

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNE
ANALİTİK YAKLAŞIM

Seda ŞENER ATSIZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. BÜLENT GÜNCELER

İSTANBUL, 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNE
ANALİTİK YAKLAŞIM

Seda ŞENER ATSIZ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
YRD. DOÇ. DR. BÜLENT GÜNCELER

İSTANBUL, 2014

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNE
ANALİTİK YAKLAŞIM

Seda ŞENER ATSIZ
(132008237)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 19.06.2014

Tezin Savunulduğu Tarih : 19.06.2014

Tez Danışmanı : **Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER**

Diğer Jüri Üyeleri : **Prof. Dr. Targan ÜNAL**

Öğr. Gör. İsmet KURTULUŞ

İSTANBUL, 2014

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tez çalışmamın başından sonuna kadar beni devamlı teşvik edip destekleyen, çalışmalarımda beni yönlendiren ve tezimi büyük bir titizlikle takip eden danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Öğrenciliğim süresince bana çok büyük kazanımlar sağlayan ve destek olan değerli hocam Prof. Dr. Targan ÜNAL'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Üzerimdeki emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim, benim bugünlere gelmemi sağlayan ve tezim tamamlanana kadar bana destek olan sevgili annem, babam, ablam ve kardeşime sevgi ve minnet duygularımı sunarım.

Tezim tamamlanana kadar her türlü desteği sağlayan ve araştırmalarımda bana yardımcı olan sevgili eşime teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET.....	viii
ABSTRACT.....	x
KISALTMALAR.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
TABLO LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	xvi

BÖLÜM 1. DENETİM

1 DENETİMİNİN TANIMI	1
2 DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	3
3 DENETİM STANDARTLARI	6
4 DENETİMDE KANIT TEORİSİ.....	7
5 DENETÇİ ve NİTELİKLERİ.....	7
5.1 Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı.....	8
5.2 Bağımsızlık.....	9
5.3 Mesleki Dikkat ve Özen.....	10
6 FİNANSAL TABLO İDDİALARI (Yönetim İddiaları)	11
6.1 Var Olma ve Oluşma.....	11
6.2 Bütünlük.....	12

6.3 Haklar ve Yükümlülükler.....	12
6.4 Değerleme ve Dağıtım.....	12
6.5 Sunuş ve Açıklama.....	12
7 DENETİM AMAÇLARI	14
7.1 Gerçeklik.....	15
7.2 Bütünlük.....	15
7.3 Zamanlılık.....	15
7.4 Sahiplik	16
7.5 Kayıtsal Doğruluk.....	16
7.6 Değerleme.....	16
7.7 Sınıflandırma.....	16
7.8 Açıklama.....	17

BÖLÜM 2. DENETİM KANITLARI

8 DENETİM KANITI	19
9 DENETİM KANITLARININ SAYISINI EKİLEYEN UNSURLAR.....	22
9.1 İncelenecek Kalemin Önemlilik Derecesi.....	22
9.2 İncelenecek Kalemin Risk Derecesi.....	22
9.3 Kanıt Toplama Maliyeti.....	22
10 DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR.....	23
10.1 Kanıtın İlgili Olması.....	23
10.2 Kanıtın Kaynağı.....	23
10.3 Kanıtın Zamanlılığı.....	24
10.4 Kanıtın Objektifliği.....	24

11 DENETİM TESTLERİ.....	24
11.1 İşlemlerin Test Edilmesi.....	24
11.2 Hesap Kalanlarının Test Edilmesi.....	25
11.3 Analitik Testler.....	25
12 DENETİM KANITLARININ YAPISI	25
12.1 Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar.....	26
12.2 Destekleyici Kanıtlar.....	27
12.2.1 Destekleyici Kanıt Türleri.....	34
12.2.1.1 Fiziki Kanıtlar.....	34
12.2.1.2 Doğrulama.....	35
12.2.1.3 Belgeleşmiş Kanıtlar.....	36
12.2.1.4 Muhasebe Kayıtları.....	37
12.2.1.5 Görsel Kanıtlar.....	38
12.2.1.6 Sözlü Kanıtlar.....	38
12.2.1.7 Mekanik Doğruluk Kanıtları.....	39
12.2.1.8 Analitik Kanıtlar.....	39
12.2.1.9 Elektronik Kanıtlar.....	40
13 DENETİM PROSEDÜRLERİ (Denetim Süreci).....	43
13.1 Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi.....	45
13.2 Denetimin Planlanması.....	48
13.3 Denetimin Yürütülmesi.....	48
13.3.1 Maddilik Testleri.....	49
13.3.2 Kontrol Testleri.....	50
13.4 Denetim Raporunun Hazırlanması.....	52

BÖLÜM 3. DENETİMDE KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE ÇALIŞMA KAĞITLARI

14 KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	53
14.1 Fiziki İnceleme.....	55
14.1.1 Stok Sayımı.....	57
14.2 Doğrulama-Teyit Mektubu	59
14.2.1 Olumlu Doğrulama.....	60
14.2.2 Olumsuz Doğrulama.....	62
14.2.3 Boş Bakiyeli Doğrulama.....	64
14.3 Belge İncelemesi	67
14.4 Gözlem.....	68
14.5 Kayıt Sisteminin İncelenmesi	69
14.6 Yeniden Hesaplama.....	70
14.7 Soruşturma - Bilgi Toplama.....	71
14.8 Analitik İnceleme Teknikleri.....	72
14.9 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma.....	74
14.10 Derinlemesine Araştırma.....	75

15 KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİ UYGULAMA

BİÇİMLERİ.....	75
15.1 Tüm İşlemlerin İncelenmesi (%100 İnceleme).....	76
15.2 Belirli veya Örneklemeye Yoluyla Seçilen Kalemlerin İncelenmesi.....	76
15.2.1 Belirli Kalemlerin Seçimi.....	76
15.2.2 Örneklemeye.....	77
15.2.2.1 İradi Örneklemeye.....	79
15.2.2.2 İstatistikî Örneklemeye	83
15.3 Test Sonucu Bulunan Hataların Değerlendirilmesi.....	87

16 ÇALIŞMA KAĞITLARI.....	88
16.1 Çalışma Kağıtlarının Tanımı ve Kapsamı.....	88
16.2 Çalışma Kağıtlarının Türleri.....	92
16.2.1 Sürekli Dosyadaki Çalışma Kağıtları.....	93
16.2.2 Cari Dosyadaki Çalışma Kağıtları.....	94
16.2.2.1 Düzeltici ve Sınıflandırıcı Yevmiye Kayıtları Yapıldığı.....	95
16.2.2.2 Hesap Analiz Cetvelleri.....	96
16.2.2.3 Çalışma Mizanı.....	97
16.2.2.4 Listeler.....	98
16.3 Çalışma Kağıtlarının Organizasyonu.....	99
16.4 Çalışma Kağıtlarının Hazırlanmasındaki Amaçlar.....	100
16.4.1 Denetim Çalışmalarının Yürütülmesinde Yol Gösterici Olma...101	
16.4.2 Denetim Raporunu Düzenlemede Temel Alma.....101	
16.4.3 İç Kontrol Sisteminin Gözden Geçirilmesinde Yararlanma.....101	
16.4.4 Denetçinin Görüşüne Destek Sağlama.....102	
16.4.5 Savunma Aracı Olarak Kullanma.....102	
16.4.6 Gelecek Dönemlerdeki Denetim Çalışmalarından Yararlanma.103	
16.5 Denetim Çalışmalarının Tamamlanması.....	103

BÖLÜM 4. MUHASEBE HİLELERİ VE DENETİM SKANDALLAR

17 MUHASEBE HİLELERİ	105
17.1 İşletme Yönetimi ve Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri	105
17.2 İşletme Yönetimi ve Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Yöntemleri.....	106

18 MUHASEBE SKANDALLARI.....	108
18.1 Enron Skandalı.....	111
18.1.1 Sarbasen Oxley Yasası.....	113
18.2 WorldCom Skandalı.....	114
19 MUHASEBE SKANDALLARI SONUCU ORTAYA ÇIKAN	
SORUNLAR.....	115
SONUÇ.....	117
KAYNAKLAR.....	119
ÖZGEÇMİŞ.....	124

ÖZET

KANIT VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNE ANALİTİK YAKLAŞIM

Günümüz dünyası, her yönüyle hızlı değişimler yaşamaktadır. Gerek teknolojide, gerek ekonomide, gerekse sosyal yaşantımızda görülen bu değişiklikler ülkemizi de etkilemektedir. Teknolojinin getirdiği inanılmaz olanaklar, ticaretin birdenbire tüm dünyayı kapsayarak ekonomik etkileşimleri de daha yoğun hale getirmiştir. Ülkeler gibi işletmelerde bu sürece ayak uydurmayı başarmışlardır. İşletme sayıları giderek artmakta ve rekabet ortamı işletmeler arasında daha sert biçimde görülmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda işletme denetimlerinin, denetim raporlarının ve denetçilerin önemi büyük ölçüde artarak denetime uluslararası bir nitelik kazandırmıştır.

İşletmelerin büyümesi ve faaliyetlerinin gelişmesi ile birlikte yürütülen işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmış ve sayıları artmıştır. Bir taraftan mali tabloları kullananların sayılarının ve etkinliklerinin artması diğer taraftan muhasebe işlemlerinin gittikçe karmaşıklaşması ile hata ve hile oranının çoğalması muhasebe verilerinin ve mali tabloların bağımsız bir uzman tarafından denetlenmesini gerekli kılmıştır.

Dünyada kabul gören denetimin amacı, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak yapılıp, doğru bir şekilde raporlanmış olduğunu saptamaktır. Denetçiden beklenen ise, finansal tablolar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak bir görüş oluşturmasıdır. Bu sebeple, denetim kanıtlarının yeterliliğine ve uygunluğuna karar vermesi denetimin en zor ve en önemli noktalarından biridir. İşletmelerin finansal tablolarının dayandığı belge ve kayıtların sayısındaki önemli artışlar, bağımsız bir denetçinin bir iki ay gibi kısıtlı bir zaman diliminde bunların tamamını inceleme olanağını ortadan kaldırmıştır. Diğer

etkenlerle birlikte özellikle zaman kısıtlaması denetçileri denetim çalışmalarında örnekleme yöntemlerinden yararlanma olanaklarını araştırmaya yöneltmiştir.

Sonuç olarak denetçinin başarısı, denetim görüşünün ne kadar sağlam olduğuna, toplanan kanıtların niteliğine ve kanıt toplama tekniklerine bağlıdır. Yapılan denetimlerin başarılı olması ise, ilgili kurallar ile denetim amacı ve standartlarının açıkça tespit edilmiş olmasına, bu kuralları uygulayabilecek düzeyde kişilerin yetişmiş olmasına ve bunların işletme ve denetim organlarında görev almalarına bağlıdır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Kanıtı, Kanıt Toplama Teknikleri, Muhasebe Hile ve Skandalları

Tarih : 14.06.2014

ABSTRACT

ANALYTICAL APPROACH TO EVIDENCE BOOKKEEPING RECORDS AND EVIDENCE COLLECTION TECHNIQUES

Today's world is experiencing rapid changes in all aspects. The changes in technology, economical events and social activities are effecting our country, too. The incredible facilities of technology has spreadout all over the world which brought great economical interactions at trade with more intensive results.

In many countries such businesses have managed to keep up with this development. Business and competitive environment for the growing number of businesses have started acting more aggresively under the pressure of heavily increasing competition. In such environments the companies' control systems, audit reports and auditing structure has attracted increased importance of control system in international standards and qualification.

In line with the growing volumes, the context and complexity of the business processes have increased and became more complicated. On the other, the usage of financial information is increasing rapidly by many parties in order to understand the standing of a business entity. Meanwhile the accounting systems became more detailed and due to the complexity of accounting, the possibility of making errors seems to be more common. In consideration of the possibilities of making mistakes and/or fraud events, it brings the necessatity of auditing a company's financials by an independent expert.

The generally accepted world-wide audit standards aim to present company financials truely and in the framework of international accounting standards. In this purpose the auditor is expected to collect sufficient and appropriate evidences when providing a formal opinion. Thus, the hardest part of an audit process seems to be the decision taking for adequacy of evidence collection.

Present conditions and the volumes of accounting entries make these efforts harder as a work lasting for 1-2 months period is not adequate. This obstacle forces auditors to apply sophisticated techniques which will help them to successfully finalize evidencing methodology in an acceptable manner.

As a result, we can summarize the fact as the quality of auditor's opinion depends on the nature of evidences as well as the efficiency of evidence collection techniques. The success of an audit process depends on the established rules of auditing standards. Even though these standards are well established internationally, the quality of the auditors who are applying these rules effects the results achieved.

Key words: Audit, Audit Evidence, Techniques of Collecting Evidences, Accounting Scandals, Accounting Frauds

Date: 14.06.2014

KISALTMALAR (ABBREVIATIONS)

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GKGD	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
SEC	: Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
SOX	: Sarbanes Oxley Yasası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser

ŞEKİL LİSTESİ (LIST OF FIGURES)

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 2.1: Önemlilik Süreci.....	29
Şekil 2.2: Denetim Risk Öğeleri.....	31
Şekil 2.3: Denetim Süreci.....	44
Şekil 2.4: Denetim Testleri.....	51
Şekil 3.1: Kanıtların Güvenilirliği.....	60
Şekil 3.2: Örneklem Yöntemleri.....	87
Şekil 3.3: Çalışma Kağıtları Organizasyonu.....	100
Şekil 3.4: Çalışmanın Tamamlanması.....	104
Şekil 4.1: Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi.....	111

TABLO LİSTESİ (LIST OF TABLES)

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	4
Tablo 1.2: Yönetim İddiaları, Denetim Amaçları ve Denetim Prosedürünün Gösterimi.....	14
Tablo 1.3: Denetimin Amaçlarıyla Toplanacak Kanıt Çeşitleri Arasındaki İlişki.....	18
Tablo 2.1: Yapısal Açıdan Kanıt Türleri.....	27
Tablo 2.2: Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar.....	32
Tablo 2.3: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliği Arasındaki İlişki.....	33
Tablo 2.4: Belgelerin Güvenilirlik Seviyeleri.....	37
Tablo 2.5: Elektronik Denetim Kanıtları İle Geleneksel Denetim Kanıtlarının Karşılaştırılması.....	42
Tablo 2.6: Denetim Sözleşmesi Örneği.....	46
Tablo 2.7: Maddilik Testleri ile İç Kontrol İlişkisi.....	50
Tablo 3.1: Stok Kalemlerine Uygulanabilecek Denetim Teknikleri.....	58
Tablo 3.2: Olumlu Doğrulama Örneği.....	61
Tablo 3.3: Olumsuz Doğrulama Örneği.....	63
Tablo 3.4: Boş Bakiyeli Doğrulama Örneği.....	64

Tablo 3.5: Bilgi Kaynakları.....	66
Tablo 3.6: İlişkili Hesaplar.....	74
Tablo 3.7: Çalışma Kağıdı Örneği.....	91
Tablo 3.8: Çalışma Mizanı Örneği.....	97
Tablo 4.1: ABD’de 2001–2003 Yılları Arasında Ortaya Çıkan En Büyük Şirket İflasları.....	109

GİRİŞ

Toplum ve iş dünyasındaki ekonomik faaliyetler gittikçe attığı ve karmaşıklaştığı için karar vericilerin güvenilir bilgi elde etme istekleri zorlaşmaktadır. Global dünyada karar vericilerin finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi için sağlam bir denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır. Her toplumda alınacak iktisadi kararlar doğrudan doğruya karar işlemi sırasında elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır. Finansal tablolarda karar vericilerin ilk elden bilgiye ulaşması neredeyse imkansızdır. Bilgiler başka kişilerden elde edildiği için kasıtlı veya kasıtsız yanlışlıklar olabilir. Bu yanlışlıkları azaltmak için denetim faaliyetlerinin önemli bir kısmını denetim kanıtlarının elde edilmesi ve elde edilen kanıtların değerlendirilmesine yönelik süreç oluşturur. Bu süreç sonucunda denetçi bilgilerin doğruluğu hakkındaki görüşünü denetim raporuna yazar.

Bu çalışmada Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu ve IFAC tarafından yayınlanan finansal tabloların denetimine ilişkin Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde denetim sürecinde önemli bir yer tutan denetim kanıtları, kanıt toplama teknikleri ve kanıt toplama tekniklerine analitik yaklaşım ile ilgili bilgileri kapsamaktadır. Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, genel olarak denetim ana başlığı altında olarak finansal tablo denetiminin tanımı, amaçları, tarihi, denetçi ve nitelikleri ile denetim standartları hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde, denetim kanıtları ve prosedürleri ana başlığı altında denetim kanıt kavramının ne ifade ettiğini, denetim kanıtlarının nelerden oluştuğunu, denetim kanıtlarının yapısının nasıl olduğunu, kanıtların sayısı ve güvenilirliğini etkileyen unsurların neler olduğunu, kanıt toplama ve değerlendirilmesine ilişkin denetim testlerinin neler olduğu sorularına cevap verilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, muhasebe denetiminde kanıt toplama teknikleri ve çalışma kağıtları ana başlığı altında denetim kanıt tekniklerinin neler olduğu ile bu tekniklerin finansal tablo kalemlerine nasıl uygulanacağı, hangi tür örnekleme yöntemlerinin ne şekilde kullanıldığı, çalışma kağıtlarının önemi ve türlerinin neler olduğu sorularına cevap vermeye çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde, muhasebe hileleri ve denetim skandalları ana başlığı altında muhasebe denetiminde yapılan hata ve hilelerin nasıl yapıldığı, neden yapıldığı ve son yıllarda yaşanan skandalların sebepleri ile sonuçlarının neler olduğu sorularına cevap vermeye çalışılmıştır.

BÖLÜM 1. DENETİM

1. DENETİMİNİN TANIMI

Denetim kişi, kurum veya yönetim birimlerinin yapısının önceden saptanmış ölçütlerle hata, hile, tutarsızlık ve çelişki içerip içermediğinin yazılı veya sözlü olarak incelenmesi ve veriler arasında karşılaştırma yaparak elde edilen sonuçlarla bir görüşe ulaşmaktır. Genel Olarak Amerikan Muhasebeciler Birliği Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanım esas alınmaktadır.

"İktisadi 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. "Kurumların ve işletmelerin hukuk düzenine uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını belirlemek, çıkar ilişkisinde bulunan kişilere ve devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmelerini sağlamak amacıyla kayıt ve belge düzeni getirilmiş; belirli dönemlerde faaliyetlerle ilgili sonuçların ilgili kişilere ve devlete raporlanması zorunlu tutulmuştur. Faaliyet sonuçlarının işletmelerle çıkar ilişkisinde bulunan kişiler ve devlet adına araştırılması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir.¹

Denetim genel olarak üç gruba ayrılır. Bunlar finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimleridir. Finansal tabloların denetiminde, önceden belirlenmiş ölçülerle finansal tabloların uyum içinde olup olmadıkları araştırılır. Uygunluk denetiminde, yetkili üst makamlarca saptanmış kurallara uyulup uyulmadığı araştırılmaktadır. Faaliyet denetiminde ise, işletmenin sahip olduğu bölümlerin etkinlik ve verimliliklerinin denetlenmesi için söz konusu bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve yordamlar incelenir.

¹ <http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc>, 05.01.2014

Bağımsız denetçiler, finansal tabloların finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumundaki değişikliklerin, doğru ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtılmadığı inceler. Finansal tabloların denetiminde denetçilerin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun inceleme yapmak, finansal tabloların dürüstlüğü konusunda bir görüşe ulaşmak ve bulgularını raporlamaktır. Bu rapor, finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.² Denetçi türleri, yaptıkları denetim çalışmalarının içeriği ve konumlarına göre üç grupta incelenebilir. Denetimi yaptıkları işletmeyle işçi işveren ilişkisi bulunmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişiler bağımsız denetçiler; işletmenin sürekli çalışan olarak bulunan, işletme içerisinde denetim faaliyetlerini yürüten iç denetçiler; kamuya bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kamu denetçileridir.

Denetim ileriye dönüktür. Denetim geçmiş olay ve belgeler üzerinden yapıp bir sonuca ulaşılmaya çalışılsa da denetimin esas amacı, geçmişe ait zararları gidermek değil, gelecekte ortaya çıkabilecek zararları önlemeye yönelik önlemleri almaktır. Geleceğe yönelik güvence sağlaması nedeniyle gelecek sigortası olarak ifade edilir.

Denetimde düzensiz çalışma ve önemli hatalardan kaynaklanan mali tablolar hakkında istemeden olumlu görüş verme olası risktir. Riskin bileşenleri; doğal risk, kontrol riski ve ortaya çıkma riskidir. Hesap kalanlarında veya belirli işlem gruplarında hata veya hile bulunması olasılığına doğal risk, hesap kalanlarında veya belli işlem gruplarındaki hataların ve yolsuzlukların iç kontrol sistemi tarafından önlenememesi veya bulunamaması riskine kontrol riski, denetçinin hataları bulma ve ortaya çıkarmada yetersiz kalma riskine de ortaya çıkarma riski denilmektedir.³

Denetçi denetim çalışmalarını sağlıklı bir şekilde yürütebilmesi için planlı ve küçük parçalara bölerek yapmalıdır. Böyle bir çalışma yapabilmek için denetimin ne olduğuna ve nasıl yapılacağına dair kanıtlar olmalıdır. Ayrıca denetim faaliyeti için toplanan belgeler tarafsızca toplanmalı, edinilen bilgiler genel kabul görmüş ölçütlere göre değerlendirilmelidir. Ölçüt her zaman ekonomik hayatta sosyal, siyasal, ekonomik

² Dursun, A., 2010, Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli, Dursun, Adem."Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:2, s. 421-428.

³Yıldırım, H.- İNEL, M. N., (2002), Muhasebe Denetimde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme, Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı 1, s. 261-276

değişiklikleri ve beklentileri karşılayacak nitelikte olmalıdır. Muhasebe kayıtlarına dayanarak hazırlanan raporların doğruluk ve hata derecesinin araştırılıp değerlendirilmesi denetim çalışmalarıyla olur. Planlanan amaçlara ulaşıp ulaşılmadığı bu şekilde saptanabilir.

Mali tablo yaklaşımında, mali tablolarda yer alan hesap kalemleriyle, döngü yaklaşımında benzer özellik gösteren diğer bir deyişle birbirleriyle ilişkili hesap kalemlerinin bir araya getirilmesiyle oluşan döngüler ile denetim gerçekleştirilir.⁴

2. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe denetimin hangi tarihte ve nerde yapıldığı hakkında kesin bilgiler olmamakla birlikte elde edilen bilgi ve belgelerle bu gelişimi izlemek olasıdır. M.Ö. 3000 yıllarında Ninova ve Babil'de bu tür ilişkilerin bulgularına rastlanmıştır. Arşivdeki bilgilere göre bu dönem ilk ürünün verildiği dönemdir ve ürünleri tahıldır. Mezopotamya' da o devrin kralları ambarda toplanan tahılları saymak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için katiplere yetki verildiği bilinmektedir. Kralın devlet hazinesine giren malların kontrolü ve denetimi için bazı kişileri görevlendirmesi bilinen tarih açısından ilktir. Bu kişilerde şuan ki bilgilerimize göre denetim mesleğini ilk icra eden kişilerdir.⁵ Ayrıca Mısır'da firavunlar zamanında, vergi alacağının hesaplanması amacıyla çeşitli kayıtların tutulduğu bilinmektedir.

Milattan önceki Antik Çağda Yunan şehir devletlerinde de organize bir denetim sisteminin olduğu hatta Atina'da kamu maliyesinin bir denetleme organına sahip olduğu ortaya çıkmıştır. Bunların yanı sıra Roma ve Mısır uygarlıklarında da buna benzer uygulamalara rastlanmıştır.

Auditor (denetçi) kelimesi ilk olarak 1289 yılında İngiltere'de kullanılmaya başlanmıştır. 1406 yılında da İtalya'da kar/zarar hesaplarının kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca muhasebe denetimini İtalyan muhasebe yazarı Luco PACIOLO' ya dayandıran

⁴ Uzay, Ş., Muhasebe Denetimi Denetim Süreci ve Aşamaları, Gazi Kitabevi, 2008, Ankara, s.67

⁵ Khan, Z.H, Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi,Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s.5

görüşlerde bulunmaktadır.⁶ Muhasebenin bugünkü ve gelecekte göstereceği değişimler ancak belgelerle takip edilebilir.

Tablo 1.1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100' lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları Arası	% 100' lük Bir İnceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900 - 1930	% 100' lük Bir İnceleme ve Örneklemeye Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930' dan Bugüne	Finansal Verilerin Örneklemeye Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

Kaynak: http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/171348090545.pdf, 03.03.2014

Sanayi devriminden önce denetim resmi olarak benimsenmiş bir meslek değildi. %100' lük bir inceleme ve doğrulama yapılıyordu. Denetimin amacı yanıltmaların bulunması ve işletme sahiplerine, yapılan işlemlerin dürüstlüğünü ispatlamaktı.

⁶ Bozkurt, N., Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1985, s. 5

Sanayi devriminden 1900' lü yıllara kadar olan dönemde değişiklik olmamıştır. Fakat gelişen teknolojiyle denetçilerin muhasebe kayıtlarını teker teker incelemesi zorlaşmıştır ve örnekleme yöntemleri düşünölmeye başlanmıştır. Muhasebe tarihi ile ilgili literatürde Büyük Britanya' da 1895 yılında örnekleme yoluyla denetime başvurulduğuna dair kanıt olduğu bildirilmektedir. Bu yılda Londra Genel Bankası ile ilgili bir davada yargıcın şu ifadeyi kullanmış olduğu saptanmıştır:

"... ve uygulamada tüccarların rastgele birkaç olayı seçtikleri, bu olayların doğru olup olmadığına bakarak, doğru olmaları halinde buna benzer diğer olayların da doğru olduklarına kanaat getirdikleri bir gerçektir. Ve ben de bunun böyle olması gerektiğine inanıyorum..."⁷

1900 - 1930 yılları arası meydana gelen önemli değişikliklerle, işletmelerin finansal durumlarıyla ilgilenen çıkar grupları oluştu. Köklü değişikliklerle ortakların , işletmeye borç verenlerin ve diğerlerinin hata ve hilelerini ortaya çıkartmaktan çok finansal tabloların uzman denetçiler tarafından denetlenmesini sağlamaktı. Örnekleme yoluyla denetime bu dönemde daha fazla önem verilmiştir.

1930'lu yıllarda muhasebe ve muhasebe mesleği hakkında insanlar daha da bilinçlenmiş, teori gelişerek uygulamanın önüne geçmiştir. İç kontrolün etkinliği için test yöntemi yaygınlaşmış, denetim teknikleri geliştirilmiştir. Denetim mesleği 1950' den sonra esas değişime uğrayarak gelir vergisi kanunu ile kurumlar vergisi kanunu yürürlüğe girmiş ve bugünkü haline gelmiştir.

Muhasebe mesleğinin ölkemizde hala hak ettiği değeri bulamamasının en önemli sebebi TBMM'nde cumhuriyetin ilk yıllarından bu yana muhasebe meslek yasasının hukukçular tarafından engellenerek çıkartılamamış olmasıdır. Ölkemizde uygulamaya konulan TTK, gelir vergisi kanunu, kurumlar vergisi kanunu, kamu denetimini ve vergi denetimi ön plana çıkarmıştır. Özel denetim kurumları ise son on yılda gelişmeye başlamıştır. Kamu denetim kurumlarının ise yetersiz olması denetim adına ölkemizde eksikler olduğunun göstergesidir. Günümüzde kamu denetimi reformu adı altında yapılan çalışmalarda, denetim elemanlarının sayıştay bünyesinde toplanmasını, çoğu

⁷ Güredi, E., Denetim, Avcıol Matbaası, Marmara Üniversitesi Kütüphane ve Dökümantasyon Başkanlığı, s. 23-25

kamu denetim biriminin kaldırılmasını, maliye müfettişliği, hesap uzmanlığı gibi özerk kuruluşların iç denetim elemanı haline dönüşümünü içerir.

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin gelişmesindeki en büyük etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleridir. Bundan sonrada gittikçe gelişerek kendini güncelleyecektir.

3. DENETİM STANDARTLARI

Her meslekte uyulması gereken ilke ve kurallar vardır. Denetim mesleğinde ise denetim çalışmalarının kalitesini belirlemek amaçlı Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları vardır. Denetimin geçerli ve uygun olarak kabul edilmesi için bu ilkelerden ayrılmaması gerekir. İşletmelerin alacakları kararlarda muhasebe bilgilerinin doğru, güvenilir, anlaşılır, ihtiyaca uygun olması gerekmektedir. Bu bilgiler denetçinin verdiği görüşe temel oluşturur. Kaliteli bir denetim için denetimle ilgili kuralların benimsenmesi gerekir.

1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AIPAC) tarafından yayınlanan, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları pek çok ülkede benimsenerek kullanılmaya başlamış ve hala kullanılmaya devam etmektedir. Bu ilkeler denetim çalışmalarında ve raporunda kaliteyi belirler. Denetçi için yol gösterici niteliktedir. Birçok ülkede birliktelik içinde kullanılmasının nedenleri; küreselleşme, finansal piyasaların gelişmesi, muhasebe uygulamalarında ve süreçlerinde ortaya çıkan usulsüzlükler, uluslararası şirketlerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sıkıntılar ve bunun gibi birçok nedendir. Muhasebe standartları ilke bazlı bir yapıya sahiptir. Finansal tablo hazırlayanlar için kaydetme, ölçme, sunum ve dipnotlara ilişkin rehberlik etmektedir.

Genel kabul görmüş denetim standartları denetim faaliyetleri açısından uyulması gereken asgari (minimum) standartlardır. Bunları azami (maksimum) kurallar olarak düşünmemek gerekir. Karşılaşılan durumu dikkate almadan sadece standartlara dayanarak denetimin kapsamını daraltmaya çalışan bir denetçi, denetim standartlarının ruhuna aykırı davranmış olur. Çünkü denetim her işletmenin zaman ve koşullarına göre değişiklik gösterir. Örneğin, seçilecek örnek miktarının kaç olması gerektiği, hangi seçim yöntemine göre seçilmesi gerektiğini, sonuçların nasıl değerlendirileceğini

belirleyen kesin yazılı kurallar yoktur. Her denetçi kendi mesleki kanaatine dayanarak, izleyeceği yolu belirler. Fakat bu durumda tüm sorumluluk denetçinin olduğu için olumsuz sonuçlar doğması halinde bunun yükleyeceği külfet denetçiye aittir.

4. DENETİMDE KANIT TEORİSİ

Denetim ihtiyacının oluşması için öncelikle sosyal etki ve bağların gelişmiş olması gerekir. Bu bağ hem bireysel hem de toplumsal olarak ortaya çıkar. Toplumsal beklentileri bilmeden her bir denetime ilişkin tanımlanmış amaç ve hedeflerin doğru bir şekilde yorumlanıp yorumlanmadığını bilmemiz mümkün değildir.⁸

Finansal tablolar, iktisadi hayatta açık veya gizli bir şekilde bu kullanıcıların bilgi ihtiyacını karşılar. Ayrıca finansal bilgiler karar alıcıların karar alma sürecinde kullanılabilmesi için finansal tabloların geçerli olması gerekir. Ancak finansal tabloların işletme yönetiminin kontrolü altında olan bilgiler olması ve yöneticilerin birbiriyle çıkar çatışması içinde olması gibi sorunlar finansal tabloların güvenilirliğini etkilemektedir. Güvenilirlik sorununun çözümü denetim kanıtlarının doğru bir şekilde elde edilmesiyle mümkündür.

Son yıllarda yaşanan Enron, Worldcom gibi denetim skandallarının ana sebeplerinden biri denetçilerin doğru ve yeterli kanıt toplayamamalarıdır. Bu gibi örneklerde denetim kanıtları ve kanıt toplama sürecinin yeniden değerlendirilmesi gerektiğini göstermektedir.

5. DENETÇİ ve NİTELİKLERİ

Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir.⁹ Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine göre Bağımsız Denetçi, İç Denetçi ve Kamu Denetçisi olmak üzere üç gruba ayrılırlar.

• **Bağımsız Denetçi:** Denetçiliği meslek edinerek denetlediği kurumdan ücret alan fakat kamu ya da herhangi bir kuruma bağlı olmayan kişilerdir.

⁸ Flint, D., Philosophy and Principles of Audit., Macmillan Education, Hon Kong, 1988, s.4

⁹ Şirin, M., "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m2.pdf>, 21.01.2014

- **Kamu Denetçisi:** Kamudan maaş alarak kamu adına denetim yetkisini kullanan denetim elemanıdır.
- **İç Denetçi:** Bağımlı olarak çalıştığı kamu ya da diğer kurumların faaliyetlerini ya da çalışanların eylemlerini denetleyen kurum denetim elemanıdır.

Denetçinin en önemli görevi mali tabloların denetimidir. Denetçilerde bulunması gerek önemli özellikler şöyledir:

- Denetçi, kişilikli ve ahlaklı olmalıdır,
- Denetçi, bağımsız davranabilmelidir,
- Denetçi, çalışmalarına gerekli özeni göstermelidir,
- Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır.

Denetçi bağımsız denetimde taraf değildir ve finansal tabloların yanlışlığını ispata çalışmaz. Bu açıdan finansal tablo denetimlerinde denetçi gerçekte bir olayın iki yüzünü de aynı zamanda incelemelidir. Kanıtların elde edildiği kişilerin nitelikleri, denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkiler. Bu kişiler dürüst ve sorumluluğunu bilen bir kişi olmalıdır.

5.1 Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı

Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının temelinde yanlışlıkların araştırılması yer almaktadır. Yanlışlıkların gözden geçirilmesinde ise özellikle kasıtlı düzensizlikler ve hilelerin ortaya çıkartılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konmasında önem kazanmaktadır.¹⁰

Muhasebe süreci karışık olması nedeniyle uzmanlık gerektirir. Bu yüzden denetim uzman kişiler tarafından yapılır. Bu standart denetimi yapan kişilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiğini belirlemektedir. Özellikle bağımsız denetçi olma bir süreç olarak ortaya çıkmaktadır. Bu süreç temelde iki

¹⁰ Hüner, Barlas, D., *Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul, 2014, s.18

aşamadan oluşmaktadır; eğitim ve deneyim bu meslekte birbirini tamamlayan unsurlardır.¹¹

Denetçiler yeterli teknik eğitime, deneyime ve yetkiye sahip olmalıdır. Aldıkları eğitimde işletme, muhasebe, finans, iktisat, istatistik, denetim, ticaret ve vergi hukuku ağırlıklı olmalıdır ve bu bölümlerin olduğu fakültelerden mezun olmalıdır. Mezun olduktan sonra deneyimli bir uzman denetçi yanında çalışarak deneyim, yeterli mesleki bilgi ve yetkinliği kazanabilir. Ayrıca denetçi olabilmek için gerekli mesleki sınavlardan geçmiş olması ön koşullardan biridir. Denetçi her zaman güncel yayınları, mesleki dergi, konferans ve sempozyumları takip etmeli ve kanun değişikliklerini günü gününe izlemelidir. Bu denetçinin görüş alanını genişletip ihtiyaçlara daha iyi cevap vermesine yardımcı olur.

Uzman bir denetçinin sadece muhasebe ve işletmecilik bilgileri ile donatılmış olması yeterli değildir. Genel bilgi düzeyi de çok kuvvetli olmalıdır. Başarılı bir denetçi müşterileri, birlikte çalıştığı ast ve üstleri ile iyi iletişim halinde olmalıdır. Yazılı ve sözlü olarak iletişim denetçi için çok önemlidir. Yeterli ve uygun denetim kanıtını neyin oluşturduğuna ilişkin karar denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır.¹²

5.2 Bağımsızlık

Denetçinin denetim göreviyle ilgili tüm konularda hiçbir tarafa bağlı olmaksızın serbest olarak çalışmasıdır. Yani tarafsız ve dürüst olmasıdır. Bağımsız olma herşeyden önce taraflar arasında menfaat birliğinin korunmasını ve dolayısıyla mesleki dürüstlüğü gerektirir. Her ülke kendi düzenlemeleriyle denetçilerin bağımsızlığını kontrol altına almaya çalışır. Bağımsızlığı sağlamak ve sürdürmek için çeşitli kurallar koyar. Denetçilerin, gerçekte bağımsız ve yansız olmaları kadar böyle oldukları şekilde algılanmaları da çok önemlidir.¹³ Genel kabul görmüş denetim standartlarına uygunluğa gölge düşürecek kurallar şöyle özetlenebilir:

- Denetlenen şirketle ya da sahipleriyle ortak olmak
- Denetlenen şirketten maaş veya menfaat elde etme,

¹¹ Bozkurt, N., Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınları, Haziran, 1998, s. 35-41

¹² Wright, A., (1985), Towards a Contingency View of Audit Evidence, A Journal of Practice & Theory, Sonbahar, s. 91-99

¹³ <http://www.ombudsman.gen.tr/makale/detay.asp?id=34>, 29.05.2014

- İşletmenin hisse senedi veya tahviline sahip olmak,
- Şirket yönetici ya da ortaklarıyla yakın akraba olmak,
- Şirketten önemli tutarda hediye veya indirimli emtia almak.¹⁴

Denetçinin bağımsız olması denetim raporuna ve mali tablolara güvenilirlik kazandırır. Bağımsızlık denetimin her safhasında titizlikle yürütülmelidir. Bilgi kullanıcıları denetçinin bağımsızlığı hakkında şüphe duyarsa görüşünün bir önemi kalmaz. Denetçi sadece iş esnasında değil bütün hayatı boyunca bağımsızlığına şüphe düşürecek davranışlardan uzak durmalıdır. Denetlenen işletmenin dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen deliller, yalnızca denetlenen işletmenin içinden elde edilen delillerden daha güvenilirdir. Örneğin, bankalardan ve müşterilerden elde edilen teyit, işletme personelinin yazılı cevaplarından daha güvenilirdir.¹⁵

5.3 Mesleki Dikkat ve Özen

Yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olma ve bağımsızlığa tam uyum işin başarılması için belki ilk şarttır. Fakat bunlara istenildiği kadar sahip olunsun, denetim işine büyük bir arzu ve şevkle sarılıp, gereken mesleki dikkat ve özen gösterilmedikçe denetimden istenilen sonuç alınamaz. Bu bakımdan bu standart, bağımsız denetçinin işini büyük bir dikkat ve özenle yapması şartını gerektirir.¹⁶

Denetçi uzmanlığını büyük bir özen ve titizlikle ortaya koymalıdır. Bu da tüm denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyması ile sağlanır. Buna göre, denetçi bağımsız denetim faaliyetlerini dikkatli bir şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü özenle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır. Denetimin başlangıcından raporlanmasına kadar geçen sürede dikkatli olmalıdır. Çünkü, bu standartlara uyulup uyulmaması, mesleki bakımdan uygulanan prosedürler ile baştan salma uygulanan prosedürler arasındaki farkları ve bir yargıya vararak yapılan denetim ile adet yerini

¹⁴ www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc, 21.04.2014

¹⁵ Gürbüz, H., Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s.18

¹⁶ Çömlekçi, F., Muhasebe Denetimi, Eskişehir, 1986, s. 12

bulsun diye ve sadece kurallara uyularak yapılan denetim arasındaki farkları da ortaya çıkarır.

Denetçi denetimi planlamaya başlamadan önce işletmenin iç kontrol sistemi ve finansal tabloları hakkında bilgi toplamalıdır. Şüpheli olan durumlar hakkında şüphesini giderene kadar araştırmalarını devam ettirmelidir. Elde edilen kanıtlar mutlaka belgeye dayanmalıdır.

6. FİNANSAL TABLO İDDİALARI (Yönetim İddiaları)

Mali tabloların denetimi için çeşitli denetim hedefleri belirlenmektedir. Denetçi işletmenin iddialarına karşı denetim hedeflerini belirleyerek gerekli çalışmalar yapar ve yönetimin her iddiasına karşı gelen bir denetim hedefi bulur. İşletme iddialarının doğruluğunun tespiti için denetim prosedürlerinden yararlanır.

Mautz ve Sharaf, *The Philosophy of Auditing* adlı kitaplarında denetim kanıtlarının bir kısmının diğer denetim kanıtlarına kıyasla daha fazla kesin ve güçlü nitelik taşıdığını bu nedenle önemsiz yönetim iddialarına kıyasla önemli yönetim iddialarına ilişkin varılacak yargıların daha fazla kesin ve güçlü denetim kanıtları ile desteklenmesi gerektiğini belirtmektedir. Aşağıda yönetim iddiaları ve denetim hedefleriyle ilgili açıklamalar yapılmıştır.¹⁷

6.1 Var Olma ve Oluşma

Var olma ve oluşmayla ilgili bilançoda gösterilen varlıklar veya borçların söylenen tarihte gerçekten var olup olmadığını ve kaydedilen işlemlerin gerçekten o dönemde gerçekleşip gerçekleşmediğini gösterir. Fiilen mevcut olmayan varlıklar bilançoda yer almaz. Örneğin, kasada görünen nakit paranın fiilen kasada olup olmadığına bakılır.

6.2 Bütünlük

Bütünlük, ilgili dönemde işletmede olan varlıkların ve yükümlülüklerinin tamamının mali tablolara yansıtılıp yansıtılmadığını ifade etmektedir. Örneğin,

¹⁷ Hermanson, H.R, Loeb S.E., John S.M, Strawser H.R., *Auditing Theory and Practice*, Richard D. Irwin Inc., ABD 1976, s.173

işletmenin ilgili dönemde yaptığı tüm satışlar, satışlar hesabına kaydedilip kaydedilmediğine bakılır.

6.3 Haklar ve Yükümlülükler

Belirli bir tarihte bilançoda yer alan varlıkların gerçekten işletmeye ait olup olmadığı ve borçların fiilen işletmenin yükümlülüğünde olduğunu ortaya koymaktır. İşletmenin varlıkları hakları, pasifleri ise yükümlülükleridir. İşletmede olmayan ve mülkiyeti işletmeye ait olmayan hiçbir unsur bilançoda yer almaz. Yine işletme sahipleri ve çalışanlarının borç ve varlıkları işletme bilançosunda yer almamalıdır. Örneğin, bilançoda yer alan stoklar, işletmenin sahip olduğu varlıklardır.

6.4 Değerleme ve Dağıtım

Finansal tablolardaki varlıkların, kaynakların, öz sermayenin olması gereken tutarlarda olduğu belirtilmektedir. Bu iddia değerlemenin doğru yapıldığı ve maliyetlerinde dönemlere dağıtımının doğru yapıldığını ifade eder. Denetçi bu iddiayla denetlenen işletmenin uyguladığı ilkelerin gerçekten Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığını test ederek maddi ve maddi olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri ile, borçların ve alacakların tasarruf değeri ile değerlemesinin plan ve programını yapar. Örnek olarak, dönem sonunda kalan stokların miktarı ve bunlara karşılık ayrılması verilebilir.

6.5 Sunuş ve Açıklama

İlgili hesapların mali tablolarda düzgün bir şekilde sınıflandırıldığı, tanımlandığı ve açıklandığı belirtilmektedir. Bir işletmenin finansal tablolarının değerlendirilebilmesi için açıklayıcı dipnotların tam ve anlaşılır olması gerekir. Örnek olarak, ilgili hesapların ana ve alt grupta doğru olarak sunulup sunulmadığı, dipnotlarda açıklanması verilebilir. Sunuş ve açıklamaya ilişkin iddialar aynı zamanda, işlem ve olaylara ilişkin ve bakiyelere ilişkin yönetim iddiaları ile de bağlantılıdır. Denetçi yönetimin finansal tablo sunuş ve açıklamalarını değerlendirmek amacıyla denetim tekniklerinden de yararlanır.

Denetimde finansal tablo iddiaları, diğer bir adıyla yönetim iddiaları, var olma ve oluşma, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sunuş ve açıklama

olarak ayrılmıştır. Yönetim iddiaları, denetim amaçları ve denetim prosedürünün gösterimi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 1.2: Yönetim İddiaları, Denetim Amaçları ve Denetim Prosedürünün Gösterimi

Mali tabloların Unsurları ile İlgili yönetim iddiaları	Denetimin Amaçları	Alacakların Denetim Prosedürü Örneği
Var oluş ve Ortaya Çıkış	Gerçeklik	Alacağı Doğrulama
Bütünlük	Bütünlük	Alacak hesabının toplam yardımcı defter hesapları ile uyuşması
	Zamanlilik	İki gün önceki ve dönem sonundaki satışların kayıtlarının satış faturalarının incelenmesi
Haklar ve Yükümlülükler	Sahiplik	Hangi alacakların tahsil edildiğini sorma
Değerleme ve Dağıtım	Kayıtsal Doğruluk	İşlemler doğru hesaba, doğru tarafına ve doğru tutarda kaydedilmesi
	Değerleme ve Dağıtım	Şüpheli alacaklar karşılıklarını doğruluğunu test etme
Sunuş ve Açıklama	Sınıflandırma	Bağlı şirketler, memurlar, yöneticiler ya da diğerleri ile ilgili alacakların listelenmesi
	Açıklama	Alacakların dipnot açıklamalarını inceleme

Kaynak: <http://yunus.hacettepe.edu.tr/~uras02/Hacettepe/4.sinif/Auditing/Denetim>

Kan%FDt%FD, Kan%FDt %C7e%FEitleri ve %C7al%FD%FEma Ka%F0%FDtlar%FD.doc, 06.06.2014

7. DENETİM AMAÇLARI

Finansal tabloların, finansal raporlama standartları doğrultusunda işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Başka bir ifadeyle, kamu ve özel kurumların mali tablolarında yer alan kayıtların doğru, güvenilir ve gerçeğe uygun olduğunu ortaya koymaktır. Bu kurumların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu tarafsız meslek mensuplarınca tespit edilebilir. Meslek mensubu,

- Mali tablolara dayalı beyannamelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığını,
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin,
- İşletmenin borç ve alacaklarındaki artışların doğru bir şekilde gösterilip gösterilmediğinin,
- Varlıkların kayıtlarda tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,
- Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe ilkelerine uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmediğinin,
- Varlıkların miktar olarak kayıtlarda doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- Kurum ve kuruluşların varlıklarının yine kurum ve kuruluşların yararına kullanılıp kullanılmadığının tespitini yapabilir.

Bilançodaki varlıkların işletmede mevcut olup olmadığı, tamamını kapsayıp kapsamadığı, işletmeye ait olup olmadığı, uygun bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediği, doğru bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı araştırılır. Yönetim mali tabloların hazırlanması ve sunulmasından sorumludur. Denetçi yönetimin iddialarının doğruluğunu araştırır. Bu araştırmalarla yönetime doğru bilgi aktarımı sağlanır ve geleceğe ait daha sağlıklı kararlar verilir.

Kanıt toplama tekniklerinin hepsi denetim amaçlarına uygun olmalıdır. Çünkü kanıtlar denetimin amaçlarını yerine getirmede en önemli araçtır. Örneğin gerçeklik amacı, fiziki inceleme, belge incelemesi, soruşturma, doğrulama, analitik inceleme teknikleriyle bağlantılıdır. Denetçi gerekli gördüğü teknikleri kanıt toplamak için kullanır. Kanıt toplama tekniklerinin hepsinin farklı kanıt elde etme etkisi vardır.

Örneğin, fiziki kanıtların güvenilirliği yüksek, gözlem tekniğinin ise güvenilirliği düşüktür. Bu sebeple denetçi farklı kanıt toplama tekniklerinden yararlanarak güvenilirliğini arttırmalıdır.

7.1 Gerçeklik

Gerçeklik, hesaplardaki işlemlerin ve iddiaların gerçekten işletmede olup olmadığıyla ilgilidir. Finansal kayıtlarda hayali işlemler olmamalıdır. Finansal kayıtlarda değişime neden olan, hasılat ve giderlerde değişime neden olan işlem ve olayların gerçek olup olmadığını incelenmelidir. Hesap kalanlarının tutup tutmadığı kontrol edilmeli, mevcut işlemler bilanço ve gelir tablosunda mutlaka olmalıdır. Örneğin, gerçekdışı tutarlar veya mevcut olmayan stokların, finansal tablolara yansımış olup olmadığı araştırılmalı ve kanıt elde edilmelidir.

7.2 Bütünlük

Bilançoda yer alan bütün işlemlerin hesaplara kaydedilip, tam olarak gösterilip gösterilmediği araştırılmalıdır. Tüm varlık ve kaynaklar ile gelir tablosundaki tüm gelir ve gider işlemleri gösterilmelidir. Denetçi bütünlük amacına ulaşmak için, bilanço tarihi itibarıyla varlıklar, borçlar, hasılat, gelir ve giderlerin kayıt dışı bırakılmış olup olmadığını araştırır. Hiçbir hesap kayıt dışı bırakılmamalıdır.

Mali tablolarda gösterilmesi gereken tutarların unutulması ya da yazılmaması mali tabloların düşük görünmesine neden olur. Örneğin, maddi duran varlıkların tam olarak muhasebe kayıtlarına geçirilip geçirilmediğine bakılır.

7.3 Zamanlılık

Hesaplardaki işlemlerin doğru zamanda kaydedilip kaydedilmediği incelenir. Özellikle yılsonunda meydana gelen işlemlerin finansal tablolarda doğru zamanda yansıtılıp yansıtılmadığı önemlidir. Bilgilerin zamanında kaydedilmesi işlemlerin güvenilirliğini artırır.

7.4 Sahiplik

İşletmenin sahip olduğu varlık ve yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığının araştırılmasıdır. Eğer bir varlık üzerinde hak sahibi değilse ve yükümlülüğü yoksa finansal tablolarda yer almamalıdır. Örneğin, ortaklara düşen borç ve kar dağıtımında düşen yükümlülüğün olup olmadığına bakılır.

7.5 Kayıtsal Doğruluk

Kayıtsal doğruluk, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına doğru olarak kaydedilip kaydedilmediğinin araştırılmasıdır. İrsaliler, faturalar ve diğer belgeler alıcı hesaplarına ve stoklara doğru bir şekilde kaydedilmelidir. Muhasebe bilgi sistemi birçok noktada kayıtlar, hesaplar, işlemler olarak birbirini doğrulayan ve oto kontrolü sağlayan bir mekanizma oluşturur.

Mekanik doğruluk amacı bu mekanizmanın işleyişi içinde, hesapların içerdiği tutarların ve işlemlerin, günlük defterde, büyük defterde ve mizanda toplanıp toplanmadığını belirlemeyi sağlar. Örneğin, satış işlemleriyle ilgili olarak yanlış fiyat uygulamasının olmadığı ve doğru fatura toplamı üzerinden kayıt yapıldığı kontrol edilmelidir.

7.6 Değerleme

Tüm varlık ve borçların mali tablolarda uygun rakamlarla yazılıp yazılmadığıyla ilgilidir. Burada temel ölçüt genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Değerleme yapılırken karşılaştırma, tutarlılık ilkelerine göre kayıt yapılması gerekir. Örneğin, alacaklar hesabı bilançoda brüt tutarla gösterilir, dolayısıyla bilanço tarihinde hesaplanan reeskont tutarı da brüt ticari alacaklar tutarından indirilmelidir.

7.7 Sınıflandırma

Denetçi tekdüzen hesap planını ölçüt olarak finansal tablolardaki işlemleri doğru hesaplara kaydedilip, doğru hesaplarda gösterilmesine bakar. Bilgiler niteliklerine ve zamanlarına göre sınıflandırılır. Böylece hesaplar birbiriyle karışmadan incelenebilir. Denetçi, belgeleri kayıt sisteminde izlemeli ve özellikle kayda ilk alınışta doğru hesabın

kullanıldığından emin olmalıdır. Örneğin, yapılan yurtiçi ve yurtdışı satışların uygun hesap kodlarına dahil edildiği kontrol edilebilir.

7.8 Açıklama

Denetçi SPK Mevzuat veya TMS' de belirtilen koşulları göz önüne alarak finansal tablolarda olması gereken bilgilerin gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığını inceler. Ayrıca denetçi, muhasebenin kayıt altına alamadığı bilgilerin de finansal tabloları destekleyen ve açıklığa kavuşturan biçimde ek raporlar, ek açıklamalar ve dipnotlarla sunulduğunu görmek isteyecektir.

Rehinli olan varlıklar mutlaka dipnotlarda açıklanmalıdır. Bilgi ve belgeler, işletme bilgilerine ihtiyaç duyanlar ve öğrenmek isteyenlere yardımcı olacak şekilde açık ve anlaşılır olmalıdır.

Denetçi, denetimin amaçları doğrultusunda finansal tablo kalemleriyle ilgili kanıt toplamak zorundadır. Bu amaçlara ulaşmasında toplanacak kanıtlar farklılık gösterir. Denetim amaçları gerçeklik, bütünlük, zamanlılık, sahiplik, kayıtsal doğruluk, değerlendirme, sınıflandırma, açıklama olarak ayrılmaktadır.

Tablo 1.3: Denetimin Amaçlarıyla Toplanacak Kanıt Çeşitleri Arasındaki İlişki

Kanıt Çeşitleri	Denetimin Amaçları					
	Kayıtsal Doğruluk	ve Zamanlılık Gerçekleşme	Bütünlük	Sahiplik	Değerleme	ve Sınıflandırma Açıklama
Fiziki Kanıtlar		X				
Doğrulamalar	X	X				
Belgelenmiş Kanıtlar	X	X	X	X	X	X
Görsel Kanıtlar					X	
Sözlü Kanıtlar		X	X	X	X	X
Mekanik Doğruluk Kanıtları	X				X	
Analitik Kanıtlar		X	X		X	
Elektronik Kanıtlar		X	X	X	X	X

BÖLÜM 2. DENETİM KANITLARI

8. DENETİM KANITLARI

Denetçi işletmenin iç kontrol yapısı hakkında bilgi edindikten sonra, mali tablolaradaki bilgilerin doğruluğu hakkında kanıt toplar. Bu kanıtların geçerliliğini denetçi belirler. Denetçi tarafından elde edilen bütün bilgiler "denetim kanıtı" olarak adlandırılır. Bu kanıtlar denetçi görüşüne temel oluşturur bu yüzden güvenilir kanıtlar olmalıdır. Gözlem, soruşturma, test etme ve doğrulamalar yoluyla elde edilmelidir.

Denetçi, topladığı kanıtları uygunluk, güvenilirlik ve yeterlilik olmak üzere üç açıdan değerlendirerek bir sonuca varmalıdır. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtlar ile denetim amaçları ve kriterleri arasında net ve mantıksal bir bağlantı bulunmasını gerektirir. Kanıtların uygunluğu denetim amaçlarının test edildiğinde onların işe yarayıp yaramadığını anlamayı sağlar. Güvenilirliğinin tespiti için denetim kanıtının; kaynağı (kurum içi, kurum dışı gibi), doğası (yazılı, sözlü, görsel ya da elektronik gibi) ve gerçekliği (asıl olma, imza, mühür gibi) açılarından değerlendirilmesi gerekir.¹⁸

Güvenilirlik kanıtların gerçek bir iddiaya mı yoksa denetim amaçlarına mı dayandığına bakar. Denetçi kanıtın güvenilirliğini ve geçerliliğini değerlendirirken kaynağın bağımsız olmasını, iç kontrolün etkin olmasını ve bilgilerin doğrudan denetçiye ulaşmasını göz önünde bulundurmalıdır. Kanıtı uygun bir şekilde değerlendirme işlemi denetçi için geliştirmesi gereken önemli bir beceridir. Çünkü kanıtların türlerini ve güvenilirliklerini anlamasını sağlar. Kanıt toplarken denetçi tarafından cevaplanması gereken bazı sorular vardır. Denetim kanıtı kelimesi neyi ifade etmektedir ve bir denetçi yeterli miktarda kanıt topladığını nasıl anlayacaktır? Denetim kanıtının muteberliğine (uygunluğuna) nasıl karar verilir? Denetim kanıtları hangi

¹⁸ <http://www.icdenetim.hacettepe.edu.tr/temel.shtml>, 24.02.2014

yöntemlerle elde edilir ve kullanılan kanıt toplama yöntemleri aynı değerde denetim kanıtları sağlar mı?¹⁹

Bu sorular denetimin amaç ve kapsamına ilişkin önemli soruları cevaplıyor ise denetim kanıtlarının yeterliliğinden bahsedilebilir. Bu kanıtlara ilişkin testlerin başka bir denetçi tarafından yapılması durumunda da aynı sonuçlara ulaşıyorsa, bu durumda denetim kanıtlarının objektif ve yeterli olduğu kabul edilir. Kanıtın yeterliliğinin karşılaştırılması denetçinin sorumluluğunda karşılaştığı en kritik kararlardan birisidir. Denetçi finansal tablolardaki bir düşünceyi sıralarken ikna edici kanıtlar yerine inandırıcı kanıtları ele alır. Denetim makul bir sürede ve daha az maliyetle tamamlandığında denetçi hesap bakiyesini oluşturan işlemleri dikkatlice gözden geçirerek hesaplar hakkında bir sonuca ulaşabilir.

Denetçi belirli denetim amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığını anlamak için yeterli miktarda kanıt toplamak zorundadır. Kanıtları değerlendirme aşamasında dikkatli ve tarafsız olmalıdır. Kişisel faktörlere izin vermemelidir. Bağımsız denetim kanıtının miktarı ve kalitesi, önemli yanlışlık riskinden etkilenir, daha fazla risk daha fazla miktarda ve kalitede bağımsız denetim kanıtını gerektirir.²⁰ Denetçiler %100 kusursuz güvenilir olmayan kanıtlara güvenirlir. Çünkü kanıtların farklı dereceli güvenilirlikleri vardır. Yüksek güvenilirlikteki kanıtın bile zayıflıkları vardır. Ayrıca bağımsız denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Buna karşılık, sadece daha fazla bağımsız denetim kanıtı toplamak, bağımsız denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez.

Denetim kanıtları hukukta kullanılan yasal deliller gibi önceden konulmuş kesin kurullarla belirlenmez. Denetim kanıtları denetçinin sübjektif kararlarına bağlıdır. Denetimde toplanan kanıtlar hatasız nitelikte kanıt olmayıp, inandırıcı nitelikte delillerdir. Bağımsız denetim kanıtı, denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucunda elde edilen kanıtları ve önceki bağımsız denetimlerden elde edilen kanıtları içerir. Ek olarak muhasebe kayıtlarından elde ettiği çekler, elektronik fon

¹⁹ Mautz, R.K, Çeviren:Kepekçi C., 1958, Denetim Delillerinin Mahiyeti ve Güvenilirliği, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, 1, (1975)

²⁰ Babuşçu ve Hazar, Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar, Akademi Yayınları, Temmuz 2007, Ankara, s.167-169

transferleri, faturalar, kontratlar, hesaplar, yevmiye kayıtları, dönem sonu kayıtları örnek olarak gösterilebilir. Bağımsız denetçi bu bilgi ve belgelerle muhasebe kayıtlarının tutarlı ve finansal tablolara uyumlu olduğuna karar verebilir. Görüşün kabul edilebilirliği bu kanıtlara bağlıdır. Bunun haricinde üçüncü kişilerden elde edilen bilgiler, toplantılarda alınan kararlar, raporların analiz edilmesi kanıt elde etmek için önemlidir. Bunlar denetçinin mantıklı sonuca ulaşmasında kanıt olarak kullanılacak bilgileri kapsar.

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 ve zımnen değerlendirilmelerde bulunur.²¹

Bağımsız denetim kanıtına ilişkin olarak aşağıdaki genellemeler yapılabilir:

-Yazılı faaliyetlerden elde edilen bağımsız denetim kanıtı sözlü olarak elde edilen denetim raporundan daha güvenilirdir.

-Gerçek kayıt ve belgelerden elde edilen bağımsız denetim kanıtları fotokopi, faks vb. kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir.

-İç kontrol sistemi etkin olan işletmelerin bağımsız denetim kanıtı daha güvenilirdir.

-Doğrudan elde edilen bağımsız denetim kanıtları dolaylı yoldan elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.

-İşletme dışından elde edilen bağımsız denetim kanıtları işletme içinden elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir.

²¹ Babuşçu ve Hazar, a.g.e, s. 169-122

9. DENETİM KANITLARININ SAYISINI EKİLEYEN UNSURLAR

9.1 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.

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.

9.2 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.

9.3 Kanıt Toplama Maliyeti

Burada amaç denetçinin görüşüne temel oluşturacak yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplamaktır. Kanıtların sayı 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.

10. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

10.1 Kanıtın İlgili 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.

10.2 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.²²

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.

²² Ergin H., Denetim, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Gazi Kitabevi, No:26, Kütahya, 2012, s. 91

10.3 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.

10.4 Kanıtın Objektifliği

Bir kanıtın temel yapısı genellikle güvenilirliğinin belirlenmesinde önemli bir faktördür. Denetim kanıtları farklı objektiflik derecelerine sahiptir. Buna göre objektif ve subjektif kanıt olmak üzere iki gruba ayrılır. Objektif kanıtlar, farklı denetçilerin benzer görüşlere ulaşmasıdır. Subjektif kanıtlar ise farklı denetçilerin farklı sonuçlara ulaşmasıdır. Objektif kanıtlar subjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Subjektif kanıtların, güvenilirliğini değerlendirirken bilgiyi veren kişinin niteliği, 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 subjektif bir kanıt olur. Bağımsız denetim amaçları göz önüne alındığında, işletme dışındaki kaynaklardan elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlara göre daha güvenilirdir.

11. DENETİM TESTLERİ

11.1 İşletmelerin Test Edilmesi

Kanıt olarak toplanan tüm belge ve muhasebe kayıtları denetçi tarafından incelenerek kanıtların doğruluk ve uygunluğunun test edilmesidir. İşlemlerin test edilmesindeki amaç iç kontrol yöntemlerinin işletmede uyulup uyulmadığını ortaya

çıkarmak ve işlemlerin belgelendirilmesi sırasında parasal hatalar olup olmadığını belirlemektir.

Örneğin, satış faturalarına müşterilerin vergi numaralarının yazılıp yazılmadığını kontrol eden denetçi satış faturalarında bunu belirlerse kontrolün yapıldığı anlaşılır. Doğruluğunu belirlemek içinde denetçi yevmiye ve büyük defterden bir satış faturasını örnek olarak seçer ve parasal bir hata olup olmadığını denetler. Bu testler yıl içinde ve yıl sonunda yapılabilir.

11.2 Hesap Kalanlarının Test Edilmesi

Hesapların kalanlarında yapılan yanlışlıkları engellemek ve doğruluğunu kanıtlamak amacıyla yapılan testlerdir. Bilanço ve gelir tablosu hesaplarının dönem sonundaki kalanlarına uygulanır. Bilanço hesaplarına daha çok ağırlık verilir. Hesap kalanlarının testi bilanço tarihinde veya bu tarihe yakın bir tarihte uygulanır.

Örneğin, alıcılar hesabında bir alıcının hesap kalanlarının doğrulanması için alıcıya doğrulama mektubu gönderilir. Böylece kaydedilen işlemlerin gerçek olup olmadığı, işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediği anlaşılmış olur.

11.3 Analitik Testler

Analitik testler, veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesini ve karşılaştırılmasını kapsayan maddi doğruluk testleridir. Bu testler, planlama aşamasında elde edilecek kanıtların nitelik ve miktarını belirlemede denetçiye yardımcı olur. Diğer elde edilen kanıtlarda destekleyici niteliktedir.

12. DENETİM KANITLARININ YAPISI

Denetçi kanıt toplamaya başlarken öncelikle işletme içi verilerden yani muhasebe verilerinden yararlanır. Muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar işletmeden elde edildiği için güvenilirliği azdır. İşletme bu bilgileri denetçiye sunar denetçide doğrulama yaparak kanıtların güvenilirliğini ölçer. Ayrıca işletme dışından destekleyici kanıtlar toplar. Bu kanıtlar işletme yönetiminin dışında olduğu için güvenilirliği daha fazladır. Denetçi mesleki deneyimine dayanarak ne kadar kanıt toplanması gerektiğine karar verir. Buna göre kanıtlar;

- Objektif olmalıdır.
- Hukuken kanıt niteliği taşınmalıdır.
- Geçerli olmalıdır.
- Nesnel olmalıdır.
- Süreklilik olmalıdır.
- Denetlenen dönemin zaman aralığı ile uyuşmalıdır.

Denetçi elde ettiği kanıtları sınıflandırmak ve yorumlamak durumundadır. Bunun için bazı kaynaklardan yararlanır. Faturalar, bilirkişi görüşleri, sözel kanıtlar, fiziki inceleme sonucu sağlanmış kanıtlar, işletmenin amacı ve yönetimce yayınlanan yönergelere uygunluk ve aykırılıkların saptandığı kanıtlar örnek olarak verilebilir.

Denetçinin toplayacağı kanıtlar çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Bunlar, muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlar ve destekleyici kanıtlar şeklinde sınıflandırılabilir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu olması için her iki gruptan da kanıt toplanması gerekmektedir.

12.1 Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar

Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıt türleri, diğer bir adıyla doğrulayıcı kanıtlar, işletmenin muhasebe sisteminden veya mali tablolarında elde edilen kanıtlardır. Örnek olarak, yevmiye defteri, defteri kebir (büyük defter), yardımcı defterler, muhasebe fişleri, hesap planı, muhasebe yönetmeliği, mizanlar, gider dağıtım tabloları, müşterilere gönderilen hesap ekstreleri ve bilgisayarlı muhasebede teyp, disk, disket vb. verilebilir.

İşletmenin finansal tablolarının hazırlanmasından yönetim sorumludur. Denetçi mali tablolardaki kalemlerin doğruluğunu test etmek için kanıt araştırmak istediğinde, mali tablolardan büyük defter hesapları aracılığıyla yevmiye defterine ve özgün kaynak belgelere doğru kalemi izleyerek doğruluğunu araştırmak zorundadır. Yardımcı defter kayıtları, ana hesabı tutan kişi dışında biri tarafından tutuluyorsa, iç kontrol sistemi kanıtın güvenilirliğini artırır. Fakat, ana hesap bilgisayar ortamında tutuluyorsa, aynı zamanda yardımcı hesaplarda bilgisayarda işlenecektir.

Denetçi bu tür incelemeler yaparak muhasebe kayıtlarının tutarlı olduğunu ve finansal tablolarla bağdaştığını belirleyebilir. Ancak tek başına muhasebe kayıtlarının finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmaya yetecek ölçüde denetim kanıtı sağlanamazsa diğer destekleyici denetim kanıtlarından yararlanır.

Tablo 2.1: Yapısal Açıdan Kanıt Türleri

Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar	Destekleyici Kanıtlar
<ul style="list-style-type: none">-Muhasebe ile ilgili her türlü kaydın tutulduğu defterler-Hesap planı ve açıklamaları-Çalışma kağıtları, mizanlar, hesap ekstreleri-Hesaplamalar ve notlar	<ul style="list-style-type: none">-Çek, senet, fatura, sözleşme gibi belgeler-Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimler-Soruşturma, gözden geçirme, teftiş, fiziki inceleme aracılığı ile elde edilen bilgiler-Denetçi tarafından elde edilen veya oluşturulan diğer bilgiler

12.2 Destekleyici Kanıtlar

Bir işletmenin kayıt ortamında bulunan muhasebe bilgilerinin doğrulanmasına destek olmak üzere toplanan kanıtlara "destekleyici kanıtlar" denir. Destekleyici kanıtlar, denetçinin muhasebe ortamı dışındaki kaynaklardan elde ettiği kanıtlardır.

Denetim kanıtları hazırladıkları kaynağa göre iç ve dış kanıtlar olmak üzere iki gruba ayrılırlar. İşletme içinde düzenlenen kanıtlar iç kanıtlardır. Örnek olarak işletmedeki tüm muhasebe kayıtları ve mal sipariş pusulaları verilebilir. Dış kanıtlar ise, mutabakatlar, soruşturmalar gibi işletme dışında düzenlenen kanıtlardır. İşletme dışından elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir.

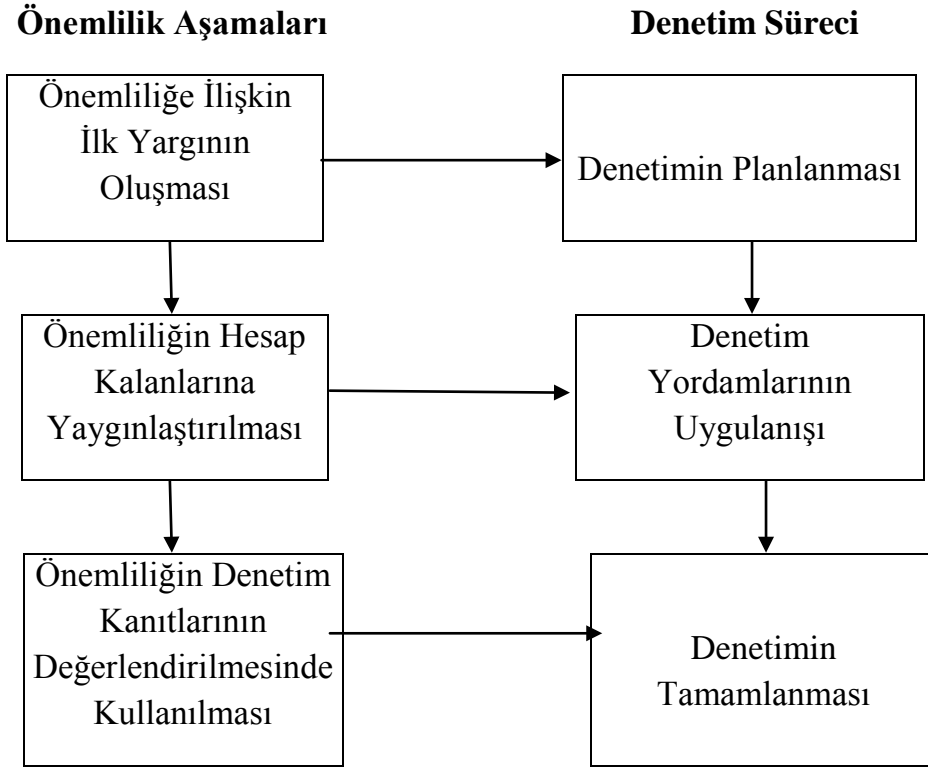
Kanıt toplama sürecinde ne kadar sayıda kanıt toplanacağına denetçi öznel yargısıyla karar verir. Denetçinin kararına etki eden etmenler vardır. Bunlar; önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütleinin büyüklüğü ve özelliğidir.

Önemlilik, işletmeler için bir kalemin önemli olup olmadığı o kalemin finansal tablolara ve bu tablolara ihtiyaç duyanların kararlarına yapacağı etkiyle ölçülür. Önemlilik nispi bir kavram olduğu için ölçülemez. Genel olarak "basiretli bir okuyucunun kararına etki yapabilecek nitelik ve nicelikte ise" o kalemin önemli olduğu kabul edilir. Denetimde önemlilik, kullanıcıların, ussal bir yaklaşımla inceledikleri finansal tablolarda yer alan hata ve/veya eksikliklerin, karar alma davranışlarına olası etki düzeyi olarak tanımlanabilir.²³

Finansal tablolara yansıyan muhasebe bilgilerinin, kullanıcılar açısından önemleri farklı boyutlardadır. Ekonomik yapıdan işletmeye ait koşullara ve belirsizliğe kadar uzanan etmenler, muhasebe bilgilerinden yararlanarak karar alacak farklı kişilerin kararlarını farklı biçimlerde etkileyecektir.

İşletmenin muhasebe politikası, çevresel etmenler, işletmeyle ilgili etmenler, koşullar, toplam finansal etki, geleceğe ait belirsizlikler verilerin önemliliği hakkında etkilidir. Denetçi bu etkinin yanı sıra ekonomik ve yasal etkilerini de göz önünde bulundurmak zorundadır.

²³ Erdoğan, M., Denetim, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat, 2005, s. 51



Şekil 2.1.: Önemlilik Süreci

Kaynak: Erdoğan, M., *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat, 2005, s.13

Denetçi bazı değişkenlere göre önemliliği belirler. Bu değişkenler sonucunda bir tutar net karın %10'den fazla ise önemli, %5'den az ise önemsiz olarak kabul edilir. Önemli kalemler için çok sayıda denetim kanıtı toplarken; önemsiz olarak kararlaştırılan kalemler için daha az sayıda kanıt toplanır. Ancak önemlilik etkeninde ne Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ne de Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile bir oran belirlenmemiştir.

Risk, toplanan kanıtların miktarını etkileyen faktörlerden biride risktir. Genel anlamda risk, finansal tablo kalemlerinde hata ve hile olma olasılığıdır. Denetim riski ise, finansal tablolara yansımış olan maddi hataları denetçinin bulunamayarak yanlış görüş verme riskidir. Denetim riski farklı alanlarda ortaya çıkan risklerin bileşiminden oluşur. Bu bileşenler asıl risk, kontrol riski ve deteksiyon riski olmak üzere üç gruba ayrılır.

Asıl risk, hesap kalanlarında veya belirli işlem gruplarında maddi hata ve hile bulma olasılığıdır.

Kontrol riski, hesap kalanlarında veya belirli işlem gruplarındaki hataların ve yolsuzlukların iç kontrol sistemi tarafından önlenememesi veya bulunamaması riskidir.

Deteksiyon riski, bir denetim yordamının etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulanışının bir fonksiyonudur. Denetim riskini şu şekilde formülize edebiliriz.

$$\text{DENETİM RİSKİ} = \text{ASIL RİSK} \times \text{KONTROL RİSKİ} \times \text{DETEKSİYON RİSKİ}$$

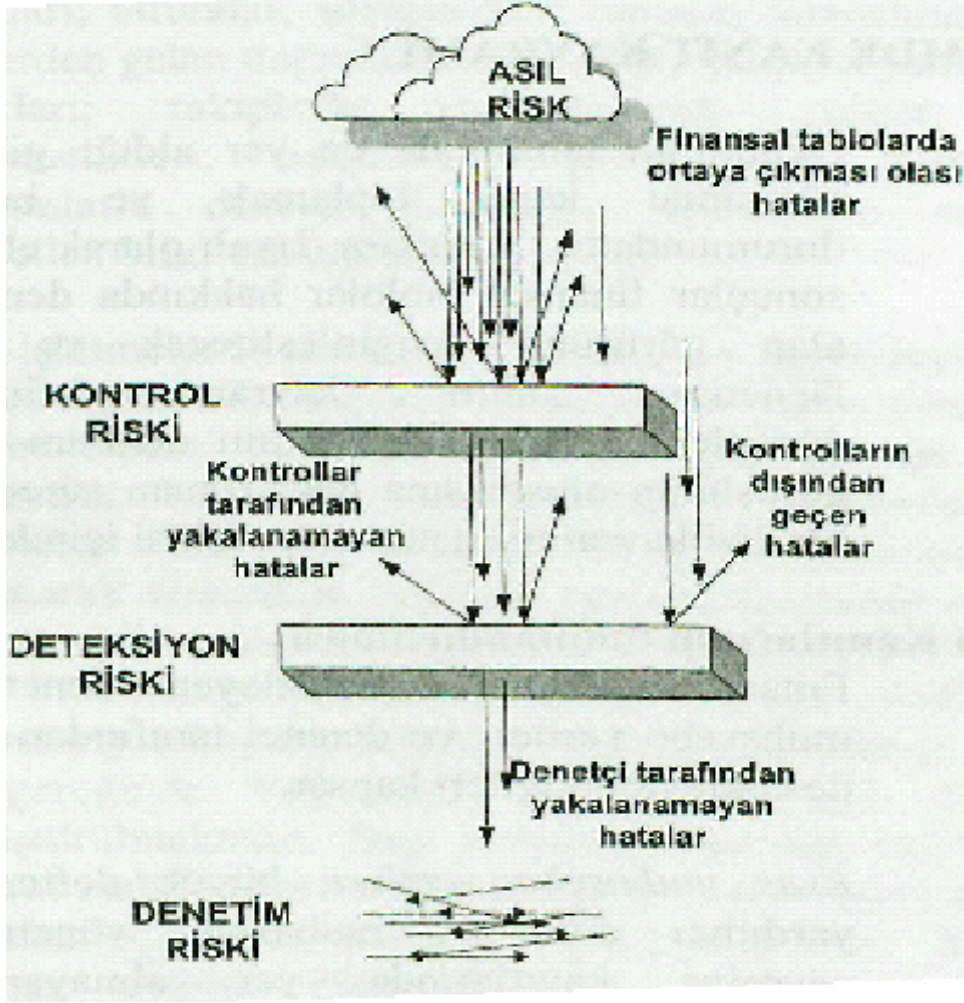
$$\text{DR} = \text{AR} \times \text{KR} \times \text{DTR}$$

Bu eşitlikten sonra denetçinin hataları bulmadaki yetersizliği riskini de şu şekilde formülize edebiliriz.

$$\text{DTR} = \text{DR} / \text{AR} \times \text{KR}$$

Toplanan kanıt miktarı ile riskin derecesi arasında ilişki vardır. Risk arttıkça toplanan kanıt miktarı da buna bağlı olarak artar. Finansal tablolarda yanlış bir isim, yanlış bir hesap vs. olması denetçi için risk kaynağıdır. Risk derecesini belirleyen en önemli etmen iç kontroldür. Çünkü iç kontrolün etkinliği arttıkça risk derecesi düşer. Etkin bir iç kontrol olan işletmelerde muhasebe kayıtlarının riskli olma derecesi düşük olduğundan, toplanacak kanıtlarda ona bağlı olarak az olacaktır.

Ekonominin gelişmesi veya vergi oranlarının olağandan fazla olması varlıkların olduğundan az, borçların ise olduğundan fazla gösterilerek karın aşağıya doğru ayarlanmış olma olasılığı ortaya çıkar. İlgili kalemin türü de risk derecesine etki eder. Örneğin, kasa hesabı bakiyesinde hata ve yolsuzluk olma riski, demirbaşlar hesabı bakiyesine göre daha yüksektir.



Şekil 2.2: Denetim Risk Öğeleri

Kaynak: Erdoğan, M., *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat, 2005

Maliyet, kanıt toplanırken maliyet her zaman dikkate alınmalıdır. Denetim görüşünün güvenilirliğini arttırmak için çok sayıda ve pahalı kanıtlar toplamak doğru değildir. Maliyetin yüksek olması müşteri firmaya ekstra külfet olur.

Denetçi bir görüşe ulaşmak için çeşitli denetim tekniklerinden en uygun ve en ucuz maliyetli olanı seçmesi daha doğrudur. Denetim ilkelerinde denetçinin uygun bir maliyete katlanarak yeterli sayıda kanıt toplamasını öngörmektedir. Fakat pahalı diye, elde edilmesi zorunlu olan kanıttan vazgeçilmesi de doğru değildir. Katlanılan maliyet ile kanıtın güvenilirlik derecesi karşılaştırılıp ekstra kanıt toplanıp toplanmamasına karar verilir.

Bir kanıtın sağlanması zorunluysa ve çok yüksek maliyeti varsa ya da başka nedenlerle toplanması imkansızlaşmışsa, denetçi raporunda şartlı görüş bildirmeli ya da görüş bildirmekten kaçınmalıdır.

Nitelik, kanıtların elde edilmesine etki eden diğer bir etmende kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Bir kanıtın güvenilirliği ile sağlanacak kanıt miktarı arasında ters ilişki vardır. Kanıtın güvenilirliği arttıkça toplanan kanıt o kadar azalır.

Örneğin, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar daha güvenilir ve az sayıda olurken, işletme içindeki kaynaklardan elde edilen kanıtlardan daha fazla sayıda olmalıdır. Aynı şekilde güvenilir kişilerden alınan yazılı bilgi, herhangi bir kişiden alınan sözlü bilgiye oranla daha güvenilirdir. Burada önemli olan denetçinin %100 hatasız kanıtlar toplaması değil, inandırıcı kanıtlar toplamasıdır.

Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği, Denetimde örnekleme yöntemi her zaman sık başvuruluna bir yoldur. Örnek olarak seçilecek birimlerin sayısı ana kütlenin büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Örnekleme, denetçinin bir sonuca ulaşmak için denetim kalemlerinden belirli kıstasları göre örnek birimler seçmesi ve incelemesidir. Farklı nitelikte ve büyüklüklerde heterojen bir yapı arz eden birimlerden alınacak örnek sayısı daha fazla olacaktır. Kanıtların miktar ve güvenilirliğine etki eden bazı unsurlar vardır ve bu unsurlar aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Tablo 2.2: Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar	Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
Önemlilik	Kanıtın Geçerliliği (kanıtın ilgili olması)
Risk	Kanıtın Kaynağı
Nitelik	Kanıtın Zamanlılığı
Maliyet (ekonomik etmenler)	Kanıtın Nesnelliği (objektifliği)
Ana kütlenin büyüklüğü ve özelliği	

Kaynak: Kütük, İ., 2008, Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya, Türkiye, s. 90

Denetim kanıtının miktar ve kalitesi önemli yanlışlık riskinden etkilendiği için risk fazlaştıkça denetim kanıtının miktar ve kalitesi de ona göre artar. Denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliğini etkileyen unsurlarla denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirlikleri arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Tablo 2.3: 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 de artar.
Denetim kanıtlarının elde edildiği kaynak üzerinde denetlenen işletmenin etkisi azaldıkça,	toplanan kanıtların güvenilirliği de artar.
Denetim kanıtları denetim döneminin sonunda ve / veya sonrasında elde edilirse,	toplanan kanıtların güvenilirliği de artar.
Toplanan kanıtların objektifliği arttıkça,	toplanan kanıtların güvenilirliği de artar.

Kaynak: Kütük, İ., 2008, *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya, Türkiye, s. 20

12.2.1 Destekleyici Kanıt Türleri

Destekleyici denetim kanıtları türlerine göre aşağıdaki gibi sıralanır;

- Fiziki kanıtlar
- Doğrulamalar
- Belgelenmiş kanıtlar
- Muhasebe kayıtları
- Görsel kanıtlar
- Sözlü kanıtlar
- Mekanik doğruluk kanıtları
- Analitik kanıtlar
- Elektronik kanıtlardır.

Başlıca destekleyici kanıt türleri aşağıda açıklanmıştır.

12.2.1.1 Fiziki Kanıtlar

Denetçinin fiilen elde ettiği fiziki varlık olarak kabul edilen aktif unsurların incelenmesi ve sayılmasıyla elde edilen kanıtlardır. Bu kanıtlarla fiziki kanıtların işletmeye ait olup olmadığı, gerçekten var olup olmadığı, miktarı ve kalitesi hakkında görüş sahibi olunur. İncelenen varlıkların gerçek olup olmadığı tespit edilir. Denetçi incelediği belgelerin sahte olup olmağını belirlemek zorundadır.

Örneğin, stoklar incelenerek, stokların varlığına dair kanıt bulunabilir. A.B.D., İngiltere ve Kanada'da stokların gözden geçirilmesi ve sayımı, genel kabul görmüş denetim tekniğidir. En güvenilir delilleri sağladığı için her denetim çalışmasında önce bu teknik kullanılmaya çalışılır.²⁴ İktisadi kıymetlerin fiziki mevcudiyeti, o varlığın güvenilirliğini ifade eder. Fiziki kanıtlarla ilgili varlığın mevcudiyeti, piyasa değeri, maliyet değeri vs. konularda bilgi sağlanmaz. Dolayısıyla finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesinde fiziki kanıtlar kullanılmaz. Denetim açısından fiziki kanıtlarla belgelenmiş kanıtlar arasındaki fark, varlık niteliğinde olmayan unsurlara ait belgelerin fiziki kanıt olarak kullanılmamasıdır.

²⁴ Gürbüz, a.g.e, s.282

Maddi olmayan duran varlıklar ve ticari alacaklar fiziki kanıt sayılmamaktadır. Fiziki kanıt toplamının maliyeti, diğer tekniklere göre yüksektir. Sağlamlık düzeyi yüksek fiziki kanıtlar, kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlık hesaplarından elde edilmektedir.²⁵ Maliyetin yüksek olduğu durumlarda bunun yerine güvenilir kanıt toplayabilecek diğer teknikler uygulanır. Fiziki kanıtlar direkt olarak ilgili varlığın fiziken incelenmesi yoluyla toplanırlar. Direkt olarak toplanmaları nedeniyle fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri en yüksek kanıtlardır.²⁶

12.2.1.2 Doğrulama

Denetlenen işletmeyle iş ilişkisi içinde bulunan kişi ve kuruluşlara yani üçüncü kişilere sorarak kanıt toplamasıdır. Doğrulamalar doğrudan doğruya denetçiye gönderildikleri zaman güvenilirlik dereceleri yükselir. İşletme yönetiminin etkisi altında olmayan kaynaklardan kanıt elde edildiği için güvenilir olarak değerlendirilirler. Güvenlik nedeniyle genellikle yazılı olarak yapılır. Alacak, borç ve banka hesabı bakiyelerinin denetiminde ilgili kişi ve kurumlara mutabakat mektubu gönderilmesi suretiyle, bakiyenin teyidinin istenmesi doğrulama tekniğine bir örnektir.

Doğrulama üçüncü kişilerle işletme arasındaki bakiyeler üzerinden yapılır. Özellikle işletmenin borç ve alacak bakiyelerine uygulanmaktadır. Denetçi üçüncü kişilerin şu ifadelerine başvurur:

- Ticari alacaklar tali hesaplarının kalanlarını doğrulamak için müşterilere,
- Ticari borçlar tali hesaplarının kalanlarını doğrulamak için satıcılara,
- Mevduat hesapları ile kredi hesaplarının kalanlarını doğrulamak için bankalara,
- Şarta bağlı borçlar ve şüpheli alacaklar hesapları kalanlarını doğrulamak için işletme avukatlarına.

Üçüncü kişilerden doğrulama tekniği ile elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının güvenilirliği, bağımsız denetçinin bu tekniği uygularken kullandığı yöntemlere ve yöntemlerin etkinliğine bağlıdır. Doğrulamanın güvenilirliğini etkileyen unsurlar, bağımsız denetçinin doğrulama talebi ve gelen cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği

²⁵ Bozkurt, a.g.e, s.61

²⁶ Kardeş, S., Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, 1. Baskı, Ankara, 1996, s. 30

kontrolleri, doğrulamaya cevap verenlerin özellikleri ve cevaplar üzerinde işletme yönetiminin yönlendirmelerini veya cevapta yer alan kısıtlamaları içerir.

Doğrulamalar olumlu doğrulamalar, olumsuz doğrulamalar ve boş bakiyeli doğrulamalar olmak üzere üç çeşittir. Doğrulayıcı kanıtların elde edilmesine ilişkin denetim teknikleri ileride açıklanacaktır.

12.2.1.3 Belgelenmiş Kanıtları

İşletmede bulunan belgelerden, kağıt ortamında, elektronik ortamlarda iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder. Belgelenmiş kanıtlar, denetçilerin görüşlerini oluşturmada en fazla kullandıkları kanıtlardır. Belgelenmiş kanıtlar genelde denetlenecek işletmenin dosyaları arasında bulunur. Bu kanıtların güvenilirliği elde edilmiş biçimlerine, niteliklerine ve kanıtın kaynağına bağlıdır. İşletme dışından doğrudan denetçinin eline verilen kanıt en güvenilir kanıttır. Doğrudan el ile düzenlenen belgelerin güvenilirliği, mekanik ortamda düzenlenen belgelere oranla daha düşüktür.

Her bir muhasebe kaydının bir belgeye dayandırılması gerekir. Bu süreçte kayıt ve belgelerin yapısına, kaynağına işletme içinden tutuluyor olmasına göre farklı güvenilirlik seviyelerinde kanıt elde edilir. Bazı varlıklar doğrudan bağımsız denetim kanıtı sağlar. Örneğin, hisse senetleri veya borçlanma araçlarının finansal varlığı doğrudan bağımsız denetim kanıtı sağlar. Faaliyetlere ve mali tablolara ilişkin her türlü belgenin içeriğini ve kayıtlara uygunluğunu ayrıntılı bir şekilde incelenmelidir. Belgeler iç ve dış belgeler olarak ikiye ayrılır.

Dış belgeler, işletme dışında düzenlenen daha sonra işletmeye getirilen belgelerdir. Alış faturaları, sigorta poliçeleri, bankalardan gelen belgeler buna örnek olarak verilebilir.

İç belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelerdir. Buda kendi içinde ayrılarak işletmede düzenlenip üçüncü kişilere gönderilen belgeler ve dönmeyen belgeler olarak ikiye ayrılır. İşletmeye dönen belgelere, gider makbuzu, ücret bordroları, ödenmiş borç senetleri örnek olarak verilebilir. Dönmeyen varlıklarda ise satış faturaları ve sevk fişleri örnek verilebilir.

Belgelerin güvenilirlik dereceleri aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 2.4: Belgelerin Güvenilirlik Seviyeleri

Birinci derece	Denetlenen işletmenin dışında düzenlenmiş, denetlenen işletmeye gönderilmiş ve denetlenen işletmede saklanan belgeler. Örneğin, alış faturası, diğer işletmelerden gelen yazılar gibi.
İkinci derece	Denetlenen işletme içinde düzenlenen ve üçüncü kişilerce bir işleme tabi tutulduktan sonra denetlenen işletmeye geri gelmiş olan belgeler. Örneğin, ödenmiş borç senetleri, ambar teslim alma fişleri, gider makbuzu, ücret bordroları gibi.
Üçüncü derece	Denetlenen işletme içinde düzenlenen ve üçüncü kişilere gönderilen belgeler. Örneğin, satış faturaları, sevk irsaliyeleri gibi.
Dördüncü derece	Denetlenen işletme içinde düzenlenen ve kullanılan belgeler. Örneğin, yönetim kurulu tutanakları, maliyet dağıtım tabloları, hasar tutanakları gibi.

12.2.1.4 Muhasebe Kayıtları

Muhasebe kayıtları, 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 dağıtım, hesaplamalar, eşleştirmeler ve açıklamaları içeren çalışma sayfaları gibi kayıtlar muhasebe kayıtları için örnek olarak gösterilebilir.²⁷

Belge ve kayıtların amacı gerçeklik ve tutarlılıktır. Bu amaçların test edilmesinde kaynak belgeler ile muhasebe kayıtları arasındaki tutarlılık önemlidir. Denetçi

²⁷ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), Madde 3.

işletmenin muhasebe kayıtlarını analiz, karşılaştırma, eşleştirme yaparak test etmelidir. Çünkü denetçi bu bilgi ve belgelere dayanarak raporunda görüş bildirir. Muhasebe kayıtlarından sağlanan denetim kanıtları tek başın yeterli değildir. Diğer denetim tekniklerini de kullanmak zorundadır.

Yevmiye kayıtlarına ilişkin işlemler genellikle elektronik ortamda başlatılır, kaydedilir, işleme tabi tutulur ve raporlanır. Buna ek olarak muhasebe kayıtları, verilerin paylaşımını sağlayan ve işletmenin finansal raporlamasına, faaliyetlerine ve hedeflerine uyumu bütün yönleriyle destekleyen birleşik sistemin bir parçasıdır.²⁸

12.2.1.5 Görsel Kanıtlar

Görsel kanıtlar, denetimle ilgili süreci gözlemlene sonucunda elde edilen kanıtlardır. Çoğu zaman fiziki kanıtlarla karıştırılır. Fakat fiziki kanıtlara denetçi doğrudan ulaşırken, görsel kanıtlara gözlem sonucu ulaşır. Gözleme konu olan kişiler, sorumlulukları, gözlemin nerde ve ne zaman olduğu çalışma kağıtlarında belgelendirilerek kayıt haline getirilir. Görsel kanıtların güvenilirliği, sadece göz yoluyla takip edildiği için yapılan gözlemlerle sınırlıdır.

12.2.1.6 Sözlü Kanıtlar

Sözlü kanıtlar, iç denetçinin konuyla ilgili kişilerden elde ettiği kanıtlardır. Genellikle soruşturma, sorgulama ya da mülakat sonucunda kurumun iç ve dış kaynaklarından elde edilen bilgilerdir. Denetçi sık sık çalışanlar ile görüşmeler yaparak kanıt toplamaya çalışır.

Sözlü kanıtlar personel tarafından verildiği için çok sınırlı kullanıma sahiptir. Fakat yine de bu kanıtlar denetim için gereklidir. Çünkü denetçinin sahip olması gereken bilgilere ulaşabilmesi için bir başlangıçtır. Denetçinin hangi tür kanıtlar toplaması gerektiği, çalışmaların hangi denetim alanlarında yoğunlaşacağı konularında fikir verir. Sözlü kanıtlar performans denetiminde finansal tabloların denetimine nazaran daha faydalıdır.²⁹

²⁸ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), Madde 3.

²⁹ British Columbia Performans Denetimi Kılavuzu, Yüksek Denetleme Kurumu,

Yazılı bir belgeye dayanmadığı için güvenilirliği çok azdır. Sözlü ifadelerin denetim sonucuna önemli bir etkisinin olacağı düşünüldüğü takdirde mutlaka bu ifadeleri doğrulayan bir yazılı beyan tutanağı ya da ses veya görüntü kaydının alınması gerekmektedir.³⁰ Denetleme sürecinde yer almayan kişilerden elde edilen sözlü kanıtlar daha güvenilirdir. Kaynağın birden fazla olması kanıtın değerini güçlendirir.

12.2.1.7 Mekanik Doğruluk Kanıtları

Denetçinin işletmenin belge ve kayıtlarından topladığı kanıtlardaki matematiksel işlemleri tekrar hesaplamasıdır. Yapılan hesapların doğruluğunu kontrol etmek için yapılır. Ana hesap toplamları, mizan toplamları, vergi, faiz, amortisman giderleri, kar payı gibi hesaplar mekanik doğruluk ile tekrar hesaplanarak kanıt elde edilmeye çalışılır.

Bu denetim türünün yararlı olabilmesi için denetçi, yapmış olduğu hesaplama ve sağlamaları uygun bir biçimde çalışma kağıtlarına kaydetmelidir.³¹ Mekanik doğruluk kanıtları tek başına yeterli değildir. Örnek olarak, stoklar hesabı doğru olarak toplanmış olabilir, fakat doğru olarak ifade edilmeyebilir. Toplamların doğruluğu, stokların mevcut olduğunu veya doğru değerlendirildiğini kanıtlamaz.

12.2.1.8 Analitik Kanıtlar

Finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenip, geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasıyla ortaya çıkan kanıtlardır. Mali tablolarındaki kalemlerin tutarları ve bunlara dayanarak hesaplanan yüzdeler ve oranlar geçen yıllarla, benzer işletmelerle ve bütçelerle karşılaştırılabilir. Önemli farklılıklar olduğu takdirde denetçi bunun nedenini araştırarak çalışmasının kapsamını genişletir. Finansal oranlar, çeşitli ekonomik karşılaştırmalar ve istatistikî analiz yöntemleri gibi denetçiye tahmini bilgiler sağlar.

Analitik kanıtlar, normal şartlar altında benzer sonuçların çıkabileceği varsayımıyla toplanır. Genellikle analitik kanıtlar denetçiye genel bir görünüm sağlarlar. Analitik

www.ydk.gov.tr/performans_denetim/denetimlerin_planlanmasi.htm, 18.05.2014

³⁰ T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Denetim Rehberi, Mayıs 2008, s.13

³¹ Gürbüz, a.g.e, s.30

kanıtların, kanıt toplamada önemli bir yeri vardır. Denetçi, işletmenin birden fazla hesap dönemine ait finansal tablolarındaki değişim ve gelişmeleri karşılaştırarak bunların sonuçlarını kendi içinde değerlendirir.

Analitik kanıtlar genelde sayısal karakterlidir fakat bazı durumlarda değişkenlik gösterebilir. Dönemler arasındaki oran ve eğilim analizlerinden yararlanılabilir ya da elde edilmiş bilgilerin alt gruplara ayrılmasıyla elde edilebilir. Bireysel çalışma planında öngörülen testlerin yapılıp yapılmadığı, bu testler sonucunda elde edilen bulguları destekleyecek kanıtların yeterli olup olmadığı, ana kütlelerin özelliklerini yansıtacak seviyede yeterli örnekleme yapılıp yapılmadığı ve bu doğrultuda ilave test veya inceleme yapılmasına gerek olup olmadığı, denetim gözetim sorumluluğu kapsamında iç denetim birim yönetimi tarafından değerlendirilir ve kayıt altına alınır.³²

Denetçi, denetimi bir bütün olarak gözden geçirilmesi aşamasında, işletmenin çevresiyle olan ilişkilerini tespit etmek amacıyla analitik kanıtlardan yararlanır. Denetçiye dolaylı yoldan tahmini bilgiler sağlayan kanıtlardır. Yönetime sunulan bilgi ve belgelerin önemli yanlışlık risklerini bu yöntemle en aza indirebilir. Analitik kanıtlar konsolide finansal tablolara ve bölümlere ait finansal tablolara uygulanır. Hangi yöntemle ne seviyede kullanılacağı denetçinin mesleki kanaatine bağlıdır.

12.2.1.9 Elektronik Kanıtlar

Denetim görüşünün oluşmasında, elektronik ortamda tutulan, sınıflandırılan, kaydedilen, işlenen bilgiyi ifade eder. Kaydedilen bu bilgilere ancak elektronik araçlar kullanılarak ulaşılabilir. Elektronik belgeler word, excel, powerpoint, mp3, avi, mpg, mpeg, jpeg, html şeklinde olabilir.

Elektronik kanıtların güvenilirliği yazılı kanıtlara göre daha azdır. Bu kanıtlar elektronik ortamda olduğu için belgelerin silinme, değiştirilme ve çoğaltılma riski vardır. Bu nedenle elektronik denetim kanıtlarının denetim görüşünün oluşturulmasında yeterli ve güvenilir nitelik taşıyıp taşımadığı denetçiler tarafından çözülmesi gereken önemli konulardan biridir.

³² <http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/kavramlar.html>, 17,05.2014

Elektronik kanıtlara ulaşmak ve elde etmek zordur. Uzman bir kişi tarafından yardım alınarak kanıtlara ulaşmak daha kolaydır.

Örnek verecek olursak, sistemin ürettiği ve kontrol ettiği kanıtların güvenilirliği vs. elektronik kanıtlar denetçinin yapacağı değerlendirmelere yeni açılar ekler. Elektronik kanıtlar, bilgi teknolojilerine bağlıdır. Ayrıca raporların basılması gibi konularda da geleneksel kanıtların üretimine destek olur. Bilgisayar sistemi içerisinde satın alma emirlerinin onaylanması yeni elektronik kanıtların oluşmasını sağlar.

Tablo 2.5: Elektronik Denetim Kanıtları İle Geleneksel Denetim Kanıtlarının Karşılaştırılması

Özellik	Geleneksel Kanıt	Elektronik Kanıt
Değişim Güçlüğü	Kağıda geçirilmiş bir kanıtın başka bir şekle dönüştürülmesi oldukça zordur.	Elektronik kanıtı başka bir şekle dönüştürmek çok kolay, bunu belirleyebilmek çok zordur. Elektronik kanıtta yapılabilecek değişikliklerin belirlenmesinde etkin bir iç kontrol önemli rol oynar.
İlk bakıştaki güvenilirlik	Kağıda geçirilmiş bir kanıtın güvenilirliği çok yüksektir.	Elektronik kanıtın güvenilirliği, önemli oranda iç kontrol yapısının etkinliğine bağlıdır.
Belgenin Eksiksizliği	Kağıt ortamındaki kanıtlar, genellikle, bir işlemin tüm süreçlerini içerir.	Elektronik süreç, elektronik kanıtı kodlar ve diğer veri alanlarına yapılan çapraz referanslarla gölgeleyebilir.
Onayların Kanıtlanması	Kağıda geçirilmiş kanıtlarda, orijinal belge üzerindeki bütün onaylar çok net bir şekilde görülür.	Elektronik onaylar tama olarak görülemeyebilir. Klavyede belirli bir tuşa basmayı gerektirebilir.
Kullanım Kolaylığı	Kağıt kanıtların değerlendirilmesi ve anlaşılabilmesi için özel araç kullanmaya gerek yoktur.	Elektronik kanıtın değerlendirilmesi ve anlaşılabilmesi için bazı verilerin açılımı tekniklerini bilmek gerekebilir.
Anlaşılabilirlik	Kağıt kanıtlar genellikle anlaşılırdır ve farklı denetçiler tarafından aynı sonuçlara ulaşılır.	Elektronik kanıt açık değildir ve denetçilerin, kullandıkları süreçlere göre, değerlendirmelerinin farklı olmasına neden olabilir.

Kaynak: Şirin, M., (2011), *Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri*, Doktora Tezi, İstanbul, Türkiye, s.40

13. DENETİM PROSEDÜRLERİ (Denetim Süreci)

Denetim prosedürleri, denetçinin kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. Bu süreç, birbirini zincirleme izleyen çeşitli safhalardan oluşur. Yazılı hale getirilmiş kanıtlar ise bu sürecin bir parçasıdır. Denetçi denetimin amacını, rapor türünü, iş kolunun özelliklerini, denetimin maliyetini, sürecini, kuralları göz önünde bulundurarak denetim prosedürlerini tasarlar. Mali tablolardaki kalemlerin doğruluğunu ispat etmek için güvenilir muhasebe bilgilerinden oluşan yoruma dayalı bir denetim prosedürüne ihtiyaç duyar.

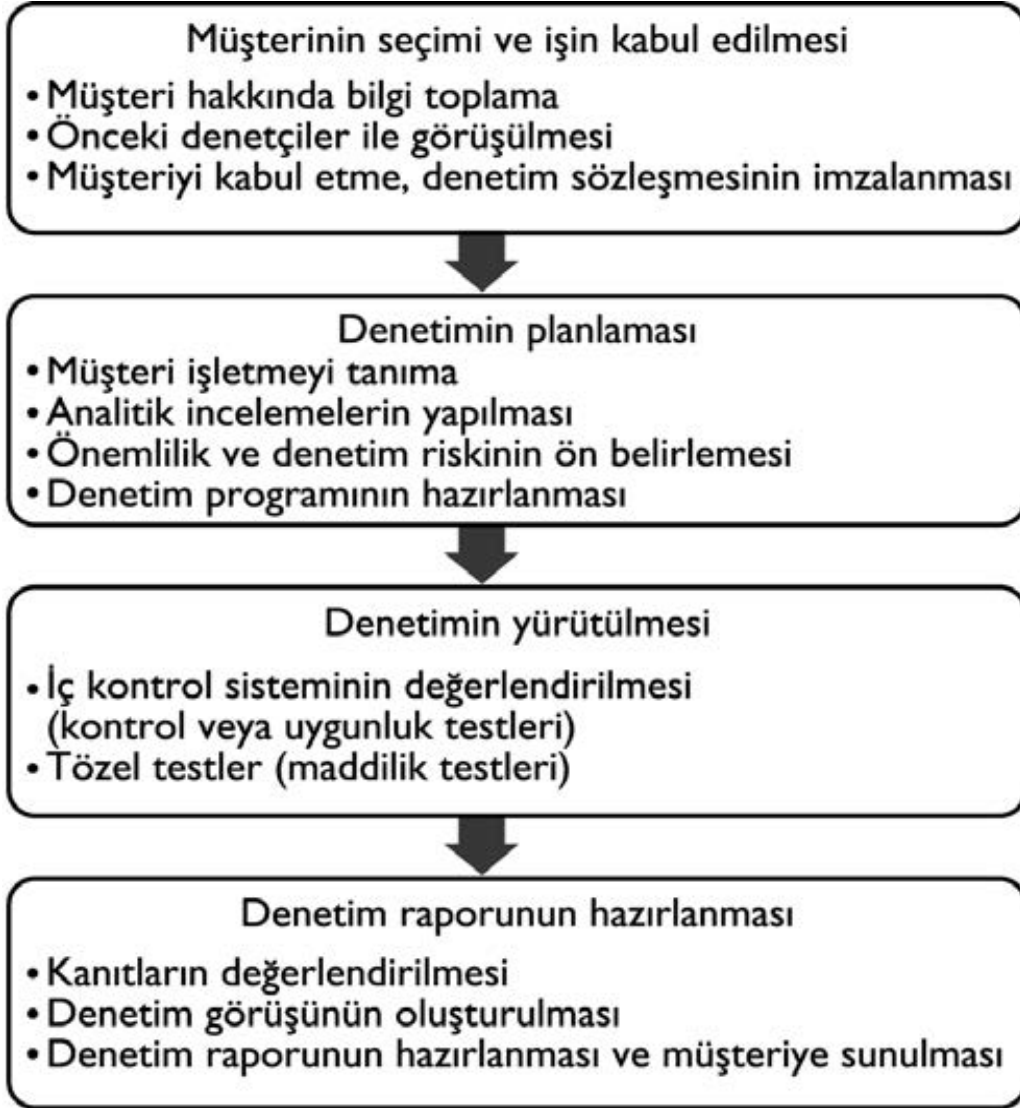
Denetim prosedürleri, denetim sürecinde kullanılacak olan denetim tekniği, uygulanış biçimleri ve iş akışını gösterir. Denetçi muhasebe verilerinin muhasebeye uygunluklarını anlamak için genel bir inceleme ile teste tabi tutmalı ve mali tablo kalemlerinin tutarlı, gerçekçi, doğru olduğundan emin olmalıdır. Her denetimde yapılacak işler ile bunların yapılış şekli denetlenen işletmenin yapısına bağlıdır. Bu sebeple denetim prosedürü işletmeden işletmeye farklılık gösterir.

Denetim prosedürlerinin belirleyicisi denetçidir. Hangi denetime hangi prosedür uygulanacağına denetçi tecrübesine dayanarak mesleki bilgi ve yeteneğiyle karar verir. Denetim prosedürleri bir süreç, denetim teknikleri ise bu sürecin tamamlayıcısıdır. Denetim prosedürlerine,

- Stok devir hızını hesaplayarak geçmiş yıllarla karşılaştırmak,
- Hesapların doğruluğunu kontrol etmek için birim satış fiyat ve toplamlarını yeniden hesaplaması,
- Büyük tutarlı işlemlerin doğruluğunun taratılması,
- Alınan mal ve hizmetlerin işletmede kullanılıp kullanılmadığını belirlemek için satış faturalarının bir kısmının incelenmesi örnek olarak verilebilir.

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) çerçevesinde denetim yapmak isteyen bir denetim kurulunun öncelikle bu standartlara uygun bir denetim çalışması yürütebilmesi için gerekli olan düzenlemeleri yapması gerekir. Bu düzenlemeler etik ilkeler de dahil

olmak üzere, firma içinde izlenmesi gereken prosedürlerin oluşturulması ve çalışanlara benimsetilmesi olarak ifade edilebilir.³³ Denetim süreci genel planlama safhasından denetim raporunda yer alacak nihai görüşün belirlenmesine kadar bütün denetim faaliyetlerini kapsar.



Şekil 2.3: Denetim Süreci

Kaynak: <http://eogrenme.anadolu.edu.tr/eKitap/MVU201U.pdf>, 01.04.2014

³³ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>, 12.04.2014

13.1 Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim süreci müşterinin denetim talebiyle başlar. Denetim firması öncelikle denetlenmek isteyen işletme hakkında bilgi toplayarak risk değerlemesi yapması gerekir. Ayrıca önceki denetçilerle görüşerek bilgi almalıdır. Dolayısıyla bu işletmeyle çalışıp çalışmayacağına bu şekilde karar verebilir.

Değerlendirme sonucunda denetim hizmeti verilebileceği kararlaştırılmışsa işletmeye teklif verilir ve mutabık olunması durumunda iki tarafında hak ve yükümlülüklerini belirten sözleşme imzalanır. Sözleşme örneği aşağıdaki tabloda verilmiştir.³⁴

³⁴ archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/.../5%20denetim%20sureci.pdf, 17.04.2014

Tablo 2.6: Denetim Sözleşmesi Örneği

Yönetim kurulu veya ilgili yöneticiye:

Şirketinizin 31 Aralık 200X tarihi itibarıyla bilançosu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlememizi talep etmiş bulunmaktasınız. Bu sözleşme aracılığı ile denetim çalışmasının kapsamını ve çalışmanın kabulünü bildirmekten memnuniyet duyarız. Denetim çalışmamız, finansal tablolar üzerinde bir görüş bildirmek amacıyla yürütülecektir.

Denetim çalışmamız Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılacaktır. Bu standartlar, etik ilkelere uymamızı ve bağımsız denetimi, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütmemizi gerektirmektedir. Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, denetçinin mesleki kanaatine göre yapılacaktır. Bir denetim çalışması ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini de içermektedir.

Denetim çalışması Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmış olsa bile, iç kontrol sisteminden kaynaklanan yapısal kısıtlamalarla birlikte denetime ilişkin yapısal kısıtlamalar nedeniyle bazı önemli hataların bulunamaması gibi kaçınılmaz riskler söz konusu olabilmektedir.

Risk değerlendirmesini yaparken işletmenin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin iç kontrollerini de dikkate almaktayız; ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamaktır. Denetim çalışması sırasında tespit edilen finansal tabloların denetimine ilişkin iç kontrol sistemlerindeki önemli eksiklikler tarafınıza yazılı olarak ayrıca sunulacaktır.

Denetim Sözleşmesi Örneği (Devamı)

Denetim çalışmamız işletme yönetimi ve yönetimden sorumlu kişilerin aşağıdaki hususlara ilişkin sorumluluklarını anladıkları ve kabul ettikleri anlayışıyla sürdürülecektir:

(a) finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanması

(b) finansal tabloların hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlayacak şekilde yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrol sistemi

(c) Aşağıdakilerin tarafımıza temini:

i) Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili yönetimin bilgisi dahilinde olan kayıt, belge ve diğer her türlü bilgi

ii) Denetim çalışması kapsamında yönetimden istenecek ilave bilgiler

iii) Denetim kanıtı elde etmek üzere işletme içinde görüşmek isteyebileceğimiz herkesle görüşme imkanı

Denetim prosedürlerimizin bir parçası olarak, denetimle ilgili bize yapılan bildirimlere ilişkin yönetimden yazılı beyan isteyeceğiz.

Denetim çalışmalarında çalışanlarımızla tam bir işbirliği öngörmekteyiz.

(Ücret, faturalama ve diğer özel hususlara ilişkin bilgiler)

(Raporlama format ve içeriği)

Denetim raporumuzun format ve içeriği denetim çalışmalarında elde edeceğimiz bulgulara göre değişebilir.

Finansal tablo denetimi ile ilgili, tarafların sorumlulukları da dahil olmak üzere yaptığımız anlaşma şartlarıyla mutabık olduğunu teyit etmek üzere bu sözleşmenin bir nüshasını imzalayıp tarafımıza göndermenizi rica ederiz.

XYZ Denetim Şirketi

ABC şirketi tarafından kabul edilerek onaylanmıştır.

İmza

İsim ve Unvan

Tarih

13.2 Denetimin Planlanması

Bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir. Bağımsız denetimin planlanması, çalışmaya yönelik genel bağımsız denetim stratejisinin saptanmasını ve bir bağımsız denetim planı geliştirilmesini ihtiva eder ve bağımsız denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesini amaçlamaktadır.³⁵

Teklif aşamasında elde edilen veriler ile risk değerlemesi sonuçlarından yararlanılarak strateji oluşturulur ve çalışmalara başlanır. Analitik incelemeler yapılarak önemlilik ve denetim riskleri belirlenir. Elde edilen ön bilgilerle denetim planlaması yapılarak her bir hesaba ilişkin uygulanacak yöntemlerin bulunduğu detaylı denetim programı oluşturulur.

Denetim programı, denetim planının yazılı hale getirilmiş şeklidir. Diğer bir ifadeyle, denetçilerin yapacakları işleri gösteren yazılı bir talimatnamedir. 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.³⁶

13.3 Denetimin Yürütülmesi

Program dahilinde işletme yönetiminin iddialarına ilişkin kanıt toplanır ve eksik kalan hususlar gözden geçirilerek iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yapılır. İç kontrol sistemi işletmenin organizasyon şeması, yazılı görev süreçleri ve talimatları, kullanılan dökümanlar ve bilgisayar programları, görev tanımları ve sorumlulukların açıklandığı görev kartları ve raporlama ilişkisini tesis eden diğer kritik uygulamalardan meydana gelmektedir.

İç kontrol sistemin etkinlik seviyesi hem bağımsız denetim kuruluşunun riskini azaltacak hem de finansal tabloların güvenilirliği, faaliyetlerin verimliliği-etkinliği,

³⁵ Günceler, B., Finansal Muhasebe Ders Notları, Doğu Üniversitesi, 2011

³⁶ Kenger, E., 2001, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, 18.05.2014

yasal mevzuata uyum seviyesini yükseltecektir.³⁷ İşletmenin iç kontrolünün güçlü olması finansal tablolardaki hata oranını en aza indirir ve finansal tablolarında maddi hata içerme olasılığını düşürür. Denetimin yürütülme aşamasında tözel testlerde yapılması gerekmektedir. Denetim sürecinde iki tür test uygulanır. Bunlar, maddilik testleri ve kontrol testleridir.

13.3.1 Maddilik Testleri

Maddilik testleri mali tablolardaki tutarların ve açıklamaların doğruluğunu belirlemek amacıyla uygulanan denetim prosedürleridir. Bu testler, denetim tekniklerinin belgeler ve kayıtlar ile hesap kalanlarına uygulanması ve kanıt toplanması şeklinde yapılır. Maddilik testleri, işlemlerin test edilmesi, hesap kalanlarının test edilmesi ve analitik inceleme prosedürlerinden oluşmaktadır.

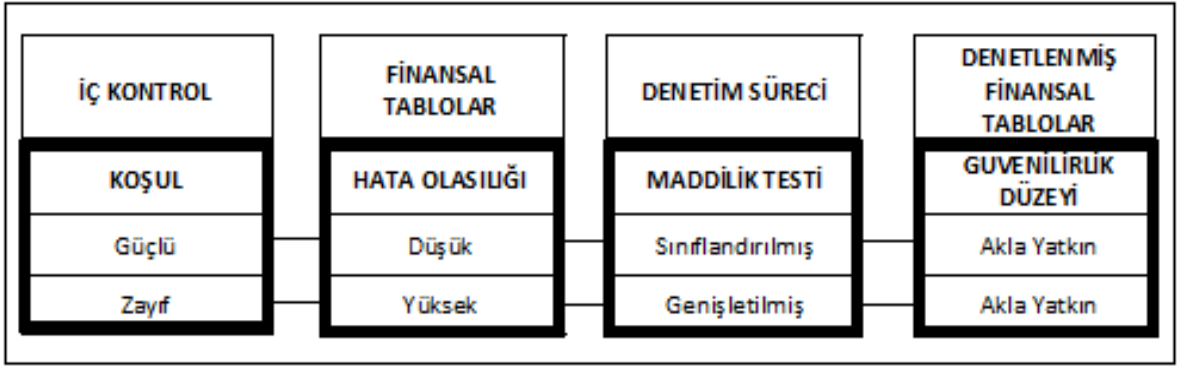
- **İşlemlerin Test Edilmesi:** Muhasebe süreci boyunca kayıtların doğru yapıp yapılmadığının tespit edilmesi için yapılır.
- **Hesap Kalanlarının Test Edilmesi:** Hesapların parasal doğruluğunu belirlemek için yapılır.
- **Analitik İnceleme Prosedürleri:** Muhasebe süreci içerisinde ortaya çıkan veriler arasındaki ilişkilerin incelenip karşılaştırılması işlemidir.

İşletme faaliyetleriyle ilgili olan işlemler, sonuçta parasal tutarlar olarak finansal tablolara yansır. Bu işlemler sırasında yapılan hata ve hileler finansal tablolara yansiyacaktır. Kontrol yordamlarının önlem olarak iç kontrol sisteminde yer almasına rağmen, bu kontrolleri aşan hata ve hileleri bulmak ve finansal tablolardaki yanlışlıkları belirlemek ancak maddilik testleriyle mümkün olmaktadır. Maddilik testleri ile iç kontrol ilişkisini aşağıdaki tabloda inceleyebiliriz.³⁸

³⁷ Kışalı vd., Denetim Standartları, Modül-I, Beykent Üniversitesi, İstanbul, 2013, s. 3

³⁸ Erdoğan, a.g.e., s.56

Tablo 2.7: Maddilik Testleri ile İç Kontrol İlişkisi

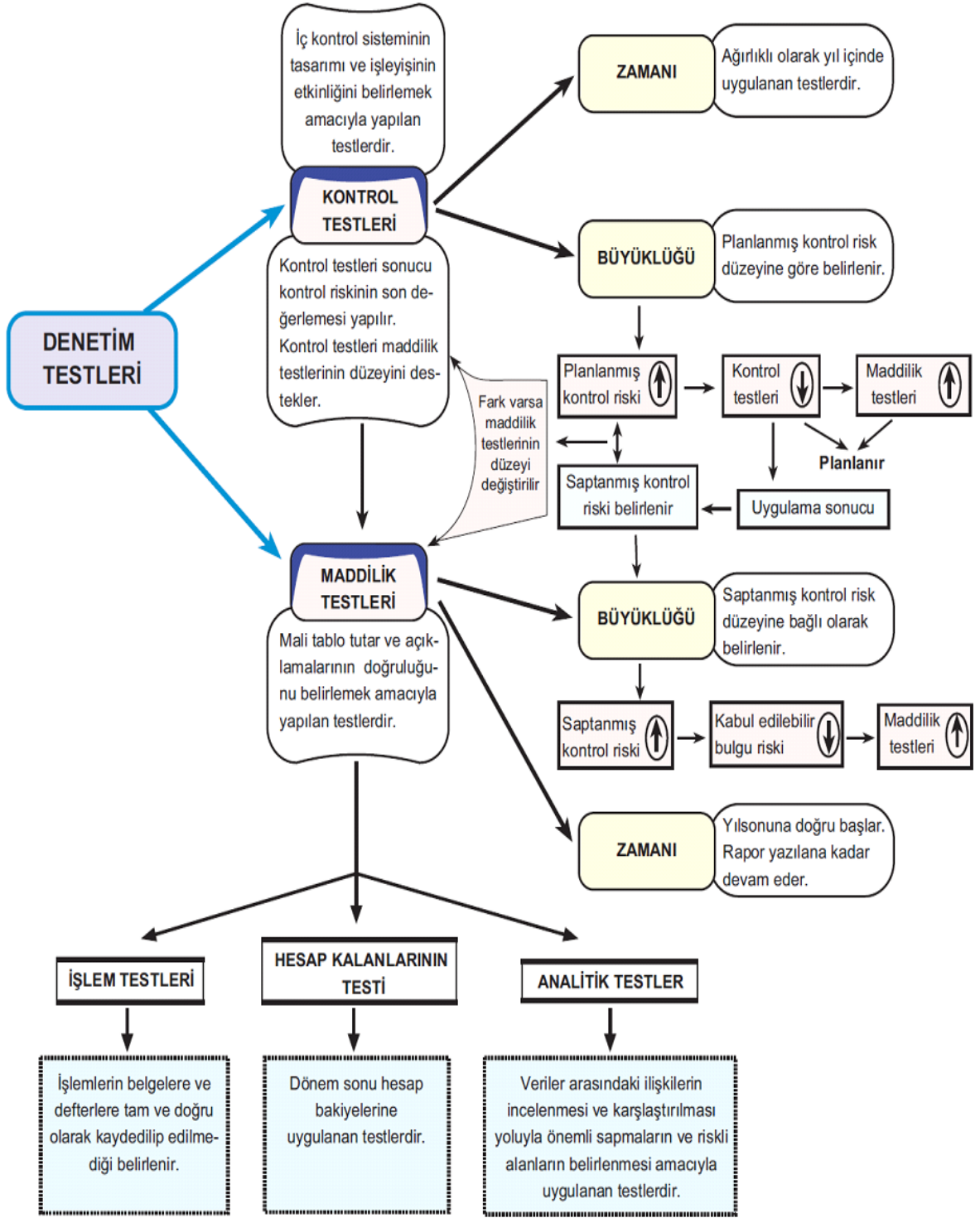


13.3.2 Kontrol Testleri

Kontrol riski, işletmedeki mevcut kontrol yöntemlerinin mali tablolarda oluşan önemli hataları önleyememe ve ortaya çıkartamama riskidir. Kontrol testleri ise, kontrol risk düzeyinin belirlenmesi için gerçekleştirilen testleri içermektedir. Yıl içinde dönem başından dönem sonuna kadar uygulanır. Uygulanan kontrol önlem ve yöntemlerinin işletmede nasıl uygulandığına, yıl boyunca aynen uygulanıp uygulanmadığına ve hangi personel tarafından uygulandığına dair tespitler yapılır.³⁹ Kontrol testlerinin kontrol önlem ve yöntemlerine uygulanışı gözlem, soruşturma ve işlem testleri tekniğiyle gerçekleştirilir.

- **Gözlem:** Kontrol önlemleri ve yöntemlerinin, uygun olmayanlarının işlemler gerçekleştirilirken gözlemlenmesidir. Denetçinin hangi görevlerin kimler tarafından yapıldığını görmesini sağlar.
- **Soruşturma:** Kontrol önlemleri ve yöntemlerini, uygulamak durumunda olan personele sorular sorarak yapılır. Gözlemler ve soruşturmalar, maddilik testlerinin azaltılması için gerekli olan güvenilirliğe kanıt oluşturur.
- **İşlem Testleri:** Kontrol önlemleri ve yöntemlerinin, etkin ve verimli bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı belirlenir.

³⁹ Ergin, a.g.e., s. 78



Şekil 2.4: Denetim Testleri

Kaynak: http://www.dehaonline.com/upload/notlar/denetim_testleri.pdf, 11.04.2014

Maddilik testlerinin gerçekleştirilmesinde de şu hata tipleri belirtilmektedir :

- **Yanlış ret riski (Tip I)** Örneklem sonuçları hesap kalanlarında maddi bir hata olduğunu desteklemekle birlikte, maddi bir hata olmaması riskidir.
- **Yanlış kabul riski (Tip II)** Örneklem sonuçları hesap kalanlarında bir maddi hata olmadığını desteklemekle birlikte maddi bir hata olması riskidir.

13.4 Denetim Raporunun Hazırlanması

Denetim süreci aşamaları birbiriyle bağlantılıdır. Referans olarak verilen standartlar denetimin her aşamasında kullanılmalıdır. Standartlar bir bütün olarak ele alınıp, denetim süreci boyunca referans olarak kullanılmalıdır. Örneğin, denetim stratejisinin oluşturulması ve planlanması işletmenin tanınmasıyla birlikte değişiklikler içerebilir.

Denetim çalışmaları toplanan kanıtların uygunluğu ve yeterliliğinin değerlendirilmesi, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkabilecek olayların değerlendirilmesi ve işletme hakkında açılmış davaların olası sonuçlarının değerlendirilmesi ile tamamlanır.⁴⁰ Çalışmaların tamamlanmasından sonra kapanış toplantısı yapılarak hazırlanan denetim raporu hakkında işletmeden görüş alınır ve rapor nihai hale getirilir. Bu süreçte düzeltilmesi gerekli işlemler ve kayıtlar tekrar değerlendirilir. Kanıtlar ve işletme yönetiminin açıklamalarına paralel oluşturulan denetim görüşü raporda açıklanır. Denetçi olumlu, olumsuz ve şartlı görüş açıklamayı veya görüş açıklamamayı ulaştığı kanıtlarla kesinleştirir.

⁴⁰ <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>, 22.05.2014

BÖLÜM 3.DENETİMDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ ve ÇALIŞMA KAĞITLARI

14. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

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.

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.⁴¹

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.⁴²

Denetim tekniklerinin doğru şekilde kullanılması için, kanıtın güvenilirliği, elde edilecek kanıtın tipi, pratik oluşu, maliyeti, diğer tekniklerle uyumluluğu, denetlenen

⁴¹ Günceler, a.g.e., s.7

⁴² Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22), Madde 3.

işletme tarafından kabul edilmesi gibi faktörler dikkate alınmalıdır. Bağımsız denetim tekniklerinin ne zaman uygulanacağı belirlenirken, bağımsız denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır.

- 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 kütleden test edilmek üzere örneklerin seçilmesi suretiyle gerçekleştirilir.⁴³ 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. Denetim teknikleri şunlardır:

⁴³ Babuşçu, Hazar, a.g.e., s. 273

1. Fiziki İnceleme
2. Doğrulama - Teyit Mektubu
3. Belge İncelemesi
4. Gözlem
5. Kayıt Sisteminin İncelenmesi
6. Yeniden Hesaplama
7. Soruşturma - Bilgi Toplama
8. Analitik İnceleme
9. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma
10. Derinlemesine Araştırma

14.1 Fiziki İnceleme

Mali tablolarda yer alan maddi varlıkların denetçi tarafından gözlemlenerek, gerçekten var olup olmadıklarının ve fiziksel açıdan ne durumda oldukları hakkında kanıt sağlanmasıdır. Fiziki inceleme kasa mevcudu, stoklar, hisse senetleri, bina, demirbaşlar gibi varlıkların denetiminde kullanılır. Bu teknik maddi varlıklar ve resmi belgelerle sınırlıdır. Fiziki inceleme denetçilerin yaygın olarak kullandıkları bir tekniktir. Gözle görülüp elle tutulan fiziki nitelikli varlıkların kanıt elde etme açısından değeri yüksektir. Denetçi stokları inceleyerek, kasadaki parayı sayarak yani fiziksel varlıkları yerinde görerek gerçekten var olup olmadığını tespit edebilir.

Fiziki inceleme tekniği aktiflerin varlığına ilişkin denetim kanıtlarının yanında varlıkların hurda, sağlam, bozuk, çürük, atıl vb. gibi fiziki durumlarının da tespit edilebilmesini sağlar. Elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği açısından inceleme sırasında dikkatli olunmalı ve denetçi incelenen varlığın teknik özelliklerini iyi bilmelidir. Ayrıca uzmanlık alanına girmeyen fiziki durumların tespitinde de uzman yardımı almalıdır. Örneğin, çimento sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin

stoklarının fiziki incelemesinde denetçinin miktarsal bir tespit yapabilmesine karşın stokların kalitesi yönünde bir değerlendirme yapması zor olduğu için bu tür durumlarda uzman bir denetçiden yardım alarak denetim kanıtı toplayabilir.

Belgeler, doğru ve tahrif edilmemiş olmaları gerekmektedir. Fiziki inceleme belgelenmiş kanıtların hem incelenmesi hem de değerlendirilmesinde birer araçtır. Kayıtlı olan varlıklarla, mevcut olan varlıklar karşılaştırılarak sayı, adet, miktar ve kaliteleri tespit edilir. Örneğin; taşıtlar, ofis eşyaları, üretim makineleri, binalar gibi demirbaşların varlığına ilişkin en güvenilir denetim kanıtları, denetçinin bu varlıkları görerek tespit etmesi sonucu elde edilir.⁴⁴

Gözlenen veya sayılan varlıklar kiralanmış ya da ödünç alınmış olabilir. Bu nedenle fiziki kanıtlar varlıkların mevcudiyeti hakkında yeterli bilgi sağlamaz. Denetimde diğer kanıt teknikleri de kullanılarak güvenilirliği desteklenmelidir. Fiziki inceleme genellikle gözlem ve belge incelemesiyle karıştırılmaktadır. Fiziki inceleme tekniğinde, denetime konu olan aktifin varlığına, miktarına ilişkin tespit çalışmaları sırasında denetçi bizzat kendisi sayımı yaparken, gözlem tekniğinde denetçi olaya müdahale etmeden edilmeden uzaktan işlemleri takip edip, çalışanların kurallara uyup uymadığı ve işlemlerin etkinliği hususunda denetim kanıtı sağlar. Öngörülemeyen durumlardan dolayı fiziki stok sayımına katılamaması durumunda denetçi, bazı fiziki sayımları başka bir tarihte yapar veya gözlemler ve daha önceki sayım ile bu sayım arasında gerçekleşen işlemlere denetim prosedürlerini uygular.⁴⁵ Fiziki inceleme tekniğinin uygulanma aşamalarına değinecek olursak, hazırlık aşaması, uygulama aşaması ve değerlendirme aşamalarından oluşur.

Hazırlık Aşaması, incelenecek ve sayılacak olan varlığın, yeterli uzmanlık ve tecrübeye sahip kişilerce tespit edilip hazırlanması işlemidir.

Uygulama Aşaması, fiziki varlığın miktar ve tutarını hesaplamak için sayım yapılarak, denetlenen varlığın kalitesinin tespit edilmesi işlemidir.

⁴⁴ Whittington ve Pany, Principles of Auditing and Other Assurance Services, Mc Graw Hill, ABD, 1998, s. 136

⁴⁵ Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 501, Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar, s. 7

Değerlendirme aşaması, fiziki inceleme sonrası elde edilen sonuçların kaydi envanter ile karşılaştırılması, incelenen ve sayılan varlığın ise sahte olup olmadığının tespit edilmesi işlemidir.

14.1.1 Stok Sayımı

Stoklar işletmenin önemli kalemlerinden olup hata ve hile ihtimali oldukça fazladır. Denetim standartlarınca stokların fiziki olarak varlığının saptanması öngörüldüğünden fiziki inceleme tekniği özellikle stoklara ilişkin bilgi edinilmesinde genel kabul gören bir kanıt toplama tekniğidir.⁴⁶ Stoklar, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzeme, üretim aşamasında bulunan yarı mamülleri, işletmenin satmak üzere ürettiği mamülleri, satılmak üzere elde edilmiş ticari malları içerir.

Stok kavramı genel olarak; üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri, üretim aşamasında bulunan yarı mamülleri, işletmenin satmak üzere ürettiği mamülleri, satılmak üzere elde edilmiş ticari malları, stok kalemlerinden hiçbirinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir.⁴⁷ Denetçi stokların fiziki sayımında veya gözetiminde ve alternatif kanıt toplama tekniklerinin planlanmasında, stoklarla ilgili önemli yanlışlık risklerini, gerekli yöntem ve talimatların uygulanıp uygulanmadığını, stok sayımının nerde ve ne zaman yapıldığını ve bir uzmana ihtiyaç olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.

Genel itibariyle stok denetimi, denetlenen işletmenin stoklarla ilgili politikalarının gözden geçirilmesini, stok sayımının gözetimi ve sayım sonrası denetim çalışmalarını kapsar.

⁴⁶ Aksoy, T., Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s. 207

⁴⁷ <http://www.platformetisim.com/malimusavir/yazarde.asp?idyazi=68>, 07.06.2014

Tablo 3.1: Stok Kalemlerine Uygulanabilecek Denetim Teknikleri

STOK KALEMİNE UYGULANABİLECEK DENETİM TEKNİKLERİ			
STOKLAR VE SATIŞLARIN MALİYETİ	1	Müşterinin stok sayımının değerlendirilmesi	Gözlem ve soruşturma
	2	Stokların varlığının, sahipliğinin, muhasebe kayıtlarının düzgünlüğünün ve değerlemenin uygunluğunun saptanması.	Belge inceleme, karşılaştırma, soruşturma
	3	Malların alınması ve teslimi(gönderilmesi) ile ilgili olarak kapanış tarihine uygun olarak kayıtlamanın yapılmış olduğunun saptanması. (dönemsellik)	Bu konuda özel bir denetim tekniğinin uygulanması söz konusu değildir. Denetçi koşullara göre davranır.
	4	Stokların sınıflandırılması ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak bilançoda sunulduğu ile ilgili açıklama kurallarına uyulmuş olduğunun saptanması.	Fiziki inceleme, belge inceleme, soruşturma, karşılaştırma, göz atma
	5	Stok değerlendirme karşılıklarının uygun olarak ayrılmış olduğunun belirlenmesi.	Soruşturma, belge inceleme ve göz atma
	6	Satın alma ve satış taahhütlerinin incelenmesi.	Soruşturma.
	7	Stoklar ve satışların maliyeti ile ilgili iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi.	Analitik inceleme, karşılaştırma.
	8	Satışların maliyetinin tutar açısından uygun olup olmadığının araştırılması.	

Kaynak:

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/32%2060%20FUAT%20G%C3%9CNAY%20.doc>, 23.04.2014

14.2 Doğrulama-Teyit Mektubu

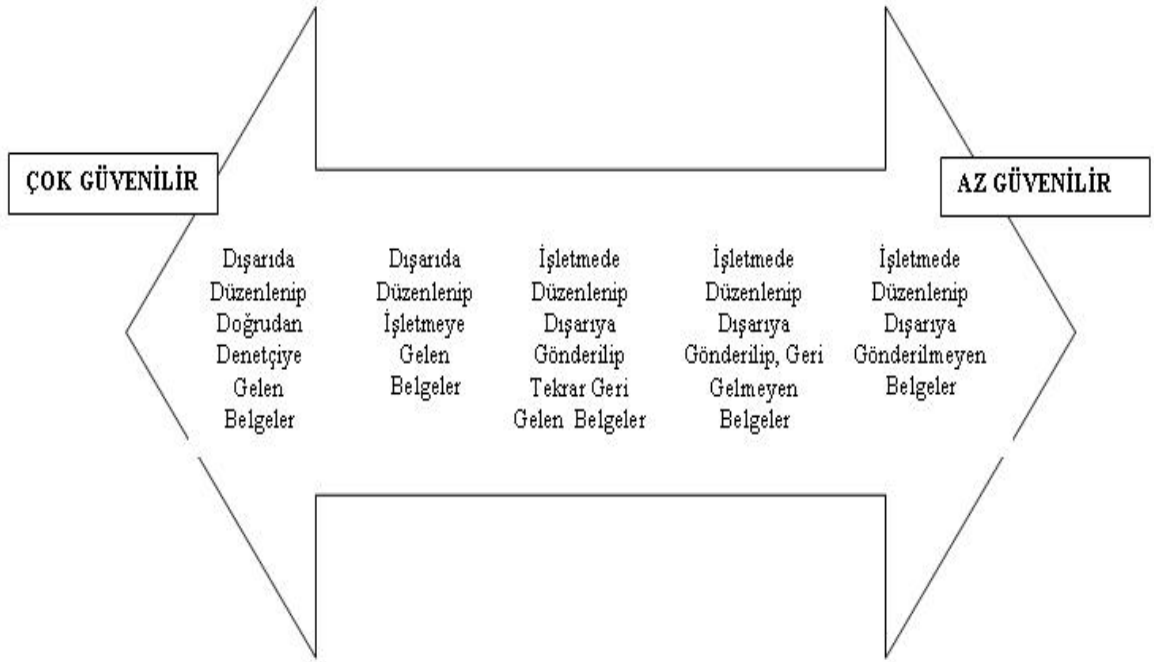
Denetçinin bazı bilgileri dolaysız olarak üçüncü kişilere sorarak kanıt toplama işlemidir. İşletme faaliyetleri üçüncü kişilerle ilişkileri gerektirir. Bu ilişkilerden kaynaklanan bilgiler, satıcılar, müşteriler, bankalar gibi üçüncü kişilerin muhasebe sisteminde de simetrik olarak yer alır. Örnek olarak; bankalara işletmenin kredi durumunu, müşterilere borç kalanını, satıcılara alacak kalanını belirtmelerini isteyerek onların yanıtlarını birer kanıt olarak kullanır. Hesap kalanlarının ve işlemlerin doğruluğunun araştırılmasında sık kullanılan bir yöntemdir. Teyit mektubu da denilen bu tür yazılı delile denetçiler oldukça gerek duydukları gibi, bunlara kuvvetli bir delil gözüyle de bakılır.

Denetçinin en çok dikkat edeceği şey, teyit mektubunun sahtelik veya üzerinde denetlenen işletmece bir değişiklik yapıp yapılmadığı hususu olacaktır. Zaten bu belgelerin direkt olarak denetçinin eline geçmesinin sebebi de budur.⁴⁸ Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus bilgisine başvuru kişisinin kendisinden istenilene anlayıp gerekli bilgiyi düzgün bir biçimde hazırlamasıdır. Hangi bilginin kimden ve nasıl doğrulanacağına denetçi karar verir. Denetçi kararını müşteri işletmeye bildirerek, doğrulamayla ilgili mektupları hazırlamasını ister ve doğrudan doğruya kendisine gönderilmesini sağlar.

Bu teknik en çok alacak hesaplarının denetiminde kullanılır. Denetçi üçüncü kişilerden denetlenen işletme hakkında yazılı ve sözlü olarak bilgi ister. Yazılı bilgiler daha güvenilir olduğu için teyit, yazılı şekilde olur. Borçlar, bankalar, konsinye mallar için doğrulama tekniği kullanılır. Denetçi bilgi isteyeceği kişileri ve isteyeceği bilgileri işletmeye bildirir. İstekleriyle ilgili mektupların hazırlanmasını ister. İsteklerinin işletme tarafından hazırlanması, imzalanması ve postalanması gerekir. Aracı kurumlarda doğrulama istenmez. Doğrulama yapılacak kalemlere denetçi karar verir. Aşağıdaki şekilde denetim kanıtlarının güvenilirliği gösterilmiştir.⁴⁹

⁴⁸ Çömlekçi, a.g.e., s. 20

⁴⁹ <http://i1117.photobucket.com/albums/k600/zzeynoo/mhsbe.jpg>, 14.02.2014



Şekil 3.1: Kanıtların Güvenilirliği

Doğrulama isteklerinin cevapları güvenilirlik açısından doğrudan denetçiye verilir. Doğrudan denetçiye giden cevapların değiştirilme riski yoktur. 3 çeşit doğrulama vardır. Doğrulama isteği olumlu, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama şeklinde olur.

14.2.1 Olumlu Doğrulama

Denetlenen işletmenin müşterisine bakiye bildirilir ve mutlaka olumlu veya olumsuz mektuba yanıt vermesi istenir. Hatta varsa hesap ekstresinin teyit mektubuna eklenmesi istenir. Olumlu doğrulama talebine verilen cevapların güvenilir olması beklenir.

Tablo 3.2: Olumlu Doğrulama Örneği (Positive Confirmation)

YAPI TİCARET A.Ş. Sanayi Cad. No: 11/6 Şişli/ İstanbul	10.01.2005 İSTANBUL
Sayın İMGE İNŞAAT A.Ş. Ostim/Ankara	
<p>İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak işletmenizden 31.12.2005 tarihi itibariyle olan 100.000 YTL'lik alacağımızı doğrulamanız gerekmektedir. Kayıtlarımızda gözüken 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. YTL'lik bakiye, kayıtlarımızda 31.12.2005 tarihi itibariyle YTL olarak gözükmektedir.</p>	
Yer :	Firmanın Kaşesi :
Tarih:.....	İmza :.....

Kaynak: ŞİRİN, M., Hazine Kontrolörü, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri, Doktora Tezi, İstanbul, Türkiye, s.85

14.2.2 Olumsuz Doğrulama

Denetlenen işletmenin müşterisine bakiye bildirilir ve bakiyenin yanlış olması halinde bir yanıt vermesi istenir. Üçüncü kişinin kendisine bildirilen bilgi ile mutabık olması halinde bir yanıt vermesi beklenmez. Eğer yanıt alınmazsa sorulan bilginin doğru olduğu kabul edilir.

Bilgi sorulan kaleme ilişkin tutarlar oldukça büyük ise ve önemli miktardaki hesabın bakiyesinde hata veya düzensizlikler bulunduğu 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 uygulanmasına ağırlık verilmektedir.⁵⁰

Bu mektuba birde müşterinin hesap özeti eklenerek gönderilir ve yanlışlık varsa düzeltilmesine olanak sağlar. Denetim standartları olumlu ve olumsuz doğrulama tekniklerinin bir arada kullanılabileceğini belirtmiştir. Fakat hangi durumlarda olumlu veya olumsuz doğrulama yapılacağına denetçi karar verir. Olumsuz doğrulama talepleri, olumlu doğrulama taleplerine göre daha az güvenilirdir. Denetçi olumsuz doğrulama talebini diğer denetim teknikleriyle uygulamalıdır.

⁵⁰ Güredi, E., Denetim, Avcıol Matbaası, Marmara Üniversitesi Kütüphane ve Dökümantasyon Başkanlığı, s. 115

Tablo 3.3: Olumsuz Doğrulama Örneği

YAPI TİCARET A.Ş.	10. 01. 2005
Sanayi Cad. No: 11/6...	İSTANBUL
Şişli/ İstanbul	
Sayın	
İMGE İNŞAAT A.Ş.	
Ostim/Ankara	
<p>İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi gereği, işletmenizden 31.12.2005 tarihi itibariyle olan 25.000,00 YTL'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 denetçimizinadresine göndermenizi rica ederiz.</p>	
	Saygılarımızla;

	Genel Müdür
<p>REF: Sanayi Cad. No: 11/6 Şişli/ İstanbul adresinde yerleşik YAPI TİCARET A.Ş.'nin mutabakat isteği.</p>	
<p>Yukarıda belirtilen 100.000,00 YTL'lik bakiye: kayıtlarımızda 31.12. 2005 tarihi itibariyle YTL olarak gözükmektedir.</p>	
Yer :	Firma Kaşesi:
Tarih:.....	İmza :.....

Kaynak: ŞİRİN, M., Hazine Kontrolörü, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri, Doktora Tezi, İstanbul, Türkiye, s.85

14.2.3 Boş Bakiyeli Doğrulama

Denetlenen işletmenin müşterisine bakiye bildirilmez, kendisinin bakiye belirlemesi istenir. Müşterilere mutabakat mektubu gönderilir. Fakat aracı kurumlara mutakabat mektubu gönderilmez. Çünkü müşterilere her ay sonunda mektup gönderilmektedir.

Hangi durumlarda olumlu ya da olumsuz doğrulama tekniğinin uygulanacağı hakkında kesin bir kural yoktur. Bu konudaki karar denetçinin mesleki kanaatine bağlıdır. 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 uygulanmasına ağırlık verilmektedir. Aşağıda boş bakiyeli doğrulama örneği verilmiştir.⁵¹

⁵¹ Şirin, a.g.e., s.85

Tablo 3.4: Boş Bakiyeli Doğrulama Örneği

YAPI TİCARET A.Ş.	10.01.2005
Sanayi Cad. No: 11/6	İSTANBUL
Şişli/ İstanbul	
Sayın	
İMGE İNŞAAT A.Ş.	
Ostim/Ankara	
İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak işletmenizden; hesabımızın 31.12.2005 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: Sanayi Cad. No: 11/6 Şişli/ İstanbul adresinde yerleşik YAPI TİCARET A.Ş' nin mutabakat isteği.	
Kayıtlarımız 31.12.2005 tarihi itibariyle yukarıda adı geçen şirket için aşağıdaki bakiyeyi göstermektedir.	
	<u>BORÇ BAKİYESİ</u> <u>ALACAK BAKİYESİ</u>
CARİ HESAPYTL YTL
Yer :	Firma Kaşesi:
Tarih:.....	İmza :

Kaynak: ŞİRİN, M., Hazine Kontrolörü, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örneklemeye Yönetmeleri, Doktora Tezi, İstanbul, Türkiye, s.85

Teyit mektubuna cevap vermesi beklenen taraflarla iyi bir iletişim kurulmalıdır ve güvenilirlik açısından verilen cevapların doğrudan kendisine gönderilmesini sağlamalıdır. Bu şekilde verilen cevapların denetlenen işletme tarafından ele geçirilip değiştirilme riski en aza indirilir. Elektronik ortamda iletişime geçildiyse mutlaka telefonla da aranarak teyit edilmelidir. Sözlü cevapların önemlilik derecesi yüksekse yazılı olarak da doğrudan kendisine gönderilmesini talep edebilir. Bu süreçte denetçinin gözetimi altında olmak şartıyla işletme çalışanları da denetçiye yardımcı olabilir. Doğrulama-teyit etme tekniğinde denetçinin cevap alacağı kaynaklar aşağıda tablo olarak gösterilmiştir.⁵²

Tablo 3.5: Bilgi Kaynakları

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

⁵² Gürbüz, a.g.e, s.105

14.3 Belge İncelemesi

Belge incelenmesi tekniği; ilgili belgelerin Şekil y6n6nden yeterliliği, aritmetik a4ıdan doğruluğu, 6zerindeki imzaların ge4erliği, işletmeye ait olup olmaması, belge ile defter kayıtları arasındaki uygunluk gibi hususlardan incelenmesini ifade eder.⁵³ Diğer bir deyişle; bir kaydın doğru olup olmadığını tespit etmek i4in ilgili belgelerin incelenip kayıtlarla karşılaştırılması işlemidir.

Belge incelemesi kanıt toplama s6recinin olmazsa olmazlarındanır. Denet4inin bilgi ve belgeleri incelemeden denetim g6r6Ő6 6luŐturması olanaksızdır. Bu y6zden denetimde belgelerin 6nemi her zaman 4ok b6y6kt6r. Belgeye dayanmayan hi4bir kayıt kanıt olarak g6r6lmez. Yine kanıtların doğruluğunu tespit etmek i4inde belge birinci koŐuldur.

Uluslararası Denetim Standartları belge incelemesini, basılı belge ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, i4 veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesi olarak tanımlamaktadır. 6rneğin bir 6cret bordrosu işletme i4i belge, bir satıcı faturası ise işletme dış belgedir. Kayıtlarda yer alan bir tutarın faturası, bir 4ek ya da senet denet4i i4in 6nemli kanıt niteliğindedir. Denet4i bu belgeleri inceleyerek, kayıtlardaki hata ve hileleri yakalama olanağına kavuŐarak finansal tabloların ve i4 kontrol6n g6venilirliğine ilişkin sonu4lar elde eder.

İŞletmede bulunan belgelerin t6m6n6n incelenmesi uzun bir s6re4 alacağı i4in denet4i 6rnekleme yoluna gider. Belgeler genel olarak incelenir ve sahte olup olmadığını anlamak i4in belgeler kontrol edilir. Ayrıca kontrol ama4lı denet4i belge tarihi ile muhasebe kayıtlarının yapıldığı tarihler karşılaştırılır. Belge 6zerindeki imza, tarih, sıra numarası, tutar, toplam ve kaydedildiği memur tarafından paraflanıp paraflanmadığı kontrol edilir. Tarihler arasında bulunan farklılıklar d6zensizlik olduğuna dair Ő6phe uyandırır. Ő6phelenilen belgeler ayrıntılı olarak incelenerek Ő6pheli belgelerin kaynağı araştırılır. Belgenin olağandan fazla bakiye vermesi, belgelerin işletmeye ait olup olmaması, işletmenin ama4 ve faaliyetlerine uygun olup olmadığı, doğru yere kaydedilip kaydedilmediği, i4 kontrol6n prosed6rlere uygun olarak d6zenlenip d6zenlenmediği gibi kıstaslara bakılır.

⁵³ Şirin, a.g.e., s. 69

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.⁵⁴

14.4 Gözlem

Denetçinin işletmenin faaliyetlerini gözlemlemesi sonucu elde edilen kanıtlardır. Örneğin, stok sayımı sırasında yapılanlar gözlemlenerek çalışanların dikkat derecesini ölçebilir, işlerin ne şekilde tamamlandığına tanık olabilir. Gözlem sırasında denetçi iç kontrol yapısının işleyişini gözlemlemeli, denetim tekniklerinin etkin bir şekilde uygulandığından emin olmalıdır.

Gözlemin konusu kişiler, süreçler ve işlemlerdir. Gözlem tekniğini uygulayan denetçi aynı zamanda sayım tekniğini de kullanmış olur. Gözlem ve sayım tekniği birbirinin tamamlayıcısı şeklinde düşünülebilir. Sayım, maddi varlıkların fiziki sayımıdır. Örneğin, işletmeye gönderilen malların ambarda teslim alınması sırasındaki görev ayrımları ve belge dolaşımı gözlemlenerek denetçi kanıt toplayabilir.

Gözlem faaliyeti, fiziksel incelemeyle karıştırılmamalıdır. Çünkü fiziki incelemede denetçi doğrudan incelemede bulunurken, gözlem faaliyetlerinde ise işletme çalışanların nasıl ve hangi zamanlarda neler yaptıklarına bakılarak kanıt toplanır. Sadece gözlem kanıt için yeterli olmaz. Diğer denetim tekniklerinden toplanan kanıtlarda destekleyici olmalıdır.

Örneğin, denetçi işletme personelinin stokları teslim alması sırasında gösterdiği özeni gözlemleyebilir. Çünkü bu işlemler belge üzerinde değil görsel olarak görülebilir. Denetçi yapacağı gözlemlerle işletme ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi edineceğinden dikkatli ve özenli bir gözlem diğer denetim prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulanması açısından büyük önem taşır.

⁵⁴ Gürbüz, a.g.e, s. 107

14.5 Kayıt Sisteminin İncelenmesi

Kayıt sistemini yeniden izleme tekniğinde, denetçi örnekleme yolu ile kaynak belgeler seçip, ilgili kayıtların başlangıcından sonuna kadar adım adım izlemesiyle elde edilen kanıtlardır. Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılmasında ve işlemlerin test edilmesinde yaygın olarak kullanılır. Kayıt sistemini yeniden izleme bir işletmedeki muhasebe kayıtlarının tamlığının ve doğruluğunun saptanmasına temel oluşturur.

Tutulan kanıtların her aşamasında kayıt sisteminin incelenmesi bu kayıt için önemlidir. İşletme personeli kayıtlarda hata ve hileler yapabilirler. Bu hata ve hileleri önlemek için denetçi iki yöntem izler. Bunlardan biri kayıt sistemini geriye doğru izleme, diğeri ise kayıt sistemini ileriye doğru izlemedir.

İleriye doğru izlemede, denetçi muhasebe kayıtlarını belgelerden başlayarak defter kayıtlarına ve oradan da mali tablolara doğru inceleyerek denetim yapması ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırmasıdır. En yaygın olarak kullanılan yöntem budur. Muhasebe kayıtlarının bütünlüğünün ve doğruluğunun saptanmasını sağlar.

Geriye doğru izlemede ise, denetçi mali tablolardan başlayarak defter kayıtlarına oradan da belgelere doğru inceleme yaparak denetim yapması ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu araştırmasıdır. Örneğin, kaydedilen bir satışın gerçek bir satış olup olmadığını belirlemek için, denetçi satış kaydı bulunan satış faturası ve sevk irsaliyesi gibi belgeleri inceleyebilir. Yapılan kayıtlarda bazen yanlış tutarlarda kayıt olabilir ya da kayıt yapılması unutulmuş olabilir. Muhasebe raporlarının tutarları kesin mizandaki tutarlarla karşılaştırılır. Kesin mizandaki rakamlar ise büyük defter hesaplarının toplamlarıyla karşılaştırılarak doğruluğu kontrol edilebilir.

Denetçi yapacağı örnekleme ile işletmenin önemli hareket doğuran olaylarını belirlemede, bu noktadan ileriye ve geriye, yani iki yana da giderek denetimini yürütmektedir. Uygulamada denetçiler her iki yöntemi de kullanır. İşletme içine dahil olan belgelerin muhasebe sisteminde sistemli bir şekilde tasnif edilmesi bu teknikten sağlanan etkinlik ve verimliliği artırır.

14.6 Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, matematiksel olarak belge ve kayıtların doğruluğunun denetçi tarafından tekrar hesaplanması işlemidir. Örneğin bazı faiz hesaplamalarının veya amortisman hesaplarının denetçi tarafından yinelenerek, doğrulanması gibi. Bu matematiksel kanıt fiziken varolma ve değerlendirme ile ilgili maddi doğruluğu destekleyen türde bir denetim kanıtıdır. Kayıtlar güvenilirlik açısından genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmalıdır. Muhasebe işlemlerinin çoğu matematiksel işlemlere dayandığı için dört işlem muhasebe hesaplamalarında önemli bir yer tutar. Bu yüzden hata ve yolsuzluk olasılığı her zaman fazladır.

Muhasebenin birçok alanı hesaplamalar yapmayı gerektirmektedir. Çünkü hesap hataları veya hileleri, kayıtlara ve sonuçta finansal tablolara yansımaktadır. Bu hesaplamaların tekrar yapılması denetçi için oldukça zahmetli ve zaman alıcı bir iş olduğu için tüm hesaplamaları tekrar yaparak doğrulamak zorunda değildir. Örnekleme yoluna başvurarak yeniden hesaplamaları gerçekleştirebilir.

Denetçi yapılan hataları ortaya çıkarmak için çeşitli sağlamalar yapar. Sağlamalar elle veya elektronik ortamda yapılabilir. Eğer elle yapılacaksa denetçi aritmetik işlemleri örnekleme yoluyla seçer ve yeniden hesaplama yapar. Yapılan sağlamalarla denetçi kendi hesaplamaları sonucu bulduğu tutarlarla işletme kayıtlarındaki tutarları karşılaştırıp fark olup olmadığını inceler. Eğer yeniden hesaplamalar bilgisayar ile yapılırsa, aralıksız bir incelemenin gerçekleşmesi olanaklı olacaktır. Denetçi aritmetik hataları araştırmak için aşağıdaki işlemleri yapabilir:

- Amortismanların, şüpheli alacak karşılıkları ve giderlerinin yeniden hesaplanması,
- Kıdem tazminatlarının yeniden hesaplanması,
- Birim maliyetlerinin yeniden hesaplanması,
- Ücret bordrolarındaki aritmetik işlemlerin toplamları,
- Kar payı ve ikramiyelerin yeniden hesaplanması,

- Envanter listelerindeki aritmetik işlemlerin yeniden hesaplanması,
- Reeskont hesaplamaları yeniden hesaplanır.

Bu hesapların sonucunda denetçi bulduğu tutarları işletmedeki tutarlarla karşılaştırarak, ikisi arasında fark oluştuğu takdirde konuyu derinlemesine inceleyerek farkın sebebini bulmaya çalışır.

14.7 Soruşturma - Bilgi Toplama

Kanıt toplamak amacıyla işletme çalışanlarına soru sorulması ve tatmin edici cevaplar alma sürecidir. Soruşturma, denetim süresince çokça kullanılan bir ön işlem niteliğindedir. Soruşturmalar, işletmenin çeşitli departmanlarında görev alan personelle ya da kanıt elde etmede rol oynayacak personelle yapılır. Denetlenen işletmenin personeli veya yönetimiyle yapılan soruşturmada elde edilen kanıtlar denetçiye yol gösterici olacaktır. Örneğin, personele görev ayrılıklarının gerektiği gibi yapıp yapılmadığı, bilgi işlem merkezinin güvenliği açısından önlemlerin alınıp alınmadığı gibi sorular sorulabilir. Ayrıcı yönetimle yapılan soruşturmada denetçi için önemlidir. Yatırımlar, sorumluluk verme, karar alma mekanizmalarının işlerliği gibi konularda sorular sorularak bilgi toplanabilir.

Soruların yanıtları yazılı veya sözlü olabilir. Yazılı kanıtların güvenilirliği daha fazladır. Denetçi için daha çok önem arz eden soruların cevapları yazılı olmalıdır. Yazılı cevapların yanı sıra sözlü cevaplarda diğer denetim teknikleriyle desteklenerek denetçiye yol gösterici olur. Soruşturma sırasında hangi soruların sorulacağı denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Soruların içeriği özel veya genel olabilir. Soruların içeriği ve kimlere sorulacağı dikkatli bir biçimde belirlenmelidir. Yanlış ve gereksiz sorular denetçinin ve denetimin otoritesini azaltabilir. Karşı tarafı suçlayacak, incitecek sorular sormamalıdır. Soru sorarken nazik ve tarafsız olunmalıdır. Soruşturma tekniği diğer tekniklerden elde edilen kanıtlarla birleştirilerek değerlendirilmelidir. Kanıtlardan çıkardığı sonuçlarla hangi alanlarda yoğunlaşacağına karar verir. Böylece diğer kişilerle de işbirliği yapılarak zamandan tasarruf edilmiş olunur.

Bu tekniğin uygulanması sonucu elde edilen cevaplar, tek başına güvenilir bir kanıt değildir. Tutarlı ve tatmin edici bir cevap alınsa bile diğer tekniklerle desteklenmeyen

cevaplara güvenilmemelidir. Bununla birlikte bu teknik diğer tekniklerin yardımcısı olarak kullanılır. Diğer tekniklerin uygulanmasına ve kapsamına ışık tutar.⁵⁵

14.8 Analitik İnceleme

İşletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında ilişkiler kurarak, beklentilerin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakma işlemi olarak tanımlanmaktadır.⁵⁶ Son yıllarda yaşanan Enron ve Worldcom gibi uluslararası işletmelerde yaşanan denetim skandalları denetim etkinliklerinin artırılmasında analitik incelemenin önemini ön plana çıkarmıştır.

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.⁵⁷

Analitik inceleme teknikleri, bağımsız denetim planlaması, kanıt toplanması ve sonuç aşamalarında kullanılır. Denetçilerin kısa zamanda doğru ve güvenilir bilgiye ulaşması için kullanılır. En önemli yararı finansal tablolardaki yanlışlıkları ortaya çıkarmada etkili olmasıdır. Son yıllarda artan oranda analitik inceleme tekniklerine başvurulmakta fakat istenilen düzeye ulaşılamamaktadır. Analitik inceleme tekniği genel olarak karşılaştırma ve ilgi kurma yöntemidir.

- **Karşılaştırma:** Analitik inceleme, işletmeye ait finansal bilgilerin geçmiş dönem verileri, geleceğe odaklı veriler, tahmini beklentiler, sektör ortalamaları ile karşılaştırmasını içerir.

- **İlgi Kurma:** Finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler arasında ilgi kurma ve işletmenin geçmiş deneyimlerine dayanarak tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi beklenen finansal bilgiler arasında ilişki kurulmasını ifade eder.

⁵⁵ Gürbüz, a.g.e., s. 111

⁵⁶ Bozkurt, a.g.e, s. 63

⁵⁷ Tekiner, O., 1999, Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Türkiye, s.56

Denetçilerin analitik inceleme tekniğini en çok kullandıkları denetim aşaması kanıt toplama aşamasıdır. Analitik inceleme tekniklerini kullanmalarının en önemli nedenleri şunlardır;

- Denetim etkinliğini arttırmak,
- Risk değerlendirme aracı olarak kullanım,
- Tutarsızlıkların ortaya çıkarılması,
- Denetim tekniklerinin zorunlu olmasıdır.

Analitik inceleme denetim sürecinin her aşamasında uygulama alanı bulmaktadır. Denetimde planlama, yürütme ve tamamlama aşamalarında kullanılan bir tekniktir. Ayrıca risk değerlendirme yöntemi olarak da kullanılabilir. Analitik inceleme sürecinde oran analizi, mantıklılık analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi, ve trend analizi gibi işlemlerden oluşur.

- **Oran analizi**, finansal tablo kalemleri arasındaki oransal ilişkinin sonuçlarının yorumlanmasıdır.
- **Mantıklılık analizi**, veriler arasında mantık ilişkisi kurularak belirli bir sonucun tahmin edilmeye çalışılmasıdır.
- **Karşılaştırmalı tablolar analizi**, finansal tabloların birbirini izleyen yıllar açısından incelenmesi ve gösterdiği değişimin yorumlanmasıdır.
- **Trend analizinde**, finansal tablolar daha uzun dönemde başlangıç yılı 100 kabul edilerek baz alınmakta ve yüzdesel değişimler izlenmektedir.

Analitik inceleme, muhasebe kayıtlarında ve belgelerdeki matematiksel işlemlerin doğruluğunun araştırılmasını sağlar. Dönem sonunda genel gözden geçirmede de uygulanması gereken bir yöntemdir. Analitik inceleme denetim çalışmalarında önemli yer tutar. Prosedür olarak ayrı bir bölümde tutulur. Denetim işlemleri tamamlandıktan sonra muhasebe bilgilerinin eksiksiz olarak hesaplara geçirildiğine kanaat getirildikten sonra, muhasebe hatası olarak geriye analitik işlem hataları kalmış olabilir. Bu yüzden analitik inceleme işlemine başvurulur. Aritmetik incelemede elle tutulan muhasebede büyük defter hesaplarına ilişkin tutarlar, yevmiye defterlerinin ve yardımcı defterlerin seçilecek belirli bölümleri aritmetik inceleme tabii tutulurlar.

Analitik inceleme işlem sayısı çokluğu nedeniyle örnekleme yapılarak incelenir. Hangi örnekleme yönteminin kullanılacağı denetlenen işletmeden gizlenmelidir. Çünkü örneklemenin hangi usule göre seçileceğini bilen personel kasıtlı olarak yaptığı hataları denetçiden saklar. Aritmetik incelemede belgelerdeki toplama ve çarpma işlemleri, alacak hesapları ve borç hesapları ile ilgili bakiye cetvelleri ve envanter sayım cetvelleri örnekleme yoluyla kontrol edilmelidir.

14.9 İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma

Denetçinin, işletmenin birbiriyle olan ilişkili hesaplarını karşılıklı inceleyerek, ilgili hesaplar arası uygunluğu test ettiği denetim tekniğidir.⁵⁸ Muhasebe sisteminde yer alan hesaplar arasında ilişki bulunmaktadır. Bu sistemde bir hesaptaki hareket diğer bir hesabı etkileyebilir. Bir hesaptaki artış diğer hesaptaki azalmaya neden olur. Denetçi işletmenin birbirleriyle ilişkili hesaplarını inceleyerek hesaplar arasında uygunluk olup olmadığını araştırır. Aşağıdaki tabloda gösterilen hesaplar arasında sıkı bir ilişki vardır.

Tablo 3.6: İlişkili Hesaplar

Amortisman giderleri	Birikmiş amortismanlar ve MDV
Şüpheli alacak giderleri	Alacak hesapları, şüpheli alacak karşılığı
Satış iade ve iskonto komisyonları	Satış tutarları
Faiz giderleri	Ödenecek faizler, borç senetleri, tahviller, banka kredileri

Bu hesaplardan yararlanılarak hatalı hesaplar bulunabilir ve bulunan hatalı hesaplar daha detaylı araştırılır.

⁵⁸ Ergin, a.g.e., s. 95

14.10 Derinlemesine Araştırma

Denetçilerin şüphelendikleri veya tutarsızlık olduğunu düşündükleri işlemleri ve hesapları ayrıntılı bir şekilde incelenmesi tekniğidir. Muhasebe kayıt sisteminde yer alan herhangi bir bilgi, hesap, kayıt ve mali tabloların derinlemesine incelendiği ve muhtemel hata, düzensizlik, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması hedeflenir.

Muhasebe ortamında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı kanıtlar, olağandan büyük ve küçük tutarlı bakiyeler anormal dalgalanmalar gösteren hesaplar bulunabilir.⁵⁹ Bu gibi durumlarda denetçi derinlemesine araştırma yaparak hata ve yolsuzlukları tespit edebilir. Mesleğinde uzman olan denetçilerin uygulayabileceği bir tekniktir.

Derinlemesine araştırmada dikkatli ve bilgili denetçiler anormal olan durumları derhal tespit edebilir. Yaygın olarak kullanılan bu teknik tecrübeli bir denetçi için önemli bir araç olarak kullanılabilir. Örneğin, kasa hesabının olağandan fazla tutarda bakiye vermesi, önemli aktif hesapların alacak bakiyesi, önemli pasif hesapların borç bakiyesi vermesi, satışlarda borç-alacak hesaplarının çok fazla artış göstermesi gibi.

15. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİ UYGULAMA BİÇİMLERİ

Denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak amacıyla yönetimin iddialarına ilişkin önemli yanlışlık riskini ve denetimin etkinliğini dikkate alarak belirlediği denetim prosedürlerini denetlenecek iç kontroller, hesap bakiyesi ve işlem türüne göre aşağıdaki şekillerde uygulayabilir.⁶⁰

- Tüm İşlemlerin İncelenmesi
- Belirli veya Örneklem Yoluyla Seçilen Kalemlerin İncelenmesi
 - Belirli Kalemlerin Seçilmesi
 - Örneklem

⁵⁹ Bozkurt, a.g.e, s. 72

⁶⁰ Şirin, a.g.e., s. 96

15.1 Tüm İşlemlerin İncelenmesi (%100 İnceleme)

Denetlenen kalemdaki her bir işlemin bir zaman dilimi içinde tek tek incelenerek gözden geçirilmesidir. İşlemlerin tümünün %100 incelenmesi hem çok zaman harcayıcı hem de gereksiz olduğu düşünülerek çoğu zaman uygulanmaz. İstisna olarak bazen belli hesap kalemlerinin %100'ünün incelenmesi gerekebilir. Örneğin, denetçi bir hesap kalemindeki hata olma olasılığının çok fazla olduğunu düşünerek hesap kaleminin tamamının incelenmesine karar verebilir.

Ana kütlede büyük değerde ve az sayıda kalemden oluştuğu, önemli bir risklerin olduğu ve diğer kanıt toplama teknikleri ile yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamadığı veya bir hesaplamanın tekrar tekrar yapılması ya da bilgi işlem sisteminin gerçekleştirdiği benzer işlemler nedeniyle bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımının uygun olduğu durumlarda, denetlenen kaleme ilişkin her bir kalemin incelenmesi uygun olabilir.

15.2 Belirli veya Örnekleme Yoluyla Seçilen Kalemlerin İncelenmesi

Finansal tablo kalemleri hakkında bilgi edinmek ve görüş oluşturmak için en kolay yol finansal tablo kalemlerine ilişkin tüm kayıtları %100 incelemektir. Fakat tüm kalemlerin incelenmesi daha maliyetli ve zaman alıcı olduğundan %100 inceleme yöntemi yerine genellikle belirli kalemlerin örnekleme yapılarak incelenmesi daha doğrudur. Denetçi örneklemede yer alacak kalemleri, ana kütledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçer.

Denetim sınırlı bir zaman içinde değerlendirilmesi gerektiği için denetçiye zaman kısıtı getirmektedir. Ayrıca incelenecek işlem sayısı arttıkça denetim maliyeti de artmaktadır. Bu sebeple işlemin incelenmesi denetçiye ekonomik açıdan yük olur. Burada önemli olan husus mali tabloların finansal durumunu makul ve doğru olarak yansıtmasıdır.

15.2.1 Belirli Kalemlerin Seçimi

Denetçi ana kütlede oluşan işlemlerin %100'ünden daha azını incelemesi gereken durumlarda, örnekleme yaparak seçme yoluna gider. Önem derecesi yüksek olan

işlemlerin tamamı incelemeye alınarak, denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü etkileyebilecek büyüklükteki hiçbir işlem inceleme dışında tutulmamış olur.

Denetçi genellikle yüksek değerli işlemleri seçerek, geriye kalanları ise örnekleme yaparak inceler. Denetçi burada kendi mesleki bilgi ve tecrübelerine dayanarak da bazı işlemleri özel olarak incelemeye karar verebilir. Belirli kalemlerin mesleki kanaate dayalı olarak seçimi, örneklem dışı riski de beraberinde getirir. Belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi genellikle kanıt toplamak amacıyla yapılırsa da, bu yolla seçilen kalemlere uygulanan kanıt toplama tekniklerinin sonuçları ana kütle için genellenemez.

15.2.2 Örneklem

Örneklem, evrenden (ana kütle) bir örneklem seçilerek ve bu örnekleme incelemeye alarak ulaşılan sonucun evrene mal edilmesidir. Diğer bir deyişle, ana kütle, belirli yöntemler kullanılarak seçilen verilerin hata ve hilelerini bulmak için kullanılan yöntemdir. Tarama yönteminin sakıncalarından dolayı denetçiler, genellikle örneklem yöntemlerini çok kullanırlar.

Ana kütle için tümünü araştırmaya fırsat olmadığı için bu yöntem sık kullanılır. Muhasebe denetimi alanında bu "test etme" olarak geçer. Denetçi bir ana kütle için bir kısmını seçerek o ana kütle hakkında karar verirse bu denetim örnekleme olarak tanımlanır.⁶¹ Denetimde örneklem ise, denetim prosedürlerinin bir hesap kalanının unsurlarının sadece bir bölümüne uygulanmasıyla, elde edilen kanıtları değerlendirerek evrenin bütünü hakkında bir sonuca ulaşmaktır. Evrenin denetim amaçlarına göre çok iyi tanımlanmış ve çevresinin belirlenmiş olması büyük önem taşımaktadır.

Örneklemede bazı risklerle karşılaşılabilir. Örneklem riski, denetçinin bir örneğe dayanarak ulaştığı sonucun, ana kütle için tamamına aynı denetim tekniklerinin uygulanması durumunda, elde edilecek sonuçtan farklı olması ihtimalinden kaynaklanan riski ifade eder.⁶² Örneklemden kaynaklanan riskler alfa riski ve beta riski olmak üzere ikiye ayrılır.

⁶¹ Elder, R. J., vd., Auditing and Assurance Services, Pearson 13. Edition, 2010, New Jersey, s. 478

⁶² Şirin, a.g.e., s.103

- **Alfa Riski:** İç kontrol yeterince güvenilir olduğu halde, denetçinin örneklemeden elde ettiği sonuçlara bakarak i kontrolün yeterli güveni sağlamadığı sonucuna varmasıdır.

- **Beta Riski:** Denetçinin rneklemeden elde ettiği sonuçlara bakarak i kontrolün yeterince güvenilir olmadığı halde, güvenilir olduğu kanısına varmasıdır.

Denetlenen işletmenin mevcutları, belge ve kayıtları birer ana kütle değildir; bunların içersindeki aynı özelliklere sahip, başka bir deyişle aynı tip olanları ana kütle olarak düşünülecektir. Örneğin bütün faturalar bir ana kütle olarak kabul edilemez; ancak alış faturaları bir ana kütle, satış faturaları diğer bir ana kütle sayılır. Bu Şekilde çeşitli ana kütlelerin varoluşu incelemeye tabi tutulacak örnek sayısının artmasına sebep olacaktır.⁶³ örnekleme yöntemi kullanılarak zamandan, malzemedan ve eleman bakımından tasarruf sağlanır. Seçilen rnek ana kütlenin tam olarak özelliklerini ve hacmini yansıtabilmelidir. Çünkü denetimde önemli olan kanıtın fazla olması değil, kalitesinin fazla olmasıdır. Bunu belirlemek için örnekleme yöntemlerine başvurulur.

Örnekleme ile kanıt topluluğundan belirli sayıda örneklem birimi alınarak değerlendirilir ve sonuçlar o kanıtlarla genelleştirilir. 20-30 örnekte olumsuz bir durumla karşılaşılmamışsa kontrollü bir Şekilde çalışıldığı öngörüsüne varılabilir. Seçilen rneklem birimleri diğer kanıt topluluğuyla aynı özellikleri göstermelidir. Bu bakımdan denetçi son kararını yalnız bir tek test sonucuna dayandıramaz; her testten sağladığı delilleri diğer tipteki inceleme ve araştırmaların sonuçlarıyla birlikte değerlendirmek zorunda kalır.⁶⁴

İşletmenin tüm birim ve işlemlerinin denetlenmesinin engelleyen etmenler şunlardır;

- İncelenecek işlem sayısı arttığa maliyet artar dolayısıyla denetçinin de işini zorlaştırır.

- Denetim faaliyetlerinin uzun sürmesi işletme faaliyetlerini aksattığı için işletme yönetimince istenmeyen bir durumdur. Bu yüzden denetçi işlerini kısa sürede tamamlamak için yeni yöntemlere başvurur.

⁶³ <http://acikogretimx.com/konu-anlatimlari/muhasebe-denetimi/denetim-unite-5.html>, 25.03.2013

⁶⁴ mleki, a.g.e., s. 25

Örnekleme denetçiye çok sayıda benzer işlemi incelemek yerine bütünü temsil eden bir kısmını inceleyerek tüm işlemler hakkında bilgi sahibi olmasına ve bir sonuca ulaşmasına yardımcı olur. Az sayıdaki birimden oluşan örneklem daha dikkatli inceleneceği için hatalar daha kolay tespit edilir ve doğruluğu kanıtlanır. Denetimde bazı örnekleme yöntemlerine başvurulur. Başvurulan başlıca örnekleme yöntemleri şunlardır;⁶⁵

- İradi örnekleme yöntemi
- İstatistiki örnekleme yöntemidir.

15.2.2.1 İradi Örnekleme

Denetçi prosedürlerinin uygulanacağı örneklem birimlerini mesleki kanaatine dayanarak kendi iradesi doğrultusunda belirler. İradi örneklemede örnek seçimi için genel kabul görmüş ilkeler, yüzdeler ve tablolar yoktur. Fakat denetçi kanaatini kullanarak ana kütle hakkında kararını verir. Örneğin, değer veya miktar büyüklüklerine göre iradi seçim yapılır.

Denetim çalışması sırasında birçok durumda da etkin olarak kullanılır. Fakat bu yöntemin sakıncalı yönleri de bulunmaktadır. İradi örneklemede seçilen birimler denetçinin iradesine bağlı olduğu için kişisel tercihlerden etkilenir. Ayrıca bu örneklem yöntemi ana kütle hakkında objektif bir sonuç çıkarmak açısından yetersizdir.

Örnek olarak seçilecek birimleri eşit seçme şansı yoktur. Denetçi inceleyeceği birimleri seçerken bazı kıstaslara göre seçim yapar. Bu kıstaslar denetlenecek birim sayısını belirler. Örneklem büyüklüğünü belirlemede ve birim sayısını belirlemede denetçi subjektif olur. Ayrıca denetçi iradesini kullandığı için taraflı olma tehlikesi vardır. Doğrulanacak hesapların seçimi denetçi kararına bağlı olduğundan değişiklikler olabilir.

Örneklemede ana kütlelerin tamamı alınmadığı için her zaman hata yapma ihtimali yüksektir. Çoğu zaman örneklerden sonuç çıkarmak riskli bir işittir. Çünkü, örneklem

⁶⁵ Woolf, E. vd., Advanced Auditing and Investigation, M&E Ltd, England, 1985, s.278

büyüklikleri kabul edilen risk derecesiyle ters orantılıdır. Denetçi hata oranını azaltmak istiyorsa seçtiği örnekler büyük olmalıdır. Bu nedenle iradi örnekleme yöntemi kullanıldığında ana kütlelerin tamamı hakkında bir genellemeye varılamaz. Örneğin, alacak hesaplarını teyit etmek isteyen denetçi, teyit edilecek hesapların sayısını şöyle belirleyebilir:

- Bakiyesi 100.000 TL'yi aşan bütün hesaplar,
- Bakiyesi 10.000 TL'den daha az ve vadesi altı ayı geçmiş hesapların % 50'si,
- Altı aydır hiçbir hareket göstermeyen hesapların % 10'u,
- Alacak bakiyesi veren beş hesap,
- Sıfır bakiyeli hesapların % 5'i,
- Diğer hesapların % 25'i gibi.⁶⁶

Örnekleme hilelerin ortaya çıkarılmasını değil denetçinin mali tablolar hakkında kanaatini açıklamak amacıyla yeterli kanıt incelemesini sağlar. Bu hesapların seçimi denetçinin karar ve çalışmalarına göre değişebilir. Hata ve hile oranı yüksek olan hesaplar daha dikkatli incelenmelidir. İradi örnekleme yönteminde risk düzeyi oldukça fazla olmasına rağmen yine de yaygın olarak kullanılmaktadır. Denetim çalışmalarında maliyet dolayısıyla ve matematiksel hesaplardan kaçındıkları için iradi örnekleme tercih etmektedirler.

- **Nitelik Örnekleme Yöntemleri**

Nitelik örneklemesinde denetçi, muhasebe işlemlerinin doğruluğu ya da yanlışlığı üzerinde durur. Nitelik örnekleme yöntemleri bir ana kütledeki belirli bir özelliği birimleri içerme oranını tahmin etmeye yönelik çalışmalardan oluşur.⁶⁷ Nitelik

⁶⁶ Gürbüz, a.g.e., s. 97

⁶⁷ Yıldırım ve İnel, a.g.e., s. 265

örnekleme "Ne sıklıkta?" sorusunu tahmin eden örnekleme yöntemi olduğu için uygunluk denetiminde sık kullanılır.

Nitelik örneklemesinde denetçinin öncelikle belirlemesi gereken noktalar şunlardır;

- Örnekleme birimini tanımlamak,
- Kontrol test amaçlarını belirlemek,
- Evreni tanımlamak,
- Kontrol politika ve prosedürlerinde sapmayı tanımlamak,
- Örnekleme büyüklüğünü belirlemektir.

Bu örnekleme türü için önemli olan nokta, hatanın ya da hilenin parasal olarak ne kadar olduğu değil, gerçekten var olup olmadığıdır. Bu bakımdan denetçi bu örnekleme türünde bulduğu hataların yüzdesi ile ilgilenir. Nitelik örnekleme yöntemleri üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar niteliklerine göre tahmin örnekleme, kabul örnekleme ve keşif örnekleme yöntemidir.

- **Nitelik Göre Tahmin Örnekleme:**

Muhasebe evrenindeki hataların oranını tahmin etmek için kullanılan istatistiksel örnekleme yöntemidir. Nitel araştırmalarda örnekleme büyüklüğünü hesaplamada belli bir kural yoktur. Araştırmanın amacına ve sahip olunan olanaklara göre kararlaştırılır.⁶⁸

Nitelik tahmin örneklemesinde denetçi muhasebe işlemlerinin doğruluğunu ve yanlışlığını tespit eder. Hataların yüzdesi her zaman önemlidir. Bu örneklemede en önemli nokta örnekleme büyüklüğünü evrensel hakkında doğru sonuçlar verecek şekilde saptamaktır. Kabul edilebilir risk oranı %5 veya %10 olmalıdır. Denetçi evrenin geçmiş yıllar sonuçlarına ve seçtiği örnekleme sonuçlarına bakarak evrenin beklenen sapma oranını belirleyebilir ve ana kütlede kapsadığı hatanın nitelik bakımından değerlendirmesini yapabilir.

⁶⁸ <http://w3.balikesir.edu.tr/~msackes/wp/wp-content/uploads/2012/03/BAY-Final-Konulari.pdf>, 02.02.2014

- **Kabul Örneklemesi:**

Belirli bir sayıda örneğin rastlantısal olarak seçilerek örnek içinde belirli sayıda hataya rastlanmazsa ana kütle için kabul edildiği örneklemedir. Bu tip örneklemede sadece kabul veya ret kararı verilir.⁶⁹ Belirli bir kabul sayısı ile denetçi hazırlanmış olan tablolardan örnek birim sayısını bulmaktadır. Örnek birimlerine denetim prosedürleri uygulanır ve bulunan sapma sayısı kabul sayısı ile karşılaştırılarak ana kütle hakkında karar verilir.

Genelde denetçiler tarafından kullanılan kabul örnekleme yönteminin muhasebe denetiminde kullanım oranı sınırlıdır. Örneğin, alacak hesaplarında en fazla 2 hata olması durumunda hoşgörüle karşılamaya karar verildiyse iki hata bulunduğu zaman alacak hesapları kabul edilebilir. Fakat 2' den fazla hata bulunursa kabul edilmez. Yönetimin en çok eleştiri alan kısmı hata sayısının belirlenmesidir. Çünkü hata sayısı yenilgilere neden olabilmektedir.

- **Keşif Örneklemesi:**

Bir tek hata ve düzensizliğe rastlansa bile geniş bir inceleme yapılacaksa bu örnekleme yöntemi kullanılır. Hile, iç kontrollerin işletilmemesi, kritik düzenlemelerin ihlali veya kalite kontrol ölçülerinin söz konusu olduğu durumlarda kullanılır.

Keşif örnekleme yönteminde kabul sayısı sıfırdır. Hazır olan tablolardan örnek büyüklüğü bulunur. Genellikle yolsuzlukların araştırılmasında bu yöntem başvurulur. Keşif örnekleme yönteminde örnek birim sayıları düşük olduğu için sonuca daha çabuk varılmaktadır.

Denetçi örneklemin büyüklüğü, güvenlik derecesi, tekrar oranına göre tablolar düzenler. Bu tablolarda ayrıntılı hesaplara girmeden tablolar yardımıyla en az bir hatanın bile ortaya çıkmasına olanak veren örneklem büyüklüğünü hesaplar. Keşif örneklemesini denetçiler genellikle ön inceleme aracı olarak kullanırlar. Tablolarda hataya rastlandığı an inceleme durdurulur ve ana kütle reddedilir. Dolayısıyla zamandan ve maliyetten tasarruf sağlar.

⁶⁹ <http://denetimforumu.blogspot.com.tr/2010/02/istatistik-ornekleme-rehberi.html>, 15.02.2014

15.2.2.2 İstatistiki Örnekleme

Bir ana kütleden tesadüfi olarak seçilen örnekler incelenip, elde edilen kanıtlarla ana kütleyle belirli güven aralığında genelleştirilmesine "istatistiki örnekleme yöntemi" denir. Örneklemenin sakıncalarını ortadan kaldırarak örneklemenin daha bilimsel ve objektif olarak yapılmasını sağlayan bir yöntemdir. İstatistiki örnekleme de, seçilecek örneklerin sayısı matematiksel olarak, formül, grafik ya da tablo kullanma yoluyla tespit edilir ve örnek birimler tesadüfi olarak seçilir. Örneklemenin objektif olması, örnekleme türünün denetim boyunca denetçinin fikrinde bir değişiklik yaratmayacak tipten olması anlamına gelir. Ana kütleden seçilen her örnek yeterli, temsil edici ve istikrarlı olmalıdır.⁷⁰

İstatistiki örnekleme olasılık teorisine dayanmaktadır. İncelemeye konu olacak ana kütle belirlendikten sonra en uygun örnek, doğru bir örnek seçme tekniği kullanılarak saptanır. İstatistiki örnekleme dört aşamadan oluşur. Bunlar;

- Örneklemin planlanması
- Örneklem birimlerinin seçimi
- Seçilen birimlerin incelenmesi
- Örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesi

Bu yöntemin üstün tarafı örnek kütle büyüklüğünün saptanmasında matematiksel yöntemlerin kullanılmasıdır. Sonuçlar sayısal olarak ifade edilir ve örnekleme riski kontrol altına alınabilir.

Bir ana kütleden tesadüfi olarak seçilen örnekler incelenerek, elde edilen bulgular ana kütleyle genelleştirilir. Böylece denetlenecek birimler arasında eşit seçilme şansı tanınmış olur. İstatistiki örneklemede basit tesadüfi seçim, sistematik seçim veya özel seçim tekniği kullanılabilir.

Örnek büyüklüğünün belirlenmesi ve sonuçların değerlendirilmesi matematiksel olarak yapılır. Sonuçlar objektif olduğu için savunulabilir ve iddialar söz konusu olmaz. İstatistiki örnekleme yapıldığında ana kütledeki bütün birimlerin incelenmesinden daha

⁷⁰ Holmes ve Overmyer, çeviren Oğuz Göktürk, Muhasebe Denetimi Cilt 1, Bilimsel Yayınlar Derneği, 8. Baskı, 1975, s. 280

doğru sonuçlar verebilir. Fazla veri olduğu zaman dikkat dağınıklığı ve bıkkınlık olabilir. Toplanan veriler farklı kullanıcılar tarafından da değerlendirilebilir. Seçilen örneklemeden hareketle ana kütle ile ilgili bir rakama ulaşılmaması isteniyorsa istatistiksel örnekleme uygulaması gereklidir.⁷¹

- Geçmiş beş yılda düzenlenen usulsüz kayıttan düşme onay tutanakların sayısı
- Geçmiş beş yılda yüklenicilere yapılan usulsüz ödemelerin tutarı
- Geçmiş üç yılda maaş ödemesi kapsamında personele yapılan fazla ödemelerin tutarı
- Geçmiş üç yılda personel tarafından hatalı düzenlenen harcırah beyannamelerin sayısı

• Nicelik Örnekleme Yöntemi

Denetçi niceliksel tahminler yapmak için kullandığı örnekleme türüdür. Mali tablolardaki kalemlerin tutarları ve hesap bakiyelerine etkisi olan hatalardır. Nicelik örnekleme, "Ne kadar?" sorusu ile bir hesap bakiyesinin TL değeri olarak makul ölçülerde olduğunun ya da hesap bakiyesindeki TL değeri olarak hatanın tespit edilmesinde kullanılır.

Nicel araştırmalarda incelenen değişkenin **sürekli** ve **süreksiz** olmasına göre farklı formüller kullanılarak hesaplanır. Hesapların bakiyeleri olduğundan düşük veya yüksek gösterme biçiminde ortaya çıkabilir. Bu tür hatalar para, uzunluk birimi, ağırlık ve adet cinsinden ölçülebilir. 0-9 arasında değişen rassal sayılar tablosu kullanılarak örneklemin hangi evren birimine gireceği belirlenir.

Niceliksel örnekleme yöntemi mali tabloların denetiminde daha çok kullanılır. Nicelik örnekleme kullanıldığı zaman etkin sonuçlar elde edilebilecek durumlar şunlardır;

- Ana kütle çok sayıda birimden oluşuyorsa,
- Az sayıda birim incelendiğinde yüksek tutarlı hatalar tespit edilemiyorsa,
- Özel birimlerin tespiti zorlaştığında,
- Örnekleme riski matematiksel olarak değerlendirilmek isteniyorsa.

Niceliklerine göre tahmin örnekleme ve parasal tahmin örnekleme olarak iki gruba ayrılır.

⁷¹ Sezer, F., Denetim Kanıtları- Ön Çalışma- Saha Çalışması ve Testler İDDK, Mayıs 2013 -CIA

- **Niceliklere Göre Tahmin Örnekleme**

Ana kütleden örnek kütleler belirlenerek örnek kütlelerden biri seçilir ve elde edilen bilgilere göre ana kütleyle ait ortalama ve toplam değerler belirli olasılıklar dahilinde tahmin edilir. Niceliklerine göre tahmin örnekleme üç biçimde uygulanır. Bunlar;

1. Doğrudan doğruya tahmin yöntemi
2. Farklara göre tahmin yöntemi
3. Oranlara göre tahmin yöntemi

- **Parasal Birim Örnekleme**

Muhasebe denetiminde kullanılan örnekleme yöntemlerinin bazı nedenlerle yetersiz kalması sonucu, 1960'lı yıllarda yeni arayışlar başlamıştır. Niteliksel örnekleme yöntemiyle, bir hesap sınıfına ilişkin parasal tutarların hata oranlarının tahminini yapmada kullanılır. Örnek kütle oluşturulan birimler, fatura, irsaliye vs. gibi fiziki birimler değil, TL, dolar, sterlin ile ifade edilen tesadüfi olarak seçilmiş birimlerdir.

Son yıllarda daha da geliştirilen parasal birim örnekleme, mali tabloların denetiminde dış denetçilere en yararlı yöntemlerden biri olma kalitesine sahiptir. Bilgisayar ortamında daha pratik ve daha hızlı seçim yapıldığı için sık tercih edilir. Elektronik ortamda olduğundan insan hataları da engellenmiş olur. Parasal birim örneklemesinin etkin olarak kullanıldığı alanlar şunlardır;⁷²

- Konfirmasyonu yapılacak alacakların seçilmesi,
- Stok değerlerinin test edilmesi,
- Sabit varlıkların kayıt tutarlarının doğrulanması,
- Bordro işlemlerinin test edilmesinde kullanılacak birimlerin seçimi.

Örnekleme büyüklüğünü belirlemek için genişleme faktörü, kabul edilebilir hata, beklenen hata, defter değeri, yanlış kabul riski için güvenilirlik faktörü kullanılır.

⁷² Yıldırı ve İnel, a.g.e., s. 127

Parasal birim örneklemesinin formüle edilmesi şu şekildedir;

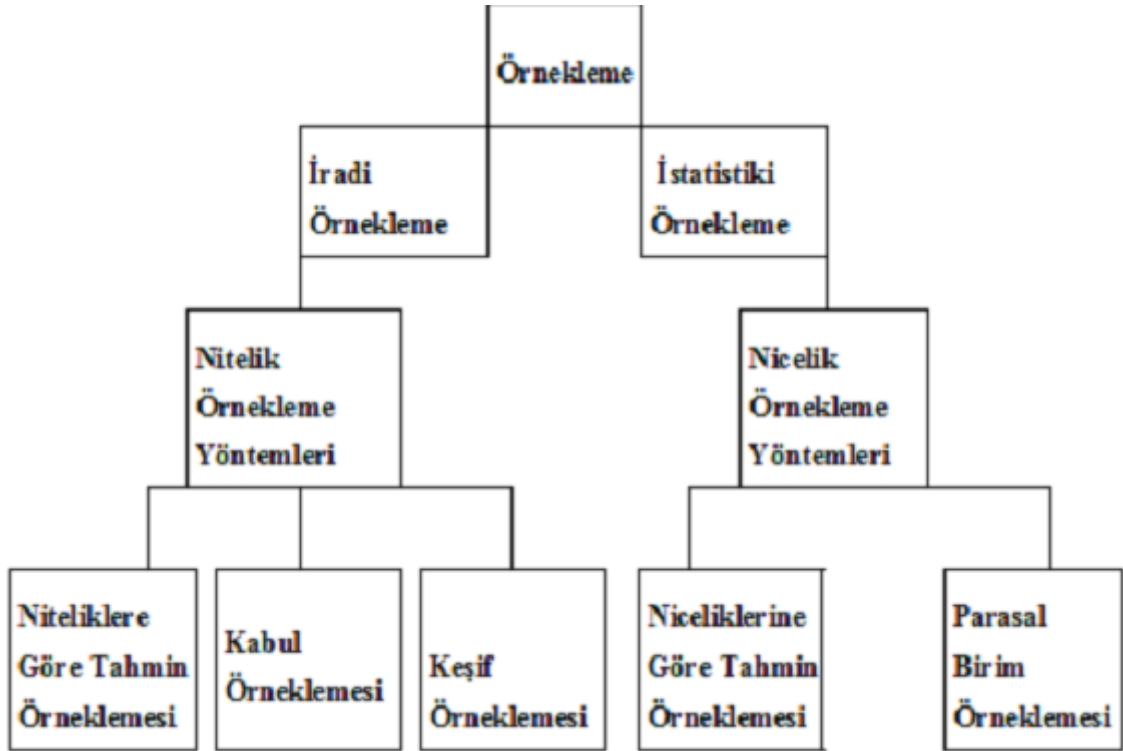
$$\text{Örneklem Büyüklüğü} = \frac{\text{Defter Değeri} \times \text{Güvenilirlik Faktörü}}{\text{Kabul edilebilir Hata-(Beklenen Hata x Hata Genişleme faktörü)}}$$

Kabul edilebilir Hata-(Beklenen Hata x Hata Genişleme faktörü)

Teoride ve uygulamada, parasal birim örnekleme yönteminin çok sayıda uygulama türü geliştirilmiştir. Türler temelde benzer, ayrıntılarda birbirlerinden ayrılmaktadır. Bu uygulama türlerinin bazılarının isimleri aşağıda sıralanmıştır:

- Kümülatif Parasal Tutarlar Örnekleme Yöntemi,
- Dolar Birim Örnekleme Yöntemi,
- Birleştirilmiş Nitelik ve Nicelik Örnekleme Yöntemi,
- Büyüklüğü İle Orantılı Olasılık Örnekleme Yöntemi,
- McCray Sınırı Değerlendirme Yöntemi.⁷³

⁷³ Bozkurt, a.g.e., s. 60



Şekil 3.2: Örnekleme Yöntemleri

15.3 Test Sonucu Bulunan Hataların Değerlendirilmesi

Örnek seçimi hangi yöntemle yapılırsa yapılsın örneğe giren her kalem dikkatle incelenmesi, örnekteki yanlış kalem sayısının bulunması gerekmektedir. Örneğin, satış faturasında 200 TL yerine 20 TL olarak yazılan ya da doğru isim Ahmet SEÇKİN olduğu halde Ahmet SEÇEN yazılmış olsa, her iki hatada faturanın iç denetiminin yeterliliği hakkında akıllarda soru işareti bırakır.

Örneğe dayanılarak tespit edilen hatalar sayıca çoksa ve ciddi meseleler arz ediyorsa veya bir hilenin mevcudiyetini gösteriyorsa, denetçi, test alanını genişletmeye veya ele alınan işlemlerin sınıfının yüzde yüzünü tahkik etmeye karar verebilir.⁷⁴

⁷⁴ Çömlekçi, a.g.e., s. 62

16. ÇALIŞMA KAĞITLARI

16.1 Çalışma Kağıtlarının Tanımı ve Kapsamı

Denetim sürecinde denetçi tarafından yapılan çalışmaların mutlaka belgelendirilmesi gerekir. Çünkü sözel kanıtlar tek başına yeterli değildir. Süreç içinde elde edilen bütün bilgiler belgelenilerek kaydedilmelidir. Bu belgelendirme işleminde çalışma kağıtları kullanılır. Çalışma kağıtları, denetçinin işletmeyle ilgili edindiği bilgileri, uyguladığı prosedürleri, yaptığı denetim testlerini, ulaştığı sonuçları kaydettiği yazılı belgelerdir. Çalışma kağıtları, denetlenen işletmenin kayıtlarından yararlanılarak hazırlanır. Son yıllarda denetim uzmanları arasında "çalışma kağıtları" yerine "denetim belgelemesi" terimi kullanılması yönünde bir eğilim vardır, ancak her iki terim de aynı anlamdadır. Bu eğilimin nedeni birçok çalışma "kağıdı" dosyasının artık kağıt değil, bilgisayarlardaki elektronik dosyalar şeklinde olmasıdır.⁷⁵ Teknolojik gelişmelerle birlikte çalışma kağıtlarında da bazı değişikliklere gidilmiş, bilgisayarlarda belgelendirilerek elektronik ortamlarda saklanmaktadır. Genel olarak, her çalışma kağıdında bir başlık ve hazırlanma amacına uygun yeterli bilgi olmalıdır. Ayrıca tamamlanmış çalışma kağıtları denetim işini açıkça göstermeli, ulaşılan sonuç ise çalışma kağıtlarının altında açık ve öz bir şekilde belirtilmelidir. Çalışma kağıtlarında olması gereken asgari bilgiler şunlardır;

- Denetimin kim tarafından, ne zaman ve hangi kapsamda yapılacağı,
- Hangi denetim sahasına ve hesap kalemine ait olduğu,
- Hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası,
- İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; meslek mensubunun savunmasını sağlayacak şekilde yapılan denetim çalışmalarının tüm safhaları ve sorumluluk safhaları,
- Denetimin tamamlanma tarihi,
- Denetim sırasında yapılan denetim işlemlerinin sembollerle açıklanması,
- Denetim programına göre denetimi yapılan konular ile aksayan denetim faaliyeti konularının nedenleri,

⁷⁵ Erdoğan, a.g.e., s.69

- Uygun bir numaralandırma sistemi ve diğer çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirilmesi.

Çalışma dosyası; çalışma kağıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluştan ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır.⁷⁶

Denetçi yeterli miktar ve kalitede kanıt toplarken çeşitli çalışma kağıtları düzenler. İncelemesi sırasında denetçi, listeler, cetveller, analiz tabloları, özetler, anketler vb. pek çok türde çalışma kağıdı hazırlar ve dosyalar. Böylece denetçi yapmış olduğu incelemelerle ilgili bütün verileri bir araya toplamış olur. Çalışma kağıtları özenle hazırlanmalıdır. Çalışma kağıtlarının nasıl hazırlanacağı hakkında kesin ilkeler olmadığı için denetçi çalışma kağıtlarının şeklini belirlerken koşulları ve denetim amaçlarını göz önünde bulundurur.

Etkin bir denetim yapılabilmesi için denetçiye denetlenen işletme her türlü bilgiyi açıkça sunmalıdır. Bu bilgilerin çoğu denetlenen işletmenin rakiplerine ve diğer kimselere karşı gizlenen bilgilerdir. Bu gizli bilgilerin çoğunu denetçi çalışma kağıtlarına kaydeder. Çalışma kağıtlarıyla denetçinin hangi denetim tekniklerini kullandığını, hangi denetim yollarından gittiğini, hangi testleri uyguladığını ve elde ettiği bilgilere nasıl ulaştığını bulabiliriz. Denetim sürecinde çalışma kağıtları denetçiye yol gösterir, çalışmaların koordineli bir şekilde yapılmasını sağlayarak denetim raporunun türünün saptanmasına da temel olurlar. Çalışma kağıtları denetçinin yazacağı raporun türüne etki edeceği için kanıt toplama tekniklerini ve elde edilen kanıtları içermeli ve genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standardı ile uyumlu olmalıdır.

Çalışma kağıtları, denetlenen işletmenin kayıtları ile denetçinin raporları arasında bağlantı kuran araçlardır. Rapor hazırlamak, yapmış olduğu incelemelerin kapsamını belgelendirmek ve incelemelerinde mesleki özen ve dikkati gösterdiğini ispat edebilmek için denetçi, tam ve yeterli çalışma kağıtlarına sahip olmalıdır.⁷⁷ Bağımsız denetçi, denetim raporunu tamamladıktan sonra çalışma kağıtlarını bir araya getirerek denetim

⁷⁶ Güçlü, F., Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2011, s. 120

⁷⁷ Gürbüz, a.g.e., s. 197

dosyasını oluşturur. Rapor tarihinden sonra 60 gün içinde fazla nüshalar yok edilmeli, çalışma kağıtları toplanarak sınıflandırılmalı ve uygun bulunan tüm denetim kanıtlarının çalışma kağıtlarına aktarılması işlemleri tamamen bitmiş şekilde olmalıdır.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetim şirketine aittir. Kanunen 10 yıl saklanması gerekmektedir. Çalışma kağıtları denetim sırasında, denetim sonunda ve denetim sonrasında kullanılabilir.

Çalışma kağıtları, denetlenenin yazılı izin olmaktan üçüncü kişilerle paylaşılmaz. Sadece yetkili mercilere verilebilir. Örneğin, mahkemeler, SPK, BDDK çalışma kağıtlarını talep edebilir. Bunların dışında denetlenen işletmenin izni olmadan da kimseye gösterilemez. Aşağıdaki tabloda ticari alacaklar hesabına ilişkin bir çalışma kağıdı örneği sunulmuştur.⁷⁸

⁷⁸ <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>, 02.04.2014

Tablo 3.7: Çalışma Kağıdı Örneği

ABC A.Ş.						B
31.12.2008 Denetimi						
Ticari Alacaklar						
T.Şavlı						
02/08/2009						
No	Hesap	Referans	2007	2008	Değişim	
			√	X		
120	Alıcılar	B-10	1.000	1.500	%50	
121	Alacak Senetleri	B-20	200	250	%25	
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	B-25	(50)	(60)	%20	
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	A	300	350	%17	
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)		(300)	(350)	%17	
	Kısa Vadeli Ticari Alacaklar		1.150	1.690		
			F			
A	Şüpheli Alacakların tamamı için karşılık ayrılmış olup, dökümü aşağıdaki gibidir:					
		<u>2007</u>	<u>2008</u>			
	Batak A.Ş.	100	100	ψ		
	Servet A.Ş.	150	150	ψ		
	Narin Ltd.	50	50	ψ		
	Ödemez Ltd.	-	50	ψ		
		300	350			
B	Satışlar geçen yıla oranla %30 artarken ticari alacakların %50 artmış olmasının sebebi yılın ikinci yarısında ortalama vadelerin 30 günden 45 güne çıkmasından kaynaklanmaktadır.					
X	31.12.2008 tarihi itibarıyla mizan bakiyeleriyle teyit edilmiştir.					
√	31.12.2007 tarihi itibarıyla mizan bakiyeleriyle teyit edilmiştir.					
ψ	İlgili cari hesap dökümüne teyit edilmiştir					

16.2 Çalışma Kağıtlarının Türleri

Çalışma kağıtları her denetçi ve denetim firması tarafından farklı olarak düzenlenebildiği için çok sayıda çalışma kağıdı türü vardır. Çalışma kağıtları denetçinin mesleki görüşünü ifade etmesi ve kanıtları görsel olarak ortaya koyması için önemli bir yer tutar. Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu çalışma kağıtlarında yer alır. Denetim standartlarına göre çalışma kağıtları;

- Denetimin uygun biçimde planlanıp yürütüldüğünü,
- Müşterinin mali tablolarının muhasebe kayıtlarıyla uyumunda olduğunu,
- Denetimi planlamak ve yapılacak olan testlerin yapısını belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterince görüş elde edildiğini,
- Denetim görüşü oluşturacak derecede denetim kanıtı toplandığını göstermesi gerekir.

Çalışma kağıtlarının denetim ekibinden herhangi bir üyesinin yapılan denetimin yapısı, kapsamı, zamanlaması, toplanan kanıtlar ve sonuçları kolaylıkla anlaşılabilir şekilde düzenlenmiş olmalıdır. Çalışma kağıtlarının kapsamı belirlenirken denetçi, kanıtın yanlış şekilde beyan edilme riskini, denetim yordamlarının niteliğini, denetçinin işi değerlemedeki yargı ölçüsünü, kanıtın önem derecesini, denetçinin belirlemiş olduğu istisnaların niteliği ve kapsamı, daha önce yapılan denetimlerin kolayca görülmeyen bir sonucu belgeleme gereği gibi faktörleri göz önünde bulundurmalıdır. Başlıca çalışma kağıtları şunlardır;

- Denetim raporu ve mali tablo taslakları,
- Denetim programı,
- İç kontrol yapısını değerlendirme belgeleri,
- Tutanaklar ve sözleşmeler,
- Denetim mizanı,
- Düzeltme tabloları,

- Çeşitli analizler, listeler ve hesaplamalar,
- Hesap analiz cetvelleri,
- Hesap planı,
- Doğrulama mektuplarına gelen yanıtlar,
- İşletmeden elde edilen yazılı beyanlardır.

Çalışma kağıtlarının sayısı denetçiden denetçiye değişir. Denetçiler çalışmalarını sırasında düzenledikleri çalışma kağıtlarını belirli bir sırayla dosyalarlar. Dosyalanan çalışma kağıtlarının bir kısmı sürekli dosyada bir kısmı ise cari dosyada yer alır. Bu dosyalar denetçi için gerekli olan bütün bilgileri kapsar. Gelecek dönemlerde yapılacak denetimlerde yararlanılacak çalışma kağıtlarının toplandığı dosyaya "sürekli dosya" denir. Denetimin yapıldığı dönemde hazırlanan çalışma kağıtlarının yer aldığı dosyaya "cari dosya" denir.

16.2.1 Sürekli Dosyadaki Çalışma Kağıtları

Birden fazla dönemde yararlanılabilecek şekilde hazırlanan, doğrudan denetim alanları ile ilgili olmayan, işletmenin genel durumunu gösteren belgelerin bulunduğu dosyadır. Sürekli dosyalar denetçiye uzun yıllar geçerli olabilecek bilgileri sağlar. Sık değişim göstermeyen kalemler içinde ayrıca her yıl çalışma kağıdı düzenleme gereğini ortadan kaldırır. Sürekli dosyalar birden fazla dönemde yararlanılan bilgileri içeren çalışma kağıtlarının saklandığı dosyalardır.

Sürekli dosyaların amacı genel olarak, yıllar itibariyle müşterinin gelişimini izlemeye yardımcı olmak, devamlı bir biçimde yinelenen kalemler için bilgi kaynağı olmak, değişiklik göstermeyen kalemlerle ilgili çalışma kağıtlarının her seferinde yeniden hazırlanmasına engel olmak ve gelecek denetimler, vergi incelemeleri, sermaye yapısında değişiklik önerileri ve diğer amaçlarla kullanılabilecek özel ayrıntı bilgileri saklamaktır.⁷⁹ Bu dosyalarda genellikle aşağıdaki belgeler bulunur.

⁷⁹ Güredi, a.g.e., s. 23-43

- Şirket ana sözleşmesi,
- Vekaletnameler,
- İmza sirküleri
- Kontratlar, sözleşmeler ve anlaşmalar,
- İşletmenin faaliyetleriyle ilgili bilgiler ve faaliyet raporları,
- Fabrika,depo ve büroların listesi,
- Örgüt şemaları,
- İş belge akış şemaları,
- Soru anket formları,
- Bunları değerlendirme raporları.

Sürekli dosyada bulunan bilgilerin çoğu ilk denetimde toplanır. İlk yapılan denetimlerde genellikle bu tür bilgilerin toplanması için önemli bir zaman harcanır. Toplanan ön bilgiler gelecekte yapılacak denetimler içinde yararlı olur ve yeni denetim elemanlarının denetlenen işletmeyi daha kolay ve hızlı tanımasını sağlar. Son denetim tarihinden sonra meydana gelen değişimlerde dikkate alınarak denetim dosyasındaki bilgiler güncelleştirilir. Gelecek yıllardaki denetim çalışmalarında da istenildiği zaman başvurmak üzere el altında bulundurulur.

16.2.2 Cari Dosyadaki Çalışma Kağıtları

Denetlenen döneme ait olan belgelerin bulunduğu dosyadır. Denetimin etkin ve verimli ilerlediğini takip edebilmek için çalışma kağıtları iyi bir şekilde organize edilmelidir. Finansal tablolar tepe noktası olarak seçilerek sınıflandırma yapılır ve finansal tablolardan başlayarak aşağıya doğru bir sıra izlenir. Bu sınıflandırma işletmeden işletmeye ve hesaptan hesaba değişiklik gösterir.

Bazen uygulamalarda finansal tablolardan başlamak olanaksız olabilir. Çünkü bazı işletmelerde denetime başlanıldığı zaman finansal tablolar hazırlanmamış olabilir. Bunun yerine denetçi mizanı kullanılarak denetime başlayabilir. Denetim çalışmaları bittikten sonra denetçi cari dosyadaki çalışma kağıtlarını gözden geçirerek gelecek yıllarda yararlanılabilecek çalışma kağıtlarını ayırır ve daimi dosyaya yerleştirir. Denetim sürecine ilişkin olarak düzenlenen belgeler cari dosya içinde yer alır. Denetimin planlanmasından denetimin sonuçlandırılmasına kadar pek çok konuda çalışma kağıtları hazırlamak mümkündür. Bu yüzden çok çeşitli çalışma kağıtlarından bahsetmek mümkündür. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Hesap analiz cetvelleri
- Doğrulamalar
- Yönetim teyit mektubu
- Ayrıntılı testlere ait çalışma kağıtları
- Analitik inceleme tutanakları
- Dönem geçici ve genel mizanlar
- Özet tablolar

Örneğin, her bir denetim alanında veya uygulanan ayrıntılı testleri belirlendiği çalışma kağıtlarında, dönemin geçici ve kesin mizanları yapılan analitik inceleme tutanakları cari dosyada tutulan çalışma kağıtlarıdır.

16.2.2.1 Düzeltici ve Sınıflandırıcı Yevmiye Kayıtlarının Yapıldığı Kayıtlar

Bu tür çalışma kağıtları, yevmiye kayıtlarının düzeltilmesi ve kayıtların yeniden sınıflandırılması ile ilgili çalışma kağıtlarıdır. Denetçi, tespit etmiş olduğu tüm düzeltmeleri "Denetim Düzeltmeleri" adını taşıyan ayrı bir çalışma kağıdında toplar.⁸⁰ Denetim sırasında işletmenin yevmiye defterinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, hatalar, hileler ve yolsuzluklar olduğunu belirleyebilir. Önemli

⁸⁰ Gürbüz, a.g.e., s. 201

gördüğü hatalar için düzeltme kayıtları hazırlar. Ayrıca hesapların sınıflandırılmasını yeterli görmezse, hesapları yeniden sınıflandırıcı kayıtlar yapabilir.

Örneğin, denetçi günlüklerde yaptığı incelemeler sonucu alacak hesaplarının kalanlarının yanlış olduğunu saptayarak bunları düzeltebilir. Ayrıca ortaklardan alacaklar hesabının personelden alacaklar hesabı içinde olduğunu görüp bunu yeniden sınıflandırabilir. Ayrıca denetçinin, sorumluluğunda olduğu için işletmenin kayıtlarında yapamadığı düzeltme ve sınıflandırmalar, çalışma kağıtlarında toplanarak denetçinin yönetime öneriler getirmesine imkan sağlar.

Denetçi düzeltici yevmiye kayıtlarını denetlediği işletmenin yevmiye defteri üzerinde değil belirlediği düzeltmeleri ayrı bir çalışma kağıdında toplamalıdır. Denetçi her düzeltme maddesine bir sıra numarası vererek işletmenin kullandığı hesap adlarını kullanır. Bu şekilde yapıldığında kayıtların yanlış anlaşılma riski önlenir ve ileride denetçinin düzenleyeceği muhasebe raporlarının hazırlanmasında kolaylık sağlanır. Denetim çalışmaları sonunda düzeltilen kayıtların listesi denetlenen işletmenin yetkililerine verilir, düzeltmeler işletmenin kayıtlarına geçirilir ve çalışma kağıtlarından çıkarılır.

16.2.2.2 Hesap Analiz Cetvelleri

Hesap analiz cetvelleri belirli bir hesap için yapılan işlemi içerir. Çok sık kullanılan çalışma kağıtlarındandır. Bu hesabın, dönem içindeki hareketleri tek tek ele alınarak, hataların zaman içindeki oluşumları, belgelerle ve diğer hesaplarla bağlantılı olarak taşınışı ve sonuç olarak büyük defter hesaplarına yansıtışları üzerinde durulur.

Satışların analizi, sabit varlıkların analizi, gelir veya gider hesaplarının analizi başlıca analiz cetvelleridir. Bir hesabın dönem başı bakiyesinden dönem sonu bakiyesine kadar geçirdiği süreç bu çalışma kağıtlarında yer alır. Borç ve alacağın doğruluğu bu yöntemle ölçülür.

Denetçi dönem içinde hesaba kaydedilen borçlanma ve alacaklanma tutarının doğruluğunu araştırmak için kanıtları gözden geçirir. Önce borçlanmalar daha sonra alacaklanmalar alt alta kaydedilerek büyük defter kalanına ulaşılır. Buradan da hesap kalanı tutarı bulunur. Hesap analiz cetveli büyük defter hesabı gibi düzenlenebilir.

Gerekli düzeltmeler bu cetvel üzerinde yapılır. Hesap analiz cetvelleri, denetçinin çalışma tarzına göre farklı şekillerde hazırlanabilir.

16.2.2.3 Çalışma Mizanı

Çalışma mizanı geçmiş dönemlerde yer alan finansal tablodaki bakiyelerle denetimin yapıldığı döneme ilişkin bakiyeleri karşılaştırarak ve yeniden sınıflandırarak bu bakiyelerle diğer çalışma kağıtları arasındaki bağlantıyı sağlar. Tüm cetvellerin birbiriyle ilişkisinin gösterildiği bir özet ve kontrol cetvelidir. Denetçinin yaptığı düzeltmelerin toplamları ve muhasebe raporlarında gözükecek tutarlar için de sütunlar yer alır. Denetçi mizanda yer alan muhasebe raporları sütunlarından yararlanarak denetlenmiş bilanço ve gelir tablosunu hazırlar. Büyük işletmelerde hesaplar aktif, pasif, gelir ve gider hesapları olarak ayrılır. Çalışma mizanı kasa ve kasa dengi hesaplar için bir tane çizgi içermeli ve defteri kebir kasa hesaplarını liste olarak göstermelidir. Çalışma mizanının şekli, denetimi yapılan işletmenin büyüklüğüne göre denetçi tarafından belirlenir.

Mizanda yer alan mali tablolar sütunlarından yararlanılarak denetlenmiş bilanço ve gelir tablosu hazırlanır. İki türlü çalışma mizanı vardır. Bunlar bir bölümlü mizan ve iki bölümlü mizan olarak ayrılır. Küçük işletmelerde tüm bilanço ve gelir tablosu hesaplarının kalanları aynı kağıt üzerine listelenerek çalışma kağıdı hazırlanabilir. Bu mizana bir bölümlü mizan adı verilir. Hesap sayısı bir çalışma kağıdına listelenemeyecek kadar çok olan işletmelerde iki bölümlü mizan kullanılır. İki bölümlü mizanda bilanço hesapları ile gelir tablosu hesapları ayrı ayrı bölümlerde toplanır.⁸¹

Tablo 3.8: Çalışma Mizanı Örneği

Kod No	Hesap Adları	Referans No	31.12 Kalanları	31.12 Kalanları	Düzeltilmeler		Yeniden Sınıflandırma		Finansal Tablolar
					BK	AK	BK	AK	

⁸¹ Çömlekçi, a.g.e., s. 93

Çalışma mizanı örneği tablosunda çalışma kağıdının ilk sütununda bilançoya yansıyan hesap numaraları ve hesap adları yer almaktadır.⁸² Sonraki sütunda çalışma kağıtları referans numaraları ile bağlantılı olarak verilmektedir. İzleyen sütunda ise, önceki yıl kalanlar ile denetlenen yılın kalanları gösterilmektedir. Sonraki sütunda düzeltme kalanları ile yeniden sınıflandırma kalanlarının işlendiği sütunlardır. Son sütunda artık denetçi üzerinde çalıştığı finansal tabloların kesin sonuçlarını çıkarır. Bu tabloda denetçinin hesaplar üzerinde yaptığı düzeltme ve sınıflandırma gibi çalışmalarının sonuçları yer alır. Denetçi bu tablodaki karşılaştırmalarla hem ussal sonuçlara ulaşır hem de yaptığı düzeltme ve sınıflandırmaları yönetime sunma olanağı elde eder.

16.2.2.4 Listeler

Denetçinin dönem sonunda incelemek istediği hesabın kalanını oluşturan unsurların neler olduğunu gösteren çalışma kağıtlarıdır. Listeler varlık ve kaynak unsurları için hazırlanabilir. Sabit varlıkların dökümü, envanter listeleri, gelir veya gider hesaplarının listesi, alacak hesaplarının listesi vb. listelere örnek verilebilir. Denetçi dönem sonunda hesabın kalanlarının gerçekten var olup olmadığını araştırmak için fiziki inceleme ve sayım yaparak liste hazırlar. Liste hesabın sonundaki bakiyeyi gösterir buna genellikle "mizan bakiyeleri" denir. Örneğin denetçi bütün satıcı borçlarını gösteren yılsonu borç hesap bakiyelerini gösteren listeyi temin edebilir. Bu liste satıcılara ödenmemiş faturaları gösterir.

Denetçi bazı hesaplar için listeyi dönem başı mevcudunu ve dönem içindeki işlemleri içerecek şekilde hazırlar. Bu tür listeler dönem içinde hesaba giren ve hesaptan çıkan her bir unsuru ayrı ayrı izlemeye yarar. Dönem başında elde mevcut olan ve dönem içinde giren tüm alacak senetleri listelendiğinde, tutarları, vadeleri, borçlusu, nerde olduğu listeye yazılır. Listedeki senetler işletmenin mülkiyetinde olan senetlerdir. Bunların çıkışı kayıtlar üzerinden izlenebilir. Listeler icmal listesi ve destekleyici listeler olmak üzere ikiye ayrılır.

⁸² Erdoğan, a.g.e., s.35

- **İcmal Listesi:** Ana liste veya özet liste denilen icmal listeleri benzer veya ilişkili kalemleri sınıflandıran ve toplayan listelerdir. Her icmal listesinin toplamı bilanço veya gelir tablosunun bölüm toplamlarını oluşturur.

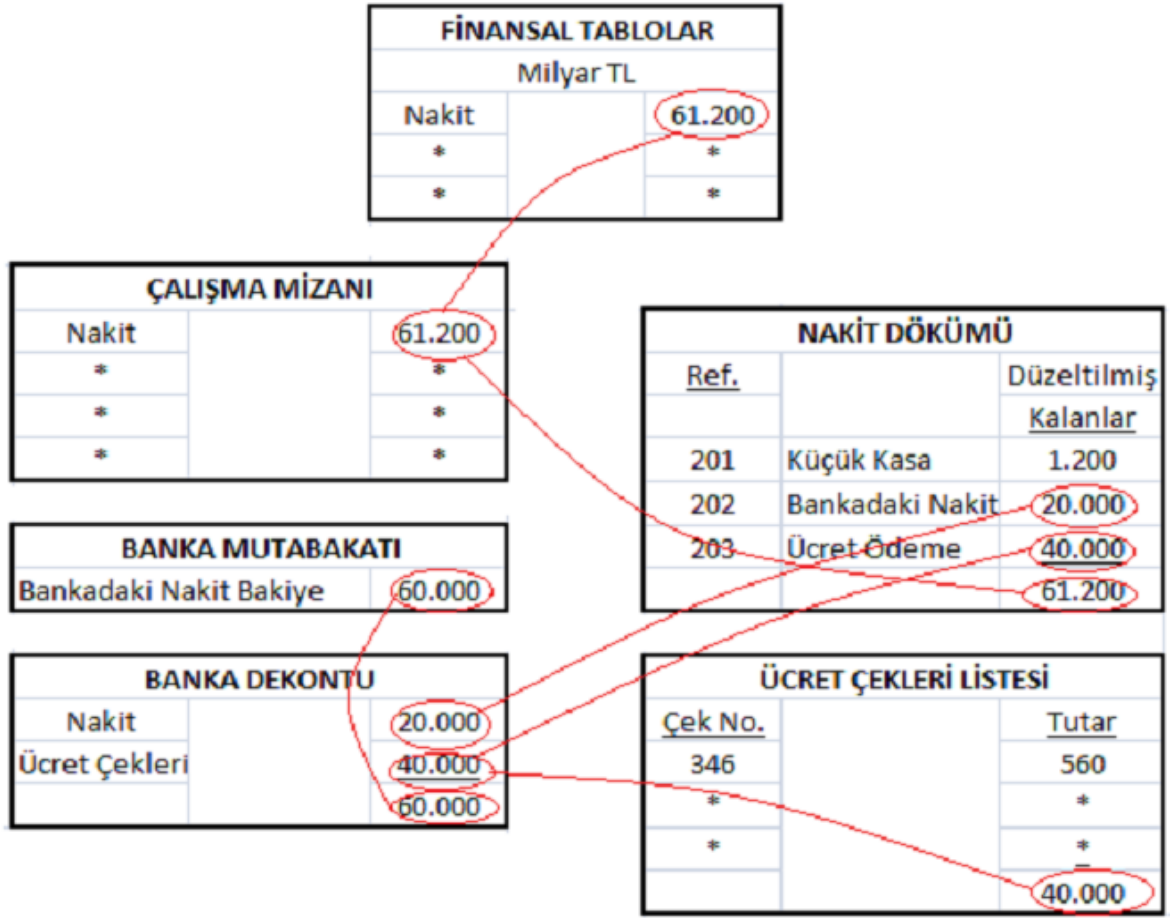
- **Destekleyici Liste:** İcmal cetvellerindeki kalemleri oluşturan unsurların ayrıntılarını gösterir.⁸³

16.3 Çalışma Kağıtlarının Organizasyonu

Çalışma kağıtları birbirini destekler ve doğrular niteliktedir. Denetçinin çalışmalarını bilgisayarında sürdürebilmesi ve işini kolaylaştırabilmesi için bu kağıtların ekleri de çalışma kağıtlarıyla tutarlılık içinde olması gerekmektedir. Bu nedenle çalışma kağıtlarının düzenli olması için uygun referans numaraları taşıması gerekir. Ayrıca standart ve tanımlanmış olmaları gerekir.

Belirli bir veri tabanında referans numaraları aracılığıyla bilgisayarda kütüklerin bağlantısını sağlayarak, denetçinin çalışma kağıtlarındaki işlemlerin kağıtlar arasındaki otomatik aktarımını sağlayabilirler.

⁸³ Gürbüz, a.g.e, s. 209



Şekil 3.3: Çalışma Kağıtları Organizasyonu

Kaynak: Erdoğan, M., *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat, 2005, s. 55

16.4 Çalışma Kağıtlarının Hazırlanmasındaki Amaçlar

Çalışma kağıtları denetçinin denetim süreci boyunca gözlemleyerek topladığı kanıtlardan oluşur. Denetim çalışmasının yürütülmesi sırasında elde edilen bu kanıtları bir araya getiren çalışma kağıtları başlıca şu amaçlar için hazırlanır;

- Denetim çalışmalarının yürütülmesinde yol gösterici olmak
- Denetim raporunu düzenlemede temel almak
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yararlanmak
- Denetçinin görüşüne destek sağlamak
- Savunma aracı olarak kullanmak
- Gelecekteki denetim çalışmalarına yardımcı olmak.

16.4.1 Denetim Çalışmalarının Yürütülmesinde Yol Gösterici Olma

Denetimin çalışmasında örgütlenme ve koordine etme aracı olarak çalışma kağıtları kullanılır. Büyük işletmelerin denetiminde denetim çalışması ekip çalışması halinde yürütülür. Sorumlu denetçiler yardımcılar tarafından hazırlanan çalışma kağıtları aracılığıyla onların çalışmalarını yönetirler ve gözden geçirirler. Buna istinaden çalışmaların yeterli ve doğru olup olmadığını belirler.

Denetim çalışması farklı yerlerde yürütüldüğü zaman, çalışma kağıtları denetimin tüm safhalarının tamamlanmadığı konusunda denetçiye güvence sağlar. Çalışma kağıtları çalışmanın hangi noktada kesildiğini ve tekrar nereden başlanacağını gösterir. Örneğin, denetçi şüpheli alacaklar karşılığı hesabını analiz etmiş olabilir, fakat müşterilerden doğrulama isteği cevapları henüz gelmemişse çalışma kağıtları tamamlanmış sayılmaz.⁸⁴

16.4.2 Denetim Raporunu Düzenlemede Temel Alma

Çalışma kağıtlarının asıl amacı denetim raporunda yer alacak bilgileri sağlamaktır. Denetçi denetim raporunu oluştururken elde ettiği bütün bilgi ve belgeleri bir araya getirerek ihtiyaç duyduğu bilgileri çalışma kağıtlarından elde edebilir. Çalışma kağıtları için ortak bir şekil ve içerik oluşturmak çok zordur. Çünkü şekil ve içerik, uygulanan denetim tekniklerinin yapısına, önemlilik derecesine, denetçinin mesleki kanaatine, denetimde kullanılan araçlara ve hata riskine bağlıdır. Çalışma kağıtlarının iyi bir biçim ve içerikte düzenlenmesi denetim raporunun hazırlanmasını kolaylaştırır.

16.4.3 İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesinde Yararlanma

Çalışma kağıtlarının bazı türleri iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi sırasında düzenlenir. İç kontrol sisteminin etkinliğini test etmek için yapılan çalışmalar çalışma kağıtlarına kaydedilir ve iç kontrole ilişkin yorumlar çalışma kağıtlarından elde edilir.⁸⁵ Denetçi iç kontrol sistemini tanıdıktan sonra kurulu sistemin gerçekten işleyip işlemediğini saptamalı bunun için uygunluk testleri yapmalıdır.

⁸⁴ Çömlekçi, a.g.e., s. 96

⁸⁵ Çömlekçi, a.g.e, s. 97

Denetçi işletmede bütün işlemlerin kaydedilip kaydedilmediğini, gerçekliğini, doğruluğunu, sınıflandırılmasını, zamanlılığını, mutabakat yapılıp yapılmadığını, faaliyetlerin yetki durumunu araştırmalıdır. İç kontrol etkin bir şekilde çalışıyorsa hata ve hile beklenti oranı düşer ve denetim kapsamı ve test miktarı sınırlandırılır. Eğer iç kontrol sistemi zayıfsa hata ve hile beklentisi artar ve ek çalışma gerektirir.

16.4.4 Denetçinin Görüşüne Destek Sağlama

Çalışma kağıtları muhasebe raporlarına ilişkin bir görüş bildirmek için destek sağlar. Finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olduğu çalışma kağıtlarında belirtilir. Çalışma kağıtları, çalışmanın yeterli şekilde planlandığına, iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesinden elde edilen bulguların temel alınarak yapıldığına ve yardımcılarının gerektiği şekilde gözetim altında tutulduğuna ilişkin kanıtlar içermelidir. Denetçi aynı zamanda muhasebe raporlarının işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru gösterip göstermediğini onaylar.

Denetçi önemli gördüğü konularda elde ettiği görüşle çelişen veya tutarsız bir bilgiye ulaşırsa bu bilgiyi ve nasıl çözümlendiğini çalışma kağıtlarında göstermelidir. Denetçi yardımcılarının çalışmalarından dolayı sorumludur. Çalışma kağıtları, yardımcılar tarafından yürütülen çalışmaların ve ulaşılan sonuçların gözden geçirildiğine ilişkin kanıtları içermelidir.

16.4.5 Savunma Aracı Olarak Kullanma

Denetçiler işletmelerle davalı duruma düşebilirler. İşletme veya zarara uğrayan üçüncü kişiler denetim raporunun yanıltıcı olduğunu ileri sürerek denetçiye tazminat davası açabilirler. Bu gibi durumlarda çalışma kağıtlarını savunma aracı olarak kullanarak denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yapıldığını, çalışmaların yürütülmesinde bir ihmalin olmadığını ve denetimi mesleki dikkat ve özeni göstererek yürüttüğünü kanıtlayabilir. Ancak çalışma kağıtları işletmenin sırrı niteliğinde olduğu için açıklanması yasaktır. Sadece dava durumunda çalışma kağıtlarının mahkemeye sunulması yasak değildir.

16.4.6 Gelecek Dönemlerdeki Denetim Çalışmalarından Yararlanma

Denetçi denetim çalışmalarını yürütürken önceki yılların çalışma kağıtlarından yararlanır. Çünkü bu çalışma kağıtları denetçiye önceki yıllarda nasıl bir yol izlendiğini gösterir. Önceki yılların çalışma kağıtları incelendiğinde denetçi hem bilgilerini tazeler hem de gereksiz çalışmaları tekrarlamamış olur. Bu da denetçiye zamandan tasarruf etmeyi sağlar. Muhasebe kontrol sisteminde meydana gelen değişiklikler mutlaka dikkate alınmalıdır. Eğer önceki dönemlerdeki çalışma kağıtları gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında kullanılacaksa çalışma kağıtlarının aynen izlenmesi sakıncalıdır.

16.5 Denetim Çalışmalarının Tamamlanması

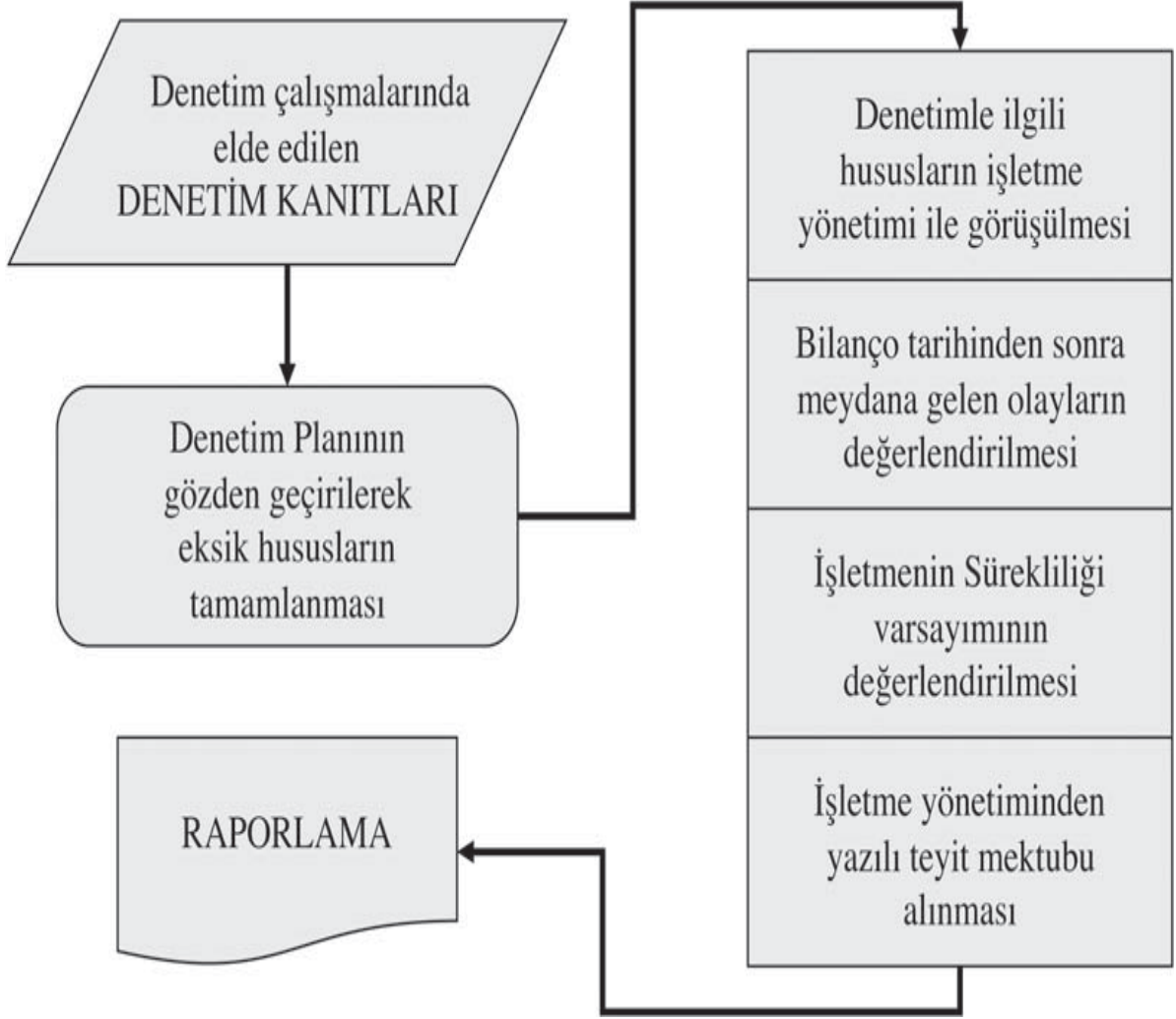
Denetim çalışmalarının tamamlanması, denetim çalışmaları sonucu denetim görüşünün oluştuğu ve bulgulara göre denetim raporunun yazıldığı aşamadır. Bu bölümdeki işlemler aşağıdaki aşamadan oluşur.

- Bilanço sonrası olası olayların belirlenmesi
- Belirsizliklerin ve taahhütlerin belirlenmesi
- Çalışmaların nihai olarak gözden geçirilmesi
- Bulguların değerlendirilip raporun yazılması

Denetim süreci boyunca elde edilen kanıtlar sonucunda denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü rapor olarak sunmadan önce çalışmalarının tamamlandığından emin olmalıdır. Bu süreci denetim planı üzerinden takip ederek eksikliklerin kalıp kalmadığını gözden geçirmeli ve elde edilen bulguların işletme yönetimiyle paylaşılıp paylaşılmadığı kontrol edilmelidir. Bilanço tarihi ile finansal tabloların onay tarihi ve denetim çalışmasının tamamlanma tarihi arasındaki dönemde finansal tabloları ve denetçi görüşünü etkileyecek bir durumun olup olmadığı değerlendirilmelidir. Daha sonra işletme yönetiminin denetim çalışmaları sırasında yapılmış olan beyanların doğruluğuna ilişkin yazılı bir teyit mektubu alınarak çalışmalar raporlanmalıdır.

Denetçinin denetim raporunu hazırlaması denetim sürecinin tamamlanıp sona erdiğini gösterir. Bu noktada denetçi artık finansal tablolar hakkındaki kararını vermiş olup kararını raporuyla ortaya koymaktadır. Denetim raporunun imzalanması mesleki, ahlaki ve yasal nedenlerle denetçi için ciddi bir iştir. Denetçi denetim raporu

imzaladığında bütün sorumluluğu almış demektir. Denetçinin denetim raporundaki görüşü yatırımcıları olduğu kadar kredi verenleri de yakından ilgilendirmektedir. Bunların rapora güven duymaları için denetçinin bağımsız, dürüst olduğu izlenimini karşı tarafa yansıtması gerekir.



Şekil 3.4: Çalışmanın Tamamlanması

Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>,

28.03.2014

BÖLÜM 4. MUHASEBE HİLELERİ VE DENETİM SKANDALLARI

17 MUHASEBE HİLELERİ

Hile, bir takım çıkarlar sağlamak için başkasını yanıltacak davranışlarda bulunmaktır. Dolayısıyla hileye başvurulması sonucu bazı kişiler bundan zarar görür. Muhasebe hileleri ise, belli amaçlarla işletmenin kayıtlarında, belgelerinde, işlemlerinde ve raporlarında bilinçli bir şekilde değişiklikler yapılmasıdır.

Muhasebe hileleri, yatırımcılar, borç verenler, ortaklar, çalışanların yanı sıra devlet ve topluma da zarar vermektedir. Yapılan muhasebe hileleri günümüzün büyük sorunlarından biri olup işletme ilgililerinin yanlış kararlar vermelerine yol açmaktadır. Aynı zamanda muhasebe mesleğine olan güveni de olumsuz yönde etkilemektedir. En önemli etkilerinden biri devletin en büyük gelir kaynağı olan vergiyi etkilemesidir. Genel anlamda hileler işletmeyi olduğundan iyi ya da kötü göstermek amacıyla yapılmaktadır.

17.1 İşletme Yönetimi ve Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hilelerinin Nedenleri

Muhasebe hileleri ağırlıklı olarak tepe yöneticiler tarafından finansal tablolar üzerinde hileli düzeltmeler yapmaları sonucu ortaya çıkmaktadır. İşletmeyi olduğundan iyi halde gösterebilmek için yöneticilerin yaptıkları hilelerin nedenlerinden bazıları şunlardır,

- İşletmenin kamuoyuna imajını güçlendirmek,
- Daha fazla kredi alabilmek,

- Yeni ortakların işletmeye katılmalarını teşvik etmek,
- Az kazanç dağıtmak ya da hiç dağıtmamak,
- Borsada hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak.

Yöneticilerin yanı sıra işletme çalışanları da bu gibi hilelere karışabiliyorlar. İşletme çalışanları tarafından yapılan muhasebe hilelerinin nedenlerinden bazıları şunlardır,

- Zayıf ahlaki politikaları,
- Etkili iç denetçilerin olmaması,
- Üçüncü kişilerle ve ortaklarla yapılan gizli anlaşmalar,
- Yöneticilerin sık sık değişmesi,
- Düzenli ve sağlıklı denetim çalışmalarının olmaması.

7.2 İşletme Yönetimi ve Çalışanları Tarafından Yapılan Muhasebe Hile Yöntemleri

İşletmelerde yapılan muhasebe hileleri farklı amaç ve yöntemlerle karşımıza çıkmaktadır. Şimdiye kadar yapılan yolsuzluklar incelendiğinde yönetici ve işletme sahiplerinin yaptıkları hileler, işletme çalışanlarının yaptıkları hilelerden fazladır.

Ülkemizde daha çok vergi kaçırmak amaçlı hilelere başvurulmaktadır. Gerçekleştirilen incelemelerde yapılan hilelerin vergi matrahını azaltmaya ya da maliyetleri yükseltmeye yönelik olduğu görülmektedir. Matrahı azaltmaya yönelik hilelerden bazıları şunlardır,

- Düzenlenen belgeleri defterlere eksik tutarlarla kaydetmek,
- Defterlerde gelir toplamını olduğundan eksik hesaplamak,
- Yapılan satışlar karşılığında belge düzenlememek ya da düşük tutarlı düzenlemek,

- İşletmelerin normal konusu dışında, mali sektörden elde ettiği arzi gelirleri yasal kayıtlar dışında tutmak,
- Cari döneme ilişkin geliri gelecek döneme kaydırmak,
- Taksitli satışlar ya da geç ödemeler dolayısıyla müşterilerden alınan vade farklarını kaydetmemek.

Maliyetleri olduğundan yüksek göstermeye yönelik hilelerden bazıları ise şunlardır,

- Düzenlenen belgeleri muhasebe defterlerine fazla tutarlarla kaydetmek,
- Defterlerin gider kısmı toplamını olduğundan fazla hesaplamak,
- Üretilen ya da satın alınan değerlerin maliyet bedelinin yanlış hesaplanması suretiyle dönem giderlerinin yüksek belirlenmesi,
- İşle ilgisi olmayan şahsi giderler ile yasaların kabul etmediği gider unsurlarını indirim konusu yapmak,
- Gelecek döneme ilişkin bir gideri cari döneme kaydırmak,
- Ticari bir ilişki ya da ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu kişilere ait gider unsurlarını kendisine mal etmek.

İşletme çalışanları da kendi çıkarları doğrultusunda hileye başvurmaktadır. İşletme çalışanlarının en çok yaptıkları hileler şunlardır,

- İşletme kayıtlarında gözüken paranın zimmete geçirilmesi ve daha sonra kayıtlar üzerinde hileler yaparak zimmetin gizlenmesi,
- İşletmeye ait çeklerin üzerinde bir takım değişiklikler yapılarak çalınması,
- İşletmeye gerçekte olmayan borçlar oluşturularak lehte ödemenin sağlanması,
- Sahte satıcılar oluşturularak lehte ödeme sağlanması,

- Gerçek olmayan harcamalar oluşturularak lehte ödemenin sağlanması,
- Çeşitli biçimlerde yapılan para tahsilatının kayıt altına alınmadan zimmete geçirilmesi,
- Banka kayıtları ile oynanarak parasal kazanç sağlanması,
- Belgeler üzerinde yapılan bir takım değişikliklerle veya sahte belgeler düzenlenmesi suretiyle çeşitli çıkarlar sağlamak.

Hile yöntemlerinin kullanılma sıklığı işletmelerin büyüklüğü ve çeşitli özelliklerine göre değişim göstermektedir. Sahte belge kullanımının kolay ve tespitinin zor olması nedeniyle işletme yöneticileri ve çalışanları çok sık başvurmaktadır. Bunun sebebi ise yapılan denetimlerin eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

18 MUHASEBE SKANDALLARI

ABD'de yaşanan muhasebe skandalları, halka açık firmaların güvenilir yöneticileri tarafından yanıltıcı açıklamalarla meydana gelen skandallardır. Bu yanıltıcı açıklamalar, fonların yanlış yönlendirilmesi, harcamaların düşük gösterilmesi, gelirleri olduğundan fazla gösterilmesi, kısa vadeli borçları düşük gösterilmesi ve şirket malvarlığının değerini olduğundan fazla göstermesini içermektedir.

Muhasebe skandalları, hileli finansal raporlama sonucunda finansal tablo kullanıcılarını yanlış kararlar alarak işletme faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini etkilemiştir. Ayrıca iç kontrollerin başarısız olmasından kaynaklı şirket iflasları art arda gelmiştir. Muhasebe skandallarının önlenmesinde iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde uygulanması gereklidir. ABD'de 2001 – 2003 yılları arasında ortaya çıkan en büyük şirket iflasları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.⁸⁶

⁸⁶ Bayraktar, A., Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran, 2007, s.38

Tablo 4.1: ABD’de 2001–2003 Yılları Arasında Ortaya Çıkan En Büyük Şirket İflasları

ŞİRKET	TARİH	TUTAR (MİLYAR \$)
Pasific Gas	2001	21
Enron	Aralık 2001	63
Kmart	Ocak 2002	17
Tyco	2002	80
Global Crossing	Ocak 2002	26
NTL	Mayıs 2002	17
Adelphia	Haziran 2002	24
Worldcom	Temmuz 2002	107

Dünya genelinde yaşanan finansal kriz ile birlikte, belirli denetim alanları önem kazanmış ve bu alanlarla ilgili bir takım hatırlatmaların, bağımsız denetim kuruluşlarının dikkatine sunulması ihtiyacı doğmuştur.⁸⁷

Muhasebe skandalları nedenleri incelendiğinde genelde finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesinde denetçilerin, güvenilirliği sarsan hareketler göstermesi gibi finansal raporlamaya ilişkin nedenlerden kaynaklandığı görülmektedir. Ayrıca denetçinin bağımsızlığı ve denetim kalitesine ilişkin eksiklerde etkili olmaktadır. Bu eksiklikler şu şekilde sıralanabilir,

- Bağımsız denetim şirketinin denetim hizmeti verdikleri müşterilere danışmanlık hizmeti sunmaları,

⁸⁷ Günceler, a.g.e., s. 1

- Denetim firmasının şirket yöneticileri tarafından seçilerek, ücretinin de verilen tekliflere dayalı olarak yöneticilerce belirlenmesi,
- Denetim firmaları hizmet verdikleri şirketlerden büyük bir gelir elde ettiği için ilgili şirketlerin menfaatlerinin korunmasına yönelik çaba göstermeleri.

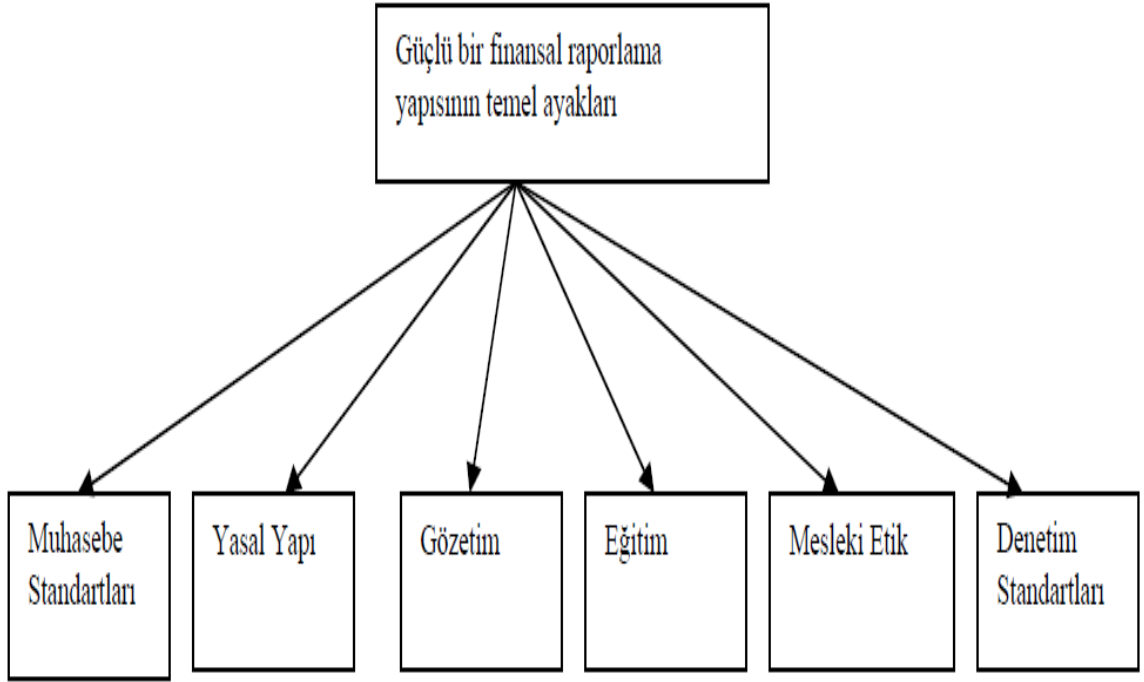
Yaşanan skandallar denetim firmalarının asıl amacının kar elde etmek olup sorumluluklarını tam anlamıyla yerine getirmediğini göstermektedir. Türkiye'de 2005 yılında BDDK tarafından 12 bankaya el konularak bankacılık sektörünün büyük bir kısmı TMSF'ye devredilmiştir. Buda yapılan denetimlerin tartışılmasını gündeme getirmiştir. Türkiye'de, ABD ve Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan skandallar ve şirket iflasları görülmemiş fakat 2001 şubat ayında ağır bir mali kriz yaşanmıştır. Bazı bankalar iflas etmiş ve bunun denetim eksikliğinden kaynaklandığı ortaya çıkmıştır.

Denetimde yeni bilgilere ulaşılmaktan çok yapılan denetim ve düzenlenen denetim raporu ile muhasebe raporları önemlidir. Çünkü güçlü bir finansal raporlama için en önemli adım muhasebe standartları ile denetim standartları oluşturmaktadır. Son zamanlarda yaşanan işletme skandalları, muhasebe ve denetim düzenlemeleri ile standart oluşturma yapısının tekrar incelenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Finansal tablo ve raporların belirli muhasebe standartlarına uygun bir şekilde hazırlanması güvenilirlikleri açısından da oldukça önemlidir.

Denetim standartları ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin başında ABD'de AICPA'nın çıkarmış olduğu GKGDS'nı (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) açıklayan Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğlerdir (Statement on Auditing Standards-SAS). Denetim alanında dünyada kabul gören bir başka düzenleme ise IFAC'ın yayınlamış olduğu Uluslararası Denetim Standartları (ISA)'dır.⁸⁸ Finansal raporlama yapısının güçlendirilmesinde muhasebe ve denetim standartlarının önemi aşağıdaki şekilde verilmiştir.⁸⁹

⁸⁸ Kiracı, M., Uluslar arası Denetim Standartlarına Göre Örneklem, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s.29

⁸⁹ Senar, S., Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü:Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Isparta, 2011, s.78



Şekil 4.1: Finansal Raporlama Yapısının Güçlendirilmesinde Muhasebe ve Denetim Standartlarının Önemi

Finansal raporlama sistemini oluşturan en önemli unsurlardan biri mesleki etik, eğitim ve gözetimdir. Çünkü kaliteli bir denetim için finansal tablo kullanıcılarının ve denetleyicilerin mesleki etik kurallarına uyması gereklidir. İşletmeler tarafından hazırlanmış olan mali tabloların işletmenin mali durumunun genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak doğru ve adil bir şekilde sunulup sunulmadığının tasdik edilmesi olarak tanımlanan bağımsız denetim, finansal bilginin güvenilirliğini artırmada da kritik bir rol üstlenmektedir. Bu nedenle bağımsız denetimin ve bağımsız denetçilerin etkin bir şekilde izlenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir.⁹⁰

18.1 Enron Skandalı

ABD'de patlak veren muhasebe skandallarından biri olan, dünyanın en büyük enerji kuruluşu Enron, 2001 yılı ekim ayında 1997-2000 yılları arası raporlanmış net kar rakamlarını bazı muhasebe hataları nedeniyle düzelttiğini bildirmesi ile başlamıştır.

⁹⁰ Yıldırım, A., Denetim firmaları Denetlenebilir mi, Stratejik Boyut Dergisi, 12.04.2014, www.stratejikboyut.com/.../denetim-kuruluslari-denetlenebilirmi-509.html, (30.05.2014)

Enron iflasını istediği 2 Aralık 2001 tarihine kadar Amerika'nın en büyük şirketlerinden biriydi. İflas etmeden önce 21.000 çalışana sahipti.

1980 yılında Houston'da kurulan Enron şirketi, esas faaliyet alanından uzaklaşarak, enerji ticareti başta olmak üzere, doğalgaz, kağıt ve iletişimde faaliyet göstermeye başladı ve "Özel Amaçlı Girişimler" adı altında ikincil şirketler kurdu. Bu enerji ve ticaret devinin, 2001 Kasım aylarındaki varlıklar toplamı 70 milyar dolar, hisse senetlerinin New York Borsası'ndaki pazar değeri de 80 milyar dolar idi.

Enron olayı dünya kamuoyunda iki ayrı nedenle büyük bir tepki ve şaşkınlık yaratmıştır. Bunlardan birincisi, konunun sermaye piyasalarının en güçlü olduğu ve en iyi biçimde düzenlendiği düşünülen ABD koşullarında meydana gelmesinin, böylesi bir durumla her yerde karşılaşılabileceği olasılığının gündeme gelmesidir. İkinci olarak, denetçilerin kanıtların ortadan kaldırılması suçlaması nedeniyle cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaları, öyle büyük ölçüde bir etkiler yaratmıştır ki sonuçları şirketlerin iflasına kadar varmıştır.⁹¹

ABD ekonomik tarihinin bu en büyük iflas olayının ardından, şirketin hisselerine yatırım yapmış yatırımcıların servet kaybının 80 milyar dolara ulaşabileceği tahmin edilmiştir.⁹² Bu büyük başarısızlıkta esas pay sahibi, Enron şirketini denetleyen ve şirkete aynı zamanda danışmanlık hizmeti veren muhasebe uzmanlığı mesleğinin devlerinden Arthur Andersen (AA) firmasıdır. Enron olayı, Arthur Andersen'in denetimi altında batmış olan üçüncü büyük firmadır.

Enron şirketi finansal tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GAAP) göre denetlenmiş ve mali durum ile faaliyet sonuçlarını, GAAP'a göre doğru ve tarafsız olarak yansıtıkları, Arthur Andersen uzmanları tarafından onaylanmıştır. Büyük rakamlı borç ve zararları finansal tablolar dışında tutularak, sağlam bir kurum olarak yansıtılan Enron, dışarıdan bakıldığında akıllı yöneticiler tarafından yönetilen, iş etiğine sahip bir kurum olarak görünüyordu. Ancak beklentiler tam tersine çıkmış ve güvenenler büyük zarar uğramıştır. Çok sayıda insan Enron hisselerini almış ve bu yüzden para kaybetmiştir.

⁹¹ http://dosya.ismmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/orhan_celik.doc, 13.05.2014

⁹² Bayraktar, a.g.e., s.39

Yapılan muhasebe hataları ve çeşitli yolsuzluklar, 16 Ekim 2001 tarihinde ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu tarihte daha önce ilan edilen altı aylık vergi sonrası net kar rakamını 544 milyon USD ve öz sermayesini de 1.2 milyar USD azaltarak düzelttiğini ilan etmiştir. Bu düzeltmelerden sonra, 8 Kasım 2001’de şirket ikinci bir duyuru ile 1997, 1998, 1999 ve 2000 yılları net karlarını düzelterek yeniden ilan etmiştir.⁹³ Yaşanan olaylar mesleğe olan güveni de sarsmıştır. Bu olaylardan sonra Arthur Andersen denetim firması sıkı bir incelemeye alınmıştır. Buna göre;

- Andersen denetim firması personelinin birçoğunun Enron için çalıştığını ve sıkı bir ilişki içinde olduğunu,
- Andersen denetim firmasının denetimden çok, denetim dışı hizmetlerden kazandığı ve bu hizmetlerin şirketin muhasebe planına yardımı içerdiğini,
- Andersen denetim firmasının Enron'a bağımlı çalıştığını tespit etmiştir.

Yapılan incelemelerle İngiltere, denetim firmalarını yenilemiş ve denetim dışı hizmetleri yasaklayarak Sarbasen Oxley yasasının hazırlıklarına başlamıştır.

18.1.1 Sarbasen Oxley (SOX) Yasası

Enron şirketinde ortaya çıkan muhasebe ve mali denetim skandalları kamuoyunun mali piyasalara olan güvenini sarsması nedeniyle ABD Başkanı Bush tarafından 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes Oxley yasası onaylanmıştır. Bu yasa halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevde çalışanları ilgilendirmektedir. Aynı zamanda yasa denetlenen şirketlerde çalışan muhasebeci ve iç denetçileri de kapsamaktadır.⁹⁴ Yasanın amaçları şunlardır,

- Güvenilir mali raporlama,
- Verimli ve etkili işlemler,
- Yürürlükteki yasalar ve düzenlemelerle uyumluluk,

⁹³ Sarıoğlu K., “Enron Olayı (Vak’a)”, Yönetim Dergisi, Ekim 2002, s. 49

⁹⁴ Süer A. Z., Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/2oturum/AycaZeynepSuer.pdf>, 11.06.2014

- Enron olayında yapılan hata ve hilelerin tekrar yapılmasını önlemektir.

18.2 WorldCom Skandalı

ABD'nin ikinci büyük telekomünikasyon şirketi olan WorldCom'un, mali durumunu iyi göstermek için 3.8 milyar dolarlık muhasebe hilesi yaptığı ortaya çıkınca, finans ve muhasebe uygulamalarını denetleyen en yüksek makam olan US SEC tarafından 2002 yılı haziran ayında dolandırıcılık davası açılmıştır. Arthur Andersen'in denetçiliğini yaptığı firmalardan biri olan WorldCom'un yönetici şeflerinden Bernard Ebbers 1990'lı yıllarda büyük bir servet elde etmiş fakat 2000 yılında WorldCom'un karını olduğundan fazla göstermesi üzerine şirketin hisse senetleri büyük ölçüde değer kaybetmiştir. Bu olaydan sonra Ebbers, hisse senetlerinin değerini tekrar arttırmak için yönetim kurulunu değiştirmiştir.

Skandal gittikçe büyümüş ve borsada işlem gören diğer iletişim hisse senetlerini de etkilemiştir. Bunun üzerine tüm kredi ve muhasebe uygulamalarını içeren federal incelemenin yapıldığı 2002 yılında Ebbers istifasını vermiştir. Haziran ayında Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu, WorldCom'un hileli işlemler yaptığını tespit etmiştir. Hileli işlemler yatırımcıların 180 milyar dolar kaybetmesine sebep olmuştur.

Word Com, Ocak 2001-Mart 2002 döneminde karını 3.8 milyar Doları yüksek gösterdiğini kabul ederek, tarihinin en büyük muhasebe yolsuzluğuna imza atmıştır. WorldCom'un denetim şirketi de Andersen Worldwide şirkettir.⁹⁵

WorldCom, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırı olarak 7.97 milyar dolarlık hat maliyetini varlık hesabına kaydetmiş olmasına rağmen Andersen şirketi hazırladığı raporda bu hesapları incelediğini ve herhangi bir denetim riski teşkil etmediğini belirtmiştir. Arthur Andersen denetim firması ile dikkat çeken bir diğer husus ise, müşteri firmalarda yaptığı dolandırıcılıkların yanı sıra firmanın bu skandallardan bir yıl önce Deloitte&Touche tarafından peer review denetimine tabi olmasıdır. Bununla birlikte peer review sisteminin kalite açısından yeterli olmadığını ortaya çıkarmıştır.

⁹⁵Toraman ve Tunçsiper, "Şirket Skandalları İle Muhasebe Eğitimi Arasındaki İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemindeki Yansımaları", XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 23-27 Mayıs, Antalya, 2007, s. 169

WorldCom, son 15 aya ait kâr rakamlarının yeniden hesaplanıp açıklanacağını duyurmuş, şirketin 2001 yılında 1.4 milyar dolar kâr ettiği yolunda daha önce yapılan açıklamanın gerçek olmadığını, 2001 yılında ve 2002 yılının ilk üç aylık döneminde toplam 3.8 milyar dolarlık şirket giderinin "yanlışlıkla" sermaye yatırımı olarak gösterildiğini bildirmiştir. Telekomünikasyon devi WorldCom'un yöneticileri tarihin en büyük muhasebe hilelerine karışmışlardır. Toplam borcun yaklaşık 30 milyar dolar olduğunu öne sürmüştür. Masrafları azaltmak için çalışanları azaltmış yoluna gidilmiş 80.000 çalışandan 17.000 tanesini işten çıkaracağını açıklamıştır.

19 MUHASEBE SKANDALLARI SONUCU ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

İşletmelerde yaşanan muhasebe skandallarından birçok taraf etkilenmektedir. Ülkeler, yatırımcılar, işletmeler, ve küçük işletmeler bu olaylardan etkilenmekte ve büyük kayıplar yaşamaktadır. Bu süreçte yatırımcılar zarar etmekte, çalışanlar işleri kaybetmekte ve işletme yönetimi itibarını zedelemektedir.

Muhasebe skandallarının ortaya çıkmasının başında işletmelerin zayıf bir iç kontrol yapısına sahip olmaları gelmektedir. Zayıf veya etkin işlemeyen bir iç kontrol yapısına sahip işletmelerde finansal kayıpların, suiistimallerin ve hilelerin olma olasılığı çok yüksektir. Bu tür olaylar işletmelerin faaliyetlerini sağlıklı biçimde sürdürebilmesini engellemektedir. Bu durumu önlemede ve işletmenin kurumsal yapısının gelişiminde iç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi kritik öneme sahiptir. Etkin bir iç kontrol mekanizması olan şirketlerde kanıt toplamada bir o kadar kolay ve güvenilir olur. Muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan diğer sorunlar şu şekilde sıralanabilir;⁹⁶

- Denetçilerin ve denetim şirketlerinin güvenilirlik, doğruluk ve tarafsızlık kalitesi zedelenmektedir,
- Finansal raporlara olan güven düzeyi azalmakta ve bu durum sermaye piyasalarına olumsuz yansımaktadır,
- Sermaye piyasalarının etkinliği azalmaktadır,
- Ülkenin büyüme ve refah düzeyi olumsuz etkilenmektedir,

⁹⁶ Atmaca, M., Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:1, 2012

- Muhasebe skandalları neticesinde doğan hukuki ihtilaflar ülke ekonomisine ek maliyetler yüklemektedir,
- Yaşanan yolsuzluklar ile işletmeler iflas etmekte ve ülke ekonomisi zarar görmektedir,
- Skandallara karışan işletmelerin ve çalışanların itibarı zarar görmekte ve performans düzeyleri olumsuz etkilenmektedir.

SONUÇ

Muhasebe ve denetim, ekonominin önemli bir kolu olarak sürekli geliştirilmeye ve iyileştirilmeye çalışılan bir alandır. Küreselleşen dünyada ticari ve finansal işlemler oldukça fazlalaşmıştır. Bu fazlalık kar amacı güden veya gütmeyen birçok örgütsel ve bireysel işletmeden oluşmaktadır. İşletmeler çoğaldıkça karmaşık hale gelen muhasebe işlemleri ancak belirli kurallara bağlanmış uygulama ile aşılabilecektir. Dünyada yaşanan küreselleşme süreci içerisinde gelişen ve büyüyen mali işlemlerin belirli bir standartta mali tablolara aktararak, doğru, dürüst ve bağımsız olarak denetiminin yapılması oldukça önemlidir.

Uluslararası alanda muhasebe mesleğinin aynı kalitede globalleşebilmesi için, tek muhasebe ve tek denetim standardının olması gereklidir. Burada uluslararası denetim standartları denetçiye kanıt elde etmede yol göstericidir. Standartlara uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Finansal tabloların güvenilir olması da ancak bunların denetimi ile mümkündür. Denetçinin görüşünün sağlamlığı denetim faaliyetlerinin sonucunda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasına bağlıdır. Denetçinin ne derece başarılı olduğu kanıt toplama sürecinde aldığı kararların doğruluğu ve yaptığı çalışmaların etkinliğiyle alakalıdır. Denetçi denetim kanıtı toplarken, finansal tablo kalemlerine ilişkin yönetim iddialarına karşılık gelen denetim amaçlarını belirlemeli daha sonrasında kanıt ve kanıt toplama tekniklerinden bir veya birkaçını uygulamalı olarak test etmeli ve testler sonucunda denetim kanıtlarını elde etmelidir.

Denetçi kanıtların yeterliliği ve uygunluğuna karar verirken, denetlenen işletmenin yapısı, toplanan kanıtların niteliği, denetim riskleri, önemlilik derecesi ve iç kontrolün etkinliği gibi faktörleri göz önüne almalıdır. Kanıt toplarken de çeşitli yöntem ve araçlar kullanarak denetim kanıtı elde etmeye çalışır. Kanıt toplama tekniklerinden de yararlanarak işletmenin çevresiyle olan ilişkilerinin, faaliyet koşullarının ve iç kontrolün işleyişi hakkında denetim kanıtı toplar. Denetim sürecinde zaman sınırlaması

ve denetim maliyetleri finansal tablo kalemlerinin hepsinin tek tek incelenmesine olanak tanımadığı için denetçi finansal tablo kalemlerinin doğruluğunu tespit etmek için örnekleme yoluna başvurur. Örnekleme sonuçlarını da tarafsızca değerlendirerek alınan kararların bilimsel olarak savunulabilmesini sağlar.

Son yıllarda ortaya çıkan skandallar denetimle ilgili düzenlemelere olan ihtiyacı arttırmıştır. Skandallar incelendiğinde bu skandalların ortaya çıkış sebeplerinin başında denetim alanında yapılan hata ve usulsüzlüklerin olduğu tespit edilmiştir. Tüm bu gelişmeler doğrultusunda denetim sisteminin kamu gözetimi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Yaşanan muhasebe skandalları sonucunda birçok ülkede Kamu Gözetim Kurumları (KGK) oluşturulmuştur. Ülkemizde de mevcut kurumlara bu sorumluluk dağıtılmayıp kamu gözetim kurumunun oluşturulması tercih edilmiştir.

Muhasebe usulsüzlüklerinin ortaya çıktığı şirketlere bakıldığında genelde büyük denetim şirketleri olduğu görülmektedir. Geçmişte son yönetim tekniklerinin ve stratejilerin kullanıldığı en büyük şirket olarak bilinen Enron bugün artık iflas eden şirket olarak bilinmektedir. Arthur Andersen, Deloitte&Touche gibi dünyanın önce gelen denetim şirketleri görevlerini yerine getirirken ihmalkar davrandıkları görülmektedir. Bu skandallar tüm dünya kamuoyunun dikkatini çekmiş ve muhasebe mesleğine olan güven sarsılmıştır. Mesleğe olan güvenin tekrar inşa edilmesi ve eksikliklerin giderilmesi için yeni düzenlemelerin yapılması şart olmuştur. Sürekli denetim ve güven müessesesi ve ikinci bir denetim ve güven modeli geliştirerek devlet, kişiler, kredi verenler, kısaca hak ve menfaati olan herkesle güveni tekrar sağlamalıdır.

İyi bir muhasebe ve denetim uygulaması için denetim ve muhasebe işlemlerinde yapılan hataların etkisini azaltmayı sağlayan etkin bir iç kontrol, kamu ve yatırımcılara karşı tamamen bağımsız profesyonel denetim, ekonomilerin karmaşıklığına karşın kaliteli ve uygulanabilir standartlar olmalıdır. Bu süreçte en önemli sorumluluk işletme yönetimine düşmektedir. Dolayısıyla işletme yönetimi bu sürece çalışanlarını da dahil ederek iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini, uygun denetim teknikleri kullanılarak doğru ve güvenilir kanıt toplanmasını sağlaması gereklidir.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

KİTAPLAR

- [1] Aksoy, T., *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002
- [2] Babuşçu, Ş.- Hazar A., *Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*, Akademi Yayınları, Ankara, Temmuz, 2007
- [3] Bozkurt, Nejat, *Muhasebe Denetimi*, Alfa Yayınları, Haziran, 1998
- [4] Bozkurt, N., *Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1985
- [5] Çömlekçi, F., *Muhasebe Denetimi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1986
- [6] Elder, R. J., Beasley M. S., Arens A. A., *Auditing and Assurance Services*, Pearson 13. Edition, 2010, New Jersey
- [7] Ergin, H., *Denetim*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları, Gazi Kitabevi, No:26, Kütahya, 2012
- [8] Erdoğan, M., *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Şubat, 2005
- [9] Flint, D., *Philosophy and Principles of Audit.*, Macmillan Education, Hon Kong, 1988
- [10] Güçlü, F., *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara, 2011
- [11] Gürbüz, H., *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, 1995
- [12] Güredi, E., *Denetim*, Avciol Matbaası, Marmara Üniversitesi Kütüphane ve Dökümantasyon Başkanlığı, İstanbul, 2000
- [13] Hermanson, H.R, Loeb S.E., John S.M, Strawser H.R., *Auditing Theory and Practice*, Richard D. Irwin Inc., ABD, 1976
- [14] Holmes, A., Overmyer W., Çeviren Oğuz Göktürk, *Muhasebe Denetimi*, Cilt 1, Bilimsel Yayınlar Derneği, 8. Baskı, 1975

[15] Kiracı, M., *Uluslar arası Denetim Standartlarına Göre Örneklemeye*, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009

[16] Khan, Z.H, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997

[17] Uzay, Ş., *Muhasebe Denetimi Denetim Süreci ve Aşamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008

[18] Whittington, O. R., Pany K., *Principles of Auditing and Other Assurance Services*, Mc Graw Hill, ABD, 1998

[19] Woolf, E. vd., *Advanced Auditing and Investigation*, M&E Ltd, England, 1985

MAKALELER

[1] Atmaca, M., *Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Sayı:1, 2012

[2] Dursun, A.,(2010), *Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli*, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:2

[3] Günceler, B., *Finansal Muhasebe Ders Notları*, Doğu Üniversitesi, 2011

[4] Kardeş, S., (1996), *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, 1. Baskı, Ankara

[5] Kenger, E., *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, Şubat, 2001

[6] Kishalı, Y., Güner M. F., Pehlivanlı D., *Denetim Standartları*, Modül-I, Beykent Üniversitesi, İstanbul, 2013

[7] Kaya, İdil, *Denetim Ders Notları*, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, İstanbul, 1994

[8] Mautz, R.K, (1975), *Denetim Delillerinin Mahiyeti ve Güvenilirliği*, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, Eskişehir, Sayı:1

[9] Sarıoğlu, K., (2002), *Enron Olayı (Vak'a)*, Yönetim Dergisi, Ekim 2002, Sayı:43

[10] Sezer, F., *Denetim Kanutları- Ön Çalışma- Saha Çalışması ve Testler İDDK*, Mayıs 2013 –CIA

[11] Süer, A. Z., *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Ders Notları, 2014

[12] T.C. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Denetim Rehberi, Mayıs 2008

[13] Toraman, C., Tunçsiper B., *Şirket Skandalları İle Muhasebe Eğitimi Arasındaki İlişki ve Bu Skandalların Muhasebe Eğitim Sistemindeki Yansımaları*, XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 23-27 Mayıs, Antalya, 2007

[14] Yıldırım, H.- İnel M. N., (2002), *Muhasebe Denetimde Örneklem Tekniklerinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir İnceleme*, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1

[15] Wright, A., (1985), *Towards a Contingency View of Audit Evidence*, A journal of Practice & Theory, Sayı:2

TEZLER

[1] Bayraktar, A., (2007) *Türkiye'de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya, Türkiye

[2] Hüner, Barlas, D., (2014), *Bağımsız Denetimde İç Kontrol Ve İç Denetimin Rolü*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

[3] Kütük, İ., (2008), *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trakya, Türkiye

[4] Senar, S., (2011), *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Isparta, Türkiye

[5] Şirin, M., (2011), *Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örneklem Yönetmeleri*, Doktora Tezi, İstanbul, Türkiye

[6] Tekiner, O., (1999), *Muhasebe Denetiminde Analitik İnceleme Prosedürleri ve Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Türkiye

GENEL TEBLİĞLER

[1] Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)

[2] Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 501, Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

İNTERNET KAYNAKLARI

- [1] WEB_1, İSMMMO Web Sitesi,
<http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/UserFiles/denetim.doc>, 05.01.2014
- [2] WEB_2, Ulusal Tez Merkezi Web Sitesi,
http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/171348090545.pdf, 03.03.2014
- [3] WEB_3, Sayıştay Başkanlığı Web Sitesi,
<http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der61m2.pdf>, 21.01.2014
- [4] WEB_4, Kamu Denetimi ve İntosai Mesleki Ahlaki Kurallar Web Sitesi,
<http://www.ombudsman.gen.tr/makale/detay.asp?id=34>, 29.05.2014
- [5] WEB_5, Ulusal Tez Merkezi Web Sitesi, Sitesi,
<http://yunus.hacettepe.edu.tr/~uras02/Hacettepe/4.sinif/Auditing/DenetimKan%FDt%FD,Kan%FDt%FEitleri ve %C7al%FD%FEmaKa%F0%FDtlar%FD.doc>, 06.06.2014
- [6] WEB_6, İç Denetim Birimi Başkanlığı Web Sitesi,
<http://www.icdenetim.hacettepe.edu.tr/temel.shtml>, 24.02.2014
- [7] WEB_7, British Columbia Performans Denetimi Kılavuzu, Yüksek Denetleme Kurumu Web Sitesi,
www.ydk.gov.tr/performans_denetim/denetimlerin_planlanmasi.htm, 18.05.2014
- [18] WEB_8, İç Denetim Birimi Başkanlığı Web Sitesi,
<http://icdenetim.ibt.gov.tr/Documents/kavramlar.html>, 17.05.2014
- [19] WEB_9, İSMMMO Web Sitesi,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>, 12.04.2014
- [20] WEB_10, Anadolu Üniversitesi Web Sitesi,
<http://eogrenme.anadolu.edu.tr/eKitap/MVU201U.pdf>, 01.04.2014
- [21] WEB_11, İSMMMO Web Sitesi,
archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/.../5%20denetim%20sureci.pdf, 17.04.2014
- [22] WEB_12, Deha Eğitim Web Sitesi,
http://www.dehaonline.com/upload/notlar/denetim_testleri.pdf, 11.04.2014
- [23] WEB_13, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Web Sitesi,
<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/beykent/m-1-kgkweb.pdf>, 22.05.2014
- [24] WEB_14, İSMMMO Web Sitesi,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60MaliCozum/32%2060%20FUAT%20G%C3%9CNAY%20.doc>, 23.04.2014

[25] WEB_15, Mali Müşavirler Web Sitesi,
<http://www.platformetisim.com/malimusavir/yazarde.asp?idyazi=68>, 07.06.2014

[26] WEB_16, Muhasebeciler Web Sayfası,
<http://i1117.photobucket.com/albums/k600/zzeynoo/mhsbe.jpg>, 14.02.2014

[27] WEB_17, Anadolu Üniversitesi Web Sayfası,
<http://acikogretimx.com/konu-anlatimlari/muhasebe-denetimi/denetim-unite-5.html>,
25.03.2013

[28] WEB_18, Balıkesir Üniversitesi Web Sitesi,
<http://w3.balikesir.edu.tr/~msackes/wp/wp-content/uploads/2012/03/BAY-Final-Konulari.pdf>, 02.02.2014

[29] WEB_19, İstatistiki Örneklem Rehberi Web Sitesi,
<http://denetimforumu.blogspot.com.tr/2010/02/istatistik-ornekleme-rehberi.html>,
15.02.2014

[30] WEB_20, İSMMMO Web Sitesi,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/130/5%20denetim%20sureci.pdf>,
02.04.2014

[31] WEB_21, Yıldırım A., Denetim firmaları Denetlenebilir mi, Stratejik Boyut Dergisi Web Sitesi,
www.stratejikboyut.com/.../denetim-kuruluslari-denetlenebilirmi-509.html, 30.05.2014

[32] WEB_22, İSMMMO Web Sitesi,
http://dosya.ismmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/orhan_celik.doc,
13.05.2014

ÖZGEÇMİŞ

Seda ŞENER ATSIZ, 1989 yılında Erzurum'da doğmuştur. Kayseri'de ilk ve orta öğrenimini tamamladıktan sonra, Anadolu Üniversitesi, İdari ve İktisadi Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun olmuştur. 2013 Haziran ayında yapılan SMMM Stajyerlik sınavını kazanarak bir inşaat firmasında staja başlamış ve 2013 Eylül ayında Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programına kayıt olmuştur.