



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

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN KANIT TOPLAMA  
TEKNİKLERİ ve DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ**

**Adem DENİZ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI**

**DANIŞMAN  
Dr. Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, Kasım 2013**



**T.C.**

**OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN KANIT TOPLAMA  
TEKNİKLERİ ve DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ**

**Adem DENİZ**

**122008438**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI**

**DANIŞMAN  
Dr. Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, Kasım 2013**

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

**BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN KANIT TOPLAMA**  
**TEKNİKLERİ ve DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ**

**Adem DENİZ**  
**(Enstitü No: 122008438)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE DENETİM BİLİM DALI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih** :

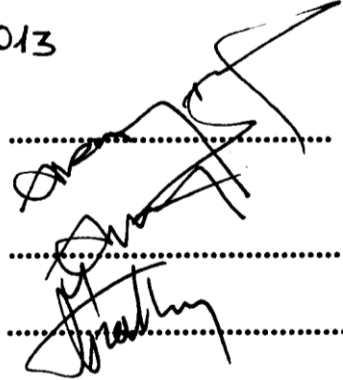
**Tezin Savunulduğu Tarih** : 07.11.2013

**Tez Danışmanı** : Dr. Hakan TAŞTAN

**Jüri Üyeleri** : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

: Doç.Dr. Murat AZALTUN

.....  
.....  
.....



İSTANBUL, Kasım 2013

# İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER .....	i
ÖZET .....	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR .....	viii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	x
TABLOLAR LİSTESİ .....	xi
BÖLÜM 1. GİRİŞ .....	1
BÖLÜM 2. BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI VE TEMEL KAVRAMLAR.....	4
2.1. DENETİM KAVRAMI .....	5
2.2. BAĞIMSIZ DENETİM VE NİTELİĞİ.....	7
2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	10
2.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI .....	16
2.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI.....	17
2.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ .....	17
2.7. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI .....	18
2.8. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ.....	19
2.8.1. Sürekli Denetim .....	23
2.8.2. Sınırlı Denetim.....	24
2.8.3. Özel Denetim .....	25
2.9. BAĞIMSIZ DENETİMİN TAMAMLANMASI.....	27
2.10. TÜRKİYE' DE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ.....	29
2.10.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri .....	32
2.10.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri .....	34
2.10.3. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri.....	37

2.10.4. Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri .....	38
2.10.5. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri .....	39
2.10.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri.....	42
<b>2.11. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAMUNUN AYDINLATILMASINDAKİ ÖNEMİ .....</b>	<b>45</b>
<b>2.12. BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE İLİŞKİSİ.....</b>	<b>46</b>
<b>2.13. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE YARARLARI .....</b>	<b>48</b>
2.13.1. Denetlenen İŞletmeye Sağlanan Yararlar.....	51
2.13.2. İŞ Hayatının Diğer �yelerine Sağlanan Yararlar .....	52
2.13.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar .....	52
<b>2.14. Bilgisayar Ortamında Denetimdeki gelişmeler .....</b>	<b>52</b>
<b>2.15. DENETÇİ .....</b>	<b>59</b>
2.15.1. Denetçinin Tanımı Ve Nitelikleri .....	60
2.15.2. Denetçi Türleri.....	62
2.15.2.1. Bağımsız Denetçiler.....	62
2.15.2.2. İ Denetçiler.....	64
2.15.2.3. Kamu Denetçileri.....	66
2.15.3. Denetçi Seçimi.....	66
2.15.4. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları .....	68
<b>2.16. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE.....</b>	<b>74</b>
2.16.1. Kalite Kontrol Kavramı Ve Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol.....	74
2.16.2. Bağımsızlığın Korunması .....	78
2.16.3. Çalışma Alanı Standartlarına Uyum .....	79
2.16.4. Mevzuatın Kalite Kontrol Düzenlemeleri Açısından İncelenmesi.....	81
2.16.5. Kalite Kontrolün Sağlanmasında Kontrol Yöntemleri .....	85
<b>BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT, KANIT TOPLAMA AŞAMALARI VE SINIFLANDIRILMASI .....</b>	<b>87</b>
<b>3.1. DENETİM KANITI KAVRAMI.....</b>	<b>87</b>
<b>3.2. DENETİM KANITININ TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>88</b>
3.2.1. Kanıt Toplama Süreci .....	91
3.2.1.1. Detaylı Denetim Amaçlarının Tespiti.....	92
3.2.1.2. İŞletmenin Faaliyet Koşullarının ve çevresiyle Olan İlişkilerin Anlaşılması ...	92
3.2.1.3. Popülasyon İstatistiklerinin ıkarılması.....	93

3.2.1.4. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma.....	93
3.2.1.5. Analitik İnceleme.....	93
3.2.1.6. İç Kontrol ve Kontrol Testleri .....	94
3.2.1.7. Maddi Doğruluk Testleri .....	95
3.2.2. Kanıtların Değerlendirilmesi .....	95
<b>3.3. DENETİM AÇISINDAN KANIT TOPLAMA AŞAMASININ ÖNEMİ .....</b>	<b>98</b>
<b>3.4. DENETİM KANITLARININ TÜRLERİ.....</b>	<b>99</b>
<b>3.5. DENETİM KANITLARININ MİKTAR VE GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR .....</b>	<b>104</b>
<b>3.6. DENETİM KANITLARININ YETERLİLİĞİ UYGUNLUĞU VE KALİTESİ .....</b>	<b>107</b>
3.6.1. Mesleki Yargı .....	108
3.6.2. Kanıtların Uygunluğu .....	109
3.6.2.1. Kanıtların İlgililiği .....	110
3.6.2.2. Kanıtların Güvenilirliği.....	111
3.6.2.3. Kanıtların Geçerliliği .....	112
3.6.2.3.1. Kanıtların Kaynağı ve Bağımsızlığı .....	113
3.6.2.3.2. Bilgi Sağlayan Kişinin Nitelikleri.....	114
3.6.2.3.3. Denetim Kanıtının Nesneliliği .....	114
3.6.2.3.4. Zamanlılık.....	115
3.6.2.3.5. Denetçinin Doğrudan Bilgi Edinimi .....	116
3.6.2.3.6. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği.....	117
3.6.2.3.7. Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği .....	117
3.6.2.3.8. Kanıtların Önemliliği.....	118
3.6.2.3.9. Kanıtların Risk Derecesi .....	118
3.6.2.3.10. Kanıtların Niteliği .....	119
3.6.2.3.11. Kanıtların Maliyeti.....	119
3.6.2.3.12. Kanıtların Sayısı .....	119
<b>3.7. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI.....</b>	<b>120</b>
3.7.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları .....	120
3.7.1.1. Açılış Hesaplarının ve Önceki Dönemden Devreden Verilerin İncelenmesi ..	121
3.7.1.2. Cari Yıl Hesap ve İşlemlerin İncelenmesi .....	121
3.7.1.3. Mali Rapor ve Tabloların İncelenmesi .....	122
3.7.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları .....	123
3.7.2.1. Fiziki Kanıtlar .....	124
3.7.2.2. Doğrulamalar (Teyitler).....	125
3.7.2.3 Belgelenmiş Kanıtlar .....	126
3.7.2.4. Yazılı Kanıtlar.....	128

3.7.2.5. Mekanik Doğruluk Kanıtları (Matematiksel Kanıtlar) .....	129
3.7.2.6. Sözlü Kanıtlar .....	129
3.7.2.7. Analitik Kanıtlar .....	130
3.7.2.8. Elektronik Kanıtlar .....	131

## **BÖLÜM 4. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE KANITLARIN DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ..... 132**

### **4.1. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ ..... 132**

4.1.1. Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi .....	133
4.1.1.1. Göz Atma .....	136
4.1.1.2. Kayıt Sisteminin İncelenmesi .....	137
4.1.2. Fiili-Fiziki İnceleme (Maddi Duran Varlık Denetimi) .....	139
4.1.3. Gözlem.....	143
4.1.4. Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma (Soruşturma).....	145
4.1.5. Doğrulama, Teyit Etme.....	148
4.1.6. Karşılaştırmalar ve Oranlar.....	160
4.1.7. Yeniden Hesaplama .....	162
4.1.8. Yeniden Uygulama .....	163
4.1.9. Derinlemesine Araştırma .....	164
4.1.10. Bilgisayar Yardımıyla Denetleme Teknikleri.....	165

### **4.2. KANIT TOPLAMADA İLAVE PROSEDÜRLERİN UYGULANMASI ..... 169**

4.2.1. İlişkili Taraf İşlemlerinin İncelenmesi.....	169
4.2.2. İşletmenin Ürettiği Diğer Bilgi ve Belgelerin İncelenmesi .....	170
4.2.3. Dış Teyit Alınması.....	171
4.2.4. Diğer Çalışmalardan Yararlanma .....	171
4.2.4.1. İç Denetim Çalışmasından Yararlanma .....	171
4.2.4.2. Uzman Çalışmasından Yararlanma.....	172
4.2.4.3. Bağımsız Dış Denetçilerin Raporlarından Yararlanma .....	174
4.2.4.4. Diğer Denetim Elemanlarının Çalışmalarından Yararlanma.....	175

### **4.3. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİ UYGULAMA BİÇİMLERİ ..... 175**

4.3.1. Tüm İşlemlerin İncelenmesi (% 100 İnceleme).....	175
4.3.2. Belirli veya Örneklem Yoluyla Seçilen Kalemlerin İncelenmesi.....	176
4.3.2.1. Belirli Kalemlerin Seçimi .....	177
4.3.2.2. Örneklem.....	178
4.3.2.2.1. İstatistiki Olmayan Örneklem .....	178
4.3.2.2.2. İstatistiki Örneklem.....	180

### **4.4. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ. 181**

### **4.5. KANITLARIN DENETİM RAPORUNA ETKİLERİ..... 182**

<b>4.6. KANITLARIN BELGELENMESİ .....</b>	<b>183</b>
4.6.1. Çalışma Kağıtları .....	183
4.6.2. Müşteri İşletme İle İlgili Tarihi Bilgiler .....	184
4.6.3. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları Hakkındaki Bilgiler .....	185
4.6.4. Müşteri İşletmenin Yasal İlişkileri Hakkında Bilgiler.....	185
4.6.5. Belirli Hesaplarla İlgili Devamlı Analiz Cetvelleri .....	185
4.6.6. Denetim Planı .....	186
4.6.7. Denetim Mizanı .....	186
4.6.8. İcmaller .....	186
4.6.9. Destekleyici Cetveller.....	187
4.6.10. Denetçi Notları ve Diğer Çalışma Kağıtları .....	187
<b>4.7. DENETİM AMAÇLARI İLE KANIT TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER .....</b>	<b>187</b>
<b>5. SONUÇ .....</b>	<b>190</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>192</b>



## ÖZET

### BAĞIMSIZ DENETİMDE KULLANILAN KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ ve DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar, işletme yönetiminden bazı bilgileri talep etme hakları olsa da, kendilerine verilen (sunulan) bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olamayacakları gibi, bilgileri kaynağından inceleme olanağına ve yeteneğine de sahip değillerdir. Ancak, işletme yönetimi tarafından hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı olarak (hile yoluyla) ya da kasıtlı olmadan (hata) yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması olasılığı ya da endişesi yüksektir.

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması gerekmektedir. Bu itibarla işletme ile ilgili bilgilerin yayınlamadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi ve onaylanması gereği ortaya çıkmıştır. Bu gerçek denetim mesleğini ortaya çıkarmıştır.

Bu mesleği icra edecek kişi ve kurumlar da denetçi olarak adlandırılmaktadır. Denetçi: herhangi bir kişi veya kuruluşa bağımlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranan, çalışmalarında yeterli dikkat ve özeni gösteren, kişilikli ve ahlaklı kişidir.

Denetçi yapmış olduğu denetimin sonucunda görüşünü bildiren bir rapor hazırlamak zorundadır. Bu raporda belirtmiş olduğu görüşünü neye göre belirlediğini ve nelere dayandığını ispatlamak için kanıt toplamak durumundadır. Denetçinin görüşlerini belirlemede ona yol gösteren kanıtları toplaması ise gelişigüzel olarak değil, önceden belirlenmiş ve uluslar arası kabul görmüş belirli kanıt toplama tekniklerine göre yapması gerekmektedir. Bu teknikler denetçi açısından oldukça önemlidir.

Bu çalışmada, denetimin tarihi ile başlanıp, bağımsız denetim ve kavramları, denetçi, bağımsız denetçi ve özellikleri, kanıt toplama teknikleri ve bu tekniklerin denetçi açısından önemi incelenmiştir.

## **ABSTRACT**

### **INDEPENDENT AUDITORS COLLECTION OF EVIDENCE USED TECHNIQUES OF AUDITORS, AND THE IMPORTANCE OF**

Business with related institutions, from business administration to some information, the right to claim, though, given to them (presented) the information is true and the fact that they would not confidant in the reliability of such information as source the opportunity to review and they are not capable of. However, the company prepared by the management of this information is intentionally (deception) or unintentional, the actual non-process due to the lack of reliable or concern the possibility is high.

Non-trusted make well-informed decisions based on information processes, are needed to reduce these risks. In this regard, a business-related information before publishing specialized and reliable person by the examination and approval, the need emerged. This real auditing profession has been revealed.

This is the person who will carry out the business and corporate auditors are to be used". Auditor: Audit is sufficient professional knowledge and experience, the independent auditor's activities, and enough care and attention, showing personality and moral persons.

Auditors have control as a result of the opinion that states are required to prepare a report. This report stated that the view that it is according to what is determined by what other hand, gather evidence to prove the state. The auditor's views for the determination of lead him to the evidence that the rollup is not randomly, determined in advance and in conformity with internationally accepted evidence collection techniques are required to do. These techniques are very important for the auditor.

In this study, control, starting with the date, the independent auditor and the concepts of auditors, the independent auditors and their properties, evidence collection techniques these techniques and the importance of auditor examined.

## KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants “Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü”
ASB	Auditing Standarts of Board “AICPA’nın Denetim Standartları Komitesi”
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.r.	Adı Geçen Rapor
a.g.e.	Adı Geçen Eser
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FASB	Financial Accounting Standards Board “Finansal Muhasebe Standartları Kurulu”
FEE	Federation des Experts Comptables Europeens “Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu”
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standards “Uluslararası Muhasebe Standartları”
IASB	International Accounting Standards Board “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu”
IASC	International Accounting Standards Committee “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi”
IFAC	International Federation of Accountants “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu”
IFRS	International Financial Reporting Standards “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları”
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board “IFAC’ın Uluslar arası Denetim ve Güvenlik Standartları kurulu”
ISA	International Standarts on Auditing “Uluslararası Denetim Standartları”
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions “Uluslararası Yüksek Denetim Organları Örgütü”
M.S.U.G.T.	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğ
m	Madde
R.G.	Resmi Gazete
SAS	Statement on Auditing Standarts “Denetim Standartları Açıklamaları”
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	Sermaye Piyasası Kanunu
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002 “Sarbanes Oxley Yasası”
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in the United States. “ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri”
YMM	Yeminli Mali Müşavir

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. (IAASB) Tarafından Bağımsız Denetim, inceleme, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartların genel yapısı .....	83
Şekil 3.1. Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesi .....	97
Şekil 3.2 Denetim Eşitliği .....	100
Şekil 3.3 Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar .....	104
Şekil 3.4 Kanıtların hiyerarşik güvenilirlik derecelendirmesi .....	107
Şekil 3.5 Denetim Kanıtları Ve Denetim Amaçları .....	111
Şekil 4.1 Doğrulama Tekniğinin Kullanıldığı Bazı Alanlar .....	150
Şekil 4.2 Olumlu Doğrulama Örneği .....	154
Şekil 4.3 Boş Bakiyeli Olumlu Doğrulama Örneği .....	156
Şekil 4.4 Olumsuz Doğrulama Örneği .....	159
Şekil 4.5 İstatistikî Örnekleme Yöntemleri .....	181

## TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 2.1. Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	15
Tablo 2.2 Muhasebe – Denetim İlişkisi .....	48

# BİRİNCİ BÖLÜM

## 1.GİRİŞ

Globalleşme ile birlikte tüm dünyada denetim sektöründe önemli değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Uluslararası alandaki bu değişimi ve gelişimi Türkiye’de yakından takip ederek ayak uydurmak zorundadır.

Bu süreç içerisinde, işletmeler devamlılıklarını sürdürebilmek, gelişebilmek ve tüm dünyada tanınabilmek için ihtiyaç duydukları finansman kaynaklarını sağlayabilmek amacıyla teknolojinin de gün geçtikçe ilerlemesine bağlı olarak çeşitlenen yöntem ve kaynaklara başvurumaktadırlar. Bu yöntemlerden en önemlisi de işletmelerin menkul kıymet çıkartarak halka arz etmeleri ve bu yolla sermaye toplamalarıdır. Bağımsız denetim çok geniş bir kavram olduğundan, bağımsız denetçiler sadece sermaye toplamak amacıyla halka arz edilen menkul kıymetleri değil işletmenin bütün faaliyetlerini kapsamlı olarak incelemek ve denetlemek durumundadırlar.

Karar alıcılar için finansal bilgilerin karar alma sürecinde kullanılabilmesi için finansal tabloların muteber olması gerekir.

Ancak, finansal tabloların şirket yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, finansal tablo kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbiriyle çatışması ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol kabiliyetinin imkânsızlaşması, finansal tabloların güvenilirliği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Güvenilirlik sorununun çözümü finansal tabloların doğrulanmasıyla mümkündür. Doğrulanmak ise denetim konusunun kanıtlarla desteklenebilme özelliğine işaret eder. Bu sadece denetime özgü bir olay da değildir. İnanca, hislere ve şansa dayanmayan her düşünce, fikir kanıtlarla desteklenmek zorundadır. Kanıt veya belgelerin sağlamlığı düşünce ve fikrin doğruluğunun bir göstergesi olduğundan kanıtlar yargıların oluşmasında rasyonel bir temel sağlar.

Denetçi de taşıdığı hukuki ve ahlaki sorumluk gereği finansal tablolar hakkındaki görüşünü yeterli miktarda uygun (tam) denetim kanıtıyla desteklemelidir. Denetim kanıtları denetimin özünü teşkil eder ve denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir.

Denetçiler denetim yapmak için öncelikle kanıt toplamak ve toplanan kanıtları değerlendirmekle denetime başlarlar. Toplanacak olan kanıtlar gelişigüzel değil, belli başlı tekniklere göre toplanmalıdır. Denetçiler arasındaki kanıt toplama tekniklerindeki farklılıklar sonuç olarak sektörde standardizasyon sorununu oluşturmaktadır. Türkiye'nin yabancı sermaye ihtiyacını karşılaması hem kamu hem özel sektörde faaliyet gösteren Türk şirketlerine güvenin sağlanması ile gerçekleşeceğinden bu şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerinin de kanıt toplama tekniklerinde standardizasyonu sağlamasını gerektirir.

Türkiye'de gerek denetim alanında gerek denetim kuruluşlarının işlevleri konusunda bir dağınıklık olduğu genel kabul gören bir olgudur. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulana kadar her kurum kendine göre farklı denetim standartları oluşturmuş ve uygulamaya koymuş idi. Ülkemizdeki denetim sistemi ancak içinde olanlarca anlaşılabilen çok karmaşık ve kendi içinde tutarlılığı olmayan bir yapıda iken KGK bu dağınıklığı düzene sokmak amacıyla kurulmuştur.

Uluslararası alanda, denetim sektöründe son dönemde kamu ve özel sektör temelli hem düzenleyici kurumlarda hem de uygulayıcılarda önemli değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Gerek düzenlemelerde gerekse uygulamalarda uluslararası birliğe doğru gidiş yaşanmaktadır. Uluslar arası arenada bu gelişmeler yaşanırken Türkiye'de ise bu gelişmelerin yoğun şekilde yaşandığı bir dönemde KGK bu görevi yerine getirmektedir.

Küreselleşme ile birlikte finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının evrensel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülkelerce ekonomik birlik oluşturma nedenleri ve uluslararası alanda muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Ayrıca, söz konusu gelişmeler, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturularak ulusal düzenlemelerin bu standartlarla



uyumlaştırılması ihtiyacını da had safhaya çıkarmıştır. Çünkü, evrensel finansal piyasalar, karşılaştırılabilirlik ve rekabet edilebilirlik sebebi ve sermaye artırma amacı ile evrensel standartlara göre hazırlanan finansal tablolar istemektedir.

İşletme, ülke ekonomisi ve global anlamda dünya ekonomisi için önemli olan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi için denetim mekanizmasına ihtiyaç vardır. Hem özel sektör tarafından yapılan bağımsız denetim hem kamu kesimi tarafından yapılan kamu denetimi hem de işletmenin kendi bünyesinde yapılan iç denetimin amacı: işletme ile ilgili çeşitli çıkar gruplarının, finansal tablolardan elde edecekleri bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. Bunu sağlayan kişi olan denetçi ise bu bilgilerin doğruluğu hakkındaki görüşünü denetim sonunda yazmış olduğu rapor ile ortaya koyar. Bu aşamada denetçinin görüşüne temel teşkil edecek olan kanıtlar büyük önem arz edecektir.

İşletmelerde yer alan işlem yoğunluğu ile işletme çıktılarından yararlanan kesimlerde yaşanan artış, bu kanıtların toplanmasında kullanılan teknikleri, denetim süreci içerisinde önem arz eder duruma getirmektedir.

Bu çalışmada bağımsız denetimi, hem uluslararası alanda hem Türkiye’de, kamu ve özel sektör yönüyle ele alınmış daha sonra denetim süreci içerisinde önemli bir yer tutan kanıt ve kanıt toplama teknikleri (denetim teknikleri) ile ilgili bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

# İKİNCİ BÖLÜM

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM TANIMI VE TEMEL KAVRAMLAR

Günümüz rekabete dayalı piyasanın temel unsurunu oluşturan işletmelerle ilgili olarak, her gün çok sayıda kişi ve kuruluşlar çeşitli kararlar almaktadır. Bu kişi ve kuruluşlar:

- Yönetim,
- Ortaklar,
- Yatırımcılar,
- Kamu kurum ve kuruluşları,
- Yabancı kaynak sağlayanlar,
- Çalışanlar,
- Ticari ilişkide bulunanlar,
- Danışmanlık kuruluşları
- Kamuoyudur,

Bu kişilerin doğru kararlar alabilmesi için, sahip oldukları bilgilerin doğru, dürüst ve güvenilir olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, işletmeyle ilgili olarak karar alma durumunda olan çıkar gruplarının, işletme hakkında karar verebilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiye ihtiyacı vardır.<sup>1</sup>

İşte bu nedenle de, işletme bilgilerinin yayınlanmadan önce güvenilir bir kişi tarafından onaylanması gereği ortaya çıkmıştır.<sup>2</sup> Bu ortaya çıkış, “DENETİM” olgusunu meydana getirmiştir.

---

<sup>1</sup> Ferhan Güler Ünal, “Denetim Uygulamalarında Optimum İşgücü Planlaması”, (Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi işletme Bölümü, Temmuz 2006), s. 1.

<sup>2</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacirüstemoğlu ve Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2001 Ya. No: 86, s. 12.

Literatürde “auditing” adını alan bu olgu, aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

Denetim, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.<sup>3</sup>

## 2.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim: ekonomik olaylar ve durumlar hakkındaki önemli kanıtları objektif olarak toplamak ve değerlendirmek için oluşan sistematik bir süreçtir.

Ancak, denetim kavramı ile sadece muhasebe/finansal tablo denetimini anlamamak gerekir. İşletmede faaliyetlerin denetimi, yasalara ve kurallara uygunluk denetimi ve finansal denetim de denetimin kapsamına girmekte olup bu denetimlerin tamamı veya bir kısmı bağımsız denetçiler ya da iç denetçiler tarafından yapılabilir.

Bu tanımlarda da ifade edildiği üzere denetim bir süreçtir. Bu süreç içerisinde işletmeler tarafından ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak ortaya konulan iddiaların başka bir deyişle işletmelerin finansal tablolarının önceden belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğunun uzman kişilerce yapılacak çalışmalar sonrasında toplanan delillerin değerlendirilmesi suretiyle elde edilecek görüşlerin rapor haline getirilip, ilgililere aktarılması işlemi yapılır.<sup>4</sup>

Denetim, bilgilerin gerçeğe uygunluğunun sağlanması ile ilgilidir.<sup>5</sup> Ortaklıkların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının,

---

<sup>3</sup> Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, s. 1.

<sup>4</sup> Ayten Özbıngöl, **Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**, (Yüksek Lisans Tezi, T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bölümü, Ankara: 2008), s. 115.

<sup>5</sup> Mustafa Aysan, **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar**, İstanbul: Çınar Matbaası, 1971, s. 31.

denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder.<sup>6</sup>

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Seri X No:22 sayılı tebliğde bağımsız denetim, “işletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayarak yeni ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer bir deyişle denetim: İlgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını, tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylanan sistematik çalışmadır.<sup>7</sup>

Denetimle ilgili hazırlanan raporlarda hesapların doğruluğu ve denkliği ve belgelerin tamam olup olmadığı, inceleme neticesinde sorumluluğu gerektiren hususlar görülüp görülmediği belirtilir.<sup>8</sup>

Türkiye’ de bağımsız muhasebe ve denetim mesleğini geliştirmek ve yasal düzenlemelerle güvene kavuşturulmasını sağlamak, mesleği ve meslek mensuplarını geliştirmek, kurum ve işletmelerin yönetimini kolaylaştırmak ve şeffaf hale getirmek, resmi makamların yönetim, denetim ve yargı işlerini kolaylaştırmak, sağlıklı, sürekli ve hızlı iktisadi kalkınma için gerekli ve dahası zorunludur.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Mustafa Yavaşoğlu (I), **Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s. 22.

<sup>7</sup> Mehmet Bakır, **Denetim**, Trabzon: Dilara Yayınevi, 2007, s. 19.

<sup>8</sup> Dinçer Gönen, ve Hikmet Işık, **Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe ve Denetim**, Ankara: Sevin Matbaası, 1985, s. 430.

<sup>9</sup> Mehmet Yazıcı, **Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**, İstanbul: Gözlem matbaacılık, 1986, s. 73.

## 2.2. BAĞIMSIZ DENETİM VE NİTELİĞİ

Kamuyu aydınlatma sürecinde, kamuya açıklanan mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği büyük önem taşımaktadır. Söz konusu mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin denetimi ise bağımsız denetim vasıtasıyla, bağımsız denetim kuruluşları veya bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.<sup>10</sup>

Denetimin birçok tanımı bulunmakla birlikte, bu tanımlar genellikle birbirine yakın anlamlar içermektedir. Bu tanımlardan bir kaçına aşağıda yer verilmektedir.

Denetim, mali tabloların işletmenin mali durum ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak gösterip göstermediğinin ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir rapora bağlanması işlemidir. Bu bağlamda amacı, mali tabloların gerçeğe uygunluk ve doğruluğu konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesidir.<sup>11</sup>

Denetim, genel anlamda iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir.<sup>12</sup>

Denetim, muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilerine dayanan bağımsız bir disiplindir.<sup>13</sup>

Denetim, İşletmedeki fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştıran ve saptayan bir yönetim faaliyeti olarak belirlenir.<sup>14</sup>

Denetim, bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş ve kontrol etmek şeklinde tanımlanabilir.<sup>15</sup>

---

<sup>10</sup> Hüseyin Yurdakul, **Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Ve Türkiye'deki Uygulamaları**, (Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Ankara: 2005), s. 6.

<sup>11</sup> Yasin Ulusoy, **Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim**, (Doktora Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, Ankara: 2001), s.22

<sup>12</sup> Hasan Kaval (I), **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık YMM Aş. Yayınları, 2003, s.19

<sup>13</sup> Arthur W. Holmes ve Wayne S. Overmyer (I) (Çeviren: Oğuz Göktürk, **Muhasebe Denetimi "AUDITING" Standartları ve Yöntemleri**, Cilt:1 , Bilimsel Yayınlar Derneği, Ya. No:5, 8. Baskı, 1975), s. 1.

<sup>14</sup> Kâmuran Pekiner, **İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)**, İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası, 1984, s. 4

<sup>15</sup> Yurdakul, s. 18.

Bu tanımlar görüleceği üzere, bağımsız denetimi de içine alan kapsamlı bir denetim tanımıdır.

Bağımsız denetimin tanımı ise, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışması şeklinde yapılabilir.<sup>16</sup> Uluslararası Denetim Standartlarında (UDS) ise, mali tabloların denetimi olarak ele alınmış ve bağımsız denetçinin mali tabloların bütün yönleri ile yürürlükteki finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlandığı ve önemli nitelikteki yanlış yansımaların bulunmadığı hususunda yüksek derecede güvence içeren görüş beyan etmesi olarak tanımlanmıştır.

Ülkemizde daha önce bağımsız denetimle ilgili mevzuatı düzenleyen birçok düzenleyici otoritenin bulunması, çok küçük çapta da olsa bağımsız denetimin tanımının çeşitlenmesine neden olmuştur.

Fakat 06/04/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca çıkarılan bir KHK<sup>17</sup> ile 26/09/2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması denetimin bir yerde toplanmasını amaçlamaktadır.

KGK'nın teşkilat ve görevlerini içeren 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamedeki Bağımsız denetimin tanımı şöyle yapmaktadır: “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.”

KGK kurulmadan önce yapılmış olan tanımlara kısaca değinecek olursak, bu tanımlardan ilki, ülkemizde bağımsız denetimle ilgili ilk düzenlemeleri yapan Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız

---

<sup>16</sup> Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998, s. 7.

<sup>17</sup> 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2 Kasım 2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete

Denetim Hakkında Tebliği”nde,<sup>18</sup> bağımsız denetim, “ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtip yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır.

Diğer bir tanımda ise Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu’nun (BDDK) “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmeliğinde,<sup>19</sup> bağımsız denetim, “denetlenenler Bankalar ve Özel Finans Kurumları ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıtların kanunun<sup>20</sup> 13 üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetimde amaç, mali tablo kullanıcılarına ilgilendikleri bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda görüş sunulmasıdır. Söz konusu görüş, kesin bir görüş olmayıp, UDS’de yapılan tanımda da belirtildiği üzere makul güvence sağlayan bir görüştür.

Yukarıdaki tanımlar oldukça kapsamlı olup, işletmeler tarafından düzenlenen mali tabloların, yürürlükte bulunan muhasebe standartlarına göre hazırlanıp hazırlanmadığının, bağımsız denetçi tarafından yürürlükte bulunan bağımsız denetim ilke ve kuralları kapsamında, şirketin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gerekli denetim tekniklerini kullanılmasını ve elde edilen tespitler ile rapora bağlanmasını içerir.

Söz konusu rapor, kullanıcılara bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğu hakkında makul bir güvence vermektedir. Bağımsız denetimin çok karmaşık bir süreç olması ve temelinde planlama ile profesyonel bir değerlendirmenin yatması nedeniyle, bağımsız

---

<sup>18</sup> 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete

<sup>19</sup> 31.01.2002 tarih ve 24657 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

<sup>20</sup> 4389 sayılı Bankalar Kanunu. 23.06.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete

denetçi hiçbir zaman mali tabloların önemli hata ve hileler içermediği konusunda bir garanti veya kesin bir güvence veremez.

Bağımsız denetim, işletmenin ekonomik faaliyet ve olayları ile ilişkili olup, önceden saptanmış standartlar kapsamında yapılmaktadır. Bu standartlar muhasebe standartları ile denetim standartlarını kapsamaktadır. Bağımsız denetim bir süreç olup, planlanması ve programlanması gerekmektedir. Bu süreç içinde, bağımsız denetimi yapılan döneme ilişkin mali tablolara esas olan işlemlerin, denetimi yapılan işletmenin kayıtları üzerinden incelenmesi, değişik denetim teknikleri (Sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama vb.) kullanılarak, söz konusu mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturulması gerekmektedir. Bu süreçte, bağımsız denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı önemlidir. Çünkü bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ancak bağımsızlık ve tarafsızlık vasıtasıyla sağlanabilir. Diğer taraftan bağımsız denetimin mesleki bilgi ve tecrübeye dayalı bir faaliyet olması, karmaşık bir süreç olması, temelinde planlama ve profesyonel bir değerlendirme yatması, bağımsız denetçinin uğraştığı alanın gelecekte ortaya çıkacak olaylar yanında, doğruluğu kontrol edilebilen veya edilemeyen nümerik değerlere de dayandığı dikkate alındığında, bağımsız denetim raporlarının mali tablolarda hata ve hilelerin bulunmadığı hususunda yalnızca makul bir güvence verebileceği açıktır.

### **2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

Bağımsız denetimin, tarihsel gelişim süreci içerisinde ilk kez nerede ve ne zaman uygulamaya başlamış olduğu hakkında henüz kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Ancak denetimin tarihsel gelişiminin, muhasebe ve dolayısıyla ekonomik faaliyetlerle yakın ilişkisi bulunduğu bilinmektedir. MÖ. 3000 Yıllarında Ninova ve Babil’de bu tür ilişkilerin bulgularına rastlanmıştır. Ayrıca Mısır’da firavunlar zamanında, vergi alacağının hesaplanması amacıyla çeşitli kayıtların tutulduğu ve denetlendiği bilinmektedir. Atina’da MÖ. 300 yılında kamu maliyesinin bir denetleme organına



sahip bulunduğu ortaya çıkmıştır. Ayrıca denetimi İtalyan muhasebe yazarı Luco Paciolo'ya dayandıran görüşlerde bulunmaktadır.<sup>21</sup>

Roma imparatorluğunda, kamu maliyesinin kontrolü, kontrolör ve kesterlere verilmişti. 5. Yüzyılda ise maliye bakanları vilayetlerin hesaplarını incelemek, hazineyi denetlemek ve kesin hesapları senatonun onayına sunmakla görevlendirilmişlerdi.<sup>22</sup>

Ortaçağın karışık durumu, denetim tekniğinin gelişmesinde bir duraklama meydana getirmiştir. Roma devletinin çökmesi sonunda, ülkeler arasındaki ticari ilişkilerin felce uğraması da bu durumu etkilemiştir.<sup>23</sup>

Ciddi bir denetim izine rastlamak için ortaçağın sonunu beklemek gerekmiştir. 13. Yüzyılın başında Piza'da resmi bir "Reviser" bulunmakta idi. Bundan sonra meslekteki gelişme hızlı devam etmiştir. Bu konuda en etkili gelişme İngiltere maliye bakanlığında görülmektedir. Burada, biri hazineciyle, ikincisi sekreter ve diğeri de kralın temsilcisi tarafından olmak üzere üç defter tutulmakta idi. Her üç defterin sayfalarının birbirine mutabık olması gerekiyordu.<sup>24</sup>

Sanayi devriminden önce denetim resmen kabul edilmiş bir meslek değildi. Bununla birlikte çok eski zamanlardan beri denetim faaliyeti değişik biçimlerde de olsa yürütülmüştür.<sup>25</sup> Bu devirlerde yapılmış her işlem eksiksiz bir biçimde tek tek denetlenmekteydi. Bu açıdan %100'lük bir inceleme veya doğrulama söz konusu idi.

Denetimin amacı, yanıltmaların önlenmesi ve işletme sahibine hizmet verenlerin hizmetlerinin dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.<sup>26</sup>

Sanayi devriminden 1900'lere kadar olan dönemde denetim yönteminde ve amacında bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönemde denetim yönteminde ve amacında değişikliklere neden olacak değişimler ortaya çıkmıştır. Sermaye birikimi, sermaye yoğun teknolojiye geçiş, mamul hatlarının oluşturulması, üretim kapasitesinin

---

<sup>21</sup> Nejat Bozkurt (I), **Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örnekleme Yöntemi ve Bir Uygulama**, İstanbul: Can Matbaa, 1985, s. 5.

<sup>22</sup> Bozkurt (I), s. 5.

<sup>23</sup> Bozkurt (I), s. 6.

<sup>24</sup> Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Met/Er Matbaası 1980, s. 19.

<sup>25</sup> Ersin Güredin (I), **Denetim**, İstanbul: Formül Matbaası, 1983, s. 9.

<sup>26</sup> Ersin Güredin (II), **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Arıkan Basım, İstanbul, 2007, s.14.

genişlemesi gibi olgular sonucu yeni ve büyük organizasyonlar kurulmuş, ekonomik yaşamda köklü bir değişim olmuştur. Bu büyüme ile birlikte işletmelerin finansal bilgileri kaydetme, işleme ve yorumlama gereksinimi artmıştır. Bu gereksinmeye cevap verebilmek amacıyla muhasebe sistemleri kurulup işletilmeye başlatılmıştır. Büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artması denetçinin her bir işlemi ve muhasebe kaydını teker teker gözden geçirmesini zorlaştırmıştır. Tüm kayıtların denetimi yerine örnekleme yoluyla denetimin yapılması düşünülmeye başlanmıştır. Muhasebe tarihi ile ilgili literatürde büyük Britanya’ da 1895 yılında örnekleme yoluyla denetime başvurulduğuna dair kanıt olduğu bildirilmektedir.<sup>27</sup>

Yine aynı dönemde sermaye sahiplerinin işletmelerin yönetimi için profesyonel yöneticiler tutmaya başladıkları görülmektedir. Sahipler günlük faaliyetlerine güvendikleri yöneticilere teslim etmekle birlikte, bunların faaliyetlerini denetlemekten uzak kalmamışlardır. Böyle bir denetim işlevinin yapılabilmesi için işletmeden bağımsız, özel yetenekli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır. Bu gereksinme gittikçe daha yaygın bir biçimde hissedilmiştir. Bu dönemde yürütülen denetimlerin temel amacı ortaklar açısından işletmedeki hata, hile ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması idi.<sup>28</sup>

Yirminci yüzyılın ilk otuz senesinde meydana gelen önemli değişiklik, işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşmasıydı. İşletme dışındaki grupların büyümesi ile birlikte denetimin amacında da köklü değişiklikler olmuştur. Artık amaç hata ve hilelerin ortaya çıkarılması değildir. Ortakların, işletmeye borç verenlerin, devletin ve diğer çıkar gruplarının amacı, finansal tabloların doğruluğunu uzman bir kişi tarafından (denetçi tarafından) onaylanmasıdır. Amaçlardaki değişimler denetim tekniğinde de değişmelere yol açmış ve örnekleme yoluyla denetime daha fazla önem verilmeye başlanmıştır. Muhasebe denetçileri “... denetlenen değerlerin maddi doğruluğunu araştırmada dönem içindeki yevmiye

---

<sup>27</sup> Güredin (I), s.8. (Frank G. Short: Internal Control form the Viewpoint of the Auditor. Journal of Accountan September 1940, s. 226).

<sup>28</sup> Güredin (I), s.8.

kayıtlarını, toplamaları ve büyük deftere aktarmaları ayrıntılı ve eksiksiz bir biçimde denetlemeye gerek olmadığına kanaat getirmişlerdir”<sup>29</sup>.

1930’ lu yıllarda muhasebe mesleği ile ilgili yayınlarda da çok büyük bir artış olmuştur. Bu dönemde teori gelişerek uygulamanın önüne geçmiştir. Bu çok hızlı değişim karşısında denetçiler aralıksız denetim yerine test yöntemini yaygın olarak kullanmaya başlamışlardır. Kısaca 1930’ lu yıllarda denetimin amacı değişmiş, denetim teknikleri değişmiş, ancak denetçilerin davranışlarındaki değişiklik çok daha yavaş olmuştur.<sup>30</sup>

Denetimin gelişiminde diğer bir aşamayı oluşturan 1930’lardan sonra iradi örnekleme yöntemi yanında istatistiki örnekleme yöntemlerinin geliştirilmesine de çaba sarf edilmiştir. 1950’lerden sonra örnekleme yönteminin başarılı bir biçimde kullanımı için iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlemesi, ön şart olarak kabul edilmiştir. Bunun sonucu denetim uygulamasında yeni bir yaklaşım ortaya çıkmıştır. Literatürde bu yaklaşıma “Sistemlere Dayalı Denetim” (Systems-Based Audits) adı verilmektedir.<sup>31</sup>

Bağımsız denetim mesleğinde esas değişme 1950’lerden sonra görülmektedir. Bu günün denetçileri her işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması gerektiğini bilmekte ve bağımsız denetim faaliyetine bu sistemi incelemekle başlamaktadır. Sistemin etkinliği finansal tabloların incelenmesinde kullanılacak denetim yöntem ve işlemlerinin türünü, sıklığını ve uygulama zamanını belirlemektedir.<sup>32</sup>

ABD’deki tarihsel gelişimine baktığımızda, 89 yıllık bir geçmişe dayanan finansal tabloların denetimi 2002 yılında yürürlüğe giren Sarbanes Oxley Yasasından (SOA) sonra farklı bir noktaya gelmiş bulunmaktadır. 2000 li yılların başına kadar dünyadaki denetim uygulamalarına yön veren ve Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri (AICPA) örgütünün Denetim Standartları Kurulu (ASB) tarafından hazırlanan Amerikan Denetim Standartlarının Amerika’daki uygulama alanı, söz konusu yasayla önemli ölçüde donatılmış bulunmaktadır. Muhasebe usulsüzlüklerine karşı bir tepki

---

<sup>29</sup> Güredin (I), s.8.

<sup>30</sup> Gürbüz, s. 3.

<sup>31</sup> Gürbüz, s. 3.

<sup>32</sup> Nuran Cömert, **Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci ABD’de ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar**, TÜRMOB Denetim Kongresi, Ankara. s.8.

yasası niteliği taşıyan SOA, Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu SEC (Security Exchange Commission)'in kurulduğu 1934 yılından beri en radikal düzenleme olarak kabul edilmektedir.<sup>33</sup>

Diğer yandan muhasebecilikle ilgili dünya çapında yüksek kaliteli mesleki standartları geliştirme temel misyonuna sahip bir örgüt olan IFAC, 2002 yılından daha önce Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesini (IAPC), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kuruluna (IAASB) dönüştürmüştür. IAASB, yüksek kalitede denetim güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetlerin standartlarını koymak, ulusal ve uluslar arası standartların yakınsamasını kolaylaştırmak ve dünya çapında profesyonel muhasebecilerin çalışmalarına tekdüzen getirmek için çalışmakta böylece küresel denetim mesleğinde kamu güvenini güçlendirmekte ve kamu çıkarına hareket etmektedir. IAASB'nin yayınladığı denetim standartları 70'ten fazla ülkede ulusal denetim standartları olarak kullanılmaktadır.<sup>34</sup>

Bugün için denetimde finansal tabloların kuruşu kuruşuna doğruluğunun araştırılması amacı, yerini çok daha geniş kapsamlı ve sistemli bir incelemeye bırakmıştır.

---

<sup>33</sup>Cömert.a.g.e. s.9.

<sup>34</sup>Cömert.a.g.e. s.10.

Tablo 2.1 - Denetimin Tarihsel Gelişimi Tablosu

<b>Zaman Dilimi</b>	<b>Denetim Yaklaşımı</b>	<b>Denetimin Amacı</b>	<b>İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)</b>
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 Örnekleme Başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930' dan Bugüne	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluk ve Dürüstlüğü Hakkında Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler ve Diğer Gruplar

**Kaynak:** Güredin (I), s. 8, (R. Gene Brown: Changing Audit Objectives And Techniques. The Accounting Review, Vol. 37 October 1962, s. 697-703)

Günümüz Türkiye'sinde ise Bağımsız Denetim ile ilgili yapılan en son düzenlemeler çerçevesinde tek yetkili organ olan KGK'nın görevi, "uluslararası standartlarla uyumlu

Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak” olarak ifade edilmiş aynı KHK’ nın (k) bendinde Türkiye Denetim Standartları şöyle tanımlanmıştır: “Kurul tarafından onaylanarak Türkiye Denetim Standardı adıyla yayımlanan uluslararası standartlarla uyumlu denetim standartlarını ifade eder”. Nitekim bu konuda çalışmalar başlatılmıştır.

#### 2.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI

Bağımsız denetimin amaçlarına değişik kaynaklarda aşağıdaki gibi tanımlamalar getirilmektedir.

Faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve işletmenin gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmaktır.<sup>35</sup>

Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlara uygunluğunu tespit etmek, mali tablolar üzerindeki bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmadığının tespitidir.<sup>36</sup>

Bağımsız denetimin en önemli amacı kamunun aydınlatılması suretiyle sermaye piyasasında güven, açıklık ve kararlılığın sağlanması, bu sayede yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasıdır.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Sabri Çakıroğlu, Hasan Özçelik ve Seyhan Güver, **İç Denetim Mevzuatı Birincil, İkincil Ve Üçüncül Düzey**, İstanbul: Haziran 2010, İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları No:2, s. 40.

<sup>36</sup> Bakır, s. 33.

<sup>37</sup> Aytakin Çelik, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s.54.

Halkın ekonomik kalkınmaya etkin bir şekilde katılımını sağlamak amacıyla, kamunun yeterli ve doğru bir şekilde aydınlatılmasını sağlamak bağımsız denetimin en önemli amacıdır.<sup>38</sup>

Bağımsız denetim, amacı doğrultusunda bilgi kullanıcılarına, işletmenin mali tablolarında açıklanan bilgilerin doğru, gerçeğe uygun ve güvenilir olup olmadıkları hakkında görüş bildirmektedir. Bu sayede işletme yöneticileri tarafından hazırlanan mali tablolara güvenilirlik unsuru artırılmaktadır.<sup>39</sup>

## 2.5. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAPSAMI

Bağımsız denetim, denetim yaptıracak işletmelerin ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK ve KGK tarafından istenecek sadece mali tablolarının ve raporlarının içinde yer alan bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden incelenmesi şeklinde gerçekleştirilir.<sup>40</sup>

## 2.6. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Bağımsız denetim, aşağıdaki özelliklere sahiptir:<sup>41</sup>

a) Bağımsız denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır, denetim çalışmalarında, denetim yapılacak alan ve dönem kesin olarak belirlenir. Denetim alanı genel olarak bir işletme ya da onun bir birimidir.

Dönemse, denetimin hangi zaman parçasını kapsadığıyla ilgilidir. Bu süre bir yıl olabileceği gibi, üç ay ya da iki yıl da olabilir.

---

<sup>38</sup> Sinan Ayık, **Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi Ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları**, (Yüksek Lisans Tezi, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul: 2009), S. 81.

<sup>39</sup> Mustafa Yavaşoğlu (II), **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001, s. 22.

<sup>40</sup> Çelik, s. 56.

<sup>41</sup> Nejat Bozkurt (II), **Muhasebe Denetimi**, 1. Baskı, Ya. No: 457, İstanbul: Alfa Yayınları, 1998, s. 24

b) Bağımsız denetim, bir karşılaştırma sürecidir. Burada kast edilen, işletmenin ortaya koyduğu bilgilerle, önceden belirlenen yasal hüküm veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilke ve Standartlarının karşılaştırılmasıdır.

c) Bağımsız denetim, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır. Kanıt, denetlenen bilgilerin, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır.

Denetçinin bir kanaate ulaşabilmek için doğru ve de yeterli deliller elde etmesi gerekmektedir. Elde edilen bu deliller, denetçi tarafından değerlendirilerek bir görüşe ulaşılmasını sağlar.

d) Bağımsız denetim, konusunda uzman ve de bağımsız kişi ve kurumlarca yapılır. Denetçi, çalışmalarını yürütebilmek için yeterli bilgi ve deneyime, aynı zamanda bağımsız davranabilme becerisine sahip olmalıdır.

e) Bağımsız denetim çalışmaları sonucunda rapor düzenlenir. Denetim sürecinin son aşaması olan raporlama işlemi, denetçinin görüşünü içermektedir. Denetçi, bu düzenlemiş olduğu raporu işletme ilgililerine bildirmekle yükümlüdür.

## 2.7. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız denetim standartları, mesleki ve teknik yetersizlik veya denetim bağımsızlığının kaybolduğu durumlardan kaynaklanan denetim başarısızlıklarına bir cevap olarak doğmuştur.

Özellikle gelişmiş ülkelerdeki mesleki örgütler, düzenleyici konumlarını merkezi otoriteye terk etmemek için gerek denetçinin taşınması gereken niteliklerde gerekse uygulamada, mesleki standartları geliştirmişlerdir.<sup>42</sup>

Zamanla bu standartlar genel kabul görek denetim hizmetinin kalite ve güvenilirliğinin ölçütü olmuşlardır. Denetim standartları denetim hizmetinin belirli bir

---

<sup>42</sup> Mehmet Şirin, Hazine Kontrolörü, **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri**, Ankara: s.12 (Dunn John, Auditing Theory & Practice, Prentice Hall., İngiltere 1996, s. 12)



kalitede, yeterlilikte gerçekleşmesini sağlamayı amaçlar. Denetim standartları yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.<sup>43</sup>

Standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini genel düzeyde belirleyen kurallar topluluğudur.

Denetim standartları denetim süreci boyunca denetçiye ne yapması gerektiğini, hangi kanıtları toplayacağını, kanıtların miktarını, örneklem hacmini ve örnek birimlerinin nasıl seçileceğini belirten denetim kılavuzu niteliği taşımaz. Denetim standartları denetimin genel bir çerçevesini çizerek denetçinin asgari uyması gereken kuralları belirtir. Bu yönüyle denetim standartları denetçinin, denetim hizmetini yerine getirirken gerekli özen ve dikkati gösterdiğinin bir göstergesidir. Ayrıca; denetim standartlarının varlığı denetçinin bu standartları körü körüne uygulaması gerektiği anlamına da gelmez. Şayet karşılaşılan bir durumda denetçi bir standartla önerilen yolun o duruma uygulanmasının olanaksız olduğunu görürse denetçinin kendisinin karar vereceği başka bir yolu izlemesi kaçınılmazdır. Ancak bu durumda tüm sorumluluk denetçiye aittir. Olumsuz bir sonucun doğması halinde bunun yükleyeceği külfet denetçiye ait olacaktır.

## 2.8. BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler:<sup>44</sup>

1) 28.07.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulu düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden:

- a) Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
- b) Aracı kurumlar,
- c) Portföy yönetim şirketleri,

---

<sup>43</sup> Erdal Kenger, **Denetim**, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, s.25 (www.ydk.gov.tr), Erişim: 15.05.2013

<sup>44</sup> 23/1/2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı

ç) Yatırım ortaklıkları,

d) İpotek finansmanı şirketleri,

e) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,

f) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 2499 sayılı Kanun kapsamında halka açık sayılan şirketler ile

g) 2499 sayılı Kanun'da düzenlenmiş ve anonim şirket olarak faaliyette bulunan; borsalar, teşkilatlanmış diğer piyasalar ve takas ve saklama kuruluşları.

2) 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Mevduat bankaları,

b) Katılım bankaları,

c) Yatırım bankaları,

ç) Kalkınma bankaları,

d) Derecelendirme kuruluşları,

e) Finansal holding şirketleri,

f) Finansal kiralama şirketleri,

g) Faktoring şirketleri,

ğ) Finansman şirketleri,

h) Varlık yönetim şirketleri ile

ı) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 03.06.2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28.03.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ile emeklilik şirketleri.

4) Yetkili müesseseler (döviz büroları) ile Hazine Müsteşarlığı'nca İstanbul Altın Borsasında üye olarak faaliyet göstermesine izin verilen; kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) Aşağıda sayılanlar hariç olmak üzere, 20.02.2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 04.12.2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 02.03.2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu uyarınca,

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine ve denetimine tabi olarak enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi tüzel kişiler ile yetki belgesi sahibi şirketler:

a) Elektrik piyasasında faaliyet gösteren Otoprodüktör lisansı sahibi tüzel kişiler.

b) Elektrik piyasasında faaliyet gösteren veya gösterecek lisans sahiplerinden, aynı tüzel kişilik bünyesinde bir veya birden

fazla tesiste elektrik enerjisi üreten ve toplam kurulu gücü 100 megavat (mekanik) ve altında olan Üretim veya Otoprodüktör Grubu lisansı sahibi tüzel kişiler.

c) Elektrik piyasasında faaliyet gösteren Organize Sanayi Bölgesi (OSB) Üretim ve OSB Dağıtım lisansı sahibi tüzel kişiler.

6) Ulusal Karasal Radyo ve Televizyon, Uydu ve Kablolu Televizyon ile Bölgesel Karasal Radyo ve Televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı sermaye şirketleri.

7) 04.02.1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu, 05.04.1983 tarihli ve 2813 sayılı Telsiz Kanunu, 15.01.2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 16.06.2005 tarihli ve 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanunu, 05.07.2005 tarihli ve 5397 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 05.11.2008

tarıhli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan anonim şirketler.

8) Devlet, il özel idareleri, belediye ve diğer kamu tüzel kişileri, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, sendikalar, dernekler, vakıflar, kooperatifler ve bunların üst kuruluşlarının payı ve kontrol gücü olduğu şirketler; 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11.08.1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazacılık Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan mağazalar.

9) Yukarıda sayılanlar dışında, Bakanlar Kurulu Kararına göre, aşağıda belirtilen üç ölçütten ikisini üst üste iki hesap dönemi sağlayan şirketler, birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir. Bağımsız denetime tabiidirler. Şirketlerin denetime tabi olup olmadığının belirlenmesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aktif toplamına, yıllık net satış hasılatına ve çalışan sayısına ilişkin genel ölçütler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Aktif toplamı	: 150 milyon TL ve üzeri
Yıllık net satış hasılatı	: 200 milyon TL ve üzeri
Çalışan sayısı	: 500 çalışan ve üzeri

Bağımsız muhasebe denetimi sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olmak üzere üç türden oluşmaktadır.

### **2.8.1. Sürekli Denetim**

Sürekli denetime yıl sonu denetimi de denilmektedir. Yıl sonu denetimi veya sürekli denetim, KGK tarafından belirlenen şirketlerce sunulan finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde denetlenmesini ifade etmektedir.

Bu denetim türünün en önemli özelliği tam denetim olması, başka bir ifadeyle mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmasından dolayı denetçinin mali yıl sona erinceye kadar yeterli sayı ve kalitede denetim kanıtı toplayabilmesi, her türlü denetim tekniğini kullanmasına olanak verecek zamanının olması ve bağımsız denetim standartlarının uygulanması olanağının bulunmasıdır.

Mali tablolar, muhasebenin dönemsellik ilkesi kapsamında belirli dönemler itibarıyla hazırlanıp, kamuya açıklanır. Bu dönemler, yıllık, altı aylık, üç aylık ya da aylık olabilir. Kamuyu aydınlatma sürecinde ilgili tarafların bilgi talebinin karşılanması amacıyla elde edilecek faydaların, söz konusu bilgilerin elde edilip açıklanması aşamasında karşılaşılan maliyetleri geçmemesi esası, bu dönemlerin uzunluğunu belirler. Ticaret hukuku ve vergi mevzuatında söz konusu dönemler genellikle bir yıllık hesap dönemi olarak tanımlanmıştır. Dönem uzunluğunun bir yıl olmasına karşın, söz konusu dönemin başlangıç ve bitiş tarihlerine işletmeler karar verebilir.

Bağımsız denetim sürecinde, bağımsız denetçiler mali tabloların yürürlükteki muhasebe düzenlemelerine ve gerçeğe uygunluğunu çeşitli teknikler kullanarak tespit eder. Bağımsız denetçi, mali tablolarda yer alan her kalemi önemlilik kavramı kapsamında değerlendirip, denetim alanları belirler ve bu alanlara yürürlükteki denetim düzenlemelerinde belirtilen uygun denetim tekniklerini uygular. Bu teknikler arasında, kasa ve stoklar için sayım yapılması, borçlar ve alacaklar için teyit mektubu hazırlanması örnek gösterilebilir. Söz konusu teknikler vasıtasıyla, bağımsız denetçi, ilgili kalemlerin gerçekten işletmenin varlıkları veya yükümlülükleri arasında yer alıp almadığı, gerçek değerleri ile değerlendirilip değerlendirilmediği hakkında yeterli ve

uygun kanıt toplayıp, mali tablo kalemlerinin yürürlükteki muhasebe düzenlemelerine ve gerçeğe uygunluğu hakkında makul güvence verecek görüş bildirir.

Sürekli denetim, yıllık hesap dönemine ait mali tabloların, gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak, yürürlükteki muhasebe düzenlemelerine ve gerçeğe uygunluğunu tespit etmek üzerine yapılan denetimdir.<sup>45</sup>

Bağımsız denetimle ilgili mevzuatı düzenleyen otoriteler tarafından, dönemsellik ilkesi ve vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler göz önünde bulundurularak, yıllık mali tablolarda açıklanan bilgilerin esas olduğu ve ilgili tarafların söz konusu mali tablolardaki bilgileri daha çok kullanarak kararlarını şekillendirdiği düşünüldüğünden, yıllık mali tablolardaki kalemlerin bütün denetim teknikleri kullanılarak denetlenmesi yükümlülüğü getirilmiştir. Bu denetimin özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine imkan bulunması ve dolayısıyla denetim alanında bir sınırlama olmamasıdır. Yani denetim görüşüne ulaşabilmek için yeterli zaman ve imkanı olduğu varsayılır. Bu nedenle denetim sonucunda verdiği görüşün güvenilirliği oldukça yüksektir.<sup>46</sup>

### **2.8.2. Sınırlı Denetim**

İlgili taraflar, piyasaların ve teknolojinin gelişmesine paralel finansal bilgiye olan ihtiyacının ve bağlılığın artmasına bağlı olarak kararlarını daha sık aralıklarla verme durumu ortaya çıkmış ve işletme ile ilgili daha kısa aralıkları kapsayan finansal bilgilere ihtiyaç duyulması, muhasebenin dönemsellik ilkesi kapsamında, yıllık dönemlerden daha kısa sürede mali tabloların yayınlanmasını gerektirmiştir. Özellikle işletmelerin hisse senetlerinin veya diğer ihraç ettiği senetlerin teşkilatlanmış borsalarda işlem görmeye başlaması, potansiyel veya mevcut yatırımcıların işletme senetleri ile ilgili kararların alınmasında yıllık verilerin değil de daha güncel verilerin kullanma talebi doğurmuş ve mali tabloların önceleri altı aylık ara dönemler daha sonraları ise üçer aylık ara dönemler itibarıyla açıklanmasını gerektirmiştir.

---

<sup>45</sup> Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” Madde 19.

<sup>46</sup> Kaval (I), s. 27

Ara dönemler itibarıyla açıklanan veriler, dönemsel açıklanan verilere oranla daha kısa dönemi kapsamaması, dönemsellik ilkesi kapsamında yıllık hesap dönemlerinin esas olması ve ilgili tarafların kararlarında yıllık hesap dönemlerinde açıklanan bilgilerin esas alınması, yıllık verilerin daha önceden bağımsız denetime tabi tutulması ve bağımsız denetimin maliyeti, söz konusu ara dönemlerde açıklanan verilerin güvenilirliğinin, yıllık hesap dönemlerindeki oranla daha az dikkate alınmasını gerektirmiştir. Bu nedenle, sınırlı denetim, ara dönemler itibarıyla yayınlanan mali tabloların, sürekli denetlemeyi gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşu tarafından mali tablo kalemleri için ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetime uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.<sup>47</sup>

Sürekli denetim yapılması suretiyle daha önceki yıllık hesap dönemine veya bir sonraki yıllık hesap dönemine ait mali tablo kalemleri gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak denetlendiğinden veya denetleneceğinden, sınırlı denetimde daha çok analitik inceleme teknikleri kullanılır. Bu denetimi, sürekli denetimden ayıran husus denetim kanıtı toplamada sınırlama olmasıdır. Çünkü envantere dayalı, kanıtlanabilir bir mali tablo hazırlanmamakta olup, rakamların doğruluğunu test etmek için bazı testler özellikle maddi doğrulama testleri (stok sayımı, alacak ve borçların mutabakatı) uygulanamamaktadır. Bu nedenle, mali tabloların güvenilirliği konusunda bağımsız denetçi doğrudan bir güvence yerine dolaylı bir güvence vermektedir.<sup>48</sup>

Bankalar, özel finans kurumları ve sermaye piyasasında faaliyet gösteren şirketlerin ara mali tablolarının yıllık denetimini yapan denetim şirketi tarafından denetlenmesi sınırlı denetimi ifade etmektedir.<sup>49</sup>

### **2.8.3. Özel Denetim**

Özel denetim, belirli konularda belirli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetim türüdür.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” Madde 19.

<sup>48</sup> Kaval (I), s. 28

<sup>49</sup> Kaval (II), s. 12

İşletmeler, süreklilik kavramı uyarınca sınırsız olan yaşam sürelerinde çeşitli özel durumlarla karşılaşır. Bu özel durumlar arasında, hisse senetlerinin veya borçlanma senetlerinin halka arzı, başka bir işletme ile birleşme, bölünerek başka bir işletme oluşturma, başka bir işletmeye devir olma veya tasfiyeye girerek sona erme sayılabilir. Söz konusu özel durumlarda yapılabileceği gibi ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun ve ihmalin araştırılması, mahkemelerce yapılan özel nitelikteki incelemeler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılacak olan teftiş ve incelemeler, vergiye yönelik yapılan teftiş ve incelemeler ve kredi işlemlerinden önce de yapılabilmektedir. Tarafların menfaatlerinin korunması için işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin güvenilirliğinin artırılması önemlidir. Bu nedenle, düzenleyici otoriteler veya ilgili taraflar tarafından, işletmelerin mali tablolarının özel denetime tabi tutulması zorunlu kılınabilir. Söz konusu zorunluluk kapsamında, gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak yapılan denetime özel denetim denir.<sup>51</sup> Özel denetim, işletmenin birkaç yıllık veya ara dönemine ait mali tablolarının denetimini gerektirebilir.

Adından da anlaşılacağı üzere, özel denetim bazı özellikli durumların ortaya çıkması durumunda yapılan denetimdir. İşletmeler, sık sık özel durumlarla karşılaşmadıklarından, özel denetim sayısı sınırlıdır. Özel denetim, daha önce işletmenin hiç denetim yaptırmamış olması, söz konusu özel durumun karmaşık yapısı ve en son yapılan bağımsız denetim üzerinden uzun bir zaman geçtiği göz önüne alındığında, denetimi yapılan mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanmasında, tüm denetim tekniklerinin kullanılması önemlidir.

Özel denetimde denetlenecek konuların çeşitliliği denetçinin son derece bilgili ve deneyimli olmasını gerektirir.<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Tamer Aksoy (I), **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**, Genişletilmiş II. Baskı, Cilt 1, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006, s.67

<sup>51</sup> Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ madde 19.

<sup>52</sup> Aksoy (I), s. 67



## 2.9. BAĞIMSIZ DENETİMİN TAMAMLANMASI

Bütün incelemeler sona erdiği ve çalışma kağıtları tamamlandığı zaman bağımsız denetçi, hesapların düzeltilmesi, ticari faaliyetlerin analizi, bağımsız denetim raporunun hazırlanması ve bir görüş belirtilmesi ihtirazi kayıtlı, ihtirazi kayıtsız, karşıt görüş ya da görüş reddi için gerekli tüm verilerin sahibi bulunmaktadır. Bağımsız denetçi denetimi tamamlamadan önce, tüm bilgi ve verilerin gözden geçirildiğine emin olmak amacıyla çalışma kağıtlarını incelemeli ve onları iç kontrol soru kağıtları ve denetim programıyla karşılaştırmalıdır.

İnceleme süresince, bağımsız denetçi, denetim düzeltmelerini hazırlayıp, bunları bilançonun, dönem sonu envanter kayıtlarını ayrı bir sütunda gösterdiği mizana ve gelir tablosu hesaplarına geçirmiştir. Denetim işlemlerini tamamlamadan önce, çalışma kağıtlarını kapatmalı, böylece, mali tablolarla ilgili tüm bilgileri elde etmiş, hesaplarını denkleştirmiş ve bağımsız denetim raporunu düzenlemeye hazır hale gelmiş olmalıdır.

Gözden geçirildikten sonra çalışma kağıtları kesin olarak tasnif edilmeli ve bir içindekiler tablosu hazırlanmalıdır. Çalışma kağıtları bağımsız denetçiye, müşterinin işyerinde bulunduğu sırada incelemesi için geçici olarak verilen müşteriye ait belge ve malzemeyi içermemeli, ancak, bağımsız denetçinin istemi üzerine müşteri tarafından hazırlanan bilgi ve belgeleri kapsamalıdır. Bir müşteriye ait olan tüm malzeme, bağımsız denetçiye verildiği haliyle, kendisine iade edilmelidir.

Bağımsız denetçi daha önce hazırlamış olduğu bahsedilen planı izlediği takdirde, bütün denetim düzeltmelerini üç yerde göstererek açıklar:

- 1- Düzeltmenin yapıldığı hesaba ait çalışma kağıtlarında,
- 2- Dönem sonu envanter kayıtlarını gösteren mizanlarda
- 3- Denetim düzeltmeleri çalışma kağıtlarında.

Anlaşma sona ermeden önce, düzeltmeler, şu noktalar göz önünde tutularak eleştirici biçimde gözden geçirilmelidir.

- Düzeltmelerin muhasebe yönünden ve matematiksel yönden uygunluğu ve doğruluğu,

- Kayıtlarla ilgili açıklamaların yeterliliği ve tamlığı ve
- Müşterinin düzeltmeler karşı olası tepkileri.

Bir bağımsız denetimde, denetim düzeltmelerine ait açıklamalar son derece önemlidir; en iyi açıklama, gerek müşteri gerek sonraki bir bağımsız denetçi ve gerek dava söz konusu olduğunda herhangi bir kimse tarafından yanlış anlamaya olanak vermeyecek ölçüde kısa ve belirgin olan açıklamadır.

Yeni bir denetim anlaşmasında müşterinin denetim düzeltmelerine karşı tepkilerini tahmin etmek güçtür. Yinelenen bir anlaşmada, bağımsız denetçi, müşterinin alacağı tutumu daha kolaylıkla saptayabilir. Müşterinin iyi karşılamayabileceği nedeniyle düzeltmelerden vazgeçilmesi, kesinlikle vicdani ve teknik görevin yerine getirilmemesi ve bağımsızlık, tarafsızlık kurallarının ihlal edilmesidir. Mali tabloların tam ve açık olarak sunumu için gerekli tüm düzeltmeler yapılmalıdır. Önerilen bir denetim düzeltmesi, ne müşterinin ne de bağımsız denetçinin haksız sayılmayacağı bir görüş ayrılığından kaynaklandığı takdirde, müşteri hesapları düzeltme yapılmadan bırakılmalıdır.<sup>53</sup>

Denetim düzeltmelerinin bir nüshası müşteriye verilir. Bu düzeltmeler bağımsız denetim raporunda gösterilmez, yalnız düzeltilmiş sonuçlara yer verilir. Bu nedenle bağımsız denetçi düzeltmelerin anlaşılabilmesi ve benimsenmesi amacıyla, bunları müşterinin yetkili personeliyle birlikte gözden geçirmelidir. Müşterinin hesapları kapatılmamışsa, standart yöntem, müşterinin düzeltmeleri, ilgili aktif, pasif, sermaye, gider ve gelir hesaplarına geçirmesidir. Müşteri işletmenin, bağımsız denetçinin yaptığı düzeltmeleri hesaplarına geçirmemesi pek az rastlanan bir durumdur.

Müşteri işletmenin hesapları denetimden önce kapanmış olabilir. Böyle bir durumda aktif ve pasif hesaplardaki düzeltmeler geçirilir ve gelir-gider hesaplarına etkili tüm düzeltmeler bir gelir icmal hesabında toplanır ve bundan sonra gelir icmal hesabının kalıntısı dağıtılmamış karlara aktarılabilir. Böylece müşteri işletmenin gelir ve gider hesapları olduğu gibi kalmasına izin verilir, ancak, aktif-pasif ve sermaye hesapları gelecek dönemler için düzeltilir. Gelir tablosu denetim çalışma kağıtlarından

---

<sup>53</sup> Arthur W. Holmes ve Wayne S. Overmyer, (II) (Çeviren: Oğuz Göktürk, **Muhasebe Denetimi "AUDITING" Standartları ve Yöntemleri**, Cilt: II , Bilimsel Yayınlar Derneği, Ya. No:6, 8. Baskı, 1975), s. 441-443.

yararlanılarak hazırlandığı için, doğru gelir ve giderleri ve düzeltilmiş net geliri yansıtır.<sup>54</sup>

Bağımsız denetim raporunu hazırlamadan önce, bağımsız denetçinin toplayacağı belgelerin bir özeti aşağıda gösterilmiştir.<sup>55</sup>

- Doldurulmuş bir iç kontrol soru kağıdı,
- Bağımsız denetim programı,
- Finansal durum tablosu (Bilanço),
- Kapsamlı Gelir tablosu ve dağıtılmamış karlar tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Nakit akım tablosu,
- Mali durum değişikliği tablosu
- Mali tabloları destekleyen tüm cetveller,
- Bağımsız denetim sırasında hazırlanan tüm belgeler,
- Yönetim kurulu, önemli komiteler ve genel kurul karar tutanaklarının kopyaları,
- Emeklilik, ikramiye ve kâra iştirak planlarının kopyaları,
- Gerekli sözleşmeler ve onlarla ilgili notların kopyaları,
- Tahvil mukavele kopyaları,
- İlgili vergi beyannameleri kopyaları,
- Tüm diğer gerekli ve zorunlu belgelerin kopyaları,
- Tüm denetim düzeltmelerinin kopyaları,
- Çalışma kağıtları indeksi

## **2.10. TÜRKİYE’ DE BAĞIMSIZ DENETİM DÜZENLEMELERİ**

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlaması ve gelişmesinde en önemli etken mali piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların talepleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı muhabir ve fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta

---

<sup>54</sup> Holmes ve Overmyer (II) a.g.e. s. 443.

<sup>55</sup> Holmes ve Overmyer (II) a.g.e. s. 444.

yurtdışında yerleşik bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970'lerden itibaren uluslar arası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye'de yerleşik üye firmaları tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Bankalara ve daha sonra Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirilmesi ve bu kapsamda denetim yapabilecek kişi ve kuruluşların yetkilendirilmesi ve faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen tebliğ ve yönetmeliklerin yürürlüğe girmesi ve 1989 yılında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yayımlanması ile bağımsız denetim faaliyetini yürüten kuruluşların sayısı hızla artmıştır.

Türkiye'nin ekonomik yapısında meydana gelen değişimler, işletmelerin büyümesi, dışa açılma çabaları ve yabancı sermaye yatırımlarının artması gibi sebeplerden dolayı yabancı kuruluşların ortaklık ve kredi ilişkileri kurulması çerçevesinde ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin mali durumlarını doğru olarak tespit edebilmek için denetim raporu istemeleri, bağımsız denetim kurumunun ortaya çıkmasında etkili olmuştur.<sup>56</sup>

Bağımsız denetim sektörü günümüzde önemi gittikçe artan ve mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan “şeffaflığın” sağlanmasında kritik bir role sahiptir. Bu nedenle bağımsız denetiminin etkinliği ve uluslar arası standart ve etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önem arz etmektedir.<sup>57</sup>

Türkiye'de bağımsız denetim mesleğinin kanun nezdinde ilk tanımlanması, “**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**”<sup>58</sup> ile gerçekleştirilmiştir. Dolayısıyla 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini sağlamıştır. Söz konusu kanunun amacı “*işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki*

---

<sup>56</sup> Çelik, s.42

<sup>57</sup> <http://www.tbb.org.tr/ana-sayfa/duyurular/2004/337> Ek-13 **Bağımsız Denetim Sektörü Raporu** erişim 03.05.2013

<sup>58</sup> 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı kanun

*standartları gerçekleştirmek üzere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemek” olarak belirlenmiştir.*

Kanunun 2. inci maddesi muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğini; “*gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin (a) genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, (b) muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, (c) yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak”* olarak tanımlarken, yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusunu; “*(b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 inci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak”* olarak tanımlamakta ve “*yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar”* hükmünü getirmektedir.

3568 sayılı yasa muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine ilişkin düzenlemeleri getirirken, yasada bağımsız denetim faaliyetlerinin ilke ve standartlarını belirleyen tek bir düzenleme yapılmamıştır. Buna karşın, aşağıda detaylı olarak açıklandığı üzere, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Hazine Müsteşarlığı, enerji piyasası düzenleme ve denetleme kurumu, gibi düzenleyici kurumlar kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmışlardır.

Fakat 06/04/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/09/2011 tarihinde KGK kurularak, bu konuda tek yetkili kurum olarak görevlendirilmiştir.<sup>59</sup>

Anlatıldığı üzere kamuyu aydınlatma konusunda en önemli bilgi sağlayıcı, bağımsız denetim olarak görülmektedir. Bağımsız denetim konusunda da en önemli ve en son düzenlemeler KGK tarafından yapılmıştır.

### **2.10.1. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri**

Ülkemizde, sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla, 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanununun<sup>60</sup> (SPKn) yürürlüğe girmiş ve SPKn'ni ile verilen yetki ve görevleri yerine getirmek üzere 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. Daha sonra, 1986 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın kurulup faaliyete geçmesi ile sermaye piyasalarındaki gelişme hızlanmıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası sermaye piyasasında faaliyet gösteren Türk ve yabancı kaynaklı bankalara, aracı kurumlara saklama ile takas hizmeti verir. 5 Nisan 2013 tarihinde ise *İstanbul Menkul Kıymetler Borsası* olan adı, "Borsa İstanbul" olarak değiştirilmiştir. SPKn'nun konusu ve amacı 1'inci maddesinde "tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek" olarak düzenlenmiştir.

Tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması ve sermaye piyasalarının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması piyasaya sunulan bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun sağlanması ile mümkün olacaktır.

SPK, kamuyu aydınlatma sürecinde, yatırımcıların daha sağlıklı kararlar vermesini teminen belirli dönemler itibarıyla halka açıklanan ve en önemli bilgi kaynağı olan mali

---

<sup>59</sup> Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 2 Kasım 2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete

<sup>60</sup> 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete

tablolarda yer alan bilgilerin yürürlükteki muhasebe düzenlemeleri ve gerçeğe uygunluğunun tespiti ve güvenilirliğinin sağlanması amacıyla bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapmıştır.

Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludur.

SPK bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yaparken Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ile istişarede bulunulur. SPK, SPKn'na dayanarak "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"<sup>61</sup> ile kamunun aydınlatılması ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amacıyla çıkardığı bağımsız denetime ilişkin ilk düzenlemedir. Bu yönetmelikte, sermaye piyasasında ve ülkemizde ilk defa bağımsız denetimin tanımı yapılmış, bağımsız denetim faaliyeti ve bu faaliyeti gerçekleştirecek bağımsız denetçiler ve kuruluşlara ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe dayanılarak, sınırlı ve özel bağımsız denetim ile bağımsız denetim kuruluşlarının kamuya duyurulmasına ilişkin tebliğler çıkarılmıştır. Daha sonra, sermaye piyasalarında yaşanan gelişmelere paralel olarak 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Seri:X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" yürürlüğe girmiş ve alınan bir ilke kararı<sup>62</sup> ile yönetmeliğin uygulaması kaldırılmıştır. Söz konusu Tebliğ'in hükümleri "Genel Standartlar" (Md. 3-18), "Çalışma Alanı Standartları" (Md. 19-35) ve "Raporlama Standartları" (Md. 36-42) olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. Mevcut durum itibarıyla, sermaye piyasasındaki bağımsız denetim faaliyetleri bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Bu Tebliğ daha sonraki yıllarda dünyada meydana gelen gelişmeler çerçevesinde değişikliklere tabi tutularak, uluslar arası uygulamalara paralellik sağlanmaya çalışılmıştır.

Hisse senetleri borsada işlem gören şirketlere bağımsız denetim ve iç kontrole yönelik olarak denetim komitelerinin kurulması, bağımsız denetçilere denetim yaptıkları dönemde denetimini yaptıkları müşterilerine 3568 sayılı Kanun kapsamında verilen

<sup>61</sup> 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazete

<sup>62</sup> 04.04.1996 tarih ve 19/438 sayılı SPK ilke Kararı.

vergiye ilişkin hizmetler hariç olmak üzere her türlü danışmanlık hizmetlerinin yasaklanması ve bağımsız denetim kuruluşlarının rotasyonu bu yeniliklere örnek verilebilir.

Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca, Seri:XI nolu Tebliğler<sup>63</sup> kapsamında hazırlanan yıllık mali tablolar sürekli denetime, 6 aylık dönemler itibarıyla hazırlanan mali tablolar ise sınırlı denetime tabidir. Birleşme, bölünme, tasfiye, halka arz gibi özel durumlarda ise işletmeler özel denetime tabidir. Ancak UFRS ile uyumlu Seri:XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”<sup>64</sup> kapsamında hazırlanacak mali tablolar, ilk hazırlandıkları yıllık hesap dönemine mahsus olmak üzere bütün ara dönemler sınırlı bağımsız denetime tabidir. Söz konusu bağımsız denetimler, Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ kapsamında “Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşlar Listesi”nde yer alan bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilir.

SPK’nu bağımsız denetimi, “bağımsız denetim” adını kullanarak direkt olarak yasal zemine taşıması, bağımsız denetimin hangi hallerde, hangi kuruluşlar tarafından yapılacağı, bu kuruluşların kim tarafından yetkilendirileceği ve söz konusu kuruluşların sorumluluklarına ilişkin hükümler içermesi bakımından önemlidir.<sup>65</sup>

SPK, Bağımsız denetim ile ilgili pek çok yetkisini 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuş olan yegane yetkili kuruluş KGK’ na devretmiştir. SPK ek düzenleme ile bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin ilave standartlar koyma yetkisi alma ihtiyacı duymuştur. Yayınlanan seri: X, 22 nolu tebliğin 4. maddesinde ilave şartlar öngörmüştür.

### **2.10.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri**

Bankalar, faaliyet konusu tasarruf sahiplerinden geri ödenebilir sair fonları toplamak ve kendi hesabına kredi vermek olan işletmelerdir. Bu görevleri bakımından bankalara ilişkin düzenlemeler iki temel amaca dayanmaktadır. Bunlardan ilki, bankalara tevdi edilen tasarrufların korunması, diğeri ise toplanan kaynakların etkin ve

---

<sup>63</sup> SPK’nın muhasebe standartlarına ilişkin tebliğleri.

<sup>64</sup> 15.11.2003 tarih ve 25290 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

<sup>65</sup> Yurdakul, s. 19.



ekonominin ihtiyaçlarına uygun bir şekilde kullanılmasının sağlanmasıdır. Bu bakımdan gerek tasarrufların korunması ve bunların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, gerekse mali sektörde doğabilecek olumsuzlukların önlenmesi için, 4389 sayılı Bankalar Kanunu<sup>66</sup> (Bankalar Kanunu) bankalara ilişkin mevzuat ile tasarrufların koruyucu önlemler getirmekte ve birer itibar müessesesi olarak kurulan bankaların likidite, emniyet ve verimlilik esasları çerçevesinde faaliyet göstermelerini ve etkin bir şekilde denetlenmelerini sağlayacak düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemeler arasında bankaların bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler de yer almakta olup, mevduat sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması ile mali sistemde güven ve istikrarın sağlanması bakımından bankaların bağımsız denetimi önem taşımaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye’de bankacılık sektörünün, sermaye piyasalarına oranla daha gelişmiş olduğu görülmektedir. Bankacılık sektörü, mevduat toplama ve kredi verme faaliyetleri temeline dayandığından, bankalar bu faaliyetleri sonucunda, dönemsel olarak mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını mali tablolar vasıtasıyla kamuya açıklamaktadır. Bankaların gerek ekonomideki ağırlığı gerekse bankaların durumunun kötüye gitmesi durumunda ülke ekonomisinin büyük ölçüde etkilenecek olması, söz konusu bankacılık faaliyetlerinin yetkili bir otorite gözetim ve denetiminde, bu yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş kuruluşlar aracılığıyla yapılmasını ortaya çıkarmıştır. Gözetim ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bankaların mali durumlarının gerçeği yansıtacak şekilde açıklanması ihtiyacı, bankaların mali tablolarının bağımsız denetimini gerektirmiştir.

Bankacılık sektöründe bağımsız denetime ilişkin ilk düzenleme, “Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin Tebliği”dir.<sup>67</sup> Daha sonraki yıllardaki gelişmelere paralel olarak, yürürlükte olan bu düzenleme kaldırılmış ve “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara ilişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik”<sup>68</sup> yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmeliğin amacı, bankaların 1211 sayılı Kanun’un 43’üncü maddesi gereğince bir örneği Merkez Bankası’na verilecek olan denetim raporunu hazırlayabilecek ve yayımlanacak bilanço ile kar ve zarar cetvellerini onaylayabilecek bağımsız denetim kuruluşlarının

---

<sup>66</sup> 23.06.1999 tarih ve 23734 Sayılı Resmi Gazete

<sup>67</sup> 16.01.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete

<sup>68</sup> 21.03.1997 tarih ve 22940 sayılı Resmi Gazete

yetkilendirilmeleri, faaliyet ve yetkilerinin kaldırılmasına ilişkin esasları düzenlemek olarak sayılmıştır.

Bankalar, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”<sup>69</sup> uyarınca yıllık mali tablolarını sürekli, diğer tüm ara dönem mali tablolarını sınırlı denetim yaptırmak zorundadırlar.

Daha önce Hazine Müsteşarlığı’nın bir birimi iken, Bankalar Kanun’un 3’üncü maddesi uyarınca, bu Kanunun verdiği yetki ve görevleri yerine getirmek üzere 2000 yılında Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kurulmuştur. BDDK, Bankalar Kanunu’na dayanarak 2002 yılında “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerinin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik”<sup>70</sup> ve “4389 Sayılı Bankalar Kanununun Geçici 4 Üncü Maddesi Uyarınca Yapılacak Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik” ile bağımsız denetim ilkelerine ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunacak kuruluşlara ilişkin esasları belirlemiştir. Ayrıca, özel finans kuruluşları<sup>71</sup> da bu düzenlemeler kapsamında mali tablolarını bağımsız denetime tabi tutmaktadır. Söz konusu düzenlemeler, SPK’nın bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerine paralellik göstermektedir.

Daha önce de belirttiğimiz üzere, bağımsız denetimde tek yetkili kurum olan ve 660 sayılı KHK gereğince kurulan KGK, denetçilerin belirlenmesinde tüm yetkileri devralmıştır.

---

<sup>69</sup> 22.06.2002 tarih ve 24793 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

<sup>70</sup> 31.01.2002 tarih ve 24657 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete

<sup>71</sup> Özel Finans Kurumları mali sektörde faaliyet gösteren, reel ekonomiyi finanse eden ve bankacılık hizmetleri sunan kuruluşlardır. Özel Finans Kurumları, tasarruf sahiplerinden topladıkları fonları, faizsiz finansman prensipleri dahilinde ticaret ve sanayide değerlendirerek, oluşan kâr veya zararı tasarruf sahipleriyle paylaşırlar. TL, USD ve EURO bazında vadeli hesaplarda toplanan fonlar, üretim desteği, finansal kiralama ve kâr/zarar ortaklığı yöntemleriyle değerlendirilir. Ticaretin ve sanayinin ihtiyaç duyduğu, hammadde, yarı mamul veya mamul madde, gayrimenkul, makine veya her türlü teçhizatın temini, bu yöntemler aracılığıyla sağlanmaktadır. Ayrıca halkın ihtiyaç duyabileceği bankacılık hizmetlerini sunarlar

(<http://www.tkbb.org.tr/download/Ahmet%20Akhan%20D%C3%B6nem%20Tezi.pdf>) Erişim: 14.05.2013

### 2.10.3. Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri

Türkiye’ de sigortacılık faaliyeti ve bu faaliyette bulunacak kuruluşlara ilişkin ilke ve esaslar 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu<sup>37</sup> (Murakabe Kanunu) ile düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun’un amacı 1’inci maddesinde, “ülke sigortacılığının geliştirilmesini, güven içinde yürütülmesini, sigorta sektöründe yer alan kişi ve kuruluşların mesleki kurallar içerisinde faaliyet göstermelerini, bu sektörde yaratılacak fonların ekonomik kalkınmaya katkısını sağlamak ve sigorta sözleşmelerinden doğan hak ve alacakları teminat altına almak üzere sigorta ve reasürans şirketlerinin kuruluşu, yönetimini, çalışma esaslarını, tasfiyelerini ve murakabeleri ile sigortacılıkla ilgili ihtisas, komite ve kuruluşların teşkilini, eksperlik, aktüerlik, acentelik, brokerlik ve prodüktörlük faaliyetlerini ve özel sigortacılıkla ilgili diğer hususları düzenlemek” olarak tanımlanmıştır. Bu Kanun hükümleri uyarınca, Hazine Müsteşarlığı (Sigortacılık Genel Müdürlüğü), Türkiye Sigorta Reasürans şirketler Birliği’nin görüşünü alarak, sigorta şirketlerinin hazırlayacağı mali tablo ve raporlar ile bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri yapmaktadır.

Murakabe Kanuna dayanılarak bağımsız denetime ilişkin olarak çıkarılan temel düzenleme “Sigorta ve Reasürans şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmelik”tir.<sup>72</sup> Bu yönetmelikle, Türkiye’de kurulmuş sigorta ve reasürans şirketleri ile yabancı ülkelerde kurulmuş sigorta ve reasürans şirketlerinin Türkiye’deki şubeleri tarafından sigortacılık mevzuatı dahilinde yayımlanacak mali tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının, niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğin 4’üncü maddesi uyarınca, sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetimini yapabilmek için, bağımsız denetim kuruluşlarının 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve/veya 4389 sayılı Bankalar Kanunu ile bu Kanunlara dayanılarak yürürlüğe konulan yönetmelik ve tebliğler uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi almış olması gerekmektedir. İkinci temel düzenleme ise “Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”tir.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete

<sup>73</sup> 08.09.2003 tarih ve 25223 sayılı Resmi Gazete

Bu yönetmeliğin amacı, sigorta ve reasürans şirketlerinin faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesine ve kamunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesine yönelik olarak, sigorta ve reasürans şirketlerinin yetkili bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesine ve yapılan denetim sonucunda oluşturulan görüş çerçevesinde yayımlanacak mali tabloların, sigorta ve reasürans şirketlerinin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının tespitine ilişkin ilkeleri belirlemek olarak tanımlanmıştır. Yine bu yönetmelikte, denetimin tanımı yapılmış, denetim sözleşmesinin unsurları, denetime ilişkin temel ilkeler, denetimin planlaması ve programlaması, denetim teknikleri, çalışma kağıtları ve raporlamaya ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Diğer taraftan, “Factoring şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Hakkında Yönetmelik<sup>74</sup>” in 12’inci maddesinde factoring şirketlerinin yıllık mali tablo ve raporlarını bağımsız denetim kuruluşlarına denettirecekleri ve bağımsız denetimi yapacak denetim şirketlerinin Hazine Müsteşarlığı, BDDK veya SPK tarafından yetkilendirilmiş olması gerekmektedir. Leasing şirketleri de benzer şekilde Hazine Müsteşarlığı tarafından belirtilen bağımsız denetim kuruluşlarına mali tablolarını bağımsız denetimini yaptırır. SPK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşları, factoring ve leasing şirketlerinin bağımsız denetimlerini yapabilmektedir.<sup>75</sup>

Bağımsız denetimde yetkilendirme, meslek mensubu olanlar arasından KGK tarafından yapılacaktır. Artık bu alanda tek yetkili kurum daha önce de belirtildiği gibi KGK’ dur.

#### **2.10.4. Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri**

Enerji Piyasası Düzenleme ve Denetleme Kurumu (EPDK), elektrik ve doğal gaz piyasalarını düzenlemek ve denetlemek üzere, 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu’nun<sup>76</sup> 4’üncü maddesi uyarınca kurulmuştur. EPDK’nın görev ve yetkileri bu Kanun ve 4646 Doğal Gaz Piyasası Kanunu’nda<sup>77</sup> sayılmıştır.

---

<sup>74</sup> 21.12.1994 tarih ve 22148 sayılı Resmi Gazete

<sup>75</sup> Yurdakul, s. 23.

<sup>76</sup> 03.03.2001 tarih ve 24335 sayılı Resmi Gazete

<sup>77</sup> 02.05.2001 tarih ve 24390 sayılı Resmi Gazete

EPDK, söz konusu Kanunlar çerçevesinde enerji piyasasında faaliyet gösteren veya gösterecek şirketlerin mali tablo ve raporları ile bağımsız denetimine ilişkin düzenleme yapmaya yetkilidir. Bu yetki çerçevesinde, EPDK, “Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik”i<sup>78</sup> yürürlüğe koymuştur. Bu Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bir bağımsız denetim kuruluşunun yetkilendirilmesi için öncelikle sermaye piyasasında bağımsız denetimle yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, bu yönetmeliğin 24’üncü maddesi uyarınca, bu yönetmelikte bağımsız denetime ilişkin hüküm bulunmayan hallerde, sermaye piyasası mevzuatının bağımsız denetime ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Yönetmeliğin 23’üncü maddesine dayanılarak uygulama esaslarına ilişkin Seri No:1, 2, 3 sayılı tebliğler çıkarılmıştır.

Türkiye’deki bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere bakıldığında çok başlılık görülmele birlikte, SPK’nın bağımsız denetime ilişkin düzenleme yapmadaki öncülüğü, SPK’dan sonra kurulan kurumların, bağımsız denetime ilişkin düzenleme yaparken, SPK’nın düzenlemelerini esas almasını sağlamıştır.

Bağımsız denetime ilişkin farklı kurumların yaptığı düzenlemeler çeşitli konularda farklılaşmış olsa da öz olarak benzer hükümleri içermiş ve birbirleri ile ilişkili olarak düzenlenmiş olsa da daha önce de belirttiğimiz gibi son olarak bağımsız denetim ile ilgili Bakanlar Kurulu’nca 26/09/2011 tarihinde kurulan KGK bu konuda tek yetkili kurum olarak görevlendirmiş ve bağımsız denetime ilişkin çok başlılığı ortadan kaldırmıştır.

#### **2.10.5. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Düzenlemeleri**

Türkiye’de yukarıda belirtilen bağımsız denetime ilişkin düzenlemeleri oluşturan ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendiren otoriteler, bağımsız denetim kuruluşlarının ortak ve denetçilerininin 3568 sayılı Kanun Serbest Muhasebecilik, Serbest

---

<sup>78</sup> 03.10.2003 tarih ve 25248 sayılı Resmi Gazete

Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (3568 sayılı Kanun) ile düzenlemeleri kapsamında “serbest muhasebeci mali müşavir” veya “yeminli mali müşavir” olmasını şart koşturmaktadır. Bağımsız denetime ilişkin böyle bir düzenlemenin yer alması, mesleki bakımdan bağımsız denetçilere 3568 sayılı Kanun ve bu Kanun’a dayanılarak çıkarılan düzenlemeler ile birlikte ilgili yetkili otoritenin düzenlemelerinin uygulanmasını gerektirmiştir.

Türkiye’ de 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 sayılı Kanun ilk defa meslek unvanları, meslek odaları ve odalar birliği belirlenmiş olup, muhasebe mesleği yasal zemine oturtulmuştur. Bu Kanun’un amacı<sup>79</sup>, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere “serbest muhasebecilik, “serbest muhasebeci mali müşavirlik” ve “yeminli mali müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimine ilişkin esasları düzenlemektir.

Kanun’un “Mesleğin konusu” başlıklı 2’inci maddesinde; muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

b) Muhasebe sistemleri kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

c) Yukarıdaki (a) ve (b) bentlerinde yazılı konularda, belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil ve denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı

---

<sup>79</sup> 3568 sayılı Kanun’un 1’inci maddesi.

görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzerleri işleri yapmak, olduğu belirtilmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise, yukarıdaki (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında bu Kanunun 12'nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmak olduğu ve yeminli mali müşavirlerin muhasebe ile ilgili defter tutamayacakları, muhasebe bürosu açamayacakları ve muhasebe bürolarına ortak olamayacakları belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun, dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, amaç, mesleğin konusu, meslek unvanlarının haksız kullanımı, meslek mensubu olabilmenin genel şartları, serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları, staj süresinde sayılan hizmetler, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı, yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları, yeminli mali müşavirlik sınavı, yemin, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk ve meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlara ilişkin genel hükümleri kapsamaktadır. İkinci bölüm, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalarının nitelik, faaliyet, kuruluş, organları ile gelir ve giderlerine ilişkin hükümleri içermektedir. Üçüncü bölüm, TÜRMOB, birliğin görevleri, gelirleri ve organlarına ilişkin hükümleri içermektedir. Son bölümünde ise, oda ve birlik organlarının seçim esasları, denetimi, yurt dışında temsili, mesleğe ilişkin bazı esaslar ve yasaklar, disiplin cezaları, cezai hükümler ve yönetmeliklere ilişkin genel hükümleri yer almaktadır.

3568 sayılı Kanun ülkemizde muhasebecilik mesleğinin yasal zemine oturmasını sağlaması bakımından önemli bir düzenlemedir. Ancak, bu Kanun kapsamında düzenlenen muhasebe mesleği, daha çok vergi mevzuatı uyarınca defter tutma, beyanname hazırlama ve tasdik etme gibi faaliyetlere yoğunlaşması, bağımsız denetimin gelişimini engellemektedir. Muhasebe mesleğinde, vergi mevzuatına yönelik faaliyetlerin ağır basması, TÜRMOB tarafından mesleğin bağımsız denetim tarafına ilişkin düzenlemelerini sadece yetki belgesi verme ve meslek ilkelerine uyumu sağlama ile sınırlı kalmasını sağlamıştır.

TÜRMOB bir meslek örgütü olarak, 3568 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesi ile mesleğe ilişkin zorunlu meslek kurallarını belirlemek ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak ve uygulanmasını sağlamakla görevlendirilmiştir. TÜRMOB, 3568 sayılı Kanun'un bu hükmünü dayanarak, "Meslek Mensuplarının

Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar”<sup>80</sup> ismiyle bir genelge yayınlamıştır. Bu genelgede, meslek unvanları, mesleğin gerçekleştirilmesinde dikkat edilecek hususlar (bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, sır saklama ve sorumluluk), mesleğe ilişkin zorunluluklar (büro edinme, haksız rekabet, tabela asma, bildirim yapma, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, reklam yasağı, müşteriden para alıp üçüncü kişilere ödeme yapmama ve kaşe kullanma), işin kabulü, sözleşmenin yapılması, ücretin belirlenmesi, sözleşmenin feshi, defter ve belgelerin saklanması ve iadesi ve disiplin cezalarına ilişkin hususlar düzenlenmiştir. Ayrıca, TÜRMOB tarafından “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı”<sup>81</sup> yayınlanmıştır. Bu Karar, meslek ahlakı ve mesleğin uygulanmasında uyulacak hususlara ilişkin hükümleri içermektedir.

3568 sayılı Kanun ile muhasebe meslek mensuplarına verilen yetkiler daha çok vergisel açıdan mali tablo ve beyannamelerin incelenmesi ve denetimine ilişkin olup, bağımsız denetime ilişkin ayrı hükümler içermemektedir. Bu durum, bağımsız denetimle ilgili hususlarda daha çok ilgili otoritelerin düzenlemelerine başvurulmasını zorunlu kılmakta idi ve Bağımsız denetimin muhasebe meslek mensupları tarafından yapılması, bağımsız denetim mesleği ve faaliyetine ilişkin hükümlerin, 3568 sayılı Kanun’da yer alması bakımından faydalı olacak idi fakat, yine yukarıda belirtmiş olduğumuz, bağımsız denetim ile ilgili Bakanlar Kurulu’nca 26/09/2011 tarihinde kurulan KGK bu konuda tek yetkili kurum olarak görevlendirmiş ve bağımsız denetime ilişkin çok başlılığı ortadan kaldırmıştır.

#### **2.10.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Düzenlemeleri**

KGK yasa ile değil, Kanun Hükmünde Kararname ile kurulmuştur. KGK 06/04/2011 tarihli ve 6223 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’ nca 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile

---

<sup>80</sup> [http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=44](http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=44) erişim: 20.05.2013

<sup>81</sup> 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete



Başbakanlığa bağlı olarak kurulmuş olup, 26/11/2011 tarihli tezkere ile Maliye Bakanlığı'yla ilişkilendirilmiştir.

Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz KGK'nun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.<sup>82</sup>

Bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen görevleri yerine getirmek üzere kamu tüzel kişiliğini haiz ve idari özerkliğe sahip, Başbakanlıkla ilişkili KGK kurulmuştur. Başbakan, Kurumun yönetimi ile ilgili yetkilerini gerekli gördüğü takdirde bir Bakan eliyle yürütebilir. Kurum; Kurul ve Başkanlıktan oluşur. Kurumun merkezi Ankara'dadır. Kurumun merkezini değiştirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Kurum, gerekli gördüğü yerlerde temsilcilik açabilir.<sup>83</sup>

Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girdiği tarihte Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılır.<sup>84</sup>

Bilindiği üzere "bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlama" yeni Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) işletmeler için zorunlu kılınmaktadır. Bu doğrultuda yeni TTK şirket murakıplığı sistemini kaldırarak bağımsız denetim sistemini getirmektedir. Yeni dönemde finansal tabloların hangi kaidelere göre oluşturulduğu, bu tabloların kimler tarafından ve nasıl denetleneceği hususları önem arz etmektedir. 660 sayılı KHK ile kurulan KGK bu üç konuda belirlemeleri yapacak tek otorite konumuna getirilmiştir. Bir başka ifadeyle, KGK muhasebe standartları, denetim standartları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ile gözetilmesi hususlarında tek yetkili merci olmuştur.

---

<sup>82</sup> 660 sayılı KHK, mad.1

<sup>83</sup> 660 sayılı KHK, mad.3

<sup>84</sup> 660 sayılı KHK, Geçici mad.5

Bu kapsamda, KGK Türkiye açısından önemli bir kazanım olup, yeni TTK'nın etkin bir şekilde hayata geçirilmesine büyük katkı sağlamak için kurulmuş olduğunu söyleyebiliriz.

Genel olarak finansal raporlama standartları ve bağımsız denetimin amacı, ticari işlemlerin olabildiğince gerçek mahiyetleriyle kayıtlara alınmasını sağlamak ve bu kayıtları temel alarak oluşturulan finansal tablolar vasıtasıyla kullanıcılara doğru bilgi sunulmasını sağlamaktır. Yeni TTK ile öngörülen sisteme paralel olarak, 660 sayılı KHK çerçevesinde, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu uluslararası standartlara uygun olarak finansal raporlama ve denetim standartlarını oluşturmayı, bağımsız denetçilerle denetim kuruluşlarını yetkilendirerek bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamayı, kamu gözetimi yapmak suretiyle denetim hizmetinin uluslararası kalite standartlarında verilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

KGK'nun kuruluşuyla birlikte AB müzakere sürecinde, şirketler hukuku faslında da önemli bir ilerleme kaydedilmiştir. 660 Sayılı KHK ile AB'nin bağımsız denetime ilişkin müktesebatına uyum sağlanmıştır. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesinden sonra KGK'nın oluşturulmasına ilişkin 660 sayılı KHK ile verilen kararın ne derece isabetli olduğu daha iyi anlaşılacaktır.<sup>85</sup>

Kamu gözetimi, özellikle son yıllarda yaşanan krizler, şirket ve muhasebe skandalları sonrasında dünyada denetçinin de denetlenmesi olgusu, daha geniş bir ifade ile Kamu Gözetimi yapma fikri genel kabul görmüştür. Bu doğrultuda Kamu Gözetimi'nin bir ihtiyaç olduğu, ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği ve yapısal olarak desteklenmesi açısından da çok önemlidir. Bu anlayışla, Kamu Gözetimi konusunda zaman içerisinde denetimde çok başlılığın kaldırılması denetim olgusu incelendiğinde aslında ne anlaşılması gerektiği ve nasıl yapılması gerektiği belirlenmiş olan bir işten bahsedilir. Ancak zaman bize gösterdi ki, aynı konuda çok fazla yetkili kurumların oluşması, sonuçta da kurum ya da kurul sayısı kadar farklı denetim uygulamaları ve beklentiler ortaya çıkarmaktadır. Bu açıdan 660 sayılı KHK ile bunların tek bir kurumda toplanmasını doğru bir karar ve uygulamadır.

---

<sup>85</sup> <http://www.muhassebevergi.com/content.aspx?id=821> erişim: 27.05.2013

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 400'üncü maddesinde de yerini bulduğu gibi, 660 sayılı KHK de bağımsız denetçinin SMMM veya YMM unvanına sahip meslek mensubu olmasını birincil şart olarak vurgular. Bu uygulama dünya uygulamalarına da paralellik göstermektedir ve KHK'nın amacına ulaşabilmesinde de en önemli nokta olduğu hususunu vurgulamak gerekir.

KGK, yeni kurulan ve oluşturulan bir kurum olması hasebiyle yukarıda saydığımız görevleri ve yetkileri itibariyle ağır bir yük ve sorumluluğun altındadır.

Türkiye' de kurum kültürüne sahip sayılı kamu kuruluşları arasında sayabileceğimiz SPK bile elindeki yetmişmiş kadro ile sadece 47 bağımsız denetim kuruluşunu denetlerken, Kamu Gözetim Kurumu'nun SPK, BBDK, EPDK, Hazine Müsteşarlığı ve Yeni TTK ile denetim kapsamına girecek şirketlerin denetçilerini ve denetim kuruluşlarını denetleyebilmesi elbette kolay olmayacaktır. KHK'de kurum bu konuda açık bir kapı bırakarak ilgili kurumların görev alanlarına giren konularda gözetim yapabileceği vurgulanmıştır.

Dünyanın ilk 10 ekonomisi arasına girebilmek, ülke ekonomimizin can damarı olan KOBİ'leri kurumsallaştırmak ve finansal açıdan güçlendirmekten geçmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da tam bu noktada KOBİ'ler için orta ve uzun vadede büyük faydalar sağlaması gerektiği ve denetimlerinin yetkili tek bir kurum tarafından yapılması ve güvenilir finansal tabloların kamuoyuyla paylaşılması noktasında iyi bir adım olmuştur.

KGK: muhasebe ve denetim standartları başta olmak üzere, standartları belirleyecek, uygulamalarını denetleyecek ve yanlışlıklar görürse de disiplin cezaları verecektir.

## **2.11. BAĞIMSIZ DENETİMİN KAMUNUN AYDINLATILMASINDAKİ ÖNEMİ**

Bağımsız denetimin ortaya çıkmasında en önemli etken kamuyu aydınlatma ilkesidir denilebilir. Çünkü kamunun aydınlatılmasında en önemli işlevi gören mali tabloların oluşturulması sürecinde muhasebe kayıtlarından bu bilgilerin kamuya açıklanacak

safhaya gelmesi sürecinin genel muhasebe standartlarına uygun bir şekilde yürütülmesi sonucunda oluşturulacak mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre oluşturulması ve standart formlara bağlanarak kamuya açıklanması ve kamuya açıklanacak olan bu mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir.<sup>86</sup>

Mali tabloların bağımsız denetimden geçmesi bu bilgilere olan güveni artıracak ve işletme ilgililerine işletmeyle ilgili gelecekteki kararları için yardımcı olabilecektir. Bağımsız denetim kamuyu aydınlatmanın bir alt dalı olarak ortaya çıkmaktadır. O zaman bağımsız denetiminde amacı halkı zamanında, doğru ve açık bir şekilde aydınlatmak ve zarar görmelerini önlemektir. Bağımsız denetimle kamuyu aydınlatma bağımsız denetim standartları uygulanarak gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda düzenlenecek raporla gerçekleştirilir.

## **2.12. BAĞIMSIZ DENETİM VE MUHASEBE İLİŞKİSİ**

Muhasebenin amacı karar vericilerin kararlarında kullanmaları için mali nitelikteki olayları kaydetmek, sınıflamak, özetlemektir. Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları bu mali nitelikteki olayların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasalar ve yönetmeliklere uygun olarak kaydedilmiş olmasından sorumludur.

Muhasebe sisteminin çıktısı olan finansal tablolar, Bağımsız Denetimin girdisidir. Bağımsız denetiminin amacı, kaydedilmiş olan bilgilerin ait oldukları dönemde meydana gelip gelmediklerinin ve ekonomik olayları doğru olarak yansıtmayı yansıtmadıklarının ve o bilgilerin raporu ve özeti olan finansal ve mali tabloların doğruluğunun araştırılmasıdır. Bağımsız denetçinin denetim kanıtlarının toplanması ve yorumlanmasında deneyim sahibi olması gerekir.

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe sürecinin amaçları ve yöntemleri ile bu tabloların güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar vardır.

---

<sup>86</sup> Çelik, s. 25.

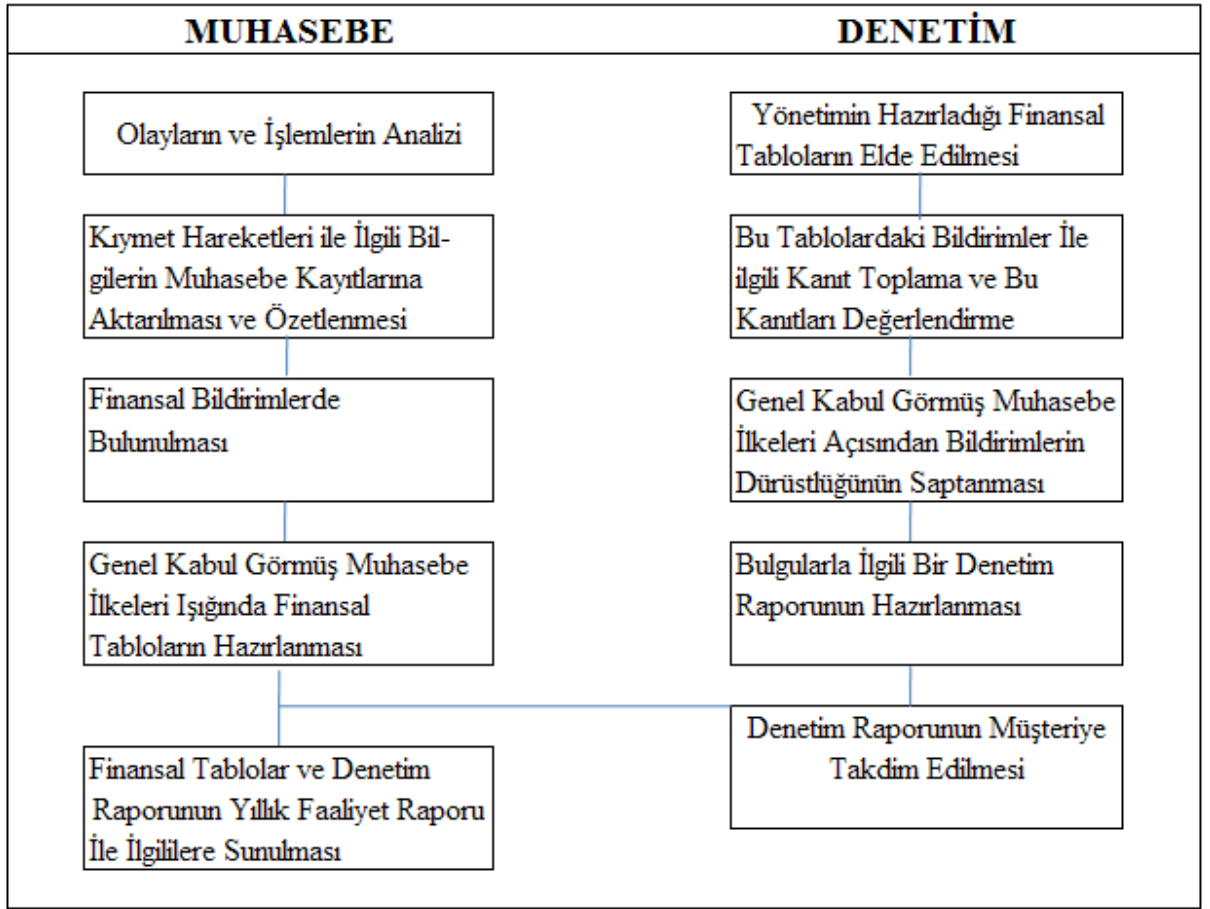
Muhasebe metodolojisi bir ekonomik birime (işletmeye) etki yapan olayların ve işlemlerin saptanmasını esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır (kayıtlanır), sınıflandırılır ve özetlenir. Bu sürecin sonunda muhasebe raporları düzenlenerek ilgililere sunulur. Muhasebenin amacı geçerli finansal bilgileri karar alıcılara yarayacak bir biçimde düzenleyerek sunmaktır. Bu açıdan muhasebe oluşturucu niteliği olan bir süreçtir.<sup>87</sup>

Finansal tabloları denetlemenin metodolojisi, muhasebe sürecini gözden geçirerek kritik bir gözle incelemek ve finansal tabloların dürüstlüğü hakkında bir yargıya ulaşmaktadır. Bu amaçla denetçi çeşitli teknikleri kullanarak kanıt toplar ve bunları değerlendirir. Denetim, muhasebe sürecinde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bildirilen bir görüş ile sona erer. Görüldüğü gibi burada yeni bir bilgi oluşturulmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri arttırılmaktadır. Denilebilir ki, muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır.

---

<sup>87</sup> Ersin Güredin (III), **Denetim**, Avcıol Matbaası, Muhasebe Enstitüsü yay. No.57, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yay. No. 9, İstanbul, 1988, s.13.

TABLO – 2.2 Muhasebe – Denetim İlişkisi<sup>88</sup>



### 2.13. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE YARARLARI

Bağımsız denetimin önemini arttıran başlıca sebep güvenilir bilgi sağlama işlevidir. Bağımsız denetimi, önemli kılan unsurlardan bir diğeri ise, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde, geleceğe ait kararların saptanmasında yol gösterici olmasıdır.<sup>89</sup>

<sup>88</sup> Güredin (III), s. 13.

<sup>89</sup> Holmes ve Overmyer (I) a.g.e. s. 2.

Denetimin, özellikle muhasebe verilerine dayanan işletme içi denetimine sağladığı birinci olanak, üstler ile astlar arasında haberleşme aracını oluşturmasıdır. Bu yolla üstler astların faaliyetlerini daha iyi değerlendirme olanağını elde ettikleri gibi, astlar da üstlerin gelecekle ilgili planları ve beklentileri hakkında bilgi sahibi olurlar.

İşletme içi denetimde planlar, genellikle astlar tarafından hazırlanarak üstlere verilir. Üstler bu planları ya olduğu gibi veya bazı değişiklikler yapıldıktan sonra onaylarlar.

İşletme içi denetimin bir diğer kullanış amacı da yukarıda da değinildiği üzere, üstlere astların faaliyetlerini değerlendirme olanağı vermesidir. Bu değerlendirme işlemi genellikle, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uygulanır.<sup>90</sup>

Ayrıca; işletme büyüklüğünün artması, işletmelere olan devlet müdahalesinin çoğalması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve çoğalması, iş yaşamındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, insan faktörünün önem kazanması gibi hususlarda bağımsız denetimin önemi ile paralellik arz eder.<sup>91</sup>

Bağımsız denetimin, hem denetlenen firmaya, hem de kamuya ve devlete yararları söz konusudur.

Bağımsız denetimin kamuya yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

Sermaye Piyasası, her şeyden önce güven ortamına dayandığından, bu piyasadaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Sermaye piyasasının etkin ve verimli çalışabilmesi için, tüm ilgili ve önemli bilgilerin kamuya açıklanan raporlarda yer alması lazımdır. Bunun sağlanmasının en etkili yolu, bağımsız denetimdir.

Mali Kurumlar (Örneğin Ticaret Bankaları ve Yatırım Bankaları) ödünç verme veya mali katılma dolayısıyla temasta buldukları teşebbüs sahiplerinden, işlerinin ve işletmelerinin iktisadi ve mali durumu hakkında esas bilgi ve detaylı raporlar istemektedirler. Bu raporların, açılacak kredilere veya yapılacak finansmanlara dayanak olabilmeleri için yetkili ve tarafsız inceleme organlarınca düzenlenip onaylanmaları

---

<sup>90</sup> Pekiner, s. 9.

<sup>91</sup> Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, 3.Baskı, İstanbul: Barış Yayınları, 1996, s.11-12

lazımdır.<sup>92</sup> Bu raporların istenen özelliklerde olabilmesi için bağımsız denetime tabi tutulması gerekir.

Denetlenmiş finansal tablolar, işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.

Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleştirilmesi hallerinde, alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar.

Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.<sup>93</sup>

Kamuya açıklanan denetlenmiş finansal tablolar, işletmeye yatırım yapacak yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek risklerden korur.

Denetlenmiş finansal tablolar, bir işletme ile ilişkide bulunan tüm kurumlara, o işletme hakkında tarafsız, objektif ve güvenilir bilgi verir.

Bağımsız denetimin devlete yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

Bağımsız denetim, ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki; sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında, devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda daha gerçekçi, etkili ve verimli olunmasında temel oluşturacaktır.<sup>94</sup>

Bağımsız denetim, vergi gelirlerinin artmasında da devlete yardımcı olur.<sup>95</sup> İşletme ortak ve yöneticilerinin vergi konusunda sahtekârlık yapma güdülerini yok eder.

---

<sup>92</sup> Muhasebe Uzmanları Derneği, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, Sermet Matbaası, İstanbul, 1974, s.4

<sup>93</sup> Güredin (IV), s.16-17

<sup>94</sup> Erol Çelen, **Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, <http://archive.ismmmo.org.tr/>

docs/malicozum/55MaliCozum/20%2520%252055%2520EROL%2520%C3%87ELEN.doc+&cd=1&hl=tr&ct=cln k&gl=tr, Erişim: 30.05.2013

<sup>95</sup> Hakkı Dede, **Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi**, (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, İstanbul: 1995), s.51-52



Vergi denetim elemanları, bağımsız denetçiler tarafından düzenlemiş mali tabloları incelemeye daha az zaman ayıracaklarından, diğer vergi kayıp ve kaçaklarına yönelebileceklerdir.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernek ve Vakıflar ile bunlara ait iktisadi teşekküllerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesine ve bu kuruluşların etkin çalışmalarına yardımcı olacaktır.

Özellikle ülkemiz açısından özelleştirilmek istenen KİT'lerin bağımsız denetime tabi tutulmaları, bu kuruluşlar hakkında yatırımcılarına doğru ve güvenilir bilgi verecektir.

### **2.13.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar**

Bağımsız denetimin, denetimi yapılan firmaya yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- 1- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- 2- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uyguladığını araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.<sup>96</sup>
- 3- İşletme yönetimi ve işletme çalışanlarının sahtekârlık yapma eğilimlerinin kısılmasına yardımcı olur.
- 4- Denetlenmiş finansal tablolar vergi beyannamelerini oluşturacaklarından, bu tabloların güvenilirliği, devlet tarafından yapılacak bir vergi denetiminin riskini azaltır.<sup>97</sup>
- 5- Denetlenmiş finansal tablolar işletme yöneticilerinin alacağı kararlara ışık tutar.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> Zeki Doğan, Zeynep Hatunoğlu, **Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi**, Yaklaşım Dergisi, Cilt. 1, Sayı. 45, (Eylül 1996), s.133

<sup>97</sup> Ersin Güredin (IV), **Denetim**, 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 1994, s.16

<sup>98</sup> Kadir Dabbağoğlu, **“Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum”**, (Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul: 1998), s.4

- 6- Finansal tablo ve raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin ekonomik durumunu yetkili mercilere tam ve güvenilir olarak aktarır. Bu durum, işletmenin kredibilititesini arttırır.
- 7- İşletme yönetimi ve çalışanlarının yaptıkları faaliyetlere yardımcı olarak, bu faaliyetlerin etkinliğini arttırır.
- 8- İç Kontrol Sisteminin etkinliğini sağlar.

### **2.13.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar**

Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur. Denetlenmiş finansal tablolar, hali hazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahipleri olan yatırımcılara, yatırım kararlarında ışık tutar. Denetlenmiş finansal tablolar, işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen işletmenin kârlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

### **2.13.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar**

Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilerce denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz. Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

### **2.14. Bilgisayar Ortamında Denetimdeki gelişmeler**

Bilgisayar teknolojisinin devreye girmesi ve inanılmaz bir hızla gelişmesi, yaşantımızı her alanda etkiler durumdadır. Artık insan yaşamının tüm faaliyetlerinde;

tıp alanından, sinemaya, uzay çalışmalarından eğitime, üretime ve burada sayfalara sığdırmayacağımız kadar çok alanda bilgisayarlar kullanılmaktadır. Ev kadınlarından uzay adamlarına kadar tüm bireyler bu teknolojiyi gereksinmekte ve artık vazgeçilmez bir yardımcı olarak görmektedirler. Bu gereksinmeyi ilk duyanlar ve kullananlardan biri de işletmelerdir. Artık çağdaş işletmeler, üretimlerini bilgisayarlarla yapmakta, personel, pazarlama ve tüm muhasebe faaliyetlerini bilgisayarlarla yürütmektedirler. Daha da ötesi işletmeler, bilgisayarı kararı almada etkin bir biçimde kullanmaya başlamışlardır. Böylelikle bilgiler doğru, güvenilir ve tutarlı bir temelde hızla işlenebilmekte, muhasebenin fonksiyonu gelişirken yönetimin karar alma dayanakları güçlenerek karar alma süreci çabuklaşmaktadır. Doğal olarak bu, yönetim fonksiyonunun da gelişmesi anlamına gelmektedir. Kısaca belirttiğimiz bu önemli gelişme, “işletmelerin bilgisayarlaşmasına”ve bağlamda işletme faaliyetlerine teknolojik bir perspektiften bakılması gerekliliğine yol açmaktadır. Burada karşımıza kendine özgü bir alanda kendine özgü bir sorun çıkmaktadır. Bu sorun tümüyle bilgisayarda yürütülen muhasebe işlemlerinin denetiminin nasıl gerçekleştirileceği ve bu özgün sorun karşısında denetçinin tutumunun ne olacağıdır. Gerçekten önemli bu özgün sorununu, özgün bir yaklaşım ortaya konarak çözümlenmesi gerekmektedir. Özgün bir çözüm yaklaşımı ise soruna bilimsel ve sistematik bir yaklaşım getirilmesiyle olanaklıdır. Diğer ülkelerin bu konudaki çalışmalarının ve konuya verdikleri önemin ülkemizde de geçerli olduğunu söyleyebilmek ne yazık ki henüz olanaksızdır. Bu alandaki gerçek eğitim yetersizliği gerekse yasal düzenlemelerin yetersizliği bilgisayar kullanılan sistemlerin denetiminde de önemli bir boşluğa ve yetersizliğe yol açmaktadır. Öte yandan konuya, öncelikli olarak işletme bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ve muhasebenin bilgi verme işlevi açısından yaklaşılması, vergisel kaygıların daha sonra gelmesi gerekmektedir. diğer önemli bir nokta da denetim sürecinin en önemli ögesi olan denetçinin niteliklerinin bu yönde de artırılması için gerekli çabaların gösterilmesidir.

Bilgisayar kullanılan bir muhasebe sisteminde, bilgisayarların teknik yapısına bağlı olarak veriler ve bilgiler, elektronik biçimde bilgisayarın içinde kodlanırlar ve bilgisayar programlarının kontrolüne bırakılırlar. Bir diğer deyişle, muhasebe kaynak belgelerinin içerdiği bilgiler tipik bir çevrimiçi sistemde, girdi birimlerinden ana işlem birimine iletilerek burada önceden verilen programlar uyarınca işletilirler. Söz konusu

bilgiler, çeşitli kayıt ortamlarında saklanır ve istenildiği zaman çıktı birimlerinden alınırlar.

Muhasebe bilgilerinin işlenmesinde teknolojik bir sıçramadan söz edilebileceğine göre, muhasebe denetimi açısından da yeni bir yaklaşımın geliştirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşımlar üzerinde durmadan önce bir denetçinin aşması gerekli farklı denetim sorunlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Muhasebe kayıtları, bilgisayarlı bir sistemde daha merkezileşmiş durumdadır.
- Kayıtlar bilgisayarda elektronik olarak kodlanmış olduklarından “doğrudan” alınabilir durumda değildir.
- Kayıtlar bir bilgisayar programının kontrolünde işleme sokulmamaktadır. Bir kez yazılıp bilgisayara verildikten sonra bu programlar özdevimli olarak muhasebe kayıtlarının üretimi işlemini kontrol eder.
- Muhasebe sürecinde belli noktalarda olağan insan yargısının işe karışması dışlanmıştır.
- Öte yandan, bilgi işlem bölümü çalışanları kendi aralarında bir “jargon” geliştirdiklerinden, meslekten olmayanların bilgisayar ve bilgisayarda yürütülen işlemler konusunda onlarla anlaşması bir sorun haline gelmektedir.

Ele dayalı bir muhasebe sisteminde kaynak belgelerle bu belgelere dayalı işlemlere, kayıtlara bir diğer deyişle girdilere, işlemlere ve çıktılara ulaşmak ve bunları denetime almakta bir sorun yoktur. Oysa yukarıda vurgulandığı gibi, bilgisayar kullanılan bir muhasebe sisteminde denetçinin teknolojik yapıdan kaynaklanan birtakım sorunları aşması gerekmektedir. Denetçi, bilgisayar ortamında yer alan girdi, işlem, çıktı sürecinin öğelerin doğrudan ulaşabilir durumda değildir ve bu, denetçinin denetim izlerini (audit trail) görmemesine yol açacaktır. Bu durumda denetçi, Bilgisayarın Çevresinden Denetim yapmak zorunda kalacaktır. Bu, bilgisayara bir tür “bypass” yapmaktır. Denetçi, girdileri ve çıktıları inceleyecek, ancak bu girdilere ilişkin işlemlerin bilgisayarda nasıl yürütüldüğünü ve neye göre çıktı verdiğini inleyemeyecektir. Bu yaklaşım, bilgisayarı bir “kara kutu” olarak görmek şeklinde tanımlanmakta olup, yetersiz ve sonuçlarına güvenilmeyecek bir denetim yaklaşımıdır.

Bilgisayarın çevresinden denetim yaklaşımını benimseyenler, bilgisayarda yürütülen muhasebe işlemlerini bilgisayarın içinden giderek incelemesini zorunlu görmemektedirler. Onlara göre denetim, sonuç finansal tablolardaki kayıtların, temel kayıt belgeleriyle (girdilerle) uzlaştırılmasından ibarettir. Yani son kaydı, destekleyici belgelerde göstermek anahtar harekettir. Ancak bu arada şu nokta göz ardı edilmektedir; bilgisayarın muhasebe işlemlerinde kullanılmasının en önemli nedenlerinden biri, işlenecek veri evrenlerinin (population) çok büyük olmasından ileri gelmektedir. Bu çok büyük evrenlerin çıktıklarıyla uzlaştırılması ise neredeyse olanaksızdır. Burada bir sözum olarak örnekleme (sampling) yönetimine başvurulabileceği ileri sürülmektedir. Oysa bu sav son derece geçersizdir; çünkü örnekleme yönteminde örnekleme yönteminde örneklemin ölçüsünü (örneklem büyüklüğünü) belirleyebilmek için öncelikle için öncelikle iç kontrolün etkinliğine ilişkin güven derecesinin belirlenmesi gerekir. Oysa bilgisayar kullanılan bir muhasebe sisteminde iç kontrolün yapısı, çok büyük ölçüde, kara kutu olarak görülen bilgisayarın içinde yazılım düzeyinde yer almaktadır. Eğer denetçi denetiminde iç kontrolün yapısını göz ardı ederse (ki bu yaklaşım etmektedir....) bütün güvenini örnekleme yönetimine dayandırmak zorunda kalacaktır. Bu neredeyse bütün evrene yakın büyüklükteki çok büyük bir örneklem oluşturulmasını gerektirecektir. Bu durum yine büyük veri evrenlerinin incelenmesi anlamına gelmektedir ve sonuçta denetim faaliyet, denetim maliyetinin büyüklüğü ve zaman bakımından çıkmaza girmektedir. Bilgisayarın çevresinden denetim yaklaşımı artık dünyada benimsenmeyen ve terkedilmiş bir yaklaşımdır.

Denetçi, bilgisayar kullanılan muhasebe sistemleriyle ilgili olarak, bilgisayar olgusunun dışlamayan, yani bilgisayarı bir kara kutu olarak görmeyen bir yaklaşımı benimsemek durumundadır. Bu ise denetçinin bilgisayarın içinden denetim ve bilgisayarla denetim yaklaşımlarını içeren bir çalışmayı denetimde devreye sokması anlamına gelmektedir. Bu bağlamda denetçi, denetiminde kullanacağı teknikleri ayrıntılarıyla saptayarak, bu ayrıntıları işlevsel bir plana oturtmalı ve bir yöntem oluşturmalıdır. Yöntem yapısal olarak, başka bir denetçinin kavrayabileceği ve uygulayabileceği bir nitelikte olmaya yönetilmelidir. Burada şu nokta göz ardı edilmemelidir: denetim süreci temel çizgisini korumakta ve geleneksel işlevini sürdürmektedir. Değişen; teknolojideki değişmelerin ve gelişmelerin denetim sürecine yansımış olmasıdır. Bu da, denetçinin bu yansımaları bilerek, kabul ederek ve

özümseyerek denetime yaklaşmasını ve daha da ötesi teknolojiyi destek alarak hareket etmesini gerektirmektedir. Bu denetçi, öncelikle sistemdeki muhasebe kontrollerinin yapısını tanımaya ve anlamaya çalışacaktır. Daha sonra bu kontrolleri test edecek ve sonraki kesimlerde üzerinde duracağımız maddelik testlerini tasarlayarak, gerçekleştirecektir.

Bilgisayar muhasebe kontrollerinde önem taşıyan nokta, denetçinin iç kontrolün yapısını, bilgisayardaki kontrol noktalarının varlığı ve güvenilirliği açısından incelemesi ve değerlendirmesidir. Çünkü daha önce de vurguladığımız gibi iç kontrolün yapısı artık bilgisayarda yazılım düzeyinde yapılandırılmış durumdadır. Bu durumda denetçinin bilgisayar kullanılan bir ortamdaki yöntem bilimsel yaklaşımı, izlenecek denetim amaçlarındaki adımlar ve yöntemler olarak, “İç Kontrol”ü değerlendirmeye yönelik olmalıdır. Bilgisayar kullanılan sistemlerde iç kontrol iki ana kategoriye ayrılır. Bunlar: “Genel Kontroller” ve “Uygulama Kontrolleri” dir. Denetçi, bir ön incelemeden sonra iç kontrolün yapısı içinde yer alan bu kategorilerdeki kontrol noktalarının varlığını, ölçüsünü ve etkinliğini araştıracaktır. Bu evrede denetçinin incelemeleri büyük önem taşımaktadır. Çünkü denetçi, bu evrede yaptığı ayrıntılı inceleme ile işletmenin iç kontrol sistemi hakkında büyük ölçüde bilgi sahibi olmakta ve sonraki evrelerde uygulayacağı testlerin ölçüsünü ve niteliklerini bu evreden elde ettiği çıkarsamaya bağlı olarak belirlemektedir.

Ön İnceleme: Bu adımda denetçi, kontrolün çevresinin ve muhasebe sistemiyle işlem akışlarının özelliklerini anlamaya çalışacaktır. Denetçi bu amaçla soruşturmalar, görüşmeler ve gözlemler yapacak, işletmenin önceki yıllara ilişkin çalışma kağıtlarını, sistem tanımlarının ve bağlantılı diğer dökümanlarını inceleyecektir. Kontrol çevresinin ve muhasebe işlem akışlarının anlaşılması, denetçiye denetlenebilirlik için değerlendirme yapmasında ve maddelik testlerinin tasarımında yardımcı olacaktır.

- Yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı,
- Örgütsel yapı,
- Yönetim kurulu ve komitelerinin işlevi,
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri,

- Yönetim kontrol yöntemleri,
- İç denetim işlevi,
- Personel politikaları ve uygulamaları ve
- İşletmeye ilişkin dış etkiler oluşturmaktadır.

Kontrol çevresinin incelenmesi, denetçinin temel olarak; işletmedeki yönetsel yapıyı ve bu yönetsel yapının sistemindeki kontrollere yansımalarının koşullarını, yönetsel bütünlüğü ve güdülemedeki diğer belirleyicileri anlamasını sağlayacaktır. İşlem akışlarının anlaşılması ise denetçinin bilgisayarda yürütülen muhasebe uygulamalarının neler olduğu, ölçüsü ve bilgisayarda kurulmuş olan program kontrollerini ve kullanıcı kontrollerini temel yapısına ilişkin görüş oluşturmaya olanak verir.

Ancak bilinmelidir ki, denetçinin ön inceleme evresinde vardığı yargı, iç kontrol için kesin bir yargı değildir. Denetçinin iç kontrolün incelenmesinde ve değerlendirmesinde bir yön saptamasıdır. Eğer denetçi bilgisayarda yer alan kontrollerin güvenilir olduğu izlenimini edinirse incelemesini tamamlamak üzere genel kontrollerin ve uygulama kontrollerinin incelemesine geçecektir. Yok eğer güvenilir bulmuyorsa, kullanıcı kontrollerinin güvenilirliği üzerinde duracaktır.

#### İncelemenin Tamamlanması: Genel Kontroller Ve Uygulama Kontrolleri

Genel Kontroller: Bilgisayar kullanılan bir işletmenin iç kontrol yapısı içinde yer alan genel kontroller aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır. Genel kontroller bu çalışmanın sınırları içinde kısaca tanıtılacaktır.

- Örgütsel Kontroller
- İşletim Sistemi Kontrolleri
- Vergi Kaynağı Kontrolleri
- Sistem Geliştirme Kontrolleri
- Sistem Bakım Kontrolleri

- Bilgi İşlem Merkezi Güvenliği ve Kontrolü
- Vergi İletişim Kontrolleri
- Elektronik Veri Değişim Kontrolleri

Örgütsel bir kontrol kurma gereksinmesi, genellikle hilelerini bilgi işleme noktasından, hatalarını ise örgütsel bozukluklardan kaynaklanmasından ileri gelmektedir. Verileri doğru veya yanlış olarak işleme sokacak personel, bilgi işleme noktasındaki personeldir. Örgütsel bozukluklar ve yönetim tarafından konan örgütsel prosedürlerin gerektiği gibi uygulanmaması ise kolaylıkla beklenmedik hatlara neden olacaktır.

Örgütsel kontrolde öncelikle bilgi işlem bölümünün işletmedeki yeri ve bağlanması olası diğer bölümler belirlenmelidir. Örneği, muhasebe işlemlerinin yoğun olduğu bir işletmede, bilgi işlem bölümünün pazarlama bölümüne bağlı olması sorunlar yaratır. Bunun yanı sıra bilgi işlem bölümünün bilgi işlem bölümünün muhasebe bölümüyle olan ilişkileri de büyük önem taşımaktadır. Çünkü her iki bölüm ortak bir sorumluluk taşımaktadır. İşlemlerin hızlı, düzenli ve olabildiğince hatasız yapılabilmesi bu sorumluluk ortaklığının dengeli biçimde yürütülmesiyle olanaklıdır. İşlemler üzerinde her iki bölümden birinin personeli kontrolü, diğer bölüm personeline üstünlük sağlayacak biçimde ele geçirmemelidir. Bunu önlemek için bilgi işlem bölümünü bilgi işleme göreviyle sınırlamalı ve kaynak belgeler, muhasebe bölümünce onaylanmalıdır. Sorumluluk paylaşılmalı, ancak paylaşımında her bölüme sadece payına düşen sorumluluğu yerine getirecek biçimde yetki verilmelidir. Bu arada kontrollerin yoğunlaşacağı iki temel nokta; işlemlerin yetki alanları içinde ve onay görerek yapılması ile işlemlerin kaydında girdi verilerinin tamlığı ve kesinliği konusundaki muhasebe bölümü sorumluluğunun bilgi işlem bölümündeki kontrollerle desteklenmesidir.

Kontrol etkinliğinin sağlanması amacıyla bilgisayar çevresindeki ayrımlar belirli noktalarda ayrıntılandırılmalıdır. Bu nokta, iç kontrol etkinliğini oluşturmanın yanı sıra denetçinin gözleyeceği duyarlı noktaları da ortaya koymaktadır. Bu ayrımlar şu şekilde sıralanabilir:



- Bilme gereksinmesi temelinde olmak üzere “bilginin ayrımı”
- Belli görevlerin örgütsel ayrımına dayalı “işlemlerin ayrımı”
- Çalışanların ayrımı
- Kayıtların ayrımı
- Kayıt tutmanın ayrımı
- Defter tutma basamaklarında ayırım
- Denetlenmenin, işletim sorumluluklarından ayrımlanması

Kontrol prosedüründe, örgütsel yapıyla birlikte belgelendirmenin de ele alınması gerekmektedir. Böyle bir yaklaşımın mantığı, belgelendirme ile personelin iç içe olması ve çalışanların bir dizi belgeyi hazırlamak durumunda olmasıdır.<sup>99</sup>

## 2.15. DENETÇİ

Genel olarak denetçi: müşterisinin finansal tablolarında sunmuş olduğu bilgileri genel kabul gören standartlara uygun olup olmadığına ilişkin görüşünü denetim raporunda açıklayan kişi veya kurumdur. Denetçi başka bir deyişle, denetlenecek bilgi ile önceden saptanmış ölçütler arasındaki uygunluk derecesini belirlemede kanıt toplar, değerlendirir ve sonuçları ilgililere aktarır.<sup>100</sup> Ayrıca yönetim hilelerini önlemek içinde hem işletme içi denetimi oluşturmak hem de işletme dışı denetim firmaları ile etkili çalışmalar yapılmalıdır.

Türk Ticaret Kanunu denetlemeye ilişkin olarak denetçiliği bir meslek olarak yapılması gerektiğini düzenlemiştir. Denetçinin görüşü ilgili taraflar arasında geçerli ve doğru bilgiler olarak kabul edilir. Bu bilgilere güvenen yatırımcılar sağlıklı karar vermiş sayılırlar. Bu bakımdan denetçiler, işletmelerde yönetimin iddiaları ile genel standartları

---

<sup>99</sup> Melih Erdoğan (I), **21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, ya. No. 30, 1999, s. 235-241

<sup>100</sup> Bozkurt (II), s. 24

karşılaştırırken çok dikkatli olmak zorundadır.<sup>101</sup> İlkelerden sapmalar varsa bunlar raporlarda belirtilmelidir.

Meslek örgütleri tarafından kabul edilen uluslararası denetim standartları tüm meslek üyelerin uymak zorunda olduğu kurallardır. Bu standartlar ilk kez 1947 yılında Amerika Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiştir.<sup>102</sup>

Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC ) tüm dünyada ve Türkiye’de muhasebe ve denetim uygulamalarına yön veren bir kuruluştur. Bu kurum hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları, hem de uluslararası denetim standartlarını belirlemektedir. Burada yapılan düzenlemeler tüm dünyada önemli ölçüde kabul görmektedir.

### 2.15.1. Denetçinin Tanımı Ve Nitelikleri

Denetim faaliyetlerini yürüten, yeterli mesleki deneyim ve bilgi birikimine sahip olan, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri taşıyan ve çalışmalarında yeterli özen ve dikkati gösteren kişiye denetçi denir. Başka bir deyişle, denetçi denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip olan ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kişidir.<sup>103</sup>

Denetçi denetim faaliyetini yürüten mesleki olarak bilgi beceri ve tecrübeye sahip uzman kişilerdir.<sup>104</sup> Denetçiler, denetim işini mesleğin gerekleri ile etiğe ve uluslar arası standartlara göre yürütmelidirler. 1956 yılında yürürlüğe girmiş 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yerine 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14 Şubat 2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Yeni kanun bu haliyle denetimde köklü yenilikler yapmıştır. Yeni TTK ile getirilen denetim sistemi bağımsız denetimdir. Yeniliklerin en önemlisi, şirket denetimleri yetki almış Serbest Muhasebeci Mali

---

<sup>101</sup> Suat Yıldırım, **Türk Ticaret Kanunu’na Göre Anonim Şirketlerde Denetçi (According To Turkish Tradecode Auditorin Joint-Stock Companies)**, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2011, s. 43,44.  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/106malicozum/3%20H%20suat%20yildirim.pdf> Erişim: 01.06.2013

<sup>102</sup> Kepekçi, s. 14.

<sup>103</sup> Bozkurt (I), s.9-10.

<sup>104</sup> Güredin (II), s. 19

Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlere bırakılması ve denetimin uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim standartlarına göre yapılmasıdır.

Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, bağımsız ve işinin ehli üçüncü kişilerin denetçilerin yapacağı inceleme ile güvence altına alınmaktadır. Bir diğer ifadeyle şirket ile şirket hakkında bilgilenmek isteyenlerin arasında güven ve doğruluğa dayalı ilişki denetçi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle denetçinin ana faaliyet konusu doğrudan tarafsızlığa ve dürüstlüğe dayanmaktadır. Denetimin işinin ehli ve uzman kişiler tarafından yürütülmesi denetçilik mesleğine girişte uygulanan eğitim, sınav ve staj şartı gibi uygulamalarla sağlanmakta, denetim ancak denetçi unvanını alabilmiş meslek mensupları tarafından yürütülmektedir. Denetim faaliyetlerinin tarafsız yürütülmesi ise denetçinin bağımsızlığının sağlanması ile mümkün olmaktadır.<sup>105</sup>

Denetçiler, denetim hizmetlerini yürütürken her aşamada bağımsız olmalıdırlar. Çünkü denetim raporundan yararlananlar, denetçinin bağımsızlığı konusunda şüpheye düşerlerse, denetim işlevinin değeri kaybolmuş olmaktadır. Son yıllarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları buna örnek teşkil etmektedir. Muhasebe hileleriyle kendilerini olduklarından daha kârlı gösteren işletmeler, tarafsız ve dürüst bir denetimden yoksun oldukları takdirde haksız kazanç elde etmekte ve yatırımcıların, kredi verenlerin kısacası kamunun zarar etmesine neden olmaktadır. Denetim işlevinin sağlıklı yürütülmesi ancak işini bağımsız şekilde yapacak denetçilerin görevlendirilmesi ile mümkün olmaktadır. Bağımsızlık, denetimin herhangi bir önyargı ve subjektiflik söz konusu olmaksızın yerine getirilmesini ifade etmektedir. Denetçiler, denetim ve tasdik işlerinde denetlenecek şirkete karşı önyargısız ve tarafsız olmalıdır. Aksi takdirde denetçi, meslek tekniği yönünden ne kadar yeterli olursa olsun tarafsızlığını yitirmiş olacaktır. Denetçi ile denetlenen şirket arasındaki her türlü menfaat ilişkisi denetçinin bağımsızlığını olumsuz etkileyecek, en azından denetçinin bağımsızlığı konusunda şüphelerin oluşmasına neden olacaktır.

---

<sup>105</sup> Metin Sağmanlı ve Çağla Ersen Cömert, “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı. 98, (2010), s. 44,45

Denetçinin bağımsızlığının sağlanmasına yönelik gerek ulusal gerekse uluslararası platformda pek çok düzenleme yapılmış, denetçi ile denetlenecek şirket arasında tarafsız ve ön yargısız bir ilişkinin kurulması yasa ile güvence altına alınmıştır. Denetçi unvanını almış, teknik olarak denetim faaliyetini üstlenebilecek bir denetçi, denetlenecek şirket ile arasında bağımsızlığına gölge düşürecek her hangi bir ilişkisi mevcut olduğu takdirde söz konusu şirketin denetiminde görev almamalıdır. Denetçi bağımsızlığına gölge düşüren, denetçi ile denetlenen şirket arasında tarafsız ve önyargısız bir ilişkinin kurulamayacağına dair şüphe uyandıran her türlü ilişki ilgili kanun kapsamında dikkate alınmalıdır. Şirketler denetimde görevlendirmek üzere denetçi seçerken, denetçi bağımsızlığına yönelik kriterleri dikkate almalıdır.<sup>106</sup>

### **2.15.2. Denetçi Türleri**

Denetçiler, bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç çeşittirler.

#### **2.15.2.1. Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum (KGK) tarafından yetkilendirilen kişilerdir.<sup>107</sup>

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletmeler ile işçi-işveren ilişkisi olmayan, alıcılarına profesyonel hizmet sunan tek başına çalışan uzman kişilere veya denetim kuruluşlarında görevli olan kişilere denilmektedir<sup>108</sup>

---

<sup>106</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/2%20H%20metin%20sagmanli.pdf>, erişim: 31.05.2013

<sup>107</sup> Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 660 Sayılı KHK, 26 Aralık 2012 Tarih ve 28509 Sayılı Resmî Gazete, (4. Madde, a Bendi)

<sup>108</sup> Bozkurt (I), s. 18.

Bağımsız denetçiler bağımsız çalışan, denetledikleri işletmelerle işçi ve işveren ilişkisi bulunmayan ve denetim hizmetini bir ücret karşılığında yerine getiren kişilerdir. Bağımsız denetçiler finansal tabloların denetimini yapmaktadırlar.

Bağımsız Denetçiler dış denetçi olmalarından dolayı en büyük özellikleri; herhangi bir kişi veya kuruluşa bağımlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran kişiler olmalarıdır.

Bağımsız denetçiler, denetçiliği kendisine meslek edinmiş, kendi başlarına veya bir denetim işletmesi bünyesinde çalışan denetçilerdir. Bu denetçiler, işletme faaliyetlerinin mevcut durumu ile gidişatını öğrenmek isteyen kişi ya da kuruluşlar tarafından gelen talep üzerine denetim faaliyetlerine katılırlar.<sup>109</sup>

Bağımsız Denetçinin Özellikleri:

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere denetçi,

- Yeterli mesleki deneyime ve bilgi birikimine sahip olmalıdır.
- Denetim faaliyetlerini yürütürken bağımsız davranmalıdır.
- Denetim çalışmalarında gereken mesleki dikkati ve özeni göstermelidir.
- Yüksek ahlaki değerlere sahip olmalıdır.

Bağımsız denetimin tam anlamıyla uygulandığı Batı ülkelerinde, denetçilerden yukarıdaki niteliklere eksiksiz sahip olmaları istenmektedir. Bu nitelikleri korumak için, üst kuruluşlar tarafından çeşitli mesleki kurallar koyulmuştur.<sup>110</sup>

Bir denetçinin bağımsız davranması temel özelliklerinden biridir. Her türlü denetim çalışması bağımsızlık niteliği üzerine kurulmuştur. Denetçiler yaptıkları

---

<sup>109</sup> Bakır, s. 24.

<sup>110</sup> Bozkurt (I), s.9,10. (AICPA, Codification of Statement on Auditing Standarts. Number 1-15, New York, 1977, AU, 110, s.6; AU, 210, s. 23-24; AU 120 s.25-26. ICAEW, Stataments on Auditing, London 1978, s. 18)

çalışmalar sonucu ilgili kişilerin davranışlarını etkiledikleri için, denetledikleri işletmeler yönünde bağımlı davranmaları düşünülemez.

Bir denetçinin yaptığı çalışmalarda başarılı olması, gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasına bağlıdır. Bir denetçi; muhasebe, denetim, ekonomi, işletme ve hukuk dallarında yeterli bilgi sahibi olmalıdır. Ayrıca matematik ve istatistik tekniklerinden gerektiği şekilde yararlanabilmelidir. Bunların yanında yeterli deneyimi de kazanmış olmalıdır.

Denetçinin yaptığı çalışmalar kamuyu ilgilendirdiği ve kendisine güvenilmesini gerektirdiğinden, yüksek ahlaki niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu niteliklere sahip olmayan denetçinin diğer niteliklere sahip olsa bile görevini sağlıklı biçimde yerine getirmesi düşünülemez. Özellikle denetçiler sosyal ve aile yaşamlarında örnek gösterilebilecek bir kişi olmalıdırlar.<sup>111</sup>

#### **2.15.2.2. İç Denetçiler**

İşletmenin devamlı çalışanı olarak, işletme bünyesinde denetim faaliyetlerini yürüten kişilere iç denetçi denir.<sup>112</sup>

İç denetçiler işletmelerin kendi bünyelerinde kurdukları denetim bölümünde faaliyet gösterirler. İşletme üst yönetimince alınan kararların çalışanlar tarafından yerine getirilip getirilmediğinin yanı sıra işletmede iş akışının sağlanması için oluşturulan yönetmelik ve kurallara uyulup uyulmadığını da denetlerler. İç denetçilerin denetim faaliyetleri uygunluk denetimi kapsamındadır.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en önemli fark; iç denetçi denetimi yapılan işletmede işçi-işveren ilişkisi çerçevesinde hareket ederken, dış denetçiler işçi-işveren ilişkisi olmadan kesinlikle bağımsız olarak denetim faaliyetlerini yerine getirir.

---

<sup>111</sup> Bozkurt (I), s. 10.

<sup>112</sup> Bozkurt (I), s. 11.

Bir işletmede iyi işleyen bir iç denetim mekanizmasının varlığı, dış denetim açısından da büyük önem taşır. Çünkü sağlıklı bir iç denetim, sağlıklı bir bağımsız dış denetim yapılmasının ön koşuludur.

Yönetime hizmet amacıyla iç denetçiler şu faaliyetlerde bulunur:<sup>113</sup>

- a) İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerini ve raporlarının güvenilirliğini inceleme,
- b) İşletme içinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
- c) İşletmede yönetim tarafından belirlenmiş olan politika, plan ve prosedürlere uygunluk derecesini tespit etme,
- d) İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmalarını yapma,
- e) Bağımsız dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olma

Kamuda Maliye Bakanlığı bünyesinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu mevcuttur. Buradaki İç Denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.<sup>114</sup>

İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir.

İç denetçinin görevleri: Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.<sup>115</sup>

---

<sup>113</sup> Gürbüz, s. 23.

<sup>114</sup> 24/12/2003 Tarih ve 25326 Sayılı Resmi Gazete

<sup>115</sup> [http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018\\_Sayili\\_Kanun.aspx](http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx). Erişim: 27.08.2013

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

### **2.15.2.3. Kamu Denetçileri**

Kamu denetçileri kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalar, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.<sup>116</sup>

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararına denetim yapan kişilere kamu denetçisi denir. Kamu denetçilerinin kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyetleri iç denetim; özel sektör kuruluşlarında yaptıkları denetim faaliyeti ise kamu denetimidir.<sup>117</sup>

### **2.15.3. Denetçi Seçimi**

Bilindiği üzere, Yeni TTK'nın 409'uncu maddesinde genel kurulların olağan ve olağanüstü toplanacağı ve olağan genel kurul toplantısının ise her faaliyet dönemi

---

<sup>116</sup> Güredin (III), s. 10.

<sup>117</sup> Bozkurt (I), s.11,12.



sonundan itibaren üç ay (2012 faaliyet dönemi için 2013 yılının Ocak- Mart ayları) içinde yapılabileceği düzenlenmiştir.

Yeni TTK'nın 399'uncu maddesi uyarınca, 2013 yılının denetçisi, şirket genel kurulunca, topluluk denetçisi ise, ana şirketin genel kurulunca 31.12.2013 tarihine kadar yani faaliyet dönemi bitmeden seçilmek zorundadır. Yani şirket genel kurulları denetçiyi yılsonuna kadar seçebileceklerdir. 31.12.2013 tarihine kadar seçilecek olan denetçiler 2013 dönemi için seçilecektir. İzleyen dönemler için de denetçiler genel kurullarca dönem sonuna kadar seçilebilecektir.<sup>118</sup>

Mart ayı sonuna kadar yapılması gereken olağan genel kurul toplantısında denetçi seçilmemiş olur ise Mart ayından sonra yıl sonuna kadar yapılacak olan olağanüstü genel kurul toplantısında denetçi seçilebilecektir. Mart ayı sonuna kadar olağan genel kurul toplantısı yapılmamış ve daha sonraki aylarda olağan genel kurul yapılmış ise süresinde yapılmamış olan genel kurul toplantısında da denetçi seçimi yapılabilecektir.

Yönetim kurulunun denetçiyi seçme yetkisi bulunmamaktadır. Bu yetki kesin olarak genel kurula aittir. Yönetim kurulunun görevi, genel kurul tarafından seçilmiş olan denetçiyi gecikmeksizin ticaret siciline tescil ettirmek ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi ile internet sitesinde ilan etmektir.

Mart ayı sonuna kadar denetçi seçilmemiş ya da seçilememiş ise, yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi üzerine şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından denetçi atanabilir. Ancak vurgulanmalıdır ki, bu yolla denetçi atanabilmesi için yönetim kurulunun, her yönetim kurulu üyesinin veya herhangi bir pay sahibinin istemi şarttır. Böyle bir istemin olmadığı hallerde yukarıda belirttiğimiz gibi Mart ayından sonra yapılacak olan olağan genel kurul toplantısında veya olağanüstü genel kurul toplantısında denetçi seçimi yapılabilecektir.

---

<sup>118</sup> Ekrem Öncü ,**Genel Kurullar ve Denetçi Seçimi**, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/088/>  
Erişim: 01.06.2013

Seçilen denetçinin görevden alınabilmesi ancak, yönetim kurulunun ya da sermayenin yüzde onunu (%10), halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşini (%5) oluşturan pay sahiplerinin istemi üzerine, haklı bir sebebin bulunması halinde, özellikle de taraflı davranıldığı yönünde kuşku bulunması halinde, şirketin merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesi tarafından farklı bir denetçi atanabilecektir.

#### **2.15.4. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları**

Bağımsız denetçinin sorumluluklarını, mesleki sorumluluklar ve hukuki sorumluluklar olmak üzere iki başlık altında inceleyeceğiz.

Bağımsız denetçinin mesleki sorumlulukları: Bağımsız denetçinin mesleki sorumluluklarının başında iş gördüğü ortamın beklentilerine uygunluk nitelik ve türde bağımsız denetim hizmeti vermek gelir. Beklentilerin, bağımsız denetim mesleğinin klasik işlevlerini aşacak biçimde dinamizm kazanması, bağımsız denetçilerin mesleki sorumluluklarının yeniden belirlenmesi yolunda kamu müdahalesi arayışını ortaya çıkartmıştır.

Denetçiler: yönetim kurulu üyeleri gibi, Kanun veya ana sözleşmenin kendilerine yükledikleri görevleri gereği gibi yapmazlarsa, bu hareketleri ile sebebiyet verdikleri zararlardan kusursuz olduklarını ispat etmedikçe sorumluluktan kurtulamazlar.<sup>119</sup>

Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi: kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde, hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.<sup>120</sup>

A.B.D uygulamasında bağımsız denetçilerini geleneksel olarak sundukları denetim hizmetleri ile, ekonomik ortamın beklentileri arasındaki açığın kapatılması amacıyla

---

<sup>119</sup> Muzaffer Deligöz, **Denetçilerin Sorumlulukları**, <http://www.muzafferdeligoz.com.tr/2010/05/denetcilerin-sorumluluklari/>, Erişim: 02.06.2013

<sup>120</sup> [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-turkey/Local%20Assets/Documents/turkey\\_tr\\_ttk\\_yenitt\\_kve\\_bagimsizdenetim\\_100511.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenitt_kve_bagimsizdenetim_100511.pdf), Erişim: 02.06.2013

önce politik komisyonlar oluşturularak konunun gündem gelmesi sağlanmıştır. (Cohen ve Tinger Komisyonları 1978). Zaman içinde bu girişimleri muhasebe ile ilgili mesleki ve akademik örgütlenmenin topluca katıldığı (AICPA, AAA, FEI, NAA., İnstitute of İnternal Auditors) ve özellikle finansal bildirimlerde hilelerin önlenmesi yolunda bağımsız denetçinin hileleri ortaya çıkartma yönündeki görevi ve sorumluluğunu belirmeyi öngören genişletilmiş çalışmalar izlenmiştir. (Treadway Komisyonu, 1987). Kurumlaşmanın köklü yapısı, kamuoyuna mâl olan, teknik yönleri beliren gereksinmeyi sonunda doğal kanalına almış ve AICPA Denetim Standartları Kurulu (ASB) denetçinin, kamuoyunun beklentileri ve işletme yönetimlerini talepleri karşısındaki konumuna açıklık getirecek düzenlemeleri işlerliğe sokmuştur. (Stataments on Auditing Standards , SAS's)<sup>121</sup>

Bağımsız denetçinin gelişen mesleki sorumluluklarının temelinde yanlışlıkların araştırması yer almaktadır. Yanlışlıkların gözden geçirilmesinde ise özellikle kasıtlı düzensizlikler ve hilelerin otaya çıkartılmasını sağlayacak mesleki önlemlerin yürürlüğe konması önem kazanmaktadır. Bu bakımdan bağımsız denetçini mesleki sorumluluklarının oluşumunda “düzensizlik risklerinin dikkate alınması”, “yönetmel bütünlüşme ve mesleki kuşku dengesinin kurulması”, “müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının değerlendirilmesi” ve “hatalar, düzensizlikler ve yasadışı işlemleri kavramaya yönelme” türünden bazı alanların ağırlık kazanması söz konusudur.

Düzensizlik risklerinin dikkate alınması ile yönetmel bütünlüşme ve mesleki kuşku dengesinin kurulmasında çıkış noktası, mesleki özen standardı başta olmak üzere denetim çalışmalarının hata ve düzensizlikleri otaya çıkartacak ölçüde planlanması, uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi ile ilgili çalışma alanı standardıdır. İncelemede işletme yönetimini, ön yargı ile kusursuz veya kusurlu görmeden belirlene denetim faaliyetinin yürütülmesi uygun olanıdır. Aksi halde, ön yargılı kusursuzluk kabulü , hata ve hilelerin fark edilmemesine yahut önyargılı kusurluluk atfi, denetim sürecinin fazlası ile ayrıntılandırılması ve denetim maliyetlerinin, denetimin sağlayacağı yara ve çalışma dengesinin bozulmasına yol açar.

---

<sup>121</sup> Semra Önçü ve Diğerleri, **Bağımsız Denetçilerin Yetki Ve Sorumlulukları**, www.archive.ismmmo.org.tr/.../03-Bagimsizdenetçilerinyetkivesorumluluklari. Erişim 02.06.2013

Bağımsız denetçi, denetlemiş olduğu mali raporlara vermiş olduğu makul güvencenin arkasında duran, kamuya ve bu bilgileri kullananlara karşı güven veren, kendisine ve mesleğine karşı sorumluluk duygusuyla hareket eden kişidir.<sup>122</sup>

Müşteri işletmenin yasal olmayan davranışlarının bağımsız denetçinin sorumluluk alanına alınması yaklaşımı, rüşvet ve haksız komisyon gibi yasa dışılıkların yaygınlaşması ile güç kazanmıştır. İşletme sahipleri, yöneticileri veya işletme adına hareket eden çalışanların hukuk kurallarını ve mevzuatı aşan davranışları, genelde işletmenin faaliyet sonucunu etkilemedikçe ve denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre yürüttüğü bir denetimde ortaya çıkmadıkça, bilgisi dışında katabilir. Bağımsız denetçinin, müşteri işletmenin yasal olmayan davranışları ile ilgili sorumluluğu, düzensizlik risklerinin dikkate alınması kapsamında kullanacağı ölçütlerde sınırlıdır. Ancak, menkul kıymet alım satımı, genel sağlık konuşları ile ilgili mevzuat uygulaması, işletmeler arası yasal olmayan fiyat ve miktar anlaşmaları ve içeriden öğrenenler ticareti gibi alanlarda alınan yazılı bildirimler, yasal denetimlerde saptanan ilişkili bulgular, bağımsız denetçiyi sorumluluğu açısından harekete geçmeye yöneltir. Aynı şekilde, finansal tablo denetimlerinde uygulanan bazı ek denetim işlemlerinin de bu alandaki yasa dışılıkları belirlemesi mümkündür.

Denetçinin finansal tablo denetimlerinde incelemeyi tercih ettiği toplantı tutanakları, müşteri işletme yöneticileri veya hukukçularından edindiği hukuki anlaşmazlıklar ve davalama bilgileri ya da çapraz inceleme testleri ile ortaya çıkan veriler, denetçinin müşteri işletmenin yasa dışı davranışları konusunda bilgilendirilmesi ve sorumluluk edinmesini gerektirir. Bunların ötesinde, bağımsız denetçi, müşteri işletme yönetiminden işlemlerin hukuk ve mevzuata uygunluğunu belirten bildirim isteyebileceği gibi, müşteri işletmenin yasal olmayan işlerin önlenmesine ilişkin politikasını belirten düzenlemeyi talep ederek de bilgi ve sorumluluk noktasına geçebilir.

Bağımsız denetçinin müşteri işletmenin hataları, düzensizlikleri ve yasal olmayan işlemlerini kavramaya yönelik sorumluluğu, fark ettiği yanlışlığın kökenine inmesini gerektirir. Kökenine iniş, yanlışlığın önem derecesini de saptanmasını sağlar. Önem

---

<sup>122</sup> Arkun, s. 163

derecesi yüksek hata, hile veya yasadışılıklarda veya yetersiz finansal açıklamalar durumunda, bağımsız denetçinin ilk sorumluluğu mevcut yanlışlığın gözden geçirilmesini, müşteri işletme yönetiminden talep etmektedir. Bunun yerine getirilmemesi halinde denetim görüşünü olumlu olarak saptaması söz konusu olamaz. Önem derecesi düşük yanlışlıklarda da bağımsız denetçinin yanlışlığı çözümlenebileceği üst noktaya aktarma ve müşteri işletmede karşılaştığı tüm yanlışlıklar hakkında o işletmenin denetim komitesinin bilgilendirilmesini sağlama sorumluluğu bulunmaktadır.

Bağımsız denetçinin karşılaştığı düzensizliğin önem derecesini belirlemek için girişeceği denetim prosedürlerinde engellenmesi durumlarında belirsizlikle karşılaşılacağından görüş belirtmekten kaçınması söz konusu olacaktır. Müşteri işletme denetçi raporunun bu tarzda oluşmasını reddettiği takdirde ise, bağımsız denetçinin o denetim işinden çekilmesi gerekecektir. Çekilme, ilgili kurumun bilgilendirilmesine kadar uzanan bir denetçi değişimini gündeme getireceği için, çekilen bağımsız denetçinin sorumluluğunu yerine getirmesi ile beklenen kamu yararı sağlanmış olacaktır.

Bağımsız denetçinin hukuki sorumlulukları: Bağımsız denetçinin hukuki sorumluluklarını temelde müşteri işletme ve üçünü şahıslarla olası ilişkileri içinde izlemek yerinde olur. Bağımsız denetçinin, müşteri işletme ile denetim anlaşması çerçevesinde yürüyen ilişkileri sırasında, müşteri işletmeye karşı yüklendiği temel sorumluluk denetim çatışmasını, mesleki özen kurallarına ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına üst düzeyde uyum göstererek gerçekleştirilmektedir.

Müşteri işletmenin ekonomik faaliyetleri sırasında yaşadığı en önemli riskler, kendi yöneticileri ve çalışanlarının kötü niyetli ya da kasıtlı davranışlarından doğmaktadır. Müşteri işletme, denetim anlaşması yaptığı bağımsız denetçinin, doğal denetim çalışmasının yürütürken, uyguladığı denetim prosedürleri sayesinde, işletme yöneticileri ve çalışanlarını işletmeye zimmet veya su istimal gibi yollardan verebilecekleri finansal zararları da bulması ve raporlaması gerektiği beklentisindedir. Bağımsız denetçinin denetimi Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına yeterince uyum göstermeden sürdürmesi sonucu bu tür olumsuzlukları fark edememesi halinde , müşteri işletmeye hukuki sorumluluğu doğmaktadır. Bu bir bakıma bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye verdiği denetim hizmetlerinin kalitesinde titiz davranmaması durumunda,

öngörülen kalitenin karşılığı olan performansın altına inmesinin, anlaşmasının diğer tarafınca benimsenmemesini ifade eder.

Bağımsız Denetçinin, müşteri işletme ile kurduğu denetim ilişkisinin getirebileceği hukuki sorumluluklardan, müşteri işletme ile yapacağı özel anlaşmalar sayesinde sıyrılması mümkün olmamakla birlikte, bu tür anlaşmaların müşteri işletmenin iç kontrol sistemini daha etkin yürütme ve finansal tablolarının hazırlanmasında yönetimin sorumluluklarını daha ilkeli olarak izleme duyarlılığını arttığı söylenebilir.

Bağımsız denetçinin, müşteri işletmeye karşı taşıdığı hukuki sorumluluklardan bir diğeri de, denetim sırasında elde ettiği bilgilerden haksızca yararlanarak, içerden öğrenenler ticaretine doğrudan ya da dolaylı yöntemlerle girişmemektedir. Bağımsız denetçinin herhangi bir şekilde denetim çalışmasını yürüttüğü işletme üzerinden içeriden öğrenenler ticaretine girişi hukuki sorumlulukla karşılanmasına neden olur.

Bağımsız denetçinin, üçüncü şahıslara karşı da hukuki sorumluluk altına girmesi mümkündür. Bu sorumluluğun temeli, üçüncü şahısların finansal tablolara duydukları güvenin sarsılması ya da geçerliliğini kaybetmesi ile ilgilidir. Üçüncü şahısların finansal tabloların mutlak doğruluğuna güven duyarak yaptıkları işlemler sonucu, tablo değerlerinde farklı gerçeklerle karşılaşmaları ve zarar görmeleri, bağımsız denetçiyi belli koşullar altında sorumlulukla baş başa bırakabilir. Burada üçüncü şahsın bilinebilecek bazı özelliklerinin bulunması, sorumluluğun doğmasını belirginleştirir.

Denetlenmiş finansal tabloların kullanıcıları, denetçinin, bu kullanımı öngörülmebileceği kişiler olabilecekleri gibi, özellikleri ve kullanım amaçları hakkında öngörümde bulunamayacağı kimseler de olabilmektedir. Müşteri işletmenin kredi sözleşmesi ile ilişkisinin bulunduğu banka, kredi talebini değerlendirirken, bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş finansal tablolardan yararlanacağından, bu finansal tabloların içeriklerinde denetim görüşüne aykırı önemli farklılaşmalarda karşılaştığında, durumdan bağımsız denetçiyi hukuk ortamında sorumlu tutabilir.

Bağımsız denetçinin üçüncü şahıslara karşı sorumlu tutulmak istendiği bir diğer kesim potansiyel yatırımcılar, müşteri işletme ile aktüel bağı bulunmayan kredi

kuruluşları, sigorta işletmeleri veya işletmeyi bütünüyle satın almaya talip olan bir diğer işletmedir. Bu yaklaşıma göre, denetlenmiş finansal tablo kullanıcıların tümünü, denetimde gerekli özenin gösterilmemesi sonucu yanılgıları ve zarar görmeleri halinde, denetçinin bu kimselere karşı sorumluluk içinde olması savunulmaktadır.

Bağımsız denetçinin, denetim işlerinden doğan sorumluluğunun , gerek kendisinin gerek denetim ortaklığını ve gerekse denetlenen işletmenin haklı çıkarlarının güvence altına alınması amacıyla sigortalanmasına ilişkin uygulama, kamu yararını gözeten tipik örneklerden birisi olarak kabul edilebilir.

Bağımsız denetçilerin, denetim işlerinde karşılaştıkları sorumlulukların, mesleğin kurumsallaşması ve kurallarının yaygınlaşmasını etkileyen yaklaşımlar ve tarihsel gelişime bağlı olarak farklılaştığı gözlemlenmektedir. Uluslararası uygulama modelleri karşılaştırıldığında , sorumluluğun Kıta Avrupa'sı örneklerinden, İngiltere' ye İngiltere'den A.B.D verilerine doğru net bir yoğunlaşma içinde gerçekleştiği görülebilir. Burada yazılı hukuktan, yazılı olmayan hukuka doğru bir kapsam genişlemesi ile karşılaşıldığı söylenebilir. Sorumluluk yoğunlaşmasının mesleğin artan sorumluluklara uyum sürecinde bir yandan sorumluluk krizi olarak nitelenebilecek güçlükleri gündeme getirdiği bağımsız denetçilerin iş kabul ederken, artık daha ihtiyatlı davranmaya yöneldikleri kabul edilirken öte yandan mesleğin gelişiminde öngörülebilecek boyutlar üzerinde durulmaktadır. Bunlar arasında eğitimin kapsam ve niteliklerinin geliştirilmesi, bağımsız denetçinin çalışmalarını, ikinci bir uzman denetçi ile paylaşarak ve özellikle çalışma verilerinin güvenilirliğini sağlayarak yürütmesi , denetim süreçleri sırasında uygulanacak kalite kontrolü politikalarının çalışmaya başlamadan düzenlenmesi, denetim çalışmalarında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve uzantıları ile Mesleki Davranış Kurallarına uyumun genişletilmesi başlıca önlem almalar olarak benimsenmektedir.<sup>123</sup>

---

<sup>123</sup> Semra Önçü ve Diğerleri, **Bağımsız Denetçilerin Yetki Ve Sorumlulukları**, www.archive.ismmmo.org.tr/.../03-Bagimsizdenetcilerinyetkivesorumluluklari. Erişim 02.06.2013

## 2.16. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE

Kalite kelimesine çeşitli anlamlar yüklenmekle birlikte, “bir mal veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan, özelliklerin toplamı veya amaca uygunluk olarak” tanımlanabilir.

Kalite, alışılmış anlamı ile “en iyi”dir. Daha geniş anlamda kalite “amaca uygunluk derecesi” olarak tanımlanabilmekte ve bu kavram mal veya hizmeti kullanacak olan kişinin ihtiyaç ve ödeme olanakları ile de ilişkilenebilmektedir. Bir başka şekilde kalite: “İnsan yetenekleri ile müşteri beklentilerinin buluşma noktası” olarak tanımlanabilmektedir.<sup>124</sup>

Bağımsız denetim, mesleki bilgi ve tecrübeye dayanan mesleki bir hizmettir. Bu hizmetin temel amacı, işletmeler tarafından açıklanan mali tabloların, genel kabul görmüş denetim standartları ve mesleki etik kurallar çerçevesinde incelenerek yürürlükteki finansal raporlama ilkelerine uygun bir şekilde hazırlandığına ve gerçeği yansıttığına dair makul güvence içeren bir görüş bildirmektir. Bu hizmet, mali tabloların güvenilirliğinin artırılmasına yöneliktir. Yapılan Bağımsız Denetim çalışmasında bu standartlara ve kurallara ne kadar uyulursa yapılan denetim denetimin kalitesi de o kadar yüksek olur.

### 2.16.1. Kalite Kontrol Kavramı Ve Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol

Kalite kontrol terimi “kalite isteklerini sağlamak için kullanılan uygulama teknik ve faaliyetleri ile politikaları veya kalite yönetiminin kalite şartlarının yerine getirilmesine odaklanan bir parçası” olarak tanımlanabilir.

Bağımsız denetim hizmetinde kalite ölçütü, mali tabloların yürürlükteki finansal raporlama düzenlemeleri çerçevesinde doğruluğunun ve güvenilirliğinin makul ölçüde sağlanmasıdır. Söz konusu kalite ölçütünün yerine getirilmesinde, mesleki ve uluslar

---

<sup>124</sup> <http://www.gumushanedefterdarligi.gov.tr/dosyalar/tky/tkytanim.htm> Erişim: 16.06.2013



arası alanda denetime ilişkin standart ve ilkeler ile yürürlükte bulunan yasal mevzuat çerçevesinde bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetim faaliyeti, ekonomik ortamda pek çok unsurun etkileşimi çerçevesinde mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması için gerçekleştirilmektedir.

Bağımsız denetim faaliyetinin aynı zamanda bir kamu hizmeti olduğu da göz önüne alındığında, söz konusu hizmetten beklenen kalitenin sağlanması için, bu hizmeti sunan bağımsız denetim kuruluşlarının bu yönde politikalar oluşturması zorunluluk taşımaktadır.

Bağımsız denetim, bütün unsurları ile bir süreçtir. Söz konusu süreci yönlendiren bağımsız denetçidir. Bu nedenle gerek sürecin unsurlarına, gerekse süreci yönlendiren bağımsız denetçilere ilişkin, beklenen kalitenin sağlanması için kalite kontrol politikaları oluşturulmalıdır.

Günümüzde piyasalarının işleminde, bilgiye bağımlılık en üst düzeydedir. Söz konusu piyasaların sağlıklı ve etkili bir şekilde işlemesi zamanında, tam, doğru, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiye bağlıdır. Söz konusu bilgilerden finansal olanlarının (ilgili bilgilerin en önemlisi) doğruluğu, tamlığı, ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği bağımsız denetim vasıtasıyla tasdik edilmektedir. Piyasaların işleyişinde doğru ve güvenilir bilgiye bağımlılık, bağımsız denetimin önemini artırmakla birlikte, söz konusu bilgilerin toplumun çoğunluğunun gerek ekonomik gerekse sosyolojik yönden etkilemesine bağlı olarak bağımsız denetimin kamu hizmeti olarak daha öne çıkarmıştır. Bu durum, kamu hizmeti sunan bütün mesleklerde olduğu gibi, denetim mesleğinde de mesleği icra edenler kabul edilebilir bir düzeyde kaliteli hizmet vermeyi gerektirmektedir.

Ekonominin aktif unsurları arasında yer alan karar vericilerin izleyeceği adımlar, kaynakların etkin kullanımı bakımından önemlidir. Kaynakların etkin kullanımı ise, bahse konu karar vericilerin kararlarını sağlıklı vermesinin altında yatmaktadır. Karar vericiler, ekonominin (piyasanın) aktörleri olarak, verecekleri kararları, güvenilir, tam ve doğru olduğuna inandıkları bilgilere dayanarak vermelidirler. Söz konusu kararların etkinliği ve piyasanın işleyişinin devamlılığında, piyasa aktörlerine sunulan bilgilerin

güvenilirliği, tamlığı ve doğruluğu büyük ölçüde önemlidir. Bu sırada, bilgilerin doğruluğunu, tamlığını ve güvenilirliğini tasdik eden bir aracı olarak da bağımsız denetimin önemi ön plana çıkar. Çünkü karar vericilere sunulan bilgilerin yalan, yanıltıcı ve eksik olması ihtimali bilgi riskini artırır ve kararların yanlış verilmesine neden olur ve kaynakların yanlış alanlara yatırılmasına yol açarak, toplumsal refahı genel ekonomi rasyonalitesi çerçevesinde ilerlemesini engeller.

Diğer taraftan, bilgi riskinin azaltılması ise bağımsız denetimin temel amacıdır. Bağımsız denetimin kendisinden beklenen rolleri yerine getirmesinde, karar vericilerinin ihtiyaçlarının karşılanması yani beklenen düzeyde kaliteli hizmet vermesi mümkün olacaktır. Böylece kaynakların yanlış alanlara yönlendirilmesi engellenmiş olacaktır.

Nitekim, geçmişte çoğu kez bağımsız denetim kendisinden beklenen amacı tam olarak gerçekleştirememesi sonucu bir çok şirket skandalları ve iflasları ortaya çıkmıştır. Böyle durumlar, daha çok çıkar gruplarının, çıkarlarının çatışmasına bağlı olarak, piyasaya yalan, yanıltıcı, eksik ve güvenilir olmayan finansal bilgilerin sunulması; karar vericilerin bu bilgiler çerçevesinde pozisyon almasına karşın, daha sonra bu bilgilerin doğru ve güvenilir olmadığının ortaya çıkmasına bağlı olarak karar vericilerin kararlarının düzeltmek durumunda kalması beraberinde birçok skandal ve iflası getirmiştir. Geçen birkaç yıl içinde yaşanan ve dünya ekonomisini etkileyen, piyasalar ve bağımsız denetime olan güveni zedeleyen Enron ve

Parmalat skandalları böyle durumlara en iyi örnektir. Dünya sermaye piyasalarının güvene dayalı ve hassas olması, skandalların ortaya çıktığı şirketlerin ve denetleyici kuruluşların uluslararası çapta faaliyet gösteren büyük şirketler olması ve aynı zamanda yaşanan usulsüzlüklerin miktarının ve iflasların bugüne kadar olanların en büyükleri olmasından dolayı sermaye piyasalarına etkisi derin olmuş ve uzun süre devam etmiştir. Bu skandallarda,

kendilerinden bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlaması beklenen bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile girdiği çıkar ilişkileri sonucunda, müşterilerinin yalan, yanıltıcı, tam ve güvenilir olmayan mali tablolarındaki bilgilerin doğru olduğunu onaylayarak yatırımcıları aldatmışlardır. Söz konusu bilgiler hakkında gerçeğin ortaya

çıkması, milyarlarca dolarlık şirketlerin hisse senetleri bir anda %100'lere varan düşüşler yaşanmasına, yatırımcıların piyasaya olan güvenleri zedelenmesine, piyasanın bütününe etkilediğinden yatırımların değerinin azalmasına, onbinlerce kişinin işsiz kalmasına ve bu şirketlerin yatırımcıları aldatmasına yardımcı olan bağımsız denetim kuruluşlarının ise ya iflas etmesine (Arthur Andersen) ya da büyük bir prestij kaybetmesine (Grant Thornton) neden olmuştur.<sup>125</sup>

Sonuç olarak, bilginin güvenilirliğine olan inancın zedelenmesi, tüm ekonomiyi etkileyecek kapsamlı sonuçlar doğurmuştur. Diğer taraftan ise, söz konusu skandallar ile bağımsız denetim mesleğinin ve faaliyetinin kalitesinin artırılmasına ilişkin yasal düzenlemeler yapma ihtiyacı ortaya çıkmıştır. İnsanın normal gündelik hayatında girdiği karşılıklı ilişkilerde de güven doğru bilgiler vasıtasıyla sağlanmaktadır. Söz konusu bilgilerin yanlış olduğunun anlaşılması sonucu, ilişkilerin şekilleri ve kapsamı değişmektedir. Hatta bazen, bir daha benzer ilişkiye girilmemekle de sonuçlanmaktadır. Benzer şekilde, sermaye piyasasında karar vericiler tarafından alınan kararlar, sağlanan bilgiler ve bu bilgilere duyulan güven çerçevesinde şekillenmektedir. Söz konusu kararlar, tek yatırımcı bazında küçük olmakla birlikte, piyasada binlerce yatırımcının olması ve bütün yatırımcıların hemen hemen aynı finansal bilgiler kapsamında benzer yönde kararlar vermesi, yatırımcıların verdiği kararların etkisinin büyümesine neden olmaktadır. Kararların dayandığı bilgilerin yanlış, eksik veya yanıltıcı olduğunun ortaya çıkması, kararların düzeltilmesini gerektireceğinden, düzeltilen kararın etkisinin büyük olmasına yol açarak, piyasanın dengesini oluşturan arz ve talebi büyük çapta etkilemektedir.

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, bağımsız denetim, piyasada katalizör görevi görmektedir. Sermaye piyasalarının sağlıklı işlemesi, kaynakların etkin kullanımını sağlayarak ülke refahının artırılmasında bağımsız denetime önemli görev ve sorumluluklar düşmektedir. Bağımsız denetimden beklenen, finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamasıdır. Kalite ise beklentilerin karşılanmasıdır. Bu durumda, bağımsız denetiminin üzerine düşen görev ve sorumlulukları tam olarak yerine getirmek için beklentileri karşılaması yani kaliteyi sağlaması gerekmektedir.

---

<sup>125</sup> Yurdakul, s. 30-31.

### 2.16.2. Bağımsızlığın Korunması

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.

a) Esasta bağımsızlık: denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.

b) Şekilde bağımsızlık: denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği itibarını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar. İlave olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir. Bağımsızlığı zedeleyen veya ortadan kaldıran bazı durumlar şunlardır:

a) Denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit yöneticileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak menfaat, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, olağan ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi,

c) Denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması, denetim kuruluşu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi,

ç) Bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin ortaya çıkması.

Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır. Alınan önlemlerin tehditleri bertaraf etmeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zedelendiği ve ortadan kalktığı kabul edilir. Denetim kuruluşları veya denetçiler denetim faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri, bunlara yönelik alınan önlemleri ve bu konuda yapılan tüm değerlendirmeleri yazılı olarak kayda almak ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zedelendiği veya ortadan kalktığı haller Kuruma bildirilir ve Kurumdan onay alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.

Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında, danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu kapsamda değerlendirilir.<sup>126</sup>

### **2.16.3. Çalışma Alanı Standartlarına Uyum**

Çalışma alanı standartları, genel kabul görmüş denetim standartlarının ikinci grubunu oluşturur. Denetimin planlanması ve gözetimi, iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve yeterli ve güvenilir kanıt toplamaya ilişkin standartları kapsar.

Denetimin planlanması, denetimin söz konusu plan kapsamından gerçekleştirilmesi gerektiğinden büyük önem taşır. Bu nedenle, denetim çalışması yeterli bir şekilde planlanmalı ve denetçi yardımcıları yönlendirilmeli ve gözetlenmelidir. Denetimin planlanması, denetim faaliyetinden önce müşteri hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak

---

<sup>126</sup> 660 Sayılı KHK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması, 5. Bölüm Md. 22/5.

denetim tekniklerinin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun denetim personelinin görev ve sorumluluklarının belirlenmesi çalışmalarını içerir.

Denetim planının yazılı hale getirilmesi, söz konusu plana dayanılarak oluşturulacak denetim programının kolay hazırlanması ve denetimin kolay gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir. Denetim planının yazılı olması zorunluluk taşımaz iken, denetim programının yazılı olması zorunludur.

Denetim programı, bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin çalışma kağıtlarıyla ilişkilendirilerek kalemler itibarıyla çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği belgedir.

Bağımsız denetim programı çerçevesinde yapılacak görevlendirmelerde, denetim ekibi elemanlarının sorumluluk, mesleki teknik bilgi, yetenek ve deneyimleriyle ilgili hususlara dikkat edilir ve görevler açıklıkla belirlenir. Söz konusu programlar, denetim çalışması sırasında gözden geçirilerek gerekli değişiklikler yapılır. Denetim programı hazırlanırken, her bir denetim alanına ilişkin çalışma kağıdı ile kodlama vasıtasıyla ilişki kurulur. Denetim programı ve bu programlara ilişkili çalışma kağıtları denetçinin görüşüne kanıt oluşturur. Denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetimi, denetim amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmak için uygulanacak denetim tekniklerinin anlaşılması bakımından zorunludur. Denetim çalışmalarının etkin bir şekilde yönlendirilmesinden sorumlu ortak baş denetçi sorumlu olduğundan, denetçi yardımcılarının çalışmalarının çalışma kağıtlarına aktarılması ve denetçi yardımcılarının bu kağıtların gözden geçirilmesi sorumlu ortak baş denetçinin sorumluluğunda olup, denetçi yardımcılarının gözetimi ile yapılır. Ancak, gözetim yalnızca denetçi yardımcılarının düzenlediği çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi olarak anlaşılmamalıdır.<sup>127</sup>

Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünün belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmelidir. İç kontrol sistemi, yönetim politikalarına uymak da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi,

---

<sup>127</sup> Kepekçi, s. 18.

varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve belirlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla işletmede uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.<sup>128</sup>

Bağımsız denetçi, iç kontrol sistemini anlamak için bilgi temin eder, söz konusu bilgiler kapsamında denetim tekniklerinin niteliği, zamanlaması ve büyüklüğünü belirler. Müşterinin iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin anlaşılması uygulanacak denetim teknikleri bakımından önemlidir. Denetlenen mali tablolara ilişkin görüşe yeterli düzeyde temel oluşturmak amacıyla denetim teknikleri kullanılarak yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir. Toplanan kanıtların yeterli olup olmadığının belirlenmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik açısından nispi önemi, hatalı veya hileli olma riski, toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve elde etme maliyeti gibi hususlar dikkate alınır. Elde etme maliyetinin göz önünde alınmasında, yakın güvenilirlikteki bilgilerin en düşük maliyetle toplanması, ancak elde edilmesi zorunlu bir kanıttan elde edebilme özelliği, kaynağı, uygun zamanda elde edilmesi ve nesnellığe göre tespit edilir.

#### **2.16.4. Mevzuatın Kalite Kontrol Düzenlemeleri Açısından İncelenmesi**

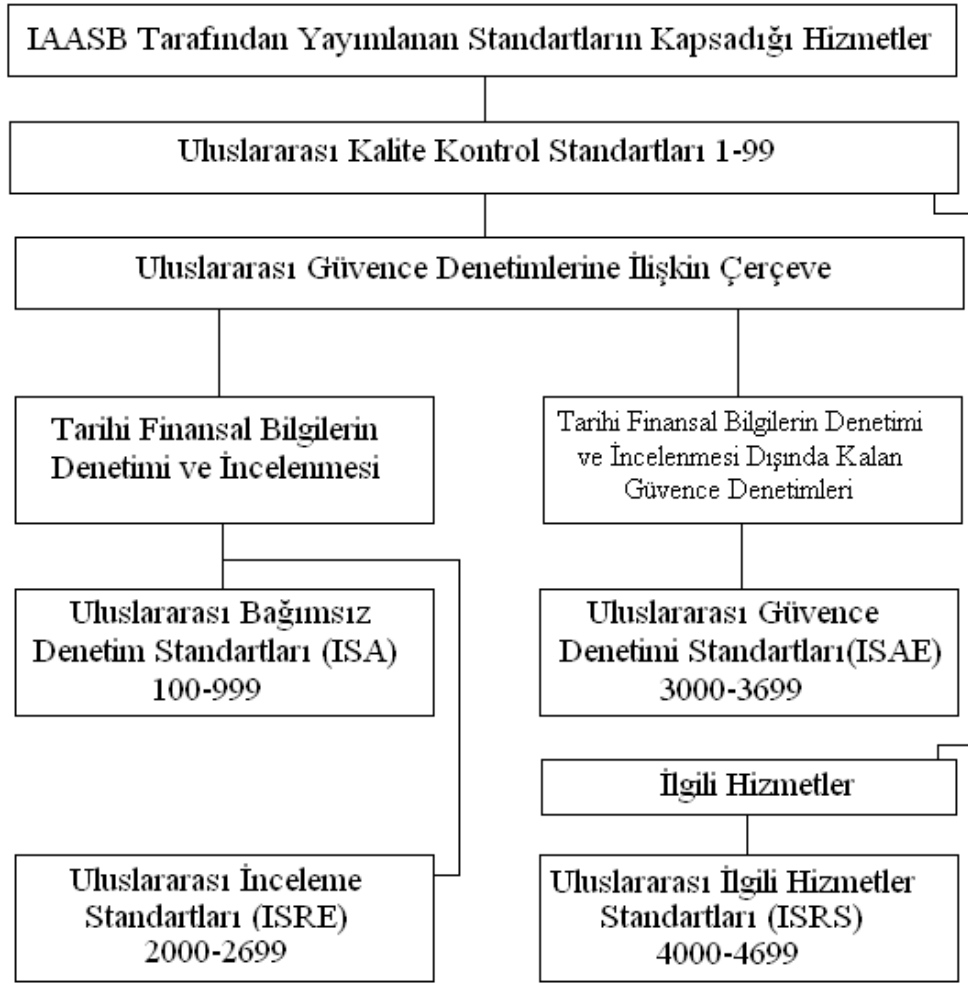
KGK, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>128</sup> Seri:XI, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” madde 28.

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





ŞEKİL–2.1 (IAASB) tarafından bağımsız denetim, inceleme, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartların genel yapısı<sup>129</sup>

Yukarıda yer alan şekilde yapıları genel olarak açıklanan standartlardan,

- Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, görüşüne temel

<sup>129</sup> [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr\\_%20Kalite\\_kontrol\\_standarti\\_.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr_%20Kalite_kontrol_standarti_.pdf) Erişim: 16.06.2013

oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir.

- Uluslararası İnceleme Standartları (ISRE), tarihi finansal bilgilerin, ara dönemlerde dahil, incelenmesinde uygulanır. İnceleme, tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır.
- Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve incelenmesi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır.
- Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS) güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır. Burada denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur.

IFAC tarafından yürürlük tarihi 15/12/2009 olarak belirtilen Kalite Kontrol Standardının yukarıda belirtilen standartlar açısından özel bir önemi bulunmaktadır. IFAC tarafından yayımlanan çeşitli dokümanlarda da bu husus vurgulanarak “Ulusal standart belirleyici otoritelerin Uluslararası Kalite Kontrol Standardı ile uyumlu bir standart yayımlamadığı sürece, ulusal standartların yukarıda belirtilen diğer standartlara uyum sağlamış olmayacağı” ifade edilmekte olup, Kalite Kontrol Standardı yukarıda genel hatlarıyla açıklanan standartlar kapsamında verilen tüm hizmetler için geçerlidir.<sup>130</sup>

Bununla birlikte 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca, denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürüteceği hükme bağlanmış olup, bu çerçevede KGK:

- ❖ Denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin kalite kontrol sistemi oluşturması gerektiğini,

---

<sup>130</sup> <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A08%202012%20IAASB%20Handbook%20ISQC%201.-pdf> Erişim: 16.06.2013

- ❖ Mevcut düzenlemelerde Kalite Kontrol Standardına karşılık gelen herhangi bir düzenlemenin bulunmadığını ve
- ❖ Kalite Kontrol Standardına IFAC tarafından verilen özel önemi

göz önüne alarak, IFAC ile yapmış olduğu anlaşma uyarınca ilk aşamada, Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan, Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 ile uyumlu Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)'i yayımlayarak mevzuata kazandırmıştır.<sup>131</sup>

KKS 1, denetim kuruluşları ve denetçilerin, finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ve diğer güvence denetimleri ile ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir. Bununla birlikte belirli tür denetimlere yönelik kalite kontrol prosedürleriyle ilgili olarak denetim şirketi personelinin iş bazlı sorumlulukları hakkında ilave standartlar da bulunmaktadır. Örneğin, Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı 220 (ISA 220), finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürlerini düzenlemektedir.

KKS 1'de, KGK tarafından henüz yayımlanmayan bazı standartlara atıflar yapılmaktadır. İlgili atıfların bulunduğu yerlerde 660 sayılı KHK'nın geçici 1 inci maddesi uyarınca, KGK tarafından yayımlanacak standart ve düzenlemeler yürürlüğe girinceye kadar, bu hususlara ilişkin mevcut düzenlemelerin uygulanmasına devam edilecektir.

Hâlihazırda bağımsız denetim ve diğer standartların çevirisine yönelik çalışmalar devam etmekte olup, çalışmaların IFAC ile yapılan anlaşma uyarınca belirlenen takvim çerçevesinde en kısa zamanda tamamlanarak yayımlanması planlanmaktadır.<sup>132</sup>

### **2.16.5. Kalite Kontrolün Sağlanmasında Kontrol Yöntemleri**

Bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin temel amacı kalite kontrolün sağlanmasıdır. Ne kadar kalite kontrole ilişkin düzenleme yapılırsa yapılsın, söz konusu düzenlemelere uyumun sağlanmaması durumunda, düzenleme yapmanın bir anlamı kalmayacaktır. Bu nedenle, bağımsız denetimde kalite kontrolün sağlanması

<sup>131</sup> 02.10.2013 Tarih ve 28783 Sayılı Resmi Gazete

<sup>132</sup> [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr\\_%20Kalite\\_kontrol\\_standarti\\_.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr_%20Kalite_kontrol_standarti_.pdf) Erişim: 16.06.2013

bakımından, düzenleme yapmanın yanında söz konusu düzenlemelere uyumunda kontrol edilmesi, denetlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, bağımsız denetimde kalite kontrole yönelik olarak düzenleyici otoriteler tarafından kontrol önemli yöntemler olarak ortaya çıkmaktadır.

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## 3. BAĞIMSIZ DENETİMDE KANIT, KANIT TOPLAMA AŞAMALARI VE SINIFLANDIRILMASI

### 3.1. DENETİM KANITI KAVRAMI

Denetçinin, işletmenin mali tablalarının doğruluk ve güvenilirliği hakkında görüş elde etmesine yarayan her türlü belge, bilgi ve kayıtlara denetim kanıtı denir. Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır. Başka bir deyişle mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araca denetim kanıtı adı verilmektedir.<sup>133</sup>

Denetim genel anlamda bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Denetim programının yürütülmesi safhasında denetçiler belirli denetim yöntem ve işlemleri uygulayarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek müşteri işletmenin yönetiminin finansal tablolar aracılığı ile yapmış olduğu bildirimlerin dürüstlüğü yargılanır. Böyle bir yargılamanın yapılması ve finansal tablolar ile ilgili bir denetçi görüşünün verilmesi için yeterli sayıda uygun kanıtın toplanması zorunludur.<sup>134</sup>

Çalışma alanı standartlarının üçüncü maddesi de bu konu ile ilgili; denetçiden görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için, çeşitli denetim teknikleri aracılığı ile

---

<sup>133</sup> Bozkurt (II), s. 37

<sup>134</sup> Güredin (II), s. 25

yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir. Bu standart aracılığı ile ilgili özellikleri ortaya koyabiliriz.<sup>135</sup>

- Denetçi görüşünü mantıklı bir temele oturtmak durumundadır.
- Bu temeli sağlayabilmesi için her işletme iddiası ile ilgili olarak kanıt toplaması gerekmektedir.
- Kanıtlar çeşitli denetim teknikleri yardımıyla elde edilecektir.
- Toplanan kanıtlar yeterli sayı ve güvenilirlikte olacaktır.

### **3.2. DENETİM KANITININ TOPLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Denetim genel anlamda bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Denetim programının yürütülmesi safhasında bağımsız denetçiler belirli denetim yöntem ve işlemleri uygulayarak denetim kanıtları toplar. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek müşteri işletmenin yönetiminin finansal tablolar aracılığı ile yapmış olduğu bildirimlerin dürüstlüğü yargılanır.<sup>136</sup>

Denetim kanıtları yasal nitelikteki kanıtlardan farklıdır. Bir bilginin kanıt olarak kabul edilip edilmeyeceği doğrudan bağımsız denetçinin öznel yargısına bağlıdır. Oysa yasal kanıtlar önceden konmuş kesin kurallara göre belirlenen kanıtlar olup, denetim kanıtlarından farklıdır. Bir denetim kanıtının denetçi görüşüne yapacağı etki, o kanıtın geçerliliğine, objektifliğine, zamanlı olmasına ve gereğinde başka kanıtlar tarafından desteklenebilmesine bağlıdır.

Denetim kanıtı, denetlenen işletmeye ilişkin kararına ve sonuçlarına dayanak olmak üzere yeterli uygun ve rasyonel veriler elde edilmek üzere yapılan çalışmadır. Yeterli, uygun ve rasyonel kanıtın ne olduğunu açıklamadan önce kanıt kavramını ve kanıt kaynaklarını ve kanıtın niteliği hakkında bahsetmek gerekirse:

---

<sup>135</sup> Bozkurt (II), s. 38

<sup>136</sup> Güredin (I), s. 129

Kanıt: doğruluk denetimin de (mali tabloların doğru, denk, birbirine uygun ve tutarlı olduğunu incelemede) denetçinin mali tablolarda yapılan bilgi niteliğindeki her türlü açıklamanın doğruluğunu kanıtlamak için topladığı bilgi ve verilerdir. Bu kanıtlar hukuki kanıtlardan (uygunluk denetiminde yani mali işlemlerin hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını inceleyen denetimden) farklıdır. Burada denetçinin görüşü önemlidir ve denetçinin görüşüne etki edebilecek, denetçi tarafından toplanan her türlü bilgi ve veri kanıt olarak adlandırılır.

Kanıt kaynakları: Denetim kanıtı denetçi tarafından üretilebileceği gibi üçüncü şahıslardan, ya da denetlenen işletmeden elde edilebilir.

Kanıt elde etme metodları şunlardır:

- 1- Fiziki İnceleme (Sayım ve envanter): İşletme kayıtlarında yer alan aktiflerin olup olmadığının tespiti amacıyla yapılır. Örneğin kasanın sayılması gibi. Denetçi sayım ve envanter işlemlerinde sayma, ölçme, tartma gibi varlıkların mevcudiyeti hakkında güvenilir bir bağımsız denetim kanıtı elde edebilmek için fiziki inceleme yapmalıdır.
- 2- Gözlem: Belirli bir faaliyetin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Özellikleri itibariyle uygulama aşamasında belirli tespitlerin yapılmasını gerekli kılan işlemlerde güvenilir kanıtlar gözlem yoluyla elde edilir. Örneğin stok sayımı yapmayan denetçinin işletme personeli stok sayımı yaparken hazır bulunması gibi.
- 3- Doğrulama (Teyit-Mutabakat): Denetçinin işletmede bulunan bazı bilgileri üçüncü kişilere sorarak kanıt toplaması işlemidir. Örneğin borçlar, alacaklar, bankalar ve konsinye mallara başarıyla uygulanır. Olumlu (pozitif), olumsuz (negatif) ve boş bakiyeli doğrulama şeklinde üç çeşit doğrulama tekniği vardır.
- 4- Belge İnceleme: Mali tablolarla ilişkili her türlü belgenin içeriğini ve kayıtlara uygunluğunun ayrıntılı bir şekilde incelenmesi tekniğidir.
- 5- Yeniden Hesaplama: Yapılan kayıtların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir. Örneğin; kredi ve mevduat faizlerinin hesaplanması, reeskontların hesaplanması, karşılıkların yeniden hesaplanması gibi.

- 6- Bilgi Toplama (Soruşturma): Denetçinin iç denetçileri de kapsayacak şekilde ilgililerden bilgi almasıdır. Özellikle iç kontrol sisteminin incelenmesinde kullanılır.
- 7- İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma: Muhasebe sistemindeki ilişkili hesaplar arasında inceleme yapmaktır.
- 8- Derinlemesine Araştırma (Ayrıntılı İnceleme): İşletmedeki bir kaydın bir hesabın veya bir tablonun derinlemesine araştırılması ve detaylı olarak incelenmesidir.
- 9- Analitik İnceleme: Mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesidir. İşletmenin kayıtlarında yer alan veriler ile çeşitli finansal veya finansal olmayan veriler arasında anlamlı ilişkiler kurarak beklentilerin gerçekleşme derecesine bakılır.
- 10- Kayıt Sürecini İzleme: Örneklemeler yoluyla kaynak belgeler seçilmesi ve bu belgelerden hareketle muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılması işlemidir.
  - İleriye Doğru İnceleme: Belgeden başlanarak tüm kayıtlar kontrol edilerek mali tablolara doğru bir yol izlenir.
  - Geriye Doğru İnceleme: Mali tablolardan başlayarak belgeye doğru bir yol izlenir.

Bağımsız denetçi güvenilir kanıt elde etmek için hangisinin uygun olduğuna karar verir ve incelemeleri sırasında hesap dışında kalan ya da yanlışlıkla hesaba katılan bir işlem olmadığını veya hesap içinde yanlış işlem olmadığını ve bütün işlemlerin olması gereken yerde gösterildiğini doğrulayacak kanıtlar arar. Ayrıca denetçi mizan cetvellerinde yer alan borç ve alacakların gerçeği yansıttığı ve bunların makul doğrulukta değerlerle kaydedildiğine ilişkin kanıtlar elde etmek zorundadır. Kanıtın nitelik olarak yazılı, görsel ve sözel olabilir. Fatura, alacak belgeleri ve bordroların kayıtlarla karşılaştırılması, hesapların doğru olup olmadığının araştırılması, mizanda yer alan varlıkların belirtilen değerde olup olmadığının fiziksel olarak incelenmesi, banka veya başka özel iş yerlerinin doğrulayıcı belgelerinden yararlanılması, stoklama ve



benzeri faaliyetlerin yönetim prosedürlerinin gözlemlenmesi, analitik değerlendirmelerin yapılması ve benzeri yollarla kanıt elde edilmeye çalışılır.<sup>137</sup>

Belgesiz işlem olamayacağı mantığı ile işletme muhasebesinde yer alan işlem en azından bir belgeye dayanmaktadır. "Belge incelemesi" işletmenin muhasebe kayıtlarının ve mali tablolarında yer alan tutarların dayandığı belgeler üzerinden yapılır. Görsel ve sözel kanıtlar denetçinin gözlem veya soruşturma sonucu elde ettiği kanıtlardır.

Yeterli denetim kanıtı: Sayısal yönden yeterli ve denetim amaçlarını gerçekleştirmeye elverişli, kalite bakımından ise tarafsız yani güven ve güvenilirlik uyandıran bilgidir.

Uygun denetim kanıtı: Uygun denetim kanıtı denetim amaçlarıyla tutarlı olan bilgidir. Örneğin, stokların sayımı ile stokların işletmeye ait olduğunu kanıtlayamayız.

Rasyonel Denetim Kanıtı: Kanıtın maliyetinin denetiminin amacıyla orantılı olması anlamında ekonomik olan bilgidir. Alternatif denetim yaklaşımlarını değerlendirerek en ekonomik şekilde amacını gerçekleştirecek alanın seçilmesi gerekir.

### **3.2.1. Kanıt Toplama Süreci**

Kanıt toplama sürecini aşağıda belirtilen yapıda sıralayabiliriz. Her bir aşama bir sonraki aşamanın planlanmasında gerekli bilgileri sağlamaktadır. İlk aşamalar daha fazla bir şekilde planlama amacı için gerekli bilgileri sağlarken daha sonra gelen aşamalar finansal tablo kalemlerinin doğruluğuna ilişkin denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanmıştır.

---

<sup>137</sup> İbrahim Ünsal, **Araştırma Teknikleri** (Denetçi Yardımcılarına Verilen Ders Notları), T.C. Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Ya. No. 12, Ankara, 2002, s. 52

### **3.2.1.1. Detaylı Denetim Amaçlarının Tespiti**

Yönetim iddialarına ilişkin denetim amaçlarının gelir tablosu ve bilançodaki her bir kalemlle ilişkilendirilmesini ifade eder. Denetim amaçlarının oluşturulmasında denetçiye şu dört pratik kural faydalı olabilir.

- Genellikle borç bakiyeli hesaplar gerçeklik yönünden, alacak bakiyeli hesaplar tamlık yönünden test edilir.
- Genel olarak gelir tablosu kalemleri inceleme dönemini temsil eden örnekler seçilerek incelenirken, bilanço kalemleri dönem sonunda test edilmektedir.
- Potansiyel yükümlülüğe sebep olabilecek bir çok işlem tamlık amacı yönünden test edilmelidir
- Yüksek risk içeren bilanço ve gelir tablosu kalemlerine daha fazla önem verilmelidir.

### **3.2.1.2. İşletmenin Faaliyet Koşullarının ve Çevresiyle Olan İlişkilerin Anlaşılması**

Denetçinin denetimi planlaması için öncelikle işletme hakkında bilgi sahibi olması gerekir. İşletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerin anlaşılması, denetçinin işletme yönetimi ve çalışanlarından bilgi edinimini kolaylaştıracak ve denetimin planlanması, elde edilmek istenen denetim kanıtlarının tespitinde denetçinin kabiliyetini ve imkanını artıracaktır.

İşletme hakkında bilgi edinimi temelde; denetlenen işletmenin ürettiği hizmet veya malın tespiti, üretim sürecinin, üretilen hizmet veya malı talep edenlerin (alıcılar), üretim hammaddelerini sağlayanların (satıcılar), üretim yerinin ve organizasyon yapısının, çalışanların niteliklerinin, şirket politikalarının, işletmenin rakiplerinin anlaşılmasını içerir. Denetçi bu bilgilere sürekli denetim dosyalarından, bir önceki dönemin denetim dosyasından, sektöre ilişkin yayınlardan, yöneticiler ve çalışanlar ile yapılan görüşmelerden, işletmenin fabrika sahaları ile ofislerinin ziyaret edilmesinden,

işletmenin ve rakiplerinin bir önceki yıla ait faaliyet raporlarından ulaşabilir. Ayrıca işletmenin yapısının anlaşılması denetçiye yönetimin dürüstlüğü hakkında da bilgi sağlayacaktır.

### **3.2.1.3. Popülasyon İstatistiklerinin Çıkarılması**

Denetçinin test ettiği bir çok kalem denetçinin her bir işlemi test etmesini mümkün kılmayacak sayıda işlem içermektedir. Böyle bir ortamda denetim konusu kütlenin niteliklerinin anlaşılması (işlemlerin sayısı, büyüklüğü, sıralı olup olmadıkları, işlemlerin homojen veya heterojen bir yapı arz edip etmediği) uygun örnekleme planının yapılmasını sağlar.

### **3.2.1.4. İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma**

Çift taraflı kayıt sistemi niteliği itibari ile bir hesap için elde edilen denetim kanıtının başka bir hesabın doğrulanmasında da kullanılmasını sağlar. Yine bir hesaba ilişkin tespit edilen bir hata başka bir hesabın da hatalı olduğunu gösterir. Bu açıdan denetçiler denetimin planlanmasında ve elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde hesaplar arasındaki bu ilişkiyi dikkate almalıdır.

Çeşitli muhasebe verileri arasında çeşitli derecede ilişkiler vardır. Çift yönlü kayıt tutma sisteminde hesaplar arasında karşılıklı ilişki vardır. Bir hesapta artış diğerinde azalmaya neden olur. Denetçi bu gibi ilişkilerden yararlanmalıdır.<sup>138</sup>

### **3.2.1.5. Analitik İnceleme**

Analitik inceleme sonucu elde edilen verilerle, beklentilerin karşılaştırılması, denetim prosedürlerinin kapsamını belirlemede denetçiye yardımcı olur. Popülasyon istatistikleri aşamasında elde edilen bilgiler analitik incelemede değerli veri kaynağı olabilir.

---

<sup>138</sup> Gürbüz, s. 111.

### 3.2.1.6. İç Kontrol ve Kontrol Testleri

İç kontrol: işletme yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından etkilenen

- Finansal raporlamanın güvenilirliği,
- Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği
- Yasa ve düzenlemelere uygunluk amaçlarına ulaşmada,

makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir. Başka bir ifadeyle yönetime hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanan bir yönetim aracı olarak tanımlanabilir. İç kontrol, denetçiler açısından özellikle finansal tabloların tamlığı, geçerliliği ve güvenilirliğinin sağlanması yönünden önem taşımaktadır. Ayrıca yasa ve düzenlemelere uygunluk, şirket varlıklarının korunmasına yönelik kontroller de finansal tablolara ilişkin hata ve hilelerin kapsamını denetçi açısından daraltmaktadır.

Etkin bir iç kontrol sistemi, işletme içi elde edilen denetim kanıtlarının daha güvenilir olması demektir. Bunun yanında iyi tasarlanmış bir iç kontrol yapısı finansal tablolara ilişkin materyal hataların olma ihtimalini de düşürmektedir. Denetçi muhasebe sisteminden denetim kanıtı elde etmeden önce, iç kontrol noktalarını belirleyerek, bu kontrol noktalarının inceleme döneminde etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik kanaat oluşturmak için testler yapmalıdır. Uluslararası Denetim Standartları da finansal tablo denetiminde iç kontrol sisteminin dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü, iç kontrol sistemin etkinliği yani buna bağlı olarak belirlenen kontrol risk seviyesi, hesap bakiyesi ve işlemlerin finansal açıdan önemli yanlışlıklar içerip içermediğini tespit etmeye yarayan maddi doğruluk testlerinin kapsamını belirlemektedir. İç kontrol sisteminin etkin olmadığı bir durumda denetçinin kontrol risk düzeyinin düşük belirlenmesi başka bir ifadeyle kontrollerin etkin çalıştığına karar vermesi hesap bakiyelerinin ve işlemlerin doğrulanmasına ilişkin testlerin kapsamının dar tutulmasına sebep olacağından denetçinin mali tablolar hakkında yanlış

görüş vermesine neden olabilir. Tersi bir durumda da denetim kapsamı gereksiz yere genişletileceğinden denetim faaliyetinin maliyeti artmaktadır.

### **3.2.1.7. Maddi Doğruluk Testleri**

Maddi doğruluk testleri finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna, geçerliliğine ve tamlığına ilişkin kanıt toplamak için uygulanan denetim prosedürleridir. İşlemlerin belgelere ve defterlere tam ve doğru olarak kaydedilmiş olup olmadığı; hesap kalanlarının parasal doğruluğunun belirlenmesi, veriler arasındaki ilişkilerin incelenmesi ve karşılaştırılması maddi doğruluk testlerinin kapsamına girer. Burada amaç hesap bakiyelerine ve finansal tablolardaki tutarlara etki eden önemli hata ve usulsüzlüklerin olup olmadığına yönelik denetim kanıtı elde etmektir. Bu hatalar: hesapların kalanlarını ya olduğunda yüksek ya da olduğundan düşük göstermek biçiminde etkilemektedir. İç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmeler, işletme içinden elde edilen denetim kanıtları ile sınırlıyken doğrulama testlerinde her türlü denetim kanıtı kullanılabilir.

### **3.2.2. Kanıtların Değerlendirilmesi**

Bağımsız denetçi hangi denetim tekniklerini kullanacağını ve bu bağlamda ne tür kanıtlar toplayacağını kararlaştırdıktan sonra, topladığı kanıtları değerlendirmeye tabi tutar. Denetçi tespit ettiği denetim tekniklerine bağlı olarak ihtiyaç duyduğu kanıt türlerini elde eder. Buna dayalı olarak ta elde ettiği kanıt türlerini güvenilirlik ve yeterlilik açısından değerlendirmeye tabi tutar. Sonuçta ise olumlu, olumsuz veya şartlı bir görüş oluşur, bu akış yapılan denetim çalışmasının iskeletini oluşturmaktadır. Aynı zamanda bu akış denetim testlerinin, denetim tekniklerinin ve kanıt toplamamanın bir bütün olarak ele alındığının ve ayrıştırılmayacağını bir göstergesidir.<sup>139</sup>

---

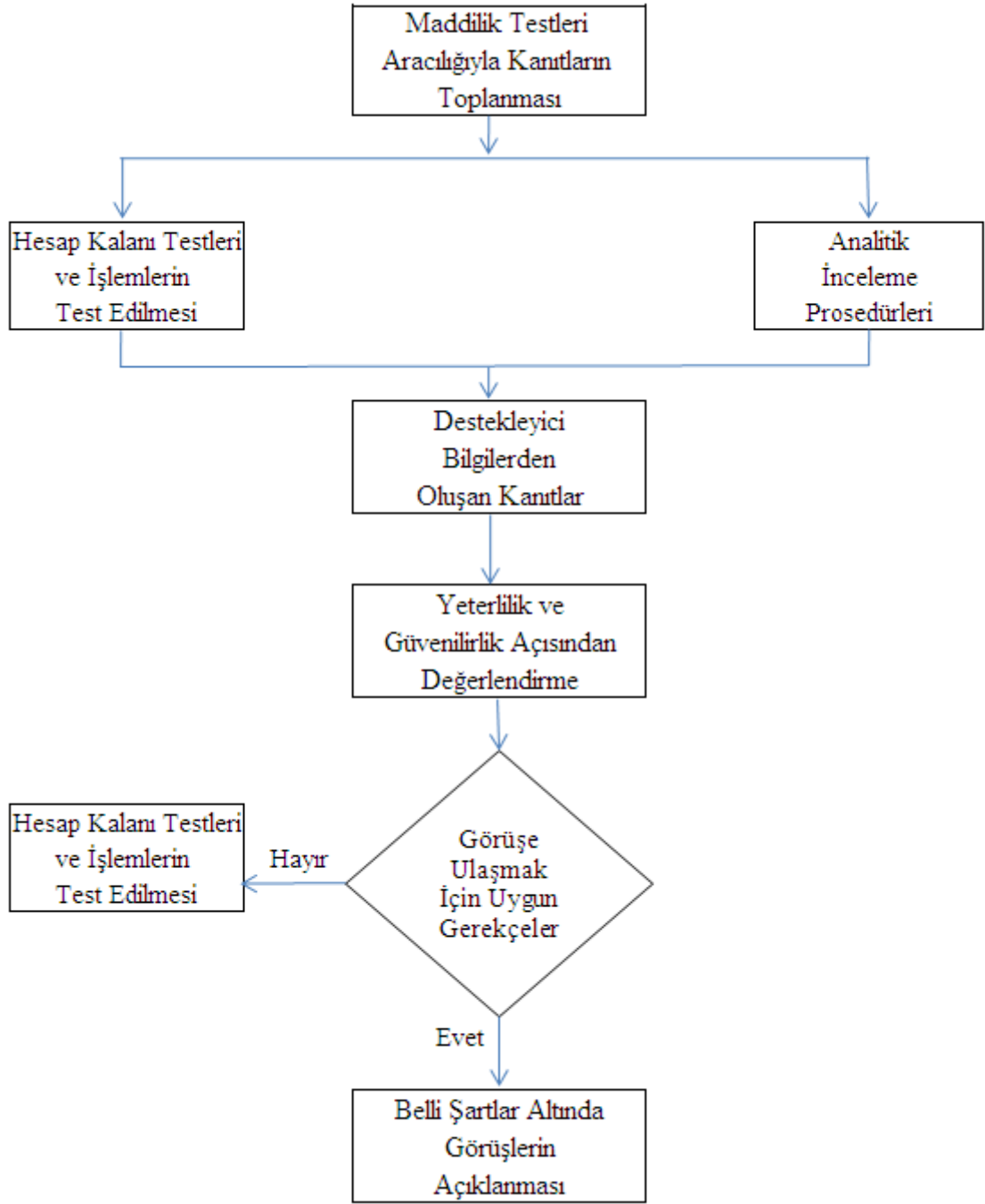
<sup>139</sup> Seval Kardeş, **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ya. No. 29, 1996, s. 90

Elde edilen bağımsız denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğunun yanı sıra, bu kanıtların bağımsız denetim sırasında temin edilen ve değerlendirilen diğer bağımsız denetim kanıtları ile olan tutarlılığını da değerlendirmek gereklidir.

Denetçi, işletme hakkında edindiği bilgilerle finansal tabloların tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuca ulaşırken, denetimin sonuna doğru uygulanan analitik prosedürlerin daha önceden belirlenmemiş hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskine işaret edip etmediğini değerlendirir. Bir yanlışlık tespit etmesi durumunda denetçi, bu yanlışlığın hile göstergesi olup olmadığını değerlendirir. Böyle bir göstergenin varlığı halinde ise, hile vakasının münferit bir durum olmasının muhtemel olmadığını kabul ederek, başta yönetimin beyanlarının güvenilirliği olmak üzere denetimin tüm aşamalarına ilişkin olarak söz konusu yanlışlığın etkilerini değerlendirir. Denetçinin, önemli olan veya olmayan bir yanlışlık tespit etmesi ve bunun hileden kaynaklandığına veya kaynaklanabileceğine ve yönetimin de (özellikle de üst düzey yöneticilerin) bu hileye dâhil olduğuna inanmasını gerektirecek bir sebebin bulunması durumunda denetçi, hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmesini ve bunun değerlendirilmiş risklere karşılık veren denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına olan etkilerini yeniden değerlendirir. Denetçi ayrıca, daha önceden elde edilen kanıtların güvenilirliğini yeniden değerlendirirken, mevcut durum ve şartların; çalışanların, yönetimin veya üçüncü tarafların dâhil olduğu muhtemel bir muvazaalı işleme işaret edip etmediğini değerlendirir. Finansal tablolarda hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunup bulunmadığı konusunda bir sonuca ulaşamaması veya bu tabloların önemli yanlışlıklar içerdiğini teyit etmesi halinde denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS%20240-site.pdf>



ŞEKİL – 3.1 Kanıtların Toplanması ve Değerlendirilmesi<sup>141</sup>

<sup>141</sup> Kardeş, s. 91

### 3.3. DENETİM AÇISINDAN KANIT TOPLAMA AŞAMASININ ÖNEMİ

Bağımsız denetçi planlama aşamasında analitik inceleme prosedürlerini uygulayarak önemli ve beklenmeyen dalgalanmalara dayalı ileriki aşamalarda ağırlık verilecek kalemleri belirledikten ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi edindikten sonra hazırladığı denetim planını uygulamaya başlar. Denetimin yürütülmesi; mevcutlar, belgeler ve işlemler gibi olayları incelemeye tabi tutarak ve bu olaylarla ilgili muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini anlamaya çalışarak buna ilişkin bir görüş bildirmektir. İşte denetçinin bir görüş elde etmesine ve bir sonuca ulaşmasına yarayan her türlü belge, bilgi ve kayıtlar denetim kanıtıdır. Ayrıca söz konusu olan bu kanıtlar denetçinin denetim raporunda belirttiği görüşünü destekleyici belgeleridir.<sup>142</sup>

Bağımsız denetçinin yeterli, güvenilir türde ve sayıda kanıt toplaması gerekir. Bu kanıtları toplamada ne tür denetim prosedürleri kullanacağını kendi mesleki bilgi ve deneyimine göre belirlemesi gerekir.

Genelde denetim bir kanıt toplama, toplanan kanıtları değerlendirme ve görüş bildirme faaliyetidir. Toplanacak kanıtlar yeterli sayıda ve güvenilir olmalıdır. Kanıtın yeterli sayıda olması nitelik ve nicelik ile ölçülür. İlgili ve geçerli olması ise kanıtın güvenilirliğini ölçen kriterlerdir. Denetçi toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine, denetlenen hesabın ve hesap grubunun niteliklerine ve de genel olarak denetlenen müşterinin durumuna göre belirler. Bunun yanı sıra kalemin sayısını belirlerken incelenecek kalemin önemlilik derecesi, risk derecesi, toplama maliyeti, niteliği ve ana kütlelerin büyüklüğü ve özelliği gibi faktörlerinde göz önünde bulundurulmasında fayda vardır. Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplamasının yanı sıra bu kanıtların güvenilir olması da çok önemlidir. Güvenilirlik ise kalite ile eş anlamda kullanılan kavramlar olup yeterli sayıda olması gibi güvenilirliğinde de denetçinin kişisel yargısı büyük önem taşır. Toplanacak kanıtların güvenilirliğini kanıtın geçerli olması, kaynağı, zamanlılığı ve objektifliği gibi faktörler etkilemektedir.

---

<sup>142</sup> Kardeş, s. 81



Denetim kanıtları: denetlenen işletme tarafından hazırlanarak denetçiye verilebileceği gibi, denetçi tarafından gerekli denetim testleri uygulanmak suretiyle işletme içinden ve işletme dışından toplanabilir.

### **3.4. DENETİM KANITLARININ TÜRLERİ**

Yapılacak olan denetim çalışmasında bağımsız denetçinin toplayacağı kanıtlar için ana kütlelerin belirlenmesi, unsurların seçimi ve ne zaman toplanacağı büyük önem taşır. Bu üç etkende toplanacak kanıtın niteliği ve türü ile yakından ilgilidir.

Denetim kanıtları nitelikleri bakımından “esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar” ve “destekleyici bilgilerden oluşan denetim kanıtları” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Denetçinin uygun bir denetim yapabilmesi için her iki gruptan da kanıt toplaması gerekir. Bazı denetçiler nasıl ki muhasebede bir eşitlik var ise denetimde de “denetim eşitliği” denen ve denetimin kişiliğini ifade eden bir eşitliğin olduğunu kabul etmektedirler.<sup>143</sup>

---

<sup>143</sup> Kardeş, s. 82

#### ESAS MUHASEBE VERİLERİ

- Yevmiye Defteri,
- Büyük Defter ve Yardımcı Defterler,
- Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mizanlar, Gider Dağılım Tabloları ve Hesap Ekstreleri gibi kayıtlar ve notlar.

DENETİM KANITLARI = +

(Yeterli sayıda ve güvenilir)

#### DESTEKLEYİCİ BİLGİLER

- Fatura, çek, senet, sözleşme vb.
- Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimler,
- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme, sonucu elde ettiği bilgiler,
- Denetçi tarafından elde edilen veya geliştirilen diğer bilgiler.

#### ŞEKİL – 3.2 Denetim Eşitliği<sup>144</sup>

Bu denetim eşitliği mali tabloların denetiminin kavramsal mantığını ifade ettiğinden dolayı temel olarak kabul edilebilir. Denetçinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun bir denetim çalışması yapılabilmesi için denetim kanıtı toplaması zorunludur.

<sup>144</sup> Kardeş, s. 83

Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamını oluştururlar. Esas muhasebe verileri müşteri işletmenin mali tablolarına temel oluşturduğu ve denetçinin elinin altında daima hazır olarak bulunduğu için denetlenmesi ve kanıtlanması zorunludur.<sup>145</sup>

Destekleyici bilgiler ise esas muhasebe verilerini desteklemek amacıyla toplanırlar. Muhasebe raporlarının doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılması gerekir. Bu araştırma ise destekleyici nitelikte kanıtların toplanmasıyla yapılır.

Bütün bunların yanı sıra denetim kanıtları elde edildikleri kaynağa göre de sınıflandırmaya tabi tutulur. Bu sınıflandırma ise işletme içi ve işletme dışı kaynaklar olarak yapılmıştır. Denetçinin işletme dışından topladığı kanıtlar işletme içinden topladığı kanıtlara nazaran çok daha güvenilirdir. İşletme dışından toplanan kanıtlar genelde işletme ile ilgili üçüncü kişilerden elde edilir. Oysa işletme içinden toplanan kanıtlar işletme dışından elde edilen kanıtlara nazaran daha az güvenilirdir. Ayrıca işletme içinden toplanan kanıtların güvenilirliği işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğru orantılıdır. Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar işletme içinden toplanırlar. Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar ise hem işletme içinden hem de işletme dışından toplanırlar.

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar yedi türde sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir.<sup>146</sup>

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

Fiziki kanıtlar, maddi varlıklara ait kalanların doğrulanmasında başvurulan destekleyici kanıt türüdür. Bu tür kanıtlar direkt olarak ilgili varlığın fiziki olarak

---

<sup>145</sup> Güredin (I), s. 78.

<sup>146</sup> Kardeş, s. 84.

incelenmesi yoluyla toplanırlar. Direkt olarak toplanmaları nedeniyle fiziki kanıtlar, güvenilirlik dereceleri en yüksek kanıtlardır.

Doğrulamalar, hakkında özel olarak bilgi sorulmuş finansal konularda bilgi sahibi üçüncü kişilerin direkt olarak denetçiye verdikleri yazılı cevaplardır.<sup>147</sup> Aynı zamanda doğrulamalar belgelenmiş kanıtların özel bir türüdür. Eğer doğrulamalarda cevaplar direkt olarak denetçiye gönderiliyorsa toplanan kanıtların güvenilirlik dereceleri yükselir. Bu tür kanıtlar özellikle bir hesapla ilgili bakiyenin varlığının ve doğruluğunun araştırılmasında önemli rol oynar.

Belgelenmiş kanıtlar, mali tabloların içerdiği bilgilerin doğrulanması için toplanırlar. Bu tür kanıtların güvenilirliği kanıtın kaynağına, toplanış biçimine ve niteliğine bağlı olarak değişir. Denetim süresince denetçinin sık sık başvurduğu kanıt türü belgelenmiş kanıtlardır. Belgelenmiş kanıtlar işletme içi ve işletme dışı olmak üzere iki çeşittir. Belgelenmiş kanıtlar eğer işletme dışından üçüncü kişilerden elde edilmiş ise işletme içinden elde edilenlere göre çok daha fazla güvenilirdir.

Denetçi belgelenmiş kanıtlarda şu üç noktaya dikkat etmelidir.

- İşletmede oluşan işlemlerin belgeye dayandırılmış olmasına ve işlemlerin bu belgelere dayandırılarak kayda alınmış olmasına,
- Belgenin kendisinin güvenilirliğine,
- Hazırlanan belgelerin kimler tarafından hazırlandığına.

Yazılı bildirimler: bilgi sahibi sorumlu kişinin belirli bir olay, durum, hesap veya işlemle ilgili olarak imzalayıp denetçiye verdiği yazılı ifadedir. Bu kanıt türü, belgelenmiş kanıtlar içinde yer alır. Yazılı bildirim kanıtları hem işletme içinden hem de işletme dışından elde edilebilir. Denetim standartları gereği denetçi, müşteri işletmenin yönetiminden “doğruluk bildirim” adı verilen bir bildirim almak zorundadır. Bunun yanı sıra denetçinin her konuda uzman olmadığı göz önüne alınacak olursa özel bilgi gerektiren konularda uzmanlaşmış kişilerin görüşüne başvurur. Aynı zamanda uzman kişilerin bilgisine başvurularak alınan bilgilerin güvenilirlikleri de denetçi için oldukça yüksektir.

---

<sup>147</sup> Güredin (I), s. 115.

Matematiksel kanıtlar, denetçinin müşteri işletmenin kayıtlarının doğruluğunu araştırmak için yaptığı hesaplamaları ve yeniden hesaplamaları sonucu topladığı kanıtlardan oluşur. Bu kanıtlar denetçiye tutarların aritmetik doğrulukları hakkında direkt olarak bilgi verir. Bütün bunların yanı sıra matematiksel kanıtlar tek başlarına yeterli ve güvenilir kanıtlar değildir.

Sözlü kanıtlar, denetçinin kanıt toplamak amacıyla işletmede çalışan personelle yüz yüze yaptığı görüşmeler sonucu elde edilen kanıtları ifade eder. Bu tür kanıtlar sözlü soruşturma niteliğindeki kanıtlardır. Sözlü kanıtlar sonucu denetçi yapacağı denetim çalışmasında hangi tür kanıtları toplayacağını ve çalışmaların hangi denetim alanlarında yoğunlaşacağını belirler. Fakat bu kanıt türünün diğerlerine nazaran güvenilirliği oldukça düşüktür.

Analitik kanıtlar, denetçinin karşılaştırmalar yaparak ve ilişkiler kurarak hesap kalanlarının uygun olup olmadığına dair elde ettiği kanıt türüdür. Finansal oranlar (rasyolar), çeşitli istatistiksel analiz yöntemleri (zaman serisi analizleri) ve usullük testleri ile elde edilen bütün kanıtlar analitik kanıtlardan oluşur. Analitik kanıtlar diğer kanıt türlerine göre güvenilirliği en yüksek kanıtlardır. Bu tür kanıtlarda güvenilirlik derecesi karşılaştırmalarda kullanılan finansal karakterli ve finansal karakterli olmayan verilerin güvenilirliğine bağlıdır.

Denetçi destekleyici bilgilerden oluşan bu kanıt türlerini esas muhasebe verilerinin beraberinden toplamak zorundadır. Hangi tür, ne miktarda kanıt türü toplanacağına denetçi kendisi karar verir.<sup>148</sup>

---

<sup>148</sup> Kardeş, s. 85.

### 3.5. DENETİM KANITLARININ MİKTAR VE GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN 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 nesneliliği (objektifliği)
Ana kütleinin büyüklüğü ve özelliği	

ŞEKİL – 3.3 Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar<sup>149</sup>

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar:

Önemlilik: Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen unsurlardan biri denetlenen işletme yönetiminin iddiasının önemlilik düzeyidir. Genel olarak mali tablolarında yer alan önemli bir hesap hakkında, önemli olmayan bir hesaba göre daha fazla kanıt toplamak gerekmektedir. Dolayısıyla bir iddianın önemlilik düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır. Örneğin: bir üretim işletmesinde stok hesabı, gelecek yıllara ait giderler hesabından daha fazla önemli kabul edilir. Bu nedenle stok hesabı ile ilgili toplanacak kanıt sayısı, diğer hesaba göre çok daha fazla olacaktır.<sup>150</sup>

<sup>149</sup> Masum Türker, Recep Pekdemir ve Yakup Selvi, **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara: Türmob Yayınları, 2003, s. 74

<sup>150</sup> Bozkurt (II), s. 55

Risk: Denetçinin bir işletmede karşılaşacağı risk unsuru ile kanıt sayısı arasında yakın bir ilişki vardır. Denetçinin incelediği işletme iddiası ile ilgili risk düzeyi arttıkça, toplanacak kanıt sayısı da artmaktadır.<sup>151</sup>

Nitelik: Denetçinin çalışmaları sırasında toplayacağı kanıtların özellikleri ile kanıt sayısı arasında yakın bir ilişki vardır. Toplanan kanıtın güvenilirliği arttıkça, sayısı azaltılmaktadır. Kanıtların türleri veya elde edildikleri kaynaklar onların güvenilirliklerini etkileyen unsurlardır. Örneğin işletmenin dışından üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlar, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu nedenle denetçi işletme dışından elde ettiği kanıtların sayısını daha az tutabilir. Diğer taraftan işletme içinde resmi belgelerden elde edilen kanıtlar, yine işletme tarafından düzenlenen tablolardan veya maliyet bilgilerinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu da doğal olarak toplanacak kanıtın sayısını etkilemektedir.<sup>152</sup>

Maliyet (Ekonomik Etmenler): Toplanacak kanıt sayısı ile denetim maliyeti ve zamanı arasında yakın bir ilişki vardır. Genelde denetçiler bir denetim çalışmasında maliyet ve zaman düzeyine dikkat etmek zorundadırlar. Denetim çalışmaları mantıklı bir maliyet ve zamanda yapılmalıdır. Kanıt sayısı ile zaman ve maliyet arasında tersine bir ilişki vardır. Kanıt sayısı arttıkça, denetimin maliyeti ve harcanan zaman artmaktadır. Denetçiler, gerekli kanıtları az zamanda ve en az maliyetli denetim prosedürleri ile toplamaya öncelik vermek durumundadırlar.<sup>153</sup>

Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği: Denetçinin inceleyeceği bir işletme iddiasının ait olduğu yığına ana kütle adı verilmektedir. Örneğin: satış faturalarının toplam sayısı, alacak hesaplarının sayısı, ticari alacakların parasal toplamı, bilânçodaki ticari mal toplamı ana kütle olarak kabul edilmektedir. Herhangi bir ana kütleden, örnekleme yöntemi aracılığı ile seçilen birimlerden elde edilmektedir.<sup>154</sup>

---

<sup>151</sup> Bozkurt (II), s. 55

<sup>152</sup> Bozkurt (II), s. 56

<sup>153</sup> Bozkurt (II), s. 56

<sup>154</sup> Bozkurt (II), s. 56

Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar:

**Kanıtın Geçerliliği (Kanıtın İlgili Olması):** Bir kanıtın geçerli kabul edilebilmesi için, o kanıtın denetçi görüşüne etki yapması gerekir. Denetçi görüşünü etkileyen her destekleyici kanıt geçerli bir kanıttır.<sup>155</sup>

**Kanıtın Kaynağı:** Bir kanıtın güvenilirliği aynı zamanda o kanıtın elde edilmesi ile ilgili koşullara bağlıdır. Örneğin: bir denetçi denetlediği işletmenin kasasındaki para mevcudunu saptamak için kanıt toplayacaktır. Denetçi bu konuda bir kasa sayımının yapılmasına karar vermiştir. Acaba bu sayımı nasıl gerçekleştirmelidir? Kasa sayımı bizzat denetçi tarafından mı yapılmalıdır, yoksa müşteri tarafından yapılarak sonuç yazılı olarak denetçiye mi bildirilmelidir? Kasa sayımının denetçi tarafından yapılması halinde denetçi kasa miktarı hakkında doğrudan doğruya bilgi toplamış olur.<sup>156</sup>

**Kanıtın Zamanlılığı:** Zamanlılık kanıtın tarih açısından uygunluğu ile ilgilidir. Kanıtın zaman açısından uygunluğu özellikle cari varlıkların, kısa dönem yükümlülüklerin ve gelir tablosunun ilgili kalemlerinin doğrulanması açısından önem taşır.<sup>157</sup>

**Kanıtın Nesnelliği (Objektifliği):** Genel anlamda objektif kanıtlar, subjektif kanıtlara göre daha güvenilirdir. Kanıtta objektiflik, elde edilen bir kanıttan farklı denetçilerin aynı sonuca varmalarını sağlar. Subjektif bir kanıtta ise farklı denetçilerin farklı sonuçlara varmaları olasılığı artmaktadır. Örneğin, bir kasa sayımında elde edilen kanıtlar objektiflik özelliğine sahiptirler. Bankalardan gelen doğrulama yanıtları her denetçi tarafından aynen kabul edebilecek kanıtlardır. İşletmenin denetçiye sunduğu bilgilerden elde edilen kanıtlarda objektiflik özelliği azalır. İşletmenin bir elemanının verdiği görüşler subjektif özelliktedir.<sup>158</sup>

Kaliteli yani ilgili, yeterli ve inandırıcılığı güçlü farklı tür denetim kanıtları aşağıda hiyerarşik (güvenilirlik derecelendirmesi) olarak belirtilmektedir. Hiyerarşi, kanıtın en güçlüsünden başlayıp en zayıfına doğru verilmektedir:

---

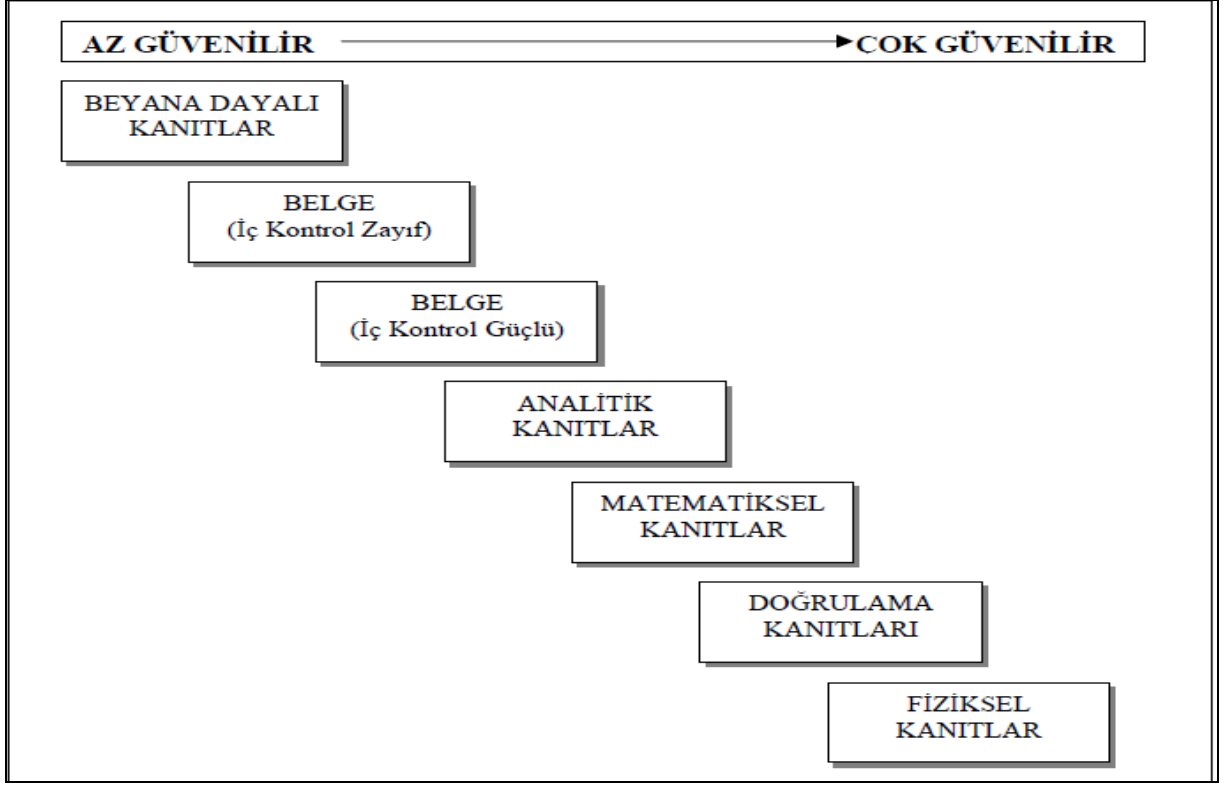
<sup>155</sup> Güredin (II), s. 229

<sup>156</sup> Güredin (II), s. 229

<sup>157</sup> Güredin (II), s. 230

<sup>158</sup> Güredin (II), s. 230





ŞEKİL – 3.4 Kanıtların Hiyerarşik Güvenilirlik Derecelendirmesi

### 3.6. DENETİM KANITLARININ YETERLİLİĞİ UYGUNLUĞU VE KALİTESİ

Denetçi, denetim görüşüne esas oluşturacak makul sonuçlar çıkarmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı temin etmelidir. Yeterlilik denetim kanıtının miktarının ölçüsüdür. Uygunluk ise denetim kanıtının kalitesinin ölçümü yani kanıtın denetçi tarafından kabul edilebilirliği (Güvenilirlik) ile denetlenen kaleme ilişkin denetim görüşüne etki edebilme (İlgililik) derecesidir. Denetim görüşünün oluşturulmasında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak zorunludur. Denetim standartları denetçiye genel bir rehberlik sağlayarak kanıtların yeterliliği ve uygunluğu hususunda ana prensipleri ve yaklaşımları

ortaya koymaktadır. Yeterli ve uygun denetim kanıtını neyin oluşturduğuna ilişkin karar denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır.<sup>159</sup>

### 3.6.1. Mesleki Yargı

Bağımsız denetçinin kişisel yeterliliği denetim kanıtına ilişkin verilecek kararlarda temeli oluşturmaktadır. Denetçi, finansal tablolardaki bilgilerin mutlak doğruluğunu kanıtlamak için çalışmamaktadır. Denetçi, sadece denetim görüşüne taban oluşturması ve denetimden iktisadi olarak faydalanacak kişileri tatmin etmeye yarayacak seviyede güvenceyi sağlamak için yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Denetçiden istenen bir uzman olarak finansal tablolar hakkındaki görüşünü oluşturmasıdır. Sonuç denetim görüşünün elde edilmesi olduğu için, denetim kanıtlarından ne anlaşılması gerektiği ve yeterli denetim kanıtının neyi ifade ettiği denetçinin mesleki yargısının bir sorunudur. Bu mesleki yargının denetçinin bilgisine, tecrübesine ve eğitimine dayanması doğaldır. Bu açıdan denetim kanıtlarının doğru bir şekilde değerlendirilmesi bağımsız denetçinin denetim kanıtlarının türlerini, niteliklerini (güvenilirlik ve ilgililik), kanıt toplama tekniklerini iyi bilmesi ve anlaması ile mümkündür. Denetçi uygun, güvenilir ve müspet olmayan, yanlış anlaşılabilen denetim kanıtlarını tanımalı ve bunları hiç olmazsa ihtiyatla kullanmalıdır. Denetçi kanıtların sadece nasıl elde edileceğini değil aynı zamanda her birinin fayda düzeyini ve sınırlarını da bilmelidir.

Denetçi kanıtların değerlendirilmesinde ne yönetimin tamamıyla dürüst olduğunu ne de tamamen finansal tabloların hileli olduğunu düşünmelidir. Makul gerekçelere veya denetçinin geçmiş birikimlerine dayanmadan finansal tabloların hileli olduğunu varsayarak denetim işlevine başlanması ve kanıt toplanması denetçinin kabul edilemeyen maliyetler ve pratik olmayan uygulamalarla boğuşmasına sebep olur. Denetçi kanıtların toplanması ve değerlendirilmesinde dürüst ve tarafsız olmalı, mesleğinin gerektirdiği özeni göstermelidir. Denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla kanıtları değerlendirmesi ve yeterliliğine karar vermesi denetçinin materyal hatalara

---

<sup>159</sup> Mehmet Şirin, **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri**, Hazine Kontrolörleri Kurulu Yönetmeliği'nin 29'uncu Maddesi gereğince Hizmete Özel olarak hazırlanmış eğitim çalışması, s. 46.

karşı uyanık olmasını sağlayacağı gibi denetimin etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlayacaktır.

Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu hakkında verilecek karar denetçinin mesleki yargısına bırakıldığı için denetçilerin kanıtların nitelikleri hususunda mutlak aynı karara varması beklenemez. Ancak birbirinden farklı çalışan iki denetim elamanı tarafından aynı koşullar altında bir denetim kanıtının niteliği hususunda birbirine benzer kanaatin oluşması beklenir. Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sürecine ilişkin genel çerçeve denetim standartları tarafından sağlanmaktadır. Denetim standartları, denetçilere kanıtlara ilişkin genel bir yaklaşım sunarak kanıtların değerlendirilmesinde benzer yaklaşımların geliştirilmesini sağlar. Denetim Standartlarından ayrılma halinde denetçinin bu durumu açıklayan makul ve mantıklı sebepleri olmalıdır.<sup>160</sup>

### **3.6.2. Kanıtların Uygunluğu**

Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçümü olup, kanıtın denetçi tarafından kabul edilebilirliği (Güvenilirlik) ile denetlenen kaleme ilişkin denetim amacıyla ilişkilendirme yani denetim görüşüne etki edebilme (İlgililik) derecesini ifade eder. Bir başka deyişle kanıtların uygunluğu elde edilen her bir denetim kanıtının finansal tablo iddialarının doğru olup olmadığı hususuna ilişkin kullanılabilirliği yönünden değerlendirilmesidir. Uluslararası Denetim Standartları (ISA 500) ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre (SAS 106) bir denetim kanıtının uygunluğu, o kanıtın güvenilirliğine ve ilgililiğine bağlıdır. Denetim kanıtlarının uygunluk derecesinin artırılması, kanıtların ilgililiği ve güvenilirliğini etkileyen faktörleri içeren yani güvenilirlik ve ilgililik düzeyi yüksek kanıtlar elde edilmesini sağlayan denetim prosedürleri ile mümkündür. Daha fazla denetim kanıtı toplamak, denetim kanıtının düşük kalitesini (uygunluğunu) telafi etmez.

---

<sup>160</sup> Şirin, s. 47.

### 3.6.2.1. Kanıtların İlgililiği

Denetim kanıtlarının ilgililiği, denetim kanıtı ile denetim amacı arasında kurulan anlamlı ve mantıklı ilişkidir. Bir başka ifadeyle ilgilik denetim kanıtının denetçinin doğruluğunu araştırdığı bir konu hakkında oluşturacağı görüşü etkileme özelliğidir. Denetçinin elde ettiği denetim kanıtı finansal tablo bilgilerine ilişkin yönetim iddialarının doğruluğu veya yanlışlığını kanıtlayabilen bir nitelik taşımaktadır. Denetçi, denetim prosedürlerinin belirlenmesi sırasında veya kanıtların güvenilirliğini ilişkin değerlendirmelerde bulunmadan önce kanıtın test edilmek istenen amaca ilişkin olup olmadığını belirlemelidir.

Örneğin, satış kayıtlarının tamlık amacı yönünden test edildiği bir durumda (muhasabe kayıtlarının gerçekleşen tüm satışları içerip içermediğinin belirlenmesi), denetçinin satış faturalarından örnekler seçerek bu örneklerin muhasabe kayıtlarında varlığını araştırması halinde, elde edilen denetim kanıtı güvenilir olsa dahi denetim amacıyla ilgili olmadığı için uygun bir denetim kanıtını ifade etmez. Tamlık amacının test edilmesi, finansal tablolarda temsil edilmeyen ve muhasabe sistemine dahil edilmemiş ekonomik işlemlerin var olup olmadığının araştırılmasını içerir. Bu nedenle denetçi denetim popülasyonunu kaydedilmemiş satış işlemlerini kapsayacak şekilde kurmalıdır. Örneğin, denetçi yükleme belgelerini esas almak suretiyle yükleme belgelerindeki sevk işlemlerine ilişkin faturaların düzenlenip düzenlenmediğini ve bu kayıtların muhasabe kayıtlarına geçirilip geçirilmediğini kontrol ederek, tamlık amacıyla ilgili denetim kanıtları elde edebilir.

Denetim Kanıtları ve Denetim Amaçlarının İlgililiği	Gerçeklik	Tamlık	Hesap kesimi	Sahiplik	Doğruluk	Değerleme	Sınıflandırma	Açıklama
Fiziki Kanıtlar	x	X	x			x		
Mekanik Doğruluk Kanıtları		X			x	x	x	
Belgelenmiş Kanıtlar	x	X	x	x		x	x	x
Doğrulama Kanıtları	x	X	x	x		x		x
Analitik Kanıtlar	x	X	x		x	x	x	x
Sözlü Kanıtlar ve temsil mektupları	x	X	x	x		x	x	x
Gözlem						x		
Bu tablo elde edilen denetim kanıtlarının birden fazla denetim amacına ilişkin olarak kullanılabileceğini göstermektedir. Örneğin fiziki kanıtlar daha çok gerçeklik ve tamlık amacına yönelik olarak kullanılırken aynı zamanda hesap kesimi ve değerlendirme amacına yönelik olarak da denetçiye bilgi sağlayabilir. Denetim kanıtı ile denetim amacı arasındaki ilişkilik derecesi arttıkça denetim kanıtının uygunluğu da artacaktır.								

ŞEKİL – 3.5 Denetim Kanıtları ve Denetim Amaçları<sup>161</sup>

### 3.6.2.2. Kanıtların Güvenilirliği

Güvenilirlik, denetim kanıtının içerdiği bilgilerin hata ve önyargıdan makul şekilde uzak olmasının ve neyi ifade veya iddia ediyorsa doğru bir şekilde onu temsil ettiğinin derecesidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, elde edildiği kaynaktan, kanıtın niteliğinden ve elde edildiği ortama özgü şartlardan etkilenir. Bu şartlara bakılarak kanıtların güvenilirliği hususunda bir genelleme yapmak mümkünse de bu genellemelerin önemli istisnalar içerebileceği denetçi tarafından unutulmamalıdır. Denetçinin kanıt toplama sürecinde kanıtların güvenilirliğine ilişkin bir değerlendirme

<sup>161</sup> Şirin, s. 49.

yapabilmesi için öncelikle denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen unsurları incelemelidir.

Bağımsız denetçiler yeterli sayıda olduğu kadar, yeteri kadar güvenilir kanıt toplamakla da yükümlüdür. Muhasebe kayıt ortamındaki bilgilerin güvenilirliği doğrudan doğruya müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.<sup>162</sup>

Denetim kanıtlarının kalitesi, bir belgenin veya bir bilginin güvenilebilirliği ve inandırıcılığıdır. Bazı deliller, diğerlerine göre daha güven vericidir. Örneğin, kasadaki paranın sayımı, veznedarın vermiş olduğu yazılı ifadeden daha kuvvetli bir delildir. Denetim kanıtlarının güvenilirliği, denetim ortamına ve denetçinin niteliğine göre değişir.<sup>163</sup>

### **3.6.2.3. Kanıtların Geçerliliği**

Kanıt, denetçinin test etmekte olduğu denetim amacıyla ilgili olmalıdır. Toplanan kanıt test edilmek istenen denetim amacıyla ilgili ise o kanıt geçerlidir. Örneğin: bir stok denetiminde, ticari malların sayısı ile ilgili olarak elde edilen kanıtın, malların mülkiyetinin araştırılmasıyla doğrudan ilgili değildir. Dolayısıyla bu tür bir kanıt sahiplik hedefi için güvenilir bir kanıt değildir.

Bir kanıtın geçerli kabul edilebilmesi için, o kanıtın denetçi görüşüne etki yapması gerekir. Denetçi görüşünü etkileyen her destekleyici kanıt geçerli bir kanıttır. Denetçinin üzerinde önemle duracağı husus, sadece geçerli olan destekleyici kanıtların toplanması yönündedir. İktisadî davranmak zorunda olan denetçi yeterli sayıda geçerli ve güvenilir kanıt toplayacaktır. Geçersiz kanıtların toplanması zaman kaybına ve maliyet artışına yol açacağı gibi, bundan da önemlisi, denetçinin yanıltılarak hatalı bir denetim kararına varmasına da neden olabilir.<sup>164</sup>

---

<sup>162</sup> Güredin (I), s. 149

<sup>163</sup> Gürbüz, s. 77.

<sup>164</sup> Güredin (III), s. 15.

### 3.6.2.3.1. Kanıtların Kaynağı ve Bağımsızlığı

İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir. Kanıtların elde edildiği kaynağın denetçi açısından güvenilirliğin belirlenmesinde kullanılması gerekmektedir. Üçüncü kişiler tarafından üretilen kanıtların, işletme yönetimi ve çalışanları tarafından istekleri doğrultusunda düzeltilmesi ve değiştirilmesi, işletme tarafından üretilen kanıtlara göre daha zordur. Yani kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde işletmenin etkisi azaldıkça kanıtın güvenilirliği de artmaktadır.<sup>165</sup> Örneğin, denetçi tarafından bankalardan, satıcılardan ve alıcılardan temin edilen doğrulama mektuplarından elde edilen bilgiler, temsil mektuplarından ve muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgilere oranla daha güvenilir denetim kanıtı niteliği taşımaktadır. Ayrıca işletme bünyesinde üretilse dahi bağımsız bir kaynak tarafından onaylanan denetim kanıtları işletme bünyesinde üretilen diğer denetim kanıtlarına oranla daha güvenilirdir. Denetçi, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliğini değerlendirirken aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir.

- Her ne kadar yönetimin kanıt üzerinde manipülasyon imkanı azalsa da işletme ile denetim kanıtının elde edildiği kaynak arasındaki ilişkinin boyutu, işletmenin banka, satıcılar veya alıcılar açısından taşıdığı önem, bu üçüncü tarafların denetçi tarafından talep edilen belgeleri işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda düzenlemelerini sağlayabilir.
- İşletme dışından temin edilen belgelerin üretilme süreci üzerinde denetçinin kontrol ve inceleme kabiliyeti bulunmamaktadır.
- Üçüncü kişilerden elde edilen bilgilerin denetçi tarafında temin şekli, bilgilerin doğrudan denetçiye gönderilmesi, işletme yönetimine gönderilerek denetçiye ulaştırılmasından daha güvenilir denetim kanıtı sağlar.

---

<sup>165</sup> Bozkurt (II), s. 57.

### **3.6.2.3.2. Bilgi Sağlayan Kişinin Nitelikleri**

Denetim kanıtı, denetlenen kaleme ilişkin sağlanan bilginin yanlışlık içermesini en aza indirecek yeterli niteliklere sahip kişilerden elde dilmelidir. Kaynağın bağımsızlığı ölçütü denetim kanıtına ilişkin kasıtlı yanıltmaları kapsarken bilgi sağlayan kişinin nitelikleri ölçütü denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin kasti olmayan yanlışlık içirme ihtimali bakımından değerlendirilmesi üzerinde durur. Bilgi sağlayan kişinin nitelikleri: üçüncü kişiler, yönetim ve çalışanların yanında denetçinin de denetim kanıtı olarak sağladığı bilgi için yeterli nitelikleri taşıyıp taşımadığının değerlendirilmesini içerir. Örneğin bir işletmenin mücevher stokunu inceleyen denetçinin, bu hususa ilişkin yeterli bilgi ve tecrübesinin olmaması durumunda sağladığı bilginin güvenilirliği de düşük olacaktır.

Bilginin güvenilirliği ile bilginin sağlandığı kaynağın niteliği arasında doğrusal bir ilişki vardır. Hukuki meselelere ilişkin işletmenin avukatı veya hukuk departmanından elde edilen bilgi, işletmenin diğer çalışanlarından bu hususa ilişkin sağlanacak bilgiye oranla daha güvenilirdir. Ancak kişinin işletme organizasyonu içindeki konumunun yüksekliği, kanıt sağlamak için gerekli nitelikleri daha fazla taşıdığı anlamına gelmez. Alacaklardan sorumlu muhasebe memuru alacaklar döngüsünün mevcut işleyişine yönelik olarak bir iç denetçiden veya genel müdür yardımcısından daha güvenilir bilgi sağlayabilir.

### **3.6.2.3.3. Denetim Kanıtının Nesneliliği**

Bir kanıtın incelenmesinde farklı denetçiler benzer görüşlere ulaşıyorsa bu kanıtın nesnel (objektif) olduğu kabul edilir. Başka bir deyişle kanıtı dayanılarak elde edilecek görüşün denetçi kim olursa olsun değişmeyeceği anlamına gelmektedir.

Denetim kanıtlarının nesneliliği, denetlenen kaleme ilişkin denetim kanıtlarının içerdiği yargının denetçiler tarafından birbirine benzer olarak algılanmasını ifade eder. Başka bir ifadeyle kanıtın denetim konusunu yansıtırma özelliği arttıkça (farklı kişilerin aynı sonuca ulaşma durumu) denetim kanıtının güvenilirliği de artacaktır. Denetçi denetim kanıtlarını nesnellik ve öznellik açısından değerlendirmeye tabi tutmalıdır.



Bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları ile denetçi tarafından doğrudan elde edilen denetim kanıtları, işletme içinden temin edilen denetim kanıtlarına oranla daha nesnel bir nitelik taşırlar. Belgelenmiş kanıtlar sözlü kanıtlara, orijinal belgelerden sağlanan denetim kanıtları fotokopi, faks gibi yollarla sağlanan denetim kanıtlarına göre daha güvenilir ve nesnel nitelik taşırlar.

Kasa, stok sayımı, banka mutabakatları, doğrulama kanıtları nesnel kanıtlara, sonuçlanmamış bir dava hakkında işletmenin avukatından görüş alınması, stokların değeri hususunda yönetimden teyit mektuplarının elde edilmesi, alacaklara ilişkin muhasebe sorumlusundan elde edilen sözel bilgiler öznel kanıtlara örnek gösterilebilir. Kanıtların nesnelliğinin azalıp öznelliğinin (sübjektifliğinin) arttığı bir durumda, denetçi özellikle bilgi sağlayan kişinin yeterliliğini incelemelidir.

Bankadan gelen doğrulama yanıtları her denetçi tarafından aynı şekilde algılanır ve objektiftir. Fakat işletme personeliyle yapılan bir görüşme sonucu elde edilen kanıt, sübjektiftir. Objektif kanıtlar daha güvenilirdir.

- Belgelerin orijinal veya kopya olmaları,
- İlgililerin bir baskıya maruz olmadıkları ortamlarda alınan tanık ifadeleri,
- Tarafsız kişilerden doğrulanan kanıtlar

denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen faktörlerdir.

#### **3.6.2.3.4. Zamanlılık**

Elde edilen kanıt, denetim yapılan hesap dönemi ile ilgili olmalıdır. Genelde denetçiler, dönem içinde veya dönem kapandıktan sonra kanıt elde edebilirler. İç kontrolü güçlü bir işletmede dönem içinde de kanıt toplanırsa bu kanıtlara denetçi güvenebilir. Genel kural olarak sürekli hareket gören (dönen varlık, kısa vadeli borç, gelir ve gider hs) hesaplarının dönem kapandıktan sonra incelenmesi daha uygundur.

Zamanlılık, denetim kanıtının işaret ettiği tarih veya dönemin, finansal tablo kalemlerinin işaret ettiği tarih veya dönemle uygunluğunu ifade etmektedir. Denetim kanıtlarının zamanlılığı özellikle cari varlıkların, cari dönem yükümlülüklerinin, ve ilgili gelir tablosu kalemlerinin doğrulanmasında bunun yanında varlıkların piyasa değerinin tespiti açısından önem taşımaktadır.<sup>166</sup>

Denetçi tarafından elde edilen bir kısım denetim kanıtlarının güvenilirliğinin elde edildikleri zamanla sınırlı olması ve denetim kanıtlarının kapsadığı dönemin denetim konusunu temsil edip etmediği hususları dolayısıyla bilanço kalemlerine yönelik denetim kanıtları bilanço tarihine yakın tarihlerde, gelir tablosu ile ilgili denetim kanıtları inceleme döneminin tamamını kapsayacak şekilde elde edilmelidir. Örneğin, işletmenin bilançosunda yer alan varlıklara ilişkin hesap bakiyelerinin doğrulanmasında bilanço tarihine yakın zamanlarda elde edilen fiziki kanıtlar, başka tarihlerde yapılan fiziki inceleme sonucu elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Yine gelir tablosu kalemleri için muhasebe döneminin tamamını kapsayan denetim kanıtları, muhasebe döneminin bir bölümünü temsil eden denetim kanıtlarına göre daha güvenilirdir.

#### **3.6.2.3.5. Denetçinin Doğrudan Bilgi Edinimi**

Denetçi tarafından doğrudan elde edilen denetim kanıtları dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtlarına kıyasla daha güvenilir nitelik taşırlar. Örneğin, kontrol uygulamalarının denetçi tarafından gözlemlenmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtları kontrol uygulamaları hakkında görüşmeler yapılması suretiyle elde edilen denetim kanıtlarına göre daha güvenilirdir. Başka bir ifadeyle denetçi tarafından fiziki inceleme, gözlem, hesaplama yoluyla elde edilen denetim kanıtları dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtlarına oranla çok daha inandırıcıdır. Örneğin stokların varlığına yönelik denetçi tarafından fiziki inceleme yoluyla doğrudan elde edilen denetim kanıtları, dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtlarına göre denetçiye öncelikle aşağıdaki faydaları sağlamaktadır.

---

<sup>166</sup> Güredin (III), s. 113.

- Fiziksel incelemenin detayı ve doğruluğu üzerinde denetçi hakimiyeti,
- Denetçinin kanıtın elde edildiği süreci doğrudan izlemesi sonucu kanıtın kalitesini kolayca değerlendirmesi

Ayrıca analitik yöntemlerle elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği büyük ölçüde karşılaştırmaya konu olan bilgilerin geçerliliğine bağlı olduğundan denetçi doğrudan bilgi temin ederken, kullanılan bilgilerin denetim kanıtı ve kanıt toplama sürecindeki etkisini sınırlayan faktörleri de dikkate almalıdır.

#### **3.6.2.3.6. İç Kontrol Sisteminin Etkinliği**

İç kontrol sisteminin genel amacı yönetime karar alma sürecinde gerekli güvenilir bilgileri sağlamaktır. Denetçi denetimin bir parçası olarak iç kontrol sistemini etkinliğini değerlendirecektir. Değerlendirme sonucunda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediği kanaatine varması halinde (düşük kontrol riski), muhasebe sisteminden elde edilen kanıtları denetim görüşünün oluşturulmasında güvenilir olarak kabul edecektir. Ters bir durumda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemediği kanaatine varması halinde (yüksek kontrol riski), muhasebe sisteminden elde edilen kanıtları güvenilir olarak görmeyecektir.

#### **3.6.2.3.7. Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği**

Ana kütle, denetçinin incelediği işletme iddiasının ait olduğu yığındır. Ana kütleli oluşturulan birim sayısı arttıkça denetçinin toplayacağı kanıt sayısı da doğru orantılı olarak artmaktadır.

Her bir işlemi incelemenin zaman ve maliyeti, etkin bir iç kontrol sistemi, örnekleme yönteminin kanıt toplama sürecinde rasyonel bir metot olarak kullanılmasını sağlamıştır. Örnekleme: denetçinin hakkında bir sonuca ulaşmak istediği denetim kaleminden belirli kıstaslara göre seçtiği örneklerden çıkan sonuçları denetim kalemini kapsayacak şekilde genişletmesi işlemi ifade temektir. Çıkan sonuçların doğru bir

şekilde genellenmesi ancak seçilen örneklerin ana kütleyle temsil kabiliyetinin uygunluğunun sağlanması ile mümkündür. Yani gerek sayısal olarak gerekse nitelik olarak seçilen örnekler ana kütleyle temsil etmelidir. Genellikle ana kütlelerin büyüklüğü ve karmaşıklığı ile örnek sayısı arasında doğrusal bir ilişki vardır. Ana kütledeki işlem sayısı arttıkça elde edilmesi gereken denetim kanıtı sayısı da artmaktadır. Denetim kalemini oluşturan işlemlerin homojen olup olmaması yani işlemlerin özellik açısından birbirine yakın olup olmaması da elde edilecek denetim kanıtı sayısını etkilemektedir. Denetçi heterojen bir yapı arz eden ana kütlede daha fazla kanıt toplayacaktır.

#### **3.6.2.3.8. Kanıtların Önemliliği**

Önemli hesapla ilgili, önemli olmayan hesaba göre daha fazla kanıt toplanır. Dolayısıyla önemlilik düzeyi ile kanıt sayısı arasında doğru orantı vardır. Bir hesabın önemli olabilmesi için mali tablolardan yararlananların görüşünü etkilemesi gereklidir.

Açıklanacak bilgi, mali tabloları kullananların kararını etkileyecekse, o kalemin önemli olduğu kabul edilmeli ve açıklanmalıdır. Bir kalemin önemli olup olmadığına karar vermede kalemin büyüklüğü, kalemin niteliği ve kullanıcının niteliği de etkili faktörlerdir. Örnek: bir üretim işletmesinde mamuller hesabı, gelecek yıllara ait giderler hesabından daha fazla önemli kabul edilir.

#### **3.6.2.3.9. Kanıtların Risk Derecesi**

Denetimi yapılan işletme yönetiminin iddiası ile ilgili risk arttıkça kanıt sayısı da doğru orantılı olarak artmaktadır. Risk düzeyi, mali tablolar hakkında karar verilirken ortaya çıkartılmayan önemli hatalara katlanma oranıdır.

Denetim riskine en çok hangi konularda dikkat edilmesi gerektiği ise denetlenecek kalemin likidite özelliğine bağlıdır. Örnek: nakit işlemlerinde, alacak işlemlerinden veya sabit kıymet hesaplarından daha fazla risk bulunmaktadır.

### **3.6.2.3.10. Kanıtların Niteliği**

Bir kanıtın güvenilirliği ile sağlanacak kanıt miktarı arasında ters bir ilişki vardır. Kanıt ne kadar güvenilir ise denetçinin toplayacağı kanıt sayısı o kadar az olur. Denetçi işletme dışındaki bağımsız kişilerden daha güvenilir fakat az sayıda bilgi toplarken, işletme içinden kaynaklanan belgelerden daha fazla sayıda bilgi toplama yoluna gider.

### **3.6.2.3.11. Kanıtların Maliyeti**

Denetim ilkeleri denetçinin uygun bir maliyete katlanarak yeterli sayıda kanıt toplamalarını öngörmektedir. Kanıt sayısı arttıkça maliyette doğru orantılı olarak artar. Kanıtın elde edilmesinde katlanılacak maliyet ile kanıtın güvenilirlik derecesi karşılaştırılır ve kanıtın toplanıp toplanmamasına karar verilir.

### **3.6.2.3.12. Kanıtların Sayısı**

Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplamasına etki yapan başlıca etmenler: önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliğidir.<sup>167</sup>

Denetçi Denetim görüşüne ulaşmadan önce yeterli sayıda ve güvenilir ve uygun kanıt toplamalıdır. Toplanacak denetim kanıtının sayısı denetçinin mesleki deneyimine ve yargısına bağlıdır.

Denetçinin toplayacağı kanıt miktarına etki yapan bir etmende elde edilebilir kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Kanıt ne kadar fazla güvenilir ise denetçinin toplayacağı kanıt sayısı o kadar az olur. Kanıtın güvenilirliğini ve dolayısıyla sayısını etkileyen bir unsur kanıtın türüdür. Örneğin, yasal belgeler güvenilirliği yüksek olan kanıtlardır. Denetim standartları genel olarak denetçinin hatasız kanıtlar değil, fakat inandırıcı nitelikte kanıtlar toplamaları gerektiğini vurgulamaktadır.<sup>168</sup>

---

<sup>167</sup> <http://www.evergi.net/denetim-islemleri.html>, Erişim: 27.06.2013

<sup>168</sup> <http://www.ustatlar.net/denetim/yontem-usul.html>, Erişim: 27.06.2013

### 3.7. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI

Denetim kanıtları çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır. Uluslararası Denetim Standartlarının denetim kanıtlarını temelde muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici belgeler şeklinde sınıflandırdığı görülmektedir. Denetim mesleğine ilişkin literatürde denetim kanıtları; kaynaklarına, elde edilme biçimlerine göre, güvenilirlik derecelerine, değiştirilebilirliklerine göre vs. sınıflandırılmaktadır.<sup>169</sup>

#### 3.7.1. Esas Muhasebe Verilerinden Oluşan Denetim Kanıtları

Muhasebe sistemi işletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz ve yorumlanmasını sağlayan kayıt ortamıdır. Bu kayıt ortamı muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların tümünü ifade eder.

Müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamı, esas muhasebe verilerinin tümünü ifade eder. Bilânço, gelir tablosu vb. finansal tablolar, finansal olayların kaydedildiği kayıt ortamı için tutulan her türlü defterler, hesap planı ve çalışma kâğıtları gibi denetlenen işletmede hazır bulunan kanıtlar işletmenin muhasebe kayıt ortamından elde edilen (esas muhasebe verileri) kanıtlardır. Bu veriler, müşteri işletmenin mali tablolarına temel oluşturduğu için, denetlenmesi zorunludur.<sup>170</sup>

Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar, genel olarak yevmiye kayıtları ve dönem sonu kayıtlarından oluşur. Çekler, elektronik fon transferleri, faturalar, kontratlar, genel ve alt hesaplar, yevmiye kayıtları ve diğer dönem sonu kayıtları, maliyet dağıtımı, hesaplamalar, eşleştirmeler ve açıklamaları içeren çalışma sayfaları gibi kayıtlar muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara örnek olarak gösterilebilir. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara ilişkin işlemler genellikle elektronik ortamda başlatılır, kaydedilir, işleme tabi tutulur ve raporlanır. Muhasebe sistemi, verilerin paylaşımını sağlayan ve işletmenin finansal raporlamasına, faaliyetlerine ve hedeflerine uyumu bütün yönleri ile destekleyen birleşik sistemin bir parçasıdır.

---

<sup>169</sup> Şirin, s. 30.

<sup>170</sup> <http://muhasebedersleri.com/muhasebe-denetimi/denetim-teknikleri.html>. Erişim: 15.09.2013

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

### **3.7.1.1. Açılış Hesaplarının ve Önceki Dönemden Devreden Verilerin İncelenmesi**

Geçen dönem kapanış kayıtlarının yeni döneme aktarılmasını içeren açılış kayıtları ile bu açılış kayıtlarının kaynağını teşkil eden geçen yıldan devreden verilerin doğruluğu ve güvenilirliği incelenir.

Önceki dönemden gelen verilerle ilişkili olarak aşağıdaki hususlarda denetim kanıtı elde edilir:

- Önceki dönemden gelen verilerin doğruluğu,
- Önceki dönem muhasebe uygulamaları ile cari dönem muhasebe uygulamalarının uyumluluğu.

Önceki dönem mali rapor ve tabloları başka bir denetçi tarafından denetlendiğinde, açılış hesapları ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere önceki denetçinin çalışma kâğıtları incelenir.

### **3.7.1.2. Cari Yıl Hesap ve İşlemlerin İncelenmesi**

Gelir ve gider hesapları, varlık ve kaynak hesapları ve mali tablo dipnotları ve düzenleyici hesaplara ilişkin olarak bir hesap alanındaki işlemler, denetim programlarında gösterildiği şekilde incelenir.

Bu aşamada, hesap alanlarına ilişkin olarak:

- Yüzde yüz incelemeye karar verilmişse o hesap alanına ilişkin tüm kayıt ve belgeler,
- Belirli işlemlerin incelenmesine karar verilmişse; seçilen işlemlere ilişkin kayıt ve belgeler, popülasyonun kalanına ise, uygulanacak örnekleme yöntemi ile belirlenen kayıt ve belgeler,
- Örnekleme yapılmasına karar verilmişse uygulanacak örnekleme yöntemi ile belirlenen kayıt ve belgeler

İlgili hesap alanına ilişkin denetim hedeflerine ulaşacak şekilde detaylı olarak incelenir.

Denetim programlarının uygulanması esnasında, hesap alanlarına ilişkin tüm denetim hedeflerine ulaşılacak kanıtların elde edilmesi gerekir. Bunun için, hazırlanan formları uygulayan denetçi, formlarda yer alan her bir denetim prosedür ve tekniğinin karşılık geldiği denetim hedefi/hedeflerini ilgili sütunda işaretler. Denetçi ayrıca yaptığı incelemeyi ve ulaştığı sonucu (tespit ettiği hataları, hata tespit etmemişse buna ilişkin değerlendirmesini), düzenleyeceği çalışma kâğıdında gösterir ve ilgili çalışma kâğıdının numarasını, formun referans sütununda gösterir.<sup>171</sup>

Kontrol testleri ve denetim programlarının birlikte uygulanmasını sağlayan birleşik denetim formlarının uygulanmasında da yukarıdaki süreç izlenir.

### **3.7.1.3. Mali Rapor ve Tabloların İncelenmesi**

Cari yıla ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi tamamlandığında, kurum yönetimince düzenlenen mali rapor ve tablolar incelenir. Ancak denetimler önceki yıllara ilişkin olarak yürütülüyorsa mali tabloların incelenmesi uygulama aşamasının başında yapılır.

---

<sup>171</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı, **SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi**, Ankara: 2011, s. 39



Bu amaçla;

- Mali tabloların yasal gereklere uygun olup olmadığı,
- Muhasebe uygulamalarının, hesap talimatlarına uygun olup olmadığı, gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığı, istikrarlı şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve denetlenen kuruma uygun olup olmadığı,
- Bir bütün olarak mali tabloların, denetlenen kurum hakkındaki bilgilerle tutarlı ve denetim prosedürlerinin sonuçlarına uygun olup olmadığı,
- Mali tablolardaki açıklamaların makul olup olmadığı,
- Mali tablolarda yer alan ara toplamlar ile toplam miktarın uyumlu olup olmadığı değerlendirilir.

### **3.7.2. Destekleyici Bilgilerden Oluşan Denetim Kanıtları**

Mali tablolarla dolaylı ilişkisi olan ve esas muhasebe kanıtlarını doğrulayıcı ve destekleyici olan kanıtlardır.

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Toplu sözleşmeler
- İş sözleşmeleri
- Yönetim kurulu tutanakları
- Çekler, senetler, faturalar
- Doğrulamalar, İşletme personelinin beyanları, 3. kişilerin beyanları
- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme sonucu elde ettiği bilgiler
- Fiziki kanıtlar
- Doğrulamalar
- Belgelenmiş kanıtlar
- Yazılı kanıtlar

- Mekanik doğruluk kanıtları (Matematiksel kanıtlar)
- Sözlü kanıtlar
- Analitik kanıtlar.

Mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak için, esas muhasebe verilerinin incelenmesi yeterli değildir. Bu verileri destekleyici bilgilerden oluşan kanıtların toplanması zorunludur. Bu kanıt türleri, denetçinin iç kontrol sistemini test etme aşamasında incelediği kanıt türleri ile aynıdır. Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar işletme içinden toplanırlar, destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar ise hem işletme içinden hem de işletme dışından toplanırlar.

Genel olarak, destekleyici bilgilerden oluşan kanıtların güvenilirliği, denetlenen işletmenin kayıt ortamından elde edilen (esas muhasebe verileri) kanıtların güvenilirliğine oranla daha yüksektir.

Denetçi mutlaka esas muhasebe kanıtlarını öncelikle incelemek durumundadır. İşletmenin mali tablolarının esas muhasebe kanıtlarına uyması onların dönem içerisinde gerçekte tüm işlemleri eksiksiz olarak gösterdiği anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla sadece Esas Muhasebe Kanıtlarının toplanması yetmeyecek, denetçinin aynı zamanda bu esas muhasebe kanıtlarını doğrulatoryıcı ve destekleyici kanıtları da toplaması ve incelemesi gerekir.

### **3.7.2.1. Fiziki Kanıtlar**

İşletmede fiziki varlık olarak bulunan aktif unsurların incelenmesi veya sayılması yoluyla elde edilen kanıtlar, fiziki kanıt olarak kabul edilmektedir. Fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri yüksek olan kanıtlardır. Elde edilen fiziki kanıtlar ile fiziki varlığın işletmede bulunup bulunmadığı, miktarı ve kalitesi hakkında görüş sahibi olunmaktadır. Sağlamlık düzeyi yüksek fiziki kanıtlar, kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlık hesaplarından elde edilmektedir. İşletmede fiziki varlığı bulunmayan kalemlerden fiziki kanıt elde etme olanağı bulunmamaktadır.<sup>172</sup>

---

<sup>172</sup> Bozkurt (II), s. 60.

Fiziksel kanıtlar denetçinin fiilen görebildiği kanıtlardır. Fiziksel kanıtlar, maddi varlıkların incelenmesi ve işletme faaliyetlerinin gözlenmesidir. Örneğin, denetçi stokları inceleyerek, stokların mevcut olduğuna ilişkin kanıt elde edebilir veya ambarda güvenlik önlemlerine ilişkin gözlemlerde bulunabilir. Fiziksel kanıtların kullanımı, diğer denetim amaçları için sınırlıdır. Fiziksel kanıtlar, incelenen varlığın mülkiyetini ve değerini belirlemede denetçiye yeterli bilgi sağlamaz. Örneğin, gözlenen ve sayılan varlık, kiralanmış veya ödünç alınmış olabilir.<sup>173</sup>

Bu tür kanıtlar direkt olarak ilgili varlığın fiziki olarak incelenmesi yoluyla toplanırlar. Direkt olarak toplanmaları nedeniyle fiziki kanıtlar güvenilirlik dereceleri en yüksek kanıtlardır.

### 3.7.2.2. Doğrulamalar (Teyitler)

Doğrulama, herhangi bir konu hakkında denetlenen işletme dışındaki bilgi sahibi kimselerin (üçüncü kişiler) doğrudan doğruya denetçiye verdikleri cevaplardır. Üçüncü kişilerden alınan bilgiler, sözlü ve yazılı olabilir. Genellikle de mektup şeklinde olur.

Doğrulama, çeşitli hesap bakiyelerinin, denetlenen işletmenin çeşitli konularda ileri sürdüğü bilgilerin ve işletmenin elindeki varlıkların mülkiyetinin doğruluğunun araştırılmasında kullanılır. Özellikle de alacak hesaplarının denetiminde kullanılan en önemli kanıt türüdür.<sup>174</sup>

Denetçi yazılı ve sözlü bildirimlerini almak için aşağıda belirtilen hesaplarla ilgili üçüncü kişilere başvurur.<sup>175</sup>

- Ticari alacaklar alt hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için müşterilere (alıcılara),
- Ticari borçlar alt hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için satıcılara,
- Mevduat hesapları ile kredi hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için bankalara,

---

<sup>173</sup> Bozkurt (II), s. 61.

<sup>174</sup> Gürbüz, s. 97.

<sup>175</sup> Kepekçi, s. 87.

- Şarta bağlı borçlar ve şüpheli alacaklar hesaplarının bakiyelerini doğrulamak için işletme avukatlarına.

Doğrulamalarda cevaplar direkt olarak denetçiye gönderiliyorsa toplanan kanıtların güvenilirlik dereceleri yüksektir. Yazılı doğrulama belgelenmiş kanıtların özel bir türü olup en güvenilir olanıdır. Ancak doğrulama kanıtlarının değeri üçüncü kişilerin bilgiyi doğru aktarabilme niteliklerine ve cevap verme isteğine bağlıdır.

### 3.7.2.3 Belgelenmiş Kanıtlar

Genellikle denetçilerin görüşlerini oluşturmada en fazla kullandıkları kanıtlar, belgelerdir.<sup>176</sup>

Denetim işi, denetlenen işletme ve bağımsız üçüncü kişilerce hazırlanan belgelerin, yetkili incelemesiyle toplanan kanıtları içerir. Bu belgeler, aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1- Bağımsız Üçüncü Kişilerce Hazırlanan Belgeler: Bu tür belgesel kanıtların büyük çoğunluğu “dışsal-içsel” dir. Örneğin, üçüncü şahıslarca hazırlanmış ancak denetlenen firmaya intikal etmiş belgeler. Kaynakları bakımından, imza, mühür, damga ve diğer ayırıcı özellikleri bulunan *Resmi Yetkili Belgeler*, üçüncü kişilerce hazırlanan *Adi Belgeler*’den daha güvenilirdir. Çünkü değişikliklerden daha az etkilenirler. Üçüncü kişilerce hazırlanan her iki türe ait belgelerle ilgili birkaç örnek aşağıdaki gibidir:

a) Resmi Yetkili Belgeler: Banka hesap ekstreleri, ipotekli senetler, sigorta poliçeleri, alacak senetleri, hisse senetleri, sözleşmeler, ayrıntılı anlaşmalar.

b) Adi Belgeler: Satıcı faturaları, müşteri siparişleri, kredi talepleri, alacak senetleri (standart banka formunda), sigorta poliçesi başvuruları, basit anlaşmalar, doğrulama mektupları.

2- İşletme Tarafından Üretilen ve Hazırlanan Belgeler: Bu tür belgeler “içsel” kanıtlardır. Bu belgelerin tamamı resmi yetkili olmayabilir ve bazıları çok güvenilirde

---

<sup>176</sup> Gürbüz, s. 98.

değildir. Denetlenen işletme kendi iç sürecinde oluşturulmaktadır. Genel bir sorun, bu belgelerin güvenilirliğinin işletmenin iç kontrol kalitesine göre değişmesidir. Bunlar *içsel Belgeler* olarak nitelenir ve en yaygınları şöyledir: Satış fatura nüshası, satış özeti raporları, maliyet dağılım raporları, borç onayı notları, bütçe ve gerçekleşme raporları, tali ve bağlı firmalarla ilgili işlemlerin belgeleri, sevk belgeleri, satın alım belgeleri, sipariş emirleri, kredi notları, işlem kayıt defterleri, bilgisayar kayıtları.

Bu belgeler, pek çok işletme yönetimi beyanları (bildirim, iddia) ile ilgili kanıt sağlayabilirler. İşletme dışında düzenlenen belgeler, işletme içinde düzenlenen belgelere göre daha güvenilir kanıtlardır. Çünkü, bunlar bağımsız üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlardır. Ancak, bunlar müşteri işletmenin bilgi sistemine girdiği için üçüncü kişilerin beyanlarından (doğrulamalar) elde edilen kanıtlar kadar güvenilir değildir.<sup>177</sup>

İşletme içinde düzenlenen belgelerin güvenilirliği, iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır. Belgeler güvenilirlik derecelerine göre aşağıdaki gibi sıralanabilirler.<sup>178</sup>

- 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.

---

<sup>177</sup> Kepekçi, s. 88.

<sup>178</sup> Gürbüz, s. 98.

Denetçi belgelenmiş kanıtlarda şu üç noktaya dikkat etmelidir.<sup>179</sup>

- ❖ İşletmede oluşan işlemlerin belgeye dayandırılmış olmasına ve işlemlerin bu belgelere dayandırılarak kayda alınmış olmasına,
- ❖ Belgenin kendisinin güvenilirliğine,
- ❖ Hazırlanan belgenin kimler tarafından hazırlandığına.

#### 3.7.2.4. Yazılı Kanıtlar

Yazılı kanıtlar: bilgi sahibi sorumlu bir kişinin belirli bir olay, durum, hesap veya işlem hakkında imzalayarak verdiği yazılı ifadelerdir. Yazılı kanıtlar şeklindeki destekleyici kanıtlar, işletme içinden hazırlanabileceği gibi, gerektiğinde işletmeden bağımsız bir kaynak tarafından da hazırlanmış olabilir.<sup>180</sup>

Yazılı bildirim kanıtları da belgelenmiş kanıtların bir türüdür. Bu kanıtlar, hem işletme içinde hem de işletme dışından elde edilebilirler.<sup>181</sup>

Denetçi, çalışmaları boyunca denetlenen işletmenin yönetici, memur ve işçilerine çeşitli sorular sorar ve yazılı veya sözlü cevaplar alır. Konunun önemine göre denetçi, verilen cevabın yazılı olmasına karar verebilir. Bu gibi durumlarda bilgi sahibi personel, cevabını yazılı olarak hazırlar ve imzaladıktan sonra denetçiye verir.<sup>182</sup> Ayrıca denetim standartları gereği denetçinin, müşteri işletmenin yönetiminden “doğruluk bildirim” adı verilen bir bildirim alma zorunluluğu da vardır. Bunlar denetçinin işletme içinden elde ettiği yazılı kanıtlardır.

Denetçi, her konuda uzman olmasının mümkün olmadığı için özel bilgi gerektiren konularda uzman kişilerin görüşüne başvurur. Bu da denetçinin işletme dışından elde ettiği yazılı kanıttır.

İşletme personelinin yazılı beyanları, işletme dışından elde edilen belgeler kadar güvenilir kanıtlar değildir. Ancak, aksi ispat edilinceye kadar işletme yönetiminin beyanlarının geçerli ve güvenilir olduğu kabul edilir. Bununla birlikte uzman bilgisine başvurularak alınan bilgilerin güvenilirlikleri de denetçi açısından oldukça yüksektir.

<sup>179</sup> Kardeş, s. 91

<sup>180</sup> Güredin (II), s. 236.

<sup>181</sup> Kardeş, s. 85

<sup>182</sup> Gürbüz, s. 100.

### 3.7.2.5. Mekanik Doğruluk Kanıtları (Matematiksel Kanıtlar)

Denetçinin, işletmenin belge ve kayıtlarında yapılan çeşitli matematiksel işlemleri tekrar hesaplamasıyla elde edilen kanıtlardır. Amaç yapılmış olan hesaplamaların doğruluğunu test etmektir. Ana hesap ve mizan toplamları, amortisman giderleri, vergi, faiz, kar payı ve maliyet hesaplamaları, denetçi tarafından tekrar hesaplanarak mekanik doğruluk ile ilgili kanıtlar elde edilmeye çalışılır.<sup>183</sup>

Bu denetim türünün yararlı olabilmesi için denetçi, yapmış olduğu hesaplama ve sağlamaları uygun bir biçimde çalışma kağıtlarına kaydetmelidir.<sup>184</sup>

Şüphesiz, matematiksel kanıtlar yalnız başına yeterli ve güvenilir kanıt değildir. Yeniden hesaplanan toplamlar, bunların elde edildiği muhasebe verilerinden daha iyi kanıt değildir. Örneğin, stoklar hesabı doğru olarak toplanmış olabilir, fakat doğru olarak ifade edilmeyebilir. Toplamların doğruluğu, stokların mevcut olduğunu veya doğru değerlendirildiğini kanıtlamaz.<sup>185</sup>

### 3.7.2.6. Sözlü Kanıtlar

Bu tür kanıtlar denetçinin işletme çalışanlarına sorduğu sorular sonucu alınan yanıtlardan elde edilmektedir. Soruşturma sonucu elde edilen bilgilerin kaynakları işletmenin bağımlı çalışanları olduğunda güvenlik dereceleri düşüktür. Dikkatli bir biçimde sorulacak sorularla işletmenin muhasebe sisteminin ve iç kontrol yapısının işleyişi hakkında önemli kanıtlar elde edilebilir. Alınan bu bilgiler, denetçinin fiili inceleme sonuçları ile karşılaştırılarak test edilir.<sup>186</sup>

Sözlü kanıtları oluşturan beyanlar personel tarafından verildiği için çok sınırlı kullanıma sahiptir. Ancak, bazı beyanlar, denetim için gereklidir. Çünkü beyanlar, denetçinin sahip olması gereken bilgilere ulaşması için bir başlangıçtır. Ayrıca bu tür kanıtların doğruluğu, başka kanıtlarla desteklenmelidir.

---

<sup>183</sup> Bozkurt (II), s. 63.

<sup>184</sup> Gürbüz, s. 99-100.

<sup>185</sup> Kepekçi, s. 87.

<sup>186</sup> Bozkurt (II), s. 63.

Sözlü kanıtlar sonucu denetçi yapacağı denetim çalışmasında hangi tür kanıtları toplayacağını ve çalışmaların hangi denetim alanlarında yoğunlaşacağını belirler. Fakat bu kanıt türünün diğerlerine nazaran güvenilirliği oldukça düşüktür.<sup>187</sup>

### 3.7.2.7. Analitik Kanıtlar

Çeşitli analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ile elde edilen kanıtlardır. Denetçi bu amaçla işletmenin mali tablolarında yer alan bilgileri, geçmiş yıl verileri, bütçe rakamları ve sektör ortalamaları ile karşılaştırır. Hesapları çeşitli oran analizleri ile değerlendirir. Amaç, denetçinin beklentileri ile işletmenin iddialarını karşılaştırarak kanıt toplamaktır. Analitik kanıtların en önemli yararı, denetçinin hangi aşamada ayrıntılı inceleme yaparak daha fazla kanıt toplamaya karar vermesine yardımcı olmasıdır.<sup>188</sup>

Analitik kanıtlar, müşteri işletmenin finansal ve finansal olmayan (müşteri sayısı, direkt işçilik saatleri) verilerinin geçmiş yıl verileriyle veya işkolu verileriyle karşılaştırılmasını ve finansal oranların (rasyolar) kullanımını kapsar.<sup>189</sup> Analitik kanıtlar, finansal oranlar (rasyolar), çeşitli istatistiki analiz yöntemleri (zaman serisi analizleri) ve ussallık testleri ile elde edilen bütün kanıtlardan oluşmaktadır.

Mali tablolarda yer alan kalemlerin tutarları ve bunlara dayanarak hesaplanan yüzdeler ve oranlar geçen yıllarla, benzer işletmelerle ve bütçelerle karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmalar sonucunda önemli farklar tespit edilirse bunların nedenleri araştırılır. İşletme yönetimi, bu farkların sebeplerini tatmin edici biçimde açıklayamazsa denetçi çalışmalarının kapsamını genişletir. Karşılaştırmalar ve oranlar, denetçiye dolaylı yoldan tahmini bilgiler sağlayan kanıtlardır. Genellikle analitik kanıtlar denetçiye genel bir görünüm sağlarlar.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> Kardeş, s. 85.

<sup>188</sup> Bozkurt (II), s. 63.

<sup>189</sup> Kepekçi, s. 88.

<sup>190</sup> Gürbüz, s. 100.



Analitik kanıtların diğerkanıt türlerine göre güvenilirliği en yüksek kanıtlardır. Bu kanıtlarda güvenilirlik derecesi karşılaştırmalarda kullanılan finansal karakterli ve finansal karakterli olmayan verilerin güvenilirliğine bağlıdır.

### **3.7.2.8. Elektronik Kanıtlar**

Kanıt kelimesi günümüzde artık gerek hukuki gerekse denetimle ilgili mesleki literatürde elektronik denetim kanıtlarını kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Elektronik denetim kanıtlarının şekil ve yer kısıtlamasından bağımsız olması, kapsam alanını denetçinin kontrol alanının dışına çıkartmaktadır. Başka bir ifadeyle elektronik bilgi iletişim vasıtalarının kişisel ve ticari amaçlarla kullanımın mümkün olması denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin çerçevesinin çizilmesini zorlaştırmaktadır. Örneğin ABD’de bir çok mahkeme elektronik posta gibi elektronik iletişim vasıtalarını eğer işletmenin operasyonel işlemlerinde kullanılıyorsa şirket kaydı olarak kabul etmektedir.<sup>191</sup>

Elektronik kanıtlar, denetim görüşünün oluşmasında denetçiye fayda sağlayan elektronik olarak tutulan, iletilen, kaydedilen, işlenen, yaratılan bilgiyi ifade etmektedir. Bu bilgiye ancak uygun araçlar kullanılarak ulaşılabilir. Elektronik belgeler word, excel, powerpoint, mp3, avi, mpg, mpeg, jpeg, html şeklinde olabilir. Muhasebe kayıtları, kaynak belgeler, e-faturalar, elektronik sözleşmeler, elektronik doğrulamalar elektronik denetim kanıtlarına örnek verilebilir. Elektronik kanıtlar, klasik denetim kanıtlarından (basılı belgelerden) bazı özellikler bakımından farklılık göstermektedir.

---

<sup>191</sup> Şirin, s. 37.

# DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

## 4. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE KANITLARIN DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ

### 4.1. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

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

- Finansal tablolarda ve işletme yönetiminin beyanlarındaki önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek için iç kontrol de dahil işletmenin, faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması,
- Önemli olduğunda veya denetçinin önemli olduğuna karar verdiğinde, işletme yönetiminin iddiaları bazında materyal yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek için kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, (bu hususa yönelik kanıt toplama tekniklerini içeren denetim prosedürlerine kontrol testleri denilmektedir.)
- Yönetim iddiaları bazında materyal hataların tespit edilmesi .(Bu hususa yönelik kanıt toplama tekniklerini içeren denetim prosedürlerine maddi doğruluk testleri denilmektedir.)<sup>192</sup>

---

<sup>192</sup> Kepekçi, s. 129-131.

Kanıt toplama tekniklerini aşağıdaki şekilde sınıflandırabiliriz.

#### **4.1.1. Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi**

İnceleme, kayıt veya belgelerin, kâğıt üzerinde yazılı şekilde ya da elektronik ortamda veya başkaca şekillerde ve işletme içinde veya dışında üretilmiş olup olmadığına bakılmaksızın denetlenmesidir. Kayıt ve belgelerin incelenmesi, incelenecek bu belgelerin niteliğine, kaynağına ve özellikle denetlenen işletme içinde üretilen belgeler söz konusu olduğunda bu belge ve kayıtların üretilmesinde uygulanan iç kontrol sistemlerinin etkinliğine bağlı olarak farklı düzeylerde güvenilirlik sağlar.

Günümüz iş dünyasında işletmeler arasında veya gerçek kişiler ile işletmeler arasında gerçekleşen hemen hemen her bir işlem belgesel nitelik taşıyan bir takım kanıtlarla desteklenmektedir. Bunun yanında faaliyet süreçlerinin bir çok aşamasında işletmeler basılı veya elektronik belge kullanmaktadır. Bu açıdan belge kavramı, iş esnasında bir organizasyon tarafından üretilmiş veya kabul edilmiş, organizasyonun faaliyetlerinin bir delili olarak ya da taşıdığı bilgiden dolayı ortamına bakılmaksızın alı konulmuş tüm dokümanlar veya bir olgunun veya iddianın doğruluğunu gösteren araçlar olarak tanımlanabilir.

Yine bir işletmede ticari işlemler nedeniyle oluşabilecek değer hareketlerinin muhasebe kayıtlarında yer alabilmesi, bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunmasına ve söz konusu işlemlerin bu belgelere dayandırılarak muhasebe defterlerine kaydedilmesine bağlıdır.<sup>193</sup>

Gerek yukarıda verilen belge tanımı, gerekse muhasebe açısından her bir işlemin belgelere dayanma zorunluluğu, ayrıca finansal tablo kalemlerini oluşturan muhasebe kayıtlarının başlangıcında yapılacak hataların tüm muhasebe kayıtlarına aynı yönde yansması belgelerin denetim açısından taşıdığı önemi açıklamaktadır. Belge incelemesi tekniğiyle elde edilen denetim kanıtları denetçinin denetim görüşünü oluşturmada en çok kullandığı kanıt türüdür. Yani belge incelemesi, kanıt toplama sürecinde ana

---

<sup>193</sup> [http://www.alomaliye.com/murat\\_ceyhan\\_belge.htm](http://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_belge.htm), Erişim: 28.06.2013

gövdeyi oluşturmaktadır. Denetçinin belge ve kayıtları incelemeden denetim görüşünü oluşturması beklenemez.

Uluslararası Denetim Standartları belge incelemesini, basılı belge ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesi olarak tanımlamaktadır. Belge incelenmesi tekniği; ilgili belgelerin şekil yönünden yeterliliği, aritmetik açıdan doğruluğu, üzerindeki imzaların geçerliliği, işletmeye ait olup olmaması, belge ile defter kayıtları arasındaki uygunluk gibi hususlardan incelenmesini ifade eder. Belge incelemesi tekniğinin uygulamasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.<sup>194</sup>

**1) Belgenin genel görünümünün incelenmesi:** Denetçi öncelikle belgenin görünüm itibarıyla sahte olup olmadığı hususunda kanaat oluşturmalıdır. Sahteliğinden şüphelenilen belgelerin ayrıntılı incelenmesi yapılmalıdır. Aşağıdaki kıstaslar denetçiye bu hususta yardımcı olabilir.

- Belgede olması gereken şekil şartlarının mevcut olmaması,
- Belgenin olağandan fazla tutar içermesi,
- Belgeyi düzenleyen işletmenin künyesi ile yaptığı işin uygun olmaması,
- Sık sık aynı türden ve aynı işletmeye ait belgelerle karşılaşılması,
- İşletmenin faaliyetleri ile orantılı olmayan bir tutar içermesi veya işletmenin normal faaliyetleri dışında bir konuya ilişkin olması.

**2) Belgenin denetlenen işletmeye ait olup olmadığının incelenmesi:** Örneğin, isim benzerliği sebebiyle belgenin denetlenen işletmeye gönderilmesi, özellikle holding şeklinde örgütlenmiş şirket yapılarında bir şirkete ait olan belgenin diğer şirkete gönderilmesi.

**3) Belgenin matematiksel olarak doğru olup olmadığı:** Belge üzerindeki matematiksel tutarların doğru olarak hesaplanmış olmasına dikkat edilmeli, her hangi bir hesap hatasının olmamasına dikkat edilmesidir.

**4) Belgenin gösterdiği işlemin denetlenen işletmenin faaliyetlerine uygun olup olmadığı:** Belge üzerindeki açıklamaların yanlış anlaşılmalara sebebiyet vermeyecek

---

<sup>194</sup> Bozkurt (II), s. 70.

şekilde açık olup olmadığına bakılır Özellikle küçük işletmelerde ortakların kişisel harcamalarına ilişkin belgeler, işletmenin giderleri arasında gösterilmiş olabilir.

**5) Belge üzerindeki onay ve imzaların geçerliliğinin incelenmesi:** Belgede işletmenin iç kontrol politika ve prosedürlerine uygun olarak bulunması gereken onayların olup olmadığına bakılır.(Belgelerin sıra numarası izleyip izlemediği, belge üzerinde düzenleme tarihi veya işletmeye giriş tarihinin olup olmadığı, belgenin tekrar muhasebe kaydının yapılmasını engelleyici kontrollerin mevcudiyeti gibi) Örneğin bir mal alım faturasında, diğerlerinde olduğu halde ambar giriş belgesinin olmaması veya olsa da yetkili imzaları taşıması, o belgenin gerçek olmayan bir mal alımına ait olduğu şüphesini uyandırır.

**6) Belge içeriği işlemlerin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği:** Belge içeriğinin uygun hesaplara kaydedilip kaydedilmediğinin tespiti, kayıtları destekleyici belgelerin kolaylıkla bulunabilmesi için ilgili hesaplarda gerekli açıklamaların yapıp yapılmadığı gibi hususlara bakılır.

Belgelerin incelenmesi süreci, kayıt ve belgelerin yapısına ve kaynağına, işletme içinde tutuluyor olmasına ve oluşturulmaları sırasındaki mevcut olan kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik seviyelerinde denetim kanıtı sağlar. Belgelerin güvenilirlik ile ilgili detaylı açıklamalar şu şekildedir:

- İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Daha etkin bir iç kontrol sistemi daha güvenilir denetim kanıtları sağlar.
- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar, dolaylı ve çıkarımlar yoluyla elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtları belge şeklinde mevcut olduğu zaman daha güvenilirdir.
- Orijinal belgeler, fotokopi ve faks yoluyla elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

demek suretiyle denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin genel bir çerçeve çizebiliriz. Denetçi belge incelemesi tekniğinde bu hususlara dikkat ederek elde ettiği kanıtların güvenilirliğini değerlendirecektir. Örneğin işletme dışında düzenlenip işletmeye gelen

belgeler, işletme bünyesinde düzenlenen ve dışarıya gönderilip tekrar işletmeye gelen belgelere, işletmede düzenlenip dışarıya gönderilmeyen belgelere nazaran daha güvenilir nitelik taşır.

#### **4.1.1.1. Göz Atma**

Denetçinin muhasebe kayıtlarına ve belgelere kabaca göz atarak olağan dışı işlemleri ortaya çıkarmasıdır. Başka bir ifadeyle göz atma tekniği: muhasebe ortamının dikkatli bir incelemeye tabi tutulması yerine, daha fazla araştırmayı gerektirecek olağandışı işlemleri ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeleri, kayıtları ve tabloları kabaca incelemeyi ifade eder.<sup>195</sup> Göz atma tekniğinin uygulaması basit olsa da bu tekniğin başarısı denetçinin niteliklerine bağlıdır. Mesleki tecrübe ve yeterlilik hızlı bir şekilde kayıtlarda olağan olmayan durumların tespit edilmesini sağlayarak, denetçinin derinlemesine inceleme gerektirecek ve olağan üstü sapma gösteren kalemlere odaklanmasını sağlar, böylece denetim faaliyeti daha verimli bir şekilde daha kısa zamanda gerçekleştirilir.

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

---

<sup>195</sup> Kepekçi, s. 113.

#### 4.1.1.2. Kayıt Sisteminin İncelenmesi

Kayıt sisteminin incelenmesi tekniği: denetçinin örnekleme yoluyla seçtiği bir hususu muhasebe sisteminde adım adım takip ederek incelemesini ifade eder. Bu teknik; genellikle maddi doğruluk aşamasında yönetim iddialarına karşılık gelen denetim amaçlarının test edilmesinde yani muhasebe kayıtlarının, hesaplara ait bakiyelerin doğru olup olmadığının, denetlenen kalemlerin gerçekleşen her bir işlemi yansıtıp yansıtmadığının, kaydedilmemiş işlemlerin olup olmadığının ve muhasebe sisteminde yer alan her bir kaydın gerçek işlemlere dayanıp dayanmadığının test edilmesinde denetçiye yardımcı olur.

Denetçi bu teknikle, işlemlerin gerçek olup olmadığı (gerçeklik amacı), kayıtların doğru olup olmadığı (kayıtsal doğruluk amacı), işlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği (sınıflandırma ve açıklama amacı), kayıt dışı kalmış belgelerin olup olmadığını (bütünlük amacı) test ederek kanıt toplayabilir.<sup>196</sup>

Bu tekniğin uygulanmasında denetlenen işletmenin iç kontrol yapısı, muhasebe sistemi ve muhasebe departmanında çalışan personelin eğitim ve bilgi düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır.

Denetçi tarafından kayıtların izlenmesi iki şekilde yapılmaktadır.

1. Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi
2. Kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi

Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi, denetçinin işletme dosyalarından örnek belgeler seçerek bu belgeleri muhasebe sisteminde adım adım izlemesi yani seçtiği kaynak belgeleri yevmiye defteri, yardımcı defter, büyük defter kayıtlarından takip etmesidir. Bu teknikte örneğin, muhasebe kaydına esas teşkil eden orijinal kaynak belgenin, tahsil, tediye ve mahsup fişlerinde şekil, usul ve muhasebenin genel ilkeleri bağlamında ait olduğu doğru grup ve hesaplara kaydının yapılıp yapılmadığı, föy, mizan, yevmiye, ve defteri kebire doğru aktarılıp aktarılmadığı ve nihai mali tabloda tüm belge unsurları ve içeriğinin sağlıklı, doğru ve güvenilir şekilde kapsanıp

---

<sup>196</sup> Kepekçi, s. 113.

kapsanmadığı incelenir.<sup>197</sup> Daha ayrıntılı bir örnek vermek gerekirse satış ile ilgili bir kıymet hareketi müşteriden sipariş talebi alınmasından siparişin kabulü ve yollamanın yapılmasına, faturanın düzenlenerek alıcıya gönderilmesine, satış işleminin muhasebe sistemine kaydının yapılmasına ve finansal tablolara yansıtılmasına doğru incelenerek bu hususa ilişkin kayıtların doğru olup olmadığı, uygun sırayı izleyip izlemediği, kayıtların eksiksiz olup olmadığı hususunda denetim kanıtı elde edilir.<sup>198</sup>

Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi tekniği, kayıt dışı kalmış belgelerin olup olmadığını ve belgenin muhasebe kayıtlarına doğru kaydedilip kaydedilmediği hususlarının test edilmesinde kullanılır.



Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesi tekniğinde, muhasebe kayıtlarının geriye ve kaynak belgeye doğru izlenmesi yani denetçinin her hangi bir işlemi büyük defter hesaplarından yevmiye kayıtlarına, yevmiye kayıtlarından mahsup fişlerine, mahsup fişlerinden orijinal kaynak belgeye doğru izlenmesi ve bu süreç içerisinde kayıtların birbiri ile karşılaştırılmasını ifade eder. Bu teknik muhasebe kayıtlarının gerçekleşen her bir işlemi içerip içermediği hususunda yetersiz kalsa da özellikle yönetimin var olma ve oluşma iddiasına karşılık gelen gerçeklik amacının testinde başka bir ifadeyle muhasebe kayıtlarının gerçek işlemlere dayanması hususunda denetçiye denetim kanıtı sağlamaktadır. Ayrıca kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiasına karşılık gelen mekanik doğruluk ile sunuş ve açıklama iddiasına karşılık gelen sınıflandırma amaçlarının da test edilmesinde denetçiye yardımcı olmaktadır. Bunların yanında muhasebe kayıt sisteminin geriye ve

<sup>197</sup> Tamer Aksoy (II), **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s. 214.

<sup>198</sup> Güredin (II), s. 126.



ileriye doğru izlenmesi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin anlaşılmasında da denetçiye yardımcı olmaktadır.



#### **4.1.2. Fıili-Fiziki İnceleme (Maddi Duran Varlık Denetimi)**

Fiziki inceleme, finansal tablolarda var olduğu iddia edilen maddi duran varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder. Başka bir ifadeyle fiziki kanıtların toplamasına yönelik bir teknik olup işletmenin bilançosunda görülen kasa, stok ve duran varlıkların işletmede gerçekten olup olmadığını; sayma, ölçme, tartma, görme yoluyla tespit edilmesi de denilebilir.

Bilançoda fiziki varlıkları gösteren kalemlerin karşılıklarının işletmede var olup olmadıklarını incelemeye kullanılan tekniktir. Kasa, menkul kıymetler, stoklar, demirbaşlar gibi fiziki varlıkları bizzat denetçinin yerinde görmesi gerekiyorsa sayması ve değerlendirme yapmak suretiyle işletmede mevcudiyetini incelemesidir. Varlığı göz ile saptanmış kıymetlerin gerçekten müşteri işletmeye ait oldukları ise, resmi belge ve kayıtların incelenmesi ile doğrulanır. Belgelerin fiziki olarak incelenmesi aynı zamanda faturalar, iş ilişkileri ve sözleşmeler ile ilgili kesin şartların denetçi tarafından anlaşılıp öğrenilmesine de yardımcı olur. Denetçiye güvenilirliği çok yüksek kanıtlar sağlar.

Kasa hesabındaki borç bakiyesinin fiziki kasada bulunup bulunmadığı ya da mal hesabındaki borç bakiyesinin işletme deposunda bulunan mallar tutarıyla aynı olup olmadığını tespiti örnek olarak verilebilir. Kasada mevcut olan nakdi ve nakdi olmayan kıymetler, alacak senetleri, tahviller, çekler, sigorta poliçeleri, stoklar, demirbaşlar, tesisler, binalar gibi aktifler fiziki incelemenin kapsamına girmektedirler.

Fiili ve fiziki inceleme, maddi duran varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimini içerir. Bu inceleme ile maddi duran varlıkların “mevcudiyet” lerine ilişkin denetim kanıtı sağlanmakla birlikte, “değerleme” ve “aidiyet” gibi diğer denetim hedeflerine ait denetim kanıtı sağlamak mümkün değildir.

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

Denetçinin denetim kanıtının elde edildiği ortam üzerindeki kontrolü ve denetim kanıtını doğrudan temin etmesi nedeniyle bu teknik, yönetimin var olma iddiasının testinde güvenilirlik derecesi yüksek olan denetim kanıtlarının elde edilmesini sağlar. Diğer taraftan yönetimin bütünlük iddiası da bu teknik yardımıyla test edilebilir. Örneğin kasanın sayımında kayıtlara girmemiş bir nakit unsurunun bulunması, yönetimin bütünlük iddiasını sakatlamaktadır.<sup>199</sup> Fiziki inceleme tekniği yoluyla varlıkların mevcudiyeti hakkında güvenilir bir denetim kanıtı elde edilebilmesine karşın, varlıkların sahipliği (haklar ve yükümlülükler iddiası) veya varlıkların değeri (değerleme ve dağıtım iddiası) ile ilgili güvenilir bir denetim kanıtı elde edilemeyebilir.

Fiziki inceleme tekniği aktiflerin varlığına ilişkin denetim kanıtlarının yanında varlıkların kalitesi ile faal, sağlam, hurda, bozuk, atıl vb. gibi fiziki durumlarının tespitini de mümkün kılar.<sup>200</sup> Bu teknik yardımıyla elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliğinin artırılması için, inceleme sırasında dikkatli olunmalı, denetçi fiziki incelemeye tabi varlıkların teknik özelliklerini yeterli derecede bilmeli veya uzmanlık alanına girmeyen kalite ve fiziki durumların tespitinde ilgili uzmanların yardımına başvurmalıdır. Örneğin çimento sektöründe faaliyet gösteren veya kuyumculuk işiyle

---

<sup>199</sup> Bozkurt (II), s. 65.

<sup>200</sup> Aksoy (II), s. 208.

uğraşan bir işletmenin stoklarının fiziki incelemesinde denetçinin miktarsal bir tespit yapabilmesine karşın stokların kalitesi yönünde bir değerlendirme yapması beklenemez. Böyle durumlarda denetçi bir uzmandan yardım alarak denetlenen unsurların kalitesi yönünde denetim kanıtı sağlayabilir.

Fiziki İnceleme tekniğini uygulama aşamalarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

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

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

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

### **Stok Sayımı:**

Stokların işletmenin aktif yapısını oluşturan önemli kalemlerden birisi olması, diğer maddi duran varlıklara nazaran hata ve usulsüzlük içerme ihtimalinin fazla olması stoklara ilişkin yönetim iddialarının tespitini önemli kılmaktadır. Denetim standartlarınca stokların fiziki olarak varlığının saptanması öngörüldüğünden<sup>201</sup> fiziki inceleme tekniği özellikle stoklara ilişkin bilgi edinilmesinde genel kabul gören bir kanıt toplama tekniğidir.<sup>202</sup>

Denetçi tarafından stok sayımına katılım, stokların miktarı ve kalitesi hususunda, sayım sonuçlarının kayıtlara alınması ve kontrol edilmesine ilişkin işletme yönetimince belirlenen yöntemlere uyulup uyulmadığı, işletme yönetimince belirlenen yöntemlerin güvenilirliği konusunda denetim kanıtı elde edilmesini sağlar.

---

<sup>201</sup> Güredin (II), s. 281.

<sup>202</sup> Aksoy (II), s. 207.

Stok kavramı genel olarak, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri, üretim aşamasında bulunan yarı mamulleri, işletmenin satmak üzere ürettiği mamulleri, satılmak üzere elde edilmiş ticari malları, stok kalemlerinden hiçbirinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir. Denetçi stokların fiziki sayımına katılımında veya stokların gözetimine ve alternatif kanıt toplama tekniklerinin planlanmasında aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır.

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

Genel olarak stok denetimi aşağıdaki faaliyetleri içermektedir.

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

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

**Sayım Sonrası denetim çalışmaları:** Stokların toplam değerinin bulunması, denetçinin sayım sonuçlarını nihai stok çizelgesinde yeniden izlemesi ve stoklarla ilgili kıymet hareketlerinin ait oldukları dönemlere kaydedilmiş olup olmadığını tespiti, stok

fiyatlama yöntemlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyumlu olup olmadığının araştırılması gibi hususları içerir.<sup>203</sup>

#### 4.1.3. Gözlem

Denetçinin işletmede işlemlerin yapılışı sırasında hazır bulunarak işlemin yetkiye dayalı, belirli esaslara göre ve doğru olarak yapılıp yapılmadığını saptamasıdır. Fiziki incelemeden farklıdır. İşletme faaliyetlerinin kimin tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığının anlaşılmasına yöneliktir. Güvenilirliği yüksek kanıt sağlar.

Gözlem başkaları tarafından yapılan işlem, süreç veya yöntemlerin izlenmesini ifade eder. Bu tekniğinin kullanılmasında amaç, işlem ve faaliyetlerin olması gerektiği biçimde yürütülüp yürütülmediği hakkında, gözlemler yaparak denetim kanıt toplamaktır. Bir başka ifadeyle, denetçinin belirli faaliyetlerin yapılmasında hazır bulunması, işlemlerin ne şekilde gerçekleştirildiğine tanık olmasıdır.

Gözlem yapmak suretiyle denetim kanıtı elde etmek mümkün olmakla birlikte, gözlem yapılan zaman dilimi ve gözlem yapılmasının, yapılan işe etkisini göz önünde bulundurmak gerekir.

Denetçi bu teknikte olaylara fiilen karışmaz, envanter sayımlarında genelde bu teknik kullanılır. Bu şekilde hem stok sayımının kurallara uygun bir şekilde olup olmadığını kontrol eder hem de kendisi fiilen saymadan sayım sonucunu sağlıklı bir biçimde elde edebilir.

Fiziki inceleme tekniğinde işletmede bulunan maddi mevcutların fiilen ve ya bizzat ve/veya denetçinin nezaretinde sayımı söz konusu iken, gözlem tekniğinde olaya müdahale edilmeden uzaktan stokların nasıl ve ne şekilde sayıldığı, sayıma ciddiyetle yaklaşıp yaklaşılmadığı, sayım kurallarına ve prosedürlerine uyulup uyulmadığı, sayımın en az maliyetle, en az personel ve en kısa zamanda en etkin şekilde yürütülüp

---

<sup>203</sup> Güredin (II), s. 281.

yürütülmediği gibi hususlar denetçi tarafından izlenerek lehte ve aleyhte görüş ve değerlendirmeler denetçi görüşünün oluşturulmasında dikkate alınır.<sup>204</sup>

Gözlem tekniği, gözlemin yapıldığı zaman ile sınırlı olmak üzere, bir işlem, süreç veya yöntemin performansı hakkında denetim kanıtı sağlar. Denetçi bu yolla para hareketlerini izleyebilir, işletmeye mal giriş ve çıkışlarını gözlemleyebilir, nakdin ne şekilde korunduğunu, ödeme belgelerinin nasıl hazırlandığı ve onaylarının nasıl alındığını saptayabilir. Bu tekniğin uygulanmasıyla işletmede iç kontrol politika ve prosedürlerine uyulup uyulmadığı anlaşılabilir. Özellikle görevlerin ayrılığı ilkesi hakkında sağlıklı denetim kanıtları elde edilir.<sup>205</sup>

Denetçi gözlem tekniğini uygularken dikkatli olmalıdır. Çünkü denetçinin varlığı çalışanların davranışlarını etkileyeceğinden, çalışanlar işlem ve faaliyetleri gerçekleştirirken normal davranış biçimleri dışında hareket edebilirler.

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

Bunun yanında denetçi, gözlem tekniğini gerektiğinde sayım tekniği ile birlikte kullanabilir. Bu çerçevede sayım işlemi, gözlem tekniğinin bir parçası gibidir. Sayım ile maddi varlıkların fiziki sayımı ve sıra numaralı belgelerin sayımı anlaşılmalıdır. Buradaki sayım fiziki inceleme tekniğinden farklı bir yapıda ayrıntılı bir fiziki inceleme yapılmasını gerektirmeyen bir kanıt toplama tekniği halini alır.

Maddi varlıkların sayımı belirli hesaplarla ilgili envanterin yapılması için eldeki miktarın saptanması amacına yöneliktir. Bu tür sayım için fiziki kanıt toplanırken, sıra

---

<sup>204</sup> Aksoy (II), s. 209.

<sup>205</sup> Bozkurt (II), s. 71.

numaralı belgelerin sayımı denetçiye muhasebe kayıtlarını düzgünlüğü hususundan belgesel kanıt toplamasına yardımcı olur.<sup>206</sup>

#### **4.1.4. Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma (Soruşturma)**

Yazılı veya sözlü bilgi alma, işletme içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder. Üçüncü şahıslardan resmi yazı ile bilgi istenmesi ya da işletme içerisinde bulunan kişilerle yapılan sözlü görüşme yoluyla bilgi sağlanması buna örnektir. Bu yolla elde edilen cevaplar, denetçiye daha önceden sahip olmadığı ya da doğrulayamadığı denetim kanıtları hakkında da bilgi sahibi olma imkânı sağlayabilir.

Soruşturma, işletme içinde veya işletme dışında, finansal veya finansal olmayan bilgilerin bilgili kişilerden elde edilmesidir. Denetim boyunca yaygın olarak kullanılan ve sıklıkla diğer teknikleri tamamlayan bir kanıt toplama tekniğidir. Ayrıca bilgi toplama, resmi yazışma şeklinde yapılabileceği gibi gayri resmi sözlü şekilde de yapılabilir. Soruşturmalarda elde edilen cevapların değerlendirilmesi, bilgi toplama sürecinin bütünleşmiş bir parçasını oluşturur.<sup>207</sup>

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

---

<sup>206</sup> Güredin (II), s. 124.

<sup>207</sup> ISA 500.30

Yukarıda belirtilen durumların her birinde bilgi toplama tekniği önemli bir kanıt toplama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Hatta bazı durumlarda, diğer kanıt toplama teknikleri yoluyla destekleyici denetim kanıtları elde edilemediği zaman, denetçiler görüşlerini soruşturma – bilgi toplama yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak oluşturmaktadır.<sup>208</sup>

Denetçi bilgili kişilere sorular sorarak bu kişilerden aldığı cevapları değerlendirerek denetim kanıtı elde etmektedir. Bilgili kişiler ile görüşmek denetçilerin daha önce edinmediği hatta diğer kanıt toplama teknikleri ile elde edilemeyen denetim kanıtlarını elde etmesine yardımcı olabilir. (yönetimin belirli bir konudaki yaklaşımı ile varsayımlarına temel oluşturan tahminleri gibi) Bunun yanında soruşturma tekniği ile elde edilen cevaplar, denetçinin diğer kanıt toplama teknikleri ile elde ettiği bilgilerden farklı da olabilir. Örneğin, denetçi belge inceleme tekniğini kullanarak veya çalışanları ve faaliyetleri gözlemleyerek denetlenen işletmenin iç kontrolü hakkında belirli bir bilgi sahibi olmuş olabilir. Ancak sadece çalışanlar ile iç kontrol sistemlerinin tasarlanması ve uygulanması hakkında yapılacak iyi bir görüşme yönetimin kontrolleri ihmal etme ihtimali ile isteği hususunda denetçiye bilgiler sağlayabilir. Soruşturma tekniği aynı zaman da uygulanacak diğer kanıt toplama tekniklerine de bir temel oluşturur.

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

Yukarıda soruşturma tekniği ile elde edilen denetim kanıtlarının diğer kanıt toplama teknikleri yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına göre daha az güvenilir kabul edildiğini belirtmiştik. Bunun sebebi bilgi toplama tekniğiyle elde edilen kanıtların daha çok işletme içi kişilerden (yöneticiler ve çalışanlar) elde edilmesi ve genellikle bilgilerin yazılı bir şekilde olmayıp sözlü olarak elde edilmesidir. Bu nedenle soruşturma tekniğiyle elde edilen denetim kanıtlarının yeterli nitelikte olmadığı kabul edilir ve bu hususa ilişkin olarak denetim standartları “bilgi toplama tekniği tek başına, yönetim

---

<sup>208</sup> Şirin, s. 78.



iddialarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz ve tek başına kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir.” demektedir.<sup>209</sup>

Denetçi, bilgi toplamaya ek olarak diğer destekleyici kanıt toplama tekniklerini uygulayarak, yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Soruşturma tekniği, müşteri işletmenin seçimi, işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresinin anlaşılması, denetimin planlanması, ilgili taraf işlemlerinin denetimi, kontrol ve maddilik testleri, kanıtların yorumlanması ve değerlendirilmesi gibi denetimin her bir aşamasında kullanılabilir. Soruşturma tekniğiyle elde edilen denetim kanıtları önceden planlanmış bir görüşmenin sonucunda elde edileceği gibi, günlük görüşmeler ile resmi olmayan sohbetler sırasında da elde edinilebilir. Örneğin, işletmenin bilgi sistemlerinden sorumlu personeli ile gerçekleştirilen bir öğle yemeği sırasında denetçi işletmenin veri işleme sistemi ve politikaları hakkında önemli bilgiler elde edilebilir. Soruşturma tekniğinin başarılı bir şekilde uygulanması denetçinin bireysel kapasitesine bağlı olmakla birlikte bu tekniğin uygulamasına yönelik denetçinin eğitim alması elde edilecek sonuçların kalitesinin yükselmesini sağlayacaktır. Soruşturma tekniği uygulamasında hangi tür soruların sorulacağı ve kime sorulacağı denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Sorulan sorular denetim açısından farklı öneme sahip olabilir. Örneğin, bir önceki yılın iş koşullarının nasıl olduğu sorusu genel bir nitelik taşımaya karşılık denetimin planlanması açısından yararlı bilgiler sağlayabilir.

Denetçi soruşturma tekniğini dikkatlice kullanmalıdır. Ancak böyle yaparsa bu kanıt toplama tekniğinden faydalı sonuçlar elde edebilir. Yanlış kişilere veya gereksiz yere sorulan sorular denetçinin saygınlığını zedeler. Bu açıdan denetçi soruşturma tekniğini uygularken suçlayıcı, kırıcı, rencide edici olmamaya, ortamın ve ilişkilerin gereksiz yere gerginleşmemesine önem göstermelidir. Yapılacak görüşmelerde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi, tekniğin uygulanmasından beklenen yararları artırabilir.<sup>210</sup>

- Denetçi, görüşme öncesi edinmek istediği bilgileri belirleyip soracağı soruları hazırlamalı ve edinmek istediği bilgileri en iyi alacağı kişiyi tespit etmelidir.

---

<sup>209</sup> ISA 500.32

<sup>210</sup> Şirin, s. 80.

- Görüşmenin amacı yeni bilgi edinimi veya edinilmiş bilgilerin doğrulanmasıdır. Bu nedenle denetçi sorgulayıcı suçlayıcı bir yaklaşımdan kaçınmalıdır.
- Denetçi resmi, tehdit edici olmayan, olabildiğince nazik bir tavırla önceden tasarladığı planı takip etmelidir.
- Denetçinin konumu ile görüşülen kişinin konumu uyumlu olmalıdır. Örneğin, işletmenin genel müdürü ile yapılacak bir görüşmede denetçi yardımcısından ziyade denetçinin kendisi bulunmalıdır.
- Soruşturma - bilgi toplama tekniği görüşme yapılan kişinin kendini rahat hissedeceği, görüşünü rahatlıkla ifade edebileceği ortamlarda yapılmalıdır.
- Denetçi görüşmede genelden özele doğru giden bir kurgu içerisinde hareket ederek sorularını bu sıra içerisinde sormalı ve cevap veren kişinin davranışlarına göre hareket etmelidir. Görüşme yapılan kişinin davranışlarındaki değişimler denetçiye odaklanması gereken konuları gösterebilir.
- Görüşme yapılan kişinin denetçiyi yanıltmaya ve yönlendirmeye yönelik cevaplarına karşı denetçi uyanık olmalıdır.
- Soruya verilen yanlış cevaplar hileli bir işlemin işareti olmayabilir. Kişinin mesleki yetersizliğinden ve yanlış algılamasından da kaynaklanabilir.
- Sorular görüşme yapılan kişinin cevaplama yönünde isteğini artıracak şekilde tasarlanmalı ve olabildiğince açık olmalıdır.

#### **4.1.5. Doğrulama, Teyit Etme**

Denetçinin işletme dışındaki kişilerden işletmeyle ilgili hak ve yükümlülükleriyle veya bir işlemin gerçekliğiyle ilgili yazılı cevap isteyerek doğrulattırılmasında kullanılan tekniktir. Bu tekniğin kullanılabilmesi için alanlar: alacak hesapları, alacak senetleri, borç hesapları, borç senetleri, bankadaki hesaplar, müşterilerden alınan avanslar, peşin ödemeler, verilen teminat ve depozitolar vb.

Özel bir bilgi toplama tekniği türü olan doğrulama, finansal tablolar ve dipnotlara ilişkin olarak işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamaları etkileyen belirli bir hususa istinaden temin edilmek istenen bilgiye ait kanıtların, üçüncü

tarafarla doğrudan irtibata geçilerek elde edilmesi ve değerlendirilmesi sürecini ifade eder.<sup>211</sup>

Denetim kanıtının denetlenen işletme dışından elde edilmesi, gelen yazılı bilgilerin ait oldukları kişi ve kuruluşları ispat hukuku anlamında hukuken bağlaması,<sup>212</sup> doğrulama tekniğini uygulamanın kolay olması gibi sebeplerle özellikle hesap bakiyeleri ve bunları oluşturan alt hesapların doğrulanmasında, bu tekniğin kullanımı çok yaygınlaşmıştır. Bununla beraber tekniğin kullanım alanını hesap bakiyelerinin doğrulanması olarak sınırlandırmamak gerekir. İşletmenin üçüncü taraflarla gerçekleştirdiği işlemler veya yaptığı anlaşmaların şartları gibi hususlara ilişkin de kullanılabilir.<sup>213</sup>

Denetçiler tarafından genellikle doğrulama yöntemi aşağıdaki hususlar için kullanılmaktadır.

---

<sup>211</sup> ISA 505.04

<sup>212</sup> Aksoy (II), s. 209.

<sup>213</sup> ISA 505.05

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

ŞEKİL – 4.1 Doğrulama Tekniğinin Kullanıldığı Bazı Alanlar<sup>214</sup>

Doğrulama tekniği ile elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği, denetçinin bu tekniği uygularken kullandığı yöntemlere, denetçinin doğrulama talebi ve gelen cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği kontrollere, doğrulamaya cevap verenlerin özellikleri ile cevaplar üzerinde işletme yönetiminin yönlendirmelerine veya cevapta yer alan kısıtlamalara bağlıdır. Doğrulama yoluyla elde edilen denetim kanıtının elde edildiği ortam üzerinde denetlenen işletmenin kontrol kabiliyetinin kısıtlı olması kanıtın güvenilirliğini artırırken; denetçinin kanıtın üretildiği ortam üzerinde kontrol imkanının olmaması, denetçi açısından bir risk teşkil etmektedir. Bu nedenle doğrulama mektubuna cevap veren kişinin özelliklerinin değerlendirilmesi özellikle denetim kanıtının güvenilirliği için önemlidir. Bu nedenle doğrulama kaynağının güvenilirliği;

<sup>214</sup> Şirin, s. 82.

cevap veren tarafın yeterliliğine, bağımsızlığına, cevap verme yetkisine ve isteğine doğrulanan hususla ilgili bilgisine ve tarafsızlığına bağlıdır. Ayrıca denetçi, doğrulama talebini uygun kişiye yönlendirildiğinden emin olmalıdır.

Doğrulama tekniği üzerine yapılan değerlendirmelerde, doğrulama mektuplarına cevap verenlerden bazılarının denetlenen işletmeyle ilgili muhasebe kayıtlarına bakmadan doğrulama mektubundaki tutarı teyit ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca işletmeye ekonomik açıdan bağımlı veya işletme yönetimi ile kişisel yakınlığı olan tarafların işletme yönetiminin istekleri doğrultusunda doğrulama mektuplarına cevap verdikleri görülmüştür. Denetçi cevap vermesi beklenen taraflarla sağlıklı bir iletişim kurmalı, doğrulama taleplerine verilecek cevapları doğrudan doğruya kendisine gönderilmesini sağlamalıdır. Cevapların doğrudan doğruya denetçiye gönderilmesi, güvenilir bir doğrulama için ön koşuldur.<sup>215</sup> Bu durum doğrulama taleplerinin veya verilen cevapların; denetlenen işletme tarafından ele geçirilip üzerinde değişiklik yapılması olasılığını en aza indirir. Elektronik iletişim vasıtaları veya faks ile gönderilen doğrulama cevaplarında; denetçi cevabın kaynağını ve içeriğini doğrulamak için ilgili tarafla telefon yoluyla iletişim kurabilir. Ayrıca doğrulama taleplerine verilen sözlü cevapların çalışma kağıtlarında belgelenmesi gerekir. Yine sözlü cevaplarla temin edilen bilgiler önemliyse, denetçi ilgili taraflardan sözlü cevapları yazılı olarak doğrudan kendisine göndermesini talep etmelidir.

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

Doğrulama tekniği, kullanıldığı finansal tablo kalemine ilişkin özellikle yönetimin haklar ve yükümlülükler, var olma ve oluşma, bütünlük iddialarının doğrulanmasına yönelik denetim kanıtı sağlamaktadır. Doğrulama tekniğinin hangi durumlarda

---

<sup>215</sup> Kepekçi, s. 110.

kullanılacağı denetçinin mesleki yargısına bırakılmış olup, denetçi bu tekniğin uygulanmasında genel olarak aşağıdaki hususların varlığına dikkat eder.

- Denetlenen kalemin mali tablolar açısından önemi (Önemlilik)
- İlgili yönetim iddiasına ilişkin risk düzeyi (Risk)
- Risk düzeyini kabul edilebilir seviyelere çekecek denetim kanıtı elde edilmesini sağlayan alternatif kanıt toplama tekniklerinin varlığı (Alternatif teknikler)
- Denetçinin uymakla yükümlü olduğu standartların veya mevzuatın denetlenen kalem için doğrulama tekniğini zorunlu kılması (Uygulama zorunluluğu)

Doğrulama, uygulanması yüksek maliyet içeren ve denetçinin önemli bir vaktini alan bir kanıt toplama tekniğidir. Bu nedenle denetçi aşağıdaki hususların herhangi birinin varlığı halinde doğrulama tekniğini uygulamayabilir.<sup>216</sup>

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

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

- ❖ Doğrulama talebi anlaşılabilir olmalı, anlama farklılığı oluşturabilecek kelimelerden ziyade açık kelimeler tercih edilerek hazırlanmalıdır.
- ❖ İlgili tarafın niteliği: Örneğin, ilgili tarafın bilgi sistemi tüm bir hesabın bakiyesi yerine tek tek işlemleri doğrulamanın daha kolay yapılabileceği bir nitelikte olabilir. Buna ilaveten ilgili taraflar, ticari alacakların toplam bakiyesi gibi bazı tip bilgileri doğrulayamayacak durumda iken, toplam bakiye içerisindeki fatura tutarlarını ayrı ayrı teyit edebilir durumda olabilirler.<sup>217</sup>
- ❖ Doğrulama talebinin belirli bir kişiye gönderilmesi,
- ❖ Denetlenen işletmenin belirtilmesi,
- ❖ Doğrulamanın, cevap vermesi istenen kişi tarafından el ile imzalanması,

---

<sup>216</sup> Şirin, s. 83.

<sup>217</sup> ISA505.18

- ❖ Cevaplama süresinin belirtilmesi,
- ❖ Cevapların gönderilmesi hususunda bilgi istenen taraflarla iletişim kurulması

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

Denetçi doğrulama uygulamasını olumlu (pozitif) doğrulama ve/veya olumsuz (negatif) doğrulama şeklinde gerçekleştirebilir. Uluslararası Denetim Standartları “Denetçi olumlu veya olumsuz doğrulama talebini ayrı ayrı kullanabileceği gibi ikisinin bir bileşimini de kullanabilir.”<sup>218</sup> diyerek doğrulama tekniğini sınıflandırmıştır.

**Olumlu Doğrulama:** Olumlu doğrulama talebi, ilgili tarafın, kendisine gönderilen bilgiyle olan mutabakatını bildirerek veya bir bilgiyi temin ederek her durumda denetçiye cevap vermesini ifade eder.<sup>219</sup>

Olumlu doğrulama talebi aşağıdaki şekillerde yapılabilir.

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

---

<sup>218</sup> ISA 505.20

<sup>219</sup> ISA 505

ÖZGE YAPI İNŞ. TİCARET A.Ş

15. 01. 2013

Uzunçayır Cad. No: 211/2  
Kadıköy / İstanbul

İSTANBUL

Sayın

ÖZDEMİR TİCARET A.Ş.

Ataşehir / İstanbul

İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak işletmenizden 31.12.2012 tarihi itibariyle olan 125.000 TL’lik alacağımızı doğrulamanız gerekmektedir. Kayıtlarınızda gözüken bakiyeyi mektubumuzun alt kısmında ayrılan yere lütfen yazınız.

Yanıt mektubunuzu ilişikte sunduğumuz zarfla birlikte doğrudan doğruya denetçimizin  
..... adresine göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla;

.....

Genel Müdür.

Yukarıda belirtilen 125.000 TL’lik bakiye, kayıtlarımızda 31.12.2012 tarihi itibariyle  
..... TL olarak gözükmektedir.

Yer : .....

Firmanın Kaşesi : .....

Tarih:.....

İmza :.....

ŞEKİL – 4.2 Olumlu Doğrulama Örneği



**b)** İşletmenin kayıtlarında yer alan bilginin, cevap vermesi istenen tarafa bildirilmesi yoluyla yapılan doğrulama taleplerinde, ilgili tarafın bilgiyi doğrulamadan cevaplama riski vardır. Denetçi genellikle verilen cevapların ilgili tarafın kayıtlarına bakılarak verilip verilmediğini tespit edemez. Bu durumda, denetçi, doğrulama talebini ilgili tutar veya başka bir bilgi ihtiva etmeden doğrulayan tarafa göndererek, söz konusu tutar veya bilgilerin doğrulayan tarafça temin edilmesi suretiyle riski azaltabilir. Ancak bu tip “boş” doğrulama taleplerinin kullanılması, ilgili taraflar açısından ek bir gayret gerektirdiğinden cevaplama oranı düşük olabilir. Literatürde bu tip doğrulama taleplerinin “boş bakiyeli doğrulama” olarak sınıflandırıldığı görülmektedir.

ÖZGE YAPI İNŞ. TİCARET A.Ş  
Uzunçayır Cad. No: 211/2  
İSTANBUL  
Kadıköy / İstanbul

15. 01. 2013

Sayın  
ÖZDEMİR TİCARET A.Ş.  
Ataşehir / İstanbul

İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi ile ilgili olarak işletmenizden; hesabımızın 31.12.2012 tarihi itibariyle bakiyesini doğrudan doğruya denetçimizin ..... adresine göndermeniz gerekmektedir. Bu tutarı mektubumuz alt kısmında yer alan forma lütfen yazınız.

Saygılarımızla;  
.....  
Genel Müdür

Yanıt mektubunuzu ilişikte sunduğumuz adresli zarfla göndermenizi rica ederiz.

REF: Uzunçayır Cad. No: 211/2 Kadıköy / İstanbul adresinde yerleşik ÖZGE YAPI İNŞ. TİCARET A.Ş' nin mutabakat isteği.

Kayıtlarımız 31.12. 2012 tarihi itibariyle yukarıda adı geçen şirket için aşağıdaki bakiyeyi göstermektedir.

BORÇ BAKİYESİ ALACAK BAKİYESİ

CARİ HESAP .....TL .....TL

Yer : .....

Firma Kaşesi:

.....

Tarih:.....

İmza

.....

ŞEKİL – 4.3 Boş Bakiyeli Olumlu Doğrulama Örneği

c) Doğrulama tekniğinin kullanımını hesap tutarlarının mutabakatının sağlanması amacıyla sınırlandırmamak gerekir. Hesap bakiyesi ile birlikte veya ayrı olarak ilgili hesapların dökümleri de istenebilir. Örneğin kaydedilmemiş bir yükümlülüğü ortaya çıkarırken işletmenin ana tedarikçilerinden; alacak bakiyesi olmasa dahi alacak tutarlarıyla ilgili hesap ekstrelerini doğrudan denetçiye gönderilmesinin talep edilmesi, ticari borçlar hesabında gözüken yüksek tutarlı bakiyeleri dikkate alarak gönderilen doğrulama taleplerinden genellikle daha etkili olur. Kısacası doğrulama tekniğinin kullanımında test edilen yönetim iddiasına göre hareket edilmelidir.

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

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

- Dönem sonuna yakın büyük hacimli veya önemli satışların gerçekleşmiş olması,
- Standart olmayan sözleşmelerin olması veya sözleşmelerde standart olmayan şartların bulunması,
- Müşterinin, satış sözleşmesini kabul ettiğini gösteren belgelerde eksikliğin olması,
- Şarta bağlı sözleşmelerin veya koşullu işlemlerin varlığı,
- Sözleşmelerde veya yükleme belgelerinde yer alan tarihlerin değişmiş olması,
- Standart olmayan taksitli alacakların var olması veya ödeme takviminin uzatılmış olması,

- İşlemin olağan olmayacak bir şekilde muhasebe/finans dairesinin dışında gerçekleşmiş olması,
- Satış faturası düzenlenmiş olduğu halde malın müşteriye teslim edilmemiş olması

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

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

- a) Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskinin düşük olması,
- b) Çok sayıda ve düşük bakiyeli hesapların bulunması,
- c) Önemli sayıda hatanın beklenmemesi ve
- ç) Denetçinin doğrulama talebinin ilgili taraflarca cevaplandırılmayacağına inanmasını gerektiren bir sebebin bulunmaması.<sup>220</sup>

---

<sup>220</sup> ISA 505

ÖZGE YAPI İNŞ. TİCARET A.Ş  
Uzunçayır Cad. No: 211/2  
Kadıköy / İstanbul

15. 01. 2013  
İSTANBUL

Sayın  
ÖZDEMİR TİCARET A.Ş.  
Ataşehir / İstanbul

İşletmemize ait mali tabloların bağımsız denetimi gereği, işletmenizden 31.12.2012 tarihi itibariyle olan 50.000 TL'lik alacağımızı doğrulamanız gerekmektedir. Eğer kayıtlarınıza göre bu tutar doğru değilse, mektubumuzun alt kısmında yer alan yere sizde gözükten bakiyeyi yazmanızı rica ederiz. Bakiye doğru ise yanıt vermenize gerek bulunmamaktadır.

Bakiye doğru değilse yanıt mektubunuzu ilişikteki sunduğumuz zarfla denetçimizin  
.....adresine göndermenizi rica ederiz.

Saygılarımızla;  
.....  
Genel Müdür

REF: Uzunçayır Cad. No: 211/2 Kadıköy / İstanbul adresinde yerleşik ÖZGE YAPI İNŞ. TİCARET A.Ş' nin mutabakat isteği.

Yukarıda belirtilen 50.000 TL'lik bakiye: kayıtlarımızda 31.12. 2012 tarihi itibariyle  
..... TL olarak gözükmemektedir.

Yer : .....

Firma Kaşesi: .....

Tarih:.....

İmza :.....

ŞEKİL – 4.4 Olumsuz Doğrulama Örneği

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

#### **4.1.6. Karşılaştırmalar ve Oranlar**

İşlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere yapılan kıyas, çapraz inceleme ve benzeri çalışmaları ifade eder.

Genel olarak denetim görüşüne varmada denetçinin yaptığı çalışmalara denetim işlemleri denmektedir. Karşılaştırma, genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemlerdir. Karşılaştırma işleminde amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında eşitliğin aranmasıdır. Uygunluğun araştırılmasında toplamlar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma yapılır. Denetim sırasında tek tek tutarların ilgili hesaplara ilişkin tutarların da karşılaştırması yapılır. Buna göre yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılır.<sup>221</sup>

Karşılaştırma işleminde çeşitli nedenlerle aralarında uygunluk bulunması gereken tutarlar arasından karşılaştırma yapmaktadır. Karşılaştırma genel olarak defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemlerinin ifade eder. Karşılaştırma işleminin dolaylı denetim yönetiminden farklı, dolaylı denetimde aralarında iktisadi ilişkiler bulunan tutarların karşılaştırılması söz konusu iken, burada amacın muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında

---

<sup>221</sup> <http://www.ustatlar.net/denetim/yontem-usul.html>, Erişim: 29.06.2013

eşitliğin aranması uygunluk denetimi olmasıdır. Uygunluğun araştırılmasında toplamlar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma yapılır.

Toplamlarla ilgili karşılaştırma işleminde örneğin: belirli bir tarihte büyük defter hesapları tutarlarının toplamının yevmiye toplamına eşitliği araştırılır. Veya yardımcı defter hesapları toplamının büyük defter ana hesabı toplamına eşitliği aranır. Kural olarak bu karşılaştırmalar mizanlar aracılığı ile yapılır. Karşılaştırma işlemi meydana gelmiş bazı muhasebe hatalarının ortaya çıkarılmasına yardımcı olamaz. Özellikle yanlış tutarların muhasebeleştirilmesi hatası, yanlış hesaplara kayıt düşme hatası ve birbirlerini karşılıklı götüren hataların ortaya çıkarılması karşılaştırma işlemi aracılığı ile yapılamaz.

Denetim sırasında toplam karşılaştırmalarının yanı sıra, tek tek tutarların ve ilgili hesaplara ilişkin tutarların da karşılaştırılması yapılır. Buna göre yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmalarına başvurulur. Örneğin sabit varlıklar defteri (veya kartları) ile büyük defter sabit varlıklar hesabı arasında karşılaştırma yapılarak doğrulama sağlanır. Veya alacaklar hesabı bakiye listesi ile büyük defterdeki ilgili hesaplar tutarı arasında bir karşılaştırmaya gidilir.<sup>222</sup>

Finansal oranlar, çeşitli istatistikî analiz ve her türlü ekonomik karşılaştırma sonuçları, denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Bu tür kanıtlara, analitik kanıtlar da denir.

Mali tablolarda yer alan kalemlerin tutarları ve bunlara dayanarak hesaplanan yüzdeler ve oranlar geçen yıllarla, benzer işletmelerle ve bütçelerle karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmalar sonucunda önemli farklar tespit edilirse bunların nedenleri araştırılır. İşletme yönetimi, bu farkların sebeplerini tahmin edici biçimde açıklayamazsa denetçi çalışmalarının kapsamını genişletir.

Karşılaştırmalar ve oranlar, denetçiye dolaylı yoldan tahmini bilgiler sağlayan delillerdir. Genellikle analitik deliller denetçiye genel bir görünüm sağlarlar ve derinlemesine incelenecek hususları işaret ederler.<sup>223</sup>

---

<sup>222</sup> Güredin (III), s. 95.

<sup>223</sup> Gürbüz, s. 101.

#### 4.1.7. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, mali tablolara kaynak teşkil eden belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesidir.

Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesini ifade eder.<sup>224</sup> Başka bir ifadeyle yeniden hesaplama, muhasebe sisteminde yapılmış olan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılarak test edilmesidir.<sup>225</sup>

Muhasebe işlemleri özü itibariyle matematik yoğun hesaplamalara dayalı bir nitelik taşır. Bu nedenle bu tür hesaplara dayalı muhasebe kayıtlarının hatalı veya usulsüz olma olasılığı yüksektir. Bu nedenle hesaplamalara dayalı işlemlerden özellikle mali tablolar açısından önemli olanlarla geçmiş dönemlere nazaran sapma gösteren işlemlere ilişkin denetçi tarafından tekrar hesaplamaların yapılması ve doğruluğunun teyidinde yarar vardır.<sup>226</sup>

Aşağıda yeniden hesaplama tekniğinin kullanıldığı bazı muhasebe hesaplamaları verilmiştir.

- Yevmiye ve büyük defterde sayfa toplamlarının alınması
- Amortisman hesaplamalarının yeniden yapılması
- Tükenme payı hesaplamalarının yeniden yapılması
- Yeniden değerlendirme hesaplamalarının yeniden yapılması
- Şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması
- Vergi matrahı ve hesaplanan mali yükümlülüklerin yeniden hesaplanması
- Ücretlerin brütten nete veya netten brüte tekrar hesaplanması
- Emeklilik fonlarının ve kıdem tazminatlarının yeniden hesaplanması
- Hakediş raporlarındaki tutarların yeniden hesaplanması
- Reeskont hesaplamalarının yeniden yapılması

---

<sup>224</sup> ISA 500

<sup>225</sup> Melih Erdoğan (II), **Denetim**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005, s. 64

<sup>226</sup> Aksoy (II), s. 210.



- Kâr payı ve ikramiyelerin yeniden hesaplanması
- Sayım cetvellerindeki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması

Denetçi yeniden hesaplama tekniğini uygularken bu hesaplamaların genel muhasebe ilkelerine uygunluğunun yanında ilgili mevzuattaki bu hesaplamalarla ilgili ölçüleri, kıstasları dikkate alır. Yeniden hesaplama tekniği manuel veya mekanik hesaplama makineleriyle gerçekleştirileceği gibi bilgisayar destekli yazılımlarla da yapılabilir. Muhasebe kayıtlarının büyük bir bölümünün hesaplamalara, aktarmalara dayandığı düşünülürse, ticari işlem sayısının çokluğu, her bir hesaplamanın veya aktarımın denetçi tarafından manuel olarak kontrolüne imkan bırakmamaktadır.

Bilgisayar destekli yazılım programları ise denetlenen kaleme ilişkin işletmeden elektronik ortamda alınan kayıtlarının tamamının yeniden hesaplanması mümkün olduğundan denetçiye yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiası ile ilgili daha fazla güvence verecektir.

#### **4.1.8. Yeniden Uygulama**

Yeniden uygulama, denetçinin esas itibarıyla işletmenin iç kontrol sistemlerince yerine getirilen süreç ya da kontrol mekanizmalarını, işletmeden bağımsız bir şekilde, bizzat yerine getirmesini ifade eder. Yeniden uygulama, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla nadiren uygulanan bir denetim kanıt toplama tekniği olup, bunun için genellikle bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanılır.

Yeniden uygulama, denetçinin, alacakların vadelerine göre sınıflandırılması gibi işletmenin iç kontrol sisteminde manuel veya bilgisayar ortamında gerçekleştirilen kontrolleri bağımsız olarak yeniden gerçekleştirmesidir.<sup>227</sup>

Yeniden uygulama tekniği özellikle denetçi tarafından denetimin planlanması sürecinde, işletme tarafından varlıklarını korumak, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini, işletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlara ve yasalara

---

<sup>227</sup> ISA 500.37

uygunluğunu, kaynakların ekonomik ve verimli kullanımını, faaliyetlerin belirlenmiş amaçlara ve hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla kurulan kontrol prosedür ve süreçlerinin etkinliğine ilişkin denetim kanıtı toplamaktır.<sup>228</sup>

Başka bir ifadeyle denetçinin işletmenin işletim kılavuzlarında, faaliyet rehberlerinde belirtilen faaliyeti, bu rehberlerde yazan sürece uygun olarak yeniden yapmasıdır. Böylece denetçi teorik olarak tasarlanmış kontrollerin etkin olup olmadığına, bu kontrollerin hedeflenen amaca ulaşmada yeterli olup olmadığı hususunda denetim kanıtı sağlar.

#### **4.1.9. Derinlemesine Araştırma**

Denetçiler şüphelendikleri veya tutarsızlık olduğunu tespit ettikleri işlemleri oluşma aşamasında mevcut duruma kadar. Tüm detayları incelemesi tekniğidir.<sup>229</sup>

Bağımsız denetimde derinlemesine araştırma, bir hesabın, bir yevmiye kaydının veya bir cetvelin ayrıntılı olarak incelenmesidir. Muhasebe ilkelerine aykırı kayıtlar, anormal büyük veya küçük tutarlardaki bakiyeler, derinlemesine araştırmaya konu olurlar. Geçmiş yıllar ve aylara göre aşırılık gösteren tutarlar ayrıntılı olarak incelenir. Derinlemesine araştırma yeteneği, çok iyi muhasebe bilgisini ve denetlenen işletmenin iyi tanınmasını gerektirir. Dikkatli, bilgili ve uygulama yeteneği kazanmış denetçiler, herhangi bir anormal durumu derhal tespit edebilirler. Bu nedenle bu teknik, ancak tecrübeli ve dikkatli denetçilerce kullanılabilir. Amatörce kullanılabilecek bir teknik değildir.<sup>230</sup>

Derinlemesine araştırılacak örnekler şunlardır: kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi, alacak senetleri hesabının alacak bakiyesi vermesi, borç senetleri hesabının borç bakiyesi vermesi, herhangi bir hesabın olağan üstü aşırı tutarları göstermesi, satışlar durgun iken müşterilere ait hesapların devamlı artış göstermesi, kasa hesabı önemli tutarda borç bakiyesi verirken, banka borçlarının artması gibi.

---

<sup>228</sup> Şirin, s. 91.

<sup>229</sup> <http://forum.alomaliye.com/stajyer-sorunlari/36657-2011-1-muhasebe-denetimi-ders-notu.html>, Erişim: 29.06.2013

<sup>230</sup> <http://forum.alomaliye.com/stajyer-sorunlari/36657-2011-1-muhasebe-denetimi-ders-notu.html>, Erişim: 29.06.2013

Derinlemesine araştırma tekniği yaygın olarak kullanılmasına rağmen genellikle belirsiz bir tekniktir. Bu teknik daha fazla inceleme yapılması gereken noktaları gösterir. Anormal hususların incelenmesi sonunda her zaman önemli hatalar bulunmayabilir. Bu teknik tecrübeli ve dikkatli bir denetçinin elinde son derece değerli bir araç olarak kullanılabilir.<sup>231</sup>

#### **4.1.10. Bilgisayar Yardımıyla Denetleme Teknikleri**

Bilgisayar destekli denetim teknikleri denetçinin yaptığı yorucu çalışmaların çoğunu hızlı ve etkili bir şekilde yapmasına olanak vererek denetime ayrılan zaman ve paradan tasarruf edilmesini sağlar.

1975 sonrasında bugüne yaşanan teknolojik gelişmeler doğrultusunda muhasebe yazılımları ciddi gelişmeler kaydetmiş ve şirketlerin kullandığı temel uygulamaların içerisinde muhasebe ile ilgili bütün defterler elektronik olarak tutulmaya başlanmıştır.

Bilgisayarların hızı ve kapasitesindeki artış çok daha fazla sayıda dosyanın aynı anda işlenebilir hale gelmesini sağlamıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda dosya inceleme yazılımları geliştirilmiş ve farklı amaçlarla kullanılmaya başlanmıştır. Denetim dosyasının doğruluğunu kanıtlamada gerekli test sayısı azalır, (basit örnek: dosyaların hızlı bir biçimde toplamı alınır). Ayrıca oldukça karışık incelemelerin yapılması mümkün hale gelir. Bilgisayar programı uygulamaları, denetim dosyalarının ve bunların oluşturulmasında yararlanan sistemlerin doğruluğunu kanıtlamada çok etkindir.

Önceden manuel olarak yapılan denetimler artık standart finansal muhasebe yazılımları nedeni ile özel sistemlere göre, gerektiği şekilde değiştirilip yapılmaktadır. Genellikle bilginin talep ve analiz edilmesi geleneksel denetimdeki gibidir. Bilgisayar teknikleriyle onaylandıktan sonra, veri, denetimin diğer alanlarında kullanılmak üzere korunur. Hataların saptanmasından hesaplardaki işlemlerin ayırımına kadar farklı alanlar korunulan bu verilerle incelenir.

---

<sup>231</sup> Gürbüz, s. 109.

Bilgisayarlar kişiye özel rapor oluşturur ve standart bir denetim yolu izlenmiş olur. Bilgisayar programı kullanımının geleneksel denetimdeki avantajlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Öncelikle, kaliteden ve doğruluktan ödün vermeden size zaman kazandırır.
- Standart bir program kullanarak verilerin analiz edilmesi ve belirli raporların hazırlanması sayesinde, gelecekte yapılması gereken değişiklikleri en az çabayla gerçekleştirmeye yardımcı olur.
- Ön veriler denetim sürecinin başında analiz edilebilir ve daha verimli bir denetim planının hazırlanmasını sağlar.

Bilgisayar destekli denetim programlarının kullanım alanları:

- ❖ Bağımsız Denetim
- ❖ Finansal Denetim
- ❖ Faaliyet Denetimi
- ❖ İç Denetim
- ❖ Suistimal Denetimi
- ❖ Araştırma
- ❖ Risk Analizi
- ❖ Kontrol testleri
- ❖ Uygulama Denetimi
- ❖ Yazılım Testleri
- ❖ Hızlı raporlama
- ❖ Vb.

Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri:

- ✓ Dizi kontrolü, dizi içindeki anormalitenin belirlenmesi. Örneğin eksik çek, fatura, sıra vb. numaraları.
- ✓ Analiz Yöntemi, dosyadaki kayıtların düzene sokulması, verilerin toplanması, veri dizisi içindeki boşlukların araştırılması ya da mükerrer faturaların aranması,

- ✓ İstisnaî raporlar, farklı dosyalardaki verilerin karşılıklı kontrol yöntemi ile detay analizlere tabi tutulması, uygun olmayan işlemlerin aranması
- ✓ Kayıt mükerrerliği, belirli tiplerdeki işlemlerin ayrıştırılması ve tekrar eden kayıtların sorgulanması.
- ✓ Dosya karşılaştırması, farklılıkları bulmak amacıyla iki veya daha fazla benzer dosyanın karşılaştırılması.

Bilgisayar destekli denetim programlarının uygulaması için incelemelerin/kontrollerin yapılması amacıyla belli bir amaca yönelik yazılım satın alınabilir ya da programlar yazılabilir. Sürekli denetim sağlanabilir.

Bilgisayar destekli denetim programlarının Fonksiyonları:

- Toplam alma
- Katmanlara ayırma
- Örnekleme
- Para Birimine Dayalı Örnekleme Aracı
- Katman örneklemesi
- Tesadüfî örnekleme
- Sistematiik örnekleme
- Nitelik

Farklı denetim türleri için farklı örnekleme yöntemlerine başvurulur.

- Mükerrer ödeme kontrolleri
- Dönemlere ayırma
- Boşluk belirleme
- Yeniden hesaplama

Farklı işletim sistemleri farklı çıktı dosya çeşitleri oluşturulabilir. İşletim sistemlerine ilişkin noksansız bilgiler, denetçinin kendi inceleme yazılımına en uygun dosya türünü belirlemesini sağlayacaktır. Uygulama tarafından veri tabanı mimarisi / Dosyalar arası ilişkiler veri tabanı mimarisinin ayrıntılı olarak bilinmesi inceleme için yararlanılacak en uygun veriler konusunda bilgiye dayalı olarak karar verilmesini sağlayacaktır.

Uygulanacak kontrol ve hedefler, uygulanacak kontrole göre seçilecek kayıtların belirlenmesi ve elde edilmesi gerekir. Denetlenecek kontrolün yapısı ve aranacak konfigürasyon analizin detaylarının belirlenmesi için çok önemlidir.

İşletmenin esas verilerini ve dosya-sorgu yazılımını kullanarak bilgiyi çoğaltabilir. Program teknikleri yazılım tarafından üretilen veri aracılığı ile gerçekleştirilecek denetimlerde ve testlerde özellikle aşağıdaki alanlarda kullanılır:

- İlk sene denetimi
- Önceki seneye kıyasla kontrol ortamında ki önemli değişiklikler
- Standart olmayan raporlama
- Raporun özel belirlenmiş bir riske, önceki dönemden bir suistimale veya başka bir faktöre bağlanmış olması
- Uygulama kontrol testinde belirlenmiş veya geçmişte görülmüş bir kontrol zayıflığı
- Verilerin kullanılması ile kişiden bağımsız %100 doğrulukla testi yapmak,
- Yazılımın ürettiği verinin bütünlüğünü ve doğruluğunu hızlı bir şekilde onaylamak
- Detaylı test prosedürlerini uygulanabilir, “örneğin, brüt işletme karını yer ve iş dalı bazında karşılaştırırken, program sayesinde çok değişkenli analiz yapılabilir.
- Uygulanacak kontrollerin belirlenmesi (İstatistiksel örnekleme, konsolidasyon, tekrar hesaplama, konfirmasyon, vb.)

- İhtiyaç duyulacak kaynakların belirlenmesi (Personel, kullanılacak araçlar, ihtiyaç duyulacak sistemler)
- Erişim hakkının alınması ve verilerin kayıt desenleri ile birlikte elde edilmesi

Program bir soruşturma aracı olup, verileri analiz etmek ve denetim raporları oluşturmak amacıyla tasarlanmıştır. Soruşturma işlemini normal süresinin daha altında tamamlamak amacıyla üretilmiştir. Örnekleme ve tekrar hesaplama gibi basit görevleri yerine getirirken aynı zamanda veri soruşturma, veri sınıflandırma, gelişme analizi gibi daha karmaşık görevleri de yerine getirebilir.<sup>232</sup>

## **4.2. KANIT TOPLAMADA İLAVE PROSEDÜRLERİN UYGULANMASI**

Denetime ilişkin olarak İşletme içi veya dışından elde edilen her türlü bilgi ve belge, teyit, doğrulama, karşılaştırma vb. amaçlarla incelenerek ilgili hesap alanıyla ilgili olarak denetim kanıtı elde edilir. Denetçi elde ettiği bu kanıtlara dayanarak, mesleki bilgi tecrübe ve uzmanlığıyla her türlü ilave prosedürleri kendi yargısıyla oluşturup uygulayabilir.

Denetçinin kendi mesleki bilgi tecrübe ve uzmanlığıyla oluşturup, kendi yargısıyla uygulayacağı ilave kanıt toplama prosedürleri işletmeden işletmeye farklılıklar gösterebilir. Bazı işletmelerde bu uygulamaya hiç gerek kalmazken, bazı işletmelerde denetçi için zorunlu hale gelebilir.

### **4.2.1. İlişkili Taraf İşlemlerinin İncelenmesi**

Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları müşteri işletmenin ilişkili tarafları ile olan işlemlerini müşteri işletmenin diğer bilgelerini inceledikleri gibi ayrıntılı bir şekilde incelemek zorundadır. Denetçilere, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemlerini

---

<sup>232</sup> <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/CAAT-ile-Faaliyet-Denetimi-8Kas%C4%B1mOA.pdf>, Erişim: 30.06.2013

incelemelerinde yol gösterecek olan önemli unsurlardan biriside denetim standartları ile yapılan düzenlemelerdir.

İlişkili taraf işlemlerinin bir çoğu, işletmeler için olağan işlemlerdir ve bu nedenle ilişkili taraf olmayanların benzer işlemlerinden daha fazla finansal tablolar için maddi hata oluşturma riski taşımazlar. Ancak bazı durumlarda ilişkili taraf işlemleri, ilişkili olmayan tarafların benzer işlemlerinden daha fazla finansal tablolarda maddi hataya yol açma riski taşıyabilirler.<sup>233</sup> Örneğin: İlişkili taraflar çok yoğun ve karmaşık ilişkiler yoluyla faaliyetlerini sürdürdükleri zaman, bu durum ilişkili taraf işlemlerinin de karmaşıklığını artıracaktır.

Bilgi sistemi işlemleri işletme ve ilişkili taraflar arasındaki hesap bakiyelerini ve işlemleri açıklamada ve özetlemede etkisiz olabilir.<sup>234</sup>

ISA 550. Standardın 3-8. paragraflarından denetçinin sorumluluklarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. İlişkili taraflar birbirinden bağımsız olmadıkları için, finansal raporların büyük bir çoğunluğunda, finansal tablo kullanıcılarının ilişkili taraf işlemlerinin yapısını, finansal tablolara olası etkilerini anlamalarını olanaklı kılmak için ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve kalanları için özel hesaplar ve açıklama şartları oluşturulmaktadır. Bu tür açıklama şartlarının oluşturduğu bir finansal raporlama uygulamasının denetiminde, ilişkili taraflar için oluşturulan hesaplara ilişkin olarak işletme başarısızlıklarından ortaya çıkan maddi hatta risklerini denetim prosedürlerini uygulayarak tanımlamak ve değerlemek denetçinin sorumluluğundadır.<sup>235</sup>

#### **4.2.2. İşletmenin Ürettiği Diğer Bilgi ve Belgelerin İncelenmesi**

İşletme yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, istatistikler, yıllık faaliyet raporları, mali özetler veya açıklamalar, insan kaynaklarına ilişkin veriler ve yatırım planları ve diğer bilgi ve belgeler incelenir.

Mali tablolarla diğer bilgi ve belgeler arasındaki tutarsızlıklar, mali tabloların

<sup>233</sup> <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/102malicozum/4%20adnan%20do%C3%B6nmez.pdf>,

Erişim:30.06.2013

<sup>234</sup> ISA 550, parag.2

<sup>235</sup> ISA 550, parag.3



güvenilirliğini zedeleyeceğinden, bu tutarsızlıkların nedenleri araştırılır ve bu tutarsızlıkların denetim görüşüne etkisi değerlendirilir.

#### **4.2.3. Dış Teyit Alınması**

Diğer tekniklerden elde edilen kanıtların yeterli olmaması durumunda veya mevcut denetim kanıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini test etmek üzere bankalardan, diğer denetim elemanlarından, diğer kurumlardan (SGK, Tapu İdaresi, Banka gibi) veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden ihtiyaca göre dış teyit alınır.

Denetçi, dış teyit yolu ile elde edilen kanıtların güvenilirliğini, teyit isteğine cevap veren tarafların; yeterliliği, bağımsızlığı, cevap verme yetkisi ve teyit isteğinin konusuna ilişkin bilgisi ve tarafsızlığını mesleki yargısını kullanarak değerlendirir.

#### **4.2.4. Diğer Çalışmalardan Yararlanma**

Denetim kanıtı toplamada, iç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer kamu denetçileri, ile denetim ve muhasebe dışındaki belirli bir alanda özel bilgi, beceri ve deneyim sahibi olan gerçek veya tüzel kişilerin çalışmalarından yararlanılır.

##### **4.2.4.1. İç Denetim Çalışmasından Yararlanma**

İç denetçilerin çalışmaları veya raporlarında yer alan bulgulardan, denetimin planlanması aşamasında yaptığı iç denetimin değerlendirmesi sonuçlarına göre yararlanılır. İç denetçilerin bulguları doğrudan denetim kanıtı olarak kullanabileceği gibi, iç denetçilerin incelediği işlemler tekrar incelenebilir veya benzer işlemleri incelenebilir.

#### 4.2.4.2. Uzman Çalışmasından Yaralanma

Denetim hedeflerine ulaşılması amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi için uzman değerlendirmesi, görüşü veya raporuna ihtiyaç duyulması durumunda uzman çalışmasından yararlanır. Bir uzman tarafından hazırlanan çalışmayı kullanırken, söz konusu çalışmanın denetimin amaçları için uygun olduğundan emin olunmalıdır. Uzman çalıştırılmasına karar verilmesi durumunda denetçi, ilgili mevzuatında belirtilen usulleri takip eder.

Denetçi uzman çalışmasından faydalanılması durumunda bu çalışma ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. “Uzman” muhasebe ve denetim dışındaki herhangi bir alan hakkında gerekli yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip kişi ve kurum olarak tanımlanmaktadır.

Uzman, müşteri işletme ya da denetçi tarafından görevlendirilmiş olacağı gibi müşteri işletme ya da denetim firmasının personeli de olabilir. Bilindiği gibi denetim haricinde kamu kurumları da örneğin: yargı alanında mahkemeler uzman çalışması örneği olan bilirkişi görüşlerine başvurulmaktadır. Adli Tıp görüşleri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler den mali bilirkişi olarak görüşüne başvurmak örnek olarak gösterilebilir.

Uzman çalışması için ihtiyacın belirlenmesi; müşteri işletme hakkında bilgi edinilmesi ve değerlendirilmiş olan risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin uygulanması esnasında denetçi işletmeyle beraber veya bağımsız olarak, bir uzmanın rapor, görüş, değerlendirme veya beyan şeklindeki çalışmalarını denetim kanıtı olarak kullanabilir. Bu duruma ilişkin örnekler:

- Arsa, bina, makine tesis ve cihazlar, sanat çalışmaları ve değerli taşlar gibi bazı varlıkların değerlendirme çalışmaları,
- Mineral stokları, yer altı madenleri ve petrol rezervleri ile fabrika ve makinelerin kalan faydalı ömürlerinin tespiti gibi varlıkların adetlerinin ve fiziki durumlarının belirlenmesi,

- Aktüer değerlendirme gibi özel teknik veya yöntemler kullanılarak tutarların belirlenmesi
- Devam eden anlaşmalara göre tamamlanan veya tamamlanacak işlerin ölçülmesi
- Anlaşmaların, kanunların, tüzüklerin yorumlanmasına ilişkin yasal görüşlerin alınması gibi örnekler verilebilir.

Uzman çalışmasına ihtiyaç olup olmadığı belirlenirken denetçi, incelediği finansal tablo kaleminin önemlilik seviyesine, konunun karmaşıklığı nedeni ile yanlış beyan edilme riskine ve konu ile ilgili toplanan diğer denetim kanıtlarının sayı ve kalitesine dikkat etmelidir.<sup>236</sup>

Uzmanın Tarafsızlığı ve Mesleki Yeterliliği; Denetçi uzman çalışmasını değerlendirirken uzmanın mesleki açıdan yeterliliğine ve bağımsızlığına dikkat etmelidir. Uzmanın mesleki açıdan yeterli olması için bu konu ile ilgili bir kuruluşa üye olması ya da mesleki yeterliliğini ispatlayacak bir sertifikasının olması gerekir. Örneğin, mühendislik diploması ve Makine Mühendisleri Odası üyeliği gibi. Uzmanının bağımsızlığı ise müşteri işletme personeli ve ya müşteri işletmeye herhangi bir açıdan bağlı olması durumunda sağlanamayabilir. Eğer denetçinin uzmanın yeterliliği veya tarafsızlığı hakkında endişeleri varsa, tereddütlerini işletme yönetimiyle tartışmalı ve uzmanın çalışmasından yeterli denetim kanıtı elde edip edemeyeceğini değerlendirmelidir.

Denetçi denetim kanıtı olarak sunulan uzman raporunun uygunluğunu değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeyi yaparken de kullanılan kaynağa, kullanılan varsayım ve uygulanan metotların geçmiş yıllarla olan uygunluğuna ve uzmanın elde ettiği sonuçların denetim prosedürleri ile desteklenip desteklenmediğine dikkat etmelidir. Kullanılan varsayım ve yöntemlerin uygunluğu ve makul olması uzmanın sorumluluğundadır.

Denetçi aynı derecede uzmanlık sahibi değildir ve bunun sonucu olarak her zaman uzmanın yöntem ve varsayımlarını sorgulayamaz. Fakat denetçi uzmanın işletme

---

<sup>236</sup> <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>, Erişim: 30.06.2013

hakkındaki bilgi düzeyini ve diğer denetim yöntem ve teknikleri ışığında kullanılan varsayım ve yöntemleri anlamalı, uygun ve makul olup olmadığını değerlendirmelidir.

Uzman çalışmalarının denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaması ya da uzmanın elde ettiği sonucun tutarlı olmadığı düşünülmesi durumunda denetçi bu durumu uzmanla görüşmeli ve ilave denetim teknikleri uygulamak sureti ile gerekli gördüğü takdirde denetim raporu görüşünü değiştirmelidir.

Değişikliğe uğramış bağımsız denetçi raporu düzenlenmişse, bağımsız denetçi uzmanın çalışmasına referans vermemelidir. Bu tür bir referans, böyle bir niyet olmasa bile şartlı görüş veya sorumluluğun bölünmesi şeklinde algılanabilir. Eğer uzmanın çalışması sonucu, denetçi değişikliğe uğramış (açıklayıcı paragraf içeren) denetim raporu düzenlemeye karar verirse, bazı durumlarda değişikliğin içeriği açıklanırken uzmanın çalışmasına referans vermek veya çalışmayı açıklamak uygun olabilir.(uzmanın kimliği ve projeye katılma derecesi dahil olmak üzere).

Bu gibi durumlarda, denetçinin böyle bir referans kullanmadan önce uzmandan izin alması gerekmektedir. Eğer izin alınamazsa ve referansın gerekli olduğuna inanılıyorsa, denetçi yasal görüş almayı düşünebilir.<sup>237</sup>

#### **4.2.4.3. Bağımsız Dış Denetçilerin Raporlarından Yararlanma**

Başka bir bağımsız dış denetçiye denetlettirilen geçmiş yıla ilişkin bağımsız denetime ilişkin, diğer bağımsız dış denetçilerin hazırladığı raporlar denetim kanıtı elde etmek üzere incelenebilir. Geçmiş yıla ait diğer bağımsız dış denetçilerin raporlarından yararlanılıyorsa bu raporların yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığından emin olunmalıdır.

---

<sup>237</sup> <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>, A41, s.648, Erişim: 30.06.2013

#### **4.2.4.4. Diğer Denetim Elemanlarının Çalışmalarından Yararlanma**

Denetçi, yapacağı bağımsız denetimde, bazı konularda denetim kanıtı elde etmek veya karşılaştırmalar yapmak amacıyla, başka bir konu üzerine veya başka bir bölümde görevlendirdiği emri altında çalışan diğer denetim elemanlarının çalışmalarından da yararlanır.

### **4.3. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİ UYGULAMA BİÇİMLERİ**

Bağımsız 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 aşağıdaki şekillerde uygulayabilir.<sup>238</sup>

1. Tüm İşlemlerin İncelenmesi
2. Belirli veya Örneklem Yoluyla Seçilen Kalemlerin İncelenmesi
  - a. Belirli Kalemlerin Seçilmesi
  - b. Örneklem

#### **4.3.1. Tüm İşlemlerin İncelenmesi (% 100 İnceleme)**

Denetlenen kaleme ilişkin her bir işlemin tek tek gözden geçirilmesidir. Başka bir ifadeyle ele alınan bir zaman kesiti içindeki tüm işlemlerin tek tek gözden geçirilmesidir. Kontrol testi uygulamalarında, % 100 inceleme çoğunlukla söz konusu olmamakla birlikte, detay testleri için yaygın olarak uygulanır. Ana kütlede büyük değer ve az sayıda kalemden oluştuğu, önemli bir risk bulunduğu ve diğer kanıt toplama teknikleri ile yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanmadığı veya bir hesaplamamanın tekrar tekrar yapılması ya da bilgi işlem sisteminin gerçekleştirdiği benzer işlemler nedeniyle bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımının uygun

---

<sup>238</sup> ISA 530.22

olduğu durumlarda, denetlenen kaleme ilişkin her bir kalemin incelenmesi uygun olabilir.<sup>239</sup>

#### 4.3.2. Belirli veya Örnekleme Yoluyla Seçilen Kalemlerin İncelenmesi

Üzerinde araştırma yapılacak bir finansal tablo kalemi hakkında bilgi edinmek ve görüş oluşturmak için başvurulabilecek ilk ve en basit yöntem, yani ideal olan finansal tablo kalemine ilişkin tüm kayıtların % 100 incelenmesidir. Ancak uygulamada genellikle finansal tablo kalemine ilişkin tüm işlemlerin incelenmesi aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı pratik ve faydalı bir yaklaşım değildir.<sup>240</sup>

- Finansal tablo kullanıcılarının mutlak bir güvenceye ihtiyaçları olmaması. Finansal tablo kullanıcıları açısından önem arz eden husus mali tabloların işletmenin finansal durumunu makul ve doğru olarak yansıtır yansıtmadığıdır.
- Denetimin maliyeti ve faydası arasında bir uyum olmalıdır. İncelenecek işlem sayısı arttıkça denetim maliyeti de artmaktadır. Bu nedenle her bir işlemin incelenmesi denetçinin ekonomik açıdan kaldıramayacağı bir maliyeti beraberinde getirebilir.
- Denetim sınırlı bir zaman içerisinde gerçekleştirilmesi gereken bir faaliyettir. Ayrıca denetimin uzun sürmesi denetlenen işletmenin faaliyetlerini de aksatabilir. Zaman kısıtı denetçilerin her bir işlemi incelemesine imkan vermeyebilir.
- İncelenen işlem sayısı ile elde edilecek kanıtların güvenilirliği arasında bir korelasyon yoktur. Bu hususa ilişkin olarak denetim standartları “sadece daha fazla denetim kanıtı toplamak, denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez.” demektedir.<sup>241</sup>

Yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı % 100 inceleme yönteminin yerine, denetçi genellikle denetlenen finansal tablo kalemi işlemlerinin bir kısmını seçerek inceler.

---

<sup>239</sup> ISA 530.24

<sup>240</sup> Aksoy (II), s. 221

<sup>241</sup> ISA 500.07

#### 4.3.2.1. Belirli Kalemlerin Seçimi

Denetçi müşteri işletme hakkında edindiği bilgilere, değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskine ve test edilen ana kütlelerin özellikleri gibi faktörlere bakarak, denetlenen popülasyondan belirli kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Belirli kalemlerin kanaate dayalı olarak seçimi, örnekleme dışı riski<sup>242</sup> ortaya çıkarır.

Aşağıda seçilen belirli kalemlere örnekler verilmiştir.

- Yüksek tutarlı veya anahtar kalemler: Denetçinin ana kütlelerden belirli kalemleri, söz konusu kalemlerin yüksek tutarlı ya da şüpheli, olağandışı, kısmen riske eğilimli veya hata geçmişi olması gibi diğer bazı özellikler sergilemesinden dolayı seçmesi.
- Belirli bir tutar üzerindeki tüm kalemlerin seçilmesi.
- Bilgi elde edilebilecek kalemler: Denetçinin belirli bir kontrol faaliyetinin uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için belirli kalemleri kanaatini kullanarak seçmesi.
- Kontrol faaliyetlerini test edecek kalemler.

Bir hesap bakiyesi ya da işlem türü için belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, genellikle denetim kanıtı toplamak için etkili bir yol olsa da, bu yolla seçilen kalemlere uygulanan kanıt toplama tekniklerinin sonuçları ana kütlelerin tamamı için genellenemez. Örneğin 50.000 TL üzerinde değerle işletmeye mal olmuş demirbaşların tamamının incelenmesi sonucunda çıkan sonuç tüm demirbaşlar kalemine genellenemez. Belirli kalemlerin seçimi denetim işlevinde sık uygulansa da böyle bir inceleme denetlenen kalemin iki ana kütleyle bölündüğünü ve bu ana kütlelerden birinin yüzde yüz incelendiğini göstermektedir. Denetçi, ana kütlelerin geri kalanının önemli olduğu durumlarda, bu kısım ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme ihtiyacını da göz önünde bulundurmalıdır.

---

<sup>242</sup> Örnekleme dışı risk, örnek hacmi ile ilişkili olmayan herhangi bir sebepten dolayı denetçinin hatalı bir sonuca ulaşmasına neden olan faktörlerden meydana gelen riski ifade eder.

#### 4.3.2.2. Örnekleme

İstatistikte, evrenden (ana kütlede) bir örneklem<sup>243</sup> seçilmesi ve sadece bu örneklemin incelemeye alınması ile varılacak sonucun evrene mal edilmesi olayına örnekleme denilmektedir.<sup>244</sup> Denetim açısından örnekleme, denetçinin örnekleme yaptığı kalem (evren) ile ilgili kanaate varmasına ya da sonuca ulaşmasına yardımcı olmak amacı doğrultusunda kanıt toplama tekniklerinin, tüm kalemlerin seçilme şansı olacak şekilde denetim kalemi içerisindeki örneklemin %100'ünden daha azına uygulanması olarak tanımlanabilir.<sup>245</sup>

Ancak, kanıt toplama tekniklerinin bir çoğu örnekleme yönteminin uygulanması için uygun değildir. Soruşturma – bilgi toplama tekniği, gözlem tekniği, analitik inceleme tekniği kapsamındaki bir çok metot ile göz atma tekniği, toplantı tutanaklarının ve sözleşmelerin okunması gibi belge inceleme tekniği kapsamına giren genel metotlar örnekleme tekniğine uygun değildirler.

Denetim örnekleme iki farklı şekilde uygulanabilmektedir.

- İstatistik Olmayan Örnekleme– İradi Örnekleme
- İstatistik örnekleme

##### 4.3.2.2.1. İstatistik Olmayan Örnekleme

İstatistik örnekleminin temel özelliği örnek birimlerinin seçiminde ve örnekleme riskinin ölçümü de dahil olmak üzere, örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanımınıdır. Dolayısıyla bu hususlarda her hangi birini içermeyen örnekleme yaklaşımı, istatistik olmayan örnekleme yaklaşımını ifade eder. Literatürde istatistik olmayan örnekleme yaklaşımı tanımlanırken örneklerin seçiminde veya örnekleme büyüklüğünün belirlenmesinde denetçinin mesleki yargısını

---

<sup>243</sup> Ana kütlede özelliklerini yansıtmaya düşüncesiyle ana kütlede belirli yöntemlerle seçilmiş birimlerin oluşturduğu topluluğa. örneklem denilmektedir.

<sup>244</sup> Aksoy (II), s. 213.

<sup>245</sup> ISA 530.03



kullandığı yaklaşımlar olarak tanımlanmaktadır. Ancak, denetçi istatistiki olmayan örnekleme yönteminde örnek birimlerini olasılık teorisini kullanarak da seçebilir. İstatistiki olmayan örnekleme yöntemi istatistiki örneklemeden ayıran temel husus örnekleme riskinin ölçümünde ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanılmamasıdır. İki örnekleme yönteminin de temel özelliği örneklerin ana kütle temsil edici özelliğe sahip olmasıdır.

İstatistiki olmayan örnekleme yöntemini, yukarıda tarif edilen belirli kalemlerin seçilmesi yaklaşımından ayırmak kavram karmaşasının giderilmesi açısından faydalı olacaktır. Belirli kalemlerin seçilmesi tekniğinde bazı ana kütle birimlerinin seçilme şansı yoktur. Bu nedenle seçilen örneklerin ana kütle temsil özellikleri kaybolmakta, seçilen örneklere dayalı çıkarımlarda ana kütle genellenememektedir. Buna karşılık istatistiki olmayan örnekleme yönteminde, seçilen örnekler ana kütle temsil edicilerdir.

Denetçi, istatistiki örnekleme yönteminde kullanılan seçim tekniklerini kullanmıyorsa, örnekleme girecek birimleri; örnekleme dahil etmek veya etmemek için hiçbir özel nedeni olmadan seçmelidir. Bu seçim yöntemine “Gelişigüzel Seçim Yöntemi” de denilmektedir. Bu seçim yöntemiyle belirlenmiş örneklem, evrenin karakteristiklerini temsil etse de tanımlanmış olasılık kavramları temel alınarak seçilmiş olmadığından istatistiki örneklemede kullanılamaz. Gelişigüzel Seçim Yönteminde esas olan denetçinin örnek seçimini ön yargıya dayanmadan yani örnek biriminin miktarsal büyüklüğünden, niteliğinden, görünüşünden ve bulunduğu yerden etkilenmeden gerçekleştirmesidir. Örneğin satışlara ilişkin dosyadan örnek satış faturalarının seçiminde, denetçi örnek birimlerini sadece satış dosyasının ortasında olan faturalardan seçmemeli, dosyanın başında ve sonunda olan faturaların da seçilme şansı olmalıdır.

Ayrıca denetçinin belirli bir zaman aralığındaki tüm birimleri seçmesini ifade eden blok seçim metodu da istatistiki olmayan örnekleme yöntemi kapsamına girmemektedir. Tüm yıla ilişkin nakit ödemelerinin incelenmesi amacıyla denetçinin mart ve haziran aylarında kesilen çekleri incelemesi bu metoda örnek verilebilir.

Bu metotta diğer aylara ait çeklerin seçilme şansı olmadığı için ana kütle hakkında genelleme yapılamaz.<sup>246</sup>

#### 4.3.2.2.2. İstatistiki Örnekleme

Örnekleme ile ilgili olarak, örneklerin tesadüfi seçimi ve örnekleme riskinin ölçümü de dahil olmak üzere, örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanımını içeren her türlü yaklaşım istatistiki örnekleme olarak ifade edilir.<sup>247</sup>

İstatistiki örnekleme yöntemin başlıca üstün yanları aşağıda sıralanmıştır.<sup>248</sup>

- Ana kütleli oluşturulan her birim hesaplanabilen bir olasılıkla örnekleme seçilmektedir.
- İstatistiki yöntemlerden yararlanmak suretiyle hata kapsamı ve denetçi görüşünün güvenilirliği sayısal olarak hesaplanabilmektedir.
- Denetçinin kabul edebileceği matematiksel olarak hesaplanmış risk düzeyine göre optimum örneklem hacmi belirlenebilmektedir. Böylece denetim kapsamının gereksizce genişletilmesi veya küçültülmesini engellenmektedir.
- Örnek seçiminin yansız olmasına ve örneklem sonuçlarının tarafsızca değerlendirilmesine imkan verir.
- Sonuçlar bilimsel olarak savunulabilecektir.
- Maddi doğruluk testleri üzerinde etkisi olmayan kontrol testlerini elemine ederek zaman tasarrufu sağlar.
- Örnek birimlerinin farklı denetçiler tarafından seçilmesi, örnek birimlerin değerlendirilmesinde bir problem doğurmaz.

Finansal tablo kalemleri nicel ve/veya nitel açıdan inceleyebilir. Bu nedenle incelenen finansal tablo kaleminin özelliklerine göre uygulanan test türleri uygulanacak istatistiki

---

<sup>246</sup> Erdoğan (II), s. 217.

<sup>247</sup> ISA 530.03

<sup>248</sup> Bozkurt (II), s. 201.

örnekleme yöntemini belirlemektedir. Bu doğrultuda finansal tablo denetiminde kullanılan başlıca istatistiki örnekleme yöntemlerini aşağıdaki gibi sınıflayabiliriz.

Nitelik Örnekleme Yöntemleri	Nicelik Örnekleme Yöntemleri
1. Niteliklere Göre Tahmin Örnekleme Yöntemi Yöntemi 2. Kabul Örnekleme Yöntemi Ortalama Yöntemi	1. Parasal Birim Örnekleme 2. Birim Başına
3. Buluş örnekleme Yöntemi	

#### ŞEKİL – 4.5 İstatistiki Örnekleme Yöntemleri

#### 4.4. KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİNİN DENETÇİ AÇISINDAN ÖNEMİ

Denetim kanıtları denetimin özünü teşkil eder ve denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir. Denetim kanıtı ve kanıt toplama teknikleri, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Bu yüzden kanıtlar ve kanıt toplama teknikleri denetçinin denetim çalışmasını gerçekleştirebilmesi açısından olmazsa olmazları diyebiliriz. Çünkü kanıtlar olmadan denetçi yapmış olduğu denetim çalışmasını dayandıracığı bir done olmadan güvenilirliğini ispatlayamaz.

Buna karşılık denetim kanıtlarının kapsamlı bir teorisi mevcut değildir. Bu durum mesleki standartların gelişmesinde bir sınır ve mesleki uygulayıcılar için de bir eksiklik oluşturur. Ayrıca, denetim kanıtlarının niteliği denetim konusuna bağlıdır. Denetim konusunun değiştiği bir ortamda denetim kanıtları ve kanıt toplama süreci de doğal olarak değişecektir. Bu durum denetim kanıtları ile ilgili belirsizliklerin sayısını daha da arttırmaktadır.

#### 4.5. KANITLARIN DENETİM RAPORUNA ETKİLERİ

Denetçi toplanan kanıtları değerlerken tarafsız, ölçülü, dikkatli ve titiz davranmalıdır. Kaliteli bir denetim görüşünün verilebilmesi denetim kanıtlarının uygun bir biçimde değerlendirilmesine bağlıdır. İşletme yönetiminin finansal tablolar şeklinde yaptığı bildirimleri desteklesin desteklemesin, tüm geçerli denetim kanıtları dikkate alınıp değerlendirilmelidir. Denetçi her bir kanıtın sağladığı bilginin doğrudan ilgili olduğu konu ile sınırlı bulunduğunu gözden uzak tutmamalıdır. Bu kural unutulduğunda savunulması zor bir sonuçla karşılaşılması olasıdır. Örneğin: denetçinin sadece fiziki inceleme işlemine dayanarak bir sabit varlığın denetlenen işletmeye ait olduğu sonucunu çıkartması, savunulması zor bir davranış olacaktır.

Yeterli sayıda ve güvenilir denetim kanıtı toplayan denetçi, denetlediği finansal tabloların dürüstlüğü ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında bir görüş bildirir. Toplanan kanıtlar şartsız bir denetim görüşünün bildirilmesini destekliyorsa, denetçi standart denetim raporu (kısa şekilli-olumlu-denetim raporu) düzenler. Önemli bir finansal tablo kalemi hakkında olumlu bir görüş oluşturulamadığında, denetçi ya görüşünü gerekli diğer destekleyici kanıtlar toplanıncaya kadar erteler veya finansal tablolar hakkında şartlı bir görüş bildirir veya bir görüş bildirmekten kaçınır.<sup>249</sup>

Denetim Kanıtı, denetçinin denetim kanıtını anlaması ve onun mali tablolar üzerindeki görüşlerini desteklemesi için temel bir çerçeve çizer. Denetçi, mali tablolardaki mali bir görüşe ulaşmak için, onların ilgili olduğu yönetim iddialarını test etmek için denetim prosedürünü uygulayarak kanıt toplar. Mali tabloların doğruluğunu ve ne çeşit denetim raporunun hazırlanacağını belirlemek için denetim sürecinde kanıt toplanır. Yönetim iddiaları ile ilgili mali tablo unsurlarının, denetim amaçlarının ve denetim sürecinin birbirleriyle ilişkilerini gösterir. Özellikle mali tablolar ve denetleme süreci arasında yukarıdan aşağıya bir ilişki vardır. Mali tablolar her bir tablo unsuru ile ilgili olan yönetim iddialarını yansıtır. Denetçi, her bir yönetim iddiası ile ilgili denetim amaçları geliştirmek ve denetim amaçlarının tutup tutmadığını test etmek için kanıt

---

<sup>249</sup> Güredin (III), s. 132.

toplayarak denetim prosedürünü uygular. Denetim prosedürünün uygulanışı, denetim raporunu desteklemesini gerektirir.

Denetçiler genellikle denetimi yönetebilmek için mali tabloları unsurlara ve bölümlere ayırır. Bu unsur, mali tablo hesabı veya işlem döngüsü olabilir. Test etmek amacıyla mali tablo unsurları geliştirmek için birçok metot kullanılır. Denetçi, muhasebe işleminin başlangıçtan son kaydına kadar gösteren “beşikten mezara” döngüsü kullanır.

#### **4.6. KANITLARIN BELGELENMESİ**

Denetim sırasında denetçi önemli miktarda denetim kanıtı toplar. Kanıtların toplanması yeterli değildir; bu kanıtların aynı zamanda belgelenmesi de gerekir.<sup>250</sup>

Kanıtların belgelenmesi denetçinin çalışma kağıtları ile yapılır. Çalışma kağıtları; denetçinin izlediği denetim yollarını, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kağıtlardır. Çalışma kağıtlarının düzenlenmesi kaliteli bir denetim yapıldığına dair kanıt teşkil eder. Bunlar işletme için sır sayılabilecek bilgileri içerdiği için denetçi tarafından kendi ya da üçüncü kişilerin menfaati için kullanılamaz. Mahkemeden istenilmesi halinde sunabilir.<sup>251</sup>

##### **4.6.1. Çalışma Kağıtları**

Çalışma kağıtları, denetim yapılırken tutulan denetçinin kayıtları ve denetim sonucu ulaşılan özetlerdir. Çalışma kağıtlarının miktarı, çeşidi ve içeriği özel bir yükümlülük fonksiyonudur. Çalışma kağıtlarının iki tane işlevi olduğunu öngörür:

- 1- Denetimin idare edilmesine yardımcı olmak,
- 2- Denetçinin raporu için destek sağlamak.

---

<sup>250</sup> Güredin (III), s. 132.

<sup>251</sup> <http://www.bagimsizdenetim.gen.tr/2012/05/spk-bagimsiz-denetimde-ic-kontrol-sistemi/>, Erişim: 01.07.2013

Çalışma kağıtları, denetçinin görüşlerini içeren denetim kanıtlarıdır. Özellikle çalışma kağıtları denetçinin görüşlerinin işin standartlarına uygun olarak belgelenmesidir. Denetim aktiviteleri olan planlama, uygulama ve yeniden gözden geçirme ile denetim kanıtlarının ilişkilerini göstermektedir. Yükümlülük, planın uygulanması doğrultusunda, planlanması çalışma kağıtlarını oluşturur. Ayrıca çalışma kağıtları alt kademelerin işlerini gözden geçirmede önemli bir noktadır.

Yükümlülük tamamlandığı zaman denetçi, yayınlamak için hangi rapor türünün uygun olduğunu belirlemek zorundadır. Bu kararın temelinde toplanan denetim kanıtı ve ulaşılan sonuçlar yatar ve bu karar çalışma kağıtlarında belgelenir.

Çalışma kağıtları, denetimin anlaşılabilirliği raporu yayınlamak için yeterli olup olmadığını göstermek için de belgelenirler.

Çalışma kağıtlarını iki dosyadan oluştururlar: müşteriler hakkında tarihsel bilgi içeren devamlı dosyalar ve denetlenen döneme ait bilgileri içeren cari dosyalardır.

Denetçinin çalışma kağıtlarının birçok çeşidi vardır. Bu çalışma kağıtlarının en genel olanları denetçi plan ve raporları, denetim mizanı, hesap analiz ve listeleri, denetim genelgesi ve uyarlanmış ve sınıflandırılmış girdileri içerir.

#### **4.6.2. Müşteri İşletme İle İlgili Tarihi Bilgiler**

Bu bölümde ilk başta, işletmenin faaliyetlerini, önemli üretim birimlerini, üretim süreçlerini, mamül hatlarını, dağıtım kanallarını ve önemli müşterilerini açıklayan bir muhtıra yer alır. Organizasyon şeması ile bu şemadaki önemli pozisyonları üstlenmiş personelin isim listesi, görev ve sorumluluk talimatı da bu bölümde yer alır.

Bu tür bilgiler, özellikle müşteri işletmede ilk defa denetim yapacak denetçi açısından çok yararlıdır. Bu bilgiler denetçiye denetleyeceği işletme hakkında genel bir fikir verir ve bu bilgilerin toplanmasında harcanacak zamanı sıfıra indirir.<sup>252</sup>

---

<sup>252</sup> Güredin (III), s. 138.

### **4.6.3. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Sistemi ve Muhasebe Uygulamaları Hakkındaki Bilgiler**

Bu bölümde müşterinin muhasebe uygulamalarını ve iç kontrol sistemini özetleyen önemli açıklayıcı bilgiler; iç kontrol değerlemeleri, iş akışları, muhasebe el kitabı, hesap planı ve muhasebe sistemini açıklamaya yarayacak önemli belge, form ve kayıt örnekleri yer alır.

### **4.6.4. Müşteri İşletmenin Yasal İlişkileri Hakkında Bilgiler**

Şirket ana sözleşmesi, yönetmelikler, borç anlaşmaları, tahvil ihracı, toplu sözleşmeler, kıdem tazminatı planı, uzun dönemli faaliyet sözleşmeleri gibi yasal ilişkileri gösteren bilgi ve belgeler bu bölümde yer alır. Yukarıda sıralanan belgeler işletmenin faaliyetleri ve finansal tabloları üzerine önemli etkiler yaparlar. Bu nedenle denetçi bu türdeki kanıtları ve değişikliklerini devamlı dosyada saklar.<sup>253</sup>

### **4.6.5. Belirli Hesaplarla İlgili Devamlı Analiz Cetvelleri**

Bazı hesaplar yıl içinde hareket görmezler, bunlar ancak dönem sonlarında yapılan ayarlamalardan etkilenir ve birikmiş tutarlar bir sonraki döneme aktarılır. Çok az veya bazı seneler hiç hareket görmeyen belirli hesapların yıllar itibariyle karşılaştırmalı olarak izlenmeleri çok yararlı olabilir. Bu tür hesaplar için her yıl yeni karşılaştırmalı cetveller düzenlemek yerine bunların sürekli olarak analiz edildikleri cetvellerden yararlanılır. Bu devamlı analiz cetvelleri devamlı dosyada saklanır. Her yıl yeni durum bu cetvele eklenerek analiz yürütülür. Devamlı analiz örneğin: öz sermaye, uzun dönem borçlar, ileriki yıllara sarkan faaliyet zararı, bağlı şirketlerden gelirler, bağlı şirketlerdeki yatırımlar, önemli mamül hatları itibariyle brüt kar oranları için yürütülür.<sup>254</sup>

---

<sup>253</sup> Güredin (III), s. 138.

<sup>254</sup> Güredin (III), s. 139.

#### 4.6.6. Denetim Planı

Normal koşullarda her yıl aynen tekrarlanan (gereğinde ufak bazı değişiklikler yapılarak) ana denetim planı; işletmenin üretim kapasitesi faaliyet hacmi ,depolama hacmi; belirli işlemlerin rutin olarak yinelenmesi halinde hiçbirinin açıkta bırakılmayacağı bir biçimde denetlenebilmesi açısından hesapların (banka hesapları, maliyet merkezleri... gibi) ve yerlerinin (merkezde, şubede, bağlı kuruluşta... gibi) bir listesi, bu bölümde yer alan bilgi ve belgelerdir. Devamlı bir şekilde güncelleştirildiği ve kullanıldığı takdirde, devamlı dosya denetçi için çok önemli ve yararlı bir denetim aletidir.<sup>255</sup>

#### 4.6.7. Denetim Mizanı

Denetim mizanı, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan hesapların ve bunların bakiyelerinin, denetçinin hesaplarda yaptığı düzeltme tutarlarının ve düzeltilmiş hesap bakiyelerinin yer aldığı çalışma kağıdıdır.<sup>256</sup>

Denetim mizanı finansal tablodaki bakiyelerle denetim çalışma kağıtları arasındaki bağlantıyı sağlar.

#### 4.6.8. İcmaller

Birbirine benzer veya ilişkili hesaplara ait tutarların sınıflandırılıp özetlendiği özet cetvellerdir. Bu cetvellerdeki tutarlar belirli bir andaki durumu gösterir. Görüldüğü gibi denetim mizanı sayısız büyük defter hesabının özetlenip toplanması ile bulunan ana hesap tutarlarını gösteren bir çalışma tablosudur. Bu tutarların nasıl oluştuğu, hangi alt hesaplardan meydana geldiği de icmaller cetvelinden izlenir. İcmal cetveli finansal tabloda raporlanmış nihai tutar ile bu tutarı destekleyen ayrıntılı alt hesap tutarları arasında bir köprü görevi görür.<sup>257</sup>

---

<sup>255</sup> Güredin (III), s. 139.

<sup>256</sup> <http://muhasebeturk.org/ecopedia/386-d/24226-denetim-mizani-nedir-ne-demek.html>, Erişim: 01.07.2013

<sup>257</sup> Güredin (III), s. 141.



#### **4.6.9. Destekleyici Cetveller**

Denetçi ayrıntılı incelemelerini ve analizlerini destekleyici denetim cetvellerinde belgeler. Bu cetveller destekleyici nitelikte denetim kanıtlarının toplanıp dosyalandığı ve üzerinde çalışmaların yapıldığı listeler, hesap analiz cetvelleri, doğrulamalar, uygunluk araştırmaları, belge inceleme sonuçlarının aktarıldığı notlar gibi cetvellerden oluşur.<sup>258</sup>

#### **4.6.10. Denetçi Notları ve Diğer Çalışma Kağıtları**

Denetçi notları da bir diğer türde çalışma kağıtlarıdır. Bu notlarda belirli bir durumu açıklayan ve analiz eden bilgiler yer alır. Örneğin: gözlem, doğrulama, belge incelemesi gibi teknikleri uygulayan denetçi, bulgularını ve ulaştığı görüşü denetim muhtıralarına not eder. Destekleyici nitelikteki diğer tüm bilgilere ait belgeler de diğer çalışma kağıtları altında toplanır. Yazılı bildirimler, yönetim kurulu tutanakları, sözleşme suretleri, yönetimin doğruluk bildirimi, yazılı doğrulamalar bunlara başlıca örnektir.

### **4.7. DENETİM AMAÇLARI İLE KANIT TÜRLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİLER**

Denetimin temel amacı mali tabloların doğruluk ve güvenilirliği hakkında görüş elde etmek ve bunu denetim raporunda bilgi kullanıcılarına açıklamaktır ve bunun yanı sıra denetimin bazı özel amaçları da vardır. İşte denetimin bütün bu amaçlarının temelini yönetimin bildirimleri olarak isimlendirilen kayıtsal doğruluk, mevcut olmak ve gerçekleştirme, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sınıflandırma ve açıklama şeklinde belirlenmiş olan altı adet bildirim oluşturmaktadır. Bu altı bildirim işletme yönetiminin mali tabloları aracılığıyla yapılır. Denetçi ise bu altı bildirimi temel olarak denetimin amaçlarını oluşturur. Belirlenen temel amaç ve özel amaçlar

---

<sup>258</sup> Güredin (III), s. 141.

doğrultusunda denetçi yeterli ve güvenilir kanıt toplamak zorundadır. Toplanan kanıt türlerinin her biri farklı denetim amacına ulaşmaya yardımcı olur. Denetimin amaçlarıyla toplanacak kanıt türleri arasındaki mevcut temel ilişkiler vardır.

Denetçi, denetim için bu amaçlar doğrultusunda bilanço ve gelir tablosundaki her kalemlerle ilgili kanıt toplamak zorundadır. Denetimin belirlenen amacına ulaşmasında toplanacak olan kanıt türü farklılık gösterir.

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

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

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

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

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

Denetimin amaçlarına ulaşmada denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması gereklidir.

Denetçi, müşteri işletmenin yönetiminin mali tablolar aracılığıyla yaptığı bildirimlere dayanarak işlemlerin sınıflandırılması ve her bir hesap kalanı ile ilgili özel denetim amaçlarını belirledikten sonra, bu amaçlara ulaşmada kullanacağı denetim tekniklerini seçer.<sup>259</sup>

---

<sup>259</sup> Kardeş, s. 86-87

## 5. SONUÇ

Finansal tabloların denetiminde, denetçinin sorumluluğu finansal tabloların belirli bir mali raporlama sistemine tüm önemli açılardan uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş oluşturmaktır. Denetçi görüşünün sağlamlığı ise denetim faaliyeti sonucunda yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine bağlıdır. Bu nedenle denetçinin başarısı büyük ölçüde kanıt toplama sürecinde aldığı kararların doğruluğu ve bu kararlar doğrultusunda yaptığı çalışmaların etkinliği ile ilgilidir.

Denetimin temel amacı, denetçinin doğrudan doğruya bu hususu kanıtlamaya yönelik denetim kanıtları toplamasına imkân vermeyecek kadar geniş bir yapı arz eder. Bu nedenle denetimin genel amacına ulaşılması için finansal tablolara ilişkin bu genel varsayımın alt iddialara bölünmesi denetim işlevinin makul bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. Finansal tablo iddiaları denetim faaliyetinin yerine getirilmesinde bu fonksiyonu üstlenerek kanıt toplama sürecinin genel çerçevesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetçi öncelikle finansal tablo kalemlerine ilişkin yönetim iddialarına karşılık gelen denetim amaçlarını belirleyecek. Bu aşamadan sonra belirlenen denetim amaçlarını kanıt toplama tekniklerinin bir ve bir kaçını uygulayarak test edecek bu testlerin sonucunda denetim kanıtlarını elde edecektir.

Ancak denetim kanıtlarının kesinlikten çok ikna edici olması, denetçi görüşü açısından denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini gerektirir.

Uluslararası Denetim Standartları elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesine ilişkin genel kriterleri tanımlayarak denetçiye yol göstermektedir. Denetçi, kanıtlarının yeterliliğine ve uygunluğuna ilişkin kararına, denetlenen işletmenin yapısını, elde edilen kanıtın niteliğini, denetim konusunun önemliliğini, denetim risklerini ve denetim faaliyeti boyunca ortaya çıkan işletmenin bilgi sisteminin kalitesi, iç kontrol sisteminin etkinliği, yöneticilerin dürüstlüğü gibi diğer etmenleri değerlendirerek varacaktır.

Denetçi, çeşitli yöntem ve araçlar kullanarak denetim kanıtları elde etmektedir. Bu yöntem ve araçların yani kanıt toplama tekniklerinin yerindeliği yeterli miktarda uygun

denetim kanıtı elde etmenin en önemli unsurudur. Denetçi kanıt toplama tekniklerini uygulayarak işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılmasında, iç kontrollerin işleyişi ile hesap bakiyelerinin doğruluğu hakkında denetim kanıtı elde etmektedir. Zaman sınırı ve denetim maliyeti denetlenen finansal tablo kalemlerine ilişkin tüm işlemlerin incelenmesine ve her bir işleme ilişkin denetim kanıtı elde edilmesine olanak vermez. Bu nedenle denetçi, genellikle finansla tablo kalemlerinin doğruluğunu finansal tablo kalemlerini oluşturan işlemlerin bir kısmını inceleyerek test eder.

Bu çalışmada: yukarıda anlatılan genel çerçevede denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri incelenmiştir. Denetçi yaptığı işin niteliği açısından kanıt toplama ve değerlendirme uzmanı olup kanıt toplama süreci de denetçinin mesleki yeterliliğinin uygulama alanıdır.

Denetim kanıtlarına ve kanıt toplamaya ilişkin mesleki bilgi ve becerinin geliştirilmesi denetçinin daha etkin daha doğru bir şekilde denetim görevini yerine getirmesini sağlayacaktır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

- Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**. İstanbul: Alfa Yayınları, Ya. No: 86, 2001.
- Aksoy, Tamer (I). **Tüm Yönleriyle Denetim AB ile Müzakere Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**. Genişletilmiş II. Baskı, Cilt 1, Ankara: Yetkin Yayınları, 2006.
- Aksoy, Tamer (II). **Tüm Yönleriyle Denetim**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.
- Aysan, Mustafa. **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’deki uygulamalar**. İstanbul: Çınar Matbaası, 1971.
- Arthur W. Holmes ve Wayne S. Overmyer (I) (Çeviren: Oğuz Göktürk, **Muhasebe Denetimi “AUDITING” Standartları ve Yöntemleri**. Cilt: 1, Bilimsel Yayınlar Derneği, Ya. No:5, 8. Baskı, 1975.
- Arthur W. Holmes ve Wayne S. Overmyer (II) (Çeviren: Oğuz Göktürk, **Muhasebe Denetimi “AUDITING” Standartları ve Yöntemleri**. Cilt: II , Bilimsel Yayınlar Derneği, Ya. No:6, 8. Baskı, 1975.
- Arkun, Osman Fikret. **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**. 2. Baskı, İstanbul: Met/Er Matbaası, 1980.
- Aktuğlu, Mehmet Ali. **Denetleme ve Revizyon**. 3. Baskı, İstanbul: Barış Yayınları, 1996.
- Bozkurt, Nejat (I). **Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, İstanbul: Can Matbaa, 1985.
- Bozkurt, Nejat (II). **Muhasebe Denetimi**. 1. Baskı, Ya. No: 457, İstanbul: Alfa Yayınları, 1998.

- Bakır, Mehmet.**Denetim**. Trabzon: Dilara Yayınevi, 2007.
- Çaldağ, Yurdakul. **Denetim ve Raporlama**. 5. Baskı. Ankara: Gazi Kitapevi, 2007.
- Çakıroğlu, Sabri, Hasan Özçelik ve Seyhan Güver.**İç Denetim Mevzuatı Birincil, İkincil Ve Üçüncül Düzey**. İstanbul: İBB İç Denetim Birimi Başkanlığı Yayınları No:2, 2010.
- Çelik,Aytekin.**Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005.
- Erdoğan, Melih (I). **21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler**. İstanbul: İSMMMO Yayınları, ya. No. 30, 1999.
- Erdoğan, Melih (II). **Denetim**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005.
- Gönen, Dinçer ve Hikmet Işık. **Döner Sermayeli Kuruluşlarda İhale, Muhasebe ve Denetim**. Ankara: Sevin Matbaası, 1985.
- Gürbüz, Hasan.**Muhasebe Denetimi**. 4. Baskı. Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995.
- Güredin, Ersin (I). **Denetim**. İstanbul: Formül Matbaası, 1983.
- Güredin, Ersin (II). **Denetim ve Güvence Hizmetleri**. Arıkan Basım, İstanbul: 2007.
- Güredin, Ersin (III). **Denetim**.Avcıol Matbaası, Muhasebe Enstitüsü yay. No.57, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yay. No. 9, İstanbul: 1988
- Güredin, Ersin (IV). **Denetim**. 6. Baskı, İstanbul: Beta Basım A.Ş., 1994.
- Kardeş, Seval. **Denetimin Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**. Ankara: Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Ya. No. 29, 1996.

- Kaval,Hasan (I). **Muhasebe Denetimi**. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık YMM A.Ş. Yayınları, 2003.
- Kaval,Hasan (II). **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**. 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara: Siyasal Kitabevi, 1998.
- Muhasebe Uzmanları Derneği, **Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği**, Sermet Matbaası, İstanbul: 1974.
- Pekiner, Kâmuran. **İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)**. İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası, 1984.
- Şirin, Mehmet. **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistiki Örneklemeye Yöntemleri**. Ankara: s.12 (Dunn John, Auditing Theory & Practice, Prentice Hall., İngiltere), 1996.
- Türker,Masum,Recep Pekdemir ve Yakup Selvi.**Sınırlı Uygunluk Denetimi**.Ankara: Türmob Yayınları, 2003.
- Yavaşoğlu, Mustafa (I), **Bağımsız Denetim**. Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001.
- Yavaşoğlu, Mustafa (II), **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim**, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2001.
- Yazıcı,Mehmet.**Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**. İstanbul: Gözlem matbaacılık, 1986.



## TEZLER

- Ayık, Sinan. “Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin Önemi ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, 2009.
- Dabbağoğlu, Kadir. “Bağımsız Muhasebe Denetimi ve Türkiye’deki Durum”, **Yüksek Lisans Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı, 1998.
- Dede, Hakkı. “Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Sürekli Denetime Tabi Şirketlerin Ara Mali Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Esaslar ve Bağımsız Dış Denetimi”, **Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, 1995.
- Özbingöl, Ayten. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe Ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bölümü, 2008.
- Ulusoy, Yasin. “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim”, **Doktora Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, 2001.
- Ünal, Ferhan Güler. “Denetim Uygulamalarında Optimum İşgücü Planlaması”, **Yüksek Lisans Tezi**. Süleyman Demirel Üniversitesi İşletme Bölümü, 2006.
- Yurdakul, Hüseyin. “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Ve Türkiye’deki Uygulamaları”, **Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, 2005.

## MAKALELER

- Doğan, Zeki ve Zeynep Hatunoğlu. “Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açıısından nemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Cilt. 1, Sayı. 45, Eylül 1996.
- elen, Erol.“Bağımsız Denetimin nemi, Yararları Ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali özm Dergisi**
- nc, Semra ve Diğerleri, “Bağımsız Denetçilerin Yetki Ve Sorumlulukları”
- Sağmanlı, Metin ve ağla Ersen Cömert. “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması”, **Mali özm Dergisi**, Sayı. 98, 2010.
- Yıldırım, Suat. “Türk Ticaret Kanunu’na göre Anonim Şirketlerde Denetçi (According To Turkish Tradecode Auditorin Joint-Stock Companies)”, **Mali özm Dergisi**.

## İTERNET

- Bağımsız Denetim Sektörü Raporu. 2004. [http://www.tbb.org.tr/tr/ana-sayfa/duyurular/2004/337 Ek-13\(03 Mayıs 2013\)](http://www.tbb.org.tr/tr/ana-sayfa/duyurular/2004/337_Ek-13(03_Mayıs_2013))
- Deligöz, Muzaffer. “Denetçilerin sorumlulukları” [http://www.muzafferdeligoz.com.tr / 2010/05/denetcilerin-sorumluluklari/](http://www.muzafferdeligoz.com.tr/2010/05/denetcilerin-sorumluluklari/).(02 Haziran 2013)
- nc, Ekrem. “Genel Kurullar ve Denetçi Seçimi”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ekremoncu/088/>. (01 Haziran 2013)
- [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-turkey/Local%20Assets /Documents/turkey\\_tr\\_ttk\\_yenitt\\_kve\\_bagimsizdenetim\\_100511.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-turkey/Local%20Assets/Documents/turkey_tr_ttk_yenitt_kve_bagimsizdenetim_100511.pdf). (02 Haziran 2013)

- <http://www.gumushanedefterdarligi.gov.tr/dosyalar/tky/kytanim.htm>. (16 Haziran 2013)
- <http://www.tkbb.org.tr/download/Ahmet%20Akhan%20D%C3%B6nem%20Tezi.pdf>.(14 Mayıs 2013)
- [http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=44](http://www.tesmer.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=44)(20 Mayıs 2013)
- <http://www.muhasbevergi.com/content.aspx?id=821>.(27 Mayıs 2013)
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/98malicozum/2%20H%20metin%20sagmanli.pdf>.(31 Mayıs 2013)
- [http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018\\_Sayili\\_Kanun.aspx](http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Birincil%20Duzey%20Mevzuat/5018_Sayili_Kanun.aspx). (27 Ağustos 2013)
- [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr\\_%20Kalite\\_kontrol\\_standarti\\_.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr_%20Kalite_kontrol_standarti_.pdf). (16 Haziran 2013)
- <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A008%202012%20IAASB%20Handbook%20ISQC%201.pdf> . (16 Haziran 2013)
- <http://forum.alomaliye.com/stajyer-sorunlari/36657-2011-1-muhasebe-denetimi-ders-notu.html>. (29 Haziran 2013)
- [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr\\_%20Kalite\\_kontrol\\_standarti\\_.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Tr_%20Kalite_kontrol_standarti_.pdf). (16 Haziran 2013)
- <http://www.evergi.net/denetim-islemleri.html>. (27 Haziran 2013)
- <http://www.ustatlar.net/denetim/yontem-usul.html>. (27 Haziran 2013)
- [http://www.alomaliye.com/murat\\_veyhan\\_belge.htm](http://www.alomaliye.com/murat_veyhan_belge.htm). (28 Haziran 2013)
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/CAAT-ile-Faaliyet-Denetimi-8Kas%C4%B1mOA.pdf>. (30 Haziran 2013)
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/102malicozum/4%20adnan%20do%C3%B6nmez.pdf>. (30 Haziran 2013)

- <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>. (30 Haziran 2013)
- <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a035-2010-iaasb-handbook-isa-620.pdf>, A41. (30 Haziran 2013)
- <http://www.bagimsizdenetim.gen.tr/2012/05/spk-bagimsiz-denetimde-ic-kontrol-sistemi/>. (01 Temmuz 2013)
- <http://muhasebeturk.org/ecopedia/386-d/24226-denetim-mizani-nedir-nedemek.html>. (01 Temmuz 2013)

## DİĞER YAYINLAR

- 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu
- 4389 sayılı Bankalar Kanunu.
- Cömert, Nuran, ”Denetim Standartlarının Hazırlanma Süreci ABD’de ve Uluslararası Arenadaki Gelişmeler ve Uygulamalar”,**TÜRMOB Denetim Kongresi**, Ankara. Seri:X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”
- (ISA) International Standarts on Auditing “Uluslararası Denetim Standartları” (<http://www.ifac.org/publications-resources/2012-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>)
- **Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**. 02 Kasım 2011 Tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete
- Kenger, Erdal. “Denetim”, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, s.25.[www.ydk.gov.tr](http://www.ydk.gov.tr). ( 15 Mayıs 2013)
- SPK ilke Kararı, 04.04.1996 tarih ve 19/438 sayılı
- Seri:XI, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”

- Şirin, Mehmet. **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistiki Örneklemeye Yönetmeleri.** Hazine Kontrolörleri Kurulu Yönetmeliği'nin 29'uncu Maddesi gereğince Hizmete Özel olarak hazırlanmış eğitim çalışması.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi,** Ankara: 2011.
- Ünsal, İbrahim. "Araştırma Teknikleri" (Denetçi Yardımcılarına Verilen Ders Notları), **T.C. Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Yayınları,** Ya. No. 12, 2002.

