunda, yürütölmüş denetim faaliyetine ilişkin olarak bir kaniya varılmalı ve varılan kanı sonucunda, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz görüşlerden birini mutlak surette belirtmelidir. Denetç inin vardı ğ ı yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu görüş e varmış olmasının sebepleri denetim raporunda detaylı bir şekilde belirtilmelidir (Bayazıtlı, 1991: 92).

3.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim süreci, denetim kuruluşunun müşteri seçimi ve işin kabulünden başlayarak denetim planlanması ve denetim programının yürütülmesi ile devam eden ve denetim faaliyetinin tamamlanarak denetim raporunun hazırlanarak açıklanmasıyla son bulan bir süreci ifade etmektedir.

Denetim süreci dört ana bölümden oluşmaktadır:

- Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi
- Denetim Planlanması
- Denetim Programının Yürütülmesi
- Denetim Tamamlanması ve Raporlanması

3.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim sürecinin başlayabilmesi için öncelikle denetim işinin denetim işini gerçekleştirecek şekilde alınmış ve kabul edilmiş olması gerekmektedir. Denetim işinin kabulü yani bir diğer ifade ile müşteri seçimi denetim sürecinde planlamadan bir önceki aşama olarak ifade edilmektedir. Denetçi denetim planlamasına geçmeden önce denetlenecek olan işletmeye ait bilgileri toplayıp inceleyerek bu inceleme ışığında denetim işini kabul edip etmeyeceğine karar vermek zorundadır (Kardeş, 1996: 12).

Denetçi, tarafından müşteri seçimine ve denetim işinin kabulüne karar verilirken denetim riskini azaltmak için bazı hususlara dikkat etmek durumundadır (Ataman ve diğ., 2001: 53):

- İşletme ya da örgütün faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin toplanır ve sektör hakkında olabildiğince detaylı bilgi elde edilmeye çalışılır.
- İşletmenin faaliyetlerine ilişkin geçmişi genel hatları ile incelenir.
- Denetime fayda sağlaması açısından işletmenin bazı kurum ve kuruluşlar ile ilgili ilişkileri araştırılarak incelenir. İşletme ya da örgütün devlete bağlı olan kurumlar ile olan ilişkilerindeki devamlılık ve sağlıklı iletişim denetçi açısından önemli bir bilgidir.

- İşletme ya da örgütün finansal tabloları genel anlamda incelenerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına bakılarak bilgi edinmeye çalışılır.
- İşletme ya da örgütün üst yönetim kademesinin dürüstlük ilkesi kapsamında bu ilkeye uygun davranıp davranmadıkları araştırılır ve gerek işletme içi gerek işletme dışı, ilişkileri incelenerek denetime bakış açıları değerlendirilir.
- Denetçi denetimin hangi amaç doğrultusunda talep edildiğini öğrenir.
- Müşteri işletmenin seçilip işin kabulü denetçinin toplum içinde itibarının zedelenip zedelenmeyeceği hakkında bilgi toplanır.
- İşletme ya da örgüt daha önce bir denetime tabi olmuş ise önceki denetimi gerçekleştiren denetçinin işletme ile ilgili görüş ve bilgisine başvurulur.
- Denetçi özellikle işletme yapısının bağımsız bir denetim faaliyetinin yürütülmesine uygun olup olmadığı hakkında bir araştırma yapar.
- İşletmenin muhasebe kayıt izleme sistemi genel anlamda incelenip değerlendirilerek, denetim faaliyetinin yürütülmesini kolaylaştıracak bir yapıya sahip olup olmadığı hakkında bir görüşe ulaşılmaya çalışılır.

3.5.2. Denetim Planlanması

Daha öncede değinildiği üzere, denetim faaliyetinin önemli bir aşaması olan planlama, denetlenen firmaya ait finansal tabloların GKGMS' a (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) uygunluğu yönündeki faaliyetleri kapsamasının dışında, denetim faaliyetini yürütecek işgücü planlamasını, denetime ilişkin zamanlamanın planlamasının yanı sıra denetim faaliyetinde kullanılacak kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını planlayarak denetime ilişkin maliyetin düşürülmesi için de gerçekleştirilen bir faaliyettir (Sipahi, 2001: 38).

Bir diğer ifade ile denetim planlaması, denetçinin görüşüne ulaşırken denetimin yürütülmesine ilişkin faaliyetleri konusundaki anlayış ve düzeni ifade etmektedir. Denetim planının temel amaçları, denetime konu oluşturacak alanları denetim alanları çatısı altında bölümlere ayırmak, söz konusu bölümlere o alanlarda uzman ve yeterli nitelikte denetçi yetkilendirmek, denetim alanlarında denetim faaliyeti yürütülürken uygulanacak, denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetim faaliyetinin zamanlamasını belirlemektir (Haftacı, 2011: 129).

Bağımsız denetim planı kapsamında mutlak surette bulunması gereken hususlar şu şekildedir (Ataman diğ., 2001: 58):

- Denetime tabi olan işletme ya da örgütün organizasyon yapısı, iç kontrol sisteminin yapısı, çalışma şekli, iş akış sistemleri ve diğer durumlara ilişkin denetçiye yardımcı olacak bilgi ve bulguların elde edilmesi için gerekli araştırma ve incelemelerin gerçekleştirilmiş olması,
- Finansal tablolar, önceki denetim dönemine ilişkin çalışma kağıtları ve denetim raporları ile denetlenen işletme veya örgütün iletişim dosyalarının incelenmesi,
- Denetime tabi olan işletme ya da örgütün iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliği ve güvenilirliği ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe politika ve prosedürlerinin detayları incelenerek araştırılması, muhasebe politika ve prosedürlerinde, bağımsız denetime ilişkin uygulamalarda veya yürürlükteki mevzuat ve yasalarda meydana gelen finansal tabloları etkilemiş olması muhtemel olan değişikliklerin araştırılarak incelenmesi,
- Gerçekleştirilecek bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı, zamanlamasının işletme veya örgüt yöneticileri ve yetkili diğer personel ile tartışılarak bir görüş birliğine varılması,
- Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında, denetçilere bilgi akışını sağlayacak ve denetçinin ihtiyaç duyabileceği veriyi hazırlayacak görevli personelin tespit edilmesi ve bu görevli kişiler arasında iletişim ve koordinasyonun tesis edilmesi,
- Bağımsız denetim faaliyetinde görev alacak denetim ekibinin iş bölümü ve programının belirlenerek iletişim ve koordinasyonun tesis edilmesi,
- Denetçi tarafından bağımsız denetim programının yazılı bir biçimde hazırlanması,
- İşletme veya örgüt daha önceki dönemde farklı bir denetim kuruluşu tarafından bir bağımsız denetim geçirmiş ise o döneme ait çalışma kağıtlarının incelenmesi gerekmektedir.

Denetçiler taşıdıkları büyük sorumluluklar sebebiyle büyük bir risk taşımaktadırlar. Bu sebepten ötürü denetçilerin denetim planlamasını en uygun ve doğru şekilde yaparak taşıdıkları riski en aza indirmeleri öngörülmektedir (Ataman diğ., 2001: 58).

3.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programının yürütülmesi bir diğ er ifadeyle denetçinin hazırladığı denetim programının uygulamaya konmasıdır. Denetim programı uygulamaya konarak denetçi denetim için ihtiyaç duyduğu denetim kanıtlarını toplamaya başlar. Farklı bir ifadeyle denetçi denetim programının yürütülmesi esnasında uygunluk testleri ile maddilik testlerini uygulayarak iki aşamalı bir faaliyete başlar (Çömlekçi ve diğ., 1992: 69).

Denetçi uygunluk ve maddilik testlerini uyguladıktan sonra yine bir maddilik testi olan hesap kalanlarının test edilmesi uygulamasına geçer. Hesap kalanları testlerinin uygulanmasındaki amaç mali tablolarındaki dipnotları ve dönem sonu hesap kalanlarına yeterli sayıda ek kanıt elde etmektir (Çömlekçi ve diğ., 1992: 69).

Denetçi uygunluk testleri uygulamasından sonra denetlenen işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin inceleme ve bilgi toplama işini geliştirerek bir değerlemeye tabi tutar ve tespit ettiği kontrol riskinin seviyesini belirler (Çömlekçi ve diğ., 1992: 69).

3.5.4. Denetim Tamamlanması ve Raporlanması

Denetim diğ er aşamaları tamamlandıktan sonra, en son ve en önemli aşama olarak denetim raporunun hazırlanması aşamasına geçilir. Raporlama, gerçekleştirilen denetim çalışmasının belgelendirilmesi, gerekli bilgi ve bulguların sunulması anlamını ifade etmektedir. Denetçinin tüm denetim faaliyeti boyunca gerçekleştirdiği tüm faaliyetin özeti olarak kabul edilen denetim raporu, denetim raporundan faydalanarak alacağı kararlar açısından çok önemlidir (Kaval, 2003: 134).

Denetim çalışmasının temel amacı, finansal tabloların, finansal bilgi kullanıcılarına, bu tablolunun düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata uygun düzenleyip düzenlenmediği hususunda bir güvence vermektir (Kaval, 2003: 134).

Denetçi işletmenin ekonomik durumu veya faaliyetleri sonucu elde ettiği sonuçların iyi ya da kötü olması ile ilgilenmez (Çaldağ, 2007: 66).

Denetçi bağımsız denetim hizmetlerinin yürütülmesi sırasında, denetlenen işletme yönetimi tarafından çeşitli hesap kalemlerine ilişkin olarak yazılı beyanlar almak gibi uygulamalar gerçekleştirebilir. Denetim standartları çerçevesinde beyan mektubu olarak ifade edilen bu belge denetime ilişkin faaliyetlerin son bulmasını takiben ve denetim raporunun hazırlanmasından önce denetlenen işletme yönetimi tarafından denetçiye hitaben düzenlenir. Beyan mektubu kapsamında, finansal tabloların sorumluluğunun denetlenen işletmede olduğu denetlenen işletmenin denetçiye muhasebe kayıtlarının bulunduğu defterleri ve bunlara dayanak teşkil eden belgeleri eksiksiz olarak verdiği hususları bulunmaktadır (Akışık, 2004: 98).

Denetçinin denetim raporunu hazırlarken uymak zorunda olduğu kurallar şu şekildedir (WEB_5):

- Genel bilgiye ilişkin bölüm; denetim ilgililerinin belirtilmesi,
- Denetim kapsam bölümü; hangi döneme ait olduğu açıkça belirtilmiş olan finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesi,
- Denetçinin açıklama ve görüş bölümü; denetim faaliyetinin sonucunda denetçinin vardığı görüşün belirtilmesi,
- Rapor tarihi bölümü; denetimin sona erdiği tarihin belirtilmesi,
- Denetçinin imzası; sözleşmeyi imzalayan, denetimin sorumluluğunu yüklenen denetçi tarafından raporun imzalandığı, bölümleri içerir.

Denetim raporları 4 ayrı görüşü içerebilir. Bunlar (WEB_5):

- Olumlu görüş bildiren rapor,
- Sınırlı olumlu görüş bildiren rapor,
- Olumsuz görüş bildiren rapor,
- Görüş bildirmekten kaçınma.

3.5.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, yürüttüğü denetim faaliyeti sonucunda finansal tablolara ilişkin olarak olumlu bir yargıya varmış ise, olumlu görüş bildiren denetim raporunu hazırlar. Denetçi, aşağıda sıralanan şartlar oluştuğu zaman olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 225):

- Genel denetim standartlarına (bağımsızlık, mesleki bilgi ve tecrübe, mesleki özen), denetim çalışmalarının her safhasına uyulmuştur.
- Denetim çalışmaları, çalışma alanı ile ilgili denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş ve yeterli kanıt toplanmıştır.
- Mali tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde hazırlanmıştır.
- Muhasebe ilke ve politikalarının uygulanması tutarlıdır.
- Mali tablolar yeterli açıklıktadır.
- Gelecekte mali tabloları etkileyecek anormal belirsizlikler yoktur.
- Mali tablolar yasal yükümlülükler uygun olarak düzenlenmiştir.

Görüş bildirme bölümüne aynı zamanda denetim standartlarına uygun bir şekilde görüş bildirme veya yargı bölümü adıda verilmektedir. Denetçi denetim faaliyeti gerçekleştirdiği işletme ya da örgütün finansal tablolarına ait yargı ve görüşlerine görüş bildirme bölümünde yer verir. Denetim için görüş bölümünün çok büyük bir önemi olmasının yanı sıra sadece tek bir cümle olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu cümle: “Görüşümüze göre yukarıda belirtilen mali tablolar işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmaktadır.” şeklindedir. Bunun yanı sıra denetim faaliyetinin bu işe yetkin ve yeterli kişiler tarafından gerçekleştirildiğine yer verilir (Çaldağ, 2007: 69).

Denetim raporunun görüş bildirme bölümünde muhasebenin temel kavramları olan devamlılık ve karşılaştırma kavramları doğrultusunda finansal tablolar arasında karşılaştırma yapılarak, devamlılık testleri ve incelemeleri gerçekleştirildiği ilgili dönemler arasında devamlılık tespit edildiği, açık, dürüst, bağımsız ve tarafsız bir şekilde faaliyeti gerçekleştirmiş olduklarını belirtilen bir ifade yer alır (Çaldağ, 2007: 69).

3.5.4.2. Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, olumlu görüş vermesine imkan bulunmadığı fakat bu duruma neden olan gerekçelerin etkisinin olumsuz görüş bildirme ya da görüş bildirmemeye neden olacak kadar önemli olmaması halinde denetçi sınırlı olumlu görüş bildirme yolunu tercih eder.

Denetçi tarafından denetimin konusuna ilişkin olarak tek tek veya toplu bir şekilde denetim kriterlerine göre önemli sayılabilecek uygunsuzluklar veya aykırılıklar tespit edildiği veya denetime ilişkin olarak yeterli ve uygun sayılabilecek sayı ve kalitede denetim kanıtı elde edilemediği, fakat bu durumun denetim konusunun genelini etkilemediği görüşünün hakim olduğu durumlarda “sınırlı olumlu görüş” açıklanarak rapor hazırlanmalıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.30).

Bağımsız denetçinin çalışma alanının sınırlandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bazı alanlarda uygulanmaması, birbirini takip eden dönemler arasında muhasebe ilkelerindeki uyumsuzluk tespit edilmesi ve denetçinin finansal tabloların gereğince hazırlandığı hakkında olumlu görüş bildirmesine kısmen engel teşkil eden olağanüstü durumlardan birinin var olması durumunda genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca sınırlı olumlu görüş verilmesi zorunludur (Bayazıtlı, 1991: 218).

Denetçi, aşağıdaki durumlar ile karşı karşıya kaldığı anda, sınırlı olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 226):

- Denetlenen işletme tarafından denetimin kapsamı sınırlamalar konulmuştur.
- Gerek denetçinin gerekse denetlenen işletmenin kontrolü dışındaki nedenlerle denetçi, denetim çalışmalarını gerektiği gibi yapamamış veya önemli kanıtları elde edememiştir.
- Mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmamıştır.
- Mali tablolarda kullanılan muhasebe ilkeleri, tutarlı bir biçimde uygulanmamıştır.
- Mali tablolar yeterli açıklıkta değildir.
- Geleceğe yönelik olarak finansal tabloları etkileyebilecek önemli belirsizliklerin bulunmaktadır.
- Yasalara aykırılıklar vardır.

3.5.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi tarafından denetime ilişkin yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtı topladıktan sonra, belirlenen uygunsuzluk veya aykırılıkların tek tek ya da toplu bir şekilde önemli sayılabileceği ve denetim konusunun genelini etkileme ihtimalinin varlığının tespit edildiği durumlarda raporunda olumsuz görüş vermelidir. Denetçi, mali tabloların tam olmadığı veya yanıltıcı durumları açıklamak için yeterli olmadığı yargısına ulaştığı taktirde, işletme yönetimi ile meydana gelen fikir ayrılığının etkisi mali tablolar için önemli sayılabilecek durumda ise, raporunda “Olumsuz görüş” vermelidir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.30).

Denetçi tarafından bir bütün halinde dikkate alınan mali tabloların; mali durumu, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını ve işletmenin finansal durumundaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında açık ve dürüst olarak yansıtmaması durumunda denetçi tarafından olumsuz denetim görüşü verilir (Güredin, 1993: 53).

Denetçi tarafından olumsuz görüş bildirilmesine neden olan durumlar şöyledir (Ataman ve diğ.,2001: 99):

- Finansal tabloların önemli ölçüde ve bütünlüğün bozulacağı şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tespit edilen uyumsuzluk ve sapmalar,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe politika ve prosedürlerin sürekliliğinde tespit edilen önemli sayılabilecek sapmalar,
- İşletmenin muhasebenin temel kavramlarından olan tam açıklama kavramından önemli sayılabilecek seviyede ayrılmış olması.

3.5.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi tarafından denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında denetim görüşüne temel dayanak oluşturacak ve denetime ilişkin konunun genel durumunu etkilemesi muhtemel önemli durumlarda yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtının toplanamadığı durum ve hallerde ya da yeterli ve uygun sayı ve kalitede kanıt elde edilmesine rağmen herhangi bir görüş belirlemeye engel teşkil eden bazı belirsizliklerin meydana geldiği durum ve hallerde görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş bildirilmelidir.

Denetçinin ve denetlenen işletmenin iradesi dışında oluşan, denetçinin faaliyet alanların sınırlayan önemli hususların var olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Görüş bildirmemesinin nedenlerini açıklama kısmında anlatır. Rapor düzenlenirken görüş belirtmenin mümkün olmadığına dair rapor düzenler.

Denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında meydana gelen özellikle denetçiye uygulanan sınırlamaların ve bunun yanı sıra sonradan ortaya belirsizliklerin, denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçinin olumlu, sınırlı olumlu görüş ya da olumsuz herhangi bir görüş belirtmesine engel teşkil edecek seviyede önem içeriyor olması, mali tablolarda mevcut olan önemli sayılabilecek bir hesap kalemine ilişkin olarak yeteri kadar denetim kanıtı elde edilememesi, etkin ve verimli bir şekilde çalışmayan bir muhasebe kayıt izleme sistemi, işletme veya örgüt yapısında muhasebe ve iç kontrol sisteminin var olmaması durum ve hallerinde, denetçi denetim faaliyetini yürütmekle görevli olan uzman ekibi ile görüş birliğine vararak mali tablolara ilişkin görüş bildirmekten kaçınma kararı vermelidir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.30).

BÖLÜM 4. DENETİMDE KANIT

4.1. DENETİM KANITININ TANIMI

Denetçi tarafından denetim işinin yürütülmesi esnasında toplanan ve denetim görüşünü etkileyebilecek, bilgi ve veri “denetim kanıtı” olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle denetçinin denetim görüşünü oluşturmak üzere kullandığı bütün bilgilere denetim kanıtı adı verilir (Bozkurt, 2000:53).

Farklı bir ifadeye göre ise denetim kanıtı denetlenen işletme ya da örgüte ait finansal bilgi ve bulguların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk seviyesini tespit etmek amacı ile denetçi tarafından kullanılan tüm bilgi, belge ve kayıtlar olarak ifade edilmektedir. Denetim birbirini takip eden belirli aşamalardan oluşan bir süreçtir. Müşteri seçimi ile başlayan süreç, denetim planlaması, denetim programlarının belirlenmesi denetim faaliyetinin yürütülmesi, denetim kanıtlarının değerlemesi ile devam ederek denetim görüşüne ulaşıp denetim görüşünün rapor halinde açıklanması ile son bulur (Özer, 1997:234).

Dört aşamadan oluşan denetim sürecinin birinci aşaması; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi, ikinci aşama; denetim faaliyetlerinin planlanmasını, üçüncü aşama; denetim programının yürütülmesini ve dördüncü aşama; denetim bulgularının ve yargısının raporlanmasını ifade etmektedir (WEB_7).

Denetimin planlama aşaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına bölüm bölüm ayırdıktan, bölümlere ayrılan denetim alanlarına uygulanacak denetim yöntem ve teknikleri belirlendikten sonra denetim programının yürütülmesi yani denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasına geçilir.

Denetime ilişkin süreç şu aşamalardan oluşmaktadır (Özer, 1997:234):

- Müşterinin Kabulü ve Denetim Aşamasının Yapılması

- Denetim Planının Hazırlanması
- Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi
- Denetim Raporunun Hazırlanması

Birinci aşamada denetim gerçekleştirecek işletmenin tanınması ve uygun görülür ise denetim işinin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması işlemlerini kapsamaktadır.

Denetim planının hazırlanması olan ikinci aşama, denetim sürecinin en önemli aşamalarından biridir. Denetim planının hazırlanması aşamasında işletme detaylı bir şekilde tanınmakta, denetime ilişkin riskler tespit edilmekte, işletme iç kontrol yapısı incelenmekte denetim işini gerçekleştirecek ekibin ve zamanlamanın belirlenerek planlanmakta, tüm bu bilgiler ışığında da denetim programları hazırlanmaktadır (Özer, 1997:235).

Üçüncü aşama ise denetim faaliyetinin yürütüldüğü aşamadır. Denetimin bu aşamasında daha önce detaylı bir şekilde anlatıldığı üzere denetçi tarafından uygunluk ve maddilik testleri gerçekleştirilmekte ve makul bir güvence oluşturacak denetçinin uygun gördüğü yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıtlar toplanmaktadır (Özer, 1997:235).

Denetimi ilgilendiren konular ve olaylar hakkında bir kanıya ulaşabilmek için makul bir güvence tesis edecek kanıtlar elde etmek için, soruşturmalar, incelemeler, araştırmalar ve gözlemler yapılmalıdır (Özer, 1997:235).

Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartlarına göre, denetçi denetim görüşüne ulaşmak için yeterli sayıda güvenilir denetim kanıtına ulaşmalıdır. Yeterli sayıda kanıttan anlaşılması gereken denetçinin ne kadar kanıt yeterli gördüğüdür (Türker vd., 2003: 74).

Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin işlevselliği ve etkinliğinin yanı sıra işletmenin yapısına ve denetime konu olan olayların nitel özelliklerine göre kanıt miktarını belirlemelidir. Denetçi kanıt toplarken toplanan kanıtların denetimin konusuna uygun kanıtlar toplmalıdır. Toplanan kanıtların uygun olup olmadığının tespiti de denetçinin yargısına bağlıdır. Denetim kanıtında uygunluk aynı zamanda kanıtın kalitesini ifade etmektedir. Denetim kanıtının kalitesine etkileyen faktörler; kanıtın geçerliliği, nesnelliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir (Aksoy, 2002:152).

Denetim kanıtları elde edildikleri kaynaklar açısından sınıflandırılırsa (Aksoy, 2002:152):

- Denetçinin fiziki incelemeleri sonucu toplanan kanıtlar,
- Denetçinin araştırmaları ve gözlemleri sonucu toplanan kanıtlar,
- İşletme dışı kişi, kurum ve kuruluşlardan toplanan bilgiler,
- İşletme ile ilişkisi olan kişi, kurum ve kuruluşlardan toplanan bilgiler,
- İşletmeye ait belgelerden elde edilen kanıtlar,
- İşletme dışından işletmeye gelen belgelerden elde edilen kanıtlar,
- İşletme dışından doğrudan denetçiye gelen belgelerden elde edilen kanıtlar,
- Denetçi tarafından hazırlanan analitik kanıtlar.

Denetlemeye ilişkin herhangi bilgi ya da belgenin denetim kanıtı olarak kabul edilip edilmemesi denetçinin inisiyatifine bırakılmış olsa da denetçinin bu konuya ilişkin yargısı denetim standartları çerçevesinden dışarıya çıkamaz (Aksoy, 2002:153).

4.2. DENETİM KANITLARININ SAYISINI EKİLEYEN UNSURLAR

4.2.1. Önemlilik Derecesi

Önemlilik derecesi denetime ilişkin açıklanacak bilgilerin mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemediğine göre belirlenir. Denetçi, denetimin planlanması, yürütülmesi ve denetim raporunun oluşturulması aşamalarında önemlilik kavramını dikkate almalıdır. Denetime konu olan bir kalemin büyüklüğü ve niteliğı önemlilik kavramı ile bire bir ilgilidir (HUD, 2004:144).

4.2.2. Risk Derecesi

Risk derecesi, finansal tablolara ilişkin hesap kalemlerinin risk taşıma olasılığıdır. Örneğın; kasa hesabı suistimale açık bir kalem olduğundan risk derecesi yüksek bir kalemdir. Denetçi kanıt sayısını belirlerken kaleme ilişkin risk derecesini dikkate almalıdır (HUD, 2004:144).

4.2.3. Kanıt Toplama Maliyeti

Daha önce değinildiği üzere denetçi yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde etmelidir. Toplanacak kanıtların sayısı denetçinin yargısına yani mesleki muhakemesine göre belirlenir. Denetçi kanıt toplama işi sırasında en uygun maliyet koşullarında kanıt toplamaya gayret etmelidir. Kanıt toplamanın maliyeti kanıtların sayısını etkileyen bir faktördür (HUD, 2004:144).

4.3. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

4.3.1. Kanıtın İlgili Olması

Kanıt denetimin konusu ve amacıyla doğrudan ilgili olmak zorundadır. Denetimin amacı ve konusu dikkate alınarak kanıt toplanmalıdır. Kanıtın ilgililiği ile önemliliği arasında doğrusal bir ilişki vardır. Kanıt denetimin konusu ve amacı ile ne kadar çok ilgili ise o kadar önemlidir (HUD, 2004:150).

4.3.2. Kanıtın Kaynağı

Elde edilen kanıtın kaynağı, kaynağın güvenilir olup olmadığının önemli bir göstergesidir. Denetlenen işletme elde edilen kanıt üzerinde ne kadar az etkiye sahip ise kanıt bir o kadar güvenilirdir. Sonuç olarak işletme dışından elde edilen bilgiler, işletme içinden elde edilen bilgilerden daha güvenilirdir (HUD, 2004:150).

4.3.3. Kanıtın Zamanlılığı

Denetim kanıtının elde edilme zamanı kanıtın güvenilirliğini etkileyen unsurlardan birisidir. Kanıtın elde edilme zamanı ilgili dönem içinde ya da ilgili dönemin sonunda olabilir. Dönem sonu veya dönem kapanışından sonra elde edilen kanıt daha güvenilir olmaktadır. Kanıtın elde edilme zamanı ile güvenilirliği arasında yakın bir ilişki vardır (HUD, 2004:151).

4.3.4. Kanıtın Objektifliği

Denetim kanıtları objektif ve subjektif olmak üzere iki grup olarak incelenebilir. Her denetim kanıtı farklı objektiflik dereceleri içermektedir. Her denetim kanıtının temel nitelikleri denetçi için önem taşımaktadır. Aynı konuya ilişkin farklı denetçilerin benzer

görüşlere ulaşması objektif kanıtlar, yine aynı konuya ilişkin olarak farklı denetçilerin farklı sonuçlara ulaşması subjektif kanıtlar kapsamında değerlendirilir. Söz konusu bu duruma göre objektif kanıtların subjektif kanıtlara göre daha güvenilir olması doğaldır. Bilgi alınan kişi subjektif kanıtın güvenilirliğini değerlendirirken önemli bir detaydır (HUD, 2004:151).

4.4. DENETİM KANITLARININ YAPISI

Denetim kanıtları bir çok açıdan çeşitli türlerde gruplandırılmaktadır. Uluslararası denetim standartlarının sınıflandırmasını incelediğimizde karşımıza çıkan gruplandırma muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici belgelerden elde edilen kanıtlardır (HUD, 2004:151).

4.4.1. Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar

İşletmelerde muhasebe kayıt izleme sistemi “işletmenin sahip olduğu varlıkları ve söz konusu varlıkları elde etmek için kullandığı kaynakları üzerinde bir değişim oluşmasına neden olan finansal özellikteki ve para ile ifade edilen , ölçülebilen olayların kayıt altına alınması, sınıflandırılması, özetlenmesi, analizi ve yorumlanmasını sağlayan kayıt ortamı” olarak ifade edilmektedir. Söz konusu kayıt ortamı muhasebe verilerinden elde edilen kanıtların elde edildiği sistemdir. İşletmenin yevmiye kayıtları ve dönem sonu kayıtları muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlardır (Kaval, 2003:69).

4.4.2. Destekleyici Kanıtlar

Denetçinin muhasebe sistemini inceleyerek elde ettiği kanıtlar işletmeye ait kanıtlar olmasından dolayı denetimin sağlığı ve güvenilirliği açısından yeterli güveni sağlaması söz konusu değildir. Bu sebepten ötürü denetçi muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların doğruluğunu tespit etmek zorundadır. Denetçi bu amaç doğrultusunda bir takım teknikler vasıtasıyla destekleyici denetim kanıtları toplama faaliyeti yürütür (Türker vd., 2003-77).

İşletmeye ilişkin finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini tespit etmek için esas muhasebe verilerini destekleyici bilgiler ile tamamlamak durumundadır (Kepekçi, 1998: 86).

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar şu şekilde sıralanabilir (Kardeş, 1996: 84):

- Fiziki kanıtlar
- Doğrulamalar
- Belgelenmiş kanıtlar
- Matematiksel kanıtlar
- Sözlü kanıtlar
- Yazılı Kanıtlar
- Analitik kanıtlar

4.5. DENETİM KANITININ SINIFLANDIRILMASI

4.5.1. Fiziksel Kanıtlar

Fiziki kanıtlar İşletmede fiziken varlığı söz konusu olan varlıkların araştırılması ya da sayılması şeklinde toplanan kanıtlar şeklinde tanımlanmaktadır. Fiziki kanıtlar güvenilirliği en yüksek seviyede olan kanıtlardır. Fiziki kanıtlar, kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlıklar hesap kalemlerinin incelenmesi sonucu elde edilen kanıtlardır (Kepekçi, 1996: 86).

İşletme aktifinde var olan bir çok varlık fiziki olarak elle tutulabilen gözle görülebilen bir şekle sahiptir. Denetçi söz konusu varlıkların gerçekte var olup olmadığını ya da işletmenin mali tablolar aracılığı ile iddia ettiği tutar ve miktarda olup olmadığını bazı teknikler uygulayarak tespit eder. Denetçi varlıkların fiziki varlıkların tespit çalışmasından sonra elde ettiği denetim kanıtlarını çalışma kağıtları vasıtasıyla belgelendirerek dosya haline getirmelidir. Fiziki kanıtların sağladığı fayda işletmenin sahip olduğu iktisadi varlıklar ile sınırlı kalmaktadır. Fiziki kanıtların faydasının sınırlı olmasının bir başka nedeni de incelenen fiziki kıymetin elde edilmiş biçimi ve tutarına ilişkin kesin bilgiler içermemesidir. Fiziki kanıtlar mutlak surette denetçi tarafından destekleyici kanıtlar toplanarak tamamlanmalıdır (Güredin, 2012:115).

4.5.2. Doğrulamalar

Doğrulama kanıtları diğer kanıtlara nazaran özel bir kanıt türüdür ve işletme tarafından bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin işletme ilişkisi bulunan üçüncü kişilerden teyit edilme süreci olarak tanımlanmaktadır. Denetçi tarafından doğrulama

kanıtlarına ilişkin bulguların saptanması kapsamında, işletmenin tablolarında yer alan alacak hesap kalanlarının doğrulanması, bağımsız denetçinin işletmeye borcu olan kişi, kurum ve kuruluşlarla yani işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyan metodu ile direkt temas kurarak gerçekleştirilmektedir (Gürbüz, 1995: 97).

Denetçi sade ifade şekli ile mevcut hesap bakiyelerinin teyit edilmesi için doğrulama kanıt türünü kullanmaktadır. Denetçinin görüşüne göre, doğrulama kanıt türü toplamak denetimin yürütülmesi aşamasında denetim için faydalı delil sağlayacaksa verimli olduğu kanaatine varılır ise mutabakat yolu ile doğrulama kanıtları toplanmalıdır. Mutabakat yazısı kavram olarak, işletmenin sunduğu bilginin doğruluğunun tespit edilebilmesi için denetçinin talebi üzerine işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyan olarak ifade edilmektedir (Ataman vd., 2001:98).

Doğrulama tekniği işletmenin belirli yükümlülüklerinin tam olarak kayıt altına alındığını, eksiksiz ve doğru bir şekilde değerlendirildiği hakkında bazı geçerli delillere ulaşılmasını da sağlamaktadır. Teyit mektubu olarak da isimlendirilen doğrulamalar kanıt toplama tekniği denetimlerde oldukça yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Ataman vd., 2001:98).

Doğrulama, tam bir açıklama ile denetime tabi olan işletmenin vasıtası ile doğrudan doğruya denetçiye ulaşması gerekli olan işletme ile ticari ilişkisi yani bir borç alacak illiyeti olan üçüncü kişilerden teyit mektubu yolu ile yazılı bir şekilde cevap isteme biçimidir. Denetçi denetime tabi olan işletmenin alacakları, borçları ve banka hesapları ile ilgili olarak doğrulama yani teyit mektubu tekniğinden faydalanır (Türker vd., 2003:165).

Doğrulama, denetçi tarafından işletmede mevcut olan bazı bilgileri, üçüncü kişilerden teyit etme yolu ile kanıt toplama faaliyetidir. Bu şekilde elde edilen kanıtlar doğrulama kanıtları olarak ifade edilmektedir. Doğrulama kanıtları, işletmeye herhangi bir etkisi bulunmadan ve farklı kaynaklardan elde edilmesinden dolayı, denetim açısından güvenilir kanıt olarak kabul edilmektedir (Türker vd., 2003:165).

Doğrulama tekniği işletmenin tablolarında sunduğu mevcut hesap tutarlarına ilişkin olarak yönetim iddalarının teyit edilmesinde denetçinin işletme içinden elde ettiği kanıtlara göre çok daha güvenilir ve kaliteli kanıtlar elde etmesini sağlamaktadır.

Doğrulama kanıt tekniği doğrulanması gereken konuya ilişkin olarak yönetimin bütünlük, haklar ve yükümlülükler, var olma ve oluşma iddiaları hakkında denetçinin denetime ilişkin kanıt elde etmesini sağlamasına yardımcı olmaktadır Doğrulama tekniğinin kullanım alanları şu şekildedir (Türker vd., 2003:166):

- Bankalardaki mevduat tutar ve bilgileri,
- Ticari ilişki sonucu oluşan alacak tutarları,
- İşlenmek üzere bekletilen ya da konsinye olarak bulunan stoklar,
- Rehinli veya ipotekli gayrimenkuller,
- Sermaye piyasasına ilişkin araçlar,
- Finansman amaçlı kullanılmış kredi tutar ve bilgileri,
- Ticari ilişki sonucu oluşan borç tutarları.

4.5.3. Belgelenmiş Kanıtlar

Belge bir durum veya iddia edilen olayı kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi farklı açılardan belirleyen yani bir durumun ya da iddianın doğruluğunu kanıtlayan yazılı dökümanlar şeklinde ifade edilmektedir. İşletmeler gerek yürürlükteki mevzuat gereği gerekse bilginin ihtiyaç duyan kişi, kurum ve kuruluşlara fayda sağlayabilmesini tesis etmek amacı ile tüm işlemlerine ilişkin kanıt ve delil olarak belge üretirler (WEB_7).

Yürürlükteki mevzuat gereği işletmelerin düzenlemek zorunda oldukları belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış fişi, adisyon, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, banka dekontları, döviz alım veya satım belgeleri, sigorta poliçeleri, ücret bordrosu olarak sıralanabilir. Yasal bir zorunluluğu olmadığı halde işletmelerce düzenlenip denetim çalışmasında kanıt teşkil edebilecek belgeler ise; iş tanımları, planlar, bütçeler, kurum içi raporlar ve notlar, performansı özetleyen istatistikler, kurum içi politikalar ve prosedürler, iç denetim raporları olarak özetlenebilir (Türker vd., 2003:172).

Yasal düzenlemeler gereği belgesiz işlem yapılamayacağı gerçeğine ve işletmelerin muhasebe sisteminde her bir yevmiye kaydına dayalı yapılan işlemin yasal açıdan belgelerle desteklenmesi gerektiğine dayanarak belgelenmiş kanıtlar denetim faaliyetini yürüten denetçiler için en çok kullanılan denetim kanıtı olarak ifade edilmektedir. Denetçi tarafından belgelenmiş kanıtların çok fazla kullanılmasına rağmen söz konusu

belgelerin işletmenin etkisinde ve kontrolünde olması, fiziki kanıtlara nazaran somut bir nitelik taşımaması nedeniyle belgelenmiş kanıtlar hususunda denetçi söz konusu bu durumları göz ardı etmemelidir (Türker vd., 2003:172).

4.5.4. Matematiksel Kanıtlar

Denetçi tarafından denetim faaliyeti esnasında kullanılan matematiksel kanıtlar, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarının matematiksel açıdan doğruluğunu araştırmak ve değerlendirmek için, işletme tarafından gerçekleştirilmiş hesaplamaların denetçi tarafından tekrar hesaplanarak matematiksel sağlamaların gerçekleştirilmesi olarak tanımlanır (Kepekçi, 1996, 87).

Matematiksel kanıtların test edilmesinde denetçi tarafından gerçekleştirilen yeniden hesaplamalar, denetlenen işletme tarafından belirlenen tutarın doğru ve hatasız olması açısından denetçiye güvenilir bir kanıt elde etmesini sağlar. İşletmeye ait yevmiye ve büyük defter toplamlarının yeniden hesaplanması matematiksel kanıtlara bir örnektir (Türker vd., 2003:173).

Denetçi tarafından, işletme defter ve mizana ilişkin toplamlarının yeniden hesaplanması, denetime tabi olan işletmenin ayırarak giderleştirdiği amortisman ve karşılık tutarlarının, vergi ve faize ilişkin tutarların yeniden hesaplanması gibi faaliyetler denetçiye tutarların matematiksel açıdan doğrulukları hakkında sağlıklı ve dolaysız bilgi verir (Türker vd., 2003:173).

Denetçi tarafından gerçekleştirilen yeniden hesaplama faaliyetlerinin düzenli ve titiz bir şekilde çalışma kağıtlarına geçirilmesi denetim açısından faydalı olacaktır. Ancak, denetçi tarafından gerçekleştirilen yeniden hesaplamalar sonucunda ulaşılan matematiksel kanıtlar esas muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlara birer destekleyici kanıt olarak kabul edilirler ve hiçbir zaman yalnız başına yeterli ve güvenilir kanıt olmaları mümkün değildir (Türker vd., 2003:173).

Sonuç olarak matematiksel kanıt elde etmek için gerçekleştirilen yeniden hesaplamalar esas muhasebe verilerinden elde edilmektedir ve elbetteki elde edildikleri esas muhasebe verilerinden daha yeterli ve güvenilir kanıt değildir (Kepekçi, 1996: 87).

Örneğin; stoklar hesabının toplamları doğru olabilir, ancak doğru bir şekilde ifade edilmeyebilir. Yani; stok kaleminin toplamlarının doğru olması, stokların işletmede mevcut olduğu anlamını taşımaz (Türker vd., 2003:173).

4.5.5. Sözlü Kanıtlar

Denetçinin denetim faaliyetlerini gerçekleştirmesi aşamasında denetim faaliyetinin bir gereği olması kapsamında işletme personeli ve yönetimi ile yüz yüze bazı görüşmeler yapması denetçinin sözlü bir takım kanıtlara ulaşma faaliyetidir (Kardeş, 1996: 85).

Sözlü kanıtların diğer kanıtlara göre, herhangi bir belgeye dayanmadığı ve sadece işletme çalışanlarının ve yönetiminin görüş ve yorumlarını içermesinden dolayı güvenilirlik dereceleri çok yüksek değildir. Ancak, denetçi tarafından değerlendirilmekte olan işletmenin yapısına ilişkin sistemler ve operasyonlar hakkında başka türlü ulaşılmamasına olanak olmayan bazı özel bilgilere denetçinin ulaşmasını sağlayabilir. Bu sebepten ötürü sözlü kanıtlar tekniğinin ortaya konmasında, ne tip kanıtların elde edilmesi, bunun yanı sıra denetçilerin hangi denetim alanlarında daha yoğun çalıştırılması gibi durumlar hakkında denetçinin bir görüşe ulaşmasına yardımcı olur (Kardeş, 1996: 85).

Sözlü kanıtlar toplanırken denetçi bilgisine başvurduğu kişinin bilgisini, tarafsızlığını, tecrübesini, yetki ve sorumluluklarını, mesleki yeterliliğini göz ardı etmemelidir. Sözlü kanıtlar finansal tablolar denetiminden ziyade performans denetiminde çok daha faydalı olmaktadır. Denetçi finansal tablo denetim faaliyetini yürütürken elde ettiği sözlü kanıtları diğer denetim kanıtlarını destekleyici kanıt olarak görmektedir. Daha sade bir ifade ile sözlü kanıtların fonksiyonu destekleyici türde bir kanıt olmasıdır (Yurdakul, 2005:93).

4.5.6. Yazılı Kanıtlar

Yazılı kanıtlar ile belgelenmiş kanıtları birbirinden ayıran bazı karakteristik özelliklerin bulunmasının yanı sıra hem uluslararası denetim standartları hem de genel kabul görmüş denetim standartları yazılı kanıtlara çok büyük önem vermektedirler (Temizel, 2005:137).

Yazılı kanıtlar denetçinin denetimde belirlediği bir alan ya da konuya ilişkin olarak hakkında mesleki anlamda yeterli ve eğitilmiş kişiler vasıtasıyla elde ettikleri yazılı dökümanlar olarak ifade edilmektedir. Yazılı kanıtlar doğrulama kanıtları ile karıştırılmakta olup aslında çok farklı kanıtlardır. Doğrulama kanıtları olarak ifade edilen kanıtlar fonksiyon olarak işletmeye ait mevcut hesap tutarlarının teyit edilmesi hedefiyle işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerin denetçiye doğrudan doğruya verdikleri yazılı beyanlar olarak tanımlanmaktadır (Köse, 2007:57).

Yazılı kanıtlar aynı doğrulama kanıtlarında olduğu gibi işletme dışı üçüncü kişilerden elde edilebilmelerinin yanı sıra doğrulama kanıtlarından farklı olarak işletme içinde çalışan kişilerden de sağlanabilmektedir. Yazılı kanıtlar ile doğrulama kanıtları arasında en büyük fark; yazılı kanıtlar herhangi bir denetim konusuna ilişkin olarak herhangi bir kişi ile yapılan yazılı görüşme subjektif bilgisini görüşlerini ve en önemlisi yorumlarını kapsamaktadır (Köse, 2007:57).

4.5.7. Analitik Kanıtlar

Analitik kanıtlar “Çeşitli mali ve mali olmayan veri ve bilgiler ile işletmenin halihazırdaki kayıt altına aldığı verilerin birbirleri arasındaki ilişkilerinin incelenip yorumlanması sonucu ulaşılan bilgilerin, denetçi nazarında beklentilere uygun olup olmadığının değerlendirilmesi işlemleri analitik inceleme prosedürleri” olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 1996: 88).

Denetçinin işletmeye ilişkin mali ve mali olmayan veri ve bilgileri gerek kendi arasındaki gerek birbirleri arasındaki ilişkileri değerlendirerek elde ettiği kanıtlar analitik kanıtlardır. Bir diğer ifadeyle analitik kanıtlar “İncelenen dönem içindeki bilgilerin kendi arasındaki veya belirli dönemler dikkate alınarak performans, etkinlik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı ve başka farklı yönlerden, önceki dönemler ile ve işlemleriyle, bir çok dış faktör dikkate alınarak oran ve trend analiz benzeri rasyolar ve ussallık testleri yardımıyla karşılaştırılarak toplanan kanıtlar” olarak ifade edilmektedir. Analitik kanıtların toplanması bakımından başka denetim kanıtlarına nazaran daha az maliyete katılan ve daha az zamana ihtiyaç duyulan denetim kanıtlarıdır (Temizel, 2005:143).

4.6. DENETİMDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Denetim faaliyetinde gerçekleştirilen kanıt toplama teknikleri, denetim kanıtlarının toplanmasına ilişkin teknik yöntemler olup denetim faaliyetinin tüm sürecinde denetçi tarafından kullanılabilir. Söz konusu bu özellikten dolayı bir denetim kanıt elde etme yöntemini, kanıt toplama sürecinin veya denetim fonksiyonunun herhangi bir aşamasıyla sınırlandırmak yanlış olur. Bunun yanı sıra denetçi tarafından denetlenen mali tablo hesap kalemine ait denetimin hedefine varabilmesinde, denetçi kendi bilgi ve tecrübesine dayanarak uygun bulduğu kanıt toplama teknik ve yöntemlerinden herhangi birini veya birkaçını bir arada uygulamaktan kaçınmaz (Karaarslan, 2005:149).

Denetimde kanıt toplama teknik ve yöntemleri denetçinin belirli bir görüşe varabilmesinde aşağıdaki hususlara yönelik denetim kanıtı sağlamaktadır (Karaarslan, 2005:149):

- Mali tablolarda ve işletme yönetiminin iddia niteliğindeki diğer tablo ve beyanlarında önemli yanlışlık risklerini inceleyip değerlendirmek için iç kontrol sisteminin yanı sıra işletmenin, faaliyet yapısının ve dış unsurların işletmeye olan etkisini ve dış unsurlarla olan ilişkisinin anlaşılması,
- Denetçi tarafından önemli olduğu yargısına varıldığında veya denetçi yargısına gerek olmaksızın önemli olduğu açık ise işletme yönetiminin ortaya koyduğu iddiaların üzerinde yanlışlık ve hataları belirlemek ve hataların önüne geçmek için gerekli fonksiyonel etkinliğin test edilmesi,
- Yönetimin ortaya koyduğu iddialar çerçevesinde hata ve yanlışlıkların tespit edilmesi.

4.6.1. Karşılaştırma Tekniği

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden karşılaştırma tekniği, genel anlamda defter kayıtları arasındaki doğruluğu tespit etmeyi kapsayan bir kanıt toplama tekniğidir. Karşılaştırma tekniğindeki amaç, muhasebe politika, prosedürleri ve tek düzen hesap planına uygunluk açısından kayıtların çift taraflı olarak tutulması prensibine göre tutarlara ilişkin bir ahenk ve eşitliğin mevcut bulunup bulunmadığının belirlenmesidir. Karşılaştırma tekniği kapsamında hesap kalanları arasında ve ayrı ayrı tutarlar arasında karşılaştırmalar gerçekleştirilir (WEB_7).

Sonuç olarak yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılarak uygunluğu ve doğruluğu test edilir (Erdoğan, 2005:139).

4.6.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi Tekniği

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden tutar aktarmalarının denetimi tekniğinin temel amacı, tutarların yanlış aktarılması veya doğru tutarların ait oldukları hesap dışında farklı bir hesaba kaydedilmesi sonucu oluşmuş muhasebe hatalarını ortaya koymaktır. Örnek olarak; üçyüz bin liralık bir faturanın hata sonucu otuz bin olarak muhasebeleştirilmiş olması verilebilir. Tutar aktarmalarının denetimi tekniği karşılaştırma tekniğini tamamlayan ve destekleyen bir kanıt toplama tekniğidir (Temizel, 2005:142).

4.6.3. Aritmetik İnceleme Tekniği

Aritmetik inceleme tekniği karşılaştırma tekniği ve tutar aktarmalarının denetimi tekniği uygulamalarından sonra muhasebe kayıt sisteminde ve belgelerdeki matematiksel işlemlerin doğruluğunun araştırılması için yeniden hesaplama yoluyla gerçekleştirilen bir kanıt toplama tekniğidir (WEB_7).

Muhasebe verilerinin elde edilmesinde aritmetik işlemlerin varlığı vazgeçilmez bir fonksiyondur. Denetçi işletmenin muhasebe kayıt ortamında her daim bir hesap hatası olabileceği düşüncesine sahiptir. Bu sebepten ötürü denetçi aritmetik inceleme tekniğini kullanarak gerek duyduğu hesap kalemlerinde yeniden hesaplama işlemini uygulamalıdır (WEB_7). Zira denetçi, aritmetik işlem hacminin fazla olması nedeniyle, örnekleme yapmalı ve bazı aritmetik işlemleri tekrarlayarak doğruluklarını test etmelidir (Temizel, 2005:142).

4.6.4. Belge İnceleme

Belge inceleme geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olup, bu teknikte temel amaç, işletme tarafından yapılmış olan önemli hataları tespit etmek ve ileriye yansımalarının önüne geçebilmektir (Türker vd., 2003: 82).

Belge inceleme denetim sürecinde en önemli olan denetim işlemidir. Herhangi bir finansal işleme ilişkin olarak gerçekleştirilen muhasebe kayıt işleminde meydana

gelebilecek bir hata gelecekteki tüm hareketlere yansiyarak yanlış ve hatalı sonuçlar elde edilmesine sebebiyet verecektir. Bu sebepten ötürü belge incelemesinin denetimdeki önemi çok büyüktür. Belge incelemesi iki aşamalı bir süreçtir. Birinci aşamada belgeler ile defter kayıtları arasında uygunluk aranır, ikinci aşamada ise, defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin şekli ve maddi uygunlukları kontrol edilir (Temizel, 2005:143).

Belgeler ile defter kayıtları arasındaki uygunluk araştırılırken göz ardı edilmemesi gereken en önemli konu, işletme tarafından herhangi bir finansal işleme ilişkin olarak gerçekleştirilen muhasebe kaydının bir belge veya dökümana dayandığının maddi ve somut anlamda belirlenmesidir (Yılancı ve Yıldız, 2001:211).

Belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kontrolleri yapıp doğrulukları test edilirken dikkat edilmesi gereken temel hususlar şu şekildedir (Yılancı ve Yıldız, 2001:211):

- Belgelerin aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.
- Belge üzerindeki açıklama olayı yanlış anlamaya yol açmadan tüm açıklığıyla yansıtılmalıdır.
- Belgeler üzerindeki onay ve imzaların geçerliliği araştırılmalıdır.
- Belgeler sıra numarası izlemeli ve bu numaraya göre atlanmadan tasnif ve dosyalanmış olmalıdır.
- Her belge üzerinde düzenlenme tarihi veya işletmeye giriş tarihi aranmalıdır.
- Her belge muhasebe kaydını yapan kişi tarafından kayıt yapıldığında imzalanmış olmalıdır.
- Belgeler bir daha kullanılmayacak bir biçimde damgalanmalıdır.
- Belgelerin her zaman kolaylıkla bulunabilmesi için belge üzerine ve ilgili hesaplara gerekli açıklama düşülmelidir.

4.6.5. Fiziki İnceleme

Fiziki inceleme tekniği, finansal tablolarda mevcut bulunduğu iddia olarak ortaya konan maddi duran varlıkların fiziksel olarak incelenerek doğruluğunun tespit edilmesini ifade eder. Farklı bir ifadeye göre “Fiziki kanıtların elde edilmesine ilişkin bir yöntem olup denetime konu olan işletmenin bilançosunda mevcut olan kasa, stok ve

duran varlık gibi somut varlıkların işletme içinde mevcut bulunup bulunmadığının; sayma, ölçme, tartma, görme yöntemleri ile belirlenmesi” olarak da tanımlanmaktadır (Polat, 2006:122).

Örnek olarak alınan çekler hesap kaleminde bulunan bir borç kalanının somut olarak işletme içinde var olup olmadığını veya stoklar hesap kalemindeki borç kalanının işletme deposunda hali hazırda bulunan stok miktar ve tutarları ile uyumlu olup olmadığını belirlenmesi verilebilir (Polat, 2006:122).

Fiziki inceleme tekniği genel olarak denetçi tarafından maddi doğruluk testlerinin uygulanma aşamasında kullanılmakta olup gözlem tekniği ile karıştırılmaktadır. Fiziki inceleme tekniği ile gözlem tekniği arasındaki fark şu şekilde ifade edilebilir; denetimde fiziki inceleme tekniğine göre, denetime ilişkin olan hesap kaleminin, miktar ya da tutarına ilişkin tespit çalışmasının gerçekleştirilmesinde denetçi direk olarak sayıma eşlik eder ve denetçi gözetiminde yapılır; gözlem tekniğine göre ise denetçi gerçekleştirilen sayım işlemine direk olarak müdahil olmaz sadece gözlemleyerek gerçekleştirilen işlemlerin yapılması gerektiği şekilde yapıp yapılmadığı uyulması gereken kurallara uyulup uyulmadığına ilişkin olarak denetim konusunu ilgilendiren kanıt elde etmeye çalışır (Yılancı ve Yıldız, 2005:214).

Denetçi, denetim aşamasında denetim kanıtının toplandığı çevreye ilişkin kontrolü ve denetim kanıtını doğrudan doğruya elde etmesi sebebiyle fiziki inceleme tekniği güvenilirlik derecesi açısından denetim için en ideal denetim kanıtlarının elde edilmesi için çok önemlidir. Fiziki inceleme tekniği aynı zamanda yönetimin ortaya koyduğu bütünlük iddiasını da test ederek bu konuda bir görüşe ulaşır. Örnek olarak stokların sayımında kayıtlara alınmamış bir ürün ya da hammadde unsurunun bulunması, yönetimin ortaya koyduğu bütünlük iddiası için olumsuz bir durumdur (Yurdakul, 2005:98).

Denetçi tarafından uygulanan fiziki inceleme tekniği ile işletme bünyesinde bulunan varlıkların mevcudiyeti hakkında bilgi edinilmesine rağmen varlıklara ilişkin hak ve yükümlülüklerin yanı sıra varlıkların değerine ilişkin denetim kanıtları elde edilmesi mümkün olmamaktadır (Yurdakul, 2005:98).

Denetçi tarafından uygulanan fiziki inceleme tekniği, varlıkların mevcudiyetine ilişkin denetim kanıtlarının yanı sıra varlıkların kalitesi ile ilgili yani çalışır, sağlam, hurda, bozuk, olması gibi fiziki durumlarının da ortaya konmasına olanak sağlar. Fiziki inceleme tekniği vasıtası ile toplanan denetim kanıtlarının güvenilirlik açısından çok daha sağlıklı olması için, gerçekleştirilen fiziki inceleme esnasında titiz davranılmalı, denetçi özellikle gerçekleştirilen incelemeye ilişkin varlıkların teknik ve yapısal özelliklerini gerekli seviyede bilmeli ya da yeterli olmadığı durumlarda yapısal ve teknik bazı unsurların belirlenmesinde uzman kişilerin desteğini almalıdır (Yurdakul, 2005:98).

Fiziki İnceleme tekniğinin aşamaları şu şekildedir (Yılancı ve Yıldız, 2005:214):

a) Hazırlık Aşaması: Öncelikle fiziki inceleme tekniğinin gerçekleştirileceği aktif varlığın belirlenmesi, işletme içinde yetkili kişilerin yapılacak incelemeden dolayı bilgilendirilmesi, söz konusu incelemeye konu olacak aktif varlığa ilişkin muhasebe verilerinin elde edilmesi, konuya ilişkin yeterli mesleki deneyim ve yeterliliğe haiz kişilerden inceleme ekibinin belirlenmesi, fiziki inceleme sırasında kullanılması muhtemel gerekli ekipmanın temin edilmesi (Yılancı ve Yıldız, 2005:214).

b) Uygulama Aşaması: İncelemeye konu olacak aktifin belirlenmesi, aktifin somut olarak tespit edilmesi, eğer denetçi tarafından örnekleme tekniği gerçekleştirilecekse ana kütleyi oluşturacak örneklemlerin tespit edilmesi, gelişmeler sonucunda denetçi tarafından gerek duyulursa teknik açıdan uzman bir kişi ya da kişilerden destek sağlanması, eğer işletme bünyesinde konsinye stokların mevcudiyeti var ise inceleme dışı bırakılması (Yılancı ve Yıldız, 2005:214).

c) Değerlendirme Aşaması: Denetçi tarafından fiziki inceleme tekniğinin tamamlanmasından sonra gerçekleştirilen işlemlerin tekrar gözden geçirilerek değerlendirilmesi, eğer inceleme esnasında stoklara ilişkin bir envanter çalışması gerçekleştirilmiş ise sonucuna ait bir döküman hazırlanması, ulaşılan sonuçların işletme muhasebe kayıt izleme sistemindeki kayıtlı envanter ile karşılaştırılarak değerlendirme yapılması gibi kapsamaları içermektedir (Yılancı ve Yıldız, 2005:215).

Stoklar işletmelerin dönen varlıklar olarak adlandırılan aktif yapısını meydana getiren en önemli varlıklardan biri olması nedeni ile stoklar kalemi hakkında yönetimin

ortaya koyduğu beyanların doğru olup olmadığının belirlenmesi çok önemli husustur. Özellikle önceden belirlenmiş kriterler olan denetim standartlarına göre stok kaleminin somut bir şekilde işletmedeki mevcudiyetinin tespit edilmesi beklendiğinden dolayı fiziki inceleme tekniği özellikle stok kalemine ait olmak üzere bilgi ve bulgu elde edilmesinde genel anlamda kabul edilen ve sonuçlarının tatmin edici olduğu öngörülen denetimde kanıt toplama tekniği olarak ifade edilmektedir (WEB_6).

Uluslararası denetim standartlarına göre, maddi duran varlıkları inceleme başlığı altında düzenlenmiş olan açıklamada stoklara ilişkin gerçekleştirilen denetim, genel olarak stoklara ilişkin sayımının gözetimi olarak yapılmaktadır diye ifade edilmektedir. Denetçi bizzat kendisi stoklara ilişkin fiziki incelemeye katılarak bazı denetim kanıtları elde eder. Bu kanıtlar kısaca; mevcut stokların miktarı ve kalitesi, sayım sonucu elde edilen bilgi ve bulguların kayıt altına alınması ve stokların periyodik olarak kontrolüne ilişkin olarak yönetim tarafından belirlenen prosedürlere gerektiği gibi riayet edilip edilmediği, hususlarıdır (WEB_6).

Stoklar genel anlamda; işletmelerin üretim prosesinde veya gerçekleştirecekleri hizmet tesliminde tüketime konu olacak ilk madde ve malzemeleri, üretim esnasında mevcut olan yarı mamulleri, işletmenin satışa hazır hale getirdiği mamulleri, satış amaçlı işletmeye katılmış olan ticari malları, asıl stok kalemlerinden görülmeyen yan ürün, artık ve hurda benzeri ürünlerden meydana gelen diğer stok kalemlerini kapsamaktadır. Denetçinin stoklara ilişkin fiziki inceleme tekniğinin gerçekleştirilmesi sırasında göz ardı etmemesi gereken hususlar şu şekildedir (WEB_6):

- İç kontrol sisteminin stoklara ilişkin belirlediği risk önleme yöntemlerini,
- Stok kalemine ilişkin olarak gerçekleştirecek olan envanter için gerekli teknik ve prosedürlerin belirlenip belirlenmediği,
- Stokların bulunduğu yer ve envanterin zaman planlaması,
- Uzman bir kişinin desteğinin gerekip gerekmediği.

Stok denetimini oluşturan faaliyetler şu şekildedir:

a) Denetlenen işletmenin stoklarla ilgili politikalarının gözden geçirilmesi: İşletmede mevcut stok takip yapısının doğru ve güvenilir işleyip işlemediğinin tespitine dair çeşitli kontroller yapılmasını, stok türlerinin sınıflandırma işleminin yapılmasına ve

ayrıca yarı mamul halde olan stokların tamamlanma seviyelerinin belirlenmesini, stokların bulunduğu depolar arası stok hareketlerini ve dönem sonunda öncesinde ve sonrasında meydana gelecek stok giriş ve çıkışları ile ilgili oluşturulan yöntem ve prosedürler ile denetime tabi olan işletmenin sayıma ilişkin planlamasının incelenmesi gibi işlemleri kapsamaktadır (Polat, 2006:129).

b) Stok sayımının gözetimi: Denetçi tarafından stoklara ilişkin sayım aşamasının dikkatli bir şekilde izlenme ve incelenmesinin sebebi işletme yönetimi tarafından uygulamaya konan sayım teknikleri ve politikalarının uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin tespit edilmesidir. Söz konusu bu aşama sırasında gerçekleştirilen sayımın izlenmesinin yanı sıra, sayım sonucu elde edilen bilgi ve bulgularla kaydi envanterin karşılaştırılmasına ilişkin faaliyetleri içermektedir (Polat, 2006:129).

c) Sayım Sonrası denetim çalışmaları: Stoklara ilişkin miktarsal tutarlılıkların yanı sıra tutarsal değerlerinin tespit edilmesi, dönemsellik kavramı ilkesine göre stoklara ilişkin mali hareketlerin ilgili oldukları dönemlerde kayıt altına alınıp alınmadığının belirlenmesi, stoklara ilişkin fiyat belirleme tekniklerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılıp yapılmadığının belirlenmesi gibi durumları kapsamaktadır (Polat, 2006:130).

4.6.6. Göz Atma

Denetçi göz atma tekniğini uygulayarak muhasebe kayıt sistemine ve söz konusu kayıtların dayandığı belgelere göz atarak olağan dışı olduğu gözlenen işlemleri tespit eder. Farklı bir tanıma göre bu teknik; “muhasebe kayıt izleme sisteminin çok detaylı bir şekilde araştırılmasının yerine, detaylı bir incelemeyi gerektirecek olağan olmayan işlem ve hesap bakiyelerini tespit etmek hedefiyle dökümanları, kayıtları ve mali tabloları daha detaysız incelemek” olarak tanımlanmaktadır (Karaarslan, 2005:152).

Denetimde uygulanan tekniklerden göz atma tekniği denetçi tarafından kolay ve basit bir şekilde uygulanır olsa da göz atma tekniğinin arzu edilen sonuca varması denetçinin mesleki tecrübesi ve özelliklerine bağlıdır. Denetçinin sahip olduğu mesleki deneyim ve uzmanlık seri bir biçimde kayıt ortamında olağanüstü durumların belirlenmesini sağlayarak, denetçinin daha detaylı araştırma gerektirecek ve olağan olmayan bir şekilde sapma saptanan hesap kalemlerine yönelmesini ve bu şekilde denetimin

yürütülme faaliyeti çok daha sağlıklı ve verimli bir biçimde sonuçlanabilir (Karaarslan, 2005:152).

Göz atma tekniği, denetçinin bir denetim kanıtına ulaşmasını sağlamasından daha çok incelenmesi ve araştırılması gereken işlemleri, politikaları belirlemeyi ve denetçinin tercih etmesi gereken kanıt toplama tekniklerinin belirlenerek hangi çeşit denetim kanıtlarının toplanması gerektiği konusunda destekleyici bir tekniktir (Karaarslan, 2005:153).

Örnek olarak alacak bakiyesi vermesi beklenen bir hesabın borç bakiyesi vermesi, işletme ticari alacakları incelendiğinde şüpheli alacakların ve yasal takibe konu olmuş alacakların tutarında artış olduğunun belirlenmesi, gelir hesaplarında bulunan borç kayıtları, gider hesaplarında bulunan alacak kayıtları, ilgili hesap döneminin sonuna doğru satış işlemlerinde büyük artışların meydana gelmiş olması gibi durumlar denetçi tarafından göz atma tekniğinin uygulanması ile birlikte belirlenerek denetçi tarafından farklı teknikler uygulanarak söz konusu bu durumların olası hangi hata ve hilelerden meydana geldiğini tespit etmektir (Karaarslan, 2005:153).

4.6.7. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Kayıt sisteminin incelenmesi tekniğine göre denetçi denetime konu olan hesaplardan örnekleme yoluyla belirlediği bir unsuru muhasebe kayıt sisteminde adım adım takip ederek inceler ve bir görüşe ulaşır (Kepekçi, 1998:83).

Kayıt sistemini yeniden izleme tekniği maddi doğruluk testlerinin uygulanması aşamasında yönetimin ortaya koyduğu iddialara karşılık denetime ilişkin hedeflerin test edilerek gözden geçirilmesine diğer bir ifadeyle muhasebe kayıt işleme sisteminin, hesap kalemlerine ilişkin kalanların doğru bakiyeleri verip vermediğinin, denetim alanına giren hesap kalemlerinin meydana gelmiş her ayrı bir işlemi içerip içermediğinin, kayıt konusu olmamış işlemlerin varlığını ve muhasebe kayıt izleme ortamında mevcut olan tüm kayıtların gerçek, doğru belge ve işlemler doğrultusunda yapılıp yapılmadığının test edilerek incelenmesinde denetçiye destek sağlar (Kepekçi, 1996:83)

Denetçi kayıt sistemini yeniden izleme tekniğini iki farklı biçimde uygulanmaktadır (Kepekçi, 1996:83):

- Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi
- Kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi

Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi, denetçinin işletmenin hesap dönemine ait arşiv dosyalarından örnek döküman ve belgeler belirleyerek bunları muhasebe kayıt izleme ortamında tek tek takip etmesi diğer bir ifade ile belirlediği kaynak niteliğindeki belge ve dökümanları yevmiye defteri, yardımcı defter, büyük defter kayıtlarından kontrol edip izlemesidir (Türker ve diğ., 2003:174).

Kayıt sistemini ileriye doğru izlenmesi tekniğinde örnek olarak, muhasebe kaydını oluşmasına neden olan belge ya da dökümanın, tahsil, tediye ve mahsup fişlerinde biçim, kural ve muhasebenin genel ilkeleri doğrultusunda ilişkin olduğu doğru grup ve hesap kalemlerinde kayıt altına alınıp alınmadığı, föy, mizan, yevmiye ve defteri kebire doğru bir şekilde geçirilip geçirilmediği ve son olarak finansal tablolarda bütün döküman unsurları ve kapsamının sağlıklı, doğru ve güvenilir bilgiler içerip içermediği incelenerek araştırılır (Türker ve diğ., 2003:174).

Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesi tekniğine göre ise, muhasebe kayıt izleme sisteminde düzenlenmiş kayıtların geriye ve dayandığı belge ya da dökümana doğru takip edilmesi, diğer bir ifade ile denetçinin belirlediği bir kaydı büyük defter hesaplarından yevmiye kayıtlarına, yevmiye kayıtlarından mahsup fişlerine, mahsup fişlerinden dayandığı belge ya da dökümana doğru takip etmesi ve bu izleme sürecinde gerçekleştirilmiş kayıtların birbiri ile karşılaştırılarak incelenmesi olarak tanımlanır (Türker ve diğ., 2003:175).

Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesi tekniği muhasebe kayıt izleme ortamında gerçekleşen kayıtların işletme dahilinde meydana gelen bütün işlemleri kapsayıp kapsamadığı konusunda yetersiz görülse bile işletme yönetiminin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu kayıtların varlığına var oluş sebebi iddiasına karşılık olarak gerçekliğine ilişkin yapılan inceleme farklı bir ifade ile muhasebeye ilişkin gerçekleştirilen kayıtlarının gerçek ve doğru hareketlere dayanması konusunda denetçinin denetim kanıtı elde etmesini sağlar (Türker ve diğ., 2003:175).

Bu bağlamda gerek kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi tekniği gerekse de kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi tekniği, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesinde ve verimliliği konusunda denetçiye bilgi aktarmaktadır.

4.6.8. Gözlem

Denetçi, gözlem tekniği doğrultusunda başka kişiler tarafından gerçekleştirilen işlem ya da faaliyetleri izleyip gözlemleyerek denetim alanını ilgilendiren konu ile ilgili bir kaniya ulaşarak fikir sahibi olur. Denetçinin gözlem tekniğini uygulama kararı vermesindeki amaç; işletme tarafından gerçekleştirilen işlem ve faaliyetlerin olması gerektiği biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda, işlem ve faaliyetleri gözlemleyerek denetim alanına ait denetim kanıtı toplamaktır (Çalış, 2005:169).

Diğer bir tanımlama ile, denetçi işletme tarafından uygulanan bazı işlem ve faaliyetler sırasında orada bulunarak ve izleyerek, işlem ve faaliyetlerin nasıl gerçekleştirildiğine dair fikir sahibi olarak denetim kanıtı elde eder. Bu duruma verilebilecek en yaygın örnek; envantere ilişkin işlem ve faaliyetlerin denetçi tarafında gözlemlenmesi ve izlenmesidir (Çalış, 2005:169).

Genel olarak, fiziki inceleme tekniği ile gözlem tekniği karıştırılmaktadır ancak iki kanıt toplama tekniği arasında çok önemli bir fark vardır ve bu fark fiziki inceleme tekniğinde işletmede mevcut olan varlıkların somut olarak ve denetçinin bulunduğu bir ortamda sayılması gerçekleştirilirken, gözlem tekniğinde ise denetçi duruma hiçbir şekilde müdahil olmadan sadece uzaktan gözlemleyerek maddi varlıkların nasıl ve ne biçimde sayıldığı, faaliyeti yürüten personelin, sayımın yönetim tarafından belirlenen kaide ve politikalara uygun bir şekilde yapıp yapılmadığı, sayımın en az maliyetle, en az personel ve en kısa zamanda en etkin biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve benzeri konular denetçi tarafından izlenip gözlemlenerek müspet ya da menfi kanı ve değerlendirmeler denetçinin konuya ait görüşünün belirlenmesinde göz önünde bulundurulur (Yurdakul, 2005:102).

Gözlem tekniği, gözlemin gerçekleştirildiği süre çerçevesi içinde, bir faaliyet, süreç veya tekniğin yeterliliğine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesine yardımcı olur. Denetçi gözlem tekniği yolu ile nakit akış hareketlerini takip edebilir, işletmeye giren ya da işletmeden çıkan mal hareketlerini izleyebilir, para ve benzeri kıymetlerin nasıl

korunduğunu, ödemeye ilişkin dökümanların ne şekilde hazırlandığı ve ödeme onaylarının ne şekilde alındığını belirleyebilir (Erdoğan, 2005:144).

Gözlem tekniğinin gerçekleştirilmesiyle işletmede iç kontrol sisteminin etkin ve verimli işleyip işlemediği, iç kontrol politika ve prosedürlerine uygun bir şekilde faaliyet gösterilip gösterilmediği saptanabilir. Gözlem tekniği vasıtası ile özel olarak görevlerin ayrılığı prensibi doğrultusunda doğru ve güvenilir denetim kanıtları toplanabilir. Denetçi gözlem tekniği ile denetim kanıtı elde ederken bazı durumları göz ardı etmemelidir. Zira personelin işlem ve faaliyeti sırasında denetçinin aynı ortamda bulunması çalışanların davranışlarını olumsuz yönde etkileyebilir, bu sebeple olağan davranış ve tutumları dışına çıkabilirler (Erdoğan, 2005:144).

Denetçi, denetim faaliyetini yürüttüğü esnada devamlı çevresinde gelişen bütün olay ve gelişmeleri gözlemlemeli, beklenmedik durumlara ve faaliyetlere karşı dikkatli olmalıdır. Denetim faaliyetine başlamadan önce denetim ekibinin tüm bireyleri işletmenin üretim prosesini tanımak ve anlamak için denetime tabi olan işletmeyi gezerek tanınalırlar. Söz konusu bu faaliyet denetimin planlanma aşamasında denetçilere bazı ipuçları sağlayarak denetçiyi yönlendirebilmektedir. Ve yine gözlem tekniği aracılığı ile denetçi denetime tabi olan işletmeyi ve işletmenin yapısındaki kontrol mekanizmalarını tanınmasından, gözlem tekniği kullanılması muhtemel diğer tekniklerinin çok daha verimli ve etkin bir şekilde kullanılması için denetçiye yol gösterici olur (Erdoğan, 2005:145).

Bu durumun yanı sıra; denetçi tarafından, gözlem tekniği ile fiziki inceleme tekniği eş zamanlı olarak kullanılabilir. Bu kapsamda fiziki inceleme faaliyeti, gözlem tekniğinin bir parçası şeklinde işlevsel olmaktadır.

Fiziki inceleme tekniğine ilişkin olarak sayım kavramından anlaşılan işletmenin sahip olduğu ve bünyesinde mevcut bulunan aktif varlıkların sayımı olmalıdır. Ancak burada söz konusu olan sayım fiziki inceleme tekniğinden biraz daha farklı bir satatüde detaylı bir fiziki inceleme gerçekleştirilmesini gerektirmeyen bir kanıt toplama tekniği durumu söz konusudur. İşletme aktifinde mevcut bulunan maddi varlıkların sayımı bazı hesap kelemleri ile ilgili olarak envanterin gerçekleştirilmesi için mevcut miktarın belirlenmesi hedefini içermektedir. Söz konusu sayım için fiziki kanıt elde edilirken,

sıra numaralı dökümanların sayımı denetçiye muhasebe kayıt sistemindeki kayıt altına alınmış bilgilerin doğruluğu konusunda belgeye dayalı kanıt elde etmesinde destek sağlar (Erdoğan, 2005:145).

4.6.9. Soruşturma (Bilgi Toplama)

Uluslararası Denetim Standartları açısından soruşturma tekniği yani bir diğer ifade ile bilgi toplama tekniği, “işletme yapısı dahilinde ya da işletme yapısı dışındaki çevrede, mali veya mali olmayan bilgi ve bulguların bilgisi olan kişilerden toplanması” olarak ifade edilmektedir. Denetim süresince belirgin bir şekilde kullanılan ve çok sık şekilde diğer kanıt toplama yöntemlerini tamamlayan bir kanıt toplama tekniği olarak kullanılmaktadır. Bunu yanı sıra soruşturma, yazılı bir şekilde olabileceği gibi sözlü bir biçimde de gerçekleştirilebilir (Demirbaş, 2001:151).

Bilgi toplama sonucunda denetçinin elde ettiği yanıtların değerlendirilmesi, soruşturma aşamasının önemli bir parçasını ifade etmektedir (Demirbaş, 2001:151).

Soruşturma, denetçilerin denetimin bütün aşamalarında yaygın bir şekilde kullandığı bir kanıt toplama tekniği olsa dahi, diğer kanıt toplama tekniklerine göre bu teknikte elde edilen kanıtlara daha az güven duyulmaktadır. Bu sebepten ötürü denetçiler bilgi toplama tekniği ile topladıkları denetim kanıtlarının güvenilirliğini farklı kanıt toplama teknikleriyle toplanan denetime ilişkin kanıtlar ile destekleme yolunu tercih ederler (Demirbaş, 2001:152).

Güvenilirlik anlamında zayıf olmasına rağmen ekonomi dünyasında meydana gelen gelişme ve değişimler, bu durumun denetim müessesesine yansımaları doğrultusunda denetçilerin çok daha yaygın bir şekilde bilgi toplama tekniğini kullanarak denetim kanıtı toplamasını gerekli hale getirmiştir (Demirbaş, 2001:152).

Uluslararası denetim standartları, denetlenen işletmeye ilişkin faaliyetine ait temel koşullarının ve dış dünya ile kurdukları ilişkilerinin ve bu durumun yol açtığı riskler ile bunların yanı sıra mali raporlamaya ait iç kontrol sistemlerinin yapısal ve teknik anlamda anlaşılabilir olmasını ve denetçi tarafından incelenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bunun yanı sıra günümüz koşullarında denetçiler ciddi bir oranda işletme yönetimlerinin tahminlerine, beklentilerine ve varsayımlarına dayalı mali ve mali

olmayan bilgi ve veriler ile yüz yüze kalmak zorunda bırakılmışlardır (Demirbaş, 2001:152).

Söz konusu durumların tamamında soruşturma tekniği denetçiler açısından büyük önem taşıyan bir kanıt toplama tekniği olmaktadır. Bu derece önemli olmasının yanı sıra, farklı kanıt toplama teknikleri kullanılarak destekleyici denetim kanıtları toplanamadığı hallerde, denetçiler görüşlerini bilgi toplama kanıt tekniği kullanılarak toplanan denetim kanıtlarını temel alarak oluşturmaktadır (Kararlan, 2005:153).

Denetçi, denetimin konusunu oluşturan ve bilgi sahibi olan kişilere yazılı veya sözlü olarak bir takım sorular sorarak bu kişilerden elde ettiği yanıtları irdeleyip değerlendirerek denetim kanıtına ulaşmaktadır. Bilgi sahibi kişiler ile görüşmek denetçilerin herhangi bir şekilde diğer kanıt toplama tekniklerini kullandığı halde elde edemediği denetim kanıtlarına ulaşmasına destek olabilir. Bunun yanı sıra bilgi toplama tekniği sayesinde ulaşılan yanıtlar, denetçinin diğer kanıt toplama tekniklerini kullanarak ulaştığı bilgi ve veriler ile farklılık arz edebilir (Kararlan, 2005:154).

Bilgi toplama tekniği aynı zamanda kullanılacak diğer kanıt toplama tekniklerine de bir temel oluşturmaktadır. Bilgi toplama tekniği kullanılarak ulaşılan denetim kanıtları, diğer kanıt toplama teknikleri kullanılarak ulaşılan denetim kanıtlarına göre çok daha az maliyete ve zamana katlanılan kanıtlardır (Kararlan, 2005:154).

Bilgi toplama tekniğinin kullanılması esnek bir yapıya sahip olmasından dolayı denetçiye geniş bir kullanım yelpazesi sunmaktadır. Denetçi bilgi sahibi kişilerden sözlü olarak yanıtlar alabileceği gibi bu bilgi toplama işlemi kendi isteği doğrultusunda yazılı bir şekilde de yapabilir. Aynı zamanda denetçi bilgi toplama tekniğinin kullanılması çerçevesinde işletme dahilinde bilgi sahibi kişiler ile iletişime geçebilmesinin yanı sıra işletme dış çevresinden olan ve bilgisine başvurabileceği işletme ile ilgisi olan diğer bilgi sahibi kişiler ile de iletişime geçebilir (Demirbaş, 2001:153).

Bilgi toplama tekniği ile ulaşılan denetim kanıtlarının diğer kanıt toplama teknikleri yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına göre daha az güvenilir kabul edildiği konusunda daha önce bilgi verilmişti. Bu durumun nedeni soruşturma tekniği kullanılarak ulaşılan kanıtların büyük sıklıkla işletme dahilindeki bilgi sahibi kişilerden elde edilmesi ve

sıklıkla bu bilgi ve verilerin yazılı olmak yerine çoğunlukla sözlü şekilde olmasıdır. Bu sebepten ötürü bilgi toplama tekniği ile ulaşılan denetim kanıtlarının yeterli özellikte olmadığı genel kanıdır ve bu duruma ilişkin olarak uluslararası denetim standartları “soruşturma tekniği tek başına, yönetim iddialarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz ve tek başına kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir” ifadesini kullanmaktadır. Denetçi, soruşturmaya ek olarak diğer farklı destekleyici kanıt toplama tekniklerini kullanarak, yeterli, uygun ve kaliteli denetim kanıtına ulaşmalıdır (Demirbaş, 2001:154).

Bilgi toplama tekniği, müşteri işletmenin seçimi ve işin kabulü, işletmenin faaliyet halinde bulunduğu sektörün, şartlarının ve dış çevresinin anlaşılması, denetimin planlanması, ilgili taraf işlemlerinin denetimi, kontrol ve maddilik testleri, kanıtların yorumlanması ve değerlendirilmesi gibi denetim sürecinin her bir aşamasında kullanılabilir. Bilgi toplama tekniği kullanılarak ulaşılan denetim kanıtları daha önceden planlanmış bir görüşmenin sonucunda elde edilmesinin yanı sıra, anlık görüşmeler ve gayri resmi görüşmeler esnasında da toplanabilir (Kararlan, 2005:157).

Bilgi toplama tekniğinin etkin ve başarılı bir biçimde kullanılması denetçinin gerek mesleki gerekse de kişisel yetenek ve birikimine bağlı olmakla beraber bilgi toplama tekniğinin kullanılmasına yönelik denetçinin bir eğitim görmüş olması toplanacak denetim kanıtlarının kalitesinin artmasına olanak tanıyacaktır. Bilgi toplama tekniği kullanılmasında ne tarzda sorulara cevap aranacağı ve kimlere soru yöneltileceği konusunda denetçi mesleki muhakemesini kullanarak karar verecektir. Cevap aranan sorular denetimin sıhhati için büyük bir önem içerebilir (Kararlan, 2005:157).

Denetçi bilgi toplama tekniğini uygularken çok dikkatli olmalıdır. Denetçi ancak bu şekilde dikkatli davranırsa bilgi toplama tekniğinden maksimum faydayı sağlayabilir. Gereksiz kişilere anlamsız şekilde yöneltilen sorular denetçinin saygınlığı anlamında problem yaratabilir. Denetçi bilgi toplama tekniğini kullanırken suç isnat eden, kıran, rencide eden tarzda davranmamaya, içinde bulunduğu ortamın ve kurduğu ilişkilerin anlamsız yere gerilmemesi için gerekli özeni göstermelidir (Başpınar, 2005:57).

Denetçi tarafından gerçekleştirilecek görüşmelerde dikkat edilmesi gereken bazı ayrıntılar aşağıda belirtilmiş olup, bilgi toplama tekniğinden elde edilebilecek faydaları arttırabilir (Başpınar, 2005:57):

- Denetçi, bilgi toplama tekniği çerçevesinde herhangi bir görüşme yapmadan önce bilgi alabileceği kişileri belirleyip seçmeli ve yönelteceği soruları hazırlamalıdır.
- Denetçi tarafından gerçekleştirilecek görüşmenin hedefi yeni bir bilgiye ulaşma amacı olabileceği gibi daha önce elde edilen bir bilgiyi doğrulamak teyit etmek olabilir. Denetçinin yaklaşımı kesinlikle suçlama veya sorgulama tarzında olmamalıdır.
- Denetçi daha önceden hazırladığı plan çerçevesinde resmi, tehditkarlıktan uzak, kesinlikle nazik bir tavırla görüşmelidir.
- Denetçinin görüşeceği kişi konum itibari ile kendi konumu ile örtüşmemelidir.
- Soruşturma - bilgi toplama tekniği kapsamında görüşme gerçekleştirilen kişinin rahat olması sağlanmalı, kişinin görüşünü rahatlık ve açıklıkla ifade edebileceği ortamlar seçilmelidir.
- Denetçinin görüşme esnasında uygulayacağı sıra mutlak genelden özele doğru gitmeli ve sorulara muhatap olan kişinin davranış ve tutumlarına göre hareket edilmelidir. Görüşme gerçekleştirilen kişinin davranış ve tutumlardaki ani farklılıklar denetçi için bir farkındalık yaratabilir.
- Denetçi görüşme esnasında kesinlikle dikkatli olmalı görüşme yapılan kişinin yanıltmaya veya yönlendirmeye ilişkin olarak verdiği cevapları gözden kaçırmamalıdır.
- Bilgisine başvuru yapılan kişinin yanlış cevabı sadece hileli bir durumu işaret etmek dışında kişinin mesleki yetersizlik ve bilgisizliğinden meydana gelebilir.
- Sorular denetçi tarafından bilgi toplama tekniği kapsamında görüşme gerçekleştirilen kişiyi cevap verme anlamında teşvik edecek bir biçimde açık ve net olup buna göre tasarlanıp hazırlanmalıdır

4.6.10. Doğrulama

Doğrulama tekniği özel bir kanıt toplama türü olup, mali tablolar ve dipnotlara ait olarak işletme yönetimi tarafından sunulan her türlü bilgi, belge ve dökümanlar ile verdiği beyanları etkileyen belirlenmiş bir konuya istinaden elde edilmek istenen bilgiye ilişkin kanıtların, diğer bilgi sahibi kişiler ile doğrudan iletişim kurularak elde edilmesi ve değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Gürbüz, 1995, 103).

Özellikle doğrulama tekniği ile denetime ilişkin kanıtların denetime tabi olan işletmenin dış çevresinden toplanması, denetçiye ulaşan yazılı bilgi ve verilerin ilişkili oldukları kişi ve kurumları ispat anlamında hukuki açıdan bağlaması, denetçi tarafından doğrulama tekniğini kullanmanın çok daha kolay bir şekilde uygulanabilir olması ve benzeri nedenlerle özellikle hesap kalanları ve bunlara temel olan alt hesap kalemlerinin doğrulanması için, doğrulama tekniği çok sık şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumla birlikte doğrulama tekniğinin uygulanma konusunu sadece hesap kalanlarının teyit edilmesi olarak sınırlandırmak doğru bir yaklaşım olmamaktadır (Ataman ve diğ., 2001: 98)

İşletmenin faaliyette bulunduğu üçüncü derecedeki kişi ve kurumlar ile gerçekleştirdiği işlem veya yaptığı anlaşmaların koşulları gibi konulara ilişkin olarak da uygulanabilir. Doğrulama tekniği denetçiler tarafından sıklıkla şu husus ve konular için kullanılmaktadır (Ataman vd., 2001:98).

Doğrulama tekniği uygulanması sonucu ulaşılan denetim kanıtlarının güven seviyesi, denetçinin doğrulama tekniğini kullanırken uyguladığı yöntem ve prosedürlerle, denetçinin doğrulama talebi ve denetçiye ulaşan cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği kontrollere, doğrulamaya yanıt verenlerin nitelikleri ile yanıtlar üzerinde işletme yönetimine gerçekleştirilen müdahalelere veya yanıtta bulunan sınırlandırılmalara bağlı olduğu söylenebilir (Başpınar, 2005:63).

Doğrulama tekniği kullanılarak ulaşılan denetim kanıtının ulaşıldığı çevre üzerinde denetime tabi olan işletmenin etki edebilme hareketinin sınırlı olması kanıtın güvenilirlik düzeyini yükseltirken; denetçinin kanıtın meydana geldiği çevre üzerinde kontrol kabiliyeti varlığının bulunmaması, denetçi açısından önemli bir risk olarak kabul edilmektedir. Bu sebepten ötürü doğrulama yani teyit mektubuna yanıt veren kişi

ya da kuruluşun niteliklerinin değerlendirilmesi özellikle denetim kanıtının güvenilirlik düzeyi için büyük önem taşımaktadır. Bu sebepten ötürü doğrulamaya ilişkin kaynağın güvenilir olması; yanıt veren tarafın tarfsızlığına, bağımsızlığına, yanıt verme yetkisine ve arzusuna doğrulanan konu ile ilgili bilgisine ve yeterliliğine birebir bağlı olmaktadır. (Başpınar, 2005:63).

Bunun yanı sıra denetçinin, doğrulama talebini uygun kişi ya da kuruluşa yönlendirildiğinden şüphesi olmamalıdır. Doğrulama tekniği doğrultusunda yapılan yorumlamalarda, doğrulama mektuplarına yanıt verenlerden bazılarının denetlenen işletmeyle ilgili olarak muhasebe kayıtlarını kontrol dahi etmeden doğrulama mektubundaki bakiyeyi doğrulayarak teyit ettikleri görülmüştür. Bunun yanı sıra işletmeye mali anlamda bağımlı veya işletme yöneticileri ile bireysel veya ortak çıkar anlamında yakınlığı bulunan tarafların işletme yönetiminin talepleri doğrultusunda doğrulama mektuplarına yanıt verdikleri tespit edilmiştir (Başpınar, 2005:63).

Denetçi yanıt vermesi beklenen kişi veya kuruluşlarla sürekli irtibat halinde olmalı, doğrulamaya ilişkin taleplerine verilecek yanıtları dolaysız bir şekilde direk olarak kendisine gönderilmesini sağlamalıdır. Yanıtların dolaysız bir şekilde direk olarak denetçiye iletilmesi, güvenilirlik anlamında ön şarttır. Tersine bir durum söz konusu olursa yani gönderilen cevaplar denetlenen işletmenin eline bir şekilde ulaşırsa üzerinde değişiklik yapılması ihtimali denetim kanıtının güvenilir olma seviyesini düşürür (Demirbaş, 2005:157).

Günümüzde yaygın bir şekilde kullanılan email veya faks yolu ile gönderilen doğrulama yanıtlarında; denetçi yanıtın kaynağını ve kapsamını teyit etmek için muhatap kişi veya kuruluş ile irtibata geçebilir. Bunun yanı sıra doğrulama isteklerine ilişkin alınan sözlü yanıtların çalışma kağıtları vasıtası ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Ve ayrıca alınan sözlü yanıtlar ile elde edilen bilgilerin denetçi tarafından önemli olduğu düşünülüyorsa, denetçi sözlü yanıt alınan kişi ya da kuruluşlardan verdikleri sözlü yanıtları yazılı bir biçimde dolaysız ve doğrudan kendisine iletmesini istemelidir (Demirbaş, 2005:157).

Denetçi; doğrulama sürecini tamamen kontrolü altında tutmalı ve taleplerin hazırlanmasından gönderilmesine ve cevapların elde edilmesine kadar gözetim altına

almalıdır. Doğrulama süreci zarfında denetim faaliyetinin etkinliğinin artırılması için yanıtların düzenlenmesinde, yanıt verilmemiş doğrulama isteklerinin belirlenmesinde, bilgilerin bir araya toplanıp listelenmesinde, defterlerle yanıtların karşılaştırılmasının gerçekleştirilmesinde; denetçinin kontrol ve gözetimi altında olmak koşuluyla işletme personeli denetçiye destek verebilir (Ataman vd., 2001:103).

Doğruma tekniği, uygulandığı mali tablo hesap kalemine ilişkin olarak özellikle yönetimin varlıklar ve borçlar, var olma ve oluşma, bütünlük iddialarının doğrulanmasına ilişkin olarak denetim kanıtı elde edilmesini sağlamaktadır. Denetçi mesleki muhakemesi eşliğinde doğrulama tekniğinin uygulanacağı zaman ve alanları belirlerken genelde bazı hususların varlığını dikkate alır söz konusu bu hususlar şu şekilde sıralanabilir (Ataman vd., 2001:103):

- Denetime konu olan hesap kaleminin finansal tablolar açısından önem derecesi,
- İşletme yönetiminin ortaya koyduğu iddiaya ait risk seviyesi,
- Risk seviyesini makul bir seviyeye indirecek denetim kanıtı toplanmasını sağlayabilecek farklı kanıt toplama tekniklerinin kullanılabilme olasılığı,
- Denetçinin mesleki olarak uymakla sorumlu olduğu önceden belirlenmiş standart, prosedür veya yürürlükteki mevzuatın denetime konu olan hesap kalemi için doğrulama tekniğinin uygulanmasını zorunlu hale getirmesi.

Doğrulama tekniği, uygulanması hem maliyet açısından masraflı hemde fazlaca vakit alan bir kanıt toplama tekniğidir. Bu sebepten ötürü denetçi bazı hususlardan birinin varlığı durumunda doğrulama tekniğini uygulamaktan kaçınabilir (Polat, 2006:131):

- Denetime konu olan hesap kalemin finansal tablolar açısından önemsiz olması,
- Doğrulama tekniği uygulamasının fayda getirmeyecek derecede etkisiz olması,
- Risk düzeyini makul bir düzeye indirecek farklı kanıt toplama tekniklerinin ve denetim kanıtlarının bulunma durumu.

Denetçi doğrulama taleplerini hazırlarken bazı husus ve durumları göz ardı etmeyerek doğrulama isteklerine alınan yanıtların kalitesini arttırabilir. Bu hususlar şu şekilde sıralanabilir (Polat, 2006:139):

- Doğrulama talebi açık ve net yani anlaşılabilir olmalı, anlam farklılığı yaratabilecek cümle ve kelimelerden uzak durulmalıdır.
- İlgili tarafın nitelikleri ve özellikleri,
- Doğrulama talebinin belirlenmiş bir kişi ya da kuruluşa gönderilmesi,
- Denetlenen işletmenin açık ve net olarak ifade edilmesi,
- Doğrulamanın, yanıt vermesi talep edilen kişi tarafından ıslak imza ile imzalanması,
- Yanıtlama süresinin açıkça belirtilmesi,
- Yanıtların iletilmesi konusunda bilgi talep edilen taraflarla irtibata geçilmesi.

Önceki dönemlerde gerçekleştirilen denetim veya denetime benzer çalışma deneyimleri, doğrulanması beklenen bilginin nitelik ve özelliği, yanıt vermesi talep edilen kişi ve kuruluş gibi etkenler ulaşılabilecek kanıtın güvenilirlik düzeyi üzerinde dolaysız bir şekilde direkt etkide bulunacağından, doğrulama talebini biçimsel olarak da etki altında bırakır. Ancak doğrulama tekniğinin uygulanmasında yanıtlanması talep edilen bilginin nitelik ve özelliğine göre standart bir şekilde hazırlanan doğrulama formlarının kullanıldığı tespit edilmiştir (Polat, 2006:139).

Denetçi doğrulama tekniğinde uygulamayı olumlu doğrulama veya olumsuz doğrulama biçiminde gerçekleştirebilir. Uluslararası Denetim Standartları “Denetçi olumlu veya olumsuz doğrulama talebini ayrı ayrı kullanabileceği gibi ikisinin bir bileşimini de kullanabilir” diye ifade ederek doğrulama tekniğini sınıflara ayırmıştır. Olumlu doğrulama talebi, ilgili kişi ya da kuruluşun, tarafına iletilen bilgiyle olan mutabakatını bildirerek veya bir bilgiyi elde ederek her durumda denetçiye cevap vermesini ifade etmektedir. Olumlu doğrulama talebi şu şekillerde yapılabilir (Sipahi, 2001:133):

- İşletmenin kayıtlarında yer alan bilgi, cevap vermesi istenen tarafa bildirilerek bilginin doğru olup olmadığı sorulur. Bu süreçte bu bilginin üçüncü kişiye göre doğru olup olmadığına bakılmaksızın üçüncü kişiden yanıt vermesi beklenir.

- İşletmenin kayıtlarında yer alan bilginin, cevap vermesi istenen tarafa bildirilmesi yoluyla yapılan doğrulama taleplerinde, ilgili tarafın bilgiyi doğrulamadan cevaplama riski vardır. Denetçi genellikle verilen cevapların ilgili tarafın kayıtlarına bakılarak verilip verilmediğini tespit edemez. Bu durumda, denetçi, doğrulama talebini ilgili tutar veya başka bir bilgi ihtiva etmeden doğrulayan tarafa göndererek, söz konusu tutar veya bilgilerin doğrulayan tarafça temin edilmesi suretiyle riski azaltabilir. Ancak bu tip “boş” doğrulama taleplerinin kullanılması, ilgili taraflar açısından ek bir gayret gerektirdiğinden cevaplama oranı düşük olabilir. Literatürde bu tip doğrulama taleplerinin “boş bakiyeli doğrulama” olarak sınıflandırıldığı görülmektedir.
- Doğrulama tekniğinin kullanımını hesap tutarlarının mutabakatının sağlanması amacıyla ile sınırlandırmamak gerekir. Hesap bakiyesi ile birlikte veya ayrı olarak ilgili hesapların dökümleri de istenebilir. Örneğin kaydedilmemiş bir yükümlülüğü ortaya çıkarırken işletmenin ana tedarikçilerinden; alacak bakiyesi olmasa dahi alacak tutarlarıyla ilgili hesap ekstrelerini doğrudan denetçiye gönderilmesinin talep edilmesi, ticari borçlar hesabında gözüken yüksek tutarlı bakiyeleri dikkate alarak gönderilen doğrulama taleplerinden genellikle daha etkili olur. Kısacası doğrulama tekniğinin kullanımında test edilen yönetim iddiasına göre hareket edilmelidir.

Bunun yanı sıra denetçi hesap kalanları ve alt hesapların teyit edilmesi haricinde işletmenin ilişkide bulunduğu diğer üçüncü kişi veya kuruluşlar ile yaptığı anlaşma şartları ile gerçekleştirdiği işlem ve faaliyetlere ilişkin olarak da doğrulama talebinde bulunabilir. Bu durumda denetçi özellikle finansal tablolar için önemli, olağanüstü, belirsiz anlaşma, işlem ve faaliyetler için doğrulama tekniğini uygulamalıdır (Uzay, 1999:79):

Bazı konu ve hususların varlığı denetçinin kararını etkileyerek doğrulama tekniğinin uygulanmasına dair alacağı kararı etkileyebilir (Uzay, 1999:79):

- Dönem sonuna yakın büyük hacimli veya önemli satışların gerçekleşmiş olması,
- Standart olmayan sözleşmelerin olması veya sözleşmelerde standart olmayan şartların bulunması,

- Müşterinin, satış sözleşmesini kabul ettiğini gösteren belgelerde eksikliğin olması,
- Şarta bağlı sözleşmelerin veya koşullu işlemlerin varlığı,
- Sözleşmelerde veya yükleme belgelerinde yer alan tarihlerin değişmiş olması,
- Standart olmayan taksitli alacakların var olması veya ödeme takviminin uzatılmış olması,
- İşlemin olağan olmayacak bir şekilde muhasebe ve finans dairesinin dışında gerçekleşmiş olması,
- Satış faturası düzenlenmiş olduğu halde malın müşteriye teslim edilmemiş olması

Denetçi tarafından hazırlanan olumsuz bir doğrulama talebi, ilgili kişi ya da kuruluşun yalnızca gönderilen bilgiyle mutabık olmaması halinde cevap vermesi anlamını taşımaktadır. Fakat, olumsuz bir doğrulama talebine yanıt verilmediği hallerde, denetçinin, doğrulama talebinin ilgili kişi ya da kurumun eline ulaştığına ve talepte ifade edilen bilginin ilgili tarafça teyit edildiğine ilişkin herhangi bir açık kanıtı sahip olmadığının farkında olması gerekmektedir. Bu bağlamda, olumsuz doğrulama talepleri, olumlu doğrulama taleplerine göre çok daha az güvenilir kanıt elde edilmesini sağlar ve denetçi olumsuz doğrulama talebini destekleyici olarak farklı denetim tekniklerini kullanmayı da dikkate almalıdır (Sipahi, 2001:136).

Denetim standartları aşağıda belirtilen durumlarda denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi amacıyla olumsuz doğrulama taleplerinin kullanılabileceğini belirtmektedir (Sipahi, 2001:136):

- Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskinin düşük olması,
- Çok sayıda ve düşük bakiyeli hesapların bulunması,
- Önemli sayıda hatanın beklenmemesi,
- Denetçinin doğrulama talebinin ilgili taraflarca cevaplandırılmayacağına inanmasını gerektiren bir sebebin bulunmaması.

Denetçi tarafından kullanılacak doğrulama tekniğinin uygulanma süreci şu şekilde gerçekleşmektedir (Sipahi, 2001:136):

- Denetçi doğrulamak istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu işletme adına düzenler,
- Mektup işletme yönetimine imzalatılmak suretiyle gerekli onay alınmış olur,
- Denetçi mektupları adreslerine postalar,
- Yanıtın denetçiye geri gelmesi sağlanır,
- Gelen yanıtlar denetçi tarafından işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır, varsa farklar belirlenir ve incelemeye alınır.

4.6.11. Yeniden Hesaplama

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden yeniden hesaplama tekniği, belge veya kayıtların matematiksel açıdan doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Farklı bir tanımlamayla yeniden hesaplama, muhasebe sistemi içinde gerçekleştirilmiş olan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılarak kontrol edilmesidir (Çaldağ, 2007:121-125):

Muhasebe işlemleri yapısal olarak matematik temelli hesaplamalara dayalı bir özelliğe sahiptir. Bu sebepten ötürü matematik temelli muhasebe kayıtlarının hatalı olmasının yanı sıra usulsüzlükte söz edilebilir. Bu sebepten ötürü matematik hesaplamaların yoğun olduğu işlemlerden özellikle finansal tablolar açısından önemli kabul edilenlerle geçmiş dönemlere göre ciddi derecede sapma gösteren işlemlere ait olarak denetçi tarafından yeniden hesaplamaların yapılması ve doğruluğunun test edilmesinde fayda vardır (Gürbüz, 1995, 107).

Yeniden hesaplama tekniğinin uygulandığı bazı muhasebe hesaplamaları şu şekildedir (Çaldağ, 2007:121-125):

- Yevmiye ve büyük defterde sayfa toplamlarının alınması
- Amortisman hesaplamalarının yeniden yapılması
- Tükenme payı hesaplamalarının yeniden yapılması
- Yeniden değerlendirme hesaplamalarının yeniden yapılması
- Şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması

- Vergi matrahı ve hesaplanan mali yükümlülüklerin yeniden hesaplanması
- Ücretlerin brütten nete veya netten brüte tekrar hesaplanması
- Emeklilik fonlarının ve kıdem tazminatlarının yeniden hesaplanması
- Hakediş raporlarındaki tutarların yeniden hesaplanması
- Reeskont hesaplamalarının yeniden yapılması
- Kar payı ve ikramiyelerin yeniden hesaplanması
- Sayım cetvellerindeki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması

Denetçi yeniden hesaplama tekniğini kullanırken yapılan hesaplamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmamasının yanı sıra yürürlükteki mevzuatta yapılan hesaplamalarla ilgili olan ölçüleri, kriterleri göz önünde bulundurur.

4.6.12. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden analitik inceleme tekniği ya da farklı bir ifade ile hesaplama ve karşılaştırma tekniği, işletmenin işlem ve hesap kalemlerinde, önemli olabilecek derecede mevcut bulunan sapmaların tespit edilmesi hedefiyle, söz konusu cari yıl hesaplarının aylık ve yıllık performans, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı gibi bakımlardan, önceki dönemler hesap ve işlemleriyle, bütçelere ilişkin verilerle ya da faaliyette buldukları sektöre ilişkin ortalamalar ile oran ve trend analizi gibi rasyo analiz teknikleri gerçekleştirilerek karşılaştırılması ve yorumlanarak incelenmesidir (Aksoy, 2002:239).

Günden güne gelişen, değişen ve aynı zamanda çok daha karmaşık bir duruma gelen ticari hayat, işletmelerin her geçen gün gelişmesi ve hacimlerinin büyümesi sebebiyle gerçekleştirilecek denetimlerde denetim işini gerçekleştirecek kişi ya da kişilere çok daha fazla bilgi ve veriyi inceleyerek yorumlamalarını gerekli kılmıştır. Söz konusu bu durum mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik seviyesini incelerken mali tablolar üzerinde etkin olabilecek ancak herhangi bir şekilde denetime konu olmayan bambaşka bilgi ve verilerin dikkate alınmasına sebep olmuştur. Meydana gelen değişim ve gelişmeler denetçinin denetime ilişkin görüşünün oluşmasında analitik inceleme tekniğinin gerçekleştirilmesini bir ihtiyaç haline getirmiştir (Akgül, 2000:141).

Süreç içinde ekonomik ve ticari hayatın içinde muhasebeye ilişkin uygulamalarda matematiksel karşılaştırma yöntemlerinin sayısının artması, gelişmekte olan teknolojinin söz konusu tekniklerin gerçekleştirilmesini kolay hale getirmesi ve farklı alanlarda kullanıldığı gibi denetim alanında da analitik inceleme tekniğinin uygulama çerçevesini genişletmiştir (Akgül, 2000:144).

Söz konusu bu çerçeve kapsamında Uluslararası Denetim Standartları: “Denetçi, denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirme aşamalarında, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla analitik inceleme tekniklerini uygulamalıdır. Ayrıca analitik inceleme teknikleri maddi doğruluk prosedürü olarak da kullanılabilir” diye ifade ederek analitik inceleme tekniğinin denetim faaliyetindeki kullanım alanının genişliğini açıklamıştır (Akgül, 2000:144).

Analitik inceleme tekniği ya da prosedürleri; finansal ve finansal olmayan çeşitli veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından gerek mesleki muhakemesine gerek sektörel veriler dikkate alınarak geliştirilen beklentilere uygun olup olmadığına bakılması olarak ifade edilmektedir. Farklı bir ifade ile analitik inceleme tekniği ya da prosedürleri; finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal tablolardaki yanlışlık ve sapmaların belirlenmesine yönelik gerçekleştirilen çalışmalar olarak tanımlanmaktadır (Ataman vd., 2001:68).

Analitik inceleme tekniği genel anlamda karşılaştırma ve ilgi kurma tekniğidir (Çaldağ, 2007:128). Analitik inceleme, işletmeye ait finansal bilgilerin aşağıda belirtilen veriler ile karşılaştırılmasını içerir (Türker vd., 2003: 89):

- Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmaya uygun nitelikteki bilgiler,
- Bütçe ve tahminler gibi işletmelerin beklentilerine ilişkin veriler,
- Amortismanla ilişkin tahminler,
- İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunulan sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması,

İlgi kurma (Türker vd., 2003: 89):

- Finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler arasında ilgi kurma
- İşletmenin önceki tecrübelerine dikkate alarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi olası finansal bilgiler arasında ilişki kurulması,

Söz konusu inceleme yöntemlerinin uygulamasında basit karşılaştırmalardan, ileri derecede istatistikî tekniklerin kullanılmasına değin uzanan çeşitli yöntem ve teknikler kullanılmaktadır. Denetimde kullanılacak inceleme teknik ve yöntemlerinin tercihi, bunların hangi yöntemle ve ne düzeyde gerçekleştirileceğı denetçinin mesleki muhakeme ve tecrübesine bırakılmıştır (Türker vd., 2003: 89).

Analitik inceleme teknikleri (Akgül, 2000:156):

a) Planlama aşamasında: Planlama aşamasında, denetçi tarafından denetime ilişkin risk değerlendirme yöntemi olarak, ara dönem mali tablolar, bütçeler, maliyet muhasebesine ilişkin veri ve bilgiler, geçici mizan, taslak olarak hazırlanmış finansal tablolar gibi finansal bilgiler, işletmenin faaliyet koşullarının ve dış çevre ile olan ilişkilerinin kavranması için kullanılmaktadır (Akgül, 2000:156).

b) Kanıt toplama sürecinde: İşletme yönetiminin denetçiye sunduğı bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, analitik inceleme tekniğı kullanılmaktadır (Akgül, 2000:156).

c) Denetimin son aşamasında: Mali tabloların genel anlamda gözden geçirilmesi aşamasında analitik inceleme tekniğı kullanılmaktadır (Akgül, 2000:156).

Analitik inceleme tekniğı, mali tablolarda tespit edilen anlamlı sapmaların ve finansal tablolarda yer alan hesap kalemlerinin dönemler itibariyle gösterdiği düzensiz değışiklik ve sapmaların açıklanması, denetime tabi olan işletmenin ekonomik ilişkilerinin çok daha iyi anlaşılması, işletme sonuçlarının duyarlılığının test edilmesi, daha etkili risk analizlerinin yapılmasını sağlayarak riskli alanlara odaklanılmasını sağlamaktadır. Denetleme alanının belirlenmesi, denetim süresinin ve gerçekleştirilecek denetim tekniklerinin belirlenmesi, uygulanan denetim tekniklerinin yeterliliğı ve denetim görüşünün oluşturulması konularında denetçiye yol gösterici olmaktadır.

Analitik inceleme tekniği diğer kanıt toplama teknikleri ile karşılaştırıldığında çok daha az maliyetli olup denetçinin daha az zamanını almaktadır (Akgül, 2000:156).

Denetçinin, analitik inceleme tekniğini kanıt toplama tekniği olarak kullanmak için aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurması gerekir (Türedi, 1996:148):

a) Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu: Genel olarak büyük ölçekli işletmelerde meydana gelen büyük hacimli işlemler, analitik inceleme tekniklerin en rahat uygulanabileceği niteliklere sahiptirler. Analitik inceleme tekniklerinin gerçekleştirilmesi esnasında, incelenen veriler arasındaki ilişkinin mevcut olduğu ve beklenenden farklı koşulların ortaya çıkmaması halinde söz konusu ilişkinin devamlılığı olasılığına dayanmaktadır. Denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna karar verirken; işletmeyi, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlık olasılığı olan kalemleri ve önemlilik seviyesi ile işletme yönetiminin beyanlarının niteliğini dikkate almaktadır (Türedi, 1996:148).

b) Karşılaştırmaya konu bilgilerin güvenilirliği: Denetçi tarafından gerçekleştirilen analitik inceleme teknikleri vasıtası ile elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği büyük ölçüde; kayıtlara alınan tutarlara ilişkin tahminlerin yapılmasında veya rasyoların hesaplanmasında kullanılan ve işletme içinde üretilen veya dışarıdan sağlanan verilerin güvenilirliğine bağlıdır. Elde edilen bilgilerin güvenilirliği, bilginin yapısı ve elde edildiği kaynağından etkilenmekte olup büyük ölçüde elde edildiği ortam ve koşullara bağlıdır (Türedi, 1996:148).

Analitik inceleme tekniğinde kullanılacak verilerin elde edilmesinde, denetçi aşağıdaki hususları dikkate almaktadır (WEB_4):

a) Bilginin kaynağı: Denetime ilişkin elde edilen bilgi, işletme içi kaynaklardan elde edilemesine nazaran işletme dışında bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde çok daha güvenilir olmaktadır (WEB_4).

b) Bilginin karşılaştırılabilirliği: Bilgilerin sektöre ilişkin bilgiler ile karşılaştırılabilir bir nitelik taşıması gereklidir (Türedi, 1996:148).

c) Bilginin yapısı ve ilgisi: Bilgi işletme beklentilerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmelidir (Türedi, 1996:148).

d) Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller: Denetçi, analitik inceleme tekniğinin gerçekleştirilmesinde kullandığı bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontrolleri test etmektedir. Bu kontrollerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarının çok daha güvenilir olmasını sağlamaktadır (Türedi, 1996:148).

Beklenen güvence seviyesine ulaşmak için, önemli yanlışlıkların belirlenmesinde yararlanılan tahminlerin yeteri kadar isabetli olup olmadığı; beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi aşamasında, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur (WEB_4):

- Kanıt toplama tekniği olarak analitik inceleme tekniğinden beklenen sonuçların doğru olarak öngörülmesi,
- Bilginin kısımlara ayrılabilme düzeyi,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti,
- Kabul edilebilir nitelikteki, beklenen değerlerle kayıtlı değerler arasında var olan farklılıkları dikkate almalıdır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüz dünyasında işletme ortakları, yatırımcılar, kredi veren kurum ve kuruluşlar vb. nitelikli ve güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan karar vericilerin ihtiyaç duydukları bilgiye kendilerinin ulaşmaları olanaksızdır. İhtiyaç duyulan bilgi dolaylı yollardan elde edildiğinde ise kasten ya da kasıtsız olarak herhangi bir şekilde yanlış olma ihtimali kaçınılmazdır. Söz konusu bu durumdan dolayı denetim kavramı güvenilir bilgiye olan ihtiyaçtan kaynaklanarak ortaya çıkmıştır. Söz konusu bu ihtiyacı karşılayabilmek amacı ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde belirli denetim standartları oluşturulmuş ve bu standartlar kapsamında denetim kavramı ihtiyaçtan talep edilen güvenilir bilgiyi toplayıp ihtiyacı olan kişi, kurum ve kuruluşlara sunan bir süreç olarak karşımıza çıkmıştır.

Denetim işleminin en önemli aktörü olan güvenilir ve dürüst finansal bilgileri elde edebilmek için denetimi gerçekleştiren denetçilerin dikkat etmesi gereken hususların başında denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmalarının yanında sahip oldukları mesleki bilgi ve tecrübe çok önemlidir. Zira denetimin yapılması, yasal bir zorunluluk olmasının yanı sıra işletmelerin işlemlerine farklı bir gözle bakılması, olası aksaklıkları, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkaracağı gibi, denetimden geçmiş bir işletmenin mali tablolarına duyulan güven de artmaktadır.

Denetim belirli bir süreç olup birbirini takip eden belirli aşamalardan meydana gelmektedir. Denetim süreci; müşteri seçimi, denetim planlaması, programların hazırlanması, denetimin yürütülmesi, toplanan kanıtların değerlendirilmesi, denetim görüşüne varılması ve denetim raporunun hazırlanarak açıklanıp sunulması ile son bulur.

Gerçekleştirilen denetimin başarısı ancak denetimin bağımsızlığı ile sağlanabilir. Denetçi denetimin yürütülmesi aşamasında mesleki tecrübe ve yeterlilikleri ışığında bazı denetim teknikleri kullanarak denetime ilişkin kanıt toplar. Elde edilen kanıtlar denetçi tarafından incelenip değerlendirilerek denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir kanaata ulaşılır. İşletmelerin ortaya

koyduğu bir iddia niteliğinde olan finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğüne ilişkin olarak bir görüŖe varmak için denetçi uygun ve yeterli sayıda kanıt toplamak ile mükelleftir.

Sonuç olarak, denetim alanında yetersizliklerin olduğu kaçınılmaz bir gerçektir. 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 gerekmektedir.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

Kitaplar:

- [1] Akgül, A. B. (2000), “*Türk Denetim Kurumları*”, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- [2] Aksoy, T. (2002), “*Tüm Yönleriyle Denetim*”, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- [3] Aktuğlu, M.A. (1983), “*Denetim ve Revizyon*”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F.Yayın No:7, İzmir.
- [4] Aslan, S. (2003), “*Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*”, Avcıol Basım, İstanbul.
- [5] Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001), “*Muhasebe Denetimi Uygulamaları*”, İstanbul: Alfa Basımevi.
- [6] Bozkurt, N. (2000), “*Muhasebe Denetim*”, AlfaYayınları, İstanbul
- [7] Çaldağ, Y. (2007), “*Denetim Ve Raporlama Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri*”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [8] Çelik, A. (2005), “*Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*”, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- [9] Çömlekçi, F., C. Kepekçi ve M. Erdoğan (1992), “*Muhasebe Denetimi*”, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- [10] Çömlekçi, F. (1976), “*Muhasebe Denetimi*”, Eskişehir.
- [11] Erdoğan, M. (2005), “*Denetim*”, Ankara: Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [12] Ergin, H. (2006), “*Denetim*”, Ekspres Matbaası, Kütahya.

- [13] Gücenme ,Ü. (2004), “*Muhasebe Denetimi*”, 1 Baskı, Aktüel, İstanbul.
- [14] Güçlü, Faruk (2005), “*Muhasebe Denetimi*”, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [15] Gürbüz, Hasan (1995), “*Muhasebe Denetimi*”, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- [16] Gürbüz, Hasan (1985), “*Muhasebe Denetimi*”, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul
- [17] Güredin, E. (1994), “*Denetim*”, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- [18] Güredin, E. (1999), “*Denetim*”, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- [19] Haftacı, V. (2011), “*Muhasebe Denetimi*”, Kocaeli: Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Umuttepe Yayınları.
- [20] Hesap Uzmanları Derneği (2004), “*Denetim İlke ve Esasları*”, Cilt:1, İstanbul: 3.Baskı, Yıldız Ofset.
- [21] Karaarslan, E. (2005), “*Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*”, Ankara: Türmob Yayınları, Seri No:276.
- [22] Karayalçın, Y. (1988), “*Muhasebe Hukuku*”, 2. Baskı, Ankara.
- [23] Kaval, H. (2003), “*Muhasebe Denetimi*”, Ankara: Cem Web Ofset.
- [24] Kaval, H. (2008), “*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*”, Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [25] Kepekçi, C. (2004), “*Bağımsız Denetim*”, 5. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul.
- [26] Kepekçi, C. (1998), “*Bağımsız Denetim*”, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- [27] Özer, M. (1997), “*Denetim*”, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- [28] Türker, M., R. Pekdemir, Y. Selvi, ve F. Yılmaz (2003), “*Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)*”, Türmob Yayınları 198, Ankara.

- [29] Türedi, H. (1996), “*Muhasebe Denetimi*”, Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:158/7, Trabzon.
- [30] Uçkaç, M. (1999), “*Muhasebe Denetimi*”, Çelepler Matbaacılık, İstanbul.
- [31] Köse, H. Ö. (2007), “*Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*”, Ankara: Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- [32] TÜRMOB, (1999), “*Finansal Kurumların Denetimi*”, Yılı Sirküler Rapor Kitapları, Yayını, Yayın No: 32.

Dergiler:

- [1] Başpınar, A. (2005), “*Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*”, Maliye Dergisi, No:140, Ağustos.
- [2] Uzay, Ş. (1999), “*İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, Ankara.
- [3] Dalak, G. (2000), “*Denetim ve Kalite Denetimi*”, Muğla Üniversitesi, SBE Dergisi, Sayı 129, Haziran
- [4] Demirbaş M. (2005), “*İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi , Sayı: 7 , Cilt:4.
- [5] Dönmez, A., P. Başak Berberoğlu ve A. Ersoy (2005), “*Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması*”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9, Mayıs, s.52-78

- [6] Yılandı, M. ve Yıldız, B. (2001), “*Yeminli Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi ve Tasdik Mali Tablo Denetimi Çelişkisi, Mesleğin Gelişimine Etkileri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim.
- [7] Güredin, E. (1977), “*Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu*”, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul
- [8] Polat, N. (2006), “*Sayıştay’ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak - Mart.
- [9] Çalış, E. (2005), “*Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları*”, Muhasebe - Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Sayı:14, Ekim.
- [10] Sevim, Ş. (1990), “*Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT 8.Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması*”, Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:8, Sayı 1- 2, Eskişehir
- [11] Kavut, L. (2000), “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu*”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 4,
- [12] Tuan A.K. ve Sağlar J. (2004), “*İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 11, Ocak, s.
- [13] Akışık, O. (2004), “*Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İ Yeri*”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 12, Nisan, s. 98.
- [14] Temizel, Ö. (2005), “*INTOSAI’da Yeniden Yapılanma*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:59.

- [15] Kardeş, Seval (1996), “*Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik bir Araştırma*”, SPK Yayın NO:29, Ankara.
- [16] Uman, N. (1985), “*İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri*”, SPK, Ankara.
- [17] Erol, A. (1997), “*Finansal Kurumların Denetimi*”, Bildiri, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul

Tezler:

- [1] Yurdakul, H. (2005), “*Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Uygulamalar*”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- [2] Bayazıtlı, E. (1991), “*Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*”, Doktora Tezi, Ankara Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [3] Sipahi, B. (2001), “*Muhasebe Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir uygulama*”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [4] Tural, M. (1992), “*Bağımsız Dış Denetim ve Bankacılık Sektöründeki Yeri*”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bildiriler:

- [1] BDDK,(2002), “*Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik*”
- [2] SPK, (2013), “*Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik*”

Elektronik Yayınlar/ İnternet:

- [1] WEB_1, <http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/ SozBul.aspx>, 12/7/2015.
- [2] WEB_2, (2012), “*Bankalarda Denetim Komitesi Uygulaması*”,
https://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/792/Catikkas_Kitap.pdf,
25/7/2015.
- [3] WEB_3, (2005), “*Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması*”,
<http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/46/3/ercanbayazitli.pdf> ,
15/09/2015.
- [4] WEB_4,(2015), “*Deloitte denetim teknikleri*”,
<http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955>, 10/10/2015.
- [5] WEB_5, “*Kamu İç Denetim Raporlama Standartları*”,
[http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_raporlam
a_standartlari.pdf](http://www.icdenetim.adalet.gov.tr/mevzuat/ucuncu/kamu_ic_denetim_raporlama_standartlari.pdf), 15/10/2015.
- [6] WEB_6, (2005), İVGİN, E. “*Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetim Reformu Çerçevesinde.*”,
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/turkeysymposium>, 20/10/2015
- [7] WEB_7, (2001), KENGER, E. “*Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*”,
http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, 30/10/2015.

ÖZGEÇMİŞ

7 Ocak 1989 tarihinde, Kahramanmaraş'ın Afşin ilçesinde doğdum. 2005 yılında Elbistan Dulkadiroğlu Anadolu Lisesinden mezun oldum. 2012 yılında İngiltere'nin Londra şehrinde dil eğitimi aldım. 2013 yılı itibariyle, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik meslek mensubu adayı olarak bir mali müşavirlik ofisinde çalışmaktayım. 2014 yılında başladığım Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programında öğrenimime devam etmekteyim.