

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

**MUHASEBE DENETİMİNDE KULLANILAN KANIT
TOPLAMA TEKNİKLERİ**

Didem ÖZÇELİK

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

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Nisan 2015

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

**MUHASEBE DENETİMİNDE KULLANILAN KANIT
TOPLAMA TEKNİKLERİ**

**Didem ÖZÇELİK
(132008298)**

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

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Nisan 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE DENETİMİNDE KULLANILAN KANIT
TOPLAMA TEKNİKLERİ

Didem ÖZÇELİK
(132008298)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

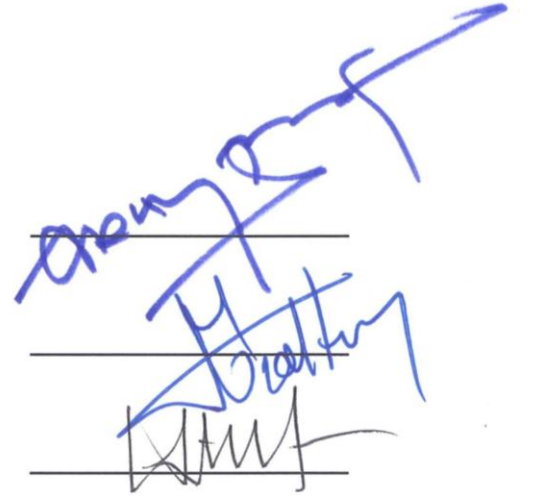
Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Murat AZALTUN

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT



ÖNSÖZ

Günümüzde gelişen mesleki etikler karşısında geniş bir işletme kitlesinde denetimin önemini anlayıp bu alanda önlemlerini alma yolunda olup, bu kapsamın gittikçe genişletileceği açıktır. Buna paralel olarak, gerek muhasebe denetimine ve gerekse bağımsız denetim konularına hakim bir yetkin kadronun varlığı önem kazanmıştır. Dünyadaki ekonomik krizler ve büyük muhasebe yolsuzlukları, ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye, süreçleri şeffaflandırmaya, risk noktalarını tespit etmeye yarayan sistemler üretmeye itmiştir. Yönetim sorumluluğu, katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir, yönetim anlayışına dayalı olarak ülkelerin idari, mali yapılanma sistemlerinde değişim ihtiyacı öne çıkmıştır. Bu süreç gelişimini tamamlayan devletlerde daha hızlı olmuştur. Ülkemizde ise bu değişim üç aşamada gerçekleşmiştir. 1980'lere kadar olan birinci dönem, 1980-1990 yılları arasında ikinci dönem ve 1990 sonrasındaki üçüncü dönemdir. Yönetim ve denetim birbirinden ayrılmaz bir bütünün parçalarıdır. Yönetimin bir unsuru da denetimdir. İyi bir yönetim, iyi bir denetimi beraberinde getirir. Hazırlamış olduğum tezim benim için hem mesleki eğitim hem de tüm dünyada denetimin önemi hakkında bilgi donanımına sahip olmama vesile oldu. Tüm ilgililere yardımcı kaynak ve rehber niteliği taşıması diliyorum.

Çalışmalarım boyunca bana ışık tutan, değerli yardım ve katkılarıyla beni yönlendiren, bilgi birikimini ve ilgisini eksik etmeyen kıymetli tecrübelerinden faydalandığım danışmanım sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN'a ve SMMM Vedat NESİL'e, manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan çok değerli aileme özellikle Ablam SMMM Günseli ÖZÇELİK'e, ve arkadaşlarıma sonsuz teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım

Didem ÖZÇELİK

İstanbul, 2015

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR	vii
ŞEKİL LİSTESİ	ix
TABLO LİSTESİ	x
BÖLÜM 1. GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. DENETİME GENEL BAKIŞ	4
2.1. DENETİMİN TANIMI	4
2.2. DENETİM YAPMANIN GEREKLİLİĞİ	10
2.3. MUHASEBE DENETİMİ YAPMANIN GEREKLİLİĞİ	13
2.4. DENETİMİN TÜRLERİ	16
2.4.1. Denetimin Amacı Yönünden Türleri	16
2.4.1.1. Finansal Denetim (Finansal Tablolar Denetimi, Mali Tablolar Denetimi).....	16
2.4.1.2. Uygunluk Denetimi (Düzenlilik Denetimi, Usul Denetimi, Mali Denetim)	18
2.4.1.3. Performans Denetimi (İşletme Denetimi, Faaliyet Denetimi)	19
2.4.1.4. Ekonomik Denetim (Bütünleşik Denetim, Sistemci Denetim).....	21
2.4.2. Denetimin Statüsüne Göre Türleri	22
2.4.2.1. İç Denetim.....	22
2.4.2.2. Dış (Bağımsız) Denetim.....	31
2.5. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI (GKGDS)	39
2.5.1. Genel Standartlar.....	41
2.5.2. Çalışma Alanı Standartları	44
2.5.3. Raporlama Standartları	47

2.6. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI 53

BÖLÜM 3. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	57
3.1. DENETİM KANITI KAVRAMI.....	57
3.2. DENETİM KANITLARININ MİKTARINI VE GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR	61
3.2.1. Denetim Kanıtlarının Miktarını Etkileyen Unsurlar	61
3.2.2. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	62
3.3. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI	64
3.3.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları	65
3.3.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları	66
3.3.2.1. Fiziki Kanıtlar	67
3.3.2.2. Doğrulamalar (Teyitler)	68
3.3.2.3. Belgelenmiş Kanıtlar.....	70
3.3.2.4. Yazılı Kanıtlar.....	70
3.3.2.5. Matematiksel Kanıtlar (Yeniden Hesaplamalar).....	71
3.3.2.6. Sözlü Kanıtlar	71
3.3.2.7. Analitik Kanıtlar	72
3.4. DENETİM AMAÇLARI İLE KANIT TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER.....	73
3.5. KANITLARIN TOPLANMASINDA VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE DENETİM TESTLERİ.....	76
3.6. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE YÖNTEMLERİ	78
3.6.1. Geleneksel Denetim İşlemleri.....	79
3.6.1.1. Karşılaştırma işlemi	79
3.6.1.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi.....	79
3.6.1.3. Aritmetik İnceleme	80
3.6.1.4. Belge İnceleme.....	80
3.6.2. Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri	81
3.6.2.1. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter İncelemesi)	82
3.6.2.2. Göz Atma	86
3.6.2.3. Belge İnceleme.....	86
3.6.2.4. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme	87
3.6.2.5. Gözlem	89
3.6.2.6. Soruşturma (Bilgi Toplama)	91
3.6.2.7. Doğrulama (Teyit İsteme).....	94
3.6.2.8. Yeniden Hesaplama	104
3.6.2.9. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği.....	105
3.6.3. Geleneksel Denetim Yöntemleri.....	109
3.6.3.1. Şekli Denetim ve Maddi Denetim.....	109
3.6.3.2. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim.....	110
3.6.3.3. Tam veya Aralıksız Denetim - Örnekleme veya Sondajlama Yoluyla Denetim	111
3.6.2.4. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim	112
3.7. DENETÇİNİN DİKKATE ALACAĞI HİLE BELİRTİLERİ VE DENETİMİ	113
3.7.1. Faaliyetlerin Yürütülmesi ile İlgili Hile Belirtileri	118
3.7.2. Personel Hile Belirtileri	119
3.7.3. Üçüncü Kişilerle Olan İlişkilerdeki Hile ve Belirtileri	122

3.7.4.	Örgüt Yapısı ile İlgili Hile Belirtileri.....	124
3.7.5.	Yönetim Özellikleri ile İlgili Hile Belirtiler	125
3.7.6.	Muhasebe Hile Belirtileri.....	127
3.7.7.	İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları	130
3.7.8.	Analitik Belirtiler	133
3.7.9.	Muhtelif Belirtiler	134
3.8.	BİLGİ İŞLEM TEKNOLOJİSİNDEKİ GELİŞMELER ve DENETİMİ	135
BÖLÜM 4.	SONUÇ ve ÖNERİLER	141
KAYNAKLAR.....		145

ÖZET

MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarına uygun olarak yapılan ve mali tablolar denetimini de kapsayan muhasebe denetimi, günümüz dünyasında en genel kabul gören denetim durumudur. Avrupa Birliği bünyesinde yaşanan uyum ve genişleme süreci yanında, küresel muhasebe ve denetim standartlarına yönelik ve yakınsama eğilimi, sonucunu çıkarmıştır. Ayrıca, muhasebe ve denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel (kamu ve özel) bazda uyumlaştırılması açısından önemli bir gelişmedir. Türkiye'deki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıdadır. Uluslararası alanda meydana gelen bu değişikliklere Türkiye'de kayıtsız kalmamıştır. Bu çerçevede Türkiye, Avrupa Birliği müktesebatına uyum ve ulusal program, acil eylem planı ve yeni yasal düzenlemeler ile muhasebe ve denetim sistemini içinde bulunulan karmaşıklıktan kurtarmak ve küresel gelişmenin dışında kalmamak için uluslararası alana paralel değişim ve gelişim içindedir. Türkiye'nin muhasebe denetimi alanında, hem düzenleyici kurumlarda hem de uygulayıcılarda tutum ve davranış değişiklikleri ile birlikte denetiminde standardizasyonu sağlanması zorunluluk arz etmektedir.

Anahtar Sözcükler: Bağımsız Denetim, Kanıt, Kanıt Tespiti, Denetim Standartları

Tarih: 01/03/2015

ABSTRACT

EVIDENCE COLLECTION TECHNIQUES IN AUDITING

Auditing of accounts which is held according to generally accepted accounting principles and standards, moreover it has also financial statements, is the most accepted auditing around the world. Additional to harmony and expansion period that are existing in structure of Europe Union, the trend and inclination towards to global accounting and auditing standards has made supplying primal priority to the international accounting and auditing standards, independent auditing as well. Besides, it's a considerable improvement harmonization both of global and sectoral (governmental and private sector). The System of Auditing in Turkey is rather complex and is not uniform wholly that's way it can be found out hardly by active users. Turkey also was not indifferent to these changes occurred in international area. In the light of that frame Turkey has been changing and developing parallel to international scope in order to save the complex situation of accounting and auditing system and in order not to be staying out of global development by the help of Europe Union Aggregate Adaptation, National Plan, Urgent Action Plan and new lawful arrangements. For the auditing of accounts scope, it's a obligatory situation that Turkey should obtain auditing standardization in both of organizer associations and applicator societies by modificating attitudes and treatment.

Key Words: Independent Audit, Evidence, Evidence Detection, Auditing Standards

Date: 01/03/2015

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACFE	: Association of Certified Fraud Examiner (Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzmanları Birliği)
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Mali Müşavirler Odası)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CFE	: Certified Fraud Examiner (Yolsuzluk İnceleme Belgeli Uzman)
CICA	: The Certified Internal Controls Auditor (Sertifikalı İç Kontrol Denetçisi)
CIF	: Cost, Insurance and Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Taşıma Ücreti)
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
IAASB	: International Auditing and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu
ISA	: International Standarts on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
ISQC1	: International Standarts on Quality Control (Uluslararası Kalite Kontrol Standartları 1)
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
Md.	: Madde
SEC	: Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
US SEC	: United States Securities Exchange Commission (Amerika Birleşik Devletleri Sermaye Piyasası Kurulu)
vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 2.1. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki.....	7
Şekil 2.2. Faaliyet Denetimi Süreci	21
Şekil 2.3. İç Kontrol Yapısının Unsurları	23
Şekil 2.4. İç Denetim İş Akış Şeması	29
Şekil 2.5. İç Denetim İş Akış Şeması	30
Şekil 3.1. Denetim Süreci.....	58
Şekil 3.2. Denetim Eşitliği	65
Şekil 3.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler.....	77
Şekil 3.4. Belge İnceleme Tekniğinin Yöntemlerinin İşleyişi	89
Şekil 3.5. Genel Olarak Hile Türleri.....	116
Şekil 3.6. Hile Belirtileri	120
Şekil 3.7. Çalışan Sayısı Açısından Oluşan Ortalama Zararlar	121
Şekil 3.8. Hileli Ödemeler	128
Şekil 3.9. Bilgi Sistemi	136

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 2.1. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçinin (Kendisine Ait Denetim İşletmesi Olan) Karşılaştırması Arasındaki Farklar	26
Tablo 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	41
Tablo 2.3. Standartların Genel Yapısı Tablosu	54
Tablo 3.1. Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	63
Tablo 3.2. Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki	64
Tablo 3.3. Doğruluk ve Değerleme	75
Tablo 3.4. Doğrulama Tekniğinin Kullanıldığı Bazı Alanlar.....	100
Tablo 3.5. Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları.....	100
Tablo 3.6. Olumlu Doğrulama Örneği	101
Tablo 3.7. Olumsuz Doğrulama Örneği	102
Tablo 3.8. Boş Bakiyeli Doğrulama Örneği	103

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Mevcut muhasebe çeşitleri tarafından üretilip sunulan finansal bilgilerin, beklenen amaçları yerine getirebilmesi için, öncelikle bu bilgilerin doğruluğu gerek şarttır. Bu doğrultuda mevcutta bulunan tüm muhasebe belgelerinin, verilerinin ve bilgilerinin doğruluğu hakkında bir kanıya varmak adına geliştirilmesi gereken, muhasebe denetimidir. Denetim ihtiyacının oluşması için öncelikle sorumluluk ilişkisinin kurulmuş olması gerekir. Bu bağ kişiler arasında oluşabileceği gibi kamusal sorumluluk şeklinde de ortaya çıkabilir. Herhangi bir sorumluluk ilişkisinde yükümlünün performansını gösteren düzenli bir raporlama veya bilgi akışı, sorumluluğu devredenlerin çıkarlarını korumak için gereklidir. Bu açıdan finansal tablolar, iktisadi hayatta açık veya gizli bir şekilde kullanıcılar ile yönetim arasındaki yükümlülük ilişkisinin ortaya çıkardığı bilgi ihtiyacını karşılamayı amaçlar ve bu fonksiyonu yerine getirdiği müddetçe karar alıcılar açısından bir değer ifade eder.

Denetim, klasik anlamda ve statüsüne göre, ana kollara ve bunları da kendi içlerinde alt gruplara ayırarak incelenebilir. Klasik anlamada denetimi, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Ancak, bu üç denetimde türünün bir arada yürütülmesi halinde ekonomik denetim adında dördüncü bir denetim türü ortaya çıktığı da görülmektedir. Denetim, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır.

Denetimde ulaşılmak istenen esas amaç, fiili durumun tespiti ve olması gereken ile mevcutta olan durumun oluşturduğu farklılıkları, sistematik bir şekilde ortaya koymak ve olumsuzluklar üzerinde yoğunlaşarak bunları eleştiriye konu yapmaktır. İşletmenin mali yapısı ve faaliyet sonuçlarını yansıtan mali tabloların doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmasından işletmenin yönetimi sorumludur. Finansal raporlama standartlarına göre finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun hazırlanıp sunulmasında; finansal tablolara yansıtılan kalemlerin muhasebeleştirilmesi, değerlemesi, sunulması, raporlanması ve bunlarla ilgili açıklamaların yapılması

sürecinde işletme yönetimi açık veya örtülü değerlendirmelerde bulunur. Bu değerlendirmelere işletme yönetiminin beyanları denilmektedir.

İşletmeler hakkında elde edilen bilgilerin, doğru, tutarlı, açık, şeffaf, güvenilir ve objektif olması, tasarruf sahiplerinin yatırım yapacakları işletme hakkındaki önceliklerin başında gelir. Bu nedenle, söz konusu işletmelerin kamuya ilan ettikleri bilgilerin doğruluğunu, dürüstlüğünü ve güvenilirliğini inceleyip değerlendirecek uzman denetçilere ihtiyaç bulunmaktadır. Denetçilerin iş yoğunluğunun artmasıyla doğru orantılı olarak, sorumluluklarının ve risklerinin artması, işletmelerin büyümeleri ve yapılarının karmaşıklaşması ile denetimlerin giderek zorlaşması beraberinde yeni arayışlar, yeni fikirler getirmiştir. Değişen teknolojik ve sosyo-ekonomik şartlara uyum sağlamak amacıyla, yapılan denetimlerin etkinliğinin güvenilirliğinin artırılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için de denetçinin analitik inceleme prosedürlerini kullanması gerekmektedir. Analitik inceleme prosedürleri; çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemleridir.

Muhasebe denetimi, sermaye piyasalarının entegrasyonu ile birlikte dünyada olduğu gibi ülkemizde de önem kazanmıştır. Sermaye piyasalarına yatırımcı çekmenin yanında, mevcut yatırımcıların piyasada kalmalarını sağlamak da gerekir. Bunun için mali tablo bilgilerinin doğru, dürüst ve güvenilir olması büyük önem kazanmaktadır. Bunu sağlayacak en önemli mekanizma ise bağımsız muhasebe denetimidir.

Yapılması ön görülen denetim faaliyetleri sonucunda belirli bir görüşe, kanıta varabilmek için yeterli kanıtların elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilmesi genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma sahası standartlarının üçüncüsünü oluşturmaktadır. Elde edilen bu kanıtların doğrultusunda yapılan çalışmanın ve bu çalışmada denetim yapacak olan kişilerin eğilimleri, davranışları denetimin tüm ayrıntısı açısından kapsadığı unsurlar bakımından sistematik olarak sınıflandırıldığında geleneksel denetim yöntemleri ve bu alanda izlenmesi gereken yöntemler önümüze çıkmaktadır.

Çalışma hazırlanırken daha önceden bu konuda yapılmış akademik çalışma ve akademik makaleler literatür incelemesi yapılarak incelenmiştir. Ayrıca bu konu üzerine yazılmış birçok kitap temin edilmiş, çalışmadaki konu başlıklarına göre yararlanılmaya çalışılmıştır. Bunlar dışında, ilgili uluslararası alanda ve ulusal anlamda yapılan birçok görüşme, toplantı, panel gibi çalışmalar incelenmiş, konu ile bağlantılı bölümlerde bu

hususlardan da yararlanılmaya çalışılmıştır. Bu noktadan hareketle iki ana bölümden oluşmaktadır. Genel olarak denetime bakış, denetim tanımı, türleri, kavramları ve genel kabul görmüş denetim standartları üzerinde durularak daha sonra muhasebe denetiminde kanıt toplama teknikleri, denetim kanıtlarının sınıflandırılması, denetim amaçları ile kanıt türleri arasındaki ilişkiler, kanıtların toplanmasında ve değerlendirilmesinde denetim testleri ve kanıt toplama teknikleri ve yöntemleri, denetçinin dikkate alacağı hile belirtileri ve denetimi, uluslararası denetim standartları ve bilgi işlem teknolojisindeki gelişmelerin denetime, kanıt toplamaya ve muhasebe denetimine etkisi üzerinde durulmuştur.

Sonuç ve öneriler kısmında ise denetim sistemi genel olarak değerlendirilmiş ve önerilerde bulunulmuştur. Yapmış olduğum çalışmanın özgünlüğü, muhasebe denetiminde kanıt toplama tekniklerinden elde edilen bulgular üzerinde bulunulup ve bu alanda yapılan hileler ve önlemleri açısından tahlil edilmiştir.

BÖLÜM 2. DENETİME GENEL BAKIŞ

2.1. DENETİMİN TANIMI

İşletmenin belli bir dönemine ait mali tablolarının (muhasabe standartları gibi) önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluğunu araştırıp, bu konuda bir rapor düzenlemek maksadıyla bağımsız bir uzman tarafından kanıt toplama, değerlendirme ve rapor yazma sürecidir.¹

Dilimize muhasabe denetimi olarak çevrilebilen denetim kavramının Anglo-Sakson ülkelerindeki karşılığı “auditing”dir. Auditing kavramının kökeni, Latince “işitme veya dinleme” anlamına gelen “audire” fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, eski tarihlere dayanan toplumlarda seçilmiş uzmanların, görevli kişilerin yaptıkları işleri dinleyerek doğruları bulmaya çalışmalarıdır. Teknik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak işlemlerin muhasabeleştirilmesi güç ve karmaşık bir durum almıştır.²

Bu nedenle “dinlemek” biçimindeki muhasabe denetimi bu anlamından sıyrılarak günümüzde yüksek düzeyde bilgi ve tecrübe gerektiren bir uzmanlık dalı olmuştur. Dar anlamda denetim, işletmelerin finansal tabloları ve muhasabe kayıtlarının incelenmesidir. Ancak, bugün gelmiş olduğu noktada denetimin bu tanımı yetersiz kalmaktadır.³

Dar anlamda muhasabe denetimi, mali tabloların ve muhasabe kayıtlarının incelenmesidir.⁴ Genel anlamda muhasabe denetimi ise, bir işletmede arzulanan amaca varılıp varılmadığını veya hangi ölçüde varıldığını araştırmaktır.⁵

¹ Bülent Buz, *Bağımsız Denetim Genel Bir Bakış*, Yayın No:4, İstanbul: Hilal Yayıncılık, 2015, s.7.

² Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4.Baskı Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.1.

³ Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, Kocaeli: Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Umuttepe Yayınları, 2011, s.2.

⁴ Hasan Türedi, *Muhasebe Denetimi*, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi, Genel Yayın No:7, 1992, s.3.

⁵ Mehmet Ali Aktuğlu, *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: Bilgehan Basımevi, 1993, s.6.

Diğer bir deyişle, muhasebe denetimi, bir işletmenin faaliyet sonuçlarının izlenmesi, kontrol edilmesi ve sonuçların olumlu ya da olumsuz yönleriyle ortaya çıkartılarak, bir yargıya ulaşılması olarak tanımlanabilir.⁶

Denetim Kavramları Komitesi (Auditing Concepts Committee) muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır:⁷

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Başka bir ifadeyle denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.⁸

Daha geniş bir yaklaşımla denetim, belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter, kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir.⁹

Denetimde, denetim kalitesi de büyük önem taşımaktadır. Denetim kalitesi, müşterinin muhasebe sistemindeki eksik ve aksaklıkların denetçi tarafından bulunması ve bu bulguların raporlanması olarak tanımlanmaktadır. Eksik ve aksaklığın bulunması, denetçinin teknik kapasitesine bağlıdır. Bu bulguların raporlanabilmesi ise, denetçinin bağımsız olması ile ilgilidir.¹⁰

Kalitenin genel olarak bir işin beklenen amaca uygun olarak gerçekleştirilmesinin sağlanması olarak tanımlanması mümkündür. Bağımsız denetimde kalite ise, denetim

⁶ Recep Şener, *Kamuyu Aydınlatma Açısından Üretim Maliyeti Giderleri ile Kapsam ve Biçim Bakımından Uygulanan Maliyet Yöntemlerinin Dış Denetimi*, Ankara: 1.Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, 1989, s.9.

⁷ Ersin Güredin, (1988), *Denetim*, İstanbul: 3.Baskı, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, Yayın No:8, s.5.; Auditing Concepts Committee: Report: of the Committee on Basic Auditing Concepts. The Accounting Review. Vol.47, Supp.1972, s.18.

⁸ Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, İstanbul: Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayınları, 2004, s.1.

⁹ Haftacı, s.2.

¹⁰ Web_1, E.T. 09.10.2014.

çalışması sonucunda oluşan yargının (denetim görüşünün) doğruluğu ve güvenilirliğidir.¹¹

Denetimin bu şekilde tanımlarını verdikten sonra; denetimin kısaca tarihsel gelişimine bakmak gerekmektedir. Denetimin tarihi, mali olaylarla başlamaktadır. Bugünkü anlamdaki gibi, modern denetim faaliyeti olmamakla birlikte, her mali olayın bulunduğu yerde bir denetim faaliyetinin olduğu söylenmektedir.¹²

Muhasebe denetimi alanındaki gelişmeler aşağıdaki gibi aşamalara ayrılabilir.¹³

I AŞAMA: Muhasebe kayıt ve belgelerinde hata ve hile olup olmadığını araştırarak ortaya koyma amacı ile yapılan “Belge Denetimi”

II AŞAMA: Mali tablolarda, özellikle bilançoda yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile yapılan “Mali Tabloların Denetimi”

III AŞAMA: Bir işletmenin uyguladığı muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, bu sistem içinde hazırlanmış olan mali tabloların güvenilirliğinin bir göstergesi olduğunu kabul eden “Sistemlere Dayalı Denetim”

IV AŞAMA: Sadece muhasebe çalışmalarının değil aynı zamanda muhasebe dışındaki diğer işletme faaliyetlerinin de etkinlik ve etkenlik bakımından değerlendirilmesini kapsayan “Faaliyetsel Denetim veya Yönetim Denetimi”

Mali tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile, bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır. Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır. Muhasebe denetimi, muhasebenin eksiklerini ve aksayan yönlerini ortaya çıkaran bir fonksiyon üstlenmektedir. Sonuç olarak, muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe de sağlamasızdır. Bu çerçevede, denetim ve muhasebe arasındaki ilişki Şekil: 2.1'de gösterilmiştir.¹⁴

¹¹ Sadiye Oktay, “Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenle Maliye Finans Yazıları Dergisi, Ekim 2013.

¹² Güldem Dalak, “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı:1, Cilt:1, 2000, s.67.

¹³ Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Alfa Basım Yayınları, 1999, s.17-18.

¹⁴ Murat Erdoğan, “Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Doğu Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul: 2002, s.54.

Şekil 2.1. Denetim ve Muhasebe Arasındaki İlişki



Kaynak: Erdoğan, 2002, s.55.

Yukarıdaki tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, denetim birtakım unsurları içerisinde barındırmaktadır. Bu unsurlar altı ana başlık altında toplanılabilir.

➤ **Denetim, ekonomik bir birim ve döneme ait bilgileri kapsar.**

Denetimin konusu, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı işletmenin bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda, iç raporlarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgileri kapsar.¹⁵ Denetim dönemi ise denetimin hangi zaman aralığını kapsadığını ortaya koymaktadır. Bu dönem ise genelde 1 yıl olabileceği gibi, 3 aylık, 2 yıllık veya işletmenin tüm faaliyet dönemini kapsayacak bir süreç aşaması da olabilir.

➤ **Denetimde işletmenin doğruluğunu iddia ettiği finansal bilgilerle önceden saptanmış ölçütler karşılaştırılır.**

Denetçi, işletmenin iddiası niteliğindeki finansal tabloları önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırarak, bu ölçüte göre finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında karar verir.¹⁶ Yapılan denetimin türüne göre önceden saptanmış ölçütlerin niteliği değişmektedir. Örneğin; vergi denetimi yapılıyorsa, ölçüt vergi mevzuatıdır. İç

¹⁵ Bozkurt, 1999, s.23.

¹⁶ Hasan Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi, 2008, s.3.

denetim yapılıyorsa, ölçüt devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş kurallardır.¹⁷ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'yla (TTK) birlikte mali tabloların denetiminde kullanılacak ölçüt ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'yla (UMS/UFRS) uyumlu Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'dır.

➤ **Denetimde kanıt toplanır ve kanıtlar değerlendirilir.**

Denetimin amaçlarına ulaşılması için denetimde elde edilen her türlü bilgi kanıt olarak kullanılabilir. Denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplar.¹⁸ Denetçi topladığı bu kanıtları, işletmece hazırlanmış olan finansal tabloların ekonomik kararlarda etkin olarak kullanılacak nitelikte olup olmadığı ile işletmenin incelemeye alınan dönemdeki gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtır yansıtmadığı yönünden değerlendirir.¹⁹ Bu değerlendirme sonucunda denetçi, işletmenin finansal tablolarına ilişkin denetim görüşünü oluşturur. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bütün bilgilerdir (ISA 500). Finansal tabloların geçmişe dönük bilgiler içermesi sebebiyle denetçi çoğunlukla tabloların dayandığı işlemleri görme imkânına sahip değildir. Denetçi genellikle görüşünü finansal tablo bilgilerinin gerçekliğine işaret eden belgeler üzerinden oluşturur. Yani denetçi gerçekleştirdiği iddia edilen birçok işlemi, o işlemin gerçekleştiğini gösteren belgeler (yevmiye kayıtları, sevk irsaliyesi, fatura) yoluyla değerlendirmektedir. Denetimi sınırlayan diğer etmenlerle beraber bu durum, denetçinin elde ettiği kanıtların nitelik olarak kesin sonuç verici olmasından çok ikna edici olması sonucunu doğurur.²⁰

➤ **Denetim uzman kişilerce bağımsız olarak yürütülür.**

Denetimi yapacak kişi rakamlarla ifade edilen finansal bilgilerin ve bunları karşılaştıracığı ölçütlerin ne anlama geldiğini çok iyi bilmeli, denetim süreci içinde yeterli nicelik ve nitelikte kanıt toplayabilmeli ve denetlenen işletme ile ilgili olarak bir kanı oluşturabilmelidir.²¹ Bu nedenle denetçi, yüksek düzeyde bilgi ve deneyime sahip bağımsız davranabilen, yüksek ahlaki niteliklere sahip bir kişi olmalıdır. Bağımsızlık,

¹⁷ Ümit Gücenme, *Muhasebe Denetimi*, Bursa: 1.Baskı, Aktüel Yayınları, 2004, s.1.

¹⁸ Kaval, (2008), s.4.

¹⁹ Seval Kardeş Selimoğlu ve Diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: 3.Baskı, Gazi Kitabevi, 2011, s.7.

²⁰ Web_2, E.T. 09.07.2014.

²¹ Haftacı, s.3.

mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlayacak davranışlar ve anlayışlar bütününe ifade eder.²²

➤ **Denetim sonucunda rapor düzenlenir ve bilgi kullanıcılarına iletilir.**

İç denetim raporunun kullanıcıları işletme yönetimidir. Dolayısı ile iç denetim raporları, hem işletmenin yönetsel ve operasyonel süreçlerine ilişkin analizleri yalın bir düşünce ile ifade etmeli, hem de iç denetçiler çözüm önerilerini yalın bir biçimde ortaya koymalıdır. Bu bakış açısı ile hazırlanan iç denetim raporları işletme yönetimine katma değer sağlamaktadır. Aksi takdirde klasik bir denetim raporundan öte bir anlam ifade etmeyecektir. Bağımsız denetim raporlarının kullanıcıları, iç denetim raporu kullanıcılarına göre daha geniştir. Bunlar, işletme yönetimi, kredi kuruluşları, kamu kurumları, yatırımcılar, tedarikçiler ve daha birçok kişi ve kurum olabilir. Bu nedenle bağımsız denetim raporlarında kullanıcı sayısının fazlalığı göz önüne alındığında, bu raporlar daha bir önem kazanmaktadır. Denetim raporu kullanıcıları açısından sağlanabilecek en önemli katma değer, muhasebe ilkelerine uygun açık ve şeffaf raporlar hazırlanmasıdır. Gerek dünyada, gerekse ülkemizde yukarıda ifade edilen ilke ve kavramlara aykırı olarak düzenlenen raporlar sonucunda hem işletmeler hem de rapor kullanıcıları telafisi imkansız zararlara ve güven kaybına uğramaktadırlar. Bu ilkelere uygun olarak hazırlanan raporlar işletme yönetimi açısından itibar, kredi kuruluşları ve tedarikçiler açısından daha az risk ve kamu kurumlarına sunulan denetim raporları için ise, cezaları önleyici ve itibar koruyucu etkiye sahip olacaktır.²³

Denetçinin denetim raporunu hazırlaması denetim sürecinin de sonuna geldiğini yani denetimin tamamlandığını gösterir. Çünkü denetçi artık işletmenin finansal raporlarına ilişkin yargıya varmıştır. Bu yargısını da raporuyla ortaya koyar.²⁴ Bilgi kullanıcıları, ilgili çıkar grupları ve genel anlamda kamudur. Buna ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve kamuoyu da dahildir.

➤ **Denetim sistematik bir süreçtir.**

Denetim faaliyeti çeşitli aşamalardan oluşur.²⁵ Bu aşamalar; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim

²² SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", Seri: X, No:22, 12.06.2006 ve 26196 Sayılı Resmi Gazete, İkinci Kısım, Md. 12(1).

²³ Yaşar Kabataş, Zekeriya Demir, Nizamülmülk Güneş, "Denetimin Katma Değer Yaratması Ve İlgili Taraflar", Muhasebe Denetiminde Yaşanan Gelişmeler, Değişimler ve Beklentiler, XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2015, Antalya. s.12-13.

²⁴ Erdoğan, Denetim, Ankara: Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s.296.

²⁵ Kaval, 2008, s.3.

raporu ile ilgili yerlere iletilmesi sürecini içerir. Denetimin bütün aşamalarındaki çalışmaların planlı, akılcı ve örnekleme dayalı olarak yapılması, onun sistematik olma özelliğini gösterir.²⁶

Denetçi denetim süreci başında, işletmeni fiili olarak da doğrulunu iddia ettiği finansal bilgilerle önceden saptanmış ölçütleri üst üste koyar, bunlar arasındaki uygunluk derecesini belirlemek için yeterli sayıda ve nitelikli kanıtları toplar, toplanılan bu kanıtları değerlendirir. Son aşamada, bu değerlendirme neticesinde varılan denetim görüşünü raporunda açıklayarak denetim raporunu ve tüm süreci tamamlar.

2.2. DENETİM YAPMANIN GEREKLİLİĞİ

Denetim neden gereklidir sorusunu basit bir örnekle cevaplanabilir. Bir kredi kuruluşunun yöneticisinin herhangi bir işletmeye kredi verme kararı alırken, kuruluşun, işletmeye daha önceki mali ilişkileri ve işletmenin mali tablolarında gösterildiği şekilde işletmenin mali durumu gibi etkenleri göz önüne alacaktır. Kredi kuruluşu, kredi verirken, üç etkenle belirlenen faiz ve komisyonu müşterisine yükleyecektir. Bu etkenler şunlardır:

- Risksiz faiz oranı, hazine bonusu faiz oranıdır. Kredi kuruluşu işletmeye aynı oranla kredi verme yerine hazine bonosuna yatırım yapabilir.
- Kredi kuruluşu müşterisinin işletme riski, işletmenin, işletme koşulları veya ekonomik koşullar yüzünden krediyi kredi kuruluşuna geri ödeyememe olasılığını içermektedir.
- Bilgi riski, mali tablolarda ki bilgilerin yanlış, eksik ve taraflı olma riskidir.

Denetimin risksiz yatırımına ve işletme riskine hiçbir etkisi yoktur. Denetimin bilgi riskine önemli etkisi olabilir. Bilgi riskini oluşturan koşullar, mali tabloların denetiminin bağımsız denetçi tarafından yapılmasının nedenleri olarak sayılabilir. Bu koşullar şunlardır:²⁷

- Çıkar çatışması,
- Muhasebe sisteminin karmaşıklığı,
- Bilgilerin alınacak kararlarla ilgili olması,
- Diğer nedenler.

²⁶ Selimoğlu ve Diğerleri, s.7.

²⁷ Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Ankara: 2.Baskı, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.. Basım Yayın, 1996, s.8.

²⁷ Haftacı, s.2.

Elde edilen bilgilerin güvenilir olması zorunluluğu denetimi gerektiren sebeplerin başlangıç noktasıdır. Karar verici, kendisine sunulan ya da kendisinin elde ettiği bilgilerin ne derece güvenilir olduğunu araştırmalıdır. Bu araştırma sırasında, öncelikle böyle bir araştırmaya girişmenin iktisadi açıdan gerekli olup olmadığının saptanması gerekir. Daha güvenilir bilgi elde etmenin sağlayacağı yarar, o bilgiyi elde etmek için katlanılacak giderden fazla ise, karar verici böyle bir yola gitmelidir. Açıklanan bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvurulan genel bir yöntem, bu bilgilerin bağımsız bir kişi tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgi, artık karar işlemi için güvenilir bilgi olarak kabul edilir.²⁸

Denetim, denetimi yapılan firmaya yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:²⁹

1. İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
2. İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.
3. İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekarlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
4. Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır.³⁰
5. Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.³¹
6. Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilitesini artırır.³²
7. İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini artırır ve iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.³³

²⁸ Güredin, 1988, s.4.

²⁹ Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, “*Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi*”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül, 1996, s.133.

³⁰ Güredin, 1994, s.16.

³¹ Kadir Dabbaoğlu, “*Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum*”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul: 1998, s.4.

³² Erol Çelen, *Muhasebe Denetiminin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul: 2006, s.2.

³³ Web_3, E.T. 18.03.2015.

Denetimin kamuya yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

1. İşletme ve kamu kurumlarındaki temel amaç; strateji, politika ve hedefleri ile uyumlu faaliyet gerçekleştirmek ve kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanmaktır. Ayrıca hesap verebilir ve şeffaf olmaktır. Üst yöneticiler bu amaçlara yönelik güvence istemektedir. İstenen bu güvencenin temeli kamu organizasyonundaki etkin bir iç kontrol sistemine dayanmaktadır. İç kontrolün etkinliği sistemin yeterliliğini değerlendiren iç denetçiler için oldukça önemlidir. Etkin bir iç kontrol sistemi, iç denetim süreçlerini kolaylaştırmakta ve iç denetçilerin değerlendirmelerini kısa sürede yapmalarını sağlayarak başka alanlara yönelmelerine ve özellikle kurumdaki riskli alanlara yoğunlaşarak risk esaslı iç denetim planlarının işlevselleşmesine imkân sunacaktır.³⁴
2. Denetim gözüyle Sermaye Piyasası, benimsenen bütün ilkelerin ötesinde öncelikle güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, bağımsız denetimdir.³⁵
3. Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları gibi mali kurumlar ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta buldukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları lazımdır.³⁶
4. Denetlenmiş olan mali tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
5. Bir işyerinin devredilmesi, devralınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi durumlarında, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir sübjektif bilgiler sağlar.
6. Denetlenmiş mali tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.³⁷

³⁴ Ali Kamil Uzun, “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, *Denetim Dergisi*, Sayı:3, 2009, s.61.

³⁵ Nuri Uman, “Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri”, Ankara: SPK Yayınları, 1985, s.16.

³⁶ Muhasebe Uzmanları Derneği, *Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği*, İstanbul: Sermet Matbaası, 1974, s.4

³⁷ Ersin Güredin, *Denetim*, İstanbul: 6.Baskı, Beta Basım A.Ş., 1994, s.16-17.

7. Kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.
8. Denetlenmiş mali tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

Denetimin devlete yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

1. Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır.³⁸
2. Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur.³⁹ İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekârlık yapma güdülerini yok eder.
3. Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir. Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır. Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi verecektir.⁴⁰

2.3. MUHASEBE DENETİMİ YAPMANIN GEREKLİLİĞİ

Muhasebe Denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.⁴¹

³⁸ Çelen, s.3.

³⁹ Hakkı Dede, “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul: 1995, s.51-52.

⁴⁰ Web_3, E.T. 18.03.2015.

⁴¹ Güler Ferhan Ünal, “Denetim Uygulamalarında Optimum İşgücü Planlaması”, *Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta: 2006, s.1.

Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını sembolize eden bir alandır. Güvenilir olmasına birçok yönden gereksinme vardır. Güvende, ancak denetimle sağlanır.⁴²

Her toplumda ekonomik kararlar, kararın verildiği andaki mevcut bilgilere dayanmak zorundadır. Örneğin bir bankanın bir işletmeye kredi verme kararı, o işletme ile daha önce olan mali ilişkilerine, şirketin mali tablolarında görülen duruma ve diğer bilgilere dayalıdır. Kararların, kararı verenlerin amaçları ile tutarlı olabilmesi için, karar esnasında dayanılan bilgi güvenilir olmalıdır. Aksi takdirde karar vericilerin kendileri ve toplum için zararlı olabilecek bir kaynak kullanımı söz konusudur. Bir bankanın hatalı mali tablolara dayanarak, geri ödeme yeteneğinden yoksun bir firmaya bu kaynağı kullandırmasının bir diğer sakıncası ise, bu kaynağı etkin bir şekilde kullanabilecek diğer firmaların bu olanaktan mahrum kalmalarıdır.⁴³

Muhasebe denetimi, belli bir iktisadi birim veya döneme ait bilgilerin, önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor sunmak amacı ile bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen delil toplama ve toplanan delilleri değerlendirme çalışmasıdır. Yukarıdaki tanım dikkate alındığında muhasebe denetiminin aşağıdaki özellikleri taşıyan bir süreç olduğu söylenebilir.⁴⁴

1. Denetim belli bir ekonomik birime ait bilgileri kapsar.
2. Denetim delil toplama ve değerlendirme sürecidir.
3. Denetim uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılır.
4. Denetim bir karşılaştırma sürecidir.
5. Denetim çalışmaları sonucunda rapor düzenlenir.

Denetim, genel olarak kayıt ve işlemlerle bunların sunuşlarının doğruluğunu tanımlamak için uygulanan bir muayenedir. Denetim için geleneksel bir yol, bağımsız denetçilerin standartlar ve elde edilenler arasındaki benzerlik derecesine dayanarak bir fikir sunması ve buna deliller toplamasıdır.⁴⁵

Denetlenen işletme yönetiminin amacı, önceden belirledikleri politikalara uygun olarak mali veya mali olmayan hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır. İşletmenin bu hedeflere ulaşmasını sağlamak veya varsa aksaklıkların ortaya konulması denetimin

⁴² Salih Özel, “Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi”, *Maliye Postası*, Sayı: 373, Mart, 1996, s.46.

⁴³ Çelen, s.1.

⁴⁴ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi-I*, İstanbul: Ticari Bilimler Fakültesi, Yayın No: 21, 1982, s.4.

⁴⁵ Sami Karacan, “Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi”, *Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, 1998, s.3.

amaçları arasındadır. Kaynakların etkin ve verimli kullanılmasının tespit edilmesi de bu sürecin içerisinde değerlendirilmelidir.⁴⁶

İşletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgilenen birçok kişi ve kuruluş bulunduğu bir gerçektir. Yaşanan ekonomik gelişmeler ve küreselleşme olgusu bu kişi ve kuruluşları gün geçtikçe artmasına neden olmaktadır. İşletmenin faaliyetleri üzerinden menfaatleri bulunan kişi ve kuruluşların, işletme ile ilgili temel bilgi kaynakları işletme tarafından hazırlanan finansal tablolarıdır. Söz konusu gruplar, bahsi geçen finansal tabloları kullanarak kendi yararları doğrultusunda çeşitli kararlar vermek durumundadırlar. Bir tarafta işletmenin hazırladığı bilgiler, bir tarafta da çok farklı bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlar bulunmaktadır. Bu iki grup arasında, temel bilgi akısını ise finansal tablolar sağlamaktadır. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların ise yanlış ve hatalı bilgiler içerebilme olasılığı bulunmaktadır. Hatalı ve yanlış bilgiler içeren finansal tabloların güvenilirliği azalmaktadır. Hatalı ve yanlış bilgilerin finansal tablolarda yer alması, işletmenin kendi amaçları doğrultusunda kasten yapılabileceği gibi, işlemlerin karmaşık ve çok olması, yöneticinin ve personelin bilgi düzeyi gibi birçok yapısal özelliklerin sonucu olarak da ortaya çıkabilmektedir. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin olmaması ekonomik yapı açısından da son derece önemlidir. Finansal bilgilerin güvenilir olmaması finansal piyasaların gelişmesini engelleyen temel faktörlerden biridir. Finansal piyasalar fon sahipleri ile fon ihtiyaçlarını bir araya getiren piyasalardır. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanamadığı bir piyasada, işlem yapmak (borç vermek, borç almak, yatırım yapmak, yatırımı elden çıkarmak gibi) mümkün değildir. Dolayısıyla, fon sahipleri ve fon talep edenlerin güvensizlik nedeniyle bir araya gelememeleri, bir taraftan fonların atıl kalması diğer taraftan ihtiyaç duyulan kaynakların temin edilememesi sonucunu doğurur. Bu durum gerekli üretimin yapılamaması, istihdamın artırılmaması gibi diğer sorunları da beraberinde getirmektedir.

İşletmeyle menfaat grupları arasındaki bilginin güvenilirliğinin sağlanması, yukarıda da anlatıldığı üzere bir zorunluluktur. Bu güvenilirlik ise işletmeler tarafından hazırlanan finansal bilgilerin denetimi ile mümkün olabilmektedir. Ancak, denetimin menfaat grupları tarafından da ayrı ayrı yapılması mümkün değildir. Bir başka ifade ile menfaat grupları kendilerine sunulan bilgileri doğrudan kaynağına giderek incelemeleri hem zaman hem maliyet açısından imkansızdır. Dolayısıyla, denetimin menfaat grupları

⁴⁶ Kabataş, Demir ve Güneş, s.6.

ve işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya bir örgüt tarafından yapılması gereklidir. Bu şekilde yapılacak denetim sonucunda elde edilen bilgiler güvenilir olarak kabul edilir.⁴⁷

2.4. DENETİMİN 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 (GKGMİ), 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.⁴⁸

Literatürde kullanılan en yaygın şekliyle denetim; amaçlarına, yapılış nedenine ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere üç ana başlık altında toplanmaktadır.

2.4.1. Denetimin Amacı Yönünden Türleri

Amaçlarına göre denetim; mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında toplanmaktadır.

2.4.1.1. Finansal Denetim (Finansal Tablolar Denetimi, Mali Tablolar Denetimi)

Finansal tabloların genel amaçlı denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu açısından yapılır. Mali tablolar denetimi Bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından yapılır. Bu denetimin konusu ortaklara veya vergi dairelerine verilen mali tablolardır.⁴⁹

⁴⁷ Semih Soyer, "Uluslararası Denetim Standartları", *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara: Ağustos-2005, s.17-18.

⁴⁸ Kepekçi, 1996, s.4.

⁴⁹ Web_4, E.T. 18.03.2015.

Finansal denetim, bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst ve GKGMİ'ye ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır.⁵⁰

Günümüzde mali tablolar denetimi "bağımsız denetim", "dış denetim" veya "bağımsız dış denetim" olarak da adlandırılmaktadır.⁵¹

Finansal tabloların onaylanması için yürütülen denetimin "amacı" kamu kaynaklarının kullanımı ve kamu muhasebesi hakkında parlamentoya güvenilir, bağımsız bilgi ve öneriler sağlamaktır. Denetimin "hedefi" (objective) ise, denetlenen finansal tabloların sunumunun yeterli olduğunu, tabloların gerçeklere ve kurallara uygun bir biçimde hazırlandığını, işlemlerin verilen yetkilere uygun olduğunu, denetlenen kurumların düzenlilik, uygunluk ve finansal kontrollerle ilgili risklerini ve belirgin zayıflıklarını parlamentoya rapor etmektir.⁵²

İşletmelerin mali tablolarının mali durum ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda görüş bildirmek üzere yapılan denetimdir. Bağımsız denetim ya da dış denetim adı da verilir. Denetçinin daha önceden belirlediği ölçütlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ülkenin yasal mevzuatına uygun şekilde belirlenmesi gereken denetimdir. Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yapılır.

Amacı;⁵³

Mali tablolara uygunluk sağlamak.

Mali tabloların bütününe bakar. Var olan hatalara tek tek bakmaz.

Denetçi işletmeden ya da herhangi bir gruptan bağımsız çalışır.

Mali tablolardaki yanlış beyanları ortaya çıkarmaktır.

Mali tablolar denetiminin asıl amacı, mali tabloların GKGMİ'ye, TMS/TFRS'ye uygunluğunun denetimi olup, mali tablolar hakkında rapor vermektir. Bunun yanında mali tablolar denetiminin alt amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁵⁴

- Finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tutarlılık kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,

⁵⁰ Haftacı, s.6.

⁵¹ Bozkurt, 1999, s.27.

⁵² Web_5, E.T. 18.03.2015.

⁵³ Web_6, E.T. 18.03.2015.

⁵⁴ Yurdakul Çaldağ, *Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Ankara: Genişletilmiş 4.Baskı, Gazi Kitabevi, 2002, s.27.

- Finansal tabloların tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- Finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak,
- Hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak,
- Yönetime önerilerde bulunmak.

Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutar. Denetim tüm grupların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçekleştirilen genel amaçlı bir çalışmadır. Her grup için ayrı denetimler yapılmaz. Genel amaçlı tek bir denetim yapılarak tüm grupların bilgisine sunulur. Şayet bu gruplardan herhangi biri bu genel denetimin kendisi için yeterli bilgi sağlamadığı görüşüne varırsa, bu grup için gerekli diğer bilgileri toplama olanağı her zaman için vardır.⁵⁵ Zira, işletmeyle ilgili birtakım kararlar vermek zorunda olan bilgi kullanıcıları açısından işletmeye ait mali tablolar, karar alma sürecinde etkin bir rol oynamaktadır.⁵⁶

2.4.1.2. Uygunluk Denetimi (Düzenlilik Denetimi, Usul Denetimi, Mali Denetim)

Uygunluk denetimi, işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetimi tarafından oluşturulan ve işletmenin daha kolay, verimli yönetilebilmesi için geliştirilen yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir.⁵⁷

İşletme içinde veya dışında saptanmış olan kurallara (ana sözleşme, işletme politikaları vb.) uygunluğunun incelenmesidir. Denetçi koyulan kuralları değiştiremez, sadece veri olarak kabul eder.⁵⁸

Uygunluk denetiminde önceden saptanmış ölçütler olarak kabul edilen kurallar, işletme tepe yönetimleri ve devlet kurumları tarafından oluşturulmaktadır. İşletmeler kendi iç yapılarındaki çalışma düzenini sağlayabilmek için çalışanlarına uymaları gereken kuralları oluştururlar. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim olgusuna başvururlar. İşletmelerde bu tür denetimler genellikle iç denetçiler

⁵⁵ Erkan Çalğan ve Diğerleri, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: İSMMMÖ Yayın No:113, 2008, s.36.

⁵⁶ Aytekin Çelik, *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2005, s.34-35.

⁵⁷ Kaval, 2008, s.11.

⁵⁸ Web_4, E.T. 18.03.2015.

tarafından yapılmaktadır. Devlet kurumları ise, kendi konuları dahilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar.⁵⁹ Bunlara uyulup uyulmadığını saptamak için de kendi elemanlarına denetim yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir. Örneğin, Maliye Bakanlığı denetçilerinin kendi iç yapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim faaliyetine girerken, özel sektör üzerinde yaptıkları uygunluk denetimleri kamu denetimi kapsamında değerlendirilmektedir.

Yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetimin etkinliğinin artırılması için;⁶⁰

- Denetimi yürütecek denetçinin bu konularda yetenekli olması,
- İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması,
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları gereklidir.

2.4.1.3. Performans Denetimi (İşletme Denetimi, Faaliyet Denetimi)

Performans denetimi, işletmenin faaliyetlerinin etkililiğini, verimliliğini ve ekonomikliğini değerlemek amacıyla işletme politikalarını ve bunların sonuçlarını değerleyen ve buna ilişkin tavsiyelerde bulunan denetim faaliyetidir.⁶¹

Literatürde faaliyet denetimi yerine, “yönetim denetimi”, “etkinlik (verimlilik) denetimi”, “performans denetimi”, “ekonomiklik (iktisadilik) denetimi” gibi kavramlar da kullanılmaktadır.⁶²

Faaliyet denetiminin amacı, kurumun faaliyet sonuçlarının geliştirilmesi için yollar bularak kuruma değer katmaktır. Bunun için genel yaklaşım; performans problemlerini ve bunların etkilerini tanımlamak ve düzeltici faaliyetlerin nedenlerini ortaya koymaktır.⁶³ Denetlenen kurumlarda tasarruf sağlamak veya maliyetleri azaltmak, hizmetleri daha iyi kalitede sağlamak, yönetim ve organizasyon süreçlerini geliştirmek ve güçlendirmek, amaçlarına ve hedeflerine maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde ulaşmak için geliştirebilecekleri yöntemleri göstererek veya bu yöntemlere dikkat

⁵⁹ Bozkurt, 1999, s.28.

⁶⁰ Güredin, 1994, s.17.

⁶¹ Başak Ataman Akgül, *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000, s.9.

⁶² Şaban Uzay, “*Faaliyet Denetimine Genel Bakış*”, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya: 25-29 Nisan, 2007, s.1.

⁶³ Fatih Akbulut, “*Performans Denetimi Bağlamında Kamuda İç ve Dış Denetim İşbirliği*”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı:18, 2007, s.23.

çekerek kurumların ekonomiklik, verimlilik ve etkililiğini artırmaya çalışmak faaliyet denetiminin temel amaç ve işlevlerindedir.

Faaliyet denetiminin temelini ekonomiklik, verimlilik ve etkililik kavramları oluşturduğuna göre, bu noktada bu kavramları açıklamak yararlı olacaktır.⁶⁴

- *Ekonomiklik (Economy)*, organizasyonun amaçlarının göz önünde bulundurularak kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesidir. Bu, kaynakların doğru maliyetle, doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda ve doğru kalitede elde edilmesini ifade eder.
- *verimlilik (Efficiency)*, organizasyonun amaçları göz önünde bulundurularak kaynakların optimum kullanılmasını ifade eder. Bu, veri kaynakla en yüksek çıktının elde edilmesi veya veri çıktının en az girdi ile elde edilmesi anlamını taşır.
- *Etkililik (Effectiveness)*, amaçların başarılması ile ilgili olup, program ve projelerin sonuçlarının değerlendirilmesini içerir. Bu değerlendirme genellikle organizasyon bakımından dışarıdandır.

Faaliyet denetimi, mali tablolar denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zor ve kapsamlıdır. Zor olmasının en önemli nedeni; mali tablolar denetiminde ve uygunluk denetiminde bulguların mukayese edilebileceği kesin kurallar, kararlar, düzenlemeler ve kriterler bulunması ancak, faaliyet denetiminde işletmenin başarısını, işletme politikalarının ve iç kontrolün etkinliği ölçülmeye çalışıldığı için diğer denetim türlerinde olduğu kadar kesin ve objektif kurallar bulunmamasıdır.⁶⁵ Ayrıca faaliyet denetiminin uygulama alanı, muhasebe yanında üretim, pazarlama ve yönetim fonksiyonlarını da kapsadığından daha karmaşıktır.⁶⁶

Faaliyet denetimi ayrıca, bir işletmede aşağıdaki belli başlı soruları yanıtlamayı amaçlar. Bunlar;⁶⁷

- Faaliyetler ne kadar iyi yapılıyor?
- Beklenen sonuçlara hangi düzeyde ulaşılmıştır?
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin amaçlara katkısı olmuş mudur?
- Bu faaliyetlerin örgüt performansına etkisi nedir?
- Hedef ve stratejilere uygunluk sağlanmış mıdır?

⁶⁴ Akbulut, s.23-24.

⁶⁵ Murat Kiracı, “Faaliyet Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2, 2003, s.73.

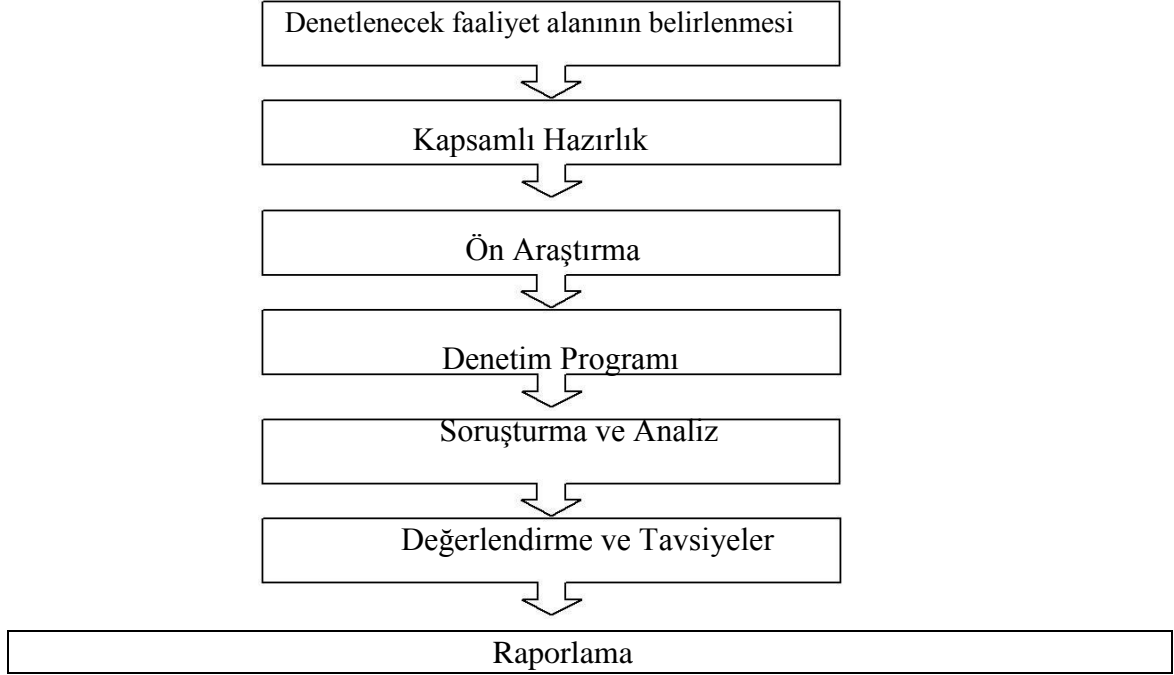
⁶⁶ Gücenme, s.3.

⁶⁷ Gücenme, s.145.

- Temel ilkelerden/politikalardan sapma var mıdır?
- Doğru yönde iyiye doğru mu gidiliyor?

Faaliyet sürecinde, *aralarında* önemli farklılıklar olmakla birlikte birçok yönden faaliyet denetiminin gerçekleştirilmesi, muhasebe denetimine benzemektedir. Söz konusu aşamalar *Şekil 2.2*'de gösterilmiştir.

Şekil 2.2. Faaliyet Denetimi Süreci



Kaynak: Nuri Özgür Doğan, Ahmet Tanç, ‘Konaklama İşletmelerinde Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi ve Kapadokya Örneği’, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:22 Ocak, 2008 Sayı:1 s.243.

2.4.1.4. Ekonomik Denetim (Bütünleşik Denetim, Sistemci Denetim)

Ekonomik denetim, finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur.

Ekonomik denetimde temel amaç performans denetimi olup, finansal tablolar denetimi ve uygunluk denetimi ile desteklenmektedir. Uygunluk denetimi, ekonomik denetim kapsamında temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütülürken, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamaların tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır.⁶⁸

2.4.2. Denetimin Statüsüne Göre Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üç başlık altında toplanmaktadır.

2.4.2.1. İç Denetim

İç denetim, kalite sisteminin oto kontrol fonksiyonunu yerine getirmekte ve sürekliliğini sağlamaktadır.⁶⁹

İç denetim, firma değerinin maksimum kılınmasını hedefleyen, başka bir ifade ile firmaya değer katmayı amaçlayan bir işletme fonksiyonudur. Firma değerini maksimum kılan tek faktörün kar olmadığı artık bilindiğine göre firmanın karlılığını da etkileyen tüm diğer faaliyetlerin izlenmesi ve denetimi iç denetimin konusunu oluşturur.⁷⁰

Bu iki kategori denetim türü arasındaki temel farkı, denetleyenin bulunduğu pozisyon belirler. Denetleyen, denetlenen kurum organizasyonunun bir parçası ise iç denetim, değilse dış denetim söz konusudur. İç denetimin alanı ve hedefleri konusunda farklı tanımlar vardır. Örneğin iç denetim, muhtemel sahtecilikleri, hataları ve verimsiz uygulamaları önlemek amacıyla yapılır diyende vardır, iç denetim, uygulamalar ve kontroller konusunda yönetime verimlilik ve etkinlik ile ilgili öneriler getirmek amacıyla yapılır diyenlerde. İç denetim kuruluşları fonksiyonel ve organizasyon olarak kurumsal yapı içinde mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır. Buna karşılık dış denetim kuruluşlarının bağımsızlığı asıldır. Dış denetim yapan yüksek denetim örgütlerinin görevi pek çok ülkede anayasal çerçevede çizilmiştir. Yüksek denetim örgütleri parlamento adına denetim yapar ve raporlarını parlamentoya sunar. Vurgulanması gereken bir başka husus, iç kontroller konusunda standartları oluşturulmuş ve standart

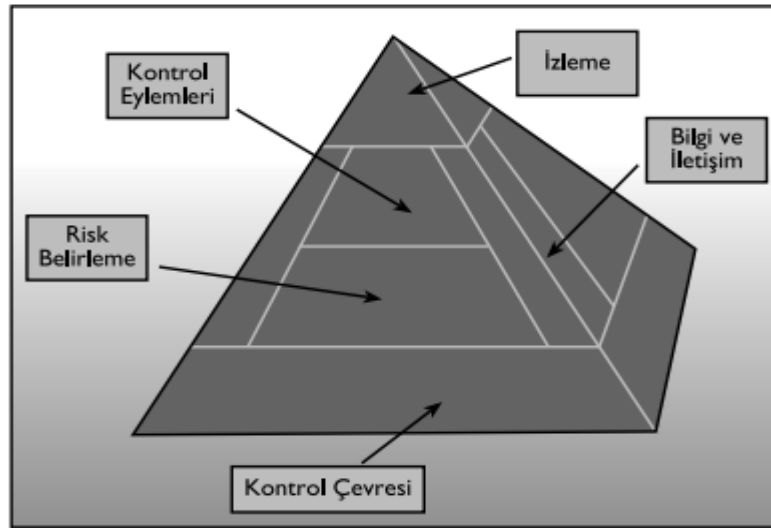
⁶⁸ Kenger, s.21.

⁶⁹ Ümit Cımtalay, "Kuruluş İçi Kalite Tetkiklerinde Yeni Bir Yaklaşım; Plansız İç Kalite Tetkikleri", 3.Verimlilik Kongresi Bildiriler, MPM Yayınları: 599, Ankara: 1997, s.198.

⁷⁰ Güler Aras, "İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim", İç Denetim Dergisi, Sayı:16, 2006, s.18.

olarak kabul görmüş tanımlama yapılmışken, iç denetimi tanımlayan herhangi bir INTOSAI standardı olmadığı gibi, uluslararası standart olarak kabul gören bir iç denetim tanımlaması da yoktur. Örneğin İngiltere'de iç denetimin tanımı UK İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılmıştır ve tanım şöyledir: İç denetim, örgüt içinde oluşturulan ve örgüt içi bir hizmet olarak kurumun kendi faaliyetlerini incelemek üzere yürütülen bağımsız bir değerlendirme işlevidir. Amerika İç Denetçiler Enstitüsü de UK ya benzer bir tanımlama yapmıştır: İç denetim, örgüt içinde oluşturulan ve örgüt içi bir hizmet olarak yürütülen bağımsız bir değerlendirme faaliyetidir İç denetim, bir iç kontroldür ve diğer kontrollerin etkinliğinin ölçülmesi, değerlendirilmesi işlevidir. Pek çok ülkede iç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Almanya'da ise iç denetim dış denetimin bir parçasıdır. İç denetçiler sadece Alman Yüksek Denetim Enstitüsü'ne rapor verirler ve başkaca bir yerden profesyonel emir almazlar. Bu yüzden Almanya'daki iç denetim ön denetim olarak adlandırılmaktadır. Fransa'da harcamaların kontrolünde temel fonksiyon icra eden kamu muhasebecilerinin ve müfettişlerinin yaptığı işler iç denetim olarak ele alınır ve iç denetim iç kontrol kapsamında görülür.⁷¹

Şekil 2.3. İç Kontrol Yapısının Unsurları



Kaynak: Okan Yıldız, *Muhasebe Denetimi Eğitim Notları Sunumu*, s.38.

⁷¹ Fikret Gülen, "Finansal Denetim İnceleme", *Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dergisi*, Sayı:6, 1998, s.8.

İç denetçiler enstitüsü (Institute of Internal Auditors (IIA)) uluslararası mesleki uygulama çerçevesi iç denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:⁷²

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

Literatürde kullanılan en geniş kapsamıyla iç denetim; işletme faaliyetlerinin kuruluş amaçları doğrultusunda, verimlilik ve rekabet gücünü artıracak biçimde yönlendirilmesini, işletme varlıklarının rasyonel olarak yönetilmesini, yatırım ve yönetim danışmanlığını, işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesini sağlamaya yönelik ve yönetime bağlı, ancak yürüttüğü faaliyet yönünde bağımsız olan denetçiler tarafından yürütülen denetimdir.⁷³ Bağımsızlık, iç denetim için kilit bir kavramdır. Aksi takdirde kurumun kendi bünyesinde yer alan ve kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak faaliyet gösteren kişilerin gerçekleştirecekleri denetimin gerçek anlamda bir denetim olması beklenemez.⁷⁴

İç denetim çalışmaları; mali tablolar denetimini, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. Mali tabloların doğruluğunun araştırılmasından çok, mali tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, ayrıca hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığını belirlemek iç denetimin mali tablolar denetimi yönünü;⁷⁵ örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlemek iç denetimin uygunluk denetimi yönünü; iç kontrol sisteminin yeterliliğini gözden geçirerek örgütün amaçlarına ve hedeflerine ekonomik ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığını değerlemek iç denetimin faaliyet denetimi yönünü oluşturur.

İç denetim faaliyetlerinin şirkete sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁷⁶

⁷² İç Denetçiler Enstitüsü, *Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap)*, İstanbul: 4.Baskı, Print Center, 2010, s.4.

⁷³ Niyazi Kurnaz ve Tansel Çetinoğlu, *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli: 1.Baskı, Umuttepe Yayınları, 2010, s.31.

⁷⁴ H. Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Ankara: Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2007, s.15.

⁷⁵ Kepekçi, 1996, s.4-5.

⁷⁶ Ali Kamil Uzun, Gürdoğan Yurtsever, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri", *İç Denetim Dergisi*, Sayı:29, 2011, s.25-26.

- Şirket ve kurumların risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim süreçleri ile ilgilenen, bağımsız ve tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, yönetsel hesap verebilirliğin yerleşmesine katkı sağlayacaktır. İç denetim, işletmenin kurumsal yönetim uygulamalarına yönelik yaptığı etkinlik ve verimlilik değerlendirmeleri ile yönetimin bilinçlendirilmesine, eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkelerine uygun yönetim uygulamalarının geliştirilmesine ve bu şekilde işletmenin devamlılığının sağlanmasına ve işletme itibarının artırılarak işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.
- İş süreçlerinin etkinliği ve verimliliği, mali raporlama sisteminin güvenilirliği, yasa ve düzenlemelere uygunluk konularında makul bir güvence sağlamak için şirket yöneticilerince tasarlanan iç kontrol sisteminin geliştirilmesinde iç denetimin önemli bir rolü vardır. Böylece hata ve hilelerin, gelir ve varlık kayıplarının önlenmesi mümkün olacaktır.
- İç denetim, risk yönetiminin bir parçası olarak önleyici bir niteliği de sahiptir. İç denetimin, işletmedeki risk yönetim sistemine ilişkin denetim çalışmaları ve değerlendirmeleri ile bu sistemi etkinleştirmede çok önemli bir rolü bulunmaktadır. Böylece şirketlerin karşı karşıya kaldıkları riskleri bilmesi, ölçmesi, değerlendirmesi ve yönetebilmesi mümkün olacaktır.
- İç denetçiler tarafından yapılan çalışmalar şirketin bağımsız denetime hazır olması açısından büyük önem taşımaktadır. İç denetçilerin gerçekleştirdikleri çalışmalar bağımsız denetçiler için önemli bir kanıt kaynağıdır ve denetçilerin işlerini kolaylaştırır. Ayrıca bağımsız denetçiler, iç denetçilerin çalışmalarından faydalanırlarsa denetim maliyetleri de azalacaktır.

İç denetim faaliyeti iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, iç denetim faaliyetinin gerektirdiği bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdırlar. İç denetim faaliyetini gerçekleştirirken dürüst hareket etmeli ve objektif davranmalıdırlar.⁷⁷ Ayrıca iç denetçiler görevleri gereği ulaştıkları bilgileri sadece kurum dışı kişilerle değil, kurum içinde de konuyla ilgisi olmayan kişilerle paylaşmamalıdırlar.

⁷⁷ Davut Pehlivanlı, *Modern İç Denetim (Güncel İç Denetim Uygulamaları)*, İstanbul: 1.Baskı, Beta Basım Yayım, 2010, s.18-19.

Tablo 2.1. İç Denetçi ile Bağımsız Denetçinin (Kendisine Ait Denetim İşletmesi Olan) Karşılaştırması Arasındaki Farklar

NİTELİKLER	İÇ DENETÇİ	BAĞIMSIZ DENETÇİ
Görevlendirme	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin elemanıdır	Ortaklar veya üçüncü kişiler tarafından görevlendirilir
Amaç	İşletme yönetimin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Üçüncü kişilere (ve yönetime) istenen mali bilgileri sunar. (Mali bilgiler güvenilir mi?)
Görev Kapsamı	İşletme yönetimince belirlenir	Mali tabloların (genellikle) güvenilirliğini sağlar.(denetler)
Rapor Verilen Kimse	İşletme yönetimi (görevi veren)	Genellikle üçüncü kişilere (ve yönetime)
Yetki Kaynağı	Yönetimce verilen yetki	Yasa, yönetmelik ve öteki düzenlemeler
Sorumluluk	İşletme yönetimine karşı sorumludur.	Kusurlu olduklarında yasalar (ve öteki mevzuat) önünde suçlu olurlar.
Bilgi ve Görgü	İşletmeden işletmeye geçişebilir. Bilgili ve deneyimli olmaları gerekir. (mesl. Bilgi ve tecrüb)	Bütün alanlarda, özellikle muhasebe ve denetim alanında uzman (üst düzeyde) olmaları gerekir.
Bağımsızlık Derecesi	Yönetimin tutumuna bağlı olarak değişir. İşletmenin elemanı olduğundan sınırlıdır.	Bir denetim işletmesinin sahibi ya da ortağıdır. Özel bir anlaşma görevi almıştır. Bağımsızlığı yüksektir.
Çalışma Zamanı	İşletmenin elemanı olduğundan bütün yıl göreve hazırdır, çalışabilir.	Bazı denetim çalışmaları dönem içinde yapılırsa bile genellikle dönem sonlarında ve dönem kapandıktan sonra (mali tablolar düzenlendikten sonra) çalışabilir.
Çalışmanın Ayrıntı Derecesi	İşletme faaliyetleri ile ilgili daha ayrıntılı çalışma yapabilir.	Mali tablolar (hesapları) dışında genellikle ayrıntılı inceleme imkanı (ve zamanı) yoktur.

Kaynak: Yıldız, s.9.

Denetim birimleri hızla değişen iş dünyasında ayakta kalmanın ve organizasyonlarının denetim ihtiyaçlarını karşılamayı sürdürmenin denetim uygulamalarını geliştirmekten geçtiğini kabul etmektedir. Farklı organizasyonların farklı uygulama çabaları birbirine benzer davranış şekilleri ortaya çıkmaktadır. Bu davranış şekilleri sonucunda iç denetim birimleri denetim fonksiyonlarını yerine getirme şekli aynı faaliyet alanında bulunan diğer firmaların denetim birimleriyle kıyaslanmaktadır. Kıyaslama benzer faaliyet alanlarında bulunan organizasyonlar arasında en iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmayı amaçlamakta olup, denetim sürecinde yer alabilecek temel uygulamaları ve metodolojileri belirleme sürecini kapsamaktadır. Böylece denetim birimlerine belirli alanda en iyi performansı gösterenlerin tutarlı ve önemli sayılabilecek denetim sonuçlarına nasıl ulaştıkları konusunda ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Denetim birimlerinin performansının ölçülmesi

hem “müşteri” ile ilişkilerinin süreklilik temelinde geliştirilmesi ve denetimin olumlu bir değer yaratmasını sağlamak için gerekli görülmektedir.⁷⁸

İç denetim sonuçları, denetlenen alandan sorumlu olan personelin dikkatine sunulmalıdır. Alandan sorumlu olan personel de denetimde bulunan eksiklik ve noksanlıklarla ilgili düzeltici hareketler yapmalıdırlar. İç denetimin etkililiği, büyük ölçüde, denetimi yapan personelin yeterliliğine bağlı olmaktadır. Bu nedenle, iç denetimi yapacak personelin işletme içi ya da işletme dışı kaynaklardan uygun bir eğitim alması gerekmektedir. Denetimi yapanın, denetlenen bölümden sorumlu olmaması esastır. Küçük işletmelerde iç denetim için en uygun kişi işletme sahibi olmakla beraber, işletme sahibinin uygun görmesi durumunda iç denetim bağımsız uzman kuruluşlara da yaptırılabilir. Orta ölçekli işletmelerde denetçiler, denetlenen bölümün dışında çalışan personelden seçilmektedir. İç denetimler, işletme dışındakilere, kalite sisteminin performansı ile ilgili güvence vermede etkili değildirler. Fakat uygun bir biçimde uygulandıklarında, dışarıdan kişilerin daha çok kabul ettikleri, diğer kalite sistemi değerlendirme biçimlerinin maliyetlerini aşağı çeken bir denetim faaliyeti haline gelebilmektedir.⁷⁹

İç denetim birimlerinin kendi performanslarını ölçmede yararlandıkları metotlardan bazıları aşağıdaki gibidir.⁸⁰

- Denetim “müşterisiyle denetimin yansımaları hakkında anket yapılması. Denetim müşterisi anketlerinde; denetçinin denetlenenle kurduğu ilişkinin kaliteli olup olmadığı, işin denetçi tarafından anlaşılıp anlaşılmadığı, denetlenenin ihtiyaçlarının ve beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığı, denetim raporunun kaliteli ve yararlı bulunup bulunmadığı ve denetimin organizasyonca harcanan zamana ve paraya değip değmediği gibi hususlarla ilgili sorular bulunmaktadır.
- Diğer denetim birimlerinin performansları ve uygulamaları ile kıyaslama yapılması. Organizasyonlar arasında kıyaslamada varlıkların ve borçların yüzdesi olarak denetçi sayısı, organizasyonda çalışanların yüzdesi olarak denetçi sayısı, denetçi başına düşen ortalama ücret gibi göstergelerden yararlanılmaktadır.
- Denetim kalitesinin ölçülmesi. Denetim sürecinin aşamalarına ilişkin ölçülebilir bazı performans hedefleri arasında denetim süresi, denetimin önemli aşamalarında geçen süre, denetim çalışmalarının tamamlanması ve raporun

⁷⁸ Mahmut Demirbaş, “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:7, Cilt:4, 2005, s.183.

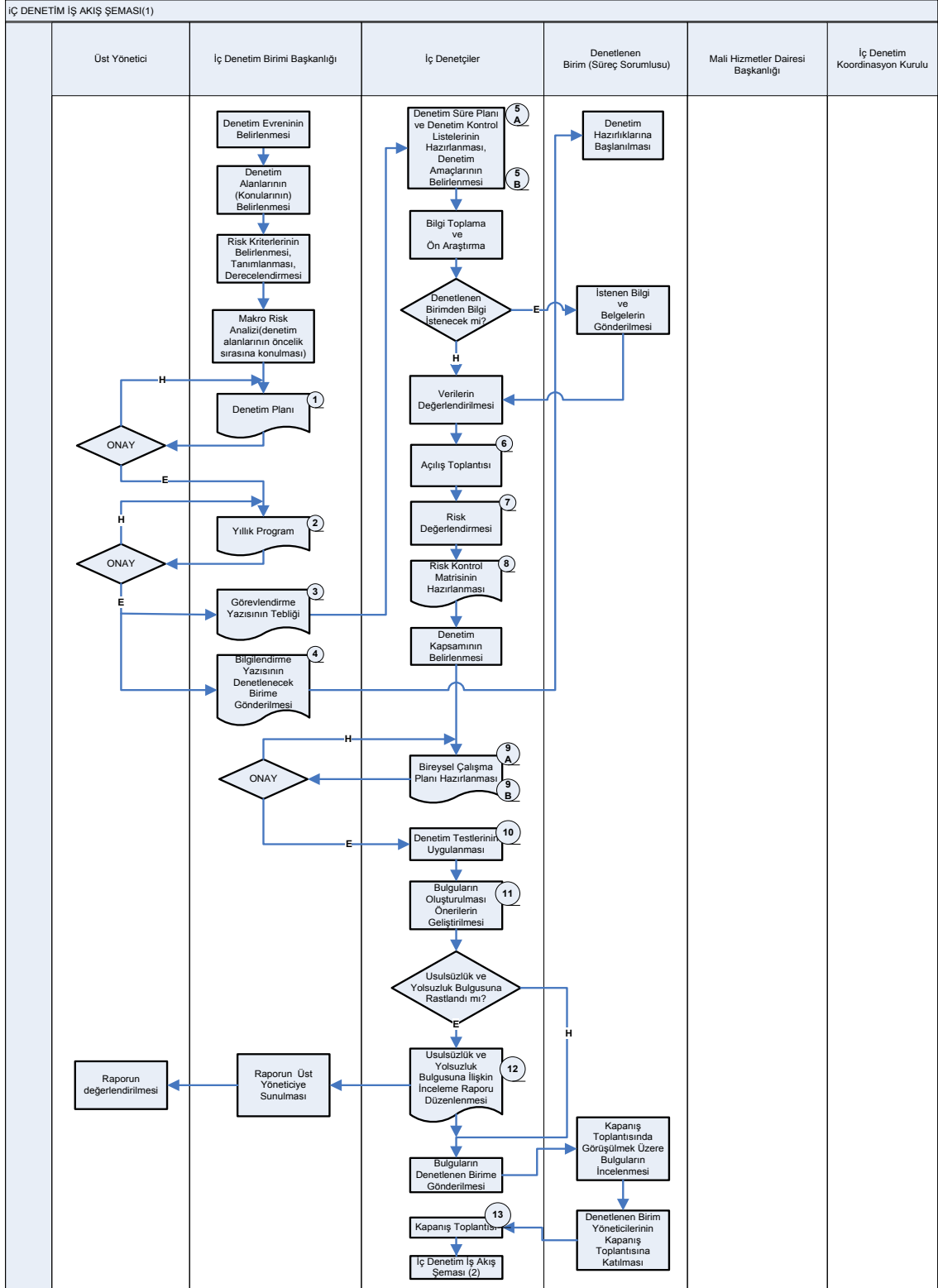
⁷⁹ Dalak, s.10.

⁸⁰ Web_7, E.T. 12.11.2014.

yayınlanması arasında geçen gün sayısı, tavsiyelerden uygulananların sayısı, toplam kullanılabilir sürenin denetime ayrılan süreye oranı bulunmaktadır.

- Denetim personelinin memnuniyetinin ölçülmesi. İç denetim birimlerinin bazıları denetim elemanlarının, çalışma ortamının kalitesine, ödüllendirmeye ve takdir edilmeye, karar alma süreçlerinde müdahil olmaya, mesleğin gelişimine, eğitiminin yeterliliğine, birimin kalitesi ile etik değerlerine ve iletişimine ilişkin endişelerini ortaya çıkarmak üzere bilgi toplama tekniklerini geliştirmişlerdir. Düzenli olarak yararlanan bu teknikler arasında denetim personeline uygulanan anketler, başarı değerlendirme süreci ve yuvarlak masa toplantıları sayılabilir.
- İç denetim birimlerinin performanslarına ve yıllık faaliyetlerine ilişkin rapor yayınlamaları.

Şekil 2.4. İç Denetim İş Akış Şeması



Kaynak: Web_42, E.T.12.10.2014.

2.4.2.2. Dış (Bağımsız) Denetim

Bağımsız denetim yerine “dış denetim”, “bağımsız dış denetim”, “mali tablolar denetimi” kavramları da kullanılmaktadır. Dış denetim, farklı kaynaklarda farklı şekillerde ifade edilmektedir. Ancak bir bütün olarak bakıldığında hepsi aynı anlamı taşımaktadır.

Dış denetim, bir işletmenin finansal tablolarında yönetim savı olarak yer alan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda GKGMİ, TMS/IFRS doğrultusunda uygun bir kanıya ulaşabilmek ve ilgili tarafları aydınlatabilmek amacıyla denetçi ya da denetçilerce yürütülen çalışmalardır.⁸¹

En geniş kapsamıyla dış denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun 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.⁸²

Bankalarda bağımsız (dış) denetim gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetleri hakkında yönetmeliğin 5.maddesinde bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmaktadır.⁸³

Bağımsız denetim, bankaların hesap ve kayıt düzeni ile finansal tablolarının doğruluğunun, güvenilirliğinin, bankacılık düzenlemelerine uygunluk derecesinin araştırılması ve sonuçlarının ilgili taraflara bildirilmesi amacıyla kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda görüş oluşturulması ve rapora bağlanması aşamalarından oluşan süreçtir.

Seri:X, No:22 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ bağımsız denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:⁸⁴

Dış denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca (SPK) istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli

⁸¹ Haftacı, s.8-9.

⁸² Selimoğlu ve Diğerleri, s.5.

⁸³ BDDK, *Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*, 01.11.2006, 26333 sayılı Resmi Gazete, Md. 5(1).

⁸⁴ SPK, a.g.e., Md. 4(b).

tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.

Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik'in 5. maddesinin 1. fıkrasına göre;⁸⁵

Dış denetim; şirketlerin hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak oluşturulan hesap ve kayıtların Kanuna göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata ve Kanuna uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde finansal tabloların denetlenmesi ve rapora bağlanmasıdır.

Kamu denetimi, kamusal alanda faaliyet gösteren devlete ait veya özerk kurumların yine kamu otoritesi tarafından oluşturulan denetim kurumları veya denetime tabi kamu kurumu içinden görevlendirilen denetim elemanlarınca kamu yararı gözetilerek yerine getirilen denetim faaliyeti olarak tanımlanabilir. Kamu denetimin amacı, devletin ya da onu temsil eden kurumların, oluşturulan iş süreçlerine ve standartlarına uygunluğunun araştırılmasıdır. Diğer bir tanımla kamu denetimi, çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan denetim birimlerinin kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.⁸⁶

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik ise bağımsız denetimi aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:⁸⁷

Bağımsız denetim; denetlenene ait faaliyetlerin, uygulamaların, işlem, hesap ve mali tabloların, bağımsız denetim kuruluşunca görevlendirilen denetçiler tarafından bu kuruluşlar adına, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Kurulca (EPDK) yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzeni ile mali raporlamaya ilişkin düzenlemeler ve denetlenenin sahip olduğu lisans, sertifika ve yetki belgelerinin ayrılmaz parçasını oluşturan genel ve özel hükümlere uygunluğunun incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, denetlenen tarafından tutulan hesap, işlem ve kayıtlar ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

⁸⁵ Hazine Müsteşarlığı, Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 12.07.2008, 26934 sayılı *Resmi Gazete*, Md. 5(1).

⁸⁶ Web_8, E.T. 08.10.2014.

⁸⁷ EPDK, Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik, 03.10.2003, 25248 sayılı *Resmi Gazete*, Md.5.

Bağımsız denetim, denetime tabi olan kurum tarafından sunulan finansal tabloların var olan denetim standartları çerçevesine olan uygunluğunun ilgili üçüncü şahıslara yönelik olarak raporlanmasının bağımsız kişi veya kurumlarca yerine getirilmesi çabası olarak tanımlanabilir. Bağımsız denetim faaliyetini yerine getirebilecek kişi ve kurumlar denetime tabi olan kurumlardan aldıkları ücret karşılığında denetim faaliyetini denetime tabi kurumdan ve yönetiminden bağımsız olarak yerine getirirler. Belirli sınavlar ve yetkinlikler neticesinde bu görevi yerine getirmeye hak kazanan bağımsız denetim uygulayıcıları finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleri olmak üzere üç farklı denetim çalışmasını yerine getirebilirler. Bütün bu denetim çalışmaları sırasında bağımsız denetim elemanları denetime tabi olan kurumun yönetimi, ortakları ya da yönetim kurulları ile iletişim kurmak durumundadırlar. Ancak bu iletişim, bağımsız denetimi yerine getiren kişi ve kurumların, denetime tabi bilgiyi sunan kurumdan ve bundan yararlanan ilgili üçüncü şahıslardan bağımsız hareket etmesi esas ve karşılıklı saygı, güven çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.

Bağımsız denetimin uygulandığı en sık konuların başında finansal tabloların denetimi gelmektedir. Bu denetimin amacı finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumdaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmak ve bu yargıyı denetim raporu ile ilgili üçüncü şahıslara bildirmektir. Bu raporun özelliği, içeriğinde denetime tabi olan finansal tabloların dürüstlüğü hususunda görüş bildirilmiş olmasıdır. Bu noktalardan hareketle bağımsız denetimin finansal tabloların güvenilirliğini arttırdığı, denetleneceğini bilen kurumlarda kanun dışı uygulamalara caydırıcı etkilerde bulunduğu ve denetlenen kuruma ekonomik faaliyetlerinde ve finansal arayışlarında daha geniş imkânlar yaratılmasına öncülük ettiği ifade edilebilir. Bunların yanında denetlenen kurum hakkında daha doğru bilgi sahibi olan ilgili üçüncü şahısların ekonomik faaliyetlerinde daha rasyonel davranma imkanına kavuştukları, kamu kurumları açısından denetime tabi olan kurumun kamu ile var olan ilişkilerinde şeffaflık sağlandığı ve bu denetime tabi tutulan kamu kurumlarında denetim amacı ile oluşturulan organizasyonların yarattığı maliyetlerin azaltılabildiği de belirtilmelidir.⁸⁸

Bağımsız denetimin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁸⁹

- Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak,

⁸⁸ Web_8, E.T. 08.10.2014.

⁸⁹ Haftacı, s.9.

- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmak.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlayarak ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Uygulamada bağımsız denetimin sosyal gruplara sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir:⁹⁰

➤ **Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar**

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.
- İşletme yönetiminin ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

➤ **İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar**

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşilmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgi sağlar.

⁹⁰ Ersin Güredin, Denetleme ve Revizyon, İzmir: Bilgehan Basımevi, 1986, s.25-26.

➤ **Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar**

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur.
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz.
- 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. Kısaca özetlemek gerekirse, denetlenmiş finansal tablolar sonucunda;

- 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.

➤ **Sürekli Denetim (Yıllık Denetim — Yılsonu Denetimi)**

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği, tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak bulması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır.⁹¹ Sürekli denetim; yıllık denetim veya yılsonu denetimi olarak da adlandırılmaktadır.

⁹¹ Kaval, (2008), s.13.

Bu tür denetimde denetçi denetim planını yapar, denetim işlemlerini yürütür, özünde bir denetim riski taşısa ve finansal tabloların % 100 doğru olduğu anlamına gelmese de güvenilirlik derecesi oldukça yüksek bir denetim görüşüne ulaşır.⁹²

Sürekli denetim için öncelikle teknoloji yatırımlarının ve denetçilerin kabiliyetlerinin artırılması gerekmektedir. Çünkü sürekli denetim uygulamasının ön şartı, denetim ekibinin bilgi teknolojileri konusunda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olmalarıdır.

İş ve denetim dünyasında ortaya çıkan değişiklikler neticesinde, yıllık finansal tablolar ile bunlara ilişkin denetim raporları, nihai kullanıcıların ihtiyacını karşılamamaktadır. Bu nedenle, gerçek zamanlı muhasebe sistemleri, elektronik finansal raporlar ve sürekli denetim, iş ve muhasebe çevrelerinin ilgisini daha çok çekmeye başlamıştır. Sürekli denetimin yapısını ve çerçevesini anlamak için öncelikle genel geçer bir tanıma ihtiyaç vardır.⁹³

Sürekli denetim, fiziki belge olmaksızın gerçek zamanlı muhasebe bilgi sisteminde üretilmiş olan finansal tablolarda yer alan finansal karakterli bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak amacıyla bilgisayar destekli denetim tekniklerini ve analitik prosedürleri kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplamaya ve toplanan kanıtlardan ulaşılan görüşü bir denetim raporu ile bilgi kullanıcılarına sunmaya yönelik sistematik bir süreçtir.⁹⁴

CICA ve AICPA tarafından hazırlanan raporda belirtildiği üzere.⁹⁵

Raporlamanın kısa zaman aralıklarında yapılması nedeniyle denetim konusuna ilişkin bilgilerin teminini, depolanmasını ve analizini sağlayan yüksek bir otomasyon sürecine ihtiyaç duyulmaktadır. Denetim konusu işlemlerin gerçekleşmesini müteakiben edinilen bilgilerin yüksek güvenilirliği sağlanmalıdır. Bu amaçla, otomatik engelleyici kontroller bulunmalıdır. Sisteme entegre edilen denetim araçlarıyla ihtiyaç duyulan denetim kanıtları büyük ölçüde sağlanabilir. Ancak, otomatik prosedürler ara sıra denetçilerin bizzat bulunacağı manuel prosedürlerle desteklenmelidir. Otomatik prosedürlerin uygulanması sonucunda, sistemin tespit ettiği anormallikler ve hatalarla ilgili olarak denetçinin acilen bilgilendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü, söz konusu sonuçların denetçinin yapacağı kişisel denetimle incelenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, kurumun sistemi ile denetçi arasında yeterli güvenlik önlemleriyle donatılmış

⁹² Haftacı, s.11.

⁹³ Web_9, E.T.13.10.2014.

⁹⁴ Seval Kardeş Selimoğlu, “Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi”, 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya: 2005, s.9.

⁹⁵ Web_10, E.T. 19.11.2014.

bir elektronik iletişim hattı bulunmalıdır. Denetim raporları otomatik olarak hazırlanmalı ve yetkisiz kişilerin yapabileceği değişiklikleri engelleyici bir mekanizmayla korunmalıdır. Denetçinin teknik yeterliliğinin olması, bilgi teknolojilerini ve denetim konusunu iyi bilmesi gerekmektedir.

➤ **Sınırlı Denetim (İnceleme — Ara Dönem Denetim)**

Sınırlı bağımsız denetim, ara dönem finansal tablolarının SPK’ca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin "finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı" şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme ilişkin genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/veya özet finansal tabloları incelemeye tabi tutulur.⁹⁶

Aşağıda adı geçen işletmelerin, SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetim kapsamındadır:⁹⁷

- Yatırım kuruluşları,
- Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar.

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıkların sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında, SPK’nın sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.⁹⁸

Bu denetimi sürekli denetimden ayıran husus, denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Bu kurumlarda mali tablolar bazı sınırlamalar altında düzenlenir ki, bu sınırlamalar mali tabloların güvenilirliği konusunda kuşku yaratır. Gerçekten de bu denetim ara bir döneme aittir ve bu dönemde mali tablolar işletmenin ekonomik

⁹⁶ SPK, Otuzdördüncü Kısım, Md. 2(2).

⁹⁷ SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri:X, No:28, 28.06.2013, 28691 sayılı *Resmî Gazete*, Md. 5(2).

⁹⁸ SPK, Seri:X, No:28691 sayılı Tebliğ, Başlangıç Hükümleri, Md. 5(2).

durumu, karlılıkta gelişmeler ve nakit akımlarında gelişmeler hakkında bir fikir verir. Ancak geçici rakamlardır ve değişikliğe uğrama olasılıkları yüksektir.⁹⁹

*Sınırlı Denetim Raporu Temel İlkeleri ise şu şekildedir:*¹⁰⁰

- Ara mali tablolar üzerinde etkisi olan veya olması olası her türlü mevzuat aykırılıklarını ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırılıkları belirtmelidir, denetim sonucunda ilkelerden sapmalar belirlenirse bu sapmaların ara mali tablolar üzerindeki etkisi belirtilmelidir.
- Muhasebe politikalarının bir önceki yılın aynı ara dönemiyle tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını değişiklikler varsa bu değişikliklerin neler olduğunu açıklamalıdır.
- Ara mali tabloların tam açıklama kavramına aykırı bulunması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir.
- Sınırlı denetleme raporunda denetçi yönetimin sağladığı bilgilerin test edilmesine dayanarak ara mali tablolar hakkında ulaştığı sonuçlara yer vermelidir.

➤ **Özel Denetim**

Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için SPK'ya başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların Seri:X, No:22 sayılı tebliğin "Başlangıç Hükümleri" kısmının "Tanımlar" başlıklı maddesinde yer alan "bağımsız denetim" tanımının gerektirdiği esaslara uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmasını ifade eder.¹⁰¹

Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur.¹⁰²

SPK'na tabi işletmelerin birleşme bölünme, devir, tasfiye ve halka arz durumlarında yaptırmak zorunda oldukları denetim türüdür. Bu gibi durumlarda bir izahname ve sirküler düzenlemekte ve bu belgelerde şirketlerin mali durumundaki gelişmeleri iyi ortaya koyabilmek amacıyla en az üç döneme ilişkin mali raporlar sunulmaktadır. Bu denetim türünde son dönemin rakamlarına güvenilirlik yüksek olmakla birlikte, önceki

⁹⁹ Kaval, (2008), s.14.

¹⁰⁰ Web_11, E.T. 11.12.2014.

¹⁰¹ SPK, a.g.tb., Başlangıç Hükümleri, Md. 6(1).

¹⁰² SPK, a.g.tb., Başlangıç Hükümleri, Md. 6(3).

dönemlere ilişkin rakam veya bilgilere güvenilirlik oldukça düşük seviyede bulunmaktadır.¹⁰³

2.5. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI (GKGDS)

Denetim Standartları: Bir denetim eyleminin, amaçlara uygun şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla yani mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek için, denetimin; kimler tarafından, nasıl ve ne şekilde yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanıp ilgililere sunulacağını belirleyen ilke ve kurullara genel kabul görmüş denetim standartları denir.¹⁰⁴

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan ve ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir.

Genel kabul görmüş denetim standartları genel nitelikli standartlar olup, zaman zaman bunlarla ilgili yorumlamalar ve açıklayıcı alt ilkeler yayımlanmaktadır. Bu yorumlar ve açıklayıcı ilkelere denetim standartları veya sadece standartlar adı verilir. Bunlara hiçbir zaman “ genel kabul görmüş denetim standartları” denmez.

Genel kabul görmüş denetim standartlarını bir kılavuz olarak kullanan denetçi, denetim görüşüne ulaşmak için, işletme ile ilgili yeterli ve güvenilir bilgi toplamak zorunda. Kanıt niteliğindeki bu bilgilerin, elde edilmesi için, başvuru yollarına “denetim işlemleri” adı verilir. Bir kanıt toplama işlemi olan bu işlemler standardize edilmemiştir. Her denetçi, kendi öznel yargısını kullanarak, izleyeceği yolu, seçeceği denetim işlemini kendisi belirler.¹⁰⁵

GKGDS, 1947 yılında “Amerikan sertifikalı kamu muhasebecileri enstitüsü” (AICPA) tarafından geliştirilmiş ve genel kabul görmüştür. Bugüne kadar küçük değişikliklerle gelen bu standartların yanı sıra, AICPA tarafından denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlanması amacıyla “denetim standartları beyanları” adı verilen açıklayıcı raporlar yayınlanmaktadır.¹⁰⁶

Bu standartlar yapılan denetim çalışmalarıyla ilgili rehberlik eden, aynı zamanda bir yol haritası oluşturulmasını sağlayan ana ilkelerdir. GKGDS, genel standartlar, çalışma

¹⁰³ Deha Eğitim Kurumları, *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Kitap Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 2012, s.8.

¹⁰⁴ Web_12, E.T.12.12.2014

¹⁰⁵ Deha Eğitim Kurumları, a.g.e., s.15.

¹⁰⁶ Bozkurt, 1999, s.36.

alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana bölüme ayrılmış ve toplamda on adettir.¹⁰⁷

Dünyada uluslararası yatırımlar ve faaliyetler arttıkça, buna paralel olarak getirilen yeni düzenlemeler ve işlemler zorlaşmakta ve karmaşık bir hal almaktadır. Muhasebe ve denetime olan talep her geçen gün bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve dış ticaretin artması ile daha da artmaktadır. Söz konusu gelişim, hem mesleğe yönelik hem de meslek mensubuna yönelik belirli standartların ve normların getirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Denetçilerin görüşlerine güvenen bilgi kullanıcıları, açıklanan finansal bilgilerin doğruluğuna ve yeterliliğine güvenerek bu bilgileri alacakları kararlarda kullanmaktadırlar. Bu sebepten dolayı, denetim yapan denetçinin çalışmasını belirli bir özen ve kalitede yürütmesi gerektiği gibi, kendisinin de söz konusu çalışmayı yürütecek kalitede olmalıdır. Dolayısıyla, yapılan denetim çalışmasının ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya meslek örgütlerince standartlar kabul edilmiştir.¹⁰⁸

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları bu standartlara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir.

Bu standartların amaçları arasında, denetim çalışmasının kalitesini üst düzeyde tutma, denetçilerin niteliklerini sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleme ve denetçilere yol gösterme gibi hususlar sayılabilir.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Cem Niyazi Durmuş ve Oktay Taş, *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, İstanbul: Alfa Basım Yayın, 2008, s.26.

¹⁰⁸ Kepekçi, 1996, s.17.

¹⁰⁹ Nejat Bozkurt, “*Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi*”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 3, Sayı:27, s.34.

Tablo 2.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1.Genel standartlar	<ul style="list-style-type: none">• Eğitim ve deneyim• Bağımsızlık• Mesleki özen ve titizlik
2.Çalışma Alanı Standartları	<ul style="list-style-type: none">• Planlama ve gözetim• İç kontrol sisteminin incelenmesi• Kanıt toplama
3.Raporlama standartları	<ul style="list-style-type: none">• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk• Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık• Tam açıklama• Görüş bildirme

Kaynak: Web_43, E.T., 10.01.2015.

2.5.1. Genel Standartlar

GKGDS'nın birinci bölümü genel standartlara ayrılmıştır. Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerir. Bu anlamda bu standartlara “kişisel standartlar” da denilebilir.¹¹⁰ Mesleki eğitim ve deneyim, bağımsızlık ve mesleki dikkat ve özen olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır.

Bu standartlar bir bakıma, çalışma alanı ve raporlama standartlarından yeterli ölçüde yararlanabilmek için gerekli ön şartları gösterirler.¹¹¹

- Mesleki Eğitim ve Deneyim

Denetim faaliyeti, ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Genel olarak, uzman muhasebe denetçiliği sertifikasını almış kişilerin, teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılır.¹¹²

Bu standart, denetimi yapacak olan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir. Mesleki uzmanlık için yüksek öğrenimin bitirilip, bir uzman yanında staj yapıp mesleki yeterlilik sınavlarında başarılı olunması gereklidir. Staj sırasında teorik bilgiler uygulama ile pekiştirilir. Yanında staj yapılan uzmanın mesleki bilgi ve deneyimlerinden yararlanır. Bunun yanında mesleğe giren

¹¹⁰ Güredin,(1988), s.43.

¹¹¹ Türedi, s.23.

¹¹² Deha Eğitim Kurumları, *a.g.e.*, s.15.

bir uzmanın güncel gelişmelere hakim olması için sürekli olarak ilgili yayınları izlemeli ve mevzuat değişikliklerini takip etmelidir.¹¹³

Denetim bir uzman olarak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip kişi veya kişilerce yapılmalıdır. Denetçiler tarafından düzenlenen denetim raporlarının kullanıcıları, denetim görüşünü bildiren denetçiyi veya denetçileri tanımaz. Kullanıcılar için önemli olan güvenilir nitelikte bir denetim görüşünün bildirilmiş olmasıdır. Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması ve denetim faaliyetini tam bir bağımsızlık ile yürütmesi zorunludur. Mesleki yeterlilik denetçiler için birinci genel standart tarafından zorunlu bir koşul olarak aranmaktadır. Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir. Genel olarak denetçilik yeterliliğini almış kişilerin gerekli teknik bilgi ve yeterliliğe sahip olduğu varsayılır. Ancak denetçilik belgesini almak için kişinin sınava tabi tutulması gerekir. Bu sınavda denetçinin teorik bilgi düzeyi ölçülür ve denetçi yardımcısı olarak mesleğe başlarlar. Diğer birçok meslekte olduğu gibi denetim mesleğinde de iş başında eğitim çok önemlidir. Bu eğitim genel olarak deneyimli uzman bir denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak sürdürülür. Uzman denetçiler kendi mesleki bilgi ve deneyimlerini yanlarında çalışan genç yardımcı denetçilere aktararak onların mesleki açıdan üstün nitelikli uzman denetçiler olarak yetişmelerine çaba harcar. Bu, denetçilik mesleğinin öngördüğü yüce bir davranıştır. Denetçi yardımcılığı süresi sonunda yeterlilik sınavına tabi tutulan denetçi yardımcıları bu sınavı da başarıları halinde denetçi yeterlilik belgesini kazanarak denetçi olurlar. Başarılı bir denetçi yakın geçmişte kazandığı mesleki eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmadığını düşünen bir kişidir. Bu açıdan başarılı denetçinin kendisini durmadan yenilemesi gerekir. İyi bir denetçi çeşitli eğitim programlarına devam ederek, mesleki yayınları izleyerek kendini yeniler, etkinlik ve verimliliklerini artırarak birinci genel standardın öngördüğü düzeyde bir denetçi olarak kalmaya çaba gösterir.¹¹⁴

- Bağımsızlık, Doğruluk ve Meslek Ahlakı

Denetçi, çalışmalarını tam bir bağımsızlıkla yürütür. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurudur. Meslek mensupları bağımsızlıklarını zedeleyecek tüm işlerden kaçınmalıdırlar. Ayrıca dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin

¹¹³ Selimoğlu ve Diğerleri, s.14.

¹¹⁴ Web_13, E.T.14.12.2014.

temelini oluşturur.¹¹⁵ Denetçi veya denetçiler, denetim görevi ile ilgili bütün konularda bağımsız düşünme yeteneğine sahip olmalıdır. Bağımsız olma, yönetim, ortaklar ve işletme ile ilgili diğer taraflar arasında çıkar birliğinin korunmasını ve mesleki dürüstlüğü gerekli kılar.

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. İkinci genel standart denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içinde olmalarını öngörmektedir. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir. Denetim raporlarını kullananlar denetçilerin bağımsız olduğuna inanırlar. Böyle bir inanç denetçilik mesleğinin varlığı için en önemli güvencedir. Kullanıcılar denetçinin bağımsızlığını kuşku ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin bildirmiş olduğu denetim görüşü onlar için bir anlam taşımayacaktır. Böyle bir durumda da bir denetim işlevinden söz edilemez. Bu bakımdan denetim görevi yapanlar adalet dağıtımı ile yükümlü yargıç kadar tarafsız ve bağımsız, ön yargılardan irak bir tutum içinde olmalı ve denetim sonunda kanaatlerini belirtirken sadece kendi iradelerine bağlı kalmalıdır.

- Mesleki Dikkat ve Özen

“Denetim faaliyetlerinin her aşamasında, özen ve titizlik gösterilmelidir.” Denetim uygulamalarında, denetçinin mesleki dikkati ve titizliğinden anlaşılması gereken; denetim işinin alınmasından denetim kapsamının ve zamanının planlanmasına, kanıtlarının toplanmasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar, denetim uygulamalarının her aşamasında denetim standartlarına uygun davranılmasıdır Mesleki dikkat ve özen, muhasebe mesleki bilgisine hakim olmayı ve buna göre tarafsız ve dürüst bir şekilde denetim uygulamalarını tam olarak yerine getirilmesini gerektirir.¹¹⁶

Bağımsız denetçilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve bağımsız olması yeterli olmamaktadır. Denetçinin, denetim çalışmalarında, gerekli mesleki özeni, dikkati ve çabayı titizlikle göstermesi gereklidir. Denetçinin ve denetimin başarısı yapılan işlerin kalitesi ile ölçülmektedir. Bu bakımdan denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda kanıt toplamaları, değerlendirmeleri ve kanaat

¹¹⁵ Gücenme, s.33.

¹¹⁶ Web_14, E.T. 20.12.2014.

oluşturmaları gereklidir.¹¹⁷ Denetçi, denetim incelemesi sırasında ve denetim raporunu hazırlarken gerekli dikkat, özen ve titizliği göstermelidir.

2.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikincisi olan bu standart denetim çalışmaları sırasında denetçinin izleyecek yol ve yöntemleri gösterir. Çalışma sahası standardı denetimin ne şekilde, hangi önceliklerde ve hangi yöntemlerle yapılacağını belirler.¹¹⁸

Çalışma alanı standartları, denetçinin, denetim çalışması sırasında uyması gerekli kuralları belirlemektedir. Bu standartlar planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır.

Bu standartlara ilişkin esasları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. İş iyi bir biçimde planlanmalı ve varsa, yardımcıları iyi bir şekilde kontrol edilmelidir.

2. Denetim işlemlerinin bağlı olduğu test sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sisteminin gerektiği gibi incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılmalıdır.

3. İncelenen finansal tablolar hakkında bir denetim görüşüne varmak için soruşturmalar, gözlemler, teftiş ve doğrulamalar yoluyla yeterli kanıtlar elde edilmelidir.

Bu standartlar, denetimin uygulama alanını oluşturan ve denetlenen işletmede doğrudan yapılan çalışmaları kapsar. Çalışma alanı standartları genel standartlara oranla daha özeldir. Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede yol gösterici olur.¹¹⁹

Bu standartlar, (1) Planlama ve gözetim, (2) İç kontrolün incelenmesi ve (3) Kanıt toplama standartlarından oluşur.

- Planlama ve Gözetim

Planlama, denetimin özelliği, kapsamı ve zamanlaması dikkate alınarak, denetim çalışmasının doğru bir biçimde yönlendirilmesi ve sistemli bir biçimde yürütülmesi için yapılır.¹²⁰

¹¹⁷ Bozkurt, 1999, s.38.

¹¹⁸ Soyer, s.38.

¹¹⁹ Türedi, s.28.

¹²⁰ Gücenme, s.42.

Temelde sistematik bir süreç olan planlama, bütün denetim faaliyetlerinin en önemli safhasıdır. Denetim faaliyetlerinde planlamanın yapılması denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetimi, denetim amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak denetim prosedürlerinin anlaşılması bakımından zorunludur. Bu sebepten dolayı, denetim çalışması iyi bir şekilde planlanmalı ve mevcut yardımcılar kontrol altında tutmalıdır.¹²¹

Çalışma alanı standartlarından birincisi denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa denetçi yardımcılara iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır. Denetim görevlileri, denetlenecek kuruluşun kendisi ve faaliyet gösterdiği alan hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için kuruluşun organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, yatırımları, alımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar. Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenecek bir denetim programı hazırlanır. Planlamada eğer dahil olunan denetim kuruluşunun bir denetim kılavuzu varsa bu kılavuz denetimin planlanmasında yol gösterici olacaktır. Denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı biçimde gösterilir. Denetim görevinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılardan yararlanır. Denetçi yardımcılarının faaliyeti, denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilir. Bu kontrol hem uygun ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi ve hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir. Denetçi yardımcılarını, sorumlu denetçinin verdiği direktifler dahilinde, denetim programlarına uygun olarak görevlerini yerine getirmeye çalışırlar. Denetim programlarında veya varsa denetim kılavuzlarında, gerekli denetim kanıtlarının toplanması için nasıl bir yol izleneceği ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Denetçi yardımcılarını, çalışmaları sırasında sık sık sorumlu denetçiye başvurarak takıldıkları konularda yardım isterler ve konuların kendi açılarından aydınlanması için sorumlu denetçi ile mesleki tartışmalarda bulunurlar. Sorumlu uzman

¹²¹ Soyer, s.39.

denetçilerin denetçi yardımcıları üzerindeki gözetimlerinin sınırının ne olması gerektiği konusunda kesin kurallar bulunmamaktadır. Ancak bu gözetimin kapsamı;¹²²

- Denetçi yardımcısının genel ve mesleki bilgi düzeyine,
- Denetçi yardımcısının konusundaki deneyimine,
- Denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine bağlıdır.

Hazırlanan denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır:¹²³

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlaması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

Ayrıca bu standart, denetçi yardımcılarının yaptığı işlemleri denetimden sorumlu uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde gözetimini ve kontrolünü öngörmektedir.

Gözetim kapsamında denetçilerin yapması gerekenler aşağıdaki gibidir.¹²⁴

- Yardımcı denetçilerin yaptığı işlerin kontrol edilmesi,
- Planlardan sapmaların tespiti,
- Önemli sorunlar hakkında devamlı bilgi elde edilmesi,
- Denetçi yardımcılarının eğitilmesi ve yönlendirilmesi.
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı mali tabloların hatalı olma riskini önemli derecede azaltır. Denetçinin, işletmedeki mevcut iç kontrol sistemini, yeterli nitelikte olup olmadığını ve sistemin etkin çalışıp çalışmadığını incelemesi gereklidir. Denetçinin, iç kontrol sisteminin etkin ve zayıf yönlerine göre denetim işlemlerinin sayısını ve kapsamını belirlemesi gereklidir.

Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak testlerin niteliğinin, zamanlanmasının ve kapsamının belirlenebilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli ve değerlendirilmelidir. Bağımsız dış denetim konusunu oluşturan mali tablolar, işletme yönetiminin işletmede oluşturulan iç kontrol sisteminin bir çıktısı niteliğindedir. İşletmede güçlü bir kontrolün var olması mali tablolara olan güveni artırır. İç kontrol, işletme yönetiminin sorumluluğunda işletme varlıklarının korunmasını, finansal

¹²² Web_13, E.T.14.12.2014.

¹²³ Bozkurt, 1999, s.39-40.

¹²⁴ Durmuş ve Taş, s.29.

raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin etkinliğini ve işletme personelinin yasalara, politikalara, kurallara uygun davranmasını sağlamaya dönük bir süreçtir. İç kontrol sisteminin güvenilirliği, denetim sürecindeki belirsizliği ve dolayısıyla denetim riskini büyük ölçüde azaltır. Böylece denetçinin, denetim işlemlerinin uygulanması ile ilgili kararı netleşir. Güçlü bir iç kontrole sahip işletmelerde denetim kapsamı daha dar tutulur, denetim süresi kısalır, denetimde daha az personelden yararlanılır ve daha az sayıda kanıtla yetinilir. Bunun tersi durumda ise, denetim riski ve maliyeti artacaktır.¹²⁵

Güçlü bir iç kontrol sistemi denetçinin işini kolaylaştır ancak bağımsız denetime olan gereksinimi ortadan kaldırmaz.

- Yeterli ve Uygun Kanıt Toplama

Denetçinin incelediği bir konu hakkında edindiği kanaatinin dayanağı toplamış olduğu delillerdir. Muhasebe denetiminde delil, denetçinin bir kanaate ulaşmak için kullandığı belge, işlem ve bilgidir. Denetçi yeterli ve kaliteli delil toplar. Denetçi yeterli ve kaliteli delil toplar.

Çalışma alanı standartlarının üçüncüsü olan bu standart, denetçinin belli bir görüşe ulaşmadan önce yeterli miktarda ve uygun kanıt toplamasını öngörmektedir. Kanıtların yeterliliği miktarıyla ilgilien güvenilirliği kanıt türüne göre değişmektedir. Denetçi kanıtların miktarını, iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesap veya hesap grubunun özelliklerine göre belirler. Ayrıca Toplanan kanıtların yeterliliğinin yanı sıra uygun nitelikte olması önemlidir. Toplanan kanıtların uygunluğunu yine denetçi belirler. Kanıtın kalitesine etki eden unsurlar kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.

2.5.3. Raporlama Standartları

Denetim sonucunda varılan görüşün açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır.¹²⁶

Raporlama standartları denetim raporunun hazırlanması ve raporun içeriği ile ilgili ilke ve kuralları kapsar. Bu ilke ve uygulamalar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, tutarlılık, yeterli açıklama ve denetçi görüşü olmak üzere dört başlık altında toplanmıştır. Raporlama standartları, (1) Genel kabul görmüş muhasebe

¹²⁵ Web_14, E.T.20.12.2014.

¹²⁶ Web_15, E.T. 16.03.2015.

ilkelerine uyum, (2) Devamlılık, (3) Açıklayıcı bilgiler ve (4) Denetçi görüşü standartlarından oluşur.

Bu standartlara ilişkin esasları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1. .Denetim raporunda finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu belirtmelidir.
2. Denetim raporu cari dönemdeki muhasebe ilkelerinin aynen geçen dönemdeki gibi, değişmeden uygulanıp uygulanmadığını belirtmelidir.
3. Finansal tablolardaki açıklayıcı notlar, raporda aksi belirtilmedikçe, makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.
4. Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüşe yer verileceği ya da bir görüş belirtilemeyeceği savını açıklamalıdır. Genel bir görüş belirtilmediği zaman bunun nedeni de açıklanmalıdır.

Finansal tabloları kullananlar açısından, mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu hususundaki tek kanıt, yayınlanan denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve okuyuculara sunulması gerekir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir. Toplum içi haberleşmenin ve bu konuda ortak bir dil kullanmanın zorluğu, raporlama standartlarının genel standartlara ve çalışma alanı standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmalarını gerektirir.

Görüldüğü gibi, Diplomalı ABD Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA), denetim standartlarını genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ana grupta ve on madde halinde özetlemiştir. Bu sınıflandırma diğer ülkelerle birlikte ülkemizde de çok az değişiklikle kabul edilmiştir.¹²⁷

Bu standartlar, denetim faaliyeti sonucunda oluşan denetçi yargısının ilgili taraflara ne şekilde açıklanacağını belirlemektir. Kaliteli bir denetimin son halkası, iyi hazırlanmış bir denetim raporudur. Esasen denetim raporu, mali tablolar üzerinde bir uzmanın inceleme yaptığını gösteren tek kanıttır. Denetim raporu denetim sürecinin tümünde mali tablolarla ilgili olarak oluşan denetçi kanaatini çok kısa, yalın, anlaşılabilir bir dille ve ayrıca bir yorum gerektirmeyecek açıklıkla ortaya koymalıdır.

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe (GKGMİ) İlkelerine Uygunluk

Bu standart, denetim raporunda, işletmenin finansal tablolarının GKGMİ'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına değinilmesi gerektiğini belirtmektedir. Denetçi,

¹²⁷ Karacan, s.26.

işletmenin sunmuş olduğu finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlerken, işlemlerin tümüyle belgelenmiş, muhasebe ilkelerine uygun şekilde kaydedilmiş ve mali tablolara yansıtılmış olup olmadığını titizlikle araştırmalı ve bunu denetim raporunda belirtmelidir. İlkelerden sapmalar varsa bunun düzeyinin de raporda belirtilmesi şarttır. Sonuç olarak bu sapmaların önemliliği denetçi açısından, finansal tablolar hakkında görüş oluşturması açısından temel dayanak olacaktır.

Denetim raporu, temel anlamda, işletmenin faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun okuyucuya doğru bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını dile getirmek için hazırlandığı düşünülürse, söz konusu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk arz edip etmediği de aynı denetim raporunda belirtilmesi öngörülür. Denetçinin, işletmenin mali durumu ve mali durumundaki değişiklikler ve faaliyet sonuçları ile ilgili sunacağı görüşünde kriter olarak başvuracağı en önemli kaynak genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.¹²⁸

- Muhasebe İlkelerinde Devamlılık (Tutarlılık)

Bu standarda göre, denetçi raporunda muhasebe ilkelerinin, bu dönemde aynen geçen dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış bulduklarını açıkça belirtmelidir.

Bu standarda göre denetçi, GKGMİ uygulamalarında dönemler itibariyle farklılıkların olup olmadığını, devamlılığın sağlanıp sağlanmadığını incelemelidir. Devamlılık, işletmelerin önceki yıllara ait bilgilerine, karşılaştırılabilirlik özelliği sağlamaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilke ve yöntemlerin, geçerli bir neden bulunmadan, yıldan yıla değiştirilmemesi gereklidir. Geçerli bir nedenle değiştirilen ilke ve yöntemler finansal tabloların dipnotlarında açıklanmalıdır. Denetçi de bu hususları raporunda belirtmelidir.¹²⁹

Denetim raporu, muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemle bağlantılı olarak cari dönemde de değişmeden uygulanmış olup olmadığını açıkça belirlemelidir. Süreklilik ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olmaları zorunludur. Ancak geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların parasal etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi, bir önceki döneme göre değişiklik yoksa bunu raporunda belirtmez, fakat değişiklikler varsa bu değişiklikleri raporunda belirtmelidir.

¹²⁸ Soyer, s.41.

¹²⁹ Durmuş ve Taş, s.31.

- Yeterli Açıklama

Denetçi, finansal tablolarda yer alması gereken, açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır.

Bu standart, denetim raporunda aksi belirtilmedikçe finansal tablolardaki bilgilerin ve açıklamaların yeterli sayılacağını belirtir. Mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği bunların GKGMİ'ne uygun olmasından başka, yeterli miktarda ek bilgiyi içermesine bağlıdır. Buda finansal tablo verilerinin, dipnot ve açıklamaların yeterli, açık ve anlaşılır olması ile gerçekleşir. Denetçi, ek bilgi ve açıklamaların yeterli olup olmadığına bilgi kullanıcılarının gereksinimlerine göre karar verir. Denetçinin bu konudaki aksaklıkları raporunda kesinlikle belirtmesi gereklidir.

Finansal tablolardaki bilgi verici açıklamalar, raporda aksi belirtilmedikçe makul ölçüde yeterli sayılmalıdır. Finansal tablolar çeşitli gruplara alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli bilgiler sunarlar. Karar alıcılar için bu bilgiler zamanında, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Bu bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı ve hangi tür ekonomik kararlara dayanak olacakları denetçi tarafından bilinemez. Finansal tablolar mümkün olduğu kadar fazla kullanıcıya hitap edebilmek için geniş amaçlı olarak düzenlenir. Denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları da inceleyerek, bu tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırır. Yeterli derecede açıklamanın olmaması durumunda denetçi raporunda bunu belirtir

- Görüş Bildirme (Denetçi Görüşü)

Denetçinin denetim sonunda oluşan görüşünü nasıl açıklayacağı ile ilgili standartlardır. Görüş bildirme standardı şu hususlarla ilgilidir.

- Denetim raporu ya bir bütün olarak mali tablolar hakkında bir görüşü açıklamalı veya bu konuda bir görüş belirtmeyeceğini açıklamalıdır.
- Şartlı olarak görüş açıklanıyorsa bunun nedenleri belirtilmelidir.
- Mali tablolarla birlikte denetçinin adı geçecekse, denetçinin yaptığı incelemenin mahiyeti ve sorumluluk derecesi raporda yer almalıdır.¹³⁰

Denetim raporu, ya finansal tabloların tümü açısından bir görüş verileceği ya da bir görüş belirtmeyeceği görüşünü açıklamalıdır.¹³¹

Denetçi raporunda denetlemiş olduğu raporlar hakkında görüşünü bildirmeli veya açıklama yaparak görüş bildirmelidir.

¹³⁰ Web_16, E.T. 16.01.2015.

¹³¹ Web_17, E.T. 17.03.2015.

Bu kapsamda, 4 tür bağımsız denetim raporu ortaya çıkmaktadır.¹³²

1. Olumlu Görüş İçeren Rapor: Bu rapor tipinde, bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında beyan ettiği görüşü, bu tabloların, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.

Olumlu görüş raporuna temiz rapor veya şartsız rapor da denir. Denetçi aşağıda belirtilen şartların gerçekleştiğini kanaat getirirse olumlu görüş bildirir.¹³³

- Genel denetim standartlarına uyum
- Denetim çalışmalarının, çalışma alanı ile ilgili denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi ve yeterli kanıt toplanması
- Mali tabloların yeterli açıklıkta olması
- Gelecekte mali tabloları etkileyecek belirsizliklerin bulunmaması
- Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmış olması
- Muhasebe ilke ve politikalarının uygulanmasının tutarlı olması
- Mali tablolar yasal hükümlere uygun olarak düzenlenmiş olması.

2. Olumsuz Görüş İçeren Rapor: Finansal tabloların sunumuyla ilgili olarak işletme yönetimiyle düşülen görüş ayrılığının finansal tablolara olan etkisinin önemli ve yaygın olduğu durumlarda olumsuz görüş verilir. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmadığı yönündedir.

Aşağıdaki durumların bulunması halinde denetçi olumsuz görüş sunar.

- Tutarlılık standardına uyulmaması
- Yasal hükümlere aykırılıklar
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar
- Mali tabloların yeterince açık olmaması
- Kabul edilmeyecek hata ve hilelerin bulunması

Böyle durumlarla karşılaşıldığında denetçi işletme yetkilerini uyarır ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını ister. Genelde bu istekler yerine getirilir ve dolayısıyla olumsuz bir görüş pek görülmez. Ancak yine de denetçi ile işletme yönetimi fikir

¹³² Web_18, E.T. 17.03.2015.

¹³³ Web_19, E.T. 13.02.2015.

birliğine girmezler ise denetçi olumsuz görüş bildirir ve raporunda görüşünün nedenlerini sağlam kanıtlarla belirtir.¹³⁴

3. Görüş Bildirmekten Kaçınılan Rapor: Çalışma alanındaki sınırlamanın muhtemel etkisinin, bağımsız denetçinin yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edemeyeceği ve görüş bildiremeyeceği kadar önemli ve yaygın olması durumunda, bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılır. Bu tip bağımsız denetim raporlarında sınırlamaya ilişkin bilgi verilir ve söz konusu sınırlama olmasaydı finansal tablolarda yapılması gerekli olabilecek muhtemel düzeltmeler belirtilir.

4. Şartlı Görüş İçeren Rapor: İşletme yönetimiyle olan görüş ayrılığının veya çalışma alanı sınırlamasının etkisinin olumsuz görüş bildirmeyi ve görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş içeren rapor hazırlanır. Bağımsız denetçinin işletme finansal tabloları hakkında rapor ettiği görüşü, bu tabloların, şarta neden olan hususlar dışında, finansal raporlama standartlarına uygun olarak gerçeği dürüst bir şekilde yansıttığı yönündedir.

Bu standart, denetçinin mali tabloları incelemesi sonucunda vardığı kanaati denetim raporunda belirtmesi gerektiğini öngörmektedir. GKGDS denetçiye görüş bildirme konusunda dört seçenek sunmaktadır. Bunlar; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi nedenleriyle birlikte bunlardan birini raporlarında belirtmek zorundadır.

Denetçi birkaç husus dışında mali tabloların tümü hakkında olumlu görüşe ulaşmış ise şartlı görüş bildirebilir. Şartlı rapora ihzarı kayıtlı rapor veya ihtiyat kayıtlı rapor denir. Denetçi aşağıdaki durumlarla karşılaştığında olumlu görüşe ulaşamaz.

- Yasal hükümlere aykırılıklar var ise
- Mali tablolar yeterince açık değil ise
- Mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanmamış ise
- İşletme tarafından denetim kapsamına bazı sınırlamalar konulur ise
- Tutarlılık ilkesine uyulmamış ise
- Gelecekte mali tabloları etkileyebilecek belirsizlikler anormal olarak var ise

Yukarıda belirtilen durumlardan bir veya birkaçı ile karşılaşan denetçi bunların önemli olup olmadığına karar vermelidir. Eğer karşılaşılan durumun etkisi mali tabloların tümü hakkında olumlu bir görüş bildirmeye engel olmayacak kadar

¹³⁴ Web_19, E.T. 13.02.2015.

önemsizse denetçi şartlı görüş sunar. Denetçi görüşünde karşılaştığı bu durumları açıklamak zorundadır.¹³⁵

2.6. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.¹³⁶

Bu çerçevede KGK, IFAC ile yaptığı telif anlaşması çerçevesinde Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1) ve Bağımsız Denetim Standartlarının (ISA) 2013 yılı versiyonunun tercümesini tamamlayarak, TDS'lerin bir parçası olan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS) ile Bağımsız Denetim Standartlarını (BDS) Resmi Gazete'de yayımlamış bulunmaktadır. Bununla birlikte, TTK uyarınca bağımsız denetimin, finansal tabloların bağımsız denetiminin yanı sıra yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ve (riskin erken saptanması sistemi ve komitesi kurmak zorunda olan şirketlerde) riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamalarının denetimini de kapsadığı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda, BDS 700 ve BDS 705'e yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimine ilişkin eklemeler yapılmış ve Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesinin Uygulamalarının Denetimine İlişkin Esaslar yayımlanarak yürürlüğe konmuştur. Söz konusu Standartlar ve yürürlüğe konulan düzenlemeler bu kitapta toplanmış olup, başta AB olmak üzere dünyadaki pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bağımsız denetime tabi olan şirketlerin bağımsız denetiminde uygulanacaktır.¹³⁷

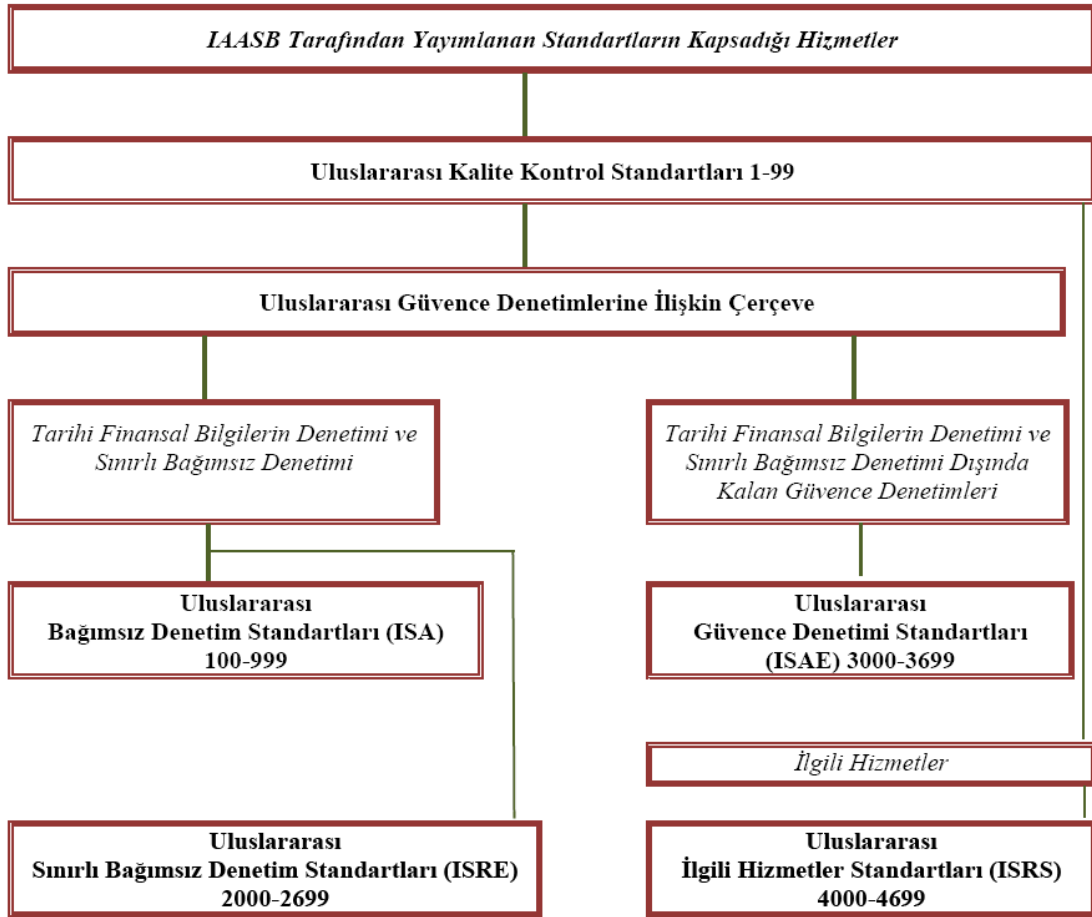
¹³⁵ Web_19, E.T. 13.02.2015.

¹³⁶ Web_20, E.T. 20.04.2015.

¹³⁷ Web_21, E.T. 20.04.2015.

IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıdaki şekilde özetlenebilir.¹³⁸

Tablo 2.3. Standartların Genel Yapısı Tablosu



Kaynak: Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği, *Türkiye Denetim Standartları*, Ankara: Özel Ofset Matbaa, 2015, s.1.

¹³⁸ Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği, *Türkiye Denetim Standartları*, Ankara: Özel Ofset Matbaa, 2015, s.1.

Yukarıda yer alan şekilde yapıları genel olarak açıklanan standartlardan,

- **Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA)**, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, görüşüne temel oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir, Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir.
- **Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE)**, tarihi finansal bilgilerin, ara dönemler de dahil, sınırlı bağımsız denetiminde uygulanır. Sınırlı bağımsız denetim, tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır.
- **Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE)**, tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.
- **Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS)**, güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır. Bu arada denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen standartlar açısından Kalite Kontrol Standardının (ISQC) özel bir önemi bulunmaktadır. IFAC tarafından yayımlanan çeşitli dokümanlarda da bu husus vurgulanarak *"Uluslararası Kalite Kontrol Standardı ile uyumlu bir standart yayımlamadığı sürece ulusal standart belirleyici otoritelerin, yukarıda belirtilen diğer standartlara uyum sağlamış olmayacağı"* ifade edilmekte olup Kalite Kontrol Standardı yukarıda genel hatlarıyla açıklanan standartlar kapsamında verilen tüm hizmetler için geçerlidir. Tüm bu standartların, IFAC bünyesindeki bir diğer bağımsız kurul olan Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Etik kurallar çerçevesinde uygulanması gerekmektedir. Bu çerçevede, IFAC'le yapılan telif anlaşması kapsamında KGK tarafından yürütülen

alışmalar tamamlanmış olup, "Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların" yakın zamanda yayımlanarak mevzuata kazandırılması planlanmaktadır.¹³⁹

¹³⁹ Kamu Gözetimi Kurumu Uzmanları Derneği, s.2.

BÖLÜM 3. MUHASEBE DENETİMİNDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

3.1. DENETİM KANITI KAVRAMI

Denetçinin görüşüne etki edebilecek, denetçi tarafından toplanan bilgi ve veri “denetim kanıtı” olarak adlandırılır.¹⁴⁰

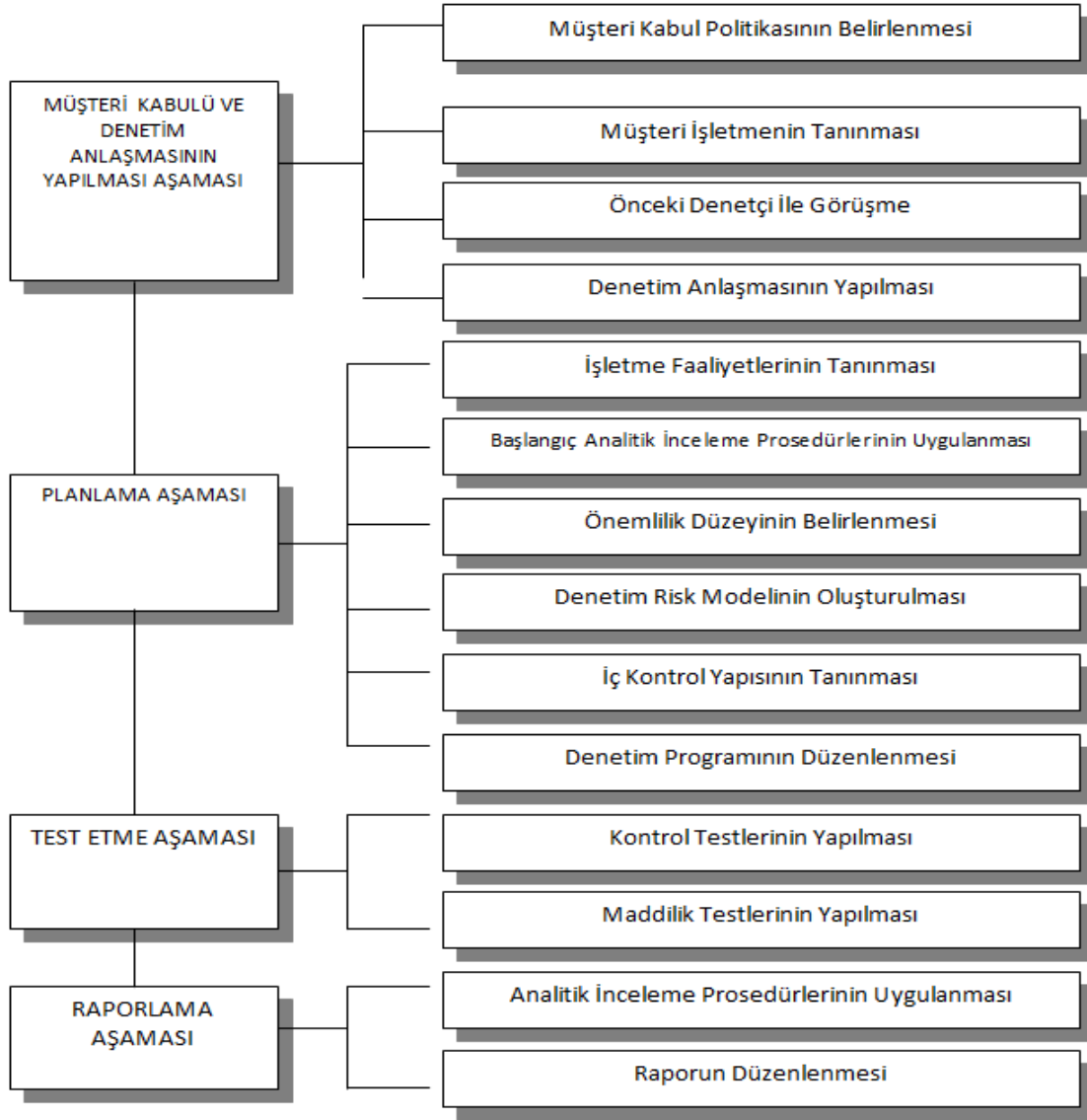
Denetim kanıtı denetçinin denetim görüşünü oluşturmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Başka bir ifadeyle denetim kanıtı denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır. Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç; müşteri seçimi, denetim planlaması, programların hazırlanması ile başlar, denetim yürütülür, toplanan deliller değerlendirilir, denetim görüşüne ulaşılır ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer.¹⁴¹

Denetim süreci; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin planlanması, denetim programlarının yürütülmesi, denetimin bulgularının ve yargısının raporlanması şeklinde dört aşamadan oluşmaktadır. Denetim süreci özeti aşağıda Şekil 3.1.’de gösterilmektedir.

¹⁴⁰ Web_22, E.T. 18.12.2014.

¹⁴¹ Mevlüt Özer, *Denetim I*, Ankara: 1.Baskı, Özkan Matbaacılık- Gazetecilik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., 1997, s.234.

Şekil 3.1. Denetim Süreci



Kaynak: Web_21, E.T.22.03.2014.

Burada birinci aşama; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi ve denetim faaliyetlerinin planlanmasını, ikinci ve üçüncü aşama; denetim programının yürütülmesini, dördüncü aşama; denetim bulgularının ve yargısının raporlanmasını göstermektedir. Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına ayrıldıktan, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra sıra denetim programının yürütülmesi safhasına gelir.¹⁴²

¹⁴² Erdal Kenger, ‘‘Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu’’, Ankara: 2001, s.73.

Denetim süreci, denetçinin bir müşteri işletmenin denetimini kabul etmesi ile başlayıp, denetim raporunun verilmesiyle biten bir aşamalar zincirinden oluşmaktadır.

Denetim Süreci 4 aşamadan oluşur. Bunlar;

- Müşterinin Kabulü ve Denetim Aşamasının Yapılması (Kabul)
- Denetim Planının Hazırlanması (Plan)
- Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi (Test Etme Aşaması)
- Denetim Raporunun Hazırlanması (Rapor)

İlk aşamada denetim yaptırtmak için başvuran işletmenin tanınması ve varılan sonuca göre işin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması işlemleri gerçekleşmektedir. (Denetim Anlaşması)

İkinci aşama, denetim sürecinin son derece önemli bölümlerinden biridir. Bu aşamada işletme ayrıntılı bir biçimde tanınmakta, denetim risk modelini oluşturan unsurlar belirlenmekte, iç kontrol yapısı tanınmakta, ekip ve zaman planlaması yapılmakta, toplanan bilgilere göre denetim programları düzenlenmektedir. (Denetim Programları Düzenlemek)

Üçüncü aşama, denetim çalışmalarının yapıldığı bölümdür. Bu aşama da uygunluk ve maddilik testleri yapılmakta, yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıtlar toplanmaktadır. (Denetim Çalışması)¹⁴³

Denetim konusu olan olaylar ve konular hakkında bir görüşe varmak için makul bir temel sağlayacak kanıtlar, soruşturmalar, gözlemler, araştırmalar yoluyla yeter ölçüde yararlı bilgiler elde edilmelidir. Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, bir denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli miktarda uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir. Ne kadarlık bir miktarın yeterli olacağı denetçinin yargısına kalmıştır. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen olayın niteliklerine ve de genel olarak denetlenen kuruluşun durumuna göre belirleyecektir. Denetim konusuyla ilgili olarak yeterli sayıda kanıt toplanmasının yanı sıra bu kanıtların uygun kanıtlar olması da gerekmektedir. Buradaki uygunluk aynı zamanda kalite anlamındadır. Buna göre denetçi yeterli sayıda kaliteli kanıt toplamakla yükümlüdür. Miktar da olduğu gibi, kanıtın uygunluğunun belirlenmesi de denetçinin yargısına kalmaktadır. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler; kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.

¹⁴³ Web_23, E.T. 22.03.2015.

Denetim kanıtları, denetlenen kuruluş tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından çeşitli denetim yöntem ve işlemleri uygulanarak kuruluş içinden veya kuruluş dışından toplanabilir. Denetim kanıtları elde edildikleri kaynaklar açısından;¹⁴⁴

- Fiziksel olarak var olanın saptanması amacıyla denetçinin fiziki incelemeleri sonucu elde edilen direkt kanıtlar (stokların ve kasanın sayımı, yerlerinde görülerek varlıkların saptanması vb.)
- İç ve dış mevzuata uygun olarak davranılıp davranılmadığını saptamak amacıyla denetçinin araştırmaları ve gözlemleri sonucu toplanan uygunlukla ilgili kanıtlar (yasalar, yönetmelikler, tebliğler ve üst yönetim kararları gibi),
- Denetlenen kuruluş dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan alınan bilgiler,
- Kuruluştan veya kuruluşla iş yapanlardan alınan bilgiler,
- Kuruluş içinde hazırlanan belgesel kanıtlar,
- Kuruluş dışından hazırlanarak kuruluşa gönderilen ve kuruluşa saklanan belgesel kanıtlar (banka hesap özetleri, satıcı faturaları vb.),
- Kuruluş dışı kaynaklarca hazırlanarak doğrudan doğruya denetçiye gönderilen dış belgesel kanıtlar,
- Denetçi tarafından düzenlenen analitik kanıtlar (ekonomiklik, kârlılık ve verimlilik analizleri gibi), şeklinde sınıflamaya tabi tutulur.

Finansal tabloların çoğunlukla geçmişe dönük bilgiler içermesi sebebiyle denetçi genellikle bu bilgilerin dayandığı işlemlerden ziyade işlemlerin gerçekliğine işaret eden belgeleri denetim kanıtı olarak toplar. Bu durum denetçinin elde ettiği kanıtların nitelik olarak kesin sonuç verici olmasından çok ikna edici olması sonucunu doğurur. Bir noktada denetim kanıtları sübjektif nitelik taşır. Yani denetim kanıtları yasal kanıtlar gibi kesin değildir. Hukukta kanıtın ispat aracı olarak kullanılması için usul hukukunca da kabul edilmesi gerekirken denetim faaliyetinde bir bilginin denetim kanıtı olarak kabul edilip edilmeyeceği denetçinin kişisel kararına kalmıştır. Ancak bu durum iki kişinin elde edilen denetim kanıtlarından birbirine zıt sonuçlar çıkarması sonucunu doğurmaz. Her hangi bir bilginin denetim kanıtı olarak kabul edilip edilmemesi denetçinin takdirine bırakılmışsa da denetim standartları kanıtlarının güvenilirlikleri/geçerliliklerine ilişkin genel bir çerçeve çizerek kanıtların tarafsız bir

¹⁴⁴ Web_13, E.T. 14.12.2014.

şekilde değerlendirilmesine imkan verir.¹⁴⁵ Denetçinin bir yönetim iddiasına ilişkin elde ettiği bilgiden çıkardığı sonuç ile başka bir kişi tarafından bu bilginin değerlendirilmesi sonucu çıkardığı sonuç birbirine yakın olmalıdır. Ancak denetim kanıtlarının mutlak doğruluğa sahip hatasız nitelikte kanıtlar olmaması inandırıcı nitelikte kanıtlar olması sebebiyle denetçi ile bilgiyi değerlendiren diğer kişi tarafından bilginin ikna ediciliğine atfedilen değer farklı olacaktır.

3.2. DENETİM KANITLARININ MİKTARINI VE GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

3.2.1. Denetim Kanıtlarının Miktarını Etkileyen Unsurlar

İncelenecek Kalemin Önemlilik Derecesi: Önemlilik kavramı bilgileri belirlemek için kullanılır. Açıklanacak bilgiler mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyecekse, önemli olduğu kabul edilmelidir. Denetçi, denetim çalışmasını planlamada, yürütmede ve raporlamada önemlilik kavramını göz önünde bulundurmalıdır. Bir kalemin önemli olup olmadığına karar verirken kalemin büyüklüğü, niteliği ve kullanıcıların niteliği etkili faktördür. Büyük tutarlı kalemlerin önemlilik derecesi daha yüksek olmalıdır. Fakat az sayıda ama büyük tutarda alacak hesapları olan bir işletmede önemli hata olma olasılığı, aynı toplamı veren fakat çok sayıda küçük tutarda alacak hesapları olan bir işletmeye göre daha fazladır.¹⁴⁶

Örneğin, kasa hesabının kalanı çok sayıda işlem sonucunda oluşan bir tutardır. Bu açıdan kasa hesabının kalanı, az sayıda işlem gören sabit varlık hesaplarının kalanlarına göre daha önemlidir.¹⁴⁷

İncelenecek Kalemin Risk Derecesi: Mali tablolarda kalemlerin riskli olması durumudur. Tutarlarında hata yapılması, yanlış isimlerle gösterilmesi veya dipnotlarda açıklama yapılması gerekirken yapılmaması riskidir. Denetçi kanıt sayısını belirlemede ve denetim çalışmasını planlamada risk derecesini mutlaka göz önünde bulundurmalıdır. Kasa hesabında hırsızlık riski fazla olduğu için risk derecesi diğer hesaplara göre daha yüksektir. Risk arttıkça kanıt toplama sayısı da artar.

¹⁴⁵ Taner Aksoy, “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:71, Nisan – Haziran 2005, s.153.

¹⁴⁶ Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, Cilt:1, İstanbul: 3.Baskı, Yıldız Ofset, 2004, s.144.

¹⁴⁷ Aksoy, s.158.

Kanıt Toplama Maliyeti: Burada amaç denetçinin görüşüne temel oluşturacak yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplamaktır. Kanıtların sayısı ve türlerini denetçi belirler. Denetçi mesleki kanaatini kullanarak tüm kanıtları inceledikten sonra bir görüşe ulaşacak seviyeye gelir. İkna edici kanıtlara güvenir. Ekonomik sınırlamalar göz önünde bulundurularak uygun maliyet koşullarında kanıt elde etmeye çalışmalıdır. Daha sonra görüşünü tam olarak belirlemek için kanıtların yeterli olup olmadığına bakar.

Kanıtın maliyet ile yararlılığı karşılaştırılmalıdır. Eğer denetçinin mali tablolarında sunuluşa ilişkin bir şüphesi kalırsa, denetçi bu şüphesini giderinceye kadar kanıt toplamaya devam etmeli veya şartlı görüş bildirmelidir.

3.2.2. Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Kanıtın ilgili olması: Kanıt denetçinin test etmekte olduğu denetim amacıyla doğrudan ilgili olmalıdır. Amaç göz önünde bulundurularak kanıt toplanmalıdır. Kanıtın ilgililiği arttıkça önemliliği de artar. Kanıt incelenen bir işletme iddiasının değerlendirilmesinde geçerli olmalıdır. Örneğin, denetçinin amacı stokların miktarını belirlemekse, stok sayımını test ederek kanıt elde edebilir.

Kanıtın Kaynağı: Kanıtın elde edildiği kaynak güvenilirlik derecesinin önemli bir göstergesidir. Denetçi kanıt toplarken kanıtın kaynağı olan kişiden etkilenmeyecek şekilde kanıt toplamalıdır. Kanıt üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça güvenilirlik artmaktadır. İşletme dışından elde edilen kaynaklar, işletme içinden elde edilen kaynaklardan daha güvenilirdir. Denetçi, toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın ve hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen işletmenin durumuna göre belirler. Yani, denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, önemli yanlışlık riskinden etkilenir, daha fazla risk, daha fazla miktarda ve kalitede denetim kanıtı gerektirir. Daha fazla bağımsız kanıt toplamak, denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez. Kanıtların miktar ve güvenilirliğine etki eden bazı unsurlar vardır ve bu unsurlar Tablo 3.1.'de belirtilmektedir

Tablo 3.1. Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar	Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
<ul style="list-style-type: none">• Önemlilik• Risk• Nitelik• Maliyet (ekonomik etmenler)• Ana kütleinin büyüklüğü ve özelliği	<ul style="list-style-type: none">• Kanıtın geçerliliği (kanıtın ilgili olması)• Kanıtın kaynağı• Kanıtın zamanlılığı• Kanıtın nesnelliliği (objektifliğı)

Kaynak: İlhan Kütük, Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, s.90.

Denetlenen işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar ve çeşitli denetim teknikleri kullanılarak denetçi tarafından elde edilen kanıtlar, muhasebe ortamında elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir. Denetçinin kendisi tarafından topladığı kanıtlarda bazen tam güvenilir olmayabilir. Örneğin, stok denetiminde malların kalitesi ve saflığıyla ilgili denetçi yetersiz kalabilir. Bu gibi durumlarda uzman yardımıyla daha güvenilir kanıt elde edilebilir.

Kanıtın Zamanlılığı: Denetim kanıtının zamanlılığı, onun ne zaman elde edildiğini açıklar. Kanıt dönem içinde ve dönem sonunda elde edilebilir. Kanıtın elde edilme zamanı dönem sonu veya dönem kapanışından sonraya gelirse güvenilirliği daha fazla olur. Sürekli hareketli hesaplarla ilgili kanıt toplama dönem kapandıktan sonraya bırakılır. İç kontrol etkin bir şekilde olmalıdır. Özellikle dönen varlıklar, kısa vadeli borçların ve gelir tablosu kalemlerinin doğruluğunun belirlenmesinde önem taşır. Kanıtın zamanlılığıyla güvenilirliği arasında ilişki vardır.

Kanıtın Objektifliğı: Bir kanıtın temel yapısı genellikle güvenilirliğinin belirlenmesinde önemli bir faktördür. Denetim kanıtları farklı objektiflik derecelerine sahiptir. Buna göre objektif ve sübjektif kanıt olmak üzere iki gruba ayrılır. Objektif kanıtlar, farklı denetçilerin benzer görüşlere ulaşmasıdır. Sübjektif kanıtlar ise farklı denetçilerin farklı sonuçlara ulaşmasıdır. Objektif kanıtlar sübjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Sübjektif kanıtların, güvenilirliğini değerlendirirken bilgiyi veren kişinin niteliğı, büyük önem taşır.

Örneğin, denetçi kasa sayımını yaparken eğer sayımı kendisi yapıyorsa doğrudan bilgi sahibi olduğu için daha objektif ve güvenilir kanıtlar elde eder. Denetçi, kasa sayımını işletme personeline yaptırırsa dolaylı yoldan bilgi sahibi olacağı için güvenilirlik azalır ve sübjektif bir kanıt olur. Bağımsız denetim amaçları göz önüne

alındığında, işletme dışındaki kaynaklardan elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.¹⁴⁸

Tablo 3.2. Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki

Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar	Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği
Denetlenecek unsurun önemlilik düzeyi artarsa,	Toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Denetlenecek işletmede karşılaşılabilecek risk artarsa,	Toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanacak kanıtların güvenilirliği artarsa,	Toplanması gereken kanıt sayısı azalır.
Toplanacak kanıtların sayısı arttıkça,	Toplanacak kanıtların maliyeti ve harcanan zaman artar.
Denetlenecek işletmenin işlem miktarı ve işlemlerin heterojenliği arttıkça,	Toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanan kanıtların, denetimin asıl amacıyla olan ilgililik derecesi arttıkça,	Toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Denetim kanıtlarının elde edildiği kaynak üzerinde denetlenen işletmenin etkisi azaldıkça,	Toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Denetim kanıtları denetim döneminin sonunda ve / veya sonrasında elde edilirse,	Toplanan kanıtların güvenilirliği artar.
Toplanan kanıtların objektifliği arttıkça,	Toplanan kanıtların güvenilirliği de artar.

Kaynak: Kütük, s.91.

3.3. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI

Denetim kanıtları çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Denetim teorisinde henüz genel kabul görmüş bir sınıflama geliştirilmemiştir. Uluslararası Denetim Standartlarının denetim kanıtlarını temelde muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar

¹⁴⁸ HUD, s.151.

ve destekleyici belgeler şeklinde sınıflandırdığı görülmektedir. Denetim mesleğine ilişkin literatürde denetim kanıtları kaynaklarına, elde ediliş biçimlerine göre, güvenilirlik derecelerine, değiştirilebilirliklerine göre vb. sınıflandırılmaktadır.¹⁴⁹

Bazı denetçiler, nasıl ki muhasebede bir eşitlik var ise denetimde de “denetim eşitliği” denen ve denetimin kişiliğini ifade eden bir eşitliğin olduğunu kabul etmektedirler

Şekil 3.2. Denetim Eşitliği

ESAS MUHASEBE VERİLERİ	DESTEKLEYİCİ BİLGİLER
<ul style="list-style-type: none">- Yevmiye defteri,- Büyük defter ve yardımcı defterler,- Hesap planı ve açıklamaları,- Mizanlar, gider dağılımı tabloları ve hesap ekstreleri gibi kayıtlar ve notlar.	<ul style="list-style-type: none">- Fatura, çek, senet, sözleşme vb.,- Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimler,- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme sonucu elde ettiği bilgiler,- Denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler.

Kaynak: Kütük, s.90.

3.3.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları

Muhasebe sistemi işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz ve yorumlanmasını sağlayan kayıt ortamıdır. Bu kayıt ortamı muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların tümünü ifade eder. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar, genel olarak yevmiye kayıtları ve dönem sonu kayıtlarından oluşur. Çekler, elektronik fon transferleri, faturalar, kontratlar, genel ve alt hesaplar, yevmiye kayıtları ve diğer dönem sonu kayıtları, maliyet dağıtımını, hesaplamalar, eşleştirmeler ve açıklamaları içeren çalışma sayfaları gibi kayıtlar muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara örnek olarak gösterilebilir. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara ilişkin işlemler genellikle elektronik ortamda başlatılır, kaydedilir, işleme tabi tutulur ve raporlanır. Muhasebe sistemi, verilerin paylaşımını sağlayan ve işletmenin finansal raporlamasına, faaliyetlerine ve hedeflerine uyumu bütün yönleri ile destekleyen birleşik sistemin bir parçasıdır.¹⁵⁰

¹⁴⁹ HUD, s.151.

¹⁵⁰ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Cem Web Ofset, 2003, s.69.

Denetçi, analiz, gözden geçirme, finansal raporlama sistemindeki süreçleri yeniden uygulama ve ilişkili bilgileri karşılaştırma gibi tekniklerle muhasebe kayıtlarını test ederek denetim kanıtı toplar. Bu testler sonucunda denetçi, muhasebe kayıtlarının tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar verebilir. Ancak, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulurken, muhasebe kayıtlarından sağlanan denetim kanıtları tek başına yeterli değildir. Bu nedenle denetçi başka denetim kanıtları (Destekleyici Belgeler) toplamak zorundadır.

Finansal tablolar muhasebe kayıtları baz alınarak oluşturulduğundan denetçi finansal tabloların muhasebe kayıtları ile uyumlu olup olmadığını kontrol ederek çalışma kağıtlarını oluşturmalıdır. Muhasebe kayıtlarının finansal tablolardaki bilginin en basit açıklaması olması ve denetçinin bu bilgilerden yola çıkarak denetim işlevini yerine getirmesi sebebiyle finansal tabloların muhasebe kayıtları ile muhasebe kayıtlarının birbiri ile tutarlılığı denetçi açısından temel denetim kanıtlarını oluşturur. Muhasebe kayıtlarının denetim kanıtı olarak kullanılabilmesi iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Muhasebe kayıtları kavramı; günlük defter, yardımcı defter, hesap planları, mizanlar, çalışma tabloları, muhasebe fişleri, gider dağıtım tabloları, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, müşterilere gönderilen hesap ekstreleri gibi sistemle birleşik denetim kanıtlarını ifade etmektedir.

Bilgisayarlı muhasebe sistemlerinde, esas muhasebe verileri teyp, disk, disket gibi makinanın yazılım ortamından oluşur. Mali tablolardaki bir kalemin doğruluğunu test etmek için kanıt araştırıldığında, denetçi, mali tablolardan büyük defter hesapları aracılığıyla yevmiye defterine ve özgün kaynak belgelere doğru kalemi izleyerek doğruluğunu araştırmak zorundadır. Yardımcı defter kayıtları, ana hesabı tutan kişiden başka bir kişi tarafından tutuluyorsa, iç kontrol sistemi kanıtın güvenilirliğini artırır. Fakat, ana hesap bilgisayarlarla tutuluyorsa, aynı zamanda yardımcı hesaplarda bilgisayarda işlenecektir.¹⁵¹

3.3.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları

Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar işletmeye ait kanıtlar olduğundan denetim açısından yeterli güvenceyi vermez. Bu nedenle denetçi tarafından muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların doğruluğunun araştırılması gerekir. Denetçi bu amaçla destekleyici denetim kanıtları toplar. Toplantılarda alınan kararlar, üçüncü

¹⁵¹ Kepekçi, (1996), s.86.

kişilerle yapılan doğrulamalar, raporların analiz edilmesi, rakiplerle karşılaştırma, manuel sistemle yürütülen işlemlerin kontrolü, inceleme, gözleme ve araştırma gibi kanıt toplama tekniklerinin uygulanması sonucu elde edilen bilgiler ve denetçinin mantıklı sonuçlara ulaşmasını sağlayan diğer bilgiler destekleyici belgeleri oluşturur.¹⁵²

Mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak için, esas muhasebe verilerinin incelenmesi yeterli değildir. Bu verileri destekleyici bilgilerden oluşan kanıtların toplanması zorunludur. Bu kanıt türleri, denetçinin iç kontrol sistemini test etme aşamasında incelediği kanıt türleri ile aynıdır.¹⁵³

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:¹⁵⁴

- Fiziki kanıtlar,
- Doğrulamalar,
- Belgelenmiş kanıtlar,
- Yazılı kanıtlar,
- Matematiksel kanıtlar,
- Sözlü kanıtlar,
- Analitik kanıtlar.

3.3.2.1. Fiziki Kanıtlar

İşletme de fiziki varlık olarak bulunan aktif unsurların incelenmesi veya sayılması yoluyla elde edilen kanıtlar, fiziki kanıt olarak kabul edilmektedir. Fiziki kanıtlar güvenilirlik derecesi yüksek kanıtlardır. Sağlamlılık düzeyi yüksek fiziki kanıtlar, kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlıklardan elde edilmektedir.¹⁵⁵

Fiziksel kanıtlar denetçinin fiilen görebildiği kanıtlardır. Fiziksel kanıtlar, maddi varlıkların incelenmesi ve işletme faaliyetlerinin gözlenmesidir. Örneğin, denetçi stokları inceleyerek, stokların mevcut olduğuna ilişkin kanıt elde edebilir veya ambarda güvenlik önlemlerine ilişkin gözlemde bulunabilir.

Finansal tablolarda yer alan birçok varlık fiziki bir biçime sahiptir. Bu varlıkların varlığına ilişkin en kesin denetim kanıtını varlıkların fiziki olarak denetçi tarafından tespiti oluşturur. Başka bir ifadeyle bu tür kanıtlar, finansal tablolarda yer alan fiziki bir biçime sahip varlıkların gerçekten var olup olmadığının tespitinde kullanılan kanıt

¹⁵² Kenger, s.74.

¹⁵³ Kepekçi, (1996), s.86.

¹⁵⁴ Seval Kardeş Selimoğlu, “Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Ankara: 1.Baskı, Pelin Ofset Ltd. Şti.,1996, s.84.

¹⁵⁵ Web_22, E.T. 15.12.2014.

türleridir. Örneğin; taşıtlar, ofis eşyaları, üretim makineleri, binalar gibi demirbaşların varlığına ilişkin en güvenilir denetim kanıtları, denetçinin bu varlıkları görerek tespit etmesi sonucu elde edilir. Varlıkların fiziki olarak tespit edilmesi sonucu elde edilen denetim kanıtları çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmelidir. Bu belgelendirme fotoğraflar, krokiler, haritalar, fiziki numuneler içerebilir.¹⁵⁶

Denetçinin bu kanıtlardan faydalanması işletmede fiziki varlığı olan iktisadi kıymetler ile sınırlıdır. Ancak fiziki kanıtlar, ilgili varlığın mülkiyeti, değeri, elde ediliş bedelleri hususlarında denetçiye yararlı bilgiler sağlamamaktadır. Bu nedenle bu varlıklara ilişkin hesap bakiyelerinin doğrulanmasında, başka bir ifadeyle bu varlıklara ilişkin diğer yönetim iddialarının karşılanmasında fiziki kanıtların yanında diğer destekleyici kanıtların toplanması gerekir.

Finansal tablolarda yer alan bankadaki paralar, hisse senetleri, patentler, telif hakları gibi varlıkların mevcudiyeti belgelerle temsil edilmektedir. Bu temsil belgeleri varlığın mevcudiyetin bir işareti olduğundan fiziki kanıt niteliği taşımazlar. Bu tür kanıtlar denetçi açısından belgelenmiş kanıtları oluşturur. Ancak belgenin kendisi bizatihi varlık niteliği taşıyorsa bu durumda o belge fiziki bir kanıt olarak değerlendirilir. Örneğin çek hazırlanıp imzalanmadan önce bir belgedir. İmzalandıktan sonra bir değeri olduğundan varlıktır, karşı tarafın tahsil etmesinden sonra yine bir belge niteliğine dönüşür. Çekin bir fiziki kanıt olması ve fiziki incelemenin yapılabilmesi; o çek bir varlık olduğu sürece mümkündür.¹⁵⁷

3.3.2.2. Doğrulamalar (Teyitler)

Özel bir bilgi toplama türü olan doğrulama, sunulan bilgilerin veya var olan şartların dolaysız olarak üçüncü kişilerden teyit edilme sürecidir. Bu kapsamda, alacak tutarlarının doğrulanması, bağımsız denetçinin borçlu olanlarla doğrudan temasa geçmesi suretiyle gerçekleştirilir. Doğrulama genellikle hesap bakiyeleri için gerçekleştirilir. Üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyan. Bu teknik, eğer işe yarar delil sağlayacaksa ve bu tarz bir delili mutabakat yolu ile almak verimli olacaksa kullanılmalıdır. Doğrulama Tekniği Nedir? Bir mutabakat yazısı, bilginin doğruluğunu test edebilmemiz için bizim isteğimiz üzerine üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyandır. Üçüncü kişilerle mutabakat yapmak hangi durumlarda uygun olur? Eğer

¹⁵⁶ H. Ömer Köse, "Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kuramlarının Parlamento ile İlişkileri" *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, No:40, 2001, s.41-44.

¹⁵⁷ Ersin Güredin, *Denetim*, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 2012, s.115.

üçüncü kişilerin işe yarar delil sağlayacağı bekleniyorsa ve bu yöntem destekleyici dokümanları incelemekten daha verimli bir yol ise o zaman üçüncü kişilerle mutabakat yapmak uygun olacaktır. Doğrulama tekniği, alacakların ve nakit bakiyelerin geçerliliğine ve doğru kayıt edildiğine dair iyi denetim kanıtı sağlamaktadır, bazı durumlarda da belirli yükümlülüklerin eksiksiz olarak kayıtlara alındığına ve doğru bir şekilde değerlendirildiğine ilişkin deliller sağlar. Teyit mektubu adı verilen bu tür kanıt toplama tekniği de oldukça fazla kullanılır. Doğrulama, denetlenen işletmenin aracılığı ile doğrudan denetçiye ulaştırılacak şekilde üçüncü kişilerden cevap isteme şeklindedir. Denetlenen işletmenin alacakları, borçları ve banka mevduatları ile ilgili olarak doğrulama işlemine başvurulur.¹⁵⁸

Doğrulama, denetçinin işletme de bulunan bazı bilgileri, üçüncü kişilere sorarak kanıt toplaması işlemidir. Bu yollar elde edilen kanıtlara " Doğrulama Kanıtları" adı verilmektedir. Doğrulama, işletme yönetiminin etkisi altında olmayan kaynaklara yaptırıldığından, elde edilen kanıtlar güvenilir kanıt olarak değerlendirilir. Doğrulama işlemi, üçüncü kişilerin işletmeyle ilişkisini gösteren hesap bakiyeleri üzerinden yapılmaktadır. Örneğin; Bankadaki para – Bankadan alınan hesap ekstresi.¹⁵⁹

Doğrulamalar finansal tablolar ve dipnotlara ilişkin olarak işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları etkileyen belirli bir hususa istinaden üçüncü taraflarla doğrudan irtibata geçilerek elde edilen yazılı cevaplardır. Doğrulama tekniği çoğunlukla hesap bakiyeleri ve alt hesaplar ile ilgili olarak kullanılır. Doğrulama tekniği hesap bakiyelerine ilişkin yönetim iddialarının doğrulanmasında denetçiye işletme bünyesinden elde edilen bilgilere göre daha güvenilir kanıtlar sağlamaktadır. Doğrulama tekniği doğrulanacak hususla ilgili olarak yönetimin bütünlük, haklar ve yükümlülükler, var olma ve oluşma iddiaları hakkında denetçiye denetim kanıtı sağlamaktadır. Doğrulama tekniği genellikle,¹⁶⁰

- Banka hesap bakiyeleri ve bankadaki işletme ile ilgili diğer bilgiler,
- Ticari alacak bakiyeleri,
- Üçüncü taraflarca işlenmek üzere veya konsinye olarak gümrüklü antrepolarda tutulan stoklar,
- Avukatlar veya finansörler tarafından emanet veya teminat olarak tutulan tapu senetleri,

¹⁵⁸ Web_24, E.T. 16.12.1014.

¹⁵⁹ Web_22, E.T. 15.12.1014.

¹⁶⁰ Masum Türker, Recep Pakdemir, Yakup Selvi, ve Fatih Yılmaz, "Sınırlı Uygunluk Denetimi", Ankara: Türmob Yayınları - 198, Seri No:1, 2003, s.166.

- Bilanço tarihi itibariyle işletmenin kayıtlarında izlenen, ilgili saklama kuruluşu nezdindeki sermaye piyasası araçları,
- Alınan krediler ve
- Ticari borç bakiyeleri

gibi tutar ve hususların teyit edilmesi amacıyla kullanılır.

3.3.2.3. Belgelenmiş Kanıtlar

Belge bir olgu veya iddiayı kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi çeşitli açılardan saptayan yani bir olgunun ya da iddianın doğruluğunu kanıtlayan yazılı dokümanlardır. İşletmeler gerek yasal zorunluluk sebebiyle gerekse bilginin ona gereksinim duyan birey ve gruplara yararlı olabilmesini teminen işlemlerine delil teşkil eden belgeler üretirler. Yasal olarak düzenlenmesi gereken belgelere fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış fişi, edisyon, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, banka dekontları, döviz alım veya satım belgeleri, sigorta poliçeleri ücret bordrosu örnek verilebilir. İş tanımları, planlar, bütçeler, kurum içi raporlar ve notlar, performansı özetleyen istatistikler, kurum içi politikalar ve prosedürler, iç denetim raporları düzenlenmesi zorunlu olmayan belgelenmiş kanıtlara örnek verilebilir.¹⁶¹

Belgesiz işlem olmayacağı mantığı ile en azından özellikle muhasebe sisteminde yevmiye kaydı yapılan her bir işlemin yasal olarak belgelerle desteklenmesi gerektiğinden belgelenmiş kanıtlar denetçiler tarafından yaygın biçimde denetim kanıtı olarak kullanılmaktadır. Ancak belgelenmiş kanıtların denetçiler tarafından denetim faaliyetinde çok fazla kullanılması, bu belgelerin çoğunlukla işletme yönetiminin kontrolünde olması, fiziki kanıtların aksine soyut bir nitelik taşıması bu belgelerin miktar ve yeterliliği hususunda denetçinin dikkatli olmasını gerektirmektedir.

3.3.2.4. Yazılı Kanıtlar

Her ne kadar yazılı bildirimler belgelenmiş kanıtların bir türü olsa da ayırt edici karakteristik özellikleri ve gerek uluslararası denetim standartları gerekse genel kabul görmüş denetim standartlarının yazılı bildirimlere verdikleri önem dolayısıyla burada belgelenmiş kanıtlardan ayrı sınıflandırılmaktadır.¹⁶²

Yazılı bildirimler denetçinin sorumlu veya bir konu hakkında uzman kişilerden aldıkları yazılı beyanlardır. Yazılı bildirimler doğrulama kanıtlarıyla karıştırılabilir.

¹⁶¹ Kenger, s.79.

¹⁶² Özlem Temizel, "INTOSAI'da Yeniden Yapılanma", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:59, 2005, s.137.

Doğrulama kanıtları genel olarak hesap bakiyelerinin doğrulanması amacıyla üçüncü kişilerin denetçiye doğrudan doğruya verdikleri yazılı cevapları ifade etmektedir. Yazılı bildirimler ise işletme dışındaki üçüncü kişilerden elde edilebildikleri gibi işletme bünyesinde görev yapan kişilerden de elde edilebilmektedir. Yazılı bildirimlerin doğrulama kanıtlarından ayrılan en önemli özelliği; yazılı bildirimlerin bir konu hakkında bir kişinin sübjektif bilgisini yani görüşlerini, yorumlarını içermesidir.¹⁶³

3.3.2.5. Matematiksel Kanıtlar (Yeniden Hesaplamalar)

Matematiksel kanıtlar, müşteri işletmenin kayıtlarının matematiksel doğruluğunu araştırmak için, denetçi tarafından işletmenin yapmış olduğu hesaplamaların yeniden yapılmasını kapsar. Yeniden hesaplamalar, müşteri işletmenin belirlediği bir tutarın doğruluğu bakımından güvenilir kanıt sağlar. Bu kanıt türü, örneğin, yevmiye ve büyük defter sayfa toplamlarının yeniden hesaplanmasıdır.¹⁶⁴

Matematiksel kanıtlar denetçiye tutarların aritmetik doğrulukları hakkında direkt olarak bilgi verir. Bu kanıt türüne örnek olarak, defter ve mizan toplamlarının yeniden hesaplanması, denetlenen işletmece ayrılmış olan amortisman ve karşılık tutarlarının, vergi, faiz ve dividant ödemelerinin matematik sağlanması gibi verilebilir. Bu denetim türünün yararlı olabilmesi için denetçi, yapmış olduğu hesaplama ve sağlamaları uygun bir biçimde çalışma kağıtlarına kaydetmelidir. Şüphesiz, matematiksel kanıtlar yalnız başına yeterli ve güvenilir kanıt değildir. Yeniden hesaplanan toplamlar, bunların elde edildiği muhasebe verilerinden daha iyi kanıt değildir. Örneğin, stoklar hesabı doğru olarak toplanmış olabilir, fakat doğru olarak ifade edilmeyebilir. Toplamların doğruluğu, stokların mevcut olduğunu veya doğru değerlendirildiğini kanıtlamaz.¹⁶⁵

3.3.2.6. Sözlü Kanıtlar

Denetim faaliyetin bir gereği olarak denetçi sık sık işletme çalışanları ve yönetimi ile yüz yüze görüşmeler yapar. Sözlü kanıtların ispat kuvvetinin az olması güvenilirlik derecesini çok düşürmesine rağmen; işletme çalışanlarının yorumları ve düşünceleri; incelenmekte olan sistemler ve operasyonlar hakkındaki görüş ve tecrübelerini içerdiğinden genellikle diğer kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmayan bilgileri denetçiye sağlayabilir. Bu nedenle bu tür kanıtlar yönetimin yaklaşımının

¹⁶³ Köse, 2007, s.57.

¹⁶⁴ Web_22, E.T. 18.12.2014

¹⁶⁵ Türker ve Diğerleri, s.173.

anlaşılmasında, hangi tür kanıtların toplanması, denetçilerin hangi tür çalışma sahalarında yoğunlaştırılması gibi hususlarda fikir verir. Bu tür kanıtlar elde edilirken denetçi görüştüğü kişinin bilgisini, tarafsızlığını, tecrübesini, yetki ve sorumluluklarını, mesleki yeterliliğini dikkate almalıdır. Sözlü kanıtlar performans denetiminde finansal tabloların denetimine nazaran daha faydalıdır. Sözlü kanıtlar finansal tablo denetiminde temel denetim kanıtı olarak görülmezler. Bu nedenle daha çok diğer denetim kanıtlarını destekleyici bir fonksiyon üstlenmektedirler. Denetçi işletme yönetimi ile yaptığı görüşmelerde finansal tablolar açısından önemlilik arz eden hususların varlığını tespit ettiği zaman işletme yönetimin görüşlerini yazılı (Yazılı bildirim) olarak almalıdır.¹⁶⁶

3.3.2.7. Analitik Kanıtlar

“Çeşitli finansal ve finansal olmayan veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir.”¹⁶⁷

Finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki ilişkinin denetçi tarafından değerlendirilmesi sonucu elde edilen kanıtlardır. Yani İnceleme dönemi verilerinin kendi içinde veya aylık, yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı ve benzer özellikleri yönünden, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler ve usullük testleri kullanılarak karşılaştırılması sonucu elde edilen kanıtlardır. Analitik kanıtlar elde edilmesi açısından diğer denetim kanıtlarına göre daha az maliyetli daha az zaman gerektiren denetim kanıtlarıdır. Analitik kanıtlar; veriler arasında var olduğuna inanılan ilişkinin değerlendirilmesine yönelik iken mekanik doğruluk kanıtları ise finansal verilere ilişkin hesaplamalar ve aktarımların matematiksel olarak doğrulanması sonucu elde edilmektedir. Analitik kanıtların güvenilirliği aralarında ilişki kurulan verilerin güvenilirliği ile veriler arasında var olduğu iddia edilen ilişkinin tutarlılığına bağlıdır.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Hüseyin Yurdakul, “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Uygulamalar”, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi, Ankara: 2005, s.93.

¹⁶⁷ Web_25, E.T. 19.03.2015.

¹⁶⁸ Temizel, s.143.

3.4. DENETİM AMAÇLARI İLE KANIT TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER

Temel amaç denetimde, gerçek durumun tespiti ve olması gereken ile farklılıklarını sistematik bir şekilde ortaya koymak ve olumsuz noktaları eleştiri konusu yapmaktır.¹⁶⁹ Sermaye Piyasası Kurulundan yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” de, “Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır” şeklinde belirtilmektedir. Bunun yanı sıra denetimin bazı özel amaçları da vardır.¹⁷⁰

İşletmenin finansal yapısı ve faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmasından işletmenin yönetimi sorumludur. Finansal raporlama standartlarına göre finansal tabloların doğru ve gerçeğe uygun hazırlanıp sunulmasında; finansal tablolara yansıtılan kalemlerin muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, sunulması ve bunlarla ilgili açıklamaların yapılması sürecinde işletme yönetimi açık veya zımnen değerlendirmelerde bulunur. Bu değerlendirmelere işletme yönetiminin beyanları (bildirimleri veya iddiaları) denilmektedir.¹⁷¹

Denetim kanıtları konulu SAS No. 106’da listelenmiş olan işletme yönetimi beyanları, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de de aynen çevrilerek aşağıdaki gibi verilmiştir. İşletme yönetiminin beyanları aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:¹⁷²

- **Denetim yapılan dönemdeki işlem türleri ve olaylara ilişkin beyanlar:**
 - **Gerçekleşme:** Kaydedilen işlem ve olayların işletmede meydana gelmiş olması,
 - **Tamlık:** Tüm işlem ve olayların kayıtlara yansımış olması,
 - **Doğruluk:** Miktarların ve kaydedilen işlem ve olaylarla ilgili diğer verilerin uygun şekilde kaydedilmiş olması,

¹⁶⁹ Özer, s.235.

¹⁷⁰ İlhan Kütük, “Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri”, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne: 2008, s.90.

¹⁷¹ Aksoy, s.162.

¹⁷² Güredin, (2012), s.102.

- **Dönemsellik:** İşlem ve olayların doğru muhasebe dönemi içerisinde kaydedilmesi,
- **Sınıflandırma:** İşlem ve olayların uygun hesaplara kaydedilmesi.
- **Dönem sonundaki hesap bakiyelerine ilişkin beyanlar:**
 - **Mevcudiyet:** Varlık, yükümlülük ve öz sermayenin mevcut olması,
 - **Haklar ve yükümlülükler:** İşletmenin varlıkları üzerinde hak veya kontrolünün olması ile yükümlülüklerine karşı sorumluluğunun bulunması,
 - **Tamlık:** Tüm varlık, yükümlülük ve öz sermaye kalemlerinin kaydedilmiş olması,
 - **Değerleme ve tahsis:** Finansal tablolarda tüm aktif ve pasif kalemlerin doğru tutarları ile yer alması ve her bir değerlendirme ve tahsise ilişkin işlemlerin uygun olarak kaydedilmesi.
- **Sunum ve dipnotlara ilişkin beyanlar:**
 - **Gerçekleşme ve hak ve yükümlülükler:** İşletmeye ait açıklanan olay, işlem ve diğer hususların gerçekleşmiş olması,
 - **Tamlık:** Finansal tablolarda açıklanması gereken tüm dipnot bilgilerinin açıklanmış olması,
 - **Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik:** Finansal bilgilerin uygun şekilde tanımlanması, sunulması ve dipnotların açık olarak ifade edilmesi,
 - **Doğruluk ve değerlendirme:** Finansal ve diğer bilgilerin doğru ve uygun tutarlarda açıklanmış olması.

Tablo 3.3. Doğruluk ve Değerleme

İddialar	İşlem Sınıfları	Hesap Bakiyeleri	Sunum ve Açıklamalar
Tam Olma (T)	Tam Olma	Tam Olma	Tam Olma
Varolma (V)	Meydana Gelme	Varolma	Meydana Gelme
Doğruluk ve Hesap Kesimi (D)	Doğruluk / Hesap Kesimi / Sınıflandırma	Haklar ve Yükümlülükler	Doğruluk / Haklar ve Yükümlülükler / Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik
Değerleme (DE)		Değerleme ve Dağıtım	Değerleme

Kaynak: Nejat Bozkurt, Eğitim Notları, TÜRMOB, 2015.

Denetimin yukarıda belirtilen amaçlarının temelini, işletme yönetiminin beyanları (bildirim / iddia) olarak adlandırılan kayıtsal doğruluk, mevcut olmak ve gerçekleşme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklama şeklinde belirlenmiş olan altı adet bildirim oluşturmaktadır. Bu altı bildirim, işletme yönetiminin mali tabloları aracılığıyla yapılır. Denetçi ise bu altı bildirim temel alarak denetimin amaçlarını oluşturur. Belirlenen temel amaç ve özel amaçlar doğrultusunda denetçi yeterli ve güvenilir kanıt toplamak zorundadır. Toplanan kanıt türlerinin her biri farklı denetim amacına ulaşmaya yardımcı olur.¹⁷³

Denetçi, denetimin bu amaçları doğrultusunda bilanço ve gelir tablosundaki her kalemlle ilgili kanıt toplamak zorundadır. Denetimin belirlenen amacına ulaşmasında toplanacak olan kanıt türü farklılık gösterir.

Denetçi, kayıtsal doğruluğun amacı ile ilgili olarak ana hesapları yardımcı hesaplarla ilişkilendirerek doğruluğunu kontrol etmek için ve muhasebe kayıtlarının matematiksel doğruluğunu belirlemek için kanıt toplar. Bunu da doğrulamalarla, belgelenmiş kanıtları ve matematiksel kanıtları toplamak suretiyle sağlayabilir.

Bilançoda görüldüğü kadar varlık ve borcun olduğunu, gelir tablosundaki kadar gelir ve gider gerçekleştiğini belirlemek amacıyla denetçinin fiziki kanıtlar, belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, sözlü kanıtlar, analitik kanıtlar ve doğrulamalar olmak üzere altı tür kanıt toplaması zorunludur.

¹⁷³ Yurdakul, s.98.

Kayıtlardaki işlemlerin ve hesapların mali tablolara eksiksiz bir şekilde yansıtıldığını tespit etmek için denetçi; belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlardan oluşan kanıt türlerini toplar.

Finansal tablolardaki kalemlerin doğru bir şekilde değerlendirildiği, maliyetlerin bilanço ile gelir tablosu arasında doğru bir şekilde dağıtıldığı, hasılatın ilgili olduğu dönemde gösterildiğini saptamada ise denetçinin belgelenmiş kanıtları, yazılı bildirimleri, sözlü kanıtları toplaması gerekir.

Varlıkların işletmenin gerçek hakları, borçların işletmenin gerçek yükümlülükleri olduğunun denetçi tarafından tespit edilebilmesi için belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler, matematiksel kanıtlar, sözlü kanıtlar ve analitik kanıtlardan meydana gelen kanıt türlerini toplaması zorunludur.

Gruplandırma şartlarının yerine getirildiği, kalemlerin anlaşılır ve ilgili açıklamaları içerdiğinin belirlenmesi için ise belgelenmiş kanıtlar, yazılı bildirimler ve sözlü kanıtlar toplanır.

Denetimin amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması gereklidir. Denetçi, müşteri işletme yönetiminin finansal tablolar aracılığıyla yaptığı bildirimlere dayanarak işlemlerin sınıflandırılması ve her bir hesap bakiyesi ile ilgili özel denetim amaçlarını belirledikten sonra, bu amaçlara ulaşmada kullanacağı denetim tekniklerini seçer.

3.5. KANITLARIN TOPLANMASINDA VE DEĞERLENDİRİLMESİNDE DENETİM TESTLERİ

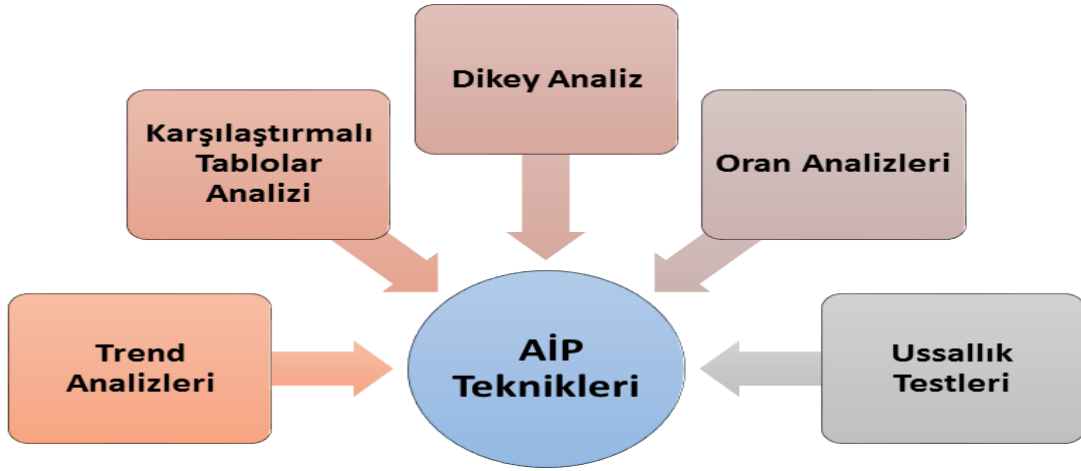
Denetim amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplamak ve değerlemek için çeşitli denetim testlerinin kullanılması gerekir. Çalışma alanı standartlarından üçüncüsü, toplanacak kanıtların mevcut olan iki çeşit denetim testi kullanılarak toplanmasını öngörmektedir. Söz konusu testlerden birincisi hesap kalanlarının ve işlemlerin test edilmesi, ikincisi de analitik inceleme prosedürleridir. Bu testler, maddilik testleri veya doğruluğu kanıtlayıcı testler olarak adlandırılmaktadır. Alanyazında, maddi doğruluk testleri denildiğine de rastlanılmaktadır.¹⁷⁴

Hesap kalanları ve işlem testleri, işlemlere ve kalanlara ilişkin muhasebe tutumunun doğruluğuna ve geçerliliğine yönelik kanıtların toplanmasına katkıda bulunur. Bu

¹⁷⁴ Erdoğan, 2002, s.137.

testlerin amacı işlemlerde ve hesap kalanlarında olabilecek herhangi bir hata veya düzensizliğin belirlenmesine yöneliktir. İşlemlere ilişkin olarak yapılan maddilik testleri yıl içindeki ve dönem sonuna yakın tarihlerdeki denetim çalışmalarında yer alırlar. Hesap kalanı testleri ise dönem sonundaki denetim çalışmalarında yer alırlar.

Şekil 3.3. Analitik İnceleme Prosedürlerinde Kullanılan Teknikler



Kaynak: Bozkurt, 2015.

Analitik inceleme prosedürleri ise maddilik testlerinin ikinci türünü oluştururlar. Bu prosedürler veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve karşılaştırılması ile ilgili çalışmaları kapsar. Denetim sürecinin kanıt toplama aşamasında destekleyici bilgilerden oluşan analitik kanıtları elde etmede kullanılırlar. Dönem içi ve dönem sonu olmak üzere bütün bir denetim çalışması boyunca yer alırlar. Denetçi destekleyici bilgilerden oluşan kanıtları elde etmede dokuz tane denetim tekniğine başvurur. Bunlarda ilk sekiz tanesi hesap kalanı ve işlem testlerinin uygulanmasında oldukça yoğun şekilde kullanılmaktadır. Dokuzuncu ve sonuncu teknik ise analitik inceleme prosedürlerinin uygulanmasında yer almaktadır.¹⁷⁵

Denetçinin toplayacağı kanıt türlerinin her biri için farklı farklı denetim tekniklerine başvurulması gerekmektedir. Denetçinin denetim tekniklerini kullanmadaki temel amacı maksimum faydayı elde etmektir. Bu faydayı elde ederken ise bazı önemli etkenlerin göz önüne alınması gerekir. Çünkü kullanılacak olan denetim tekniklerinin her biri belirli şartlara uymayıp aralarında farklılıklar gösterirler. Bu noktada denetçiye düşen

¹⁷⁵ Ersin Güredin, Denetim, İstanbul: 10.Baskı, Beta Basım A.Ş., 2000, s.107.

önemli görev ise mevcut şartlara uyan en iyi tekniği seçerek, hem en kaliteli kanıt elde etmesine yardımcı olmak hem de zaman tasarrufu sağlamaktır.

Denetçi kullanacağı denetim tekniğini seçerken göz önüne alması gereken faktörler aşağıda belirtilmektedir:¹⁷⁶

- Temin edilecek kanıtın türü,
- Kanıtın güvenilirliği ve etkenliği,
- Tekniğin kullanılmasından doğacak giderler,
- Diğer tekniklerle uyumluluk,
- Çok yönlülük ve uygulanabilirlik,
- Denetlenen işletmece kabul edilebilirliği,
- Mesleki yönden kabul edilebilirliği,
- Pratik oluşu.

Denetim tekniklerinin yardımıyla denetim işlemleri uygulanır ve kanıtlar toplanır. Belirlenmiş olan bu dokuz denetim tekniğinin hangilerinin kullanılacağını denetçi gereken etkenleri gözönüne alarak hem denetim programını hazırlama aşamasında hem de denetim çalışması ilerledikçe programda gerekli değişimleri yapacağı sırada kararlaştırır.

3.6. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE YÖNTEMLERİ

Kanıt toplama teknikleri, denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik yöntem ve araçlar olup denetim işlevinin her aşamasında kullanılabilir. Bu açıdan bir kanıt toplama tekniğini, kanıt toplama sürecinin veya denetim işlevinin her hangi bir aşamasıyla sınırlamak doğru olmaz. Ayrıca denetlenen finansal tablo kalemine ilişkin denetim amacının karşılanmasında, denetçi kanıt toplama tekniklerinden bir veya bir kaçını uygulayabilir. Kanıt toplama teknikleri denetçi görüşünün oluşturulmasında aşağıdaki hususlara yönelik denetim kanıtı sağlamaktadır:¹⁷⁷

- Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek için iç kontrol de dahil işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması,

¹⁷⁶ Erdoğan, 2002, s.141.

¹⁷⁷ Erkan Karaarslan, *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara: Türmob Yayınları, Seri No:276, 2005 – 11, s.149.

- Önemli olduğunda veya denetçinin önemli olduğuna karar verdiğinde, işletme yönetiminin iddiaları bazında materyal yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek için kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, (bu hususa yönelik kanıt toplama tekniklerini içeren denetim prosedürlerine kontrol testleri denilmektedir.)

Yönetim iddiaları bazında materyal hataların tespit edilmesi .(Bu hususa yönelik kanıt toplama tekniklerini içeren denetim prosedürlerine maddi doğruluk testleri denilmektedir.)

3.6.1. Geleneksel Denetim İşlemleri

Genel olarak denetim görüşüne varmada denetçinin yaptığı çalışmalara denetim işlemleri denmektedir.

3.6.1.1. Karşılaştırma işlemi

Karşılaştırma, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemlerdir. Karşılaştırma işleminde amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında eşitliğin var olup olmadığının tespit edilmesidir. Uygunluğun araştırılmasında toplamlar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma yapılır. Denetim sırasında tek tek tutarların ilgili hesaplara ilişkin tutarların da karşılaştırması yapılır. Buna göre yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılır.¹⁷⁸

Denetçi, çeşitli nedenlerle aralarında uygunluk bulunduğu tutarlar arasında karşılaştırmalar yaparak denetim kanıtı toplayabilir.

3.6.1.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi

Tutar aktarmalarının denetimi tekniği ile kanıt toplamının temel amacı, tutarların (rakamların yanlış yazılması gibi) yanlış aktarılması veya doğru tutarların ait oldukları hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelmiş muhasebe hatalarını ortaya çıkarmaktır. Örneğin; beş milyon liralık bir faturanın yanlışlıkla elli milyon olarak muhasebeleştirilmiş olması veya demirbaşlar hesabına kaydedilmesi gereken bir faturanın yanlışlıkla bir gider hesabına yazılmış olması. Tutar aktarmalarının denetimi karşılaştırma işlemi tamamlayan bir işlemdir.

¹⁷⁸ Erdoğan, 2005, s.139.

3.6.1.3. Aritmetik İnceleme

Karşılaştırma ve tutar aktarmalarının kontrolünden sonra denetim, muhasebe kayıt ortamında ve belgelerdeki dört işlemlerdeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin yinelenmesi yoluyla gerçekleştirilen bir hesap kontrolüdür. Muhasebe verilerinin çoğunluğu aritmetik işlemler sonucu elde edilmektedir. Denetçi kendisine sunulan muhasebe verilerinde her zaman için hesap hatası olabileceğini unutmamalıdır. Bu nedenle denetçi aritmetik inceleme işlemlerine başvurmalıdır. Denetçi, aritmetik işlemlerin çokluğu nedeniyle, örnekleme yaparak bazı aritmetik işlemleri tekrarlamalı ve doğruluklarını kontrol etmelidir. Örneğin, amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarının aritmetik inceleme ile doğruluklarının test edilmesi.

3.6.1.4. Belge İnceleme

Geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olan belge incelemesi tekniğinde temel amaç, önemli olan hataları kaynağında belirlemek ve ileriye yansımaları engellemektir. Denetim sürecinde belge inceleme denetim işlemleri içinde en önemli olanıdır. Muhasebe kaydına başlanırken yapılacak bir hata ileriye doğru tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansır. Bu nedenle belge incelenmesi denetimde büyük önem taşır. 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.¹⁷⁹

Belgeler ile defter kayıtları arasındaki uygunluğun araştırılmasında dikkat edilecek konu, her bir muhasebe kaydı ile bu kayda esas oluşturan belge arasında maddi doğruluğun da karşılaştırılmasıdır.

Belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kontrolleri yapılırken dikkat edilecek hususlar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir:¹⁸⁰

- Belgelerin aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.
- Belge üzerindeki açıklama olayı yanlış anlamaya yol açmadan tüm açıklığıyla yansıtılmalıdır.
- Belgeler üzerindeki onay ve imzaların geçerliliği araştırılmalıdır.

¹⁷⁹ Temizel, s.143.

¹⁸⁰ Münevver Yılancı ve Birol Yıldız, “Yeminli Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi ve Tasdik - Mali Tablo Denetimi Çelişkisi, Mesleğin Gelişimine Etkileri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim 2001, s.211.

- 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.

3.6.2. Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri

Denetçinin kanıt toplamak için kullandığı yöntemlere “denetim teknikleri” denir. Belirli bir görüşe ulaşabilmek için denetim tekniklerinden yararlanır. Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde güvence sağlamak zorundadır. Denetim sürecinde denetçinin denetim amaçlarını test edebilmesi için yeterli sayıda, güvenilir ve ilgili döneme ait kanıt toplamalıdır. Denetçi denetim tekniklerini uygularken farklı denetim tekniklerinden yararlanmak zorundadır. Denetim tekniklerinin kullanış, biçim ve kapsamı denetim şartlarına göre değişir.¹⁸¹

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini planlarken, uygularken ve sonuçlarını değerlendirirken, finansal tabloların hazırlanmasında işletme yönetiminin esas aldığı işletmenin sürekliliği varsayımının doğru olarak uygulanıp uygulanmadığını ve işletmenin sürekliliği hakkındaki önemli belirsizlikler ile ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken önemli hususları göz önünde bulundurur.

Bağımsız denetçinin, finansal tablolarda hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlık riskini değerlendirebilmesi ve bu çerçevede yeterli ilave bağımsız denetim tekniklerini tasarlayarak uygulayabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramasını gerektirir.

Denetim tekniklerinin doğru şekilde kullanılması için, kanıtın güvenilirliği, elde edilecek kanıtın tipi, pratik oluşu, maliyeti, diğer tekniklerle uyumluluğu, denetlenen işletme tarafından kabul edilmesi gibi faktörler dikkate alınmalıdır. Bağımsız denetim

¹⁸¹ Karaarslan, s.157.

tekniklerinin ne zaman uygulanacağı belirlenirken, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır:¹⁸²

- Bağımsız denetim kanıtlarının ilgili olduğu dönem ya da tarih,
- İşletmenin iç kontrolünde içinde bulunduğu kontrol çevresi,
- Riskin yapısı,
- İlgili bağımsız denetim kanıtlarının ne zaman elde edilebilir olduğu dikkate alınır.

Bağımsız denetçinin bağımsız denetim tekniklerini belirmesi risk algılamasına bağlı olduğundan, risk algılaması ne kadar yüksekse, aranan bağımsız denetim kanıtları da o kadar güvenilir ve ilgili olmak zorundadır. Bağımsız denetçi bir sözleşmeyi incelerken aynı zamanda, varlığı ve doğruluğunu üçüncü kişilerden teyit ederek farklı denetim tekniklerini bir arada kullanabilir. Ayrıca kullanılacak bağımsız denetim tekniklerini belirlerken, işlem türü, hesap bakiyesi, dipnotlar ve bunlarla ilgili kamuya yapılan açıklamalar bazında risk ölçümünün nedenlerini gözden geçirir.

Bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması sonucunda önemli yanlışlık bulunmaması, işletme yönetiminin beyanlarına ilişkin kontrollerin işleyişinin ölçülmesinde bir kanıt olarak değerlendirilemez fakat bağımsız denetçi denetim tekniklerini uygulaması sonrasında önemli yanlışlık riski tespit ederse söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğinin ölçülmesinde bu durum bir bağımsız denetim kanıtı olarak dikkate alınır.

Uygun tekniklerin seçimi, şartlara bağlı olarak mesleki kanaati ilgilendiren bir husustur. Bu tekniklerin uygulanması genellikle bir ana kütlede test edilmek üzere örneklerin seçilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bağımsız denetçi, aşağıdaki denetim tekniklerinden bir veya birkaçını uygulayabilir. Eğer geçmişteki denetimlerde elde ettiği kanıtların güvenilirliğine inanıyorsa ve bunu tespit ettiyse, denetim tekniklerinin uygulamasında kullanabilir. Başlıca denetim teknikleri 10 tanedir. İlk üç tanesi ana denetim tekniği olarak adlandırılır.

3.6.2.1. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter İncelemesi)

Fiziki inceleme, finansal tablolarda var olduğu iddia edilen maddi duran varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder. Başka bir ifadeyle fiziki kanıtların toplamasına yönelik bir teknik olup işletmenin bilançosunda görülen kasa, stok ve duran varlıkların

¹⁸² Güredin, (2000), s.113.

işletmede gerçekten olup olmadığının; sayma, ölçme, tartma, görme yoluyla tespit edilmesi de denilebilir. Kasa hesabındaki borç bakiyesinin fiziki kasada bulunup bulunmadığı ya da mal hesabındaki borç bakiyesinin işletme deposunda bulunan mallar tutarıyla aynı olup olmadığının tespiti örnek olarak verilebilir. Kasada mevcut olan nakdi ve nakdi olmayan kıymetler, alacak senetleri, tahviller, çekler, sigorta poliçeleri, stoklar, demirbaşlar, tesisler, binalar gibi aktifler fiziki incelemenin kapsamına girmektedirler.¹⁸³

Fiziki inceleme metodu genellikle maddi doğruluk testlerinin uygulama sürecinde kullanılmakta olup gözlem ve belge incelemesi teknikleriyle karıştırılmaktadır. Fiziki incelemeye konu belgeler iktisadi bir kıymetin göstergesinden ziyade yapıları itibari ile iktisadi kıymet ile bütünleşik olup belgenin kendisi bir değer ifade etmektedir. Fiziki inceleme tekniğinde, denetime konu aktifin varlığına, miktarına ilişkin tespit çalışmasında denetçinin bizzat kendisinin sayımı veya fiziki incelemeye konu varlığın nezaretinde sayımı söz konusu iken; gözlem tekniğinde olaya müdahale edilmeden uzaktan işlemlerin nasıl ve ne şekilde yapıldığı, çalışanların kurallara uyup uymadığı, yapılan işlemlerin etkinliği hususlarında denetim kanıtı sağlanır.¹⁸⁴

Denetçinin denetim kanıtının elde edildiği ortam üzerindeki kontrolü ve denetim kanıtını doğrudan temin etmesi nedeniyle bu teknik, yönetimin var olma iddiasının testinde güvenilirlik derecesi yüksek olan denetim kanıtlarının elde edilmesini sağlar. Diğer taraftan yönetimin bütünlük iddiası da bu teknik yardımıyla test edilebilir. Örneğin kasanın sayımında kayıtlara girmemiş bir nakit unsurunun bulunması, yönetimin bütünlük iddiasını sakatlamaktadır. Fiziki inceleme tekniği yoluyla varlıkların mevcudiyeti hakkında güvenilir bir denetim kanıtı elde edilebilmesine karşın, varlıkların sahipliği (haklar ve yükümlülükler iddiası) veya varlıkların değeri (değerleme ve dağıtım iddiası) ile ilgili güvenilir bir denetim kanıtı elde edilemeyebilir.

Fiziki inceleme tekniği aktiflerin varlığına ilişkin denetim kanıtlarının yanında varlıkların kalitesinin ile faal, sağlam, hurda, bozuk, atıl vb. gibi fiziki durumlarının tespitini de mümkün kılar. Bu teknik yardımıyla elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliğinin artırılması için, inceleme sırasında dikkatli olunmalı, denetçi fiziki incelemeye tabi varlıkların teknik özelliklerini yeterli derecede bilmeli veya uzmanlık alanına girmeyen kalite ve fiziki durumların tespitinde ilgili uzmanların yardımına

¹⁸³ Necip Polat, “Sayıştay’ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:60, Ocak – Mart, 2006, s.122.

¹⁸⁴ Yılancı ve Yıldız, s.214.

başvurmalıdır. Örneğin çimento sektöründe faaliyet gösteren veya kuyumculuk işiyle uğraşan bir işletmenin stoklarının fiziki incelemesinde denetçinin miktarsal bir tespit yapabilmesine karşın stokların kalitesi yönünde bir değerlendirme yapması beklenemez. Böyle durumlarda denetçi bir uzmandan yardım alarak denetlenen unsurların kalitesi yönünde denetim kanıtı sağlayabilir.¹⁸⁵

Fiziki İnceleme tekniğini uygulama aşamalarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

Hazırlık Aşaması: Fiziki incelemeye konu varlığın belirlenmesi, işletme yetkililerinin durumdan haberdar edilmesi, fiziki incelemeye konu varlıkla ilgili muhasebe kayıtlarının temini, yeterli uzmanlık ve tecrübeye sahip kişilerden inceleme ekibinin oluşturulması, kullanılacak araç ve gereçlerin hazırlanması vb. gibi işlemler.

Uygulama Aşaması: Varlığın fiziki olarak tespiti, (görülmesi, sayılması, ölçülmesi, tartılması) örnekleme yöntemi kullanılacaksa ana kütleyle temsil eden örneklerin seçimi, gerektiğinde bir uzmandan yardım alınması, konsinye mallar varsa ayrılması vb. gibi işlemleri içerir.

Değerlendirme Aşaması: Fiziki inceleme sonrası yapılan işlemlerin gözden geçirilmesi, stok sayımı yapılmış ise sayım sonucuna ilişkin protokol düzenlenmesi, elde edilen sonuçların kaydi envanter ile karşılaştırılması gibi hususları içerir.

Stokların işletmenin aktif yapısını oluşturan önemli kalemlerden birisi olması, diğer maddi duran varlıklara nazaran hata ve usulsüzlük içerme ihtimalinin fazla olması stoklara ilişkin yönetim iddialarının tespitini önemli kılmaktadır. Denetim standartlarıncı stokların fiziki olarak varlığının saptanması öngörüldüğünden fiziki inceleme tekniği özellikle stoklara ilişkin bilgi edinilmesinde genel kabul gören bir kanıt toplama tekniğidir. Uluslararası Denetim Standartları, maddi duran varlıkları inceleme başlıklı maddede stokların denetimi, genellikle stok sayımının gözetimi suretiyle gerçekleştirilir, demektedir. Denetçi tarafından stok sayımına katılım; stokların miktarı ve kalitesi hususunda; sayım sonuçlarının kayıtlara alınması ve kontrol edilmesine ilişkin işletme yönetimince belirlenen yöntemlere uyulup uyulmadığı, işletme yönetimince belirlenen yöntemlerin güvenilirliği konusunda denetim kanıtı elde edilmesini sağlar.¹⁸⁶

Stok kavramı genel olarak; üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri, üretim aşamasında bulunan yarı mamulleri, işletmenin satmak üzere ürettiği mamulleri, satılmak üzere elde edilmiş ticari malları, stok kalemlerinden

¹⁸⁵ Yurdakul, s.98.

¹⁸⁶ Yılancı ve Yıldız, s.217.

hiçbirinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir. Denetçi stokların fiziki sayımına katılımında veya stokların gözetimine ve alternatif kanıt toplama tekniklerinin planlanmasında aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır:¹⁸⁷

- Stoklarla ilgili önemli yanlışlık riskleri ile ilgili iç kontrol sisteminin yapısı,
- Stokların fiziki sayımı ile ilgili yeterli yöntemlerin oluşturulup oluşturulmadığı, uygun talimatların yayınlanıp yayınlanmadığı,
- Stokların tutulduğu yerler ile sayımın zamanlaması ve
- Bir uzman yardımına ihtiyaç duyulup duyulmadığı.

Genel olarak stok denetimi aşağıdaki faaliyetleri içermektedir.

Denetlenen işletmenin stoklarla ilgili politikalarının gözden geçirilmesi:

Envanter sisteminin güvenilirliğine ilişkin kontrollerin uygulanmasına, stok çeşitlerinin sınıflandırılmasına ve yarı mamul stokların hangi tamamlama dereceleri itibarıyla dikkate alınıp alınmayacağına, stok yerleri arasındaki stok hareketlerine ve dönem sonu öncesi ve sonrasında oluşacak stok giriş ve çıkışlarına ilişkin politikalar ile denetlenen işletmenin sayım planının gözden geçirilmesini içerir.¹⁸⁸

Stok sayımının gözetimi: Denetçinin, işletme yönetimince belirlenen sayım yöntem ve prosedürlerinin yeterli bir şekilde uygulandığından emin olmak için sayım sürecini izlemesidir. Bu aşama sayımın izlenmesinin yanında, sayımların tamliğini ve doğruluğunu tespit için denetçinin kayıtlardan fiziki stoklara ve fiziki stoklardan da kayıtlara giderek test etmesi ile sayım kayıtlarının hangi kopyalarının bir sonraki denetim süreci için veya karşılaştırma amacıyla elde tutulması gerektiğini belirlemesine yönelik faaliyetleri kapsamaktadır.

Sayım Sonrası denetim çalışmaları: Stokların toplam değerinin bulunması, denetçinin sayım sonuçlarını nihai stok çizelgesinde yeniden izlemesi ve stoklarla ilgili kıymet hareketlerinin ait oldukları dönemlere kaydedilmiş olup olmadığını tespiti, stok fiyatlama yöntemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olup olmadığının araştırılması gibi hususları içerir.

¹⁸⁷ Erdin İvgin, “Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetim Reformu Çerçevesinde”, Sunum transkripti, Haziran, 2005, s.9.

¹⁸⁸ Polat, s.129.

3.6.2.2. Göz Atma

Denetçinin muhasebe kayıtlarına ve belgelere kabaca göz atarak olağan dışı işlemleri ortaya çıkarmasıdır. Başka bir ifadeyle göz atma tekniği; muhasebe ortamının dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeleri, kayıtları ve tabloları kabaca incelemeyi ifade eder. Göz atma tekniğinin uygulaması basit olsa da bu tekniğin başarısı denetçinin niteliklerine bağlıdır. Mesleki tecrübe ve yeterlilik hızlı bir şekilde kayıtlarda olağan olmayan durumların tespit edilmesini sağlayarak, denetçinin derinlemesine inceleme gerektirecek ve olağan üstü sapma gösteren kalemlere odaklanmasını sağlar, böylece denetim faaliyeti daha verimli bir şekilde daha kısa zamanda gerçekleştirilir.¹⁸⁹

Göz atma tekniği bir denetim kanıtı elde edilmesinden ziyade hangi işlem ve prosedürlerin dikkatlice inceleneceğini, hangi kanıt toplama teknikleri uygulayarak hangi tür denetim kanıtlarını denetçinin elde etmesi gerektiğini gösterir. Örneğin borç bakiye göstermesi beklenen bir hesabın alacak bakiye göstermesi, ticari alacaklara ilişkin kayıtlara bakıldığında şüpheli alacakların ve yasal takipteki alacakların önemli miktarda artmış olduğunun belirlenmesi, gelir hesaplarındaki borç kayıtları, gider hesaplarındaki alacak kayıtları, muhasebe döneminin kapanışına yakın büyük satış işlemlerin gerçekleştirilmiş olması gibi hususlar göz atma tekniğinin uygulanması suretiyle tespit edilerek denetçinin başka teknikler uygulayarak bu durumlara ilişkin varsa hataları ortaya çıkarmasına yardımcı olur.

3.6.2.3. Belge İnceleme

Belge incelenmesi tekniği; ilgili belgelerin şekil yönünden yeterliliği, aritmetik açıdan doğruluğu, üzerindeki imzaların geçerliği, işletmeye ait olup olmaması, belge ile defter kayıtları arasındaki uygunluk gibi hususlardan incelenmesini ifade eder. Diğer bir deyişle; bir kaydın doğru olup olmadığını tespit etmek için ilgili belgelerin incelenip kayıtlarla karşılaştırılması işlemidir. Belge incelenmesi kanıt toplama sürecinin olmazsa olmazlarından. Denetçinin bilgi ve belgeleri incelemeyi denetim görüşü oluşturması olanaksızdır. Bu yüzden denetimde belgelerin önemi her zaman çok büyüktür. Belgeye

¹⁸⁹ Karaarslan, s.152.

dayanmayan hiçbir kayıt kanıt olarak görülmez. Yine kanıtların doğruluğunu tespit etmek içinde belge birinci koşuldur.¹⁹⁰

Uluslararası Denetim Standartları belge incelemesini, basılı belge ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesi olarak tanımlamaktadır. Örneğin bir ücret bordrosu işletme içi belge, bir satıcı faturası ise işletme dışı belgedir. Kayıtlarda yer alan bir tutarın faturası, bir çek ya da senet denetçi için önemli kanıt niteliğindedir. Denetçi bu belgeleri inceleyerek, kayıtlardaki hata ve hileleri yakalama olanağına kavuşarak finansal tabloların ve iç kontrolün güvenilirliğine ilişkin sonuçlar elde eder.

İşletmede bulunan belgelerin tümünün incelenmesi uzun bir süreç alacağı için denetçi örnekleme yoluna gider. Belgeler genel olarak incelenir ve sahte olup olmadığını anlamak için belgeler kontrol edilir. Ayrıca kontrol amaçlı denetçi belge tarihi ile muhasebe kayıtlarının yapıldığı tarihler karşılaştırılır. Belge üzerindeki imza, tarih, sıra numarası, tutar, toplam ve kaydedildiği memur tarafından paraflanıp paraflanmadığı kontrol edilir. Tarihler arasında bulunan farklılıklar düzensizlik olduğuna dair şüphe uyandırır. Şüphelenilen belgeler ayrıntılı olarak incelenerek şüpheli belgelerin kaynağı araştırılır. Belgenin olağandan fazla bakiye vermesi, belgelerin işletmeye ait olup olmaması, işletmenin amaç ve faaliyetlerine uygun olup olmadığı, doğru yere kaydedilip kaydedilmediği, iç kontrolün prosedürlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği gibi kıstaslara bakılır.¹⁹¹

Belgeler incelenirken aritmetik doğruluğu, onay ve imzaların gerçekliği, düzenlenme tarihi yanlış anlaşılmaya mahal vermeden tüm açıklığıyla yansıtılmalıdır. Özellikle dışarıdan gelen belgeleri düzenleyen işletmelerle ilgili çeşitli kaynaklardan bilgi alınır. Bazen denetçi belgelerin aslı yerine suretlerini incelemek zorunda kalabilir. Bu durumda belge suretini destekleyen diğer belgeler elde edilmeye çalışılır. Örneğin, satış faturası kopyaları, bu satış ile ilgili sevk ve nakliye belgeleri ile birlikte incelenir.

3.6.2.4. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Kayıt sisteminin incelenmesi tekniği; denetçinin örnekleme yoluyla seçtiği bir hususu muhasebe sisteminde adım adım takip ederek incelemesini ifade eder. Bu teknik genellikle maddi doğruluk aşamasında yönetim iddialarına karşılık gelen denetim amaçlarının test edilmesinde yani muhasebe kayıtlarının, hesaplara ait bakiyelerin doğru

¹⁹⁰ Web_26, E.T. 10.10.2014.

¹⁹¹ Güredin, (2000), s.114.

olup olmadığının, denetlenen kalemlerin gerçekleşen her bir işlemi yansıtip yansıtmadığının, kaydedilmemiş işlemlerin olup olmadığının ve muhasebe sisteminde yer alan her bir kaydın gerçek işlemlere dayanıp dayanmadığının test edilmesinde denetçiye yardımcı olur. Denetçi tarafından kayıtların izlenmesi iki şekilde yapılmaktadır.¹⁹²

- Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi (tracing - bottom up approach)
- Kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi (vouching - top down approach)

Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi, denetçinin işletme dosyaların örnek belgeler seçerek bu belgeleri muhasebe sisteminde adım adım izlemesi yani seçtiği kaynak belgeleri yevmiye defteri, yardımcı defter, büyük defter kayıtlarından takip etmesidir. Bu teknikte örneğin, muhasebe kaydına esas teşkil eden orijinal kaynak belgenin, tahsil, tediye ve mahsup fişlerinde şekil, usul ve muhasebenin genel ilkeleri bağlamında ait olduğu doğru grup ve hesaplara kaydının yapılıp yapılmadığı, föy, mizan, yevmiye, ve defteri kebire doğru aktarılıp aktarılmadığı ve nihai mali tabloda tüm belge unsurları ve içeriğinin sağlıklı, doğru ve güvenilir şekilde kapsam kapsamadığı incelenir. Daha ayrıntılı bir örnek vermek gerekirse satış ile ilgili bir kıymet hareketi müşteriden sipariş talebi alınmasından siparişin kabulü ve yollamanın yapılmasına, faturanın düzenlenerek alıcıya gönderilmesine, satış işleminin muhasebe sistemine kaydının yapılmasına ve finansal tablolara yansıtılmasına doğru incelenerek bu hususa ilişkin kayıtların doğru olup olmadığı, uygun sırayı izleyip izlemediği, kayıtların eksiksiz olup olmadığı hususunda denetim kanıtı elde edilir. Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi tekniği, kayıt dışı kalmış belgelerin olup olmadığını ve belgenin muhasebe kayıtlarına doğru kaydedilip kaydedilmediği hususlarının test edilmesinde kullanılır.¹⁹³

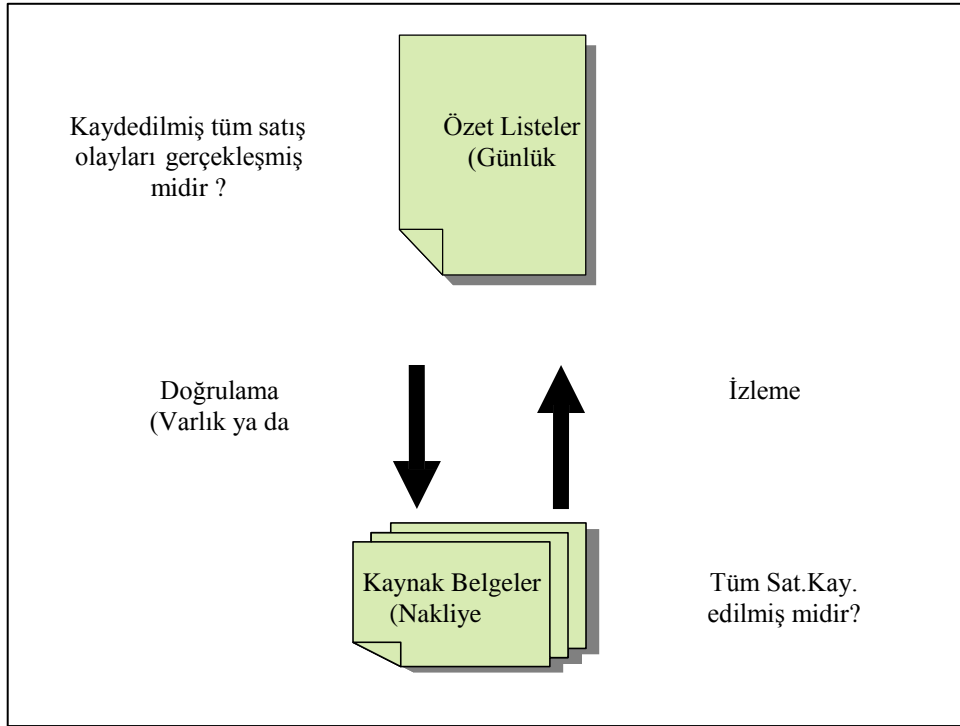
Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesi tekniğinde, muhasebe kayıtlarının geriye ve kaynak belgeye doğru izlenmesi yani denetçinin her hangi bir işlemi büyük defter hesaplarından yevmiye kayıtlarına, yevmiye kayıtlarından mahsup fişlerine, mahsup fişlerinden orijinal kaynak belgeye doğru izlenmesi ve bu süreç içerisinde kayıtların birbiri ile karşılaştırılmasını ifade eder. Bu teknik muhasebe kayıtlarının gerçekleşen her bir işlemi içerip içermediği hususunda yetersiz kalsa da özellikle yönetimin var olma ve oluşma iddiasına karşılık gelen gerçeklik amacının testinde başka bir ifadeyle muhasebe kayıtlarının gerçek işlemlere dayanması hususunda denetçiye denetim kanıtı

¹⁹² Kepekçi, (1996), s.83.

¹⁹³ Türker ve Diğerleri, s.174.

sağlamaktadır. Ayrıca kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasına karşılık gelen mekanik doğruluk ile sunuş ve açıklama iddiasına karşılık gelen sınıflandırma amaçlarının da test edilmesinde denetçiye yardımcı olmaktadır. Bunların yanında muhasebe kayıt sisteminin geriye ve ileriye doğru izlenmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin anlaşılmasında da denetçiye yardımcı olmaktadır.

Şekil 3.4. Belge İnceleme Tekniğinin Yöntemlerinin İşleyişi



Kaynak: Bozkurt, 2015, s.27.

3.6.2.5. Gözlem

Gözlem başkaları tarafından yapılan işlem, süreç veya yöntemlerin izlenmesini ifade eder. Bu tekniğinin kullanılmasında amaç; işlem ve faaliyetlerin olması gerektiği biçimde yürütülüp yürütülmediği hakkında, gözlemler yaparak denetim kanıtı toplamaktır. Bir başka ifadeyle, denetçinin belirli faaliyetlerin yapılmasında hazır bulunması, işlemlerin ne şekilde gerçekleştirildiğine tanık olmasıdır. İşletme personeli tarafından gerçekleştirilen stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin gözlenmesi, buna örnek olarak verilebilir.¹⁹⁴

¹⁹⁴ Ercan Çalış, "Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları", *Muhasebe - Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Sayı:14, Ekim, 2005, s.169.

Fiziki inceleme tekniğinde işletmede bulunan maddi mevcutların fiilen ve ya bizzat ve/veya denetçinin nezaretinde sayımı söz konusu iken, gözlem tekniğinde olaya müdahale edilmeden uzaktan stokların nasıl ve ne şekilde sayıldığı, sayıma ciddiyetle yaklaşıp yaklaşılmadığı, sayım kurallarına ve prosedürlerine uyulup uyulmadığı, sayımın en az maliyetle, en az personel ve en kısa zamanda en etkin şekilde yürütülüp yürütülmediği gibi hususlar denetçi tarafından izlenerek lehte ve aleyhte görüş ve değerlendirmeler denetçi görüşünün oluşturulmasında dikkate alınır.¹⁹⁵

Gözlem tekniği, gözlemin yapıldığı zaman ile sınırlı olmak üzere, bir işlem, süreç veya yöntemin performansı hakkında denetim kanıtı sağlar. Denetçi bu yolla para hareketlerini izleyebilir, işletmeye mal giriş ve çıkışlarını gözlemleyebilir, nakdin ne şekilde korunduğunu, ödeme belgelerinin nasıl hazırlandığı ve onaylarının nasıl alındığını saptayabilir. Bu tekniğin uygulanmasıyla işletmede iç kontrol politika ve prosedürlerine uyulup uyulmadığı anlaşılabilir. Özellikle görevlerin ayrılığı ilkesi hakkında sağlıklı denetim kanıtları elde edilir. Denetçi gözlem tekniğini uygularken dikkatli olmalıdır. Çünkü denetçinin varlığı çalışanların davranışlarını etkileyeceğinden, çalışanlar işlem ve faaliyetleri gerçekleştirirken normal davranış biçimleri dışında hareket edebilirler.

Denetçi denetim faaliyeti sırasında sürekli olarak etrafında olan olayları gözlem altında tutmalı ve standart olmayan eylemlere ve işlemlere karşı uyanık olmalıdır. Denetim sürecinin başında denetçiler üretim süreçlerini görmek amacıyla denetlenen işletmeyi gezmelidirler. Bu geziler denetim planlanmasında denetçiye ayrıca araştırılması gereken hususlarda ipucu sağlayabilir. Yine gözlem tekniği vasıtasıyla denetçi işletmeyi ve kontrol sistemlerini tanıyacağından, teknik diğer kanıt toplama tekniklerinin etkin şekilde uygulanmasında da denetçiye yardımcı olur.¹⁹⁶

Bunun yanında; denetçi, gözlem tekniğini gerektiğinde sayım tekniği ile birlikte kullanabilir. Bu çerçevede sayım işlemi, gözlem tekniğinin bir parçası gibidir. Sayım ile maddi varlıkların fiziki sayımı ve sıra numaralı belgelerin sayımı anlaşılmalıdır. Buradaki sayım fiziki inceleme tekniğinden farklı bir yapıda ayrıntılı bir fiziki inceleme yapılmasını gerektirmeyen bir kanıt toplama tekniği halini alır. Maddi varlıkların sayımı belirli hesaplarla ilgili envanterin yapılması için eldeki miktarın saptanması amacına yöneliktir. Bu tür sayım için fiziki kanıt toplanırken, sıra numaralı

¹⁹⁵ Yurdakul, s.102.

¹⁹⁶ Erdoğan, 2005, s.144.

belgelerin sayımı denetçiye muhasebe kayıtlarını düzgünlüğü hususundan belgesel kanıt toplamasına yardımcı olur.

3.6.2.6. Soruşturma (Bilgi Toplama)

Uluslararası Denetim Standartları soruşturma - bilgi toplama tekniğini, işletme içinde veya işletme dışında, finansal veya finansal olmayan bilgilerin bilgili kişilerden elde edilmesi olarak tanımlamaktadır. Denetim boyunca yaygın olarak kullanılan ve sıklıkla diğer teknikleri tamamlayan bir kanıt toplama tekniğidir. Ayrıca bilgi toplama, resmi yazışma şeklinde yapılabileceği gibi gayri resmi sözlü şekilde de yapılabilir. Soruşturmalarda elde edilen cevapların değerlendirilmesi, bilgi toplama sürecinin bütünlüğüne bir parçasını oluşturur.¹⁹⁷

Bilgi toplama, denetçilerin denetimin her aşamasından sık başvurduğu bir kanıt toplama tekniği olmasına rağmen, diğer kanıt toplama tekniklerine nazaran daha az güvenilir denetim kanıtları sağladığı kabul edilir. Bu nedenle denetçiler soruşturma yoluyla elde ettikleri denetim kanıtlarının güvenilirliğini diğer kanıt toplama teknikleriyle elde edilen denetim kanıtlarıyla desteklemek zorundadır. Güvenilirliği düşük olmasına rağmen iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve bunların denetime yansımaları denetçilerin daha fazla soruşturma yoluyla denetim kanıtı elde etmesini gerekli kılmıştır. Bu standartlar, denetlenen işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin ve bu konulara ilişkin riskler ile bunların yanında finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol sisteminin anlaşılmasını zorunlu kılmıştır. Ayrıca günümüzde denetçiler daha fazla bir şekilde yönetimin tahminlerine, beklentilerine ve varsayımlarına dayanan finansal ve finansal olmayan bilgiler ile karşı karşıyadır. Yukarıda belirtilen durumların her birinde bilgi toplama tekniği önemli bir kanıt toplama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Hatta bazı durumlarda, diğer kanıt toplama teknikleri yoluyla destekleyici denetim kanıtları elde edilemediği zaman, denetçiler görüşlerini soruşturma - bilgi toplama yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak oluşturmaktadır.¹⁹⁸

Denetçi bilgili kişilere sorular sorarak bu kişilerden aldığı cevapları değerlendirerek denetim kanıtı elde etmektedir. Bilgili kişiler ile görüşmek denetçilerin daha önce edinmediği hatta diğer kanıt toplama teknikleri ile elde edilemeyen denetim kanıtlarını

¹⁹⁷ Tolga Demirbaş, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, Ankara: 1.Baskı, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi, 17, 2001, s.151.

¹⁹⁸ Karaarslan, s.153.

elde etmesine yardımcı olabilir. Bunun yanında soruşturma tekniği ile elde edilen cevaplar, denetçinin diğer kanıt toplama teknikleri ile elde ettiği bilgilerden farklı da olabilir. Örneğin, denetçi belge inceleme tekniğini kullanarak veya çalışanları ve faaliyetleri gözlemleyerek denetlenen işletmenin iç kontrolü hakkında belirli bir bilgi sahibi olmuş olabilir. Ancak sadece çalışanlar ile iç kontrol sistemlerinin tasarlanması ve uygulanması hakkında yapılacak iyi bir görüşme yönetimin kontrolleri ihmal etme ihtimali ile isteği hususunda denetçiye bilgiler sağlayabilir. Soruşturma tekniği aynı zaman da uygulanacak diğer kanıt toplama tekniklerine de bir temel oluşturur.

Soruşturma tekniği ile elde edilecek denetim kanıtları, diğer kanıt toplama teknikleriyle elde edilen denetim kanıtlarına nazaran daha az maliyetli ve zaman alıcıdır. Soruşturma tekniğinin uygulanması esnek bir yapı arz eder. Denetçi sözlü olarak cevapları alabileceği gibi yazılı olarak da alabilir. Yine işletme içinden kişiler ile görüşülebileceği gibi işletme dışından üçüncü bir taraf ile de görüşülebilir.

Yukarıda soruşturma tekniği ile elde edilen denetim kanıtlarının diğer kanıt toplama teknikleri yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına göre daha az güvenilir kabul edildiği belirtilmişti. Bunun sebebi bilgi toplama tekniğiyle elde edilen kanıtların daha çok işletme içi kişilerden (yöneticiler ve çalışanlar) elde edilmesi ve genellikle bilgilerin yazılı bir şekilde olmayıp sözlü olarak elde edilmesidir. Bu nedenle soruşturma tekniğiyle elde edilen denetim kanıtlarının yeterli nitelikte olmadığı kabul edilir ve bu hususa ilişkin olarak denetim standartları “bilgi toplama 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.” demektedir. Denetçi, bilgi toplamaya ek olarak diğer destekleyici kanıt toplama tekniklerini uygulayarak, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.¹⁹⁹

Soruşturma tekniği, müşteri işletmenin seçimi, işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresinin anlaşılması, denetimin planlanması, ilgili taraf işlemlerinin denetimi, kontrol ve maddilik testleri, kanıtların yorumlanması ve değerlendirilmesi gibi denetimin her bir aşamasında kullanılabilir. Soruşturma tekniğiyle elde edilen denetim kanıtları önceden planlanmış bir görüşmenin sonucunda elde edileceği gibi, günlük görüşmeler ile resmi olmayan sohbetler sırasında da elde edinilebilir. Örneğin, işletmenin bilgi sistemlerinden sorumlu personeli ile gerçekleştirilen bir öğle yemeği sırasında denetçi işletmenin veri işleme sistemi ve politikaları hakkında önemli bilgiler elde edilebilir.

¹⁹⁹ Demirbaş, T., 2001, s.154.

Soruşturma tekniğinin başarılı bir şekilde uygulanması denetçinin bireysel kapasitesine bağlı olmakla birlikte bu tekniğin uygulamasına yönelik denetçinin eğitim alması elde edilecek sonuçların kalitesinin yükselmesini sağlayacaktır. Soruşturma tekniği uygulamasında hangi tür soruların sorulacağı ve kime sorulacağı denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Sorulan sorular denetim açısından farklı öneme sahip olabilir. Örneğin, bir önceki yılın iş koşullarının nasıl olduğu sorusu genel bir nitelik taşımasına karşılık denetimin planlanması açısından yararlı bilgiler sağlayabilir.²⁰⁰

Denetçi soruşturma tekniğini dikkatlice kullanmalıdır. Ancak böyle yaparsa bu kanıt toplama tekniğinden faydalı sonuçlar elde edebilir. Yanlış kişilere veya gereksiz yere sorulan sorular denetçinin saygınlığını zedeler. Bu açıdan denetçi soruşturma tekniğini uygularken suçlayıcı, kırıcı, rencide edici olmamaya, ortamın ve ilişkilerin gereksiz yere gerginleşmemesine önem göstermelidir. Yapılacak görüşmelerde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi, tekniğin uygulanmasından beklenen yararları artırabilir.²⁰¹

- Denetçi, görüşme öncesi edinmek istediği bilgileri belirleyip soracağı soruları hazırlamalı ve edinmek istediği bilgileri en iyi alacağı kişiyi tespit etmelidir.
- Görüşmenin amacı yeni bilgi edinimi veya edinilmiş bilgilerin doğrulanmasıdır. Bu nedenle denetçi sorgulayıcı suçlayıcı bir yaklaşımdan kaçınmalıdır.
- Denetçi resmi, tehdit edici olmayan, olabildiğince nazik bir tavırla önceden tasarladığı planı takip etmelidir.
- Denetçinin konumu ile görüşülen kişinin konumu uyumlu olmalıdır. Örneğin, işletmenin genel müdürü ile yapılacak bir görüşmede denetçi yardımcısından ziyade denetçinin kendisi bulunmalıdır.
- Soruşturma - bilgi toplama tekniği görüşme yapılan kişinin kendini rahat hissedeceği, görüşünü rahatlıkla ifade edebileceği ortamlarda yapılmalıdır.
- Denetçi görüşmede genelden özele doğru giden bir kurgu içerisinde hareket ederek sorularını bu sıra içerisinde sormalı ve cevap veren kişinin davranışlarına göre hareket etmelidir. Görüşme yapılan kişinin davranışlarındaki değişimler denetçiye odaklanması gereken konuları gösterebilir.
- Görüşme yapılan kişinin denetçiyi yanıltmaya ve yönlendirmeye yönelik cevaplarına karşı denetçi uyanık olmalıdır.

²⁰⁰ Karaarslan, s.157.

²⁰¹ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, No: 140, Ağustos, 2005, s.57.

- Soruya verilen yanlış cevaplar hileli bir işlemin işareti olmayabilir. Kişinin mesleki yetersizliğinden ve yanlış algılamasından da kaynaklanabilir.
- Sorular görüşme yapılan kişinin cevaplama yönünde isteğini artıracak şekilde tasarlanmalı ve olabildiğince açık olmalıdır.

3.6.2.7. Doğrulama (Teyit İsteme)

Özel bir bilgi toplama tekniği türü olan doğrulama, finansal tablolar ve dipnotlara ilişkin olarak işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları etkileyen belirli bir hususa istinaden temin edilmek istenen bilgiye ait kanıtların, üçüncü taraflarla doğrudan irtibata geçilerek elde edilmesi ve değerlendirilmesi sürecini ifade eder. Denetim kanıtının denetlenen işletme dışından elde edilmesi, gelen yazılı bilgilerin ait oldukları kişi ve kuruluşları ispat hukuku anlamında hukuken bağlaması, doğrulama tekniğini uygulamanın kolay olması gibi sebeplerle özellikle hesap bakiyeleri ve bunları oluşturan alt hesapların doğrulanmasında, bu tekniğin kullanımı çok yaygınlaşmıştır. Bununla beraber tekniğin kullanım alanını hesap bakiyelerinin doğrulanması olarak sınırlandırmamak gerekir. İşletmenin üçüncü taraflarla gerçekleştirdiği işlemler veya yaptığı anlaşmaların şartları gibi hususlara ilişkin de kullanılabilir. Denetçiler tarafından genellikle doğrulama yöntemi aşağıdaki hususlar için kullanılmaktadır.²⁰²

Doğrulama tekniği ile elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği, denetçinin bu tekniği uygularken kullandığı yöntemlere, denetçinin doğrulama talebi ve gelen cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği kontrollere, doğrulamaya cevap verenlerin özellikleri ile cevaplar üzerinde işletme yönetiminin yönlendirmelerine veya cevapta yer alan kısıtlamalara bağlıdır. Doğrulama yoluyla elde edilen denetim kanıtının elde edildiği ortam üzerinde denetlenen işletmenin kontrol kabiliyetinin kısıtlı olması kanıtın güvenilirliğini artırırken; denetçinin kanıtın üretildiği ortam üzerinde kontrol imkanının olmaması, denetçi açısından bir risk teşkil etmektedir. Bu nedenle doğrulama mektubuna cevap veren kişinin özelliklerinin değerlendirilmesi özellikle denetim kanıtının güvenilirliği için önemlidir. Bu nedenle doğrulama kaynağının güvenilirliği; cevap veren tarafın yeterliliğine, bağımsızlığına, cevap verme yetkisine ve isteğine doğrulanan hususla ilgili bilgisine ve tarafsızlığına bağlıdır. Ayrıca denetçi, doğrulama talebini uygun kişiye yönlendirildiğinden emin olmalıdır. Doğrulama tekniği üzerine

²⁰² Ümit Ataman, Rüstem Hacırustemoğlu ve Nejat Bozkurt, *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: 1.Baskı, Alfa Basımevi, 2001, s.98.

yapılan değerlendirmelerde, doğrulama mektuplarına cevap verenlerden bazılarının denetlenen işletmeyle ilgili muhasebe kayıtlarına bakmadan doğrulama mektubundaki tutarı teyit ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca işletmeye ekonomik açıdan bağımlı veya işletme yönetimi ile kişisel yakınlığı olan tarafların işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda doğrulama mektuplarına cevap verdikleri görölmüştür.²⁰³

Denetçi cevap vermesi beklenen taraflarla sağlıklı bir iletişim kurmalı, doğrulama taleplerine verilecek cevapları doğrudan doğruya kendisine gönderilmesini sağlamalıdır. Cevapların doğrudan doğruya denetçiye gönderilmesi, güvenilir bir doğrulama için ön koşuldur. Bu durum doğrulama taleplerinin veya verilen cevapların; denetlenen işletme tarafından ele geçirilip üzerinde değişiklik yapılması olasılığını en aza indirir. Elektronik iletişim vasıtaları veya faks ile gönderilen doğrulama cevaplarında; denetçi cevabın kaynağını ve içeriğini doğrulamak için ilgili tarafla telefon yoluyla iletişim kurabilir. Ayrıca doğrulama taleplerine verilen sözlü cevapların çalışma kağıtlarında belgelenmesi gerekir. Yine sözlü cevaplarla temin edilen bilgiler önemliyse, denetçi ilgili taraflardan sözlü cevapları yazılı olarak doğrudan kendisine göndermesini talep etmelidir.²⁰⁴

Denetçi; doğrulama taleplerinin hazırlanmasından, gönderilmesine ve cevapların alınmasına kadar olan süreci kontrol altında tutmalıdır. Bu süreç zarfında denetimin etkinliğini artırmak için cevapların tasnifinde, cevap verilmemiş doğrulama taleplerinin tespitinde, verilerin bir araya getirip listelenmesinde, defterlerle cevapların mutabakatının yapılmasında; denetçinin gözetimi altında olmak şartıyla işletme çalışanları denetçiye yardımcı olabilir.

Doğruma tekniği, kullanıldığı finansal tablo kalemine ilişkin özellikle yönetimin haklar ve yükümlölükler, var olma ve oluşma, bütünlük iddialarının doğrulanmasına yönelik denetim kanıtı sağlamaktadır. Doğrulama tekniğinin hangi durumlarda kullanılacağı denetçinin mesleki yargısına bırakılmış olup, denetçi bu tekniğin uygulanmasında genel olarak aşağıdaki hususların varlığına dikkat eder:²⁰⁵

- Denetlenen kalemin mali tablolar açısından önemi (Önemlilik)
- İlgili yönetim iddiasına ilişkin risk düzeyi (Risk)
- Risk düzeyini kabul edilebilir seviyelere çekecek denetim kanıtı elde edilmesini sağlayan alternatif kanıt toplama tekniklerinin varlığı (Alternatif teknikler)

²⁰³ Başınar, s.63.

²⁰⁴ Demirbaş T., 2001, s.157.

²⁰⁵ Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, s.103.

- Denetçinin uymakla yükümlü olduğu standartların veya mevzuatın denetlenen kalem için doğrulama tekniğini zorunlu kılması (Uygulama zorunluluğu)

Doğrulama, uygulanması yüksek maliyet içeren ve denetçinin önemli bir vaktini alan bir kanıt toplama tekniğidir. Bu nedenle denetçi aşağıdaki hususların herhangi birinin varlığı halinde doğrulama tekniğini uygulamayabilir.²⁰⁶

- Denetlenen kalemin mali tablolar için önem arz etmemesi,
- Doğrulama tekniği uygulamasının yarar sağlamayacak olması, etkisiz olması
- Risk düzeyini kabul edilebilir seviyelere çekecek alternatif kanıt toplama tekniklerinin yani denetim kanıtlarının varlığı.

Doğrulama taleplerine verilen cevapların kalitesi, denetçinin doğrulama taleplerini hazırlama aşamasında aşağıdaki hususlara dikkat etmesiyle yükselebilir.²⁰⁷

- Doğrulama talebi anlaşılabilir olmalı, anlama farklılığı oluşturabilecek kelimelerden ziyade açık kelimeler tercih edilerek hazırlanmalıdır.
- İlgili tarafın niteliği: Örneğin; ilgili tarafın bilgi sistemi tüm bir hesabın bakiyesi yerine tek tek işlemleri doğrulamanın daha kolay yapılabileceği bir nitelikte olabilir. Buna ilaveten ilgili taraflar, ticari alacakların toplam bakiyesi gibi bazı tip bilgileri doğrulayamayacak durumda iken, toplam bakiye içerisindeki fatura tutarlarını ayrı ayrı teyit edebilir durumda olabilirler.
- Doğrulama talebinin belirli bir kişiye gönderilmesi,
- Denetlenen işletmenin belirtilmesi,
- Doğrulamanın, cevap vermesi istenen kişi tarafından el ile imzalanması,
- Cevaplama süresinin belirtilmesi,
- Cevapların gönderilmesi hususunda bilgi istenen taraflarla iletişim kurulması

Önceki dönem denetimi veya benzer çalışma tecrübeleri, doğrulanacak bilginin niteliği ve cevap vermesi istenen kişi gibi faktörler elde edilecek kanıtın güvenilirliği üzerinde doğrudan etkide bulunacağından, doğrulama talebinin şeklini de etkiler. Uygulamada cevaplanması istenen bilginin niteliğine göre standart doğrulama formlarının kullanıldığı görülmektedir.

Denetçi doğrulama uygulamasını olumlu (positive) doğrulama ve/veya olumsuz (negatif) doğrulama şeklinde gerçekleştirebilir. Uluslararası Denetim Standartları

²⁰⁶ Polat, s.131.

²⁰⁷ Polat, s.139.

“Denetçi olumlu veya olumsuz doğrulama talebini ayrı ayrı kullanabileceği gibi ikisinin bir bileşimini de kullanabilir.” diyerek doğrulama tekniğini sınıflandırmıştır.

Olumlu doğrulama talebi, ilgili tarafın, kendisine gönderilen bilgiyle olan mutabakatını bildirerek veya bir bilgiyi temin ederek her durumda denetçiye cevap vermesini ifade eder. Olumlu doğrulama talebi aşağıdaki şekillerde yapılabilir:²⁰⁸

- 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 amacı 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.

Ayrıca denetçi hesap bakiyeleri ve alt hesapların doğrulanması dışında işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşma koşulları ile gerçekleştirdiği işlemlere dair de doğrulama talebinde bulunabilir. Bu açıdan denetçi özellikle mali tablolar için önemli; olağan olmayan, karmaşık anlaşma ve işlemler için doğrulama tekniğini kullanmalıdır.

²⁰⁸ Barış Sipahi, “*Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama*”, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi, İstanbul: 2001, s.133.

Aşağıdaki hususların varlığı denetçinin bu tip bir doğrulama tekniğini kullanmasına ilişkin vereceği kararı etkileyebilir:²⁰⁹

- 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/finans dairesinin dışında gerçekleşmiş olması,
- Satış faturası düzenlenmiş olduğu halde malın müşteriye teslim edilmemiş olması

Olumsuz bir doğrulama talebi, ilgili tarafın sadece gönderilen bilgiyle mutabık olmaması durumunda yanıt vermesini ifade eder. Ancak, olumsuz bir doğrulama talebine cevap alınamadığı durumda, denetçinin, doğrulama talebinin üçüncü tarafın eline geçtiğine ve talepte belirtilen bilginin üçüncü tarafça doğrulandığına dair herhangi bir açık kanıtı sahip olmadığını farkında olması gerekir. Buna bağlı olarak, olumsuz doğrulama talepleri, olumlu doğrulama taleplerine oranla daha az güvenilir kanıt sağlar ve denetçi olumsuz doğrulama talebini destekleyici olarak diğer denetim tekniklerini uygulamayı da göz önünde bulundurmalıdır.

Denetim standartları aşağıda belirtilen durumlarda denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi amacıyla olumsuz doğrulama taleplerinin kullanılabileceğini belirtmektedir:²¹⁰

- Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskinin düşük olması,
- Çok sayıda ve düşük bakiyeli hesapların bulunması,
- Önemli sayıda hatanın beklenmemesi ve
- Denetçinin doğrulama talebinin ilgili taraflarca cevaplandırılmayacağına

²⁰⁹ Şaban Uzay, “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, 1999, s.179.

²¹⁰ Sipahi, s.136.

- inanmasını gerektiren bir sebebin bulunmaması.

Denetim Standartları olumlu ve olumsuz doğrulama tekniklerinin birlikte kullanılabilmesini belirtmektedir. Bu kapsamda örneğin; toplam ticari alacak bakiyesinin; az sayıda büyük tutarlı bakiyeden ve çok sayıda düşük tutarlı bakiyeden oluşması durumunda, denetçi büyük tutarlı bakiyelerin bazılarını ya da tamamını olumlu doğrulama talebiyle, düşük tutarlı bakiyelerin bazılarını ya da tamamını olumsuz doğrulama talebiyle doğrulamanın daha uygun olduğuna karar verebilir.

Doğrulama tekniği, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan işletme ile ilgili konularda bilgi alma yöntemidir. Denetçi işletmede karşılaştığı bir durumu, bu durumla ilgisi olan üçüncü kişilere sorup doğrulanmasını sağlar. Bu denetim işlemi hesap bakiyelerinin ve işlemlerin maddi doğruluğunun araştırılmasında çok yaygın olarak kullanılır.

Doğrulama tekniğini uygulayan denetçi “doğrulayıcı kanıt” toplar. Bu işlem yazılı soruşturma niteliğinde bir işlemdir. Gerekli koşullara uygun olarak yapıldığı takdirde, doğrulama işlemi ile toplanan denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesi çok yüksek olur. Hangi bilginin kimden ve nasıl doğrulanacağına kararı denetçi verir. Doğrulama tekniğinde; Denetçi, işletme yönetimi ve bilgi alınacak kaynak olmak üzere üç taraf bulunmaktadır.

Tekniğin uygulanma süreci aşağıdaki gibi gerçekleşir:

- 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.

İlgili kaynaktan, bilgi isteme biçimine göre uygulanan “üç” çeşit doğrulama yöntemi vardır.

Tablo 3.4. Doğrulama Tekniğinin Kullanıldığı Bazı Alanlar

Doğrulanacak Kalem	Üçüncü Taraf – Doğrulama Kaynağı
Bankalar	Bankalar
Ticari Alacaklar	Borçlular (Alıcılar)
Ticari borçlar	Alacaklılar (Satıcılar)
Tahviller	Tahvil Sahipler
Alınan sipariş Avansları	Alıcılar
Sigorta miktarı ve kapsamı	Sigorta Şirketleri
Kredi teminatları	Kreditörler
Hisse Senetleri	Hisse sahipleri

Kaynak: Mehmet Şirin, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanunları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki, s.82.

Tablo 3.5. Doğrulama (Teyit) Konusu ve Bilgi Kaynakları

Doğrulama Konusu	Cevap Elde Edilebilecek Kaynaklar
1. Varlıklar Alacak hesapları Alacak senetleri Konsinye verilen mallar Umumi mağazadaki mallar Sigorta tazminatları	İlgili banka Borçlular (müşteriler) Senet borçluları Konsinye alanlar Umumi mağazalar İlgili sigorta şirketleri
2. Borçlar Borç hesapları Borç senetleri Müşterilerden alınan avanslar İpotekli borçlar Tahviller	Alacaklar Borç verenler Müşterilerle İpotek lehdarları Tahvil sahipleri
3. Öz Sermaye Hisse senetleri	Hissedarlar
4. Diğer Bilgiler Sigorta ettirilen varlıklar Muhtemel borçlar verilen teminatlar	İlgili sigorta şirketi İşletmenin avukatı ve ilgili kişiler Teminat alanlar

Kaynak: Şirin, s.83.

Tablo 3.4'da görüldüğü gibi doğrulama tekniği pek çok aktif ve pasif kalemlere uygulanabilir. Bununla beraber bu teknik en yaygın biçimde alacak hesaplarının denetiminde kullanılır. ABD, İngiltere ve Kanada'da alacak hesaplarının teyidi meslek kuruluşlarınca uygulanması zorunlu denetim tekniği olarak kabul edilmiştir²¹¹

²¹¹ Gürbüz,(1995), s.104.

OLUMLU DOĞRULAMA:

Doğrulama mektubuna işletmenin kayıtlarında gözükten bilgi yazılır ve ilgili kaynaktan, bildirilen bilginin doğru veya yanlış olduğuna bakılmaksızın yanıt vermesi istenir.

Tablo 3.6. Olumlu Doğrulama Örneği

DERİN TİCARET A.Ş. Varan Cad. No: 11/6 Kadıköy/ İstanbul	10. 01. 2015 İSTANBUL
Sayın IŞIL İNŞAAT A.Ş. Ostim/Ankara	
<p>İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak işletmenizden 31.12.2014 tarihi itibariyle olan 100.000 TL'lik alacağımızı doğrulamanız gerekmektedir. Kayıtlarımızda gözükten bakiyeyi mektubumuzun alt kısmında ayrılan yere lütfen yazınız.</p> <p>Yanıt mektubunuzu ilişikte sunduğumuz zarfla birlikte doğrudan doğruya denetçimizin adresine göndermenizi rica ederiz.</p>	
	Saygılarımızla; Genel Müdür.
<p>Yukarıda belirtilen 100.000. TL'lik bakiye, kayıtlarımızda 31.12.2015 tarihi itibariyle TL olarak gözükmektedir.</p>	
Yer :	Firmanın Kaşesi :
Tarih:.....	İmza :.....

Kaynak: Şirin, s.85.

OLUMSUZ DOĞRULAMA:

Doğrulama mektubuna karşı tarafla ilgili olarak işletme kayıtlarında gözüken bilgi yazılır ve yalnızca bu bilgi yanlış ise yanıt istenir. Karşı taraftan yanıt gelmemesi ilgili bilginin doğru olduğu anlamına gelir.

Tablo 3.7. Olumsuz Doğrulama Örneği

DERİN TİCARET A.Ş	10. 01. 2015
Varan Cad. No: 11/6...	İSTANBUL
Kadıköy/ İstanbul	
Sayın	
İŞİL İNŞAAT A.Ş.	
Ostim/Ankara	
<p>İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi gereği, işletmenizden 31.12.2014 tarihi itibariyle olan 25.000,00 TL'lik alacağımızı doğrulamanız gerekmektedir. Eğer kayıtlarınıza göre bu tutar doğru değilse, mektubumuzun alt kısmında yer alan yere sizde gözüken bakiyeyi yazmanızı rica ederiz. Bakiye doğru ise yanıt vermenize gerek bulunmamaktadır.</p> <p>Bakiye doğru değilse yanıt mektubunuzu ilişikteki sunduğumuz zarfla denetçimizin adresine göndermenizi rica ederiz.</p> <p>Saygılarımızla; Genel Müdür</p> <p>REF: Varan Cad. No:11/6 Kadıköy/ İstanbul adresinde yerleşik DERİN TİCARET A.Ş.'nin mutabakat isteği.</p> <p>Yukarıda belirtilen 100.000,00 TL'lik bakiye: kayıtlarımızda 31.12. 2015 tarihi itibariyle TL olarak gözükmektedir.</p> <p>Yer : Firma Kaşesi:</p> <p>Tarih:..... İmza :</p>	

Kaynak: Şirin, s.89.

BOŞ BAKİYELİ DOĞRULAMA:

Doğrulama mektubuna, işletmenin kayıtlarında karşı tarafla ilgili olarak gözükten bilgi yazılmaz ve ilgili kaynaktan kendi kayıtlarında gözükten bilgi sorulur.

Tablo 3.8. Boş Bakiyeli Doğrulama Örneği

DERİN TİCARET A.Ş.	10. 01. 2015
Varan Cad. No: 11/6	İSTANBUL
Şişli/ İstanbul	
Sayın	
İŞİL İNŞAAT A.Ş.	
Ostim/Ankara	
İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak işletmenizden; hesabımızın 31.12.2014 tarihi itibariyle bakiyesini doğrudan doğruya denetçimizin..... adresine göndermeniz gerekmektedir. Bu tutarı mektubumuz alt kısmında yer alan forma lütfen karalayınız.	
	Saygılarımızla; Genel Müdür
Yanıt mektubunuzu ilişikte sunduğumuz adresli zarfla göndermenizi rica ederiz.	
REF: Varan Cad. No: 11/6 Kadıköy/ İstanbul adresinde yerleşik DERİN TİCARET A.Ş' nin mutabakat isteği.	
Kayıtlarımız 31.12. 2014 tarihi itibariyle yukarıda adı geçen şirket için aşağıdaki bakiyeyi göstermektedir.	
	<u>BORÇ BAKİYESİ</u> <u>ALACAK BAKİYESİ</u>
CARİ HESAPTL TL
Yer :	Firma Kaşesi: İmza
Tarih:.....	

Hangi durumlarda olumlu ya da olumsuz doğrulama tekniğinin uygulanacağı hakkında kesin bir kural yoktur. Bu konudaki karar denetçiye aittir. Ancak genel olarak; bilgi sorulan kaleme ilişkin tutarlar oldukça büyük ise ve önemli miktardaki hesabın bakiyesinde hata veya düzensizlikler beklenmekteyse olumlu (pozitif) doğrulamanın uygulanması; bilgi sorulan hesap bakiyelerinin sayısının çok fazla ve her bir bakiyenin

tutarının da oldukça düşük olması ve işletmede etkin bir iç kontrol sistemi ortamının varlığı halinde olumsuz (negatif) doğrulamanın uygulanması salık verilmektedir.²¹²

3.6.2.8. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesini ifade eder. Başka bir ifadeyle yeniden hesaplama, muhasebe sistemince yapılmış olan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılarak test edilmesidir. Muhasebe işlemleri özü itibarıyla matematik yoğun hesaplamalara dayalı bir nitelik taşır. Bu nedenle bu tür hesaplara dayalı muhasebe kayıtlarının hatalı veya usulsüz olma olasılığı yüksektir. Bu nedenle hesaplamalara dayalı işlemlerden özellikle mali tablolar açısından önemli olanlarla geçmiş dönemlere nazaran sapma gösteren işlemlere ilişkin denetçi tarafından tekrar hesaplamaların yapılması ve doğruluğunun teyidinde yarar vardır. Aşağıda yeniden hesaplama tekniğinin kullanıldığı bazı muhasebe hesaplamaları verilmiştir:²¹³

- 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 uygularken bu hesaplamaların genel muhasebe ilkelerine uygunluğunun yanında ilgili mevzuattaki bu hesaplamalarla ilgili ölçüleri, kıstasları dikkate alır. Yeniden hesaplama tekniği manuel veya mekanik hesaplama makineleriyle gerçekleştirileceği gibi bilgisayar destekli yazılımlarla da yapılabilir. Muhasebe kayıtlarının büyük bir bölümünün hesaplamalara, aktarmalara dayandığı

²¹² Web_27, E.T. 07.02.2015.

²¹³ Çaldağ, s.121-125.

düşünülürse, ticari işlem sayısının çokluğu, her bir hesaplamanın veya aktarımın denetçi tarafından manuel olarak kontrolüne imkan bırakmamaktadır. Bilgisayar destekli yazılım programları ise denetlenen kaleme ilişkin işletmeden elektronik ortamda alınan kayıtlarının tamamının yeniden hesaplanması mümkün olduğundan denetçiye yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiası ile ilgili daha fazla güvence verecektir.

3.6.2.9. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği

Bu teknik, işlem ve hesaplarda, varsa önemli sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık ve yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı vb., bakımlardan, önceki yıl hesap ve işlemleriyle, bütçe verileriyle veya sektör ortalamalarıyla oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemleri uygulanarak karşılaştırılması ve değerlendirilmesidir.²¹⁴

Gelişen ve karmaşıklaşan ekonomik yaşamla bağlantılı olarak işletmelerin gelişmesi dolayısıyla yapılacak denetimlerde denetçiye daha fazla veriyi gözden geçirme görevi yüklemiştir. Bu durum mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini araştırırken bu mali tablolar üzerinde etkili olabilecek ancak daha önce denetime konu edilmeyen pek çok bilginin dikkate alınmasını gerektirmiştir. Bu gelişmeler denetim görüşünün oluşturulmasında analitik inceleme tekniğinin kullanılmasını zorunlu kılmıştır. Zamanla ekonomik hayatta ve muhasebe uygulamalarında matematiksel kıyaslama metodlarının sayısının artması, gelişen teknolojinin bu metotların kullanımı kolaylaştırması diğer alanlarda olduğu gibi denetim alanında da analitik inceleme tekniğinin uygulama kapsamını genişletmiştir. Bu çerçevede 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” demek suretiyle analitik inceleme tekniğinin denetim faaliyetindeki kullanım alanının genişliğini ifade etmiştir.²¹⁵

Analitik inceleme tekniği; finansal ve finansal olmayan çeşitli veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından geliştirilen beklentilere uyup uymadığına bakılması işlemlerine analitik inceleme prosedürleri adı verilmektedir. Başka bir ifadeyle analitik inceleme tekniği; finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilerin

²¹⁴ Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları, 2002, s.239.

²¹⁵ Ataman Akgül, s.141-144.

analiz edilmesi yoluyla finansal tablolarındaki yanlışlıkların saptanmasına yönelik gerçekleştirilen çalışmaları ifade eder.²¹⁶

Analitik inceleme tekniği genel olarak karşılaştırma ve ilgi kurma yöntemidir.²¹⁷

Karşılaştırma; Analitik inceleme, işletmeye ait finansal bilgilerin aşağıda belirtilen veriler ile karşılaştırılmasını içerir.

- Önceki dönemlere ait karşılaştırılabilir nitelikteki bilgiler (Geçmiş dönem verileri),
- Bütçe ve tahminler gibi işletmenin beklediği sonuçlar (Geleceğe odaklı veriler),
- Amortisman gideri tahmini gibi denetçinin beklentileri (Tahmini beklentiler)
- İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunulan sektör ortalamasıyla veya sektördeki benzer işletmelerin oranları ile karşılaştırılması gibi sektör bilgileri, (Sektör ortalamaları)

İlgi Kurma;

- Finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler arasında ilgi kurma : Örneğin, çalışan sayısı ile personel giderleri arasındaki ilişki, bir otel işletmesinde doluluk oranı ile gelir arasında ilişki kurulması gibi.
- İşletmenin geçmiş deneyimlerine dayanarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi beklenen finansal bilgiler arasında ilişki kurulması, brüt karlılık yüzdesi gibi hususları ifade eder.Yukarıda ifade edilen inceleme tekniklerinin uygulamasında basit karşılaştırmalardan, ileri derecede istatistikî tekniklerin kullanılmasına dayanan çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Kullanılacak inceleme tekniklerinin seçimi, bunların hangi yöntemle ne seviyede kullanılacağı denetçinin mesleki kanaatine bırakılmıştır.

Analitik inceleme teknikleri;²¹⁸

Planlama aşamasında: İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması için risk değerlendirme yöntemi olarak, (Ara dönem finansal tablolar, Bütçeler, maliyet muhasebesi verileri, geçici mizan, taslak finansal tablolar bu aşamada kullanılacak finansal bilgilere örnek verilebilir.)

Kanıt toplama sürecinde: İşletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye

²¹⁶ Ataman, Hacırüstemoğlu, Bozkurt, s.68.

²¹⁷ Çaldağ, s.128.

²¹⁸ Ataman Akgül, s.156.

indirilmesinde, diğer kanıt toplama teknikleri yerine daha etkili veya etkin olduğunda kanıt toplama tekniği olarak,

Denetimin son aşamasında: Finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi amacıyla kullanılır.

Analitik inceleme tekniği finansal tablolarda yer alan anlamlı sapmaların ve finansal tablo kalemlerin yıllar itibarıyla gösterdiği düzensiz değişikliklerin açıklanması, denetlenen işletmenin ticari ilişkilerini daha iyi anlaşılması, işletme sonuçlarının duyarlılığının test edilmesi, daha etkili risk analizlerinin yapılmasını sağlayarak riskli alanlara odaklanma, denetleme sahasının tanımlanması, denetim süresinin ve uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesi, uygulanan denetim tekniklerinin yeterliliği, ve denetim görüşünün oluşturulması hususlarında denetçiye yardımcı olmaktadır. Analitik inceleme tekniği diğer kanıt toplama teknikleri ile kıyaslandığında daha az maliyetli olup denetçinin daha az vaktini almaktadır.

Denetçinin, analitik inceleme tekniğini kanıt toplama tekniği olarak kullanımında aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurması gerekir.

Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu; Genel olarak, zaman içinde tahmin edilebilen büyük hacimli işlemler analitik inceleme tekniklerin uygulanabileceği niteliği taşırlar. Analitik inceleme tekniklerinin uygulanması, veriler arasındaki ilişkinin var olduğu ve öngörülenden farklı koşulların ortaya çıkmaması durumunda bu ilişkinin devam edeceği beklentisine dayanır. Denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna karar verirken; işletmeyi, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlık olasılığı olan kalemleri ve önemlilik seviyesi ile işletme yönetiminin beyanlarının niteliğini göz önünde bulundurur. Örneğin; satış siparişi aşamasındaki iç kontrol zayıfsa, ticari alacaklarla ilgili bir sonuca ulaşabilmek için analitik inceleme tekniklerinden ziyade diğer kanıt toplama tekniklerine başvurmalıdır.

Karşılaştırmaya konu bilgilerin güvenilirliği; Analitik inceleme tekniği 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. Bilgilerin güvenilirliği, bilginin yapısı ve kaynağından etkilenmekte olup büyük ölçüde elde edildiği ortam ve koşullara bağlıdır. Analitik inceleme tekniğinde kullanılacak verilerin temininde, denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır.²¹⁹

²¹⁹ Türedi, s.148.

- Bilginin kaynağı: Örneğin, bilgi, işletme dışında bağımsız kaynaklardan toplandığında daha güvenilirdir. işletme yönetimi tarafından kendisine sunulan analitik verilerin gerektiği gibi hazırlandığına emin olduğunda, denetçi bu bilgileri kullanabilir.
- Bilginin karşılaştırılabilirliği: Örneğin, özellik arz eden ürün üreten ve satan bir işletmenin verileri ile sektör bilgilerinin karşılaştırılabilir hale getirilmesi gerekir.
- Bilginin yapısı ve ilgisi: örneğin bütçe rakamlarının, amaçların gerçekleştirilmesinden çok beklentilerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmesinde fayda vardır.
- Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller: Örneğin, bütçenin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve uygulanması süreçlerinin kontrolleri. Denetçi, analitik inceleme tekniğinin uygulamasında kullandığı bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontrolleri test eder. Bu kontrollerin etkin olduğu durumlarda, bilgiye, dolayısıyla analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarına daha fazla güvenir.

İstenilen güvence seviyesinde önemli yanlışlıkların tespitinde yararlanılan tahminlerin yeteri kadar isabetli olup olmadığı; Beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi sürecinde, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:

- Kanıt toplama tekniği olarak analitik inceleme tekniğinden beklenen sonuçların doğru olarak öngörülmesi: Örneğin denetçi genellikle dönemler arası brüt kar marjı karşılaştırmasının, araştırma ve reklâm giderleri gibi, ihtiyari giderlerin karşılaştırılmasından daha fazla tutarlılık gösterdiğini öngörür.
- Bilginin kısımlara ayrılabilirlik düzeyi: Örneğin analitik inceleme tekniği, finansal tablolar veya finansal bilgiler ile ilgili münferit bölümlere veya aynı işletmenin bölümlerinin finansal tablolarına uygulandığında, işletmenin finansal tablolarının tamamına uygulandığından daha etkili sonuçlar verir.
- Finansal olan ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti: Örneğin, Analitik incelemelerin tasarlanmasında; bütçe ve tahminler gibi finansal bilgiler ile üretilen veya satılan ürün miktarı gibi finansal olmayan bilgilerin mevcut olup olmadığı tespit edilir. Eğer bilgiler mevcutsa; bu bilgilerin güvenilirliğini değerlendirir.

Kabul edilebilir nitelikteki, beklenen değerlerle kayıtlı değerler arasında var olan farklılıklar: Denetçi, analitik inceleme tekniklerini tasarlayarak uygularken beklentilerden farklılıkların ilave bir soruşturmaya gerek olmayacak bir seviyede

bulunup bulunmadığı hususunu göz önünde bulundurmalıdır. Bu kararda, istenilen güvence seviyesindeki tutarlılık ve önemlilik etkili olur. Miktarın belirlenmesinde, belirli hesap bakiyeleri, işlem türleri ve dipnotlar ile işletme yönetimince yapılan açıklamalardaki yanlışlıkların tutarının kabul edilemez bir düzeye ulaşabileceği hususunun göz önünde bulundurulması gerekir. Denetçi, önemli yanlışlık riski arttıkça, kayıtlı miktarlarla beklenen değerler arasındaki farklılık tutarını, ilave bir soruşturma gerektirmeyecek kabul edilebilir seviyeye indirmek suretiyle, istenilen güvence seviyesini artırır.

3.6.3. Geleneksel Denetim Yöntemleri

Yapılacak denetim faaliyetleri sonucunda belirli bir görüşe varabilmek için yeterli kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilmesi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Sahası Standartlarının üçüncüsünü oluşturmaktadır, Bu doğrultuda yapılacak çalışmalarda, denetim faaliyetlerine katılacak kişilerin davranış biçimleri ve eğilimleri, denetim faaliyetlerinin yapılaş biçimi ve kapsadığı alan gibi unsurlar açısından sistematik bir şekilde sınıflandırıldığında, geleneksel denetim yöntemleri karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel denetim yöntemlerini aşağıdaki gibi dört grupta toplamak mümkündür.²²⁰

3.6.3.1. Şekli Denetim ve Maddi Denetim

Şekli denetim, defter kayıtlarının ve belgelerin; şekil yönünden düzenliliğini, muhasebe ilke ve normlarına uygunluğunu, rakamların, toplamların, nakillerin ve mizanların aritmetik kontrolünü, hesaplar arasındaki bağlantı ve mutabakatı araştıran bir usul ve uygunluk incelemesidir.²²¹

Şekli denetim ayrıca maddi rakam ve kayıt hatalarını da içerir, ancak muhasebe hilelerinin ortaya çıkarılmasını kapsamaz.Şekli denetim defter kayıtlarında şekil bakımından düzen ve mutabakat bulunup bulunmadığını araştırır.Maddi denetim ise belgeler ile defter kayıtlarına dayanarak, incelemenin konusunu teşkil eden olayı, yeniden inşa ve tespit etmeyi amaçlar. Bu anlamda maddi denetim, şekli muhasebe kayıtlarını değil, gerçeği araştıran denetim metodudur. Kayıtları şekli yönden incelemekle yetinilmez, olayları ve işlemleri derinliğine incelemeye çalışır. Bu niteliği

²²⁰ Türedi, s.152.

²²¹ Ataman Akgül, s.154.

ile maddi denetimde hem işlemlerin gerçeklere uygunluğu, hem de kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediği araştırılır. Amaçladığı hedefler nedeniyle, muhasebe hileleri ancak maddi denetim metodu ile ortaya çıkarılabilir.²²²

Esasında iki yöntemi karşılaştıracak olursak ilk yöntemi muhasebe denetimiyle, ikinci yöntemi ise vergi revizyonu bir başka ifadesi ile vergi denetimi ile ilişkilendirebiliriz. Sonuçta hesap, işlem ve kayıtları sadece şekil yönünden denetleyen kayıtların doğru aktarılıp aktarılmadığı ve/veya kayıtlar arasında bir mutabakat olup olmadığıyla ilgilenen maddi denetim muhasebe kuralları açısından bir anlam ifade etmektedir. Ancak maddi denetimde hem hesap ve kayıtların şekli yönünden kontrol edilmesi söz konusuysa bunun yanı sıra ve daha önemli bir şekilde bu hesap ve işlemlerin vergi hukuku açısından uygunluğu kontrol edilip araştırılmaktadır. Tabii ki böylesine geniş çaplı bir denetim vergi revizyonu, vergi incelemesi sırasında uygulanmaktadır. Bunu da yapmaya yetkili kişiler vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde yer alan vergi inceleme elemanlarıdır.²²³

3.6.3.2. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim

Denetim, işletmenin defter ve belgeleri üzerinde yani muhasebe sistemi üzerinde yapılır. Muhasebe sistemi ise belgeden başlar, yevmiye ve kebir kayıtları ile devam eder; envanter çalışması ve mizan ile ulaşılan bilanço ve kar-zarar tablosu ile sonuçlanır.²²⁴

Progresif (ileri doğru giden) denetimde ilk hareket noktası belgedir. Belgeden başlayıp muhasebe sisteminin aşamalarını izleyerek mali tablolara ulaşan denetim metoduna ileriye doğru denetim denir. Denetim çalışmalarında genellikle progresif metot uygulanır. Ayrıca defter ve belgelerin eksik veya düzensiz olması halinde zorunlu olarak bu metoda başvurulur. Çünkü düzensiz olan muhasebe sistemini yeniden inşa etmek gerekebilir.²²⁵

Geriye doğru denetim ise; bilanço ve kar-zarar tablolarından başlayarak geriye doğru kayıtlara ve belgelere inen denetim metodudur. Vergi denetiminde ilke olarak bu yöntem uygulanır. Önce bilanço ve kar-zarar tablolarına bakılır; tablolarda sonuç hesaplarını ilgilendiren gelir, gider ve bilanço kalemlerinden incelenmesi gerekli görülenler tespit edilerek bunlara ilişkin kayıt ve belgelere inilerek inceleme sürdürülür.

²²² Figen Altuğ, *Mali Denetim*, Bursa: 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2000, s.132-138.

²²³ Türedi, s.152.

²²⁴ Özer, s.164.

²²⁵ Altuğ, s.136.

Bu yöntemlerden hangisinin seçileceği, yapılacak denetimin kapsam ve amacına bağlıdır. Hangi yöntem amaca hizmet ediyorsa o yöntem seçilir. Bu yöntemde sonuç ve sonucun meydana gelişi incelenir ve işlem ilk belgeye kadar inilerek araştırılır. Ancak kuruluştaki muhasebe kayıtlarının eksiksiz bir biçimde muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp yapılmadığının belirlenmesi ile bir yolsuzluk olasılığının araştırılması halinde ileriye doğru denetim yöntemi kullanılır.²²⁶

Uygulamada denetçiler her ki yöntemi birleşik bir biçimde kullanmaktadır. Denetçi, denetimleri sırasında örnekleme yöntemiyle seçtiği kıymet hareketini doğuran olaylar zincirinin bir halkasını belirlemekte ve bu noktadan ileriye veya geriye doğru giderek denetimini gerçekleştirmektedir.

3.6.3.3. Tam veya Aralıksız Denetim - Örnekleme veya Sondajlama Yoluyla Denetim

Tam veya aralıksız denetim, belirli bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerle ilgili kayıt ve belgelerin detaylıca gözden geçirilmesidir. Aralıksız denetim yöntemini uygulayan denetçi faaliyet dönemi içindeki tüm kayıt ve belgeleri eksiksiz olarak inceler. Ancak aralıksız denetim yöntemi çok küçük denetim alanları için ender durumlarda başvurulan bir denetim yöntemidir.²²⁷

Aralıksız denetim, bir işletmede seçilen hesap dönemine ait tüm işlem ve belgeler ile bunlara ilişkin kayıtlar gözden geçirilerek yapılan denetim yöntemidir.

Zaman ve kaynak israfına neden olduğu gerekçesi ile bu yöntem giderek daha az başvurulmakta; ancak, işlem sayısının az, biri fiyatın yüksek olduğu işletmeler ile küçük işletmelerde güvenli sonuçlar verdiği için hala tercih edilmektedir.

Bu nedenle iş hacmi geniş, işlem adedi fazla olan işletmelerde emek ve zamandan tasarruf amacıyla örnekleme uygulanır. Örnekleme yolu (sondaj usulü); muhasebe kayıt ve belgelerinin, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmının, kendi içerisinde aralıksız olarak incelenmesini ifade eder.

Vergi denetiminde temel inceleme yöntemi olarak kullanılan bu yöntemde,²²⁸

- Belirli ölçütlere göre seçilen işlem ve belgeler ile kayıtlar denetime tabi tutulur.
- Denetimin temel ilkesi, işlem veya dönem seçiminde, işletmenin karakteristik özelliklerini temsil etmesine özen gösterilmesidir.

²²⁶ Türker ve Diğerleri, s.86.

²²⁷ Türedi, s.153.

²²⁸ İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “Kamu İç Denetim Rehberi” İç Denetim Rehberi, Ankara: Eylül, 2013, s.14.

- Denetime tabi tutulacak konu ve dönemler; işletmenin faaliyet konusu, iş hacmi ve özelliklerine bağlı olmakla birlikte, seçimin isabetli olmasında denetçinin bilgi, beceri ve tecrübesinin rolü çok büyüktür.

Örnekleme Yoluyla Denetime Tabi Tutulacak Konu ve Dönemin Seçiminde Kullanılan Başlıca Kriterler:²²⁹

- Konu İtibariyle Seçim:

İşletme faaliyetlerinde belli bir önem ve ağırlığa sahip olan bir olay, işlem ya da hesaplar seçilir ve denetime tabi tutulur.

Bu seçim; belli bir malın alım-satımı, bazı gider hesapları veya belli bir müşteri ile olan ilişkiler olabilir.

- Zaman İtibariyle Seçim:

Hesap döneminin belli dilimleri denetime tabi tutulacak dönemler olarak belirlenir. Bu dilimler, belli aylar, her ayın belirli gün ve haftaları olabilir.

Bu dilimlerin seçiminde, duruma göre, işletme faaliyetlerinin yoğunlaştığı dönemler dikkate alınır.

Bulunacak sonuçların yılın tamamına teşmilinin söz konusu olduğu durumlarda, yılın belli aylarına, ayın belirli haftalarına ve haftanın belirli günlerine ait dağılım çerçevesinde örnekleme yönteminin uygulanmasına özen gösterilir.

- Tutar İtibariyle Seçim:

Bu kıstasa göre, işletmenin belirli büyüklüğünün üzerindeki işlem ve harcamaları ya da alış ve satışları seçilerek denetime tabi tutulur.

Büyüklik, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir.

3.6.2.4. Doğrudan Denetim ve Dolaylı Denetim

Doğrudan denetim, her bir muhasebe işleminin doğrudan incelendiği yöntemdir. Bu yöntemde denetçi, kuruluşta kıymet hareketi doğuran her olayı ayrı olarak ele alır ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini, değerlemenin doğru yapılıp yapılmadığını ve kapanış hesaplarına uygun bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığını karşılaştırma yoluyla inceler. Bir anlamda bu denetim işin yinelenmesinden başka bir şey değildir.²³⁰

Dolaylı denetim, aynı nitelikteki veya birbirleriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında toplam karşılaştırmalar yapılarak bunlar arasında uygunluk araştırması yapan bir denetim tekniğidir. Dolaylı denetim olaylarla ilgili muhasebe işlemlerini ayrı olarak

²²⁹ Altuğ, s.136.

²³⁰ Web_28, E.T. 14.10.2014.

incelemek yerine, faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareket ederek yapılan denetimdir. Dolaylı denetimin amacı, aralarında ekonomik ilişkiler bulunan çeşitli türden tutarların karşılaştırılarak denetçiye ekonomik bütünün doğruluğu hakkında bir fikir vermektir. Böylece denetçinin daha incelemenin başında işlemler arasında boğulması ve hesaplar arasındaki ilişkiyi gözden kaçırmayı önlenmiş olmaktadır.²³¹

Dolaylı denetim sonucu kazanılan bilgi kesin bilgi değildir, ancak doğrudan denetime oranla zamandan yana bir avantaj sağlamaktadır. Dolaylı denetim kural olarak tamamlayıcı bir nitelik taşıdığı için, hata ve risk alanlarını daha işin başlangıcında ortaya çıkarmayı hedeflediği düşünülerek bu alanlar belirlendikten sonra doğrudan denetim yöntemine başvurulması daha uygun olacaktır. Sonuç olarak dolaylı denetim doğrudan denetime geçişte bir tünel görevi görmektedir.

3.7. DENETÇİNİN DİKKATE ALACAĞI HİLE BELİRTİLERİ VE DENETİMİ

Hile ve hile riski, Türkiye Denetim Standartları kapsamında yer alan 240 sayılı Bağımsız Denetim Standardı uygulamasıyla önlenmesi amaçlanmaktadır. Denetim alanına standartlar getirilerek kalite ve güvenin artırılıp hile ve hataların azaltılması öngörülmektedir. Bu değişikliğe paralel olarak 14 Mart 2014 tarihli Resmi Gazetede ki şartları sağlayan şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız denetim standartlarının uygulanmasıyla birlikte şirketler daha şeffaf ve kurumsal hale gelecektir. Bilgi kullanıcıları ise bu standartlar sayesinde daha güvenli bilgilere ulaşarak sağlıklı kararlar alabileceklerdir. Çalışmada ayrıca bağımsız denetçi kavramı yeniden tanımlanmıştır ve bir bağımsız denetçinin izlemesi gereken denetim süreci de belirtilmiştir.²³²

Hileli işlemler; günümüzde pek çok şirket tarafından zamanında tespit edilemeyen, tespit edildiğinde de sistematik önlemler almak yerine bireysel tutumlarla geçiştirilen ve bundan dolayı da ilerleyen dönemlerde ciddi boyutlarda maddi kayıplara neden olan temel bir yönetim problemidir. Yolsuzluk ve suistimal olarak da adlandırılan hileli işlemlere yönelik küresel ölçekte önemsenmesi gereken ciddi çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan çalışmalar, hem durum tespitine hem de alınabilecek her türlü önleme ilişkin

²³¹ Türedi, s.157.

²³² Handan Bulca ve Tolga Yeşil, “Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2014, s.47.

uygulamadaki beklentileri yansıtmaktadır. Amerika’da hileli işlemlere yönelik yürütülen çalışmalar, hileli işlemlerin işletmelere olan maliyetinin işletme gelirinin yaklaşık % 5’i civarında olduğunu göstermektedir. Küresel rekabette yapılan maliyet analizlerinin daha çok maliyet tasarruflu perspektife yöneldiği günümüzde hileli işlemlerin işletmelere vermiş olduğu zararlar çok ciddi boyutlara ulaşmıştır. Türkiye açısından hileli işlemlere yönelik tespit sonrası aksiyon planlamasını biraz daha hassas hale getiren faktör ise işletmelerin ağırlıklı olarak aile şirketi yapılanmasına sahip olmasıdır. Bundan dolayı aile işletmelerinde yaşanan, genellikle ortaya çıkmayan ve ortaya çıksa bile hukuki süreçlere aktarılamayan büyük meblağlarda hileli işlem gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Şirketlerin sağlıklı bir iç kontrol ortamına sahip olacağı, iç denetim yapılanmasının tamamlanacağı, hile belirtilerinin risk analizlerine dahil edileceği ve hile denetimi süreçlerinin alanında uzman hile denetçileri tarafından icra edileceği geleceğin Türkiye’inde hileli işlem sıklıklarının ve şirketlere olumsuz yansımalarının azalacağı kabul edilebilir.²³³

Hile Kavramı: Toplumsal alanda gerçekleşen bir eylem olan hilenin ekonomi, işletmeler ve bireyler üzerinde ağır sonuçları bulunmaktadır. Hırs ve aldatma olasılığı bir araya geldiğinde yayılmaya başlayan bulaşıcı bir hastalık ortaya çıkar. Dilimize hile ve sahtekarlık olarak çevrilebilen kavramının Anglo-Sakson dillerindeki karşılığı “Fraud” dur. Fraud kelimesinin kökeni Latince zarar, hata ve aldatma anlamlarını içeren “Fraus” kelimesine dayanmaktadır.²³⁴

Hile, bir işletmenin kaynaklarının veya varlıklarının kasıtlı olarak yanlış kullanımı veya uygulanması ile bir çalışanın kişisel yarar sağlama çabasıdır. Aynı zamanda hile, kasıtlı olarak yapılan, gerçeklere, adalete, dürüstlüğe ve eşitliğe karşı aldatma, yalan söyleme ve dolandırma faaliyetidir.²³⁵

Hile, Türk Dil Kurumu Sözlüğünde şu şekilde tanımlanmıştır: Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, desise ve entrikalardır.²³⁶

Hile, Türkiye İç Denetim Enstitüsü hile kavramını suistimal olarak adlandırmış ve şu şekilde tanımlamıştır: Sahtekârlık, emniyeti kötüye kullanma ile nitelendirilebilecek hukuk dışı fiillerdir. Bu fiiller, sadece şiddet tehdidi veya fizikî güç kullanımının

²³³ Davut Pehlivanlı, 2014, *Türkiye’de Suistimal, Etik Kurallara Uyumsuzluklar, Asil Denetim Dergisi*, Sayı:2, İstanbul, s.1.

²³⁴ Ahmet Balcı, “*Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması*”, *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008, s.19.

²³⁵ Bozkurt, 2010, s.3.

²³⁶ Web_29, E.T. 18.04.2015

gerçekleştirilmesine bağlı değildir. Suistimaller para, mal veya hizmet sağlamak, hizmet kaybindan veya ödeme yapmaktan kaçınmak veya şahsıyla veya işle ilgili bir avantaj elde etmek amaçlarıyla çeşitli taraflar ve kurumlar tarafından gerçekleştirilebilir.²³⁷

Bir diğer tanımı da; bir çalışanın çalıştığı işletmenin kaynaklarını ve varlıklarını kasıtlı olarak uygun olmayan bir biçimde kullanarak veya ele geçirerek haksız kazanç sağlamasıdır. Hile muhasebe verilerinin manipülasyonu ve varlıkların çalınması şeklinde gerçekleşebileceği gibi işletmeye ait önemli verilerin kişisel bir menfaat sağlamak amacıyla işletme dışına çıkartılması şeklinde de gerçekleşebilir.²³⁸

Hile kelimesi, bir takım çıkarlar sağlamak amacıyla birilerini yanıltacak davranışta bulunmak demektir. Hata, herhangi bir işi gerçekleştirirken bir takım yanlışlıklar yapılmasını ifade ederken, hile, yanlışlıkların veya uygun olmayan eylemlerin bilerek yapılmasını ifade eder. Dolayısıyla, hatada herhangi bir kasıt söz konusu olmazken, hilede bir kasıt söz konusudur.²³⁹

Muhasebede hile, muhasebe disiplininin tarihi kadar eski bir geçmişe sahiptir. Küresel anlamda muhasebe hilesi, dünyadaki büyük finansal skandallarla birlikte önemli bir kavram haline gelmiştir. Yaşanan finansal skandallar sonucunda denetim alanındaki eksiklikler dikkat çekmiştir. Finansal skandalların yaşanmış olduğu ülkeler, denetim alanındaki eksikliklerin giderilmesine yönelik olarak Sarbanes Oxley Yasası (SOX), Alman On Adım Kuralı vb. önemli yasalar çıkarmışlardır. Türkiye’de ise denetim alanındaki yenilik Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu Bakanlar Kurulu kararıyla resmi olarak kurulmasıyla olmuştur. Bu kurumun amacı; Türkiye Denetim Standartları’nı oluşturmak, bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi yetkilendirmek, denetimde güven ve kaliteyi sağlamak olarak belirlenmiştir.²⁴⁰

²³⁷ Web_ 30, E.T. 19.04.2015.

²³⁸ Bilge Leyli Elitaş, 2013, ‘‘Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi’’, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:40, Nisan, İstanbul, s.47.

²³⁹ Ahmet Bayraktar, ‘‘Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi’’, *Yüksek Lisans Tezi*, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne: 2007, s.13.

²⁴⁰ Bulca ve Yeşil, s.48..

Şekil 3.5. Genel Olarak Hile Türleri

Hile Türü	Kurban	Hile Yapan	Açıklama
1. Çalışan Hileleri	İşveren	İşletme Çalışanları	Çalışanlar doğrudan veya dolaylı olarak işverenden çalarlar.
2. Yönetim Hileleri	Tüm Mali Tablo İlgilileri	Tepe Yönetimi	Tepe yönetimi genellikle finansal bilgileri olduğundan farklı gösterir.
3. Yatırım Hileleri	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırımcıların, hileli yatırımlara para yatırmaları sağlanır.
4. Satıcı Hileleri	Mal ve/veya Hizmet Satın Alan İşletmeler	Satış yapan İşletme veya Bireyler	Satıcılar fiyatları şişirirler veya parası ödenmiş malların teslimi yapmazlar.
5. Müşteri Hileleri	Mal ve/veya Hizmet Satan İşletmeler	Müşteriler	Müşteriler yanlış bilgiler vererek satıcıları aldatma yoluna giderler.

Kaynak: Bozkurt, 2015, s.8.

Muhasebe hilelerinin önlenmesi için Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye ilişkin Sorumlulukları” başlıklı 240 numaralı Bağımsız Denetim Standardı (BDS 240), Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Kurumu tarafından belirlenmiştir. Bu bağımsız denetim standardının içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir.²⁴¹

- ✓ Hile ve hileyle ilişkili kavramların açıklanması,
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetçi olabilme şartları,
- ✓ Bağımsız denetçilerin hileye ilişkin sorumluluk ve görevleri,
- ✓ Hileye ilişkin denetim standartları uygulama çerçevesi.

Hata Kavramı: Türkçe sözlükte “hata” sözcüğü “istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılma, yanılğı”, hile sözcüğü ise “birini aldatmak, yanıltmak için yapılan dolap, düzen, oyun” şeklinde tanımlanmaktadır.²⁴²

Hata, herhangi bir isi gerçekleştirirken bir takım yanlışlıklar yapılmasını ifade ederken, hile, yanlışlıkların veya uygun olmayan eylemlerin bilerek yapılmasını ifade eder. Dolayısıyla, hatada herhangi bir kasıt söz konusu olmazken, hilede bir kasıt söz

²⁴¹ Bulca ve Yeşil, s.48.

²⁴² Web_31, E.T. 18.04.2015.

konusudur.²⁴³ Hata kavramını hileden ayıran en temel özellik kasıt içermemesidir. Örneğin, bir finansal tablonun hazırlanışı sırasında herhangi bir değerin rakamsal olarak yanlış yazılması kasıt unsuru içermediği için bir hatadır. Ancak aynı durum, birinin kasıtlı olarak yanlış rakamları finansal tablolara geçirerek yatırımcıları yanıltması hile kapsamı içerisine girer.²⁴⁴

Risk Kavramı: Risk sözlük anlamıyla zarara uğrama tehlikesinden bahseder. Risk kısaca ilerde ortaya çıkması beklenen olumsuz bir durumdur. Fakat ortaya çıkıp çıkmayacağı belli değildir ve bir olasılıktan ibarettir. Risk kendi içinde belirsizlik, tehlike ve fırsat taşıyan bir kavramdır. Eğer riskler doğru bir şekilde yönetilirse, bir fırsat haline de dönüşebilir.²⁴⁵

Risk bünyesinde sadece tehlikeleri değil, fırsatları da barındırmaktadır. Beklenmeyen olaylardan kaynaklanan risk tehlikeyi, değişimden kaynaklanan risk belirsizliği, riski işletme lehine kullanabilme becerisi ise fırsatları ifade etmektedir.²⁴⁶

Denetçinin dikkate alacağı hile belirtilerinin işletme çalışanlarının yaptığı hilelerin ortaya çıkartılmasında, araştırılmasında ve önlenmesinde yararlanılabilecek hile belirtileri ana grupları şu şekildedir:²⁴⁷

- Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili belirtiler
- Personel hile belirtileri
- Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki belirtiler
- Örgüt yapısı ile ilgili belirtiler
- Yönetim özellikleri ile ilgili belirtiler
- Muhasebe hile belirtileri
- İç kontrol yapısı zayıflıkları
- Analitik belirtiler
- Muhtelif belirtiler

²⁴³ Bayraktar, s.13.

²⁴⁴ Web_32, E.T. 18.04.2015.

²⁴⁵ Gökhan Bilge, (2011), "Bankalar Açısından Risk Yönetiminin Önemi Ve Basel-II Sürecinin Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri", Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta, s.3.

²⁴⁶ Duygu Anıl Keskin, *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.16.

²⁴⁷ Buz, s.22.

3.7.1. Faaliyetlerin Yürütülmesi ile İlgili Hile Belirtileri

Faaliyetlerin yürütülmesi ile ilgili hileler mali tablo rakamlarındaki açıklanamayan değişiklikler, kriz ortamında faaliyetleri sürdürme, hesap döneminin kapanışına yakın olağan olmayan veya büyük ölçekli ve karlı işlemlerin varlığı ve kazançların kalite düzeyinde kötüye gidiş, kötü bir biçimde tanımlanmış işletme stratejileri ve bu stratejilerin sağlıklı bir iletişim ortamında işletme kadrosuna aktarılmaması, sektör ortalamalarına göre sapmalar gösterme, sektörde çok kötü bir isim sahibi olma, yetersiz öz kaynak yapısı, sürekli olarak yüksek düzeylerde nakit sıkıntısı içinde bulunma, yüksek borç ve faiz kısılacı, alacakların tahsilinde sıkıntılar veya diğer nakit akış sorunları, gelirlerden daha hızlı artan giderler ve anlamlı davalardır.²⁴⁸

Faaliyetlerin yürütülmesinde ilgili belirtilere aşağıda yer verilmiştir:²⁴⁹

- Finansal tablo rakamlarındaki açıklanamayan değişiklikler,
- Kriz ortamında faaliyetleri sürdürme,
- Hesap döneminin kapanışına yakın olağan olmayan veya büyük ölçekli karlı işlemlerin varlığı,
- Kazançların kalite düzeyinde kötüye gidiş,
- Kötü bir biçimde tanımlanmış işletme stratejileri,
- Stratejilerin sağlıklı bir iletişim ortamında işletme kadrosuna aktarılmaması veya çalışanların bu stratejileri anlamamış olması,
- Sektör ortalamalarına göre çok üst düzeyde güzel görüntü verme, satışlarda karlarda meydana gelen çok hızlı artışlar,
- Sektörde çok kötü bir isim sahibi olma,
- Yetersiz öz kaynak yapısı,
- Sürekli olarak yüksek düzeylerde nakit sıkıntısı içinde bulunma,
- Yüksek borç ve faiz kısılacı,
- Alacakların tahsilinde sıkıntılar veya diğer nakit akış sorunları,
- Gelirlerden daha hızlı artan giderler,
- Anlamlı davalar,
- Uzak bir bölgeden sürekli alımlar.

²⁴⁸ Bozkurt, 2011, *Hile Teorisi ve Uygulaması*, Marmara Üniversitesi, Sunum, s.63-64.

²⁴⁹ Buz, s.23.

3.7.2. Personel Hile Belirtileri

Çalışan hileleri; Zimmet yolu ile hırsızlık ya da mesleki hileler denilerek te adlandırılabilir. Çalışanların yapmış olduğu bu çalışan hileleri, çalışan kişinin işletmenin varlıklarına el koyması yada bunları kural dışı kullanarak işvereni dolandırması şeklinde gerçekleşmektedir.²⁵⁰

Çalışanlara ilişkin yükümlülükler kapsamında da hilelere başvurulabilmektedir. Çalışan sayısının veya çalışanların ücretlerinin gerek belgelerde yapılan tahrifat, gerekse kıdem tazminatı tablolarında bilgilerin doğru gösterilmemesi suretiyle kıdem tazminatı karşılığının finansal tablolarda gerçek değerinden farklı olarak gösterilmesi sağlanabilecektir. Bunun yanında, kıdem tazminatı değeri için ayrılması gereken karşılıklar belirlenirken muhtemel işten ayrılma oranı gibi çeşitli varsayımlara da ihtiyaç duyulmakta olup, bu varsayımlardaki hileler de kıdem tazminatı karşılığı tutarının düşük gösterilmesine yol açabilecektir.²⁵¹

Bir işletme çalışanın işletmenin varlıklarını çalması veya kendi yararına kullanması biçiminde ortaya çıkan hile biçimidir. Örneğin, çalışanın işletmeden para veya mal çalması, işletmenin arabasını kendi yararı için kullanması gibi.²⁵²

Bir çalışanın işletmesinde, işverenin veya bir başkasının haklarını gözardı ederek, var olan gücünü kendisine ve/veya bir başkasına yarar sağlayacak biçimde kullanmasıdır. Çalışanın rüşvet, menfaat çatışması ve ekonomik zorbalık gibi olumsuz olayların içinde rol alması örnek olarak gösterilebilir.²⁵³

Genel incelendiğinde; hataların genellikle personel tarafından kasten yapıldığı görülmektedir. Ancak hileler ağırlıklı olarak şirketin üst yönetimi ve yönetici ortakları tarafından çeşitli nedenlerle yapılmaktadır. Gerçekleşme şekli de hilenin amacına göre değişir. Hilenin amacı vergi tasarrufu sağlamakla başlayıp öncelikle işletmenin durumu

²⁵⁰ Mehmet Erkan, ve Nuray Demirel Arıcı, “Hata ve Hile Denetimi, Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, 2011, s.32.

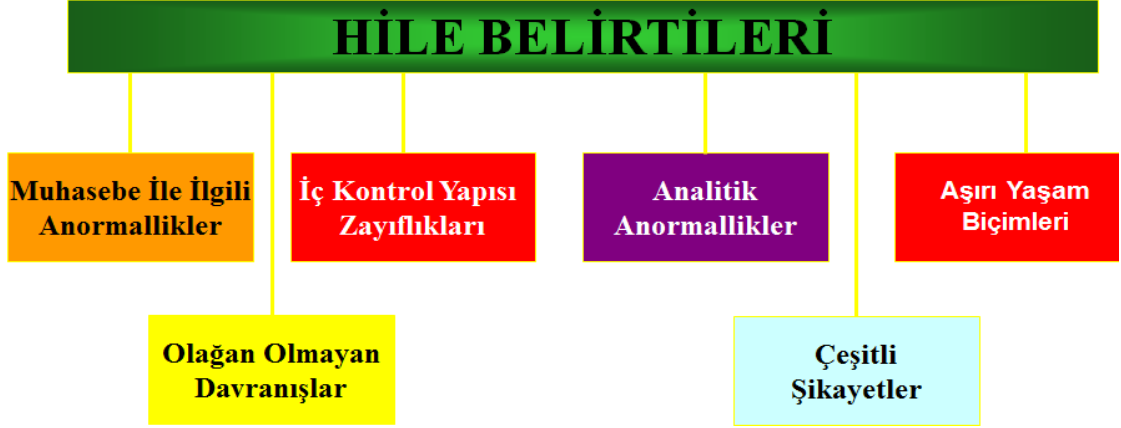
²⁵¹ Sibel Ulusoy, “Finansal Tablo Hilelerinin Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Hasılatın Kaydedilmesinde Özellikli Durumlar”, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara: 2007, s.58.

²⁵² Nejat Bozkurt, *Hile Kitabı İşletmelerin Kara Deliği-Çalışan Hileleri*, İstanbul: Alfa Basım, 2009, s.17.

²⁵³ Web_33, E.T. 19.03.2014.

iyi olmadığı durumlarda kredi kaynaklarına daha iyi ulaşabilmek için şirketin olduğundan daha iyi gösterilmesine kadar uzanır.²⁵⁴

Şekil 3.6. Hile Belirtileri



Kaynak: Bozkurt, 2015, s.49.

Denetçinin dikkate alacağı personel hile belirtileri aşağıdaki belirtilmiştir.²⁵⁵

- Muhasebe ile ilgili belirtiler,
- İç kontrol yapısı zayıflıkları,
- Analitik belirtiler,
- Üçüncü kişiler ile olan ilişkiler,
- Aşırı yaşam biçimleri,
- Olağan olmayan davranışlar,
- Çeşitli şikâyetler,
- İşten ani ayrılmalar,
- Çok fazla tashih kayıtları yapılması,
- Ani kasa hareketleri,
- Bono işlemlerindeki sürekli artış,
- Uzak bir bölgeden sürekli alımlar.

Şirketlerin ileride çalışanlarına sağlayacağı çeşitli faydalar için karşılıklar ayırması ve şirkete ekonomik fayda sağlayan çalışanlara ilişkin giderleri de gelir tablosuna yansıtması gerekir.²⁵⁶

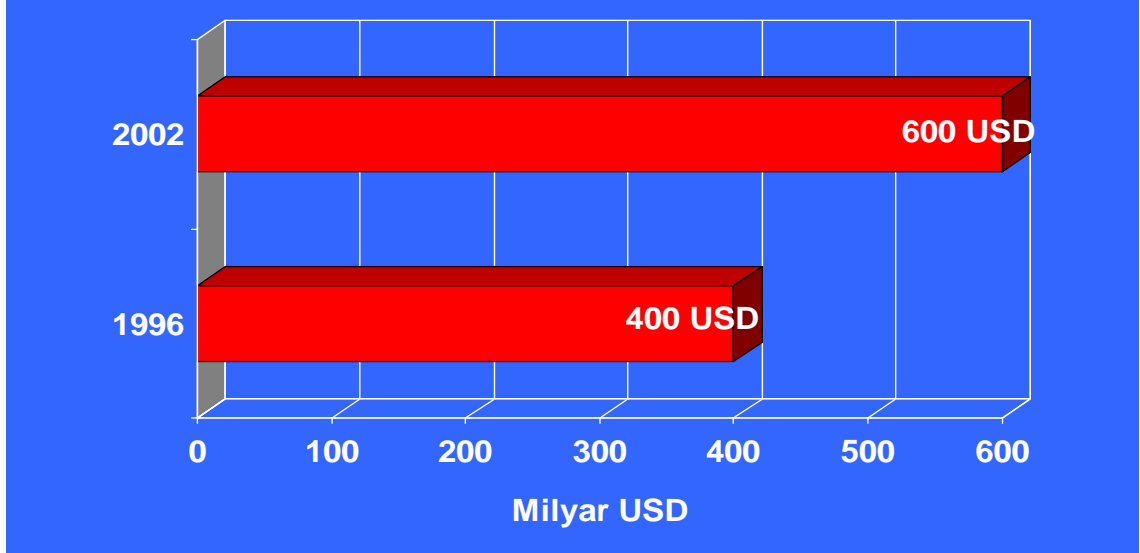
²⁵⁴ Mikail Erol, “ İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Cilt:13, Mayıs – Haziran, 2012, s.39.

²⁵⁵ Buz, s.24.

²⁵⁶ SPK, Seri:XI, No:25 sayılı Tebliği’nin 29’uncu Kısmında “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”

ABD de işletme çalışanlarının 1996 ve 2002 raporlarına göre işletmelerine verdikleri zarar aşağıdaki grafikte yer almaktadır.²⁵⁷

Şekil 3.7. Çalışan Sayısı Açısından Oluşan Ortalama Zararlar



Kaynak: Bozkurt, 2015, s.10.

İşletmedeki her çalışanın hile riski yönetim programına değer katma potansiyeline sahip kişiler olduğu söylenebilir. Çünkü her çalışanın hileye karşı güçlü iç kontrol gerçekleştirme sorumluluğu vardır. İç kontrolün hile riski yönetimindeki önemi yeni bir anlayış değildir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Amerikan Muhasebe Kurumu (AAA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) sponsorluğu ile kurulan ve finansal raporlamanın kalitesini/standartlarını dünya çapında geliştirmek amacıyla 1992 yılında, İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve (Internal Control-Integrated Framework) adlı daha çok COSO Report olarak bilinen bu rapor ile iç kontrol kavramının uluslararası düzeyde kabul gören tanımı yapılmıştır.²⁵⁸ Buna göre, işletmede güven esasının temelinde sağlam bir iç kontrol sistemi yatar. Finansal raporlamanın güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin etkililiği ve verimliliği, yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk, iç kontrol sisteminin amaçlarını oluşturur. İç kontrol, bu amaçların başarılmasına yönelik olarak yeterli ölçüde güvence sağlamak üzere

²⁵⁷ Nejat Bozkurt, *İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesi*, Sunum, TÜRMOB, 2010, s.10-11.

²⁵⁸ Anıl Keskin, a.g.e., s.39.

oluşturulan ve işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve personeli tarafından uygulanan tüm yöntem ve politikaları içine alan bir kavramdır.²⁵⁹

3.7.3. Üçüncü Kişilerle Olan İlişkilerdeki Hile ve Belirtileri

Üçüncü kişilere olan ilişkilerdeki belirtiler hukuk müşaviri, denetçiler, yönetim kurulu üyeleri,devlet kurumları,yönetim, banka ve diğer kredi kurumlar,müşteri ve satıcılar aşağıda belirtilmiştir.²⁶⁰

- Hukuk müşavirleri ile ilişkiler
 - ✓ Anlamli ve şaibeli davalar,
 - ✓ Hukuk müşavirlerinde sık değişim.
- Denetçiler ile ilişkiler
 - ✓ Bağımsız denetçilerde sık değişim,
 - ✓ Bağımsız denetçilere gerekli bilgileri vermede isteksizlik veya direniş,
 - ✓ İç denetçi bulunmaması veya sürekli değiştirilmesi,
 - ✓ Finansal tablolar ile ilgili olarak olumsuz görüş bildirmeler veya görüş bildirmekten kaçınmalar.
- Yönetim kurulu üyeleri ile ilişkiler:
 - ✓ Açıklanamayan üye istifaları,
 - ✓ Üyelerde sık değişim.
- Devlet kurumları ile ilişkiler:
 - ✓ İptal edilmiş lisanslar,
 - ✓ Devlet görevlileri ile sık yapılan görüşmeler,
 - ✓ Anlamli ve çok sayıda gerçekleşen vergi düzeltmeleri,
 - ✓ Maliye elemanları ile süren sorunlar,
- Yönetim ile ilişkiler:
 - ✓ Yönetimde sık sık oluşan değişimler,
 - ✓ Yeni yönetim.
- Banka ve diğer kredi kurumları ile ilişkiler:
 - ✓ Yüksek borç,
 - ✓ Borç limitlerine uymama,
 - ✓ Çok sayıda farklı banka ile çalışma,

²⁵⁹ Nuran Cömert Doyrangöl, (2002), İşletme Çevresinde Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, İstanbul, s.33.

²⁶⁰ Buz, s.32.

- ✓ Borç ödeme zorlanma ve yeni kredi alamama,
- Müşteri ve satıcılarla ilişkiler:
 - ✓ Yüksek hacimli yeni müşteri veya satıcılar.

İşletmelerin bünyesinde ve dışındaki denetçilerinde meydana gelen sık sık değişimler sonucunda yönetimin bağımsız denetçilere despot, uygunsuz bir davranış biçimi göstermesi ve kamu kurumları ile yaşanan sorunlar karşısında yöneticilerin kamu otoritelerine karşı umursamaz tavırlar içerisinde olması, işletmenin geçmişinde sermaye piyasası kuruluşları ile ilgili olarak çeşitli sorunlar yaşanmış olması, işletmenin maliye idaresi ile çeşitli sorunlar yaşıyor olması, denetçilere gerekli bilgileri vermede gönülsüzlük, denetimlerin tamamlanması konusunda denetçilerin önüne gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları çıkartma, bağımsız denetçiler ile yönetim arasında sıkça meydana gelen önemli bakış farklılıkları, iç denetim bölümünün faaliyetlerinin kısıtlanması, özellikle, işletmenin mali yapısını sekteye uğratacak ciddi hukuki davaların sürmesi, çok sayıda farklı banka ile çalışma.²⁶¹

Üçüncü kişilerle olan ilişkilerdeki düzensizlikler şu şekildedir:²⁶²

- İşletmenin denetçilerinde meydana gelen sık değişimler,
- İşletmenin önceki ve cari denetçileri arasında muhasebe, denetim ve raporlama
- Konularında sıkça tartışmalar çıkıyor olması,
- Yönetimin bağımsız denetçilere despot bir davranış biçimi göstermesi,
- Kamu kurumları ile yaşanan sorunlar,
- Yöneticilerin kamu otoritelerine karşı umursamaz tavırlar takınması,
- İşletmenin geçmişinde sermaye piyasası kuruluşlarıyla ilgili olarak çeşitli sorunlar yaşanmış olması
- İşletmenin maliye idaresi ile çeşitli sorunlar yaşıyor olması,
- Denetçilere gerekli bilgileri vermede gönülsüzlük,
- Denetimlerin tamamlanması konusunda denetçilerin, önüne gerçekçi olmayan zaman kısıtlamaları çıkartma,
- Bağımsız denetçiler ile yönetim arasında sıkça meydana gelen önemli bakış farklılıkları,

²⁶¹ Bozkurt, 2011, s.69-70.

²⁶² Buz, s.25.

- İç denetim bölümünün faaliyetlerinin kısıtlanması (örneğin iç denetim bölüm yöneticisinin, yönetim kuruluna veya denetim komitesine doğrudan ulaşamaması)

3.7.4. Örgüt Yapısı ile İlgili Hile Belirtileri

Aşırı derecede karmaşık işletme yapıları, etersiz kalitede yönetim kurulu ve denetim komitelerinin varlığı, işletmede etik kuralların ve örgüt kültürünün zayıf bir görüntü vermesi, zorbalığa veya diktatörlüğe dayanan yönetim biçimleri, denetimi zayıf, bağlı işletmelerle yapılan anlamlı işlemler, yönetimin veya denetimin etkinliğini azaltan örgüt yapıları, özellikle yıl sonlarında yapılan olağan olmayan işlemler etkili bir iç denetim bölümünün bulunmaması, yüksek oranda risk taşıyan bir sektörde faaliyette bulunma kullanılmayan veya teknolojisi eskimiş varlıkların çokluğu tepe yönetimlerinde meydana gelen sık değişimler işletmeyle ilgili taraflarla anlamlı ilişkiler.²⁶³

Örgüt yapısı ile ilgili belirtiler aşağıdaki belirtilmiştir.²⁶⁴

- Aşırı derecede karmaşık işletme yapıları,
- Yönetim kurulu ve denetim komitesi üyelerinin sağlıklı bir biçimde organize edilmemiş olması (örneğin denetim komitesi üyelerinin bağımsız ve objektif esaslara göre çalışmayacak kişilerden oluşturulmuş olması gibi),
- İşletmede etik kuralların ve örgüt kültürünün zayıf bir görüntü vermesi,
- Zorbalığa veya diktatörlüğe dayanan yönetim biçimleri, tepe yönetimin sık değişmesi,
- Denetlenmeyen veya başka denetim şirketleri tarafından denetlenen bağlı işletmeler ile yapılan anlamlı işlemler,
- Yönetim veya denetimin etkinliğini azaltan örgüt yapıları (örneğin merkeze uzak ortamlarda bulunan ofisler, depo veya fabrikalar),
- Özellikle yılsonlarına yakın zamanlarda yapılan anlamlı, olağan olmayan ve üst düzeyde karmaşık işlemler,
- Ortaklık ilişkisi olan diğer şirketler ile anlamlı ve olağan olmayan işlemler,
- Etkili bir iç denetim bölümünün bulunmaması,
- Yüksek oranda risk taşıyan bir sektörde bulunma,

²⁶³ Bozkurt, 2011, s.67-68.

²⁶⁴ Buz, s. 26.

- Kullanılmayan veya teknolojisi eskimiş varlıkların çokluğu,
- İşletme ile ilgili taraflarla anlamlı işlemler.

3.7.5. Yönetim Özellikleri ile İlgili Hile Belirtiler

İşletme yönetimi tarafından yapılan muhasebe hileleri, yapanın özellikleri ve yapma biçimi açısından diğer hile türlerinden farklıdır. Bu tür muhasebe hileleri, ağırlıklı olarak tepe yöneticileri tarafından işletmenin kayıt ve mali tabloları üzerinde yapılan hileli düzenlemeler olarak ortaya çıkmaktadır. En tipik örnek olarak, tepe yöneticilerinin ortaklara işletmeyi iyi durumda göstermek amacıyla muhasebe kayıtları üzerinde yaptıkları düzenlemeler gösterilebilir.²⁶⁵

Kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde, ortaklık yönetimi için dünyada belirlenmiş iki ortak amaç bulunmaktadır. Bunlar, yönetim kurulunun hesap verebilirliğinin sağlanması ve geliştirilmesidir. Tepe yönetimindeki uyumun ve istikrarın sağlanması, önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olan yönetim kurulunun yönetim anlayışının tam ve doğru olmasına bağlıdır. Yönetim kurulunun tam ve doğru yönetim anlayışı, bağımsız kurul üyelerini, toplantıların gündemini, yönetimle iletişimin açıklığını, dışarıdan sağlanan danışmanlık hizmetlerini, yönetime aday olanların sorumluluklarının belirlenmesini, ücret esaslarını, denetim komitesini ve diğer komiteleri etkilemektedir.²⁶⁶

Yönetim ile ilgili belirtiler:²⁶⁷

- Yüksek tutarlarda kişisel borçlu ve mali zorluklar içindeki yöneticiler,
- Kumar veya buna benzer uygunsuz eylemlere meyilli yöneticiler,
- Geçmiş karanlık veya sabıkalı yöneticiler,
- Dürüst olmayan ve ahlaki nitelikleri taşımayan yönetim,
- Çok üst düzeyde güven sağlamış yöneticilerin varlığı,
- Düşük kaliteli yönetim kadrosu,
- Mali başarıları, işletmenin başarısına bağlı yöneticiler,
- Ayrıntılara gereken dikkati göstermeyen yöneticilerin varlığı,
- Çalışanların düşüncelerine ve yorumlarına gereken değeri vermeyen bir yönetim biçimi,

²⁶⁵ Web_34, E.T. 19.03.2014.

²⁶⁶ Web_35, E.T. 19.04.2015.

²⁶⁷ Buz, s.27.

- Uzun yıllar boyunca izin kullanmamayı göze alarak, işletmeden ayrı kalmayı kabullenmeyen yöneticiler,
- İşletmenin hisse başına kazanç düzeyini etkileyebilecek muhasebe seçenekleri konusunda yönetimin artan ilgisi,
- Yönetimin çelişkili ve yeterli olmayan kanıtlar sağlaması,
- İşletme ortaklarına gerçekçi olmayan bilgilerin verilmesi,
- Yatırımcılarla olağan olmayan davaların bulunması,
- Bağımsız ve iç denetçiler tarafından önerilen sistem prosedür değişiklikleri konusunda direnç gösterme,
- Özellikle, işletmenin mali yapısını sekteye uğratacak ciddi hukuki davaların sürmesi,
- Çok sayıda farklı banka ile çalışma,
- İşletmenin hukuk müşavirlerinde bir neden dayanmayan sık değişiklikler meydana gelmesi,
- İşletmenin çalıştığı finans kuruluşları ile tepe yöneticileri arasındaki anlamlı ilişkiler,
- Bağlantılı olunan işletmeler ile anlamlı borç veya alacak ilişkileri,
- Yatırımcı kuruluşlar, yatırım analistleri ve diğerleri ile sorunlar yaşanması veya dikkati çeken ilişkilerin bulunması,
- İlgililere mantıklı olmayan bir gecikme sonrası isteksizce bilgi verilmesi,
- Satış ve birleşme baskıları veya yönetimi ele geçirme kavgaları,
- Politik, sosyal ve çevre etkileri ile yaşanan sorunlar.

Yönetim aynı zamanda çalışanları, müşterileri ve tedarikçileri her gün karşılaştıkları standartların önemini anlatarak etik davranışlara özendirir. Kurul, yönetimin etkili hile riski yönetimini yazılı hale getirme sorumluluğuna sahiptir. Yönetim kurulunun, hile riski yönetimi kapsamında yapması gerekenler aşağıdaki gibidir.²⁶⁸

- ✓ Hile riski belirlenmelidir.

²⁶⁸ Fatma Ulucan Özkul, Zehra Almalı Özdemir, Mehmet Fatih Bayramoğlu, *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2000, s. 25-26.

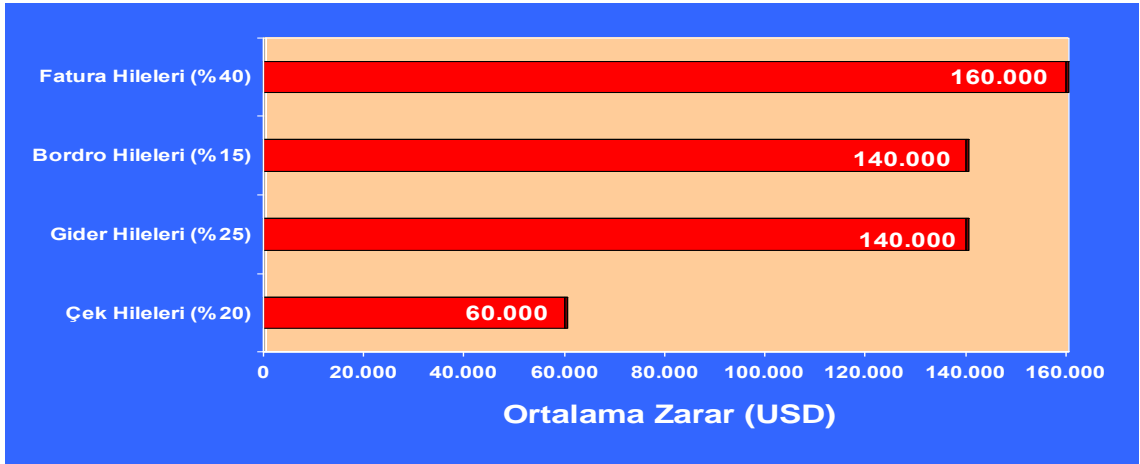
- ✓ Hile riski programının gözetimini işletmenin risk değerlendirme ve stratejik planının bir parçası olarak sürdürmelidir. Bu sorumluluk, işletmeyle ilgili genel riskler söz konusu olduğunda kurul toplantılarının periyodik gündeminde gösterilmelidir.
- ✓ Kontrollerin etkililiğini içeren yönetim raporları hile risklerini de kapsamalıdır. Kurul aynı zamanda yönetimden, çalışanlardan, iç-dış denetçilerden ve diğer potansiyel hilekârlarla ilgili doğru ve zamanında bilgilerin alınmasını sağlayacak bir mekanizma oluşturulmasından da sorumludur.
- ✓ Yönetim tarafından oluşturulan iç kontrolleri izlemelidir.
- ✓ CEO'ların görev tanımları, istihdam, değerlendirme ve başarı planlama süreçlerini en uygun şekilde düzenleyerek tepe yönetimde atmosferi ayarlamalıdır.
- ✓ İhtiyaç duyulduğunda dışarıdan uzmanlarla çalışabilmeli ve bu uzmanlara ait ödemeleri yapabilmelidir.
- ✓ Hile riskiyle ilgili dış denetçilerden kanıt sağlamalıdır.

3.7.6. Muhasebe Hile Belirtileri

Muhasebe hilelerinin VUK'ta yer almasına rağmen mevzuatta tanımı henüz yapılmamıştır. Bu da kanun dışında pek çok kişi ve kurumun kendine uygun tanım yapması nedeniyle, kavramın içinin boşaltılmasına neden olmuştur. Muhasebe hilesinin sonucunda vergi kaybı ve kaçakçılık suçu oluşmaktadır. Yani muhasebe hilesinin sonucu vergi mevzuatı ile şekil bulmaktadır. Bu noktada muhasebe hukukunun eksikliğinden bahsetmek mümkündür. Muhasebe hilesinden doğan vergi cezasının kanunilik ilkesine uygun bir fiili içerip içermediğinin saptanması için VUK 359. maddesindeki muhasebe hilesi kavramı tanımının açık ve seçik olarak yapılması gerekmektedir.²⁶⁹

²⁶⁹ VUK, Md. 359.

Şekil 3.8. Hileli Ödemeler



Kaynak: Bozkurt, 2015, s.20.

Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin gelişmesi ve işletmelerin büyümesi işletmelerin yapılarını karmaşık hale getirmiştir. Bu karmaşık yapı içerisinde, muhasebe işlemlerini yapan kişilerin, dikkatsizliği, tecrübesizliği, bilgisizliği ve yanılması gibi çeşitli nedenlerle yaptığı işlemlerde hatanın olması kaçınılmaz hala gelmektedir.²⁷⁰

Muhasebeye hileler ağırlıklı olarak belgeler üzerinden yapılmaktadır. Belge üzerinde yapılan hilelerin muhasebe sistemi içerisinde kolaylıkla çıkarılamaz. Aksine yapılan hileler hatadan farklı olarak bilerek yapıldığından ortaya çıkarılması oldukça güçtür.²⁷¹

Muhasebe hileleri; işletme kayıt, belge ve hesaplarının belli çıkar sağlamak ve başkalarını yanıltmak amacıyla gerçek durumu yansıtmayacak şekilde düzenlenmesi, tahrif edilmesi ve gizlenmesi olarak tanımlanabilir.²⁷²

Muhasebe hata ve hilelerinin ayırımında temel yol kasıt olmakla birlikte bazı durumlarda muhasebeye meydana gelen düzensizliğin muhasebe hatası veya muhasebe hilesi olarak değerlendirilmesinde aşağıdaki ilkelerden yararlanmak mümkündür.²⁷³

- ✓ Düzensizliğin aynı yönde sürekli devam etmesi durumunda muhasebe hilesinin varlığı,

²⁷⁰ Durmuş ve Taş, s.133.

²⁷¹ Web_36, E.T., 20.04.2015.

²⁷² İrmak R., Arslan Kurnaz, G., Çağlayan, B., Bal, B., (2002), Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi, Vergi Denetmenler Derneği Yayınları, Ankara, s.39.

²⁷³ Funda Toprak, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma:Ankara ve Balıkesir Örneği", Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: 2009, s.54.

- ✓ Hesabın karşıtı ile düzensizliğin hemen anlaşılması olanağı varken yanlışlığı gidermek için yeni bir yanlışlığın yapılması halinde muhasebe hilesinin varlığı,
- ✓ Küçük işletmelerde büyük tutarlarda düzensizliğe yer verilmesinde muhasebe hilesinin varlığı, büyük işletmelerde küçük tutarlarda düzensizliklerin meydana gelmesi durumunda ise muhasebe hatasının varlığı,

Düzensizliğin işletme sahibi, yöneticileri ve çalışanları yararına, diğer kişilerin dolaylı veya dolaysız zararına olması halinde muhasebe hilesinin varlığı, kabul edilmektedir.

Muhasebe hile belirtileri aşağıda belirtilmiştir.²⁷⁴

- Kayıp belgeler,
- Banka doğrulamalarında geçersiz birimler,
- Belgeler üzerinde oynamalar veya değiştirmeler,
- Orijinal belgeler yerine fotokopi belgelerin bulunması,
- Genel isim ve adres içeren satıcı ve müşteriler,
- Çift ödemeler,
- Belge sıralarında veya numaralarında düzensizlikler,
- Belgelerde dikkati çeken el yazıları,
- Zamanında, bütünüyle ve uygun biçimde kayda alınmayan işlemler,
- Yetkisiz ve dayanaksız işlem ve bakiyeler,
- Sonuçları etkileyen son dakika düzeltmeleri,
- Vadesi geçen hesaplarda artış,
- Muhasebe dönemlerinde ve sınıflandırmalarında, uygunsuz işlemler,
- Belirli kişilere aşırı ödemeler,
- İşletme kayıtları ile doğrulama yanıtları arasındaki anlamsız tutarsızlıklar,
- Önemli tutarlarda stok ve fiziki varlık kayıpları,
- Kasada fazla veya noksanlıklar bulunması ve kayıtlarla anlamlı farklılıklar,
- Fiili stok sayımı sonuçları ile kaydi stok miktarları arasında sürekli olarak açıklanmayan farklılıklar,
- İşletmenin banka hesapları arasında sürekli ve/veya olağan olmayan fon transferleri,

²⁷⁴ Buz, s.28-29.

- Çoktandır hareket görmeyen banka hesaplarının birden çalıştırılmaya başlanması,
- Off-shore banka hesaplarına fon transferleri,
- İşletmenin ana faaliyet konuları ile ilgili olmayan işlemlerde sıklık ve/veya olağan olmayan tutarlar,
- Kasa hesabının büyük tutarlar kapsamı,
- Fazla sayıda nakit işlemi, hurda ve firelerde artış,
- Alacak ve borçlarda düzeltme kayıtları,
- Fazla mesailerde anlamlı artışlar,
- Şüpheli alacaklarda anlamlı artışlar,
- Uzun süredir bekleyen yüksek tutarlı şüpheli alacaklar,
- Fiili tutarların bütçe tutarlarına göre anlamlı farklar göstermesi,
- Alış faturalarının belli bir satıcıda yoğunlaşması,
- Faturalara destek veren ek belgelerin bulunmaması,
- Asla değişmeyen satıcı faturaları,
- Yükleme veya taşıma belgeleri olmayan satışlar,
- Dönem kapandıktan sonra oluşan aşırı satış iadeleri,
- Yapılan iskonto oranlarında tutarsızlıklar,
- Belgelerde yetkili imzaların bulunmaması,
- Gereksiz yere karmaşık duruma getirilen muhasebe işlemleri,
- Belge desteği olmayan kayıt girişleri,
- İşletmenin alacaklarında, borçlarında, gelirlerinde ve giderlerinde açıklanamayan düzeltme kayıtları,
- Dengede olmayan madde girişleri,
- Yetkisiz kişiler tarafından yapılan muhasebe kayıtları,
- Dönem sonunda yapılan ve olağan olmayan muhasebe kayıtları,
- Fiili gider rakamları ile bütçe rakamları arasında anlamlı farklılıklar bulunması.

3.7.7. İç Kontrol Yapısı Zayıflıkları

İşletmelerde iç denetim ortamının var olması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında ve çalıştırılmasında önemli bir faktördür.²⁷⁵

²⁷⁵ Kadir Tuan, ve Mehmet Ünsal Memiş “İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:35, 2007, s.7.

İç kontrol sisteminin amaçları şu şekilde sıralanabilir.²⁷⁶

- Finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak,
- Hem işletmelerin hem de yasal düzenlemelerin getirdiği düzenlemelere uygunluğu sağlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme varlıklarının suistimallere karşı korunmasını sağlamak,
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin ve politikalarla uyumluluğunun sağlanmasına yardımcı olmak,
- İşletme kaynaklarının ekonomik ve etkin biçimde kullanılmasını sağlamak.

Muhasebe hilelerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında iç kontrol sistemlerinin varlığı birinci derecede önemli bir güvenlik duvarı oluşturmaktadır. Ancak bu sistemlerin kurulması tek başına yeterli caydırıcılığı sağlamayabilecektir. Bu nedenle, sistemlerin etkili çalışmalarını bozabilecek kontrol zafiyetlerinin giderilmesi için çözümler üretilmesi aynı derecede önemli sayılmalıdır. Sözgelimi ayrıntılı standartların takdir hakkını kısıtlaması, denetçilerin niteliksiz olması, kurumsal yönetim sistemlerinin yetersiz olması, kontrol eden ve edilenler arasında bağımlılık yaratan ilişkiler, çıkar çatışmaları, kurumların sorunlarını gizleme eğilimi, denetimin gözetim ve yargı organlarından yeterince destek görmemesi gibi bir dizi alanda iyileştirmeler yapmak amacıyla çok taraflı ve boyutlu çalışmalar içine girmek anlamlı bir başlangıç noktası oluşturabilecektir.²⁷⁷

Kontrol kavramı, muhasebe denetiminden farklı olup, olaylara, faaliyetlere ve kişilere etki edebilme gücüne sahip olma anlamında kullanılmaktadır. Kontroller muhasebe ile ilgili olabileceği gibi muhasebe dışında da olabilir. İşletme içinde var olan kontrolleri, işletme dışındaki denetimden ayırmak için iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. İç kontrol ile ilgili ilk kapsamlı araştırmaları yapan kuruluş olan Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü 1949 yılında yayınladığı bir denetim raporunda iç kontrol kavramını, örgüt planı ile işletme varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmak, faaliyetlerin verimliliğini arttırmak, saptanmış yönetim politikalarına bağlılığı özendirmek amacıyla kabul edilen ve uygulamaya konulan tüm önlem ve yöntemler bütünü olarak tanımlamıştır. İç kontrol

²⁷⁶ Web_37, E.T. 10.04.2015.

²⁷⁷ Canol Kandemir, Şenol Kandemir, “Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:2, Mayıs – Haziran, 2012, s.39.

sistemi ise, örgütün amaçlarına ulaşmasında yönetime makul bir güvence sağlamak amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerden meydana gelmektedir. Söz konusu politika ve prosedürlere kısaca “kontroller” veya “iç kontrol” adı verilmektedir. İç kontrol sistemi, işletmelerin amaçlarına ulaşmalarına engel olacak olumsuzlukların önlenmesine ve kurumsallaşmalarına önemli katkılar sağlamaktadır.²⁷⁸

İç kontrol yapısı zayıflıkları unsurları şu şekildedir:²⁷⁹

- Genel olarak bir iç kontrol yapısının olmaması veya çok zayıf olması. Mesela;
 - ✓ İptal edilen veya ciro edilen çeklerin aylık bazda gözden geçirilmemesi,
 - ✓ Ücret çeklerinin çalışan kartları ile karşılaştırılmaması,
 - ✓ Banka hesapları arasında transfer edilen fonların sorgulanmaması,
 - ✓ Banka mutabakatlarının aylık bazda yapılmaması, bu işlemde farklı bir çalışanın sorumlu olmaması,
 - ✓ Farklı bir kişinin orijinal belgeler ile karşılaştırma yaparak çekleri imzalamaması.
- Görevlerin ayrılığı ilkesinde zayıflık,
Örneğin;
 - ✓ Nakit ödeme ve tahsilatlarını yapan ile bu hareketleri kayda alanın aynı kişi olması,
 - ✓ Malzeme siparişini veren, alan ve ödemesini yapanın aynı kişi olması,
 - ✓ Muhasebe hareketlerinden, bir veya iki kişinin sorumlu olması.
- İç kontrol yapısı süreçlerini bozmaya çalışma gayretleri,
- Personel politikalarındaki yetersizlikler,
- Fiziksel varlıkların korunmasında zayıflık,
Örneğin;
 - ✓ Boş çeklerin farklı bir kişi tarafından saklanmaması,
 - ✓ Bilgisayar sistemlerinde yeterli şifreleme işleminin bulunmaması ve belirli zamanlarda değiştirilmemesi,
- Bağımsız kontrollerde eksiklik,
- Uygun ve yeterli yetkilendirmenin olmaması,
- Belge akış düzeninde zayıflıklar,

²⁷⁸ Zeynep Hatunoğlu, Nurettin Koca, Mustafa Kılıç “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2012, Sayı:20, Cilt:9, s.173.

²⁷⁹ Buz, s.31-32.

- Yetersiz muhasebe sisteminin varlığı,
- Organizasyon şeması ve iş tanımlamalarında yetersizlik,
- İç denetim bölümünün olmaması veya yetersizliği,
- Yönetim kuruluna bağlı bir denetim komitesinin olmaması veya yetersizliği.

3.7.8. Analitik Belirtiler

Denetimin planlanması aşamasında uygulanan analitik işlemler hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskinin belirlenmesinde yardımcı olabilir, ancak bu işlemler toplam değerler üzerinden verileri değerlendirdiği için genel göstergeler niteliğindedir ve dolayısıyla hile riskinin değerlendirilmesinde alınan diğer bilgilerle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetçiler, hileli finansal raporlamaya bağlı önemli yanlışlıkları işaret edebilecek gelir hesapları ile ilgili olağandışı ve beklenmedik ilişkileri bulmak için de analitik işlemler uygulayabilmektedir.²⁸⁰

Analitik belirtiler aşağıda sıralanmıştır:²⁸¹

- Açıklanamayan stok eksiklikleri veya düzeltmeleri,
- Belirlenmiş özelliklerden sapmalar,
- Hurda ve atıklarda anlamlı artışlar,
- Aşırı satın almalar,
- Hesap bakiyelerinde anlamlı artış ve azalışlar,
- Fiziksel anormallikler,
- Nakit fazlalıklar veya noksanlıkları,
- Akla uygun olmayan giderler ve ödemeler,
- Yapılan tahsilatlara el konulması ile ilgili belirtilen dönen varlıklara oranla nakit tutarında azalmalar,
- Nakit ve kredi kartlı satış oranında azalmalar,
- Nakit ile kıyaslandığında alacaklarda artış,
- Hesaplar arasındaki ilginç ilişkiler, örneğin;
 - ✓ Bazı gider türlerinde artış, mesela danışmanlık ve reklam giderleri gibi,
 - ✓ Satışlar azalırken stokların artması,

²⁸⁰ Canol Kandemir, “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü Ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, *Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana: 2010, s.133.

²⁸¹ Buz, s.33.

- ✓ Satışlar azalırken borçların artması,
- ✓ Satışlar artarken nakit varlıklarda azalma,
- ✓ Stoklar azalırken ticari borçların artması,
- ✓ Satışlara göre satış maliyetlerinin daha fazla artması,
- ✓ Faaliyet giderlerinin satışlara göre daha fazla artması,
- ✓ Satış ve satın almalarındaki eğilimleri yansıtmayan alacak borç bakiye değişimleri,
- ✓ Raporlanan kazançlarda artış olmasına karşın nakit akışında görülen yetersizlikler,

3.7.9. Muhtelif Belirtiler

Muhtelif belirtiler ise şu şekildedir.²⁸²

- Gerçekçi olmayan hedefler
- Yeni Ürünlerin/hizmetlerin devreye girmesi
- Bilgi sistemlerindeki yetersizlikler
- Satışlardaki azalışlar
- İç kontrolün yetersizliği
- İç kontrole yapılan baskılar
- Muhasebeye müdahaleler
- Karmaşık mevzuat
- Sektörel gelişmeler ve değişmeler
- Personel devir hızının yüksekliği
- Kilit personelin işten ayrılması
- Sermaye / Fon yetersizliği
- İşletme kültürü noksanlığı, zayıf yönetim tarzı
- Ürün kalite düşüklüğü
- Sipariş iptalleri
- Müşteri baskıları
- Nezaret noksanlığı
- Kontrol noksanlığı
- Envanter noksanlığı

²⁸² Buz, s.33.

- Vergiyi az ödeme isteği
- Performans primleri
- Mali tahlillerin dikkate alınmaması
- Bütçelerin olmayışı
- Muhasebe siyasetlerinde istikrarsızlıklar
- Ücret sistemi ve hesaplamaları.

3.8. BİLGİ İŞLEM TEKNOLOJİSİNDEKİ GELİŞMELER ve DENETİMİ

Bilginin üretilmesi, toplanması, biriktirilmesi, işlenmesi, yeniden elde edilmesi, yayılması ve korunmasını sağlayan ve bunlara yardımcı olan araçlardır. Bilgi teknolojisi; bilginin toplanması, işlenmesi, depolanması, iletişim ağları aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesi, kullanıcıların hizmetine sunulması, yönetilmesi, saklanması ve güvenliğinin sağlanması ile söz konusu sistemlerde saklanan bilgiye erişim kurallarının belirlenmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür.²⁸³

Denetimin verimliliğini arttırmak üzere, elle yürütülen denetim prosedürlerinin, bilgisayar yardımıyla yapılmasına imkan veren araçlardır. Pratikte el yordamıyla çok sayıda verinin incelenmesinin mümkün olmadığı durumlarda bu amaçla geliştirilen yazılım programları sayesinde denetim kapsamındaki veri seti içerisindeki aykırılıkların, farklılıkların ve eksikliklerin ortaya çıkarılmasıdır. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin etkin bir şekilde kullanılabilmesi, ilgili veri setinin kalitesine ve ne kadarının bilgisayar ortamında muhafaza edildiğine bağlıdır.²⁸⁴

Bilgi ve iletişimin büyük bir kısmı muhasebe sistemince yerine getirilir. Sistemin ürettiği bilginin kalitesi, yönetimin işletme faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü ile ilgili doğru karar alma yeteneğini arttıracak ve güvenilir finansal raporlar hazırlamasını olumlu yönde etkileyecektir. Yeterli bir biçimde düzenlenmiş bir muhasebe sistemi aşağıdaki konulara ilişkin yöntemleri ve kayıtları kapsar.²⁸⁵

- ✓ Tüm geçerli işlemlerin belirlenmesi ve kaydedilmesi,

²⁸³ Web_38, E.T. 19.03.2014.

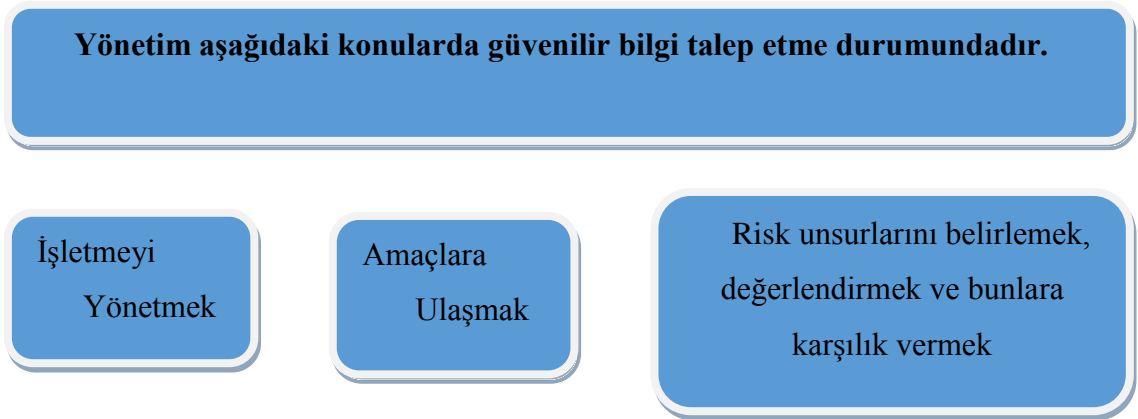
²⁸⁴ Web_39, E.T. 20.03.2014.

²⁸⁵ Murat Azaltun, *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*, İstanbul: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1075, 1996, s.54.

- ✓ Finansal raporlama için, işlemlerin uygun şekilde sınıflandırılmasını sağlayabilecek ayrıntıda ve zaman esasına göre tanımlanması,
- ✓ Finansal raporlarda uygun para değeriyle gösterilmesini sağlayacak şekilde işlemlerin değerinin ölçülmesi,
- ✓ İşlemlerin kaydının, kapsadığı muhasebe döneminde yapılabilmesi için işlemlerin meydana geldiği dönemin belirlenmesi,
- ✓ İşlemlerin ve ilgili açıklamaların finansal raporlarda gerektiği şekilde gösterilmesi,

Yirminci yüzyıla damgasını vuran en önemli olaylardan birisi de, hiç şüphesiz, bilgisayarların icadı olmuştur. Bu alanda çok kısa zamanda, baş döndürücü bir gelişme yaşanmış ve bilgisayarlar, birçok alanda hayatın vazgeçilmez unsurları haline gelmişlerdir.

Şekil 3.9. Bilgi Sistemi



Kaynak: Bozkurt,2015, s.27.

Denetimin daha sağlıklı yapılabilmesi için bilgi sistemlerinin sorumlulukları artmaktadır. Her bir iştirak veya departman yönetimi iştirak veya departmanın bilgi sisteminin her türlü gerekli iş verisi ve finansal veriyi sunabilecek kapasitede olduğunu sağlamaktan sorumludur. Yönetim özellikle bütün gerekli sistem güncellemelerinin yapılması, sistem bütün olarak farklı alt sistemler arasındaki bilgi akışının eksiksiz olmasını sağlayacaktır. Bilgi bütünlüğü ve gizliliğinin sağlanması gerekmektedir. Her bir departman yönetimi, finansal tabloları hazırlamak için gerekli olan standart verileri üretmek amacıyla kullanılacak bir muhasebe sisteminin oluşturulmasından sorumlu olup ayrıca bu muhasebe sisteminin iştirakin gerçekleştireceği çeşitli fonksiyonların

maliyetlerini tanımlayacak iştirakin oluşturacağı envanter veya sabit varlıklar gibi belirli bilanço öğelerine değer biçem amacıyla kullanılacak bir dayanak oluşturmak ve ürün bazında teminat miktarlarını analiz edip, gerçek ve tahmin edilen rakamlar arasındaki değişkenleri açıklayacak ve tahminler oluşturarak bilgi sistemleri proje yönetimi altında gerçekleştirip her bir teknik ve finansal uygulanabilirlik, kaynak oluşturma yaparak çalışmalarda uyumlu bir bilgi güvenliği politikası tanımlamak, bilgiyi sınıflandırarak ve kontrol ederek güvenli bir bilinç uyandırmak, bilgi varlıklarına ilişkin fiziksel ve çerçevesel güvenliği sağlayıp düzenli güncellemelerle uygun erişim kontrolü sağlayıp yazılıp geliştirmede bilgi sisteminin güvenlik gereksinimlerini göz önünde bulundurup bilgi güvenliği konusunu ve incelemesini yönetip iş sürekliliğini sağlayıp yerel gereksinimlere uymak (bilgi arşivleme, veri gizliliği, fikri mülkiyet hakları vb.) sorumlulukları geliştirip muhasebe denetimi kanıtlarının oluşturulmasına kolaylık sağlanacaktır.

Aynı hizmet için farklı oran ve miktarlarda input kullanılması, hizmetin maliyetini de farklılaştırır. Uygulanan yöntemler hizmetlerin kaliteleri ve güvenilirliği arasında da farklılık yaratabilir. Kalite için bir ölçme yöntemi bulunmadığından, bunu hizmetin miktarındaki bir artış gibi düşünmek gerekir. Yöntemler hizmetin kalitesinde dolayısı ile miktarında değişikliğe neden olursa maliyetler de bu husustan etkilenir.²⁸⁶

Muhasebe, bu gelişime hızla uyum sağlamış ve bilgisayarın ilk olarak kullanıldığı alanlar arasında yerini almıştır. Bu durum, muhasebenin teorik yapısını değiştirmemiş; ancak, temel muhasebe basamaklarını oluşturan belgeleme, kaydetme ve raporlama süreçlerini köklü değişikliğe uğratmıştır. Önceleri sadece geçmiş olayları kaydeden bir "defter tutma sistemi" olan muhasebe, elektronik bilgi işlem (EBİ) teknolojisinin sağladığı imkanlarla, faaliyetlerin önceden planlanmasına ve sonuçların değerlendirilmesine yarayan önemli bir yönetim aracı haline gelmiştir.

Muhasebede bilgisayarların kullanılması, "muhasebe-denetim" ilişkisini de etkilemiştir. Denetim objesinin değişmesine bağlı olarak denetim süreci ve denetim teknikleri de değişmiştir. Denetçiler, bu duruma uyum sağlamak için yeni denetim yöntemleri geliştirmişler; hatta günümüzde bilgisayar, denetimde kullanılan vazgeçilmez bir araç haline gelmiştir.

Bu çalışmada, EBİ teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe ve özellikle denetim uygulamaları üzerindeki etkileri incelenmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla, öncelikle

²⁸⁶ Hüseyin Mert, *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2012, s.54.

muhasabede bilgisayarların kullanılmasının tarihi gelişimi ve ardından bilgisayarlı muhasebe sisteminde denetim uygulamaları incelenmektedir. Ayrıca, bilgisayarlı muhasebeye ilişkin ülkemiz mevzuatındaki başlıca düzenlemeler üzerinde de durulmaktadır.

Muhasebe genel anlamda işletmenin mali durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlamaktadır. Bu nedenle de kaynağı doğal kurallara dayanmalıdır. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar ise, bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucunda oluşabilir. Bu çerçevede muhasebe uygulamaları kaynağını muhasebe temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve hazırlanmakta olan muhasebe standartlarından oluşmaktadır.²⁸⁷

Günümüzde birçok işletme bilgisayar teknolojilerinden yararlanarak muhasebe işlemlerini bilgisayarlar aracılığı ile yapmaktadırlar. Bilgisayarlar sayesinde muhasebenin kayıt, raporlama ve analiz fonksiyonları en kısa sürede gerçekleştirilebilmektedir. İşletmeler bilgisayarları karar alma ve kontrol fonksiyonlarının yerine getirilmesinde bir araç olarak kullanırlar. İşletmenin satın alma, üretim, satış, muhasebe, finansman, personel yönetimi gibi temel işlemlerinde de bilgisayarlar yaygın olarak kullanılmaktadır.²⁸⁸

Muhasebeye bilgisayarlardan yararlanılması sonucu, geleneksel muhasebenin temel basamaklarını oluşturan belgeleme, kaydetme, defterlere nakil ve doğrulama gibi işlemlerin hepsi değişikliğe uğramıştır. Örneğin, ciltli defterler ve yorucu nakil işlemleri tarihe karışmış, hesapların yerini manyetik ortamlar almıştır. Ancak bu durum, sadece rutin ve toplu işlemlerin bilgisayara devredilmesi anlamına gelmemektedir. Muhasebe literatüründe ileriye dönük muhasebe, yönetim muhasebesi, sorumluluk muhasebesi olarak ele alınan muhasebe anlayışı, muhasebeyi amaca uygun, zamanlı, doğru, anlamlı bilgi üreten bir bilgi sistemi olarak örgütlemek demektir.²⁸⁹

Bilgi işleme kavramı insanlığın gelişimiyle birlikte var olan bir kavramdır. İnsanlar, her devirde çeşitli yöntemlerle bilgileri belli yerlere işlemişlerdir. Mısır’ da papirüsler üzerine, Mezopotamya’ da kil tabakalar üzerine işlenen bilgiler, günümüzde bilgisayarlara işlenmektedir. Bilgi işleme sistemi, ticaretin ve teknolojiyle paralel gelişim göstermiştir. Ticaretin artışıyla bilgileri kayda geçirme gerekliliği artmış,

²⁸⁷ İbrahim Lazol, "SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe ", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7, Temmuz, 2000, s.9.

²⁸⁸ Web_40, E.T. 24.03.2015.

²⁸⁹ Fahir Bilginoğlu, "Bilgi İşlem Sistemine Dayalı Muhasebeye Denetim", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Ağustos-Kasım 1989, Sayı:57-58, s. 35-37.

teknolojinin ilerlemesiyle de bilgi işleme süreci kolaylaşmıştır. Muhasebe bilgi sistemi (MBS) , işletme süreçlerinin muhasebe yönünü yansıtır. Bir işletmenin veri işleme işleri, işletme faaliyetleri ile ilgili verileri toplayan, verileri bilgiye dönüştüren ve hem iç hem de dış kullanıcılara bilgi sağlayan muhasebe bilgi sistemi tarafından yapılır. Bilgi işleme süreçlerindeki gelişim, muhasebe bilgi sistemine de yansımış, muhasebe bilgileri, teknolojik gelişmelerin ışığında yeni teknikler kullanılarak elde edilmeye başlanmıştır.²⁹⁰

Günümüz muhasebe anlayışında, veri giriş ve veri kayıt işlemleri giderek önemini kaybetmekte ve muhasebe, artık bilgi teknolojisine dayalı yönetim bilgi sisteminin bir parçasına dönüşmektedir.

Genel muhasebe, maliyet muhasebesi, dönen ve duran varlıkların takibi, planlama, kontrol vb. muhasebe uygulamalarında bilgisayarlardan büyük ölçüde yararlanılmakta ve geleneksel yöntemlerle, günlerce süren işlemler, günümüzde bilgisayar yardımıyla artık birkaç saniyede yapılabilmektedir. Geliştirilen entegre programlarla, örneğin, bir satış işleminde, bu işleme ait yevmiye fişi bilgisayara girildiği anda, fişteki bilgiler ilgili hesaplara, yevmiye defterine, büyük deftere, yardımcı defterlere aktarılabilmekte; istenildiği anda mizan, bilanço, gelir tablosu vb. finansal tablolar çıkarılabilmektedir. Muhasebede bilgisayarların kullanımı farklı biçimlerde olabilmektedir. Aynı zamanda EBİ teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak kronolojik bir sırayı da ifade eden bu kullanım biçimlerini aşağıdaki gibi üç ana başlık altında sınıflandırmak mümkündür.²⁹¹

Muhasebe işlemlerinin bilgisayar ortamında gerçekleştirilmesi, kuşkusuz bu faaliyetlerin bilgisayar ortamında denetlenmesini de gündeme getirmiştir. Bu durum günümüzde “deftersiz muhasebe (paperless accounting)” ve “bilgisayar ortamında denetim (paperless auditing)”²⁹² kavramlarıyla ifade edilmektedir.

Dolayısıyla, defter ve belgelerin ortadan kalkmaya başladığı bir ortamda, denetim faaliyetleri de buna uyum sağlayıcı yönde gelişmektedir. Bilgi işlem teknolojisinin gelişmesiyle dış denetimin tanımında, amaçlarında, genel kabul görmüş denetim standartlarında ve raporların içeriğinde herhangi bir değişme olmamıştır.²⁹³

²⁹⁰ Web_41, E.T. 24.03.2015.

²⁹¹ Hayri Ülgen, *İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar*, İstanbul: 2.Baskı, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yayınları, 1990, s.32-46.

²⁹² Jak Kamhi, *"Bilgisayar Ortamında Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler"*, 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler, IV. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Mayıs-1999, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1999, Sayı:234; Önal-Pekdemir, a.g.m., s.190.

²⁹³ Orhan Tümer, *"Bilgi İşlem Teknolojisinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi"*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Sayı:40, Mayıs,1985, s.12.

1980'lerin başından beri yaşanan ekonomik, teknolojik ve siyasi gelişmeler, işletmeleri de etkilemiş, işletme yönetim biçimlerini değiştirmiş ve sonuçta muhasebeye de yeni bir bakış açısı getirmiştir. Özellikle teknoloji alanında yaşanan gelişmeler muhasebe mesleğini hem olumlu, hem olumsuz yönde etkilemiştir. Olumlu yöne bakıldığında muhasebede veri kayıt işlemlerinin büyük oranda basitleştiği görülmektedir. Dosyasıyla zaman içerisinde muhasebe sistemleri elle yürütülen veri kayıt işlemleri olmaktan çıkıp, bilgi teknolojisine dayalı işletme bilgi sistemlerine dönüşmektedir. Muhasebe alanı içerisinde veri giriş ve veri kayıt işlemleri giderek önlemlerini yitirmektedir.

Ancak bilgi teknolojisindeki gelişmenin bir olumsuz yönü muhasebe uygulamalarının meslekten olmayan değişik uzmanlık alanlarındaki geliştirilmesi oldu. Önlem alınmaması halinde burada muhasebe mesleği için ciddi bir sorun söz konusudur. Bu nedenle muhasebeciler ilerleyen süreç içerisinde görevlerini muhasebe sistemleri veya başka bir deyişle işletme bilgi sistemleri tasarlamak, bu sistemleri işletmelerde kurmak, kurulan sistemleri yeni ihtiyaçlara göre yeniden düzenlemek, işletme bilgi sistemlerini denetlemek, sistemlerini hatasız çalışmasını sağlamak şeklinde tanımlamak durumundadırlar.²⁹⁴

²⁹⁴ Kamhi, s.1.

BÖLÜM 4. SONUÇ ve ÖNERİLER

Sonuç olarak genel denetim kavramının güvenilir bilgiye olan talepten kaynaklandığı ifade edilmelidir. Bu talebi en etkin ve verimli şekilde karşılayabilmek amacı ile ekonomik aktörler arasında genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri etrafında zaman içerisinde bir denetim standartları dizesi oluşturulmuş ve bu standartlar ışığında denetim kavramı, kaynağını güvenilir bilgi ihtiyacından alan tarafsız bilgi toplanması ve bu bilginin bir yöntem çerçevesinde ilgi gruplarının kullanımına sunulmasına kadar devam eden analitik bir süreç haline gelmiştir.

Denetim süreci birbirini zincirleme izleyen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Bu süreç; müşteri seçimi, denetim planlaması, programların hazırlanması ile başlar, denetim yürütülür, toplanan deliller değerlendirilir, denetim görüşüne ulaşılır ve denetim görüşünün raporlanarak açıklanması ile sona erer. Denetim sürecinde müşteri seçimi ve işin kabulü aşaması, kamu kesiminde, dış denetimi yapılacak kuruluş ve dış denetimi yapacak kuruluş önceden yasal düzenleme ile belirlenmiştir. Denetim süreci; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi, denetim faaliyetlerinin planlanması, denetim programlarının yürütülmesi, denetimin bulgularının ve yargısının raporlanması şeklinde dört aşamadan oluşmaktadır.

Bir ülkenin gelişmesi ve büyümesi, o ülkede yaşayanların oluşturduğu örgütlerin başarısına bağlıdır. Örgütlerin başarısı ise, muhasebenin hukuksal altyapısı ile uygulanacak muhasebe ve denetim tekniklerine bağlıdır. Bir ülkede muhasebe ve denetim mekanizması yoksa, o ülkenin sağlam bir muhasebe hukuku düzeni, sistemi ve tekniği olduğundan bahsedemeyiz. Muhasebe sistemi, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne uygun ve tutarlı bir şekilde düzenlemekle yükümlüdür. Denetim ise, ekonomik olayların gerçek mahiyetinin ilgili mevzuat ve GKGMİ'ne uygun olarak, kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak delilleri ile araştırıp sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır. Ülkelerin kalkınmasında önemli engeller olan vergi kaçığının önlenmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıtlı hale getirilmesi çok önemlidir. Bu

da ancak iyi işleyen bir muhasebe düzeni ve onun etkin bir şekilde denetimi ile olur. Denetimin etkinliği ise, bağımsız denetim ile sağlanabilir.

Denetim programının yürütülmesi safhasında denetçiler belirli denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü yargılanır. Kuruluşun finansal tablolarının doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında bir görüşe varmak için mutlaka yeterli sayıda uygun kanıtların toplanması zorunludur. Denetçi, denetim yöntemleri ve denetim işlemlerinden oluşan geleneksel denetim tekniklerine başvurarak işletmenin muhasebe kayıt ortamından elde edilebilecek kanıtları toplayabilir. Denetçi, denetim süresince bu tekniklerden uygun olanlarına ve ihtiyaç duyduğu teknikleri kullanacaktır.

Muhasebe ve denetim ilişkisini özetlemek gerekirse; muhasebe, işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali nitelikli işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilgi sistemidir. Muhasebenin amacı geçerli finansal bilgileri karar alıcılara yarayacak bir biçimde düzenleyerek sunmaktır. Daha öncede belirtildiği gibi denetimin işlevi denetime tabi olan bilginin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun belirlenmesidir. Bu noktadan bakıldığında denetimin mekanizmasında muhasebe bilgisinin önemi ortaya çıkmakla birlikte aslen muhasebe ile denetim arasında yöntem farklılıkları bulunmaktadır. Denetimin yukarıda tanımı yapılan muhasebeden çok farklı olarak, bilgi oluşturulmasına değil var olan bilginin gözden geçirilmesine odaklandığı ifade edilebilir. Bir futbol maçına benzetilmesi gerekirse denetimi maçın hakemine, muhasebeyi ve elemanlarını ise oyunculara benzetmek mümkün olabilir. Denetimin amacı oyuncuların oyun kurallarına uyup uymadığını gözlemlemektir ve söz konusu olabilecek bir kural ihlalinde oyuncuları cezalandırmaktır. Ancak belirtilmesi gereken diğer bir husus da denetimin hakem olarak maçı sürekli kontrol etmediğidir.

Denetimi; denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna ve benzeri (vb.) yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır. Günümüzde denetimin kamusal veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, birbirine girmektedir. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalanıldığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör

denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır. Yukarıda sayılan nedenlerle denetimi kesin sınırlarıyla sınıflandırmak giderek güçleşmektedir.

Dünyada yaşanan ekonomik krizler ve büyük yolsuzluklar, ülkeleri yönetim ve denetim sistemlerini gözden geçirmeye itmiştir. Denetimin işlem bittikten sonra belge üzerinde, uygunluk denetimi şeklinde yapılması, muhasebe yolsuzluklarını önlememesi, denetim sisteminde yeni modellerin oluşması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. 1933-34 yıllarında yapılan yasal düzenlemelerle denetim alanında dış denetimin yanında sürekli mali işlem, muhasebe sistemleri ve bunların ürettikleri raporların güvenilirliğini test eden, değerlendiren bir kontrol sistemi ve denetimde iç denetim sistemini kurmaya yöneltmiştir. 1941 yılında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kurulması ile İç Denetim Sistemi profesyonel bir meslek haline gelmiştir. Etkin bir iç denetim, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç denetçilerin tarafsız görev yapmaları ile ilişkilidir. 5018 sayılı Kanun iç denetim faaliyetinin 198 bağımsızlığını ve iç denetçilerin tarafsızlığını güvence altına alacak yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Merkezi Uyumlaştırma Birimi olan İç Denetim Koordinasyon Kurulunun yapısı ve çalışma şekli değişmelidir. Kurul üyeliklerinin, ikinci bir görev olarak yapılması ve kurulunun personel yapısı, merkezi uyumlaştırma biriminin uluslararası denetim standartlarına uygun çağdaş denetim teknikleri konusunda standartlar oluşturmasını, iyi uygulama örneklerinin uyarlanması ve geliştirilmesini, iç denetim sistemi hakkında üst yöneticilerde farkındalık yaratmada, iç denetçiler arasındaki koordinasyonu ve üst yöneticiler ile ilişkilerinde düzenlemede yetersiz kalmasına neden olmaktadır.

Denetlenen kuruluşların, kullandıkları muhasebe bilgilerini geliştirmekte, güçlü bir iç denetim ve kontrol sistemine sahip olmalarında ve sağlıklı bir yönetim bilgi sistemi oluşturmalarında Sayıştay'a da görevler düşmektedir. Hem Sayıştay'ın hem de kamu kuruluşların bu doğrultuda yapacağı çalışmalar hatalı uygulamaları, savurganlıkları ve yolsuzlukları en etkili şekilde önleyeceği gibi, kaynakların verimli ve etkin kullanımı ile kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu anlayışının geliştirilmesine de büyük katkılarda bulunacaktır.

İDDK tarafından, gelişen bilgisayar teknolojisinden denetim alanında da daha fazla yararlanmak için bilgisayarlı denetim programları geliştirerek, bütün iç denetçileri arasında bilgi iletişimi sağlayamaya ve yapılan çalışmalardan riskleri tespit etmeye imkân veren, otomasyon sisteminin kurulması, gerekmektedir. İşletmede iç denetim fonksiyonunun / biriminin oluşturulması iç kontrol ortamını güçlendirir. Ancak iç

denetimin etkin olması için iç denetçilerin yeterli niteliklere, görevini bağımsız şekilde yapabilecek dürüstlüğe ve yeterli kaynaklara sahip olması ile yönetim kurulu, denetim komitesi ve bağımsız denetçilere erişiminin engellenmemesi gerekir. İşletmede kullanılan bilgi teknolojisi, işletmenin hacmi ve karmaşıklığına uygun olmalıdır. Kontrol eylemlerinde açıklanacağı gibi BT ile ilgili genel kontroller ve uygulama kontrolleri gerçekleştirilmelidir.

Denetim alanında yüksek lisans ve doktora programları için üniversiteler ile birlikte çalışarak, örgün ve/veya eğitim şeklinde yüksek lisans ve doktora programları sayısı artırılmalıdır. Denetçilere sürekli eğitim programlarının düzenlenmesi gerekmektedir. Elektronik bilgi sistemlerinin, ekonomik birimlerin karar alma süreçlerini dramatik şekilde değiştirdiği bir dönemi yaşamaktayız. Denetimin görevi, finansal tablo kullanıcılarının karar alma faaliyetine yardım etmek ise bu değişim denetim mesleğine ilişkin uygulamaları, kanıt toplama işlevini de doğal olarak değiştirecektir. Böyle bir ortamda denetim görüşünün oluşturulmasında denetçi, kaçınılmaz olarak elektronik bilgileri denetim kanıtı olarak toplayacaktır. Bu durum ise denetim kanıtlarına ilişkin belirsizliklerin sayısını daha da artırmaktadır. Kanıt teorisinin klasik niteliklerinin yanında elektronik bilgi ortamının denetim kanıtlarına ve denetim ortamına etkilerinin denetçi tarafından iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu, denetçi görüşünü sağlam temellere oturması ve denetçinin mesleki saygınlığı ile raporlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından itibar görmesinin devamı bakımından da önemlidir. Bu gelişmeler karşısında denetçi, denetim kanıtlarına ve kanıt toplama sürecine ilişkin anlayışını geliştirerek denetim kanıtlarına ilişkin belirsizlikleri azaltmalıdır. Dünyada denetim alanının genişletilerek, mesleğin ülke ekonomisinde işlevinin yerine getirilmesi için yeni düzenlemelere ihtiyaç vardır.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Aktuğlu, M. A.: (1993), *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: Bilgehan Basımevi.
- [2] Altuğ, F.: (2000), *Mali Denetim*, Bursa: 2.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları.
- [3] Ataman Akgül, B.: (2000), *Türk Denetim Kurumları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- [4] Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N.: (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basımevi.
- [5] Azaltun M.: (1999), *Otel İşletmelerinde İç Kontrol*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1075.
- [6] Aksoy T.: (2002), *Tüm Yönleriyle Denetim*, Ankara: Yetkin Hukuk Yayınları.
- [7] Bozkurt, N.: (2009), *Hile Kitabı İşletmelerin Kara Deliği - Çalışan Hileleri*, İstanbul: Alfa Basım.
- [8] Bozkurt, N.: (1999), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Basım Yayım, Gözden Geçirilmiş 2.Baskı.
- [9] Buz, B.: (2015), *Bağımsız Denetim Genel Bir Bakış*, Yayın No:4, İstanbul: Hilal Yayıncılık.
- [10] Çaldağ, Y.: (2002), *Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri*, Ankara: Genişletilmiş 4.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [11] Çalğan, E. ve Diğerleri, (2008), *Muhasebe Denetimi*, İSMMMO Yayın No:113, İstanbul.
- [12] Çelen E.: (2006), *Muhasebe Denetiminin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi*, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul.
- [13] Çelik, A.: (2005), *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Ankara: 1.Baskı, Seçkin Yayıncılık.
- [14] Deha Eğitim Kurumları, (2012), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Kitap Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.

- [15] Demirbaş T.: (2001), *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*, Ankara: 1.Baskı, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi, 17.
- [16] Durmuş, C. N. ve Taş, O.: (2008), *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim*, İstanbul: Alfa Basım Yayınları.
- [17] Erdoğan, M.: (2005), *Denetim*, Ankara: Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [18] Gücenme, Ü.: (2004), *Muhasebe Denetimi*, Bursa: 1.Baskı, Aktüel Yayınları.
- [19] Gürbüz, H.: (1982), *Muhasebe Denetimi-I*, İstanbul: Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları No:21.
- [20] Gürbüz, H.: (1995), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Gözden Geçirilmiş, Genişletilmiş 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi.
- [21] Güredin, E.: (1994), *Denetim*, İstanbul: 6.Baskı, Beta Basım A.Ş.
- [22] Güredin, E.: (1986), *Denetleme ve Revizyon*, İzmir: Bilgehan Basımevi.
- [23] Güredin, E.: (1988), *Denetim*, İstanbul: 3.Baskı, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı, Yayın No:8.
- [24] Güredin, E.: (2000), *Denetim*, İstanbul: 10.Baskı, Beta Basım A.Ş.
- [25] Güredin, E.: (2012), *Denetim*, İstanbul: 3.Baskı, Beta Basım A.Ş.
- [26] Haftacı, V.: (2011), *Muhasebe Denetimi*, Kocaeli: Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Umuttepe Yayınları.
- [27] Hesap Uzmanları Derneği (2004), *Denetim İlke ve Esasları*, Cilt:1, İstanbul: 3.Baskı, Yıldız Ofset.
- [28] İç Denetçiler Enstitüsü, (2010), *Uluslararası İç Denetim Standartları Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (Kırmızı Kitap)*, İstanbul: 4.Baskı, Print Center.
- [29] Karaarslan, E.: (2005), *Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları*, Ankara: Türmob Yayınları, Seri No:276.
- [30] Kardeş Selimoğlu S. ve Diğerleri, (2011), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: 4.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [31] Kaval, H.: (2003), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Cem Web Ofset.
- [32] Kaval, H.: (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [33] Kepekçi, C.: (1996), *Bağımsız Denetim*, Ankara: Lazer Ofset Matbaa Tesisleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.

- [34] Kepekçi, C.: (2004), *Bağımsız Denetim*, İstanbul: Genişletilmiş 5.Baskı, Avcıol Basım Yayınları.
- [35] Keskin, D.A.: (2006), *İç Kontrol Sistemi Kontrol Öz Değerlendirme*, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, s.16.
- [36] Köse, H. Ö.: (2007), *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Ankara: Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- [37] Kurnaz, N. ve Çetinoğlu, T.: (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Kocaeli: 1.Baskı, Umuttepe Yayınları.
- [38] Mert H.: (2012), *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- [39] Muhasebe Uzmanları Derneği, (1974), *Türkiye'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği*, İstanbul: Sermet Matbaası.
- [40] Özer, M.: (1997), *Denetim I*, Ankara: 1.Baskı, Özkan Matbaacılık - Gazetecilik Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti.
- [41] Özkul, F. U., Özdemir, Z.A., Bayramoğlu, M. F.: (2000), *İşletmelerde Hile Riski Yönetimi*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- [42] Pehlivanlı, D.: (2010), *Modern İç Denetim (Güncel İç Denetim Uygulamaları)*, İstanbul: 1.Baskı, Beta Basım Yayım.
- [43] Şener R.: (1989), *Kamuyu Aydınlatma Açısından Üretim Maliyeti Giderleri ile Kapsam ve Biçim Bakımından Uygulanan Maliyet Yöntemlerinin Dış Denetimi*, Ankara: 1.Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları.
- [44] Türedi, H.: (1992), *Muhasebe Denetimi*, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF Yayını, Yayın No:7.
- [45] Irmak R., Arslan Kurnaz, G., Çağlayan, B., Bal, B., (2002), *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi*, Vergi Denetmenler Derneği Yayınları, Ankara.
- [46] 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.
- [47] Ülgen, H.: (1990), *İşletme Yönetiminde Bilgisayarlar*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yayınları, İstanbul: 2.Baskı.

Makaleler:

- [1] Akbulut, F.: (2007), “*Performans Denetimi Bağlamında Kamuda İç ve Dış Denetim İşbirliği*”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı 18.
- [2] Aksoy, T.: (2005), “*Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/IFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi*”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:71, Nisan - Haziran.
- [3] Aras, G.: (2006), “*İşletmelerde Sürdürülebilir Değer Yaratma ve İç Denetim*”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı:16.
- [4] Başpınar, A.: (2005), “*Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*”, *Maliye Dergisi*, No:140, Ağustos.
- [5] Bilginoğlu F.: (1989), “*Bilgi İşlem Sistemine Dayalı Muhasebede Denetim*”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Ağustos-Kasım, Sayı:57-58.
- [6] Bulca, H. ve Yeşil T.: (2014), “*Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı*”, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Sayı:47-48, Haziran.
- [7] Bozkurt, N.: “*Mali Tabloların Bağımsız Denetimi Açısından Bağımsız Denetçi ve İç Denetçi İlişkisi*”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 3, Sayı:27.
- [8] Çalış, E.: (2005), “*Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları*”, *Muhasebe - Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi*, Sayı:14, Ekim.
- [9] Dalak G.: (2000), “*Denetim ve Kalite Denetimi*”, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, Sayı:1, Cilt:1.
- [10] Demirbaş M.: (2005), “*İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler*”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:7, Cilt:4.
- [11] Doğan Z. ve Hatunoğlu Z.: (1996), “*Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi*”, *Yaklaşım Dergisi*.
- [12] Doyrangöl, N. C.: (2002), “*İşletme Çevresinde Olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi*”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, İstanbul.
- [13] Elitaş, B., L.: (2013), “*Muhasebe Manipülasyonu ve Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi*”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:40, İstanbul: Nisan.
- [14] Erol, M: (2012), “*İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata Ve Hileler) Karşı Denetimden Beklentiler*”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, Cilt:13, Mayıs – Haziran.

- [15] Gülen F.: (1998), “*Finansal Denetim İncelme*”, *Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dergisi*, Sayı:6.
- [16] Hatunoğlu, Z., Koca N., Kılılı M.: (2012), “*İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata Ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması*”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2012, Sayı:20, Cilt:9.
- [17] Kandemir C, Kandemir Ş.: (2012), “*Muhasebe Hilelerini Önlemede Çözüm Yolu Olarak Kullanılacak Stratejilerin Bileşenleri*”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:2, Mayıs – Haziran.
- [18] Karacan, S.: (1998), “*Muhasebe Denetimi ve Maddi Duran Varlıkların Denetimi*”, *Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:1, s.3.
- [19] Kiracı, M.: (2003), “*Faaliyet Denetimi ve İç Kontrol İlişkisi*”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2.
- [20] Köse, H. Ö.: (2001), “*Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kuramlarının Parlamento ile İlişkileri*” *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, No:40.
- [21] Lazol, İ.: (2000), “*SPK Uygulamaları, Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Üçgeninde Muhasebe*”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7, Temmuz.
- [22] Oktay, S.: (2013), “*Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenle Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Ekim.
- [23] Özel, S.: (1996) “*Türkiye’ de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi*”, *Maliye Postası*, Sayı:373, Mart.
- [24] Pehlivanlı, D.: (2014), *Türkiye’de Suistimal, Etik Kurallara Uyumsuzluklar, Asil Denetim Dergisi*, Sayı:2, İstanbul, s.1.
- [25] Polat, N.: (2006), “*Sayıştay’ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi*”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:60, Ocak - Mart.
- [26] Temizel, Ö.: (2005), “*INTOSAI’ da Yeniden Yapılanma*”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:59.
- [27] Tuan, K. Ve Memiş, M. Ü.: (2007), “*İç Denetimin Yönetim Fonksiyonlarının Yerine Getirilmesindeki Rolü*”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:35.
- [28] Tümer.: (1985), “*Bilgi İşlem Teknolojisinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Sayı:40, Mayıs.
- [29] Türker, M., Pakdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F.: (2003), “*Sınırlı Uygunluk Denetimi*”, Ankara: *Türmob Yayınları* , Seri No:1.

- [30] Uzun, A. K. ve Gürdoğan, Y.: (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Hazırlık ve Uyum Sürecinde İç Denetimin Rolü ve Katma Değeri”, *İç Denetim Dergisi*, Sayı:29.
- [31] Uzun, A. K.: (2009), “Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşımı”, *Denetim Dergisi*, Sayı:3.
- [32] Yılandıcı, 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.

Tezler:

- [1] Bayraktar, A.: (2007), “Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi”, *Yüksek Lisans Tezi*, Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- [2] Balcı, A.: (2008), “Finansal Raporların Bağımsız Denetiminde Hile ve Usulsüzlüklerin Tespit Edilmesi SAS 99 Kapsamında İncelenmesi ve SPK Düzenlemesi ile Karşılaştırılması”, *Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [3] Bilge, G.: (2011), “Bankalar Açısından Risk Yönetiminin Önemi Ve Basel-II Sürecinin Risk Yönetimi Üzerindeki Etkileri”, *Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- [4] Erkan, M. ve Demirel Arıcı, N.: (2011), “Hata ve Hile Denetimi, Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, s.32.
- [5] Dabbağoğlu, K.: (1998), “Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum”, *Yüksek Lisans Tezi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- [6] Dede, H.: (1995), “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul.
- [7] Erdoğan, M.: (2002), “Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Doğuş Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul.
- [8] Kandemir, C.: (2010), “Muhasebe Hilelerinin Ortaya Çıkarılmasında Ve Önlenmesinde Bağımsız Denetimin Rolü ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu”, *Doktora Tezi*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana.

- [9] Kütük, İ.: (2008), ‘‘Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri’’, *Yüksek Lisans Tezi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- [10] Sipahi, B.: (2001), ‘‘Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama’’, *Doktora Tezi*, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- [11] Soyer, S.: (2005), ‘‘Uluslararası Denetim Standartları’’, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara, Ağustos.
- [12] Toprak, F.: (2009), ‘‘Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği’’, *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- [13] Ulusoy, S.: (2007), ‘‘Finansal Tablo Hilelerinin Değerlendirilmesi ve Bu Kapsamda Hasılatın Kaydedilmesinde Özellikli Durumlar’’, *Yüksek Lisans Tezi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara.
- [14] Ünal G.F.: (2006), ‘‘Denetim Uygulamalarında Optimum İşgücü Planlaması’’, *Yüksek Lisans Tezi*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- [15] Yurdakul, H.: (2005), ‘‘Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Uygulamalar’’, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Gazi Üniversitesi, Ankara.

İnternet Kaynakları:

- [1] Web_1, <http://sbed.mu.edu.tr/index.php/asd/article/view/17/19>.
- [2] Web_2, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m2.pdf>.
- [3] Web_3, <http://www.smmmyeterlilik.com/forum/36.html>.
- [4] Web_4, <http://muhasebedersleri.com/muhasebe-denetimi/denetim-teknikleri.html>.
- [5] Web_5, http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/39_4_6_75YilFinDen.pdf.
- [6] Web_6, <https://eksisozluk.com/finansal-denetim--1659160>.
- [7] Web_7, <http://acikerisim.ticaret.edu.tr:8080/xmlui/bitstream/handle/11467/258/M00089.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- [8] Web_8, <http://isikali.blogcu.com/denetim-kavrami-nedir/7307570>.
- [9] Web_9, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m5.pdf>.
- [10] Web_10, <http://www.sayder.org.tr/e-dergi-e-denetim-13-11.pdf>.

- [11] Web_11, <http://muhasibedersleri.com/muhasebe-denetimi/denetim-raporu.html>.
- [12] Web_12, <http://www.dersnotlari.gen.tr/genel-kabul-gormus-denetim-standartlari-gkgds/>.
- [13] Web_13, <http://www.ustatlar.net/denetim/genel/147-denetim-standartlar.html>.
- [14] Web_14, <http://acikogretimx.com/konu-anlatimlari/muhasebe-denetimi/denetim-unite-2.html>.
- [15] Web_15, <http://www.smmmdershanesi.com/genel-kabul-gormus-denetim-standartlari.html>.
- [16] Web_16, <http://smmmser.blogcu.com/denetim-ders-notlari-5/537895>, E.T. 16.01.2015.
- [17] Web_17, <http://www.muhasibesitesi.com/genel-kabul-gormus-denetim-standartlari.html>.
- [18] Web_18, <http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=6&pid=9&subid=1>
- [19] Web_19, http://myomuhasebe.tr.gg/Muh-.Den-._3.htm, E.T. 13.02.2015.
- [20] Web_20, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>.
- [21] Web_21, http://www.kgkuzder.org.tr/satis/index.php?route=product/product&path=61&product_id=51.
- [22] Web_22, <http://mehmetkorpi.com/wp-content/uploads/>.
- [23] Web_23, <http://www.bagimsizdenetimprogrami.com/denetim-kanitlari.php>.
- [24] Web_24, <http://www.denetimnet.net/PrintPage.aspx?pgID=9955>.
- [25] Web_25, <http://www.ismmmo.org.tr/>.
- [26] Web_26, <http://kontrol.bumko.gov.tr/TR,2073/turk-kamu-ic-mali-kontrol-sisteminin-uluslararası-stand-.html>.
- [27] Web_27, <http://temelmuhasebe.weebly.com/denetim-304nceleme-teknikleri.html>.
- [28] Web_28, <http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/AnaSayfa.aspx>.
- [29] Web_29, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori=1=veritbn&kelimesec=156176&device=desktop.
- [30] Web_30, <http://www.tide.org.tr/Page.aspx?nm=anasayfa>.
- [31] Web_31, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.527289dd17d717.77199222.

- [32] Web_32, <http://journal.mufad.org/attachments/article/167/11.pdf>.
- [33] Web_33, <http://www.hiledenetimhizmetleri.com/hile-denetimi/hilenin-ortaya-cikartilmasi.html>.
- [34] Web_34, www.alomaliye.com.
- [35] Web_35, http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/managing-business-risk.pdf.
- [36] Web_36, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/14%20bar%C4%B1s%20sipahi.pdf>.
- [37] Web_37, <http://www2.deloitte.com/tr/tr.html>.
- [38] Web_38, <http://www.icdenetim.gov.tr/tr/denetim-terimleri>.
- [39] Web_39, www.sayistay.gov.tr.
- [40] Web_40, <http://www.forumalew.org/soru-lar-ve-cevap-lar/512863-bilgisayarli-muhasebenin-isletmelere-sagladigi-faydalar-nelerdir.html>.
- [41] Web_41, <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/burcu/001/>.
- [42] Web_42, www.icdenetim.hacettepe.edu.tr/is_akis_semasi_a.doc.
- [43] Web_43, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/4%20denetim%20standartlari.pdf>.

Diğer Kaynaklar:

- [1] BDDK, *Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik*, 01.11.2006, 26333 sayılı *Resmi Gazete*, Md. 5(1).
- [2] Bozkurt, N.: (2010), *İşletme Çalışanları Tarafından Yapılan Hileler, Ortaya Çıkartılması ve Önlenmesi*, Sunum, TÜRMÖB.
- [3] Bozkurt, N.: (2011), *Hile Teorisi ve Uygulaması*, Marmara Üniversitesi, Sunum.
- [4] Cımtalay, Ü.: (1997) “Kuruluş İçi Kalite Tetkiklerinde Yeni Bir Yaklaşım; Plansız İç Kalite Tetkikleri”, *3.Verimlilik Kongresi Bildiriler*, MPM Yayınları: 599, Ankara.
- [5] EPDK, *Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik*, 03.10.2003, 25248 sayılı *Resmi Gazete*, Md.5.
- [6] Hazine Müsteşarlığı, *Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik*, 12.07.2008, 26934 sayılı *Resmi Gazete*, Md. 5(1).

- [7] İvgin, E.: (2005), “*Yerel Yönetimlerde Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetim Reformu Çerçevesinde*”, Sunum transkripti, Haziran.
- [8] İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2013), “*Kamu İç Denetim Rehberi*” İç Denetim Rehberi, Ankara: Eylül.
- [9] Kamhi, J.: (1999), “*Bilgisayar Ortamında Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler*”, *21.Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler, IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mayıs-1999, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 1999, Sayı:234; Önal-Pekdemir.*
- [10] Kabataş, Y., Demir, Z., Güneş, N.: (2015), “*Denetimin Katma Değer Yaratması Ve İlgili Taraflar*”, *Muhasebe Denetiminde Yaşanan Gelişmeler, Değişimler ve Beklentiler, XI. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.*
- [11] Kenger, E.: (2001), “*Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*”, Ankara.
- [12] Selimoğlu Kardeş, S.: (2005), “*Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi*”, *7.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.*
- [13] Selimoğlu Kardeş, S.: (1996), “*Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*”, Ankara: 1.Baskı, Pelin Ofset Ltd. Şti.
- [14] SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No:22, 12.06.2006, 26196 sayılı *Resmi Gazete*, İkinci Kısım, Md. 12(1).
- [15] SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No:22)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Seri: X, No:28, 28.06.2013, 28691 sayılı *Resmi Gazete*, Md. 5(2).
- [16] Uman N.: (1985), “*Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi, İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri*”, SPK Yayınları, Ankara.
- [17] Uzay, Ş.: (2007), “*Faaliyet Denetimine Genel Bakış*”, *8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 25-29 Nisan.*
- [18] VUK, Md. 359.