



**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE ve DENETİM ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA  
GÖRE DENETİM KANITLARI VE KANIT TOPLAMA  
TEKNİKLERİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Sefa ÖZDEMİR YILMAZ**

**1150Y74208**

**İstanbul, Mayıs 2015**



**T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
MUHASEBE ve DENETİM ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE ve DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA  
GÖRE DENETİM KANITLARI VE KANIT TOPLAMA  
TEKNİKLERİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Sefa ÖZDEMİR YILMAZ**

**1150Y74208**

**Danışman: Prof.Dr. Hasan TÜREDİ**

**İstanbul, Mayıs 2015**

T.C.  
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek lisans öğrencisi Sefa ÖZDEMİR YILMAZ'ın "Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri" konulu tez çalışması jürimiz tarafında Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / oyçokluğu) ile başarılı bulunmuştur.

Adı-Soyadı

İmza

Tez Danışmanı

: Prof.Dr.Hasan TÜREDİ

Jüri Üyesi

: Yrd.Doç.Dr.İlker KIYMETLİ ŞEN

Jüri Üyesi

: Yrd.Doç.Dr.Ali Altuğ BİÇER

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Sefa ÖZDEMİR YILMAZ

20/05/2015

## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı.....:Sefa ÖZDEMİR YILMAZ

Anabilim Dalı.....:Muhasebe ve Denetim

Programı.....:Muhasebe ve Denetim

Tez Danışmanı.....:Prof. Dr. Hasan TÜREDİ

Tez Türü ve Tarihi.....:Yüksek Lisans – Mayıs 2015

Anahtar Kelimeler.....:Denetim,Denetim Kanıtı,Kanıt Toplama  
Teknikleri

## ÖZET

### ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI'NA GÖRE DENETİM KANITLARI VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

İş dünyasında,işletme sahipleri ve işletme yöneticilerinin yanı sıra,işletme çalışanları,tedarikçiler ve müşteriler,kredi kuruluşları,yatırımcılar ve resmi kurumlar işletme ile ilgili verecekleri kararlarda işletme finansal tablo ve bilgilerine göre değerlendirme yapmaktadır.

Bilgi kullanıcıları işletme ile ilgili kararlarını bu raporlara dayanarak verebilir.Doğru karar verilebilmesi ise finansal tablolarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır.

Denetim sürecinde denetçinin,işletme faaliyetleri, kayıtları ve finansal tablolarında yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin bir görüş oluşturabilmesi için,çeşitli yöntemlerle elde edilebilecek bilgi ve belgelere ihtiyacı bulunmaktadır. İşte denetçinin görüşünü oluşturmada etkili olan bilgi ve belgeler,denetim kanıtı olarak adlandırılmaktadır.

Ancak denetçinin tam denetim yaparak,denetim görüşüne temel teşkil edecek kanıtların tamamını elde etmesi zaman ve maliyet açısından mümkün değildir.Denetçi için önemli olan kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi için yeterli sayıda ve kalitede kanıt ulaşmaktır.

Denetim kanıtlarının yeterliliğine ilişkin verilecek kararlar büyük ölçüde denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır.

Bu çalışmada,Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:**Denetim,Denetim Kanıtı,Kanıt Toplama Teknikleri

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname.....:Sefa ÖZDEMİR YILMAZ

Field.....: Accounting and Audit

Programme.....: Accounting and Audit

Supervisor.....: Professor Hasan TÜREDİ

Degree Awarded and Date.....: Master – May 2015

Key Words .....:Audit,Audit Evidence,Evidence Gathering  
Techniques

## **ABSTRACT**

### **ACCORDING TO INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING AUDIT EVIDENCE AND EVIDENCE GATHERING TECHNIQUES**

In business world,both employers and managers and employees, suppliers, credit institutions,investor sand public enterprises carry out the evaluation upon financial statement and information of the business organisation.

Users of information may make their desicions for business organisation based on these reports.Correct desicion rides on accuracy and reliability of informations submitted in financial statements.

The auditor in the audit process,business activities, information contained in the records and the financial statements in order to form an opinion regarding the accuracy,there is a need for information and documents can be obtained in several

ways. Here is the information and documents that are effective in forming the opinion of the inspector, is called the audit evidence.

But it is impossible for auditor to obtain all the facts that constitute the base of the audit due to time and cost. The important issue for an auditor is to obtain enough and quality facts in order to have a quality audit.

However, to a large extent, decisions on adequacy of audit evidence have been left to the professional judgment of the auditor.

In this study audit evidence and evidence gathering techniques have been studied in the context of International Auditing Standards.

**Key Words:** Audit, Audit Evidence, Evidence Gathering Techniques



## TABLO LİSTESİ

	<b>Sayfa No.</b>
<b>Tablo 1.</b> Denetimde Tarihsel Süreç.....	5
<b>Tablo 2.</b> Denetim Türleri.....	8
<b>Tablo 3.</b> Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki Farklar.....	10
<b>Tablo 4.</b> Yönetim İddiaları.....	21
<b>Tablo 5.</b> Denetim Eşitliği.....	26
<b>Tablo 6.</b> Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri.....	45
<b>Tablo7.</b> Belge Kaynakları ve Güvenilirlik İlişkisi.....	50
<b>Tablo 8.</b> Soruşturma Tekniği Kullanım Prosedürü.....	54
<b>Tablo 9.</b> Denetim Kanıtlarının Kalitesini Etkileyen Faktörler.....	66
<b>Tablo10.</b> Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler.....	67
<b>Tablo 11.</b> Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği.....	69

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>a.g.e.</b>	: Adı Geçen Eser
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>Çev.</b>	: Çeviren
<b>EFT</b>	: Elektronik Fon Transferi
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants
<b>GKGMİ.</b>	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>GKGDS</b>	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetim Kurumu
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UDS</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>vb.</b>	: Ve benzeri

# İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	v
TABLolar LİSTESİ.....	vii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
İÇİNDEKİLER .....	ix
GİRİŞ .....	1

## I.BÖLÜM. .... 3

1.DENETİME GENEL BAKIŞ .....	3
1.1.Denetimin Tanımı.....	3
1.2.Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	4
1.3. Denetim Türleri .....	7
1.3.1.Denetçilerin statülerine Göre Denetim Türleri.....	8
1.3.1.1.İç Denetim.....	8
1.3.1.2.Bağımsız Denetim.....	8
1.3.3.3.Kamu Denetimi.....	11
1.4.Denetimin Amacı Yönünden Türleri.....	12
1.4.1.Mali Tablolar Denetimi.....	12
1.4.2.Uygunluk Denetimi .....	12
1.4.3.Etkinlik ve Verimlilik Denetimi (Performans).....	13
1.4.4. Faaliyet Denetimi(Yönetim Denetimi).....	14
1.5. Denetçi ve Nitelikleri.....	15

1.6. Denetim Amaçları.....	17
1.6.1. Gerçeklik.....	17
1.6.2. Tamlık .....	17
1.6.3. Sahiplik.....	18
1.6.4. Değerleme .....	18
1.6.5. Sınıflandırma.....	18
1.6.6. Açıklama .....	18
1.6.7. Hesap Kesimi.....	18
1.6.8. Mekanik Doğruluk .....	19

## **II.BÖLÜM. .... 25**

### **2.DENETİM KANITLARI VE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....21**

2.1.Denetim Kanıtı.....	21
2.2.Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması.....	23
2.2.1. Yapısal Açıdan Kanıt Türleri .....	25
2.2.1.1.Esas Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Kanıtlar.....	25
2.2.1.2.Destekleyici Belgeler.....	27
2.2.2. Niteliğine Göre Denetim Kanıtları .....	27
2.2.2.1. Esas Muhasebe Kayıtları .....	28
2.2.2.2. Fiziki Kanıtlar.....	28
2.2.2.3. Doğrulama .....	29
2.2.2.4. Belgelenmiş Kanıtlar.....	30

2.2.2.5. Görsel Kanıtlar.....	31
2.2.2.6. Sözlü Kanıtlar .....	31
2.2.2.7. Mekanik Doğruluk Kanıtları .....	32
2.2.2.8. Analitik Kanıtlar.....	32
2.2.2.9. Elektronik Kanıtlar.....	33
2.2.2.10. Yazılı Bildirimler.....	33
2.2.2.10.1.Yönetimin Doğruluk Bildirimi (Temsil Mektubu).....	33
2.2.2.10.2. Uzman Çalışmaları .....	34
<b>III.BÖLÜM. ....</b>	<b>36</b>
<b>3.DENETİMDE KANIT TOPLAMA.....</b>	<b>36</b>
3.1.Kanıt Toplamada Kullanılan Testler .....	36
3.1.1. İç Kontrol ve Kontrol Testleri .....	36
3.1.2 Maddi Doğruluk Testleri .....	38
3.2.Geleneksel Denetim işlemleri .....	39
3.2.1.Karşılaştırma İşlemi.....	39
3.2.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi.....	40
3.2.3. Aritmetik İnceleme.....	40
3.2.4. Belge İnceleme.....	41
3.3.Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri.....	42
3.3.1.Kayıtların ve Belgelerin İncelemesi .....	45

3.3.2.Maddi Duran Varlıkların Denetimi(Fiziki İnceleme).....	50
3.3.3. Gözlem .....	52
3.3.4. Soruşturma .....	52
3.3.5.Doğrulama – Mutabakat-Teyit Mektubu .....	53
3.3.6.Yeniden Hesaplama .....	55
3.3.7. Yeniden Uygulama .....	56
3.3.8. Analitik İnceleme Teknikleri .....	56
<b>IV.BÖLÜM. ....</b>	<b>65</b>
<b>4. KANITLARIN YETERLİLİĞİ VE UYGUNLUĞU .....</b>	<b>62</b>
4.1.Mesleki Yargı.....	63
4.2.Kanıtların Uygunluğu .....	63
4.2.1 Kanıtların Geçerliliği .....	65
4.2.2 Kanıtların Güvenilirliği .....	66
4.2.2.1. Denetim Kanıtının Nesneliliği .....	66
4.2.2.2. Zamanlılık .....	67
4.2.2.3. Denetçinin Doğrudan Bilgi Edinimi .....	67
4.2.2.4.İç Kontrol Yapısının Etkinliği .....	68
4.3. Kanıtların Yeterliliği .....	69
4.3.1 Önemlilik .....	70
4.3.2 Risk.....	71

4.3.3 Zaman ve Maliyet .....	73
4.3.4 Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği .....	74
<b>SONUÇ.....</b>	<b>75</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>77</b>

## GİRİŞ

Denetim yapılacak olan işin doğru ve o işin standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığını teftiş etmek,incelemek,kontrol etmek olan denetlemek fiilinin isim halidir.Literatürde ise ,iktisadi olaylarla ve iktisadi çalışmalarla ilgili yönetimin sunmuş olduğu iddiaların önceden kuralları konulmuş standartlara olan uygunluğunu derecesini belirlemek ve sonuçları menfaat gruplarına bildirmek için alanında tecrübeli ve bağımsız bir kişi tarafından tarafsız bir şekilde kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir.

Mali tabloların denetçi tarafından denetlenmesinde güdülen amaç; mali tabloların işletmenin mali durumunu ve faaliyetleri ile ilgili sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine(GKGMİ) ve gerçeğe uygun bir şekilde gösterdiği konusunda bir görüş belirtebilmektir.Bağımsız denetçinin sorumluluğu ise işletme yönetimi tarafından iddia edilen mali tablolardaki bilgi ve beyanların hata ve hileden kaynaklı yanlışlıklar olmadığı konusunda karar alıcılara ve çıkar gruplarına makul bir güvence sağlayacak nitelikte denetim görüşü oluşturmaktır.

Denetim faaliyetinin çoğunluğunu denetim kanıtlarının toplanması ve elde edilen bu kanıtların değerlendirilmesi oluşturmaktadır.Denetçi bir görüşe ulaşabilmek için mali tablo kalemlerinin tamamını veya bir kısmını kanıt toplama tekniklerini uygulayarak test etmek zorundadır.Bu testler sonucu toplanan denetim kanıtlarının yeterli miktarda ve sayıda olup olmadığını ve uygunluğunu değerlendirip bir görüşe ulaşır.

Bu çalışmanın amacı,Uluslararası Denetim Standartlarından(UDS) 500'ün neler olduğunu ortaya koymaktır.

Bu çalışma,dört ana bölümden oluşmaktadır.



Birinci bölümde;denetim kavramı üzerinde durulmuş, mali tablo denetiminin tarihi,denetçilerin statüleri ve denetimin amacı yönünden denetim türleri açıklanmaya çalışılmış,denetçi nitelikleri ve denetimin amaçları konusunda genel bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde;denetim kanıtları sınıflandırılmış,yapısal açıdan ve niteliklerine göre denetim kanıtları detaylı ve maddeler halinde açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde;denetim kanıtları ile kanıt toplama teknikleri üzerinde detaylı durulmuş ayrıca kanıt toplama tekniklerinin güvenilirlik dereceleri açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde ise denetim kanıtlarının uygunluğu ve yeterliliği üzerinde çalışılmış;denetim kanıtlarının yeterliliğinin ne şekilde karar verileceğine ve uygunluk kriterleri detaylı açıklanmıştır.

Denetim kanıtları, kanıt toplama teknikleri, kanıtların uygunluğu ve yeterliliği 500 no'lu Uluslar arası Denetim Standartı'nın çerçevesinde incelenmiş ve bu çalışmanın amacını oluşturmuştur.

## I. BÖLÜM

### DENETİME GENEL BAKIŞ

#### 1.1. DENETİMİN TANIMI

Denetim kavramının, batı dillerindeki karşılığı (audit) olan; Latince “Audire” kelimesi; dikkatli bir şekilde dinlemek, onay vermek anlamına gelmektedir. Denetim alanında iyi yetişmiş bir uzmanın ortaya sunulan iddiaların güvencibilirliği hakkında bir sonuç bildirebilmesidir.

Türk dil kurumuna göre denetim; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapıp yapılmadığını incelemek, kontrol etmek ve teftiş etmek anlamına gelen denetlemek fiilinin isim halidir.<sup>1</sup>

Genel anlamda; “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla bağımsız ve yetkin bir kişi tarafından tarafsızca kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir.”<sup>2</sup>

Denetim Unsurları;

- 1- Karşılaştırma sürecidir
- 2- İktisadi olay ve faaliyetlere ilişkin yönetimin iddiaları
- 3- Önceden belirlenmiş standartlar
- 4- Tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme
- 5- İlgi duyanlara bildirme

---

<sup>1</sup> S.Tunahan Baykara, “Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 90, Temmuz Eylül 2013, s.99.

<sup>2</sup> Alvin A.ARENS ve James K.LEOBBECKE, **Auditing and Integrated Approach**, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1980, s.1. Aktaran: Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2007, s.18.

Denetim kavramı ile birlikte izleme,revizyon,kontrol,teftiş gibi kavramlarda kullanılmaktadır.

## 1.2. MUHASEBE DENETİMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin tarihsel gelişimi;yaşanılmış olayların etkileri ve de süreçlerdeki yaşanan değişimleri günümüzde oluşan denetim teknik ve yöntemlerdeki farklılıkları yansıtması açısından önemlidir.Denetim mesleğinin günümüzdeki oluşumu geçmişte meydana gelmiş önemli olayların etkilerini yansıtmaktadır.Bu açıdan bakıldığında oluşumun arkasında yatan olayların etkilerini ve yanılması görmektedir.Günümüzde de bu denli önem görmesi gelecekte meslek mensuplarına bugünkü yerini ve de gelecekte göstereceği değişimleri aktarabilmektir.

Muhasebe denetiminin ilk kez kimler tarafından, nasıl, ne zaman ve nerede başladığına dair kesin bilgiler yoktur.Ancak araştırmacılar denetim uygulamalarının başlangıcını 5000 yıl kadar uzandığını saptanmıştır.<sup>3</sup> Arkeolojik bulgulardan elde edilen bilgilere göre ise,eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplerine yetki verdiklerini göstermektedir.<sup>4</sup>

Eski Yunan'da ise demokrasi kavramının gelişmesi ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte, bu medeniyete esin kaynağı olan Mezopotamya'daki denetim uygulamaları aynı işlevinde devam etmiştir.Şehir (Site) devletlerinde organize bir denetim sistemi kurularak, kamu birimlerindeki görevliler yurttaş hesap vermekle yükümlü kılınmışlardır.

”Denetim”kelimesi ilk kez 1289 yılında kullanılmış olsada resmen kabul edilmiş bir meslek dalı değildi.Ancak denetim faaliyeti değişik biçimlerde uygulanmıştır.Daha çok devlet ve aile bireylerini ilgilendiriyordu.Denetimlerin yapılmasındaki temel amaç hata ve hilelerin önlenmesi ve çalışanların dürüstlük derecelerinin saptanmasıydı.Bu açıdan %100’ lük denetim yaklaşımı benimsenmiştir.

---

<sup>3</sup>Okan Veli Şafaklı,“KKTC ve AB’de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi”, **Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi**, Haziran 2010,Sayı:20,(Çevrimiçi)<http://www.akademikbakis.org/eskisite/20/05.pdf>,(Erişim Tarihi: 02.06.2015), s.2.

<sup>4</sup> Muhammet Bezirci ve Fehmi Karasioğlu,“Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi” I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**,s.573.

1500'lü yıllar ile 1800'lü yıllar arasında ise denetim yaklaşımında ve yönteminde fazla bir değişiklik olmamasına karşın denetimin meslek olarak kabul edilebilmesi için yapılan çalışmalar büyük bir kazanımdır. Sanayi devriminden önce kurulan işletmelerde düzene sokulmuş kayıt sistemlerinin varlığı ve bağımsız muhasebeciler tarafından işlemlerin yürütülmesi ile hata ve hilelerdeki tespitlerin sağlanmaya çalışılması denetim mesleğinin önemini pekiştirmiştir.

**Tablo 1:**Denetimde Tarihsel Süreç

Zaman	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	Bilgiyi Kullananlar
Sanayi Devrimi	% 100'lük inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi	%100'lük Bir İnceme	Yanıltmaların Bulunması	İşletmeye Borç Verenler, ortaklar
1900 Yıllar Arası(1900-1930)	%100'lük Bir İnceme ve Örnekleme Başvurma	Bilanço ve Gelir Tablosunun Doğru olduğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930 ve sonrası	Mali verilerin örnekleme yöntemiyle incelenmesi	Mali Tabloların doğru ve dürüst olduğuna dair görüş oluşturma	İşletmeye Borç Verenler, Ortaklar, Devlet, Sendikalar, Parlamento , Tüketiciler ve Diğer

**Kaynak:** Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, 13.b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2010, s.14.

Sanayi Devriminden 1900'lü yıllara kadar çok büyük değişiklikler olmamıştır. Sanayi devriminin gerçekleşmesi ile sermaye birikimleri artmış,şirket ölçekleri büyümüş,teknoloji yoğun kullanılmaya başlanmıştır.Talep ve arz birbirini doğru oranda yükselterek şartları değitirmiştir.İşletmelerde büyük sermaye gereksinimi ve iş hacimlerinin büyümesi anonim şirketlerin oluşumuna zemin hazırlamıştır.İşletme sahipleri işletme kayıtlarının doğruluğunu kendileri denetlemeye çalışmışlardır.işletme sahiplerinde sahiplik duygusu ağır basmıştır.Ancak iş yükünün artması, hesapların karmaşık hal alması ve hesapların işletme sahipleri tarafından kontrol edilememesinden dolayı mali kayıtların bağımsız ve tarafsız kişilerce izlenmesi zorunluluk haline gelmiştir.Bu dönemde işlemlerin hepsi gözden geçirilmiştir.Yani %100'lük bir inceleme mevcuttur.

Ancak işletmelerini teslim ettikleri yöneticileri denetleme ihtiyacı doğmuş ve işletme dışından,eğitimli ve bilgili kişilere başvurulmaya başlanmıştır.Bu kişiler daha çok hata ve hileleri ortaya çıkarmakla ilgililerdi.İşletme sahiplerinin yaptığı denetim yerini bağımsız denetçiler almıştır.

İşletmelerin küreselleşmesi, mali açıdan güçlenmeleri ve de uluslar arası alanda etkinliklerinin artması farklı çıkar gruplarının oluşmasını sağlamıştır.Ortakların, işletmeye borç verenlerin ve de devletin ortak amacı finansal tablolarının güvenilirliği olmuştur.Bu doğrultuda bu işlemi yapacak olan denetçilerin onayı zorunluluk haline gelmiştir.Bu dönemde örnekleme Bu dönemde örnekleme yoluyla denetime ağırlık verilmiştir.

1930'lu yıllarda muhasebe mesleğini anlatan yayınlar da ciddi bir artış olmuştur.Bu dönemde teori gelişmiş ancak uygulama aynı hızda gelişmemiştir.Dolayısıyla denetçiler aralıksız denetim yerine test yöntemini kullanmaya başlamışlardır.Denetçilerin test yöntemine seçmelerindeki amaç tabiki iç kontrol yapısının değerlendirilmesi ile ilgili değildir.Bu ilişki daha sonraki yıllarda kabul edilmiştir.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Ersin Güredin,**Denetim ve Güvence Hizmetleri**,13.b.,İstanbul:Türkmen Kitabevi,2010,s. 15

1950'lerden sonra ise iç kontrol yapısının önemi artmaya devam etmiştir. Ancak 20. yüzyılın başlarında iç kontrol yapısı muhasebenin bir kolu gibi görünmüştü; güçlü işleyen iç kontrol yapısının olması denetim yapan kişinin her işlemi denetlemesinin gerekli olmadığı anlayışı benimsenmişti.

20. yüzyıl ise denetim mesleği açısından olgunlaşma dönemidir. Muhasebe kayıtlarının belirli standartlar(GKGMİ) dahilinde yapılması ve mali tabloların şekil şartlarının oluşturulması, mali tabloların menfaat gruplarına sunumunun zorunluluk haline getirilmesi denetim mesleğinin uygulama ve akademik alanlarda da gelişimini hızlandırmıştır. Denetim uygulamalarında önemlilik, uygunluk, iç kontrol yapısı ve risk gibi tanımlar denetim yöntemlerinin belirlenmesinde temeli oluşturmaktadır.

### **1.3. DENETİM TÜRLERİ**

Genel olarak üç tür denetim faaliyeti vardır.

Denetim türleri değişiklik ölçütleri altında sınıflandırılabilir. En yaygın sınıflandırma, denetimi kimin yaptığına ve denetim amaçlarına göre yapılır. Denetçilerin statülerine (unvanlarına) göre denetim türleri; dış denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılmıştır. Denetim ile arzulanan amaca göre denetim türleri ise, uygunluk denetimi, finansal tablolar denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç başlıkta açıklanabilmektedir.

Muhasebe denetimi çalışmalarının asıl amacı belirli bir işletme ya da döneme ait bilgileri, önceden tespit edilmiş ölçülerle karşılaştırmak ve aralarındaki uygunluk derecelerini belirlemektir. O halde denetim çalışmalarında, karşılaştırılması gereken bir ölçü var demektir. Varılmak istenen amaç ne ise denetimin türü ona göre belirlenir ve karşılaştırma ölçüleri ona göre oluşturulur.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Türedi, a.g.e., s.24,25

**Tablo 2:** Denetim Türleri

<b>Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Bağımsız denetim</li><li>• İç denetim</li><li>• Kamu denetimi</li></ul>
<b>Amaçlarına Göre Denetim Türleri</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Finansal tablolar denetimi</li><li>• Uygunluk denetimi</li><li>• Faaliyet denetimi</li></ul>

**Kaynak:** İSMMMO, "Denetim Çeşitleri", s.35.

### **1.3.1. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri**

Denetçinin statüsüne göre denetim türlerini; iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayırabiliriz.

#### **1.3.1.1. İç Denetim**

"İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur."<sup>7</sup>

İşletme faaliyetlerini yürüten kişilerin yapmış oldukları işlerin yönetimin belirlemiş olduğu politikalara ne derecede uygun davrandıklarını, etkinlik ve güvenilirliklerinin yönetime raporlanmasıdır.

---

<sup>7</sup> The Internal Audit Function, "Guidance for audit Committees", Mart 2004, İngiltere, s.2,3.

### 1.3.1.2. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetçiler,denetimini yaptıkları işletmeden bağımsız çalışan,ilişkisi olmayan,işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir.<sup>8</sup>

Bağımsız denetçiler işletmelerin mali tablolarının denetimini yaparlar ve bir görüşe ulaşmaya çalışırlar.Bağımsız denetçinin bağımsız olması vazgeçilemez bir unsurdur. Ekonomik ve sosyal alanda yaşanan gelişmeler ve değişimler işletmelerin mali tablolarındaki bilgilerin yoğunlaşmasına ve karmaşık bir hal almasına neden olmuştur.Çıkar grupları ise işletmelerle ilgili kararlarını alırken işletmenin sunmuş olduğu tablolardaki bilgi belgelerin güvenilir ve doğru olmasını isterler.Bu isteklerin varlığı ve ekonomik gelişmeler bağımsız denetçilerin doğuşunu sağlamıştır.

Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

---

<sup>8</sup> Nejat Bozkurt,**Muhasebe Denetimi**,4.b.,İstanbul:Alfa Basım Yayın,2006,s.31.



**Tablo 3:**Bağımsız Denetim ve İç Denetim Arasındaki Farklar

<b>NİTELİKLER</b>	<b>İÇ DENETİM</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİM</b>
<b>Odaklanan Hususlar</b>	Mali,danışmanlık,operasyonel, sigorta ve yönetim ile ilgili faaliyetlerle ilgilenir,hile ve usulsüzlük araştırılır.	Mali tabloların tasdiki ile ilgilenirler.
<b>Yönetim</b>	Her konu ile ilgili yönetsel rapor hazırlanır.	Yönetime mali konularda rapor hazırlanır.
<b>Denetim Kurulu</b>	Denetim Kuruluna raporlar sunulur. İşletmedeki mali raporları, riskleri, iç kontrol yapısını,yasal düzenlemelere ve politikalara uygunluk konusunda yönetime görüş bildirir.	Mali raporların güvenilirliği ve doğruluğu ile ilgili denetim kurulunu tasdik eder. Muhasebe alanında görüş bildirir.
<b>Standartlar</b>	IIA'nın iç denetim meslek uygulamaları ile ilgili standartları uygular.	IAASB'nin Denetim Standartları uygulanır.
<b>Yaklaşım</b>	Üstlenmiş olduğu görevi en iyi şekilde yapmayı sağlayacak yaklaşımlar geliştirir.	Daha önce yapılan denetime dayanan sabit yaklaşım izlenir.
<b>Sınırlamalar</b>	Örgütsel yapıdan bağımsızlık yerine örgüt içinde bağımsızlık ve tarafsızlık benimsenmiştir.	İşletme ve işletme yönetiminden bağımsızdır.
<b>Sonuç</b>	Problemleri tanımlanmasına, öneri sunulmasına ve sorunların çözülmesine yardımcı olur.	Yasal zorunlulukları uygular ve mali açıdan doğruluğu sağlamak için olması gereken düzeltmeleri önerir.
<b>Kontrol</b>	Mali-operasyonel olarak uygun davranılıp davranılmadığının kontrollerini yapar ve değerlendirir.	İç kontrol yapısını ve bu sistemden gelen bilgilerin güvenilirliğini değerlendirir.

<b>Risk</b>	Riskler tanımlanır.Risklerin işletmedeki etkileri ve gerçekleşme olasılıkları tespit edilerek önerilerde bulunur.	Mali tablolardaki kritik işlemlerini tespit eder ve bunları ortaya çıkarır.
<b>Hile Ve Usulsüzlük</b>	Denetim planlarında hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi yer alır.	Hile ve Usulsüzlük göz ardı edilmez.
<b>Tavsiyeler</b>	Denetim raporlarındaki önerilerin uygulanması için yönetimle iletişim kurar.	Önerilerin gerçekleşmesi için kontrolörlerle iletişim kurar.
<b>İzleme</b>	Problem çözümlerinin uygulanabilirliği ve yeterliliği konusunda yönetimi temin etmekte izler.	İzlemeyi mali konularla sınırlı tutar.

**Kaynak:** David A. Richards, “Internal and External Auditors – Inside and Out”, Corporate Board, May 2002, “Denetim Birimi Olarak YMM’lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM’ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma”, Adana, 2010

### 1.3.1.3. Kamu Denetimi

Kamu kurumlarına bağımlı çalışan ve kamu yararını gözeterek yapılan denetimlere kamu denetimi adı verilir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sermayeli işletmelerin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanlar tarafından incelenmesidir.<sup>9</sup>

Kamu denetçileri, işletme faaliyetlerinin yasalara, yönetmeliklere ve kamu yararına uygunluğunu tespit etmek için, işletmelerin beyan ettikleri vergi ve yapmış oldukları kayıt ve işlemler üzerinde denetim yaparlar. Tarafsız ve objektif ilkelerini benimseyerek kamu yararı ön planda tutularak denetim faaliyeti yürütülür.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> Lerzan Kavut, Oktay Taş ve Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimi**, İstanbul: İsmmm Yayın No: 130, 2009, s. 38..

<sup>10</sup> a.g.e.

Kamu denetimi yapan kamu denetçileri aşağıda sıralanmıştır:<sup>11</sup>

- SGK Müfettişleri
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları
- BDDK Denetçileri
- SPK Denetçileri
- Maliye Bakanlığı Denetçileri

#### **1.4. Denetimin Amacı Yönünden Türleri**

Denetimin ne amaçla yapıldığına ve konusuna göre de bir ayrıma tabi tutabiliriz.Amaçları yönünden denetim türleri aşağıda sıralanmıştır.

##### **1.4.1.Mali Tabloların Denetim**

Mali tabloların denetimi, bir işletmenin mali tablolarının (gelir tablosu, bilanço, kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu v.b.)önceden belirlenmiş ölçütlere uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ile ilgili görüş belirlemek amacıyla mali tabloların incelenmesini kapsar.Bu ölçütler vergi mevzuatı ve GKGMİ'leridir. Nihai hedefi mali tabloların (finansal tablolar) güvenilirliğini sağlamaktır.

Denetlenecek işletmedeki finansal tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanmalı ve bu kanıtların bir değerlendirilmesinin yapılması gereklidir.Denetim alanında uzman kişiler tarafından yapılmalıdır.

Mali tablolar denetimi;kamu ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülür.

##### **1.4.2.Uygunluk Denetimi**

---

<sup>11</sup> a.g.e.,s.39.

Uygunluk denetimi bir işletmenin mali nitelikteki işlemlerinin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara veya mevzuata uyulup uyulmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.

Uygunluk denetimi ile elde edilen sonuçlar yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

Uygunluk denetimi özellikle vergisel alanlardaki düzenlemelerde işletmelerin uyma zorunluluğu bulunan belgelerdeki düzen ve şartlara ve diğer usulle ilişkin düzenlemelere uyulup uyulmadığı hususunda yapılır. Ayrıca iç denetim olarak işletme üst yönetimi tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığına dair denetim şekli de uygunluk denetimi niteliğindedir.

Örneğin, yönetim tarafından hammaddelerin stoklardan üretime sevk edilirken düzenlenmesi zorunlu olan ambar çıkış belgesi düzenlenip düzenlenmediği, eğer düzenlendiyse sevk edilen hammadde miktarının doğru olarak tespit edilip edilmediği gibi hususlar uygunluk denetimine örnek olarak verilebilir. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının Sayıştay tarafından araştırılması, işletmede çalışanların ücret durumunu gösteren bordronun doğru düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin olarak SGK Müfettişleri ya da İş Müfettişleri tarafında yapılan denetim de uygunluk denetimi ne birer örnektir.<sup>12</sup>

#### **1.4.3.Etkinlik ve Verimlilik Denetimi**

Etkinlik ve verimlilik denetimi bir işletmenin faaliyetlerinin etkinlik, verimlilik ve tutumluluğunu değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesidir. Denetçiler etkinlik ve verimlilik denetiminde gözlemlerde bulunur ve faaliyetleri incelenir ve sonuçlar verimlilik standartları ile karşılaştırılarak analiz edilir. Buradaki amaç faaliyetler ile işletmenin amaçlarına ulaşma dereceleri belirlenir.

---

<sup>12</sup>Süleyman Uyar, "Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim", Sakarya Üniversitesi Yayınları, Sakarya, Şubat 2013, s.15

Etkinlik ve verimlilik denetimi, özel sektör ve kamu sektöründe iç denetçiler tarafından ve kamu kurumlarında kamu denetçileri tarafından yürütülür. Bu denetim türüne örnek; bir bilgi işlem sisteminin etkinliği ve verimliliği nedir? Bir makine basında çalışan bir iş görenin etkinliği, verimliliği veya üretkenliği nedir? Yeterli midir? Önceden belirlenen standartlara uygun mudur? Tüm benzer soruların yanıtları performans denetimi ile ortaya konabilmektedir.<sup>13</sup>

#### **1.4.4. Faaliyet Denetimi (Yönetim Denetimi)**

Faaliyet denetimi; mali tablolarda diğer denetimlerin (etkinlik-verimlilik, uygunluk) birlikte uygulandığı ve raporlandığı bir denetim türüdür.

Faaliyet denetimi işletmenin verimli çalışıp çalışmadığını, işletmenin performansı ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğiyle ilgilendirir. Faaliyet denetimi, mali tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden mali nitelikte olmayan faaliyetleri de konu aldığından daha zordur.

Faaliyet denetimi iç denetime nazaran daha kapsamlıdır. Faaliyet denetimi işletmenin örgütsel yapısını, iş akışlarını, iç kontrol yapısını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik bir faaliyettir. Faaliyet denetimi ise işletmenin saptanmış hedeflenen amaçlara ulaşip ulaşmadığını değerlendirir.<sup>14</sup>

Faaliyet denetiminde; işletme faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu değerlendirilirken diğer taraftan mali tablolarının GKGMI ve standartlara uygunluğu incelenmektedir. Ayrıca işletme kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını değerlendirerek önerilerde bulunur.

Faaliyet denetiminde asıl amaç verimlilik ve etkinlik denetimidir ancak mali tabloların denetimi ve uygunluk denetimi ile ayrıca desteklenmektedir. Uygunluk

---

<sup>13</sup> Masum Türker, Recep Pakdemir, Yakup Selvi ve Fatih Yılmaz, **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Ankara: Tesmer Yayınları – 198, Seri No: 2003 – 1, s.7.

<sup>14</sup> Ersin Güredin, **Denetim**, İstanbul: Beta Basım, 7.b.1997, s.15.

denetiminde amaç işletmeyi ekonomik açıdan incelemekten öte işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamaların tespit edilmesidir.

### 1.5. DENETÇİ ve NİTELİKLERİ

Denetçi denetim faaliyetinin asıl kahramanı olan, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve çalışmalarında yeterli mesleki özeni gösteren bir kişidir.<sup>15</sup>

IFAC'ın yayınlamış olduğu ahlak kuralları, mesleki olarak tanımlanan ahlak kurallarının temel ilkelerini oluşturmaktadır. Ahlak kuralları ilkeleri şunlardır;

**Bağımsızlık:** Uluslararası denetim standartlarına göre bir denetçi bağımsız davranabilmelidir ve bağımsız görünmelidir. Bağımsız davranmak denetimi yapan denetçinin tarafsız, dürüst ve mesleki şüpheciliğini ortaya koyarak görevini yerine getirmesidir.

Bağımsız görünmeyi; denetçinin tarafının olmadığını, dürüst olduğunu ve mesleki şüpheciliğini zedeleyici durumlardan sakınması olarak tanımlayabiliriz.<sup>16</sup>

Denetim elemanlarının denetlemiş oldukları işletmelerde ilişkisi bulunan kişilerden maddi ve manevi olarak bağımsızlığıdır. Dolayısıyla denetçiler denetledikleri işletmelerde pozisyon olarak üstün, ekonomik ve sosyal açısından onlardan bağımsız olması gerekmektedir. Mesleki etik ilkelerine göre; akrabalık, maddi çıkarlar, işletme ile önceden var olan arkadaşlık ilişkisi, işletme ile borç veya alacak ilişkisi, denetlenen

---

<sup>15</sup> Bozkurt, a.g.e., s.31

<sup>16</sup> Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements-2007, s.16

şletme ile denetim harici ücret karşılığında bazı iş ve işlemlerinin yapılması,denetlenen işletme ile davalık olma bağımsızlığı zedeleyen durumlardır.<sup>17</sup>

**Dürüstlük:** Denetçi işi ile ilgili ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.<sup>18</sup>

Dürüstlük temel mesleki karakterin gerekliliğidir.Kamunu güveni ve yapılmakta olan meslek herhangi bir kazanca değiştirilmemelir.Dürüstlük ilkesi kişilerin iradesi dışında kaynaklanan hataları kabul eder ancak hileyi kabul edemez.Halkın güveninin kaynaklandığı bir niteliktir dolayısıyla denetim elemanının bütün kararlarını test etmesi gereken bir kıstastır.Halkın denetçiye olan güveni ve üstlenmiş olduğu görev,kişisel menfaat ve dolayısıyla kazanca feda edilmemelidir.Dürüstlük kasıt olmaksızın hata ve görüş ayrılığını tolere edebilir,fakat aldatmaya ve mesleki prensibi feda etmeye izin vermez.

**Tarafsızlık:** Mesleki veya iş ile ilgili önyargılara,çıkar çatışmalarına izin vermemeli veya diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli,bunlara izin vermemelidir.<sup>19</sup>

**Mesleki Yeterlilik ve Özen:**Standartlar ve uygulamalar ile yasalar ve teknik çerçeve içerisinde,bir müşteri veya işverenin mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlara uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir.<sup>20</sup> Denetimi yapan meslek

---

<sup>17</sup>**Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı**,(çev.),Yıldız Öztürk, vd.,Ankara:Türmob Yayınları:457,2013,s.17.

<sup>18</sup> Ahmet Arslan, “Denetim Mesleğinde Etik Prensipler,Gündem Dergisi,Şubat 2010, s.7.

<sup>19</sup> Öztürk v.d.,**a.g.e.**,s.17

<sup>20</sup>**a.g.e.**,s.17

mensubu;mesleki bilgi ve yeterliliğe sahip olurken bu bilgi ve birikimler üzerine mesleki eğitimlerine devam etmelidir.<sup>21</sup>

**Sır Saklama:** Denetçi mesleğini icra ederken işletme ile ilgili edinmiş olduğu bilgileri gizli tutmak zorundadır.Bu tür gizli bilgileri herhangi zorunluluk veya olmadıkça üçüncü kişilere açıklamamalıdır.

**Profesyonel Davranış:** Denetimin başından sonuna denetçi mesleki sorumluluklarının farkında olmalı ve buna göre davranmalıdır.Denetçi denetimin her aşamasında mesleki sorumluklarını da göz önünde bulundurarak profesyonel davranış sergilemek zorundadır.

**Teknik Standartlar:** Teknik standartlar mesleki yeterlilikten farklılık göstermektedir.Teknik standartlar ilkesi uzmanlık,bilgi ve beceri denetim tekniklerine yöneliktir.İşletmelerin yapısal özelliklerine uygun denetim tekniklerini,uzmanlık gerektiren bilgileri denetçi temin etmek zorundadır.Bundan dolayı denetçi, hem mesleki bilgilerini güncelleştirecek hem de denetimle ilgili kendisine yardımcı olacak konularda kendisini eğitecektir.<sup>22</sup>

## 1.6. DENETİM AMAÇLARI

Denetçi bir görüşe varabilmek için denetim kanıtlarını toplamalı ve ve bunları etik kurallar çerçevesinde değerlemesi gerekir.Denetime tabi olana finansal tablolardaki her bir kaleme yönelik yönetimin iddialarını karşılayan denetim amaçları belirlenir. Dolayısıyla yönetimin iddiaları denetçi için bir model niteliği taşır.Denetimi yapan bağımsız denetçi yönetimin iddiaları üzerinden mali tablolardaki kalemlere ilişkin amacını belirleyerek görüşünü oluşturur.

### 1.6.1. Gerçeklik

---

<sup>21</sup>Accounting Professional and Ethical Standarts Boards(APESB),**Copiled Apes 110 Code of Ethics For Professional Accountants**,Şubat,2008,s.11.

<sup>22</sup>Semih Soyer,“**Uluslararası Denetim Standartları**”,(AÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi),Ankara 2005,s.47.



Bilançoda yer alan bütün varlık ve kaynaklar işletmede bilanço tarihi itibari ile mevcut olmalıdır. Ancak işletmede mevcut olmayan varlık ile kaynaklar işletmedeymiş gibi görünmemelidir. Gelir tablosu ise gerçek işlemleri göstermelidir. Gerçeklik var olma ve oluşma iddiasıdır. Denetçi hesap bakiyelerinin gerçek işlemlere dayanıp dayanmadığını araştırmak ve kalemlerin gerçekte var olup olmadığı çalışmalarını yapar.

### **1.6.2. Tamlık**

Bilançoda yer alan varlıklar ve kaynaklar, bilanço gününde işletmenin sahip olduğu tüm varlıkları ve kaynaklarını göstermelidir. Varlıklar ve kaynaklar kayıt dışı olmamalıdır. Gelir ve gider işlemlerinin hepsi kayıt altına alınmalı ve gelir tablosuna aktarılmalıdır. Burada amaç yönetimin sunduğu bütünlük iddiasıdır. Finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlar, gelirler ve giderler işletmenin bütün varlıklarını ve borçlarını ayrıca gelirlerini ve giderlerini göstermelidir.

### **1.6.3. Sahiplik**

Bilançoda tarihinde mevcut bulunan varlıklar, bilanço gününde işletmenin bünyesinde olan varlıklarından alacak haklarından oluşması gerekmektedir. Yükümlülükler ise ödönemin borçlarını göstermektedir.

### **1.6.4. Değerleme**

Varlıklar, hasılat, borçlar ve giderler mali tablolarda uygun tutarlarla belirtilmelidir. Mali tablolardaki kalemlerin uygun tutarlarıyla ifade edilmesi GKGMİ'den tutarlılık, maliyet ve karşılaştırma ilkelerine göre işlenmesi anlamına gelmektedir. Kasanın değerlemesinin yapılabilmesi için stokların sayılması vb.

### **1.6.5. Sınıflandırma**

İşlemlerin hesaplara doğru bir şekilde kaydedilmesini ve mali tablolardaki hesaplarda doğru bir şekilde gösterilmesini ifade eder. Denetçi, sınıflandırma amacını test edebilmek için hesap planını ölçüt alır.

Örnek verecek olursak, alacaklar hesabının denetiminde, iştiraklerden, ortaklardan, personelden ve bağı ortaklıklardan alacakların ticari olan alacaklardan ayrı sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı araştırır.

#### **1.6.6.Açıklama**

İşletmenin sunma ve açıklama iddiası ile ilgili denetimi yapan denetçi mali tablolarda veya dipnotlarda belirtilmiş bilgilerin nicelik ve nitelik olarak yeterli miktarda olup olmadığı ile ilgilidir.Denetçi açıklama için SPK mevzuatı veya TMS'nda belirtilen ölçütleri kullanır.

#### **1.6.7. Hesap Kesimi**

Yönetimin bütünlük iddiasına karşılık gelen bu denetimin amacı; bilanço tarihine yakın işlemler bulunduğu muhasebe dönemine kaydedilmelidir.Henüz gerçekleşmemiş kar ve zararlar ,gelir, hasılat gider, gerçekleşmiş gibi kaydedilmemelidir.Denetçi özellikle bilanço tarihine yakın işlemlerin doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği ile ilgilenir.Gerçekleşmemiş gider ve gelirler bağı oldukları döneme kaydedilmelidirler.

#### **1.6.8. Mekanik Doğruluk**

Yönetimin değerlendirme ve dağıtım iddiası ile ilgili olan bu denetimin amacı hesapların matematiksel olarak doğru tarafına,doğru tutarda ve işlemlerin doğru hesaplara, kaydedilmesi ile ilgilidir.Günlük defterlerin toplamı,büyük defter toplamlarının,büyük defter hesapları ile yardımcı defter hesaplarının borç ve alacak toplamlarının doğruluğunu inceler.

**Tablo 4:**Yönetim İddiaları

<b>İşlem Türleri ve Olaylara İlişkin İddialar</b>	<b>Hesap Bakiyeleriyle ilgili İddialar</b>	<b>Sunum ve Tam Açıklama ile ilgili İddialar</b>
Kaydedilen işlem ve olaylar işletmede meydana gelmiştir. (Gerçekleşme)	Varlıklar ve kaynaklar bilanço tarihi itibariyle mevcuttur. (Varolma,mevcudiyet)	İşletmeye ait açıklanan olay ,işlem ve diğer hususlar gerçekleşmiştir. (Gerçekleşme,Hak ve Yükümlülükler)
Meydana gelen tüm işlem ve olaylar kayıtlara yansımıştır. (Tamlık)	İşletmenin sahip olduğu varlıkları ve yükümlülüklerine ilişkin elde tutma,kontrol etme hak ve yükümlülüğüne sahiptir. (Haklar ve Yükümlülükler)	Finansal tablolarda açıklanması gereken tüm bilgiler dipnotlar dahil açıklanmıştır. (Tamlık)
Kayıt altına alınan işlem ve olaylarla ilgili miktarlar ve diğer veriler uygun bir şekilde kaydedilmiştir ve doğrudur. (Doğruluk)	Tüm varlıklar,yükümlülükler ve ve özkaynaklar tam olarak kaydedilmiştir. (Tam Olma)	Finansal bilgiler uygun bir şekilde tanımlanmış,sunulmuş ve dipnotlarda yeterli açıklamalar yapılmıştır. (Sınıflandırma ve Anlaşılabilirlik)
İşlem ve olaylar doğru muhasebe dönemi içerisinde kaydedilmiştir. (Dönemsellik)	Finansal tablolarda tüm aktif ve pasif kalemler doğru tutarları ile yer almıştır,her bir kalemin değerlemesi uygun şekilde yapılmıştır. (Değerleme ve Dağıtım)	Finansal ve diğer bilgiler doğru uygun tutarlarda açıklanmıştır,değerlemesi i doğru şekilde yapılmıştır. (Doğrulukve Değerleme)
İşlem ve olaylar uygun hesaplara kaydedilmiştir. (Sınıflandırma)		

**Kaynak:**Süleyman Uyar,**Denetim Kanıtları**,Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim ve Araştırma Merkezi,s.4.

## II. BÖLÜM

### DENETİM KANITLARI ve İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

#### 2.1. DENETİM KANITI

Uluslararası Denetim Standartlarından 200 No'lu standarta göre denetçi; denetim sözleşmesine göre yürütmesi gereken denetimin amacını gerçekleştirmek için uygun olan yöntem ve işlemleri uygulamalıdır. Uygun olan bu yöntem ve işlemler denetimin kapsama alanını oluşturur ve bunlar denetçinin kendi yargısı ve UDS temelinde uygulanan yöntem ve işlemlerdir (prosedür).<sup>23</sup>

Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun bir denetimin yürütülmesinde uygulanacak denetim tekniklerini belirlemede, denetçi; denetime uygun olan Uluslararası Denetim Standartlarının her birine uyacaktır.<sup>24</sup>

Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS 500) göre denetim kanıtı: "denetime tabi olan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek ve denetim görüşüne ulaşabilmek için kullandığı her türlü belge, bilgi ve kayıtlardır.

Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK) göre denetim kanıtı "finansal tablolar ile diğer bilgilere temel oluşturan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgileri de kapsayan, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmada kullandığı her türlü bilgi."

Denetçi makul bir güvence verebilmek adına UDS 200 No'lu standartta da belirtildiği üzere her türlü bilgi ve ve belgelere ulaşp kendi yargısını da dahil ederek

---

<sup>23</sup>Kgk,(GeçişDönemiEğitimiÖzetleri),<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/DenetimStandartlari.pdf>,(ErişimTarihi:02.06.2015,s.11.

<sup>24</sup>a.g.e.,s.11.

denetim çalışmasını ytrr.Denetim kanıtlarını ise mali tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir.<sup>25</sup>

Ancak denetçinin denetim kanıtlarını elde ederken mali tablolarda yer alan bilgilerin güvenilirliği ve gerçekliği konusunda ayrıca teknikler uygulaması gerekir.Denetçinin amacı 100%'lk bir doğruluk oranı yerine makul bir güvence vermesidir.

Denetçi;yönetimin sunmuş olduğu bilgi ve belgelere karşılık kendisinin edindiği bilgiden çıkan sonuç ile üçüncü bir kişinin sunduğu sonuç birbiri ile örtüşmelidir.Ancak denetim kanıtlarının mutlak bir doğruluğa sahip olamayacağından denetçi ile üçüncü kişinin ortaya koyacağı değer farklı olacaktır.

Denetim sürecinin başında, işletmenin mali tabloları ve her türlü işlem ve kayıtlarının doğruluğu işletme yönetiminin bir iddiası niteliğindedir.Bunun sonucunda şu yargıya varıyoruz; denetçi, işletmenin iddiasının doğruluğunun ispatlamaya yönelik bir faaliyet içerisinde dir.Dolayısıyla denetçi iddia sahiplerinin iddialarını araştırırken ve bir görüşe ulaşabilmek için yönetimin sunduğu belgelerle doğruluğunun ispatlayacaktır.Neticede denetim kanıtları, işletmenin mali tabloları ve kayıtlarının doğru olduğuna ilişkin iddialarını kanıtlayan deliller olarak nitelendirilebilir.

Denetimle ilgili çalışmalarda denetim kanıtları yapılan denetim sürecinin büyük payına sahiptir.şansa ve inanca bağlı olmayan her düşünce ve fikir kanıtlarla desteklenmelidir.Denetçi de ahlaki ve mesleğinin sorumluluğu gereği mali tablolar hakkındaki görüşünü yeterli sayıda ve uygun olan denetim kanıtlarıyla desteklemelidir.

Denetim kanıtlarının ikna edici özellik taşıması gerekir ve kesinlikten uzak olmalıdır.Dolayısıyla tüm kanıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi gerekir.

Uluslararası Denetim Standartlarından 500 No'lu standartta;denetçinin bir kanaate ulaşmasında yeterli kanıt miktarı yanında elde edilen kanıtların denetlenen konu

---

<sup>25</sup> Seval Kardeş,**Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**,Ankara:Pelin Ofset, 1996,s.82

ile ilgili olmaları da önemlidir.Başka bir anlatımla, elde edilen kanıtların denetim konusuna uygun olmaları gerekir.Konu ile ilgili kanıtlar nitelikli kanıt olarak kabul edilirler.<sup>26</sup>

Denetçinin güvenilir bir denetim görüşünene varabilmesi için denetim kanıtlarının nitelikleri itibariyle yorumlayabilecek,denetim kanıtlarının güvenilirliğine dair istatistiki olarak çalışmalar yapabilecek bilgi ve yeteneğe barındırması gerekir.

Mali tablolardaki bilgilerin daha çok geçmişe ait bilgileri içermesi nedeniyle varolan bu bilgilerin dayandığı işlemlerden ziyade gerçek olup olmadığına işaret eden denetim kanıtı toplar.Böylece kanıtların nitelik olarak kesinlikten ziyade ikna edici olması sonucuna ulaşılır. Denetim kanıtları yasal kanıtlar gibi kesin değildir,sübjektif nitelik taşır.Dolayısıyla kanıtların denetimde kanıt olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği veya kabul edilip edilmeyeceği denetçinin kişisel kararına bağlıdır.Fakat UDS'ları kanıtlarının geçerlilik ve güvenilirliğine dair genel bir çerçeve çizerek kanıtların denetçinin uyması gereken tarafsızlık ilkesine göre değerlendirilmesini zorunlu kılar.

## **2.2. DENETİM KANITLARININ SINIFLANDIRILMASI**

Yapılacak olan denetim çalışmasında 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 alakalıdır.<sup>27</sup>

Denetim kanıtları kaynağına göre iç kanıtlar ve dış-iç kanıtlar olarak ayrılır.İşletme içinden sağlanan kanıtlar iç kanıtlar;işletme dışından sağlanan kanıtlara ise dış kaynaklı kanıtlar denir.Dış kaynaklı kanıtlar;iç kaynaklı kanıtlara ve dış ve iç kaynaklı kanıtlara oranla daha güvenilirlerdir.

---

<sup>26</sup> Kgk,a.g.e.,s,68

<sup>27</sup> Seval Kardeş,**Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**,Pelın Ofset,Ankara,1996,s.82

Denetim kanıtları,nitelikleri itibari ile,gerçek muhasebe kayıtlarından oluşan kanıtlar ve destekleyici nitelikteki bilgilerden oluşan kanıtlar olarak sınıflandırılır.Uluslararası denetim standartlarına uygun denetim yapabilmek için her iki gruptan da kanıt toplanması gerekmektedir.<sup>28</sup>

Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar işletmede varolan muhasebe bilgilerinin tümünü ifade eder.Destekleyici kanıtlar ise muhasebe kayıt ortamında varolan bilgilerin doğrulanmasında doğrulayıcı kanıt niteliği taşır.Muhasebe kayıt ortamındaki veriler bir denetçi için hazır kanıtlardır ve denetimi zorunludur.Bu denetim kanıtları finansal tabloların temelini oluşturmaktadır.Muhasebe kayıt ortamından sağlanan kanıtların güvenilirlik derecesini araştırmak için denetçi destekleyici kanıtları da incelemek durumundadır.Destekleyici kanıtlar işletme içindeki kişilerden ve işletme dışındaki kişilerden sağlanır.

---

<sup>28</sup> Celal Kepekçi,**Bağımsız Denetim**,Ankara:Lazer Ofset Matbaa,1996,s.85.

**Tablo5:**Denetim Eşitliği

<b>DENETİM KANITLARI =</b> (Yeterli sayıda ve güvenilir) +	<b>ESAS MUHASEBE VERİLERİ</b> -Yevmiye defteri, -Büyük defter- yardımcı defterler, - Hesap planı - açıklamaları, - Mizanlar,hesap ekstreleri ve gider dağılımı tabloları ve gibi kayıtlar ve notlar.
	<b>DESTEKLEYİCİ BİLGİLER</b> -Fatura, senet,çek,sözleşme v.b., -Doğrulamalar,diğer yazılı bildirimler, - Denetçinin gözlem, soruşturma, ve inceleme sonucu elde ettiği bilgiler, - Denetçi tarafından edinilen veya geliştirilen diğer bilgiler.

**Kaynak:** Seval Kardeş,**Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**,Sermaye Piyasası Kurulu Yayını,Yayın No:29,Ankara,1996,s.83.

## 2.2.1. Yapısal Açıdan Kanıt Türleri

### 2.2.1.1. Esas Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Kanıtlar :



Esas muhasebe kayıtları bir denetçi için aynı zamanda denetim kanıtlarıdır.Müşteri işletmenin muhasebe kayıt ortamı, esas muhasebe verilerinin tümünü ifade eder.<sup>29</sup>

Muhasebe işletmenin sahip olduğu varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişim yapan mali niteliği olan ve parayla ifade edilelen olayların kayıt altına alınması,analiz edilmesi, özetlenmesi, sınıflandırılması, ve açıklanmasını gerektiren kayıt ortamıdır.Muhasebe sisteminden sağlanan kanıtların tamamını ifade eder.Muhasebe kayıtları işletmenin mali tablolarının temelini oluşturduğundan denetlenmesi zorunludur.

Muhasebe ortamından (muhasebeden) elde edilen kanıtlar genellikle şunlardır:<sup>30</sup>

- Çekler,
- Elektronik fon transferi (EFT) kayıtları,
- Faturalar,
- Yapılmış olan çeşitli sözleşmeler
- Esas ve yardımcı defterler(Günlük defter, büyük defter, envanter ve bilanço defteri vb.)
- Günlük defterdeki kayıt ve hesaplamalar,
- Mali tablolarda yapılan değişiklikler,
- Maliyet dağıtım tabloları,
- Muhasebe hesapları,
- Dipnotlardaki açıklamalar / bilgiler,
- Mutabakatlar,
- Çalışma kağıtları (ve dosyası)
- Çalışma tabloları (amortisman hesaplama tabloları vb.)

Denetçi,gözden geçirme,analiz,yeniden uygulama ve hesapları karşılaştırma gibi denetim teknikleriyle muhasebe kayıt ortamını inceleyerek denetim kanıtı toplar.Yaptığı testler ile denetçi,muhasebe kayıtlarının mali tablolarla uyumlu ve tutarlı olduğunun kararını verebilir.Fakat,denetçi mali tablolara ilişkin görüşünü oluştururken,muhasebe

---

<sup>29</sup> a.g.e.,s.86.

<sup>30</sup> Kgg,a.g.e.,s.68.

kayıt sisteminden edinilen kanıtlar tek başına yeterli değildir.Dolayısıyla yeni denetim kanıtları toplamak zorundadır.

### **2.2.1.2.Destekleyici Belgeler**

Muhasebe kayıt ortamından sağlanan kanıtlar işletme içerisinde düzenlendiğinden denetim açısından yeterli güvenceyi vermez.Denetçi sağlam bir görüşe ulaşabilmek için muhasebe kayıtlarını destekleyici kanıtları toplaması gerekir.

Esas muhasebe verilerinden oluşan kanıtlar işletme içinden toplanırlar, destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar ise hem işletme içinden hemde işletme dışından toplanırlar.<sup>31</sup>

UDS 500 No'lu standarta göre muhasebe kayıtları dışında, denetim kanıtı olarak kullanılabilen denetim kanıtları ise şunlardan oluşabilir.<sup>32</sup>

- Toplantı tutanakları (yönetim kurulu, genel kurul vb.)
- Üçüncü taraflarca yapılan teyit ve doğrulamalar,
- Tahlil uzmanları tarafından hazırlanan tahlil raporları
- İşletmenin sahiplerine ilişkin karşılaştırmalı veriler (bilgiler)
- El kitapları (kontrollerle ilgili)
- Rehberler (stok sayım rehberi vb.)
- Denetçi tarafından yapılan denetim inceleme, soruşturma ve gözlemlerden elde edilen bilgiler
  - Denetçinin elde ettiği ve denetim kanıtı olarak kullanılabilen diğer bilgiler.
  - Denetçinin elde ettiği ve denetim kanıtı olarak kullanılabilen diğer bilgiler.

---

<sup>31</sup> Kardeş,a.g.e.,s.84.

<sup>32</sup> Kgk,a.g.e.,s.68.

## **2.2.2.Niteliklerine Göre Denetim Kanıtları**

### **2.2.2.1.Esas Muhasebe Kayıtları**

Mali tablolar muhasebe sisteminde varolan kayıtlarda yer alan bilgilerden sağlandığından denetçi mali tabloların esas muhasebe sistemindeki kayıtlar ile uyumlu olup olmadığını analiz ederek olması gereken çalışma kağıtlarını oluşturmalıdır.Muhasebe sistemindeki kayıtlar mali tablolardaki bilgilerin en sade açıklamasıdır dolayısıyla denetçi bu bilgiler ile yola çıkarak denetim işlemini yerine getirir.Bu sebeple mali tabloların muhasebe sisteminde varolan kayıtlar ile ve muhasebe sisteminde varolan kayıtların birbiri ile tutarlılığı denetçi için ana denetim kanıtlarını ortaya çıkarır.Ancak muhasebe sistemindeki kayıtların denetim kanıtı olabilmesi için iç kontrol yapısının etkinliği çok önemlidir.

### **2.2.2.2. Fiziki Kanıtlar**

Mali tablolarda varolan varlıklar fiziki bir şekle sahiptir ve somuttur veya bir şekilde belgelendirilmiştir.

Bu varlıkların fiziki olarak tespiti denetçi için bir denetim kanıtıdır.Fiziki kanıtlar varlığın doğrudan incelenmesi olduğundan güvenilirlik dereceleri oldukça yüksektir.Fiziki kanıtlar,mali tablolarda varolan ve fiziki bir şekle sahip varlıkların işletme içerisinde gerçekte var olup olmadığının tespitinde kullanılan kanıtlara örnek verilebilir.Fiziki olarak tespit edilen varlıklar çalışma kağıtlarıyla belgelendirilmelidir.Bu belgelendirmeler; fiziki numuneler,fotoğraflar, haritalar,krokiler vb.dir.

Ancak fiziki kanıtlar iktisadi kıymetler ile sınırlı olmasından dolayı sadece varlığın somut ve fiili olarak varolduğuna dair bilgi verir.Varlığın işletmeye ait olup olmadığına dair bilgi edinilmez.Fiziki kanıtlar;varolan varlığın değeri,sahipliği,elde edilmiş bedelleri konularında denetçiyi aydınlatıcı bilgiler vermez.Doğal olarak diğer destekleyici nitelikteki kanıtların toplanması gerekir.

Mali tablolarda gösterilmiş olan bankalardaki paralar,hisse senetleri, telif hakları ve patentler gibi varlıkların varlığı belgelerle resmileştirilmektedir.Bu belgeler

işletmede varolan varlığın varolduğunun bir kanıt olduğundan fiziki kanıt niteliği taşımazlar.Bu tür kanıtlara denetçi belgelenmiş kanıtlar gözüyle bakar.Ancak belge varlık niteliği taşıyorsa o zaman o belge fiziki bir kanıt olarak değerlendirilebilir.Örnek verecek olursak çeke imza atılmadan önce bir belgedir.İmzalandıktan sonra ise çek değeri olduğundan dolayı varlıktır dolayısıyla karşı tarafın çeki tahsilinden sonra yine belge niteliğine dönüşür.Çeklerin fiziki birer kanıt olması ve fiziki incelemenin yapılması;çeklerin varlık olduğu sürelerce mümkün olabilmektedir.<sup>33</sup>

### 2.2.2.3. Doğrulamalar

Doğrulama,bir konu ile ilgili olarak işletme dışından üçüncü kişilerden elde edilen sözlü veya yazılı bilgilerdir.

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>34</sup>

Doğrulama ile elde edilen bilgiler,dış kaynaktan elde edildikleri için denetim açısından güvenilirliği yüksek kanıtlar olarak değerlendirilirler.Doğrulama çoğunlukla yazılı olarak başvuru bir kanıt toplama yoludur.<sup>35</sup>

Doğrulama tekniği ile,

a) Banka-mevduat,

b) Alıcılar,

---

<sup>33</sup> Güredin, **a.g.e.**, s. 115

<sup>34</sup> Hasan Gürbüz,**Muhasebe Denetimi**,Eskişehir:Bilim Teknik Yayınevi,4.Baskı,1995,s.97

<sup>35</sup> Vasfi Haftacı,**Muhasebe Denetimi**,Kocaeli:Umuttepe Yayınları,3.b.,2014,s.106.

c) Emanet verilen mallar,

ç) Hisse senetleri,

d) Borç senetleri,

e) Alıcılar,

f) Tahviller,

g) Satıcılar

h) Teminatlar

gibi tutarların teyit edilmesi için kullanılır.

Bu teknikte bilgilerin doğrudan denetçiye verilmemesi halinde güvenilirlik düzeyi düşük olacaktır.

#### **2.2.2.4. Belgelenmiş Kanıtlar**

Genellikle denetçilerin görüşlerini oluşturmada en fazla kullandıkları kanıtlar belgelerdir. İşletmedeki varolan çeşitli faaliyetlerin alış, satış, tahsilat, ödeme gibi işlemlerle yer, zaman, nitelik, nicelik gibi yönleriyle kanıtlayan varlıklara belge denir. Denetçi, muhasebe kayıtlarını mali tablolarda varolan tutarları ve bunların dayanağı olan belgeleri inceleyerek belge incelemesi çalışmalarını yapar.<sup>36</sup>

Denetçi belgelerin gerçek olup olmadığından emin olmalıdır. İşletmeler yasal zorunluluktan doğan sebeplerle ihtiyaç sahiplerine ve üçüncü kişilere yararlı olması açısından işlemlerinde delil olması adına belgeler üretirler. Bunlar sevk irsaliyesi, fatura, irsaliyeli fatura, gider pusulası, perakende satış fişi, banka dekontları, serbest meslek makbuzu, sigorta poliçeleri ücret bordrosu vb. dir. Kurum içi raporlar, iç denetim

---

<sup>36</sup> Haftacı, a.g.e., s.107.

raporları, performans istatistikleri,notlar ve prosedürler, düzenlenmesi zorunlu olmayan belgelenmiş kanıtlara örnektir.

Bu belgeler işletme içinden ve işletme dışından elde edilen kaynaklardır.Üçüncü kişilerce hazırlanan belgeler;Resmi yetkili belgeler(Banka hesap ekstreleri,alacak senetleri,hisse senetleri,sigorta poliçeleri v.b.)ve adi belgelerdir.(Satıcı faturaları,müşteri siparişleri.sigorta poliçesi başvuruları,basit anlaşmalar,doğrulama mektupları v.b.)Bu tür kanıtlar“dışsal-içsel”dir.Kaynakları bakımından Resmi Yetkili Belgeler Adi Belgelere nazaran daha güvenilirdir.İşletme tarafından hazırlanan belgeler ise “içsel”kanıtlardır.Güvenilirlik derecesi daha düşüktür.İç kontrol sistemi etkinse güvenilirlik düzeyi artmaktadır.

Belgelenmiş kanıtların soyut olması ve işletme yönetiminin kontrolünde olmasından dolayı miktar ve yeterliliği hususunda denetçinin dikkatli olması gerekir.

Belgelerin resmi nitelik taşıması kanıtların güvenilirlik düzeyini yükselteceği gibi üçüncü kişilerin düzenlemiş oldukları belgeler de güvenilirlik düzeyi yüksek kanıtlardır.

#### **2.2.2.5. Görsel Kanıtlar**

Faaliyetlerle ilgili gözlemler, sayımlar ve fiziki incelemeler sonucu edinilen kanıtlardır. Bazı faaliyetler yürütülürken denetçinin hazır bulunarak faaliyetleri izlemesi sonucu elde ettiği kanıtlardır.Görsel kanıtların güvenilirliği yapılan gözlem ile sınırlıdır.

Görsel kanıtlar fiziki kanıtlar ile benzerlik göstermektedir.Fiziki kanıtlar;doğrudan inceleme iken görsel kanıtlar, işletmenin faaliyetleri ile ilgili akışları işlemlere herhangi bir müdahale etmeden izlemesidir.Bu denetim kanıtında göz ile algılama dolayısıyla tek başına yeterli olabilecek nitelikteki kanıt niteliği taşımazlar. Görsel kanıtların elde edilmesinde denetçi gözlem konusunu,kişileri ve sorumluluklarını

içeren ayrıca gözlemin nerede ve ne zaman gerçekleştiğini belirten belgeler hazırlamaktadırlar.<sup>37</sup>

#### **2.2.2.6. Sözlü Kanıtlar**

Mülakat ve sorgulama sonucunda işletmenin iç ve dış ilişkisi bulunduğu kişilerden elde edilen bilgilerdir. Bu tür kanıtlarda denetçi diğer denetim teknikleriyle elde edemeyeceği önemli ipuçlarının elde eder. Ancak sözlü kanıtların direkt kullanımı yerine belgelerle desteklenmesi gerekir ki yeterli düzeyde güvenilir ve uygun kanıtlarla denetim amaçlarına ulaşılmasını sağlasın. Sözlü kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu araştırılırken mülakat yapılan kişinin görevi, inanılabilirliği ve bilgisi göz önünde bulundurulmalıdır. Sözlü ifadelerin denetim görüşünde önemli sayılabilecek bir etkisinin olacağı kesin gözüyle bakılıyorsa ifadelerini doğrulayan yazılı beyan, görüntü ve ses kaydı alınmalıdır.<sup>38</sup>

Denetçi denetim sürecinde işletmede çalışanlarıyla ve yöneticileriyle yüz yüze görüşmeler yapar. Sözlü kanıtlar ispatı az kanıtlardır dolayısıyla güvenilirlik derecesini düşürmekte ancak çalışanların düşünceleri işletme içerisine faaliyetlerin içerisinde olmalarından dolayı diğer kaynaklardan elde edilmesi imkansız olan bilgileri denetçiye sağlayabilir. Böylece yönetimin yaklaşımı ve niyeti, denetçilerin hangi sahalarda yoğunlaşması gerektiği konusunda fikir verir.

#### **2.2.2.7. Mekanik Doğruluk Kanıtları**

Mali tablo kalemlerinin yapılmış olan hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılması ile elde edilen kanıtlardır. Denetçi örnekleme yöntemi ile mekanik doğruluk kanıtları elde edebilir. Alacak ve borç bakiyelerinin matematiksel doğruluğunun tekrar hesaplanması, itfa payları ve amortismanın hesaplanması, reeskont faiz gider ve gelirlerinin tekrar hesaplanması, mekaniksel doğruluk kanıtlarındandır.

---

<sup>37</sup>Sacit Yörüker, **İngiltere Sayıştay Finansal Denetim El Kitabı Çevirisi**, Ankara: Sayıştay, 2004, s. 64.

<sup>38</sup>Kamu İç Denetim Rehberi, <http://www.idarehukuku.net/sozluk/terim/Sozlu-Kanitlar-Oral-Evidence.html> (Erişim Tarihi: 03.03.2015)

#### **2.2.2.8. Analitik Kanıtlar**

Mali olan ve olmayan verilerinin geçmiş yıl ve işkolu verileriyle standartlar çerçevesinde denetçi tarafından değerlendirilmesidir. Denetçi analitik kanıtlara ulaşmak için rasyo yöntemini kullanır. İncelene dönemi verileri aylık ve yıllık olarak üretim, verimlilik, kapasite, tüketim olarak önceki yıl hesaplarıyla ve sektör ortalamasıyla karşılaştırılarak oran ve trend analizi gibi yöntemlerle test edilen kanıtlardır. Analitik kanıtlar az maliyetli ve az zaman gerektiren denetim kanıtlarıdır.

UDS 520 No'lu standarta göre denetçinin finansal tablolar hakkında genel bir sonuç oluşturmasındaki etkisini ve analitik prosedürlerin denetimin sonuna doğru uygulanması gerektiği konusunda denetçinin sorumluluğunu açıklamaktadır.

#### **2.2.2.9. Elektronik Kanıtlar**

Bilgisayar ortamında tutulan muhasebe kayıtları, elektronik sözleşmeler, belgeler, elektronik faturalar, elektronik doğrulamalar elektronik denetim kanıtlarıdır. Bunlara örnek olarak powerpoint, html, excel, word, mp3, jpeg dosyalarını verebiliriz.

#### **2.2.2.10. Yazılı Bildirimler**

Yazılı bildirim bilgi sahibi olan, işlemlerden sorumlu kişinin belirli bir durum, olay, hesap veya işlem hakkında imzalayarak verdiği yazılı ifadedir. Yazılı bildirimler belgelenmiş kanıtların bir türüdür. Yazılı bildirim şeklindeki destekleyici kanıtlar işletme içinden hazırlanabileceği gibi, gerektiğinde işletmeden bağımsız bir kaynak tarafından da hazırlanmış olabilir.<sup>39</sup>

Denetim standartları ile denetçi denetlediği işletme yönetiminden yazılı olarak bir bildirim alınması zorunluluğunu getirmiştir.<sup>40</sup> Bu bildirimlere “yönetimin doğruluk bildirimini” denir. Bu yazılı bildirim işletme yönetimi tarafından hazırlanan mektup ile

---

<sup>39</sup>Güredin, a.g.e., s.117.

<sup>40</sup>Au Section 333(**Client Representations**)ve 333 A.'dan Ersin Güredin, Denetim, 7.b., İstanbul: Beta Basım Yayın, 1997, s.117.



denetimi yapana verilir.Yönetimin doğruluk bildirimini aslında denetçinin denetimi yaparken yaptığı soruşturmalara bir cevap özelliği taşır.<sup>41</sup>

#### **2.2.2.10.1. Yönetimin Doğruluk Bildirimi (Temsil Mektubu)**

Yönetimin belirli bir olay,hesaplar veya işlemler ile ilgili imzalayarak vermiş olduğu yazılı doğruluk bildirimidir.Mali tabloların finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmasına ilişkin sorumluluk işletme üst yönetimine aittir.Dolayısıyla işletme yönetimi tarafından onaylandığını işaret etmek için işletme yönetiminden “Yönetimin Doğruluk Bildirimi’ni”almalıdır.Yönetimden alınan temsil mektublarının amacı sözlü kanıtları doğruluğundan emin olmak ve daha önce yapılmış beyanların geçerliliği ve devam ettiği konusunda güvence almaktır.Ne kadar işletme içerisinden edinilen bir kanıt olmasından dolayı güvenilirliği konusunda şüphe duyulsa da yönetimin yanlış beyan veremeyeceği de varsayılır.

UDS 500 No’lu standarta göre yönetim, mali tabloların;mali raporlama çerçevesine uygun hazırlandığını işletmenin gerçek durumunu ortaya koyduğunu ya da önem arz eden tüm hususları doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıttığını beyan ederken (mali tablolar şeklinde düzenlerken / sunarken), ayrıca doğrudan veya dolaylı olarak mali tablolarda yer alan çeşitli unsurların (hesaplar, dipnotlar vb.) tanımlanması, ölçülmesi, hazırlanması ve sunulmasına ilişkin çeşitli açıklamalar da yönetim beyanlarında yer alır.<sup>42</sup>

İşletme yönetim kurulu toplantı tutanakları,finansal tabloların imzalı nüshaları da birer temsil mektubudur.

Yönetimden alınan yazılı bildirimlerdeki amaç;sözlü kanıtların doğruluğunu kanıtlamak, beyanların geçerli olup olmadığı konusunda güvence sağlamak adına denetim teknikleri ile elde edemeyeceği önemli konularda bilgi sağlamaktır.<sup>43</sup>

---

<sup>41</sup>a.g.e.,s.117.

<sup>42</sup>Kgk,a.g.e.,s.78

<sup>43</sup>Güredin,a.g.e.,s.117.

#### **2.2.2.10.2. Uzman alışmaları**

Denetçiden mesleki alanı hakkında kendi uzmanlık bilgisini denetimde kullanır ancak her konuda uzman olması beklenemeyeceğinden dolayı uzmanlık alanı dışında kalan konularda bir uzmanın bilgisine başvurması gerekir. Bu uzman muhasebe ile denetim dışında kalan özel bilgi ve beceriye sahip bir kişi ya da kurumdur. Ancak denetçi uzman kişiyi seçerken bazı kriterleri göz önünde bulundurması gerekebilir. Örneğın başvurduğu uzmanın eğitim düzeyi, sahip olduğu belgeler ve sertifikalar, denetim yapılan kuruluşla herhangi bir bağının bulunup bulunmadığı.

Denetçi aksine bir kanıt olmadığı sürece uzman kişinin görüşünü kabul eder. Anlaşmazlık durumunda ise başka bir uzmandan da görüş isteyebilir.

## **III. BÖLÜM**

### **DENETİMDE KANIT TOPLAMA**

#### **3.1. KANIT TOPLAMADA KULLANILAN TESTLERİ**

Denetçinin ulaştığı görüşe temel oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için toplanan denetim kanıtları, aşağıda yer alan prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilir.<sup>44</sup>

a.Kontrol testleri (BDS'lerin bu testleri zorunlu tutması veya denetçinin bu testleri yapmayı tercih etmesi durumunda)

b.Detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri.

Denetçi yönetim beyanında önemli yanlışlık riski görüyorsa control testlerini uygular.Bazı yönetim beyanları içinse maddi doğruluk testlerini uygun görebilir. Ancak hem kontrol testlerini hem de maddi doğrulama prosedürlerini kullanan karma yaklaşım, etkin bir yaklaşımdır.Gerekli olduğuna karar verilen kanıt toplama tekniklerinin kapsamı;riskin,önemliliğin ve güvence derecesinin dikkate alınmasından sonra belirlenir.Ancak önemli yanlışlık riskinin derecesi arttıkça kanıt toplama tekniklerinin kapsamı genişler.

##### **3.1.1. İç Kontrol ve Kontrol Testleri**

İşletmede mevcut olması gereken iç kontrol prosedürlerinin ve politikalarının ve işleyişini ve etkinliğini değerlendirmek için yürütülen denetim

---

<sup>44</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds330)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:13,24.12.2013 gün ve 28861 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

prosedürleridir.İç kontrol,denetimi yapanlar açısından öncelikle finansal tabloların geçerliliği,tam olup olmadığı ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi açısından önemlidir.

UDS 330 No’lu standarta göre;Kontrol testleri sadece,denetçinin,yönetim beyanındaki önemli bir yanlışlığı engellemek veya tespit edip düzeltmek için doğru olarak tasarlandığını belirlediği kontroller üzerinde uygulanır.Denetim yapılan dönemde farklı zamanlarda,birbirlerinden oldukça farklı kontrollerin kullanılmış olması durumunda bu kontrollerin her biri ayrı ayrı değerlendirilir.<sup>45</sup>

Denetçi,denetimin planlama aşamasında iken iç kontrol yapısı hakkında bilgi edinirken kontrol testlerini de yapabilir. Çünkü bilgi edinmede kullanılan bazı denetim prosedürleri bir kontrol politikasının veya prosedürünün etkinliğine ilişkin kanıt elde etmeyi sağlar.Ancak,kanıt, denetimi planlama safhasında elde edildiği için,bir kontrol prosedürünün denetlenen yıl boyunca gerektiği şekilde ve aynen uygulanıp uygulanmadığını göstermez.

UDS 330 No’lu standarta göre;”*Kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı beklentisi, önemli yanlış beyan riski üzerinde etkilidir.Bağımsız denetçinin önemli yanlış beyan riski ile ilgili değerlendirmesi, kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı yönündeki beklentisine dayanıyor ise, bu durumda kontrol testleri uygulayarak, bu kontrollerin etkinliğini belirlemek için bağımsız denetim sırasında yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı toplanması gerekir.*”

Kural olarak,daha fazla sayıda kontrol testi,bir kontrol prosedürünün işleyişinin etkinliğine ilişkin daha çok kanıt sağlar. Örneğin,soru sormada,birden fazla kişiye aynı kontrol prosedürü hakkında soru sorma,bir kişiye soru sorulmasına göre daha fazla sayıda kanıt sağlayacaktır Kontrol testleri dönem içinde uygulanır. Bu nedenle bu testler denetlenen dönemin başından testlerin tarihine kadar kontrol prosedürlerinin etkinliğine ilişkin kanıt sağlar.Ancak,GKGDS,denetçiden mali tablolara ait olduğu yılın tamamına

---

<sup>45</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds330)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:16,24.12.2013 gün ve 28861 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ilişkin kanıtları elde etmesini ister. Bu yüzden testler dönem sonuna kadar uygulanmalıdır.

Denetim işlemleri yapılırken denetçilerin çoğu maddi doğruluk testlerini dönem sonuna doğru ve dönem sona erdikten sonra, kontrol testlerini dönem içinde yaparlar. Ancak dönem içinde, parasal hataları bulmak için maddi doğruluk testleri, kontrol testleri ile aynı zamanda yapılabilir.

### **3.1.2. Maddi Doğruluk Testleri**

UDS 330 No'lu standarta göre; denetçinin, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerinden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir. Söz konusu gereklilik; denetçinin yapacağı risk değerlendirmesinin denetçinin muhakemesine dayanmasından ve bu sebeple de denetçinin tüm “önemli yanlışlık” risklerini tespit edemeyebileceğinden ve yönetimin iç kontrolü ihlal etmesi dâhil olmak üzere, iç kontrole ilişkin yapısal kısıtlamalardan kaynaklanmaktadır.<sup>46</sup>

Maddi doğruluk testleri ise mali tablolardaki tutarların ve açıklamaların doğru olup olmadığına dair kanıt toplamak için uygulanan denetim teknikleridir. Maddi doğruluk testleri, kabul edilebilir oranda olan bulgu riski düzeyine uygun olacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemeyi kapsar.

Maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanır ve detay testleri ile analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur. Maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması, ilgili yönetim beyanında yanlışlık oluşturan ve testin amacıyla ilgili olan şartların belirlenmesini kapsar.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds330)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:13,24.12.2013 gün ve 28861 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>47</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 500)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:16,30.12.2013 gün ve 28867 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Kabul edilebilir oranda bulgu riski düzeyi düşük belirlenir ise denetçi daha etkin ve daha maliyetli kanıt toplama teknikleri kullanmak zorunda kalacaktır.

Maddi doğruluk testleri üç grupta invelenir:

- Hesap kalanlarının test edilmesi,
- İşlemlerin test edilmesi,
- Analitik teknikler

Bu testleri yapmaktaki amac müşterinin işlemlerinin belgelere ve defterlere doğru ve tam olarak kaydedilmiş olup olmadığını incelemektir.Bu testlerde,denetçi bir hesap kalanına ilişkin sonuca ulaşmak için hesabın borç ve alacak tarafına yapılan her kayda ilişkin kanıt toplar. Testlerin etkinliği kullanılan tekniğe ve belgelerin güvenilirliğine bağlıdır.Ancak maliyeti ve zamanı göz önünde bulundurduğumuzda her iki testin birlikte uygulanması olasıdır.

Maddi doğruluk testleri bilanço hesaplarına uygulanır.Bu testler,yardımcı hesaplar için uygulanır ve her bir denetim amacının (genel kabul görmüş muhasebe ilkesinin) hesap kalanına yansıyor yansımadağı araştırılır.

Kabul edilebilir bulgu riskinin düzeyi maddi doğruluk testlerinin zamanını etkileyebilir. Bulgu riski yüksekte,testler yılsonunda birkaç ay önce uygulanabilir. Buna karşı,bulgu riski düşükse,maddi doğruluk testleri bilanço tarihine yakın bir tarihte yürütülecektir.

Kabul edilebilir bulgu riski düzeyi düşürüldükçe, daha fazla sayıda kanıt toplamak gerekir. Yapılacak testlerin sayısı ve belirli bir testin uygulanacağı örneklemin büyüklüğü mesleki yargı konusudur.

### **3.2.GELENEKSEL DENETİM İŞLEMLERİ**

---

Denetim görüşüne varmak için denetçinin yaptığı çalışmalardır. Denetçi mevcut muhasebe kayıt ortamından kanıt toplar.

### **3.2.1. Karşılaştırma İşlemi**

Karşılaştırma, aralarında uygunluk bulunan tutarların aralarında karşılaştırma yapılmasıdır. Karşılaştırma işlemindeki hedef defter kayıtları arasındaki doğruluğu araştırmaya yönelik inceleme işlemleridir. Çift taraflı kayıt tutma ilkesi gereği tutarlar eşit olmak zorundadır. Tutarlar arasında eşitliğin aranmasındaki hedef uygunluğun araştırılmasıdır. Buna göre büyük defterlerin, yevmiye defterin ve yardımcı defterlerin hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılır. Dolaylı denetimden farkı ise dolaylı denetimde aralarında iktisadi ilişkiler bulunan tutarlar karşılaştırılır.

Denetçi, denetim kanıtı toplarken çeşitli nedenlerle aralarında uygunluk bulunan tutarlar arasında karşılaştırmalar yapar. Toplam karşılaştırmaların yanı sıra tek tek tutarların ve ilgili hesapların tutarları arasında karşılaştırma yapılır. Yevmiye defterleri, yardımcı defterler ve büyük defter hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılır.

### **3.2.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi**

Tutar aktarmalarının denetimi ise karşılaştırma işlemini tamamlar niteliktedir. Tutar aktarmalarını denetiminde rakamların yanlış yazılması, yanlış aktarılması veya tutarların ait oldukları hesap yerine başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelmiş muhasebe hatalarını ortaya çıkarmaktır. Örneğin; ellibeş milyon liralık bir faturanın yanlışlıkla elli milyon olarak muhasebeleştirilmiş olması.

Diğer önemli tutar aktarması denetimi şekli bilanço devamlılığı ile ilgilidir. Denetçi kapanış bilançosunda yer alan tutarların ertesi yılın açılış bilançosuna ve oradan da ait oldukları hesaplara doğru geçirilip geçirilmediğini araştırmalıdır. Bu

konuda genel kurula sunulan bilançodan veya denetim raporundaki bilançodan hareket eden denetçi,her bir tutar aktarmasını aralıksız şekilde denetlemelidir.<sup>48</sup>

### **3.2.3. Aritmetik İnceleme**

Aritmetik inceleme muhasebe kayıtlarında ve belgelerdeki toplama, çarpma çıkarma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılmasıdır.Aritmetik inceleme dört temel işlem yapılarak sağlanan hesap kontrolüdür.Denetçi;muhasebe kayıtlarında her zaman hesap hatasının olabileceğini göz önünde bulundurmak zorundadır.

Aritmetik İncelemede işlem sayısının çok olması nedeni ile denetçi örnekleme yöntemine başvurur.

### **3.2.4. Belge İnceleme**

Geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olan belge incelemesi tekniği oldukça önemlidir.Belge incelemesinde hata muhasebe kaydına başlanırken yapılabilir ve de ileriye doğru bütün muhasebe kayıtlarını etkiler.Belge incelemesindeki hedef hataları kaynağında tespit etmek ve engellemektir.

Belge incelemesi iki kısımda düşünülmelidir.Bunlar belge ile defter kayıtları arasında uygunluk sağlanması, ikincisi ise, belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının araştırılmasıdır.<sup>49</sup>

Herbir muhasebe kaydı bir belgeye dayandırılmalıdır.

Belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kontrolleri yapılırken dikkat edilecek

hususlar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir.<sup>50</sup>

- Belgelerin aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.

---

<sup>48</sup> Güredin,**a.g.e.**,s.105

<sup>49</sup> **a.g.e.**,s.105

<sup>50</sup> **a.g.e.**,s.105



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

### **3.3..DESTEKLEYİCİ GELENEKSEL KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ**

Etkin uygulanan test,toplanmış veya toplanacak olan diğer denetim kanıtlarıyla birlikte ele alındığında,denetçinin amaçları açısından yeterli olacak derecede uygun denetim kanıtı sağlar.Denetçinin test edilecek kalemleri seçerken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine karar vermesi gerekir; etkinliğin diğer bir yönü olan yeterlilik ise test edilecek kalemlerin seçilmesinde önemli bir unsurdur.<sup>51</sup>

Denetçi kanıt toplarken tablolardaki kalemlerin tamamını(%100),belirli kalemleri veya denetim örnekleme yaparak seçer.

---

<sup>51</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 500)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:16,30.12.2013 gün ve 28867 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Denetçi,görüş oluşturabilmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak zorundadır.Denetim tekniklerinin temel amacı ise denetime tabi işletme ile ilgili denetim görüşüne ulaşmaya yetecek bilgiye ve kanaate sahip olmaktır.

Çoğunlukla denetçiler, görüşlerini destekleyecekleri farklı tür kanıtları bir arada kullanırlar.Denetçiler kanıtın yeterli olup olmadığını tespit etmek için (fayda - maliyet analizi uygulayarak) mesleki bilgi ve tecrübelerini de kullanırlar.Ayrıca denetçi denetim amacına ulaşabilmek için kanıt toplama tekniklerinden bir veya bir kaçını uygulayabilir.

Denetçi;denetim programını yürütürken denetim kanıtlarının elde edilmesi belirli denetim tekniklerine başvurur.Toplanan kanıtlar değerlendirilerek finansal tabloların doğruluğu yargılanır.

Denetçi;denetim yöntemleri ve denetim işlemlerinden oluşan geleneksel denetim tekniklerine başvurarak işletmenin mevcut kayıt ortamı ile ilgili kanıtların toplanmasını sağlar.Ayrıca, denetçi denetlenen işletmenin kayıt ortamından elde edilen kanıtların doğruluğunun saptanması ve desteklenmesi için destekleyici kanıt toplama tekniklerine başvurarak da destekleyici kanıtları toplayabilir.

Kanıt toplama teknikleri denetçinin bir görüşe ulaşabilmesinde aşağıda yer alan konulara yönelik denetim kanıtı sağlamaktadır.<sup>52</sup>

- Faaliyet standartlarını ve işletmenin diğer işletmelerle ilişkilerini inceleyebilmek için,finansal tablolardaki ve işletme yönetimin beyanlarının önemli yanlışlıklar içerip içermediği,

- İşletme yönetiminin iddialarında material riskleri ve yanlışlıkları önlemek için iç control yapısının incelenmesi amacıyla kontrol testlerinin yapılması,

- İşletme yönetimin iddialarını test etmek için maddi doğruluk testlerini uygulamak.

---

<sup>52</sup> Mehmet Şirin,Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları,Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örnekleme Yöntemleri,Ankara: Hazine Kontrolörleri Kurulu,s.67.

**Tablo 6.:**Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

<b>Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri</b>	<b>Denetim yöntemleri</b> <b>Denetim işlemleri</b>
Denetim işlemi	<ul style="list-style-type: none"><li>• Karşılaştırma işlemi</li><li>• Tutar aktarmalarının denetimi</li><li>• Aritmetik inceleme• Belge inceleme</li></ul>
b) Destekleyici Kanıt Toplama Teknikleri	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kayıtların ve belgelerin incelenmesi,</li><li>• Maddi Duran Varlıkların denetimi,(Fiziki İnceleme)</li><li>• Gözlem,</li><li>• Soruşturma,</li><li>• Teyit (Doğrulama)</li><li>• Yeniden hesaplama,</li><li>• Yeniden uygulama</li><li>• Analitik inceleme yöntem ve Teknikleri</li></ul>
c) Denetim Yöntemleri	<ul style="list-style-type: none"><li>• Şekli denetim ve maddi denetim</li><li>•Aralıksız denetim ve örnekleme yoluyla denetim</li><li>•İleriye doğru denetim ve geriye doğru denetim• Doğrudan denetim ve dolaylı denetim</li></ul>

**Kaynak:** İlhan KÜTÜK, “Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri”, (T Ü,Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Abd Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne,Ocak,2008, s.107.

Uluslararası denetim standartları, kanıt toplama tekniklerini aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır.

1. Kayıtların ve belgelerin incelenmesi,
2. Maddi Duran Varlıkların denetimi,(Fiziki İnceleme)
3. Gözlem,
4. Soruşturma,
5. Teyit (Doğrulama)
6. Yeniden hesaplama,
7. Yeniden uygulama
8. Analitik inceleme yöntem ve Teknikleri

### **3.3.1. Kayıtların ve Belgelerin İncelemesi**

Belge inceleme, kağıt ortamında, elektronik ortamda veya diğer ortamlarda tutulan, iç veya dış kaynaklı kayıt ve belgelerin incelenmesini ifade eder.<sup>53</sup>

UDS 500'e göre,kayıt ve belgelerin incelenmesi; bu kayıt ve belgelerin nitelik ve kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması halinde) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak,farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar.Yetkilendirmeye ilişkin kanıt elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir.Bazı belgeler (örneğin bir finansal aracı temsil eden hisse senedi veya tahvil gibi belgeler) bir varlığın mevcut olduğuna dair doğrudan denetim kanıtı teşkil eder. Bu tür belgelerin tetkiki,söz konusu belgenin mülkiyet veya değeriyle ilgili bir denetim kanıtı sağlamayabilir.Ayrıca, hükümleri uygulanmış bir sözleşmenin tetkik edilmesi, işletmenin muhasebe politikalarını uygulama şekliyle (hâsılatın muhasebeleştirilmesi gibi) ilgili denetim kanıtı sağlayabilir.<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup>[http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim Tarihi:13.05.2015)

<sup>54</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 500)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:16,30.12.2013 gün ve 28867 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Fatura, makbuz, sözleşme veya iptal edilen çekler gibi belgeler incelenirken belge inceleme tekniği uygun bir yöntemdir.<sup>55</sup> İşletmelerde ticari işlemler nedeniyle oluşan muhasebe kayıtlarında yer alabilmesi belgelerin varlığı zorunlu kılmaktadır. Belge incelemesi denetçinin denetim görüşünü oluşturmada en çok kullandığı tekniktir. İşletme yönetimi tarafından sunulan mali tablolar denetimin ana denetimin ana gövdesini oluşturduğundan denetmenin belgeleri ve kayıtları araştırmadan denetim görüşüne varması beklenemez.

Belgelere örnek olarak elektronik ortamda tutulan,basılı belgeler,iç ve dışarıdan elde edilen kaynakları verebiliriz.Belge incelenmesi tekniği; aritmetik açıdan doğruluğu, belgelerin şekil yönünden yeterliliği,imzaların geçerliği,belge ile defter kayıtları arasındaki uygunluk,işletmeye aitliği gibi ayrıntıların incelenmesini ifade eder.Belge inceleme tekniğinin uygulamasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.<sup>56</sup>

**1. Belgenin genel görünümün incelenmesi;** Denetçi belgenin gerçek olup olmadığı hususunda görüşe varabilmelidir.

Gerçek olmadığı kanaati uyandıran belgelerin ayrıntılı incelenmesi gerekir.

- Belgenin şekil şartlarını taşıyıp taşımadığına,
- Belge tutarının olması gerektiğinden fazla olması,
- Belgeyi düzenleyen işletmenin yaptığı iş ile faaliyet alanının birbiri ile uygun olmaması,
- Aynı türden ve aynı işletmeye ait belgelerle olması,
- İşletmenin faaliyetleri dahilinde olmayan bir konuyu içermesi.

---

<sup>55</sup> [http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx), (Erişim Tarihi:13.05.2015)

<sup>56</sup> Bozkurt , a.g.e,s.70.

## **2.Belgenin denetlenen işletmeye ait olup olmadığının incelenmesi;**

İsim benzerliği gibi nedenlerle belgenin denetimi yapılan işletmeye gönderilmesi.

## **3.Belgenin matematiksel olarak doğru olup olmadığı.**

## **4.Belgenin gösterdiği işlemin denetime tabi işletmenin faaliyetlerine uygun olup olmadığı;**

Belge üzerindeki açıklamaların açık ve anlaşılır olması gerekir.

## **5.Belge üzerindeki onay ve imzaların geçerliliğinin incelenmesi;**

Belgelerdeki sıra numaralarına göre düzenlenip düzenlenmediğine ,tarihlere,mükerrer kayıtların mevcut olup olmadığına,iç kontrol politikalarına uygun onay ve imzaların olup olmadığına bakılır.

## **6.Belge içeriğinin uygun bir biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği;**

Belge içerisinde yer alan bilgilerin uygun hesaplara kaydedilip kaydedilmediği tespit edilir ve muhasebe kayıtlarını destekleyici nitelikteki belgelerin kolaylıkla bulunabilmesi hesaplarda olması gereken açıklamaların yapılıp yapılmadığı konularına bakılır.

Belge inceleme tekniğinin üç temel yöntemi vardır. Bu yöntemler; doğrulama, izleme ve tarama'dır.

### **1- Doğrulama:**

Doğrulama denetçinin finansal bilginin bir bölümünü seçer, olayın sonundan yani yevmiye defterinden veya defter-i kebirden başlayarak, geriye doğru gelerek takip ederek kaynağına gelir.

### **2-İzleme:**

Belgelerin incelenmesinde kayıt sisteminin incelenmesi, doğrulamanın tersi bir yöntemdir.Kayıt sisteminin incelenmesinde örnekleme yoluyla bir kaynak belge seçer

ve belgenin muhasebe sisteminde kaynaktan başlayıp adım adım ileriye doğru takip ederek kayıttın sonu olan yevmiye defteri veya defter-i kebir'e kadar inceler.

İzleme tekniği daha çok muhasebe hesaplarına hesaplara ait olan bakiyelerin doğru olup olmadığının, denetçinin denetlediği kalemlerin gerçekleşen işlemleri yansıtmayı yansıtmadığının, kaydedilmemiş işlemlerin olup olmadığının ayrıca muhasebe sisteminde varolan her kaydın gerçek işlemlere göre yapılıp yapılmadığının test edilmesinde denetimi yapana yardımcı olmasıdır.<sup>57</sup>

Denetimi yapan kişi tarafından kayıtların izlenmesi iki türdür.

1. Muhasebe kayıt sisteminin ileri doğru izlenmesi,
2. Kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi.

Muhasebe kayıt sisteminin ileri doğru izlenmesi, denetimi yapan kişinin örnek bazı belgeleri seçerek bu belgeleri sistemde adım adım izlemesidir. Örnek olarak aldığı belgeleri yevmiye defteri, yardımcı defter, büyük defter kayıtlarından takip etmesidir.

Kayıt sisteminin ileri doğru izlenmesindeki amaç kayıt altına alınmamış belgelerin olup olmadığını ayrıca belgenin muhasebe kayıt sistemine doğru kaydedilip kaydedilmediğini araştırmaktır.

Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesinde, muhasebe kayıtlarının geriye yani kaynak belgeye doğru incelenmesidir. Denetçi örnek olarak aldığı işlemi büyük defter hesaplarından yevmiye kayıtlarına, yevmiye kayıtlarından mahsup fişlerine, mahsup fişlerinden orijinal kaynak belgeye doğru izlemesidir. Ayrıca denetçi bu işlemi yaparken kayıtları birbirleriyle karşılaştırır.

### **3- Tarama:**

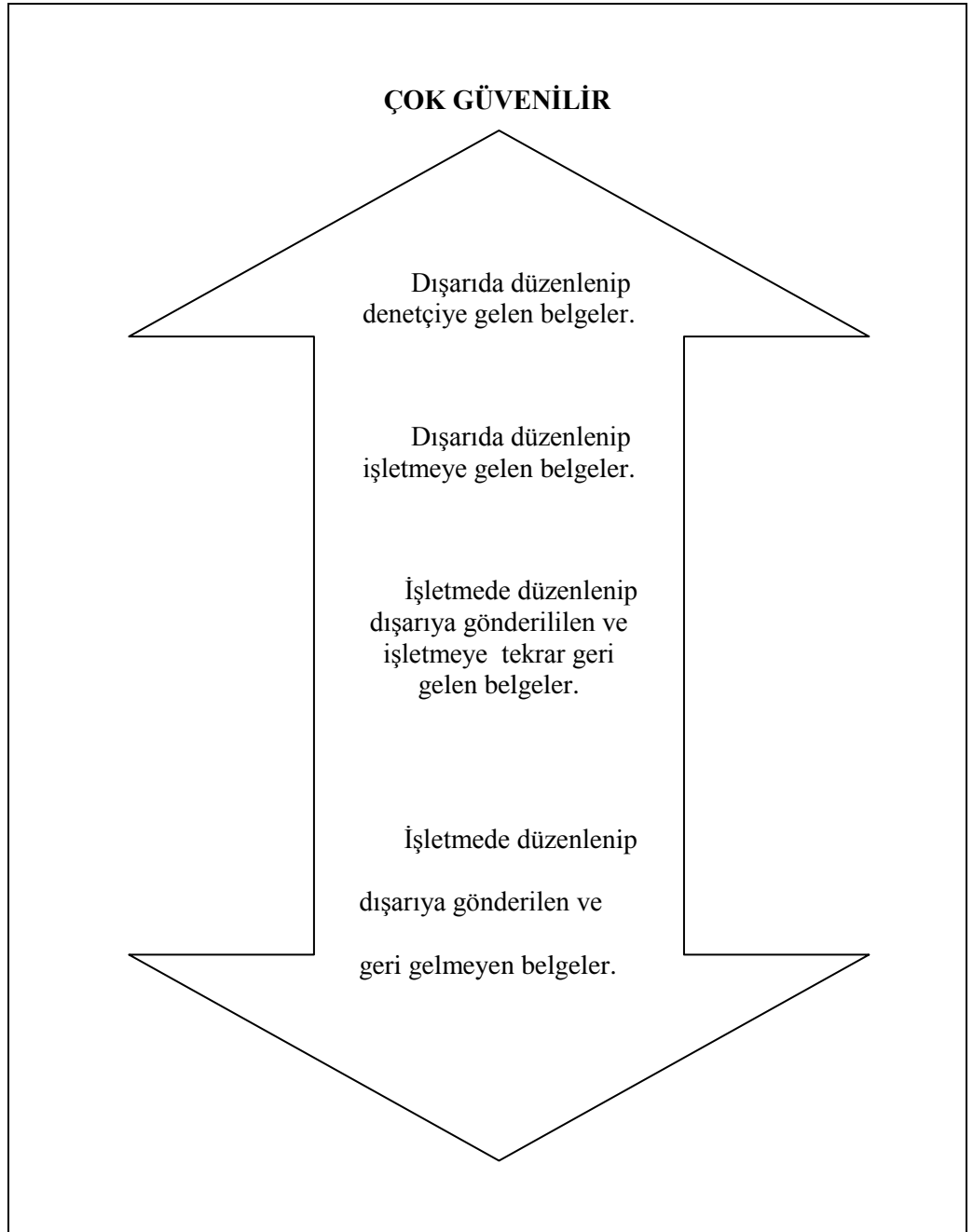
---

<sup>57</sup> Şirin, a.g.e, s.72

Tarama, denetçinin sıra dışı olaylara karşı ipucu olarak tespit ettiği verileri kullanmasıdır.

Denetçi için bilginin güvenilirliği ile belgenin geldiği kaynak arasında direkt ilişki bulunmaktadır.

**Tablo 7.:**Belge Kaynakları ve Güvenilirlik İlişkisi





**Kaynak:** Barış SİPAHİ, “Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama”,(MÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,Muhasebe-Finansman Bilim Dalı Doktora Lisans Tezi), İstanbul,2001, s.126.

### **3.3.2. Maddi Duran Varlıkların Denetimi(Fiziki İnceleme):**

SPK'nun Bağımsız denetim standartları tebliğinde (Seri: X, No:22), fiziki inceleme tekniği, “maddi duran varlıkları inceleme,varlıkların fiziksel olarak incelenmesini ifade eder”.Maddi duran varlıkların denetimi işletmenin bilançosunda varolan stok,kasa ve duran varlıkların işletmede gerçekten var olup olmadığının tespitidir. Bunları incelerken;sayma,tartma,ölçme gibi teknikleri uygular.Böylelikle varlıkların var olup olmadığı hakkında güvenilir ve bağımsız denetim kanıtı elde edilebilir.Ancak varlıklara ilişkin işletmenin yükümlülükleri ve hakları ile ilgili bağımsız denetim kanıtı sağlanamayabilir.

Kasa hesabındaki borç bakiyesinin fiziki olarak var olup olmadığı veya stokların depo olup olmadığını tespit ederken tutarını da kontrol eder. Kasadaki nakit olan ve nakdi olmayan kıymetler,tahviller,çekler,alacak senetleri,demirbaşlar,tesisler, stoklar,binalar gibi aktifler fiziki incelemenin kapsamına girmektedirler.

Maddi duran varlıkların denetimi;maddi doğruluk testlerini uygulama aşamasında kullanılmaktadır.Ancak belge incelemesi tekniğiyle ve gözlem tekniği ile karıştırılmaktadır.Maddi duran varlıkların denetimi tekniğinde, denetime konu aktifin varlığına ve miktarına ilişkin tespitler yapılırken denetçi fiilen sayıma iştirak eder ancak gözlem tekniği ile olaya karışılmadan uzaktan işlemlerin nasıl yapıldığını ve çalışan kişilerin kurallara uyup uymadığına bakılır.

Denetçinin denetim kanıtına doğrudan ulaşabilmesi nedeniyle güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir.Ayrıca yönetimin bütünlük iddiası da bu teknik yöntemiyle

test edilebilir.Örneğin kasanın sayımı yapılırken kayıt altına alınmamış nakit unsurunun bulunması, yönetimin bütünlük iddiasını çürütmektedir.<sup>58</sup>

Fiziki İnceleme tekniğini uygulama aşamalarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

a)İncelenecek varlık belirlenir.

b) Görülen varlığın miktarını tespit etmek için sayım yapılır Varlığın fiziki olarak tespiti, (sayma,tartma,ölçme)

c) Denetlenen varlığın kalitesi belirlenir; incelenen varlığın kalitesini belirlemeli gerekli hallerde bilirkişi ve uzmanların bilgisine başvurmalıdır.

ç) İncelenen varlığın sahte veya gerçek olup olmadığına bakılır.

### **Stok Sayımı:**

Yönetimin sayıma ilişkin standartların uygulanmasının gözlemlenmesi denetçinin,yönetimin talimat ve sayım prosedürlerinin olması gerektiği gibi planlayıp uygulandığına ilişkin denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olur.Ayrıca denetçi, sonraki bir tarihte gerçekleşen stok hareketlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik denetim prosedürlerinin uygulanmasında kendisine yardımcı olması amacıyla, stok hareket dökümleri gibi hesap kesim bilgilerinin kopyalarını elde edebilir.<sup>59</sup>

Stokların fiziki sayımına katılım veya alternatif işlemlerin planlanmasında aşağıdaki işlemler dikkate alınır:<sup>60</sup>

- Stoklarla ilgili yanlış beyan (sunum) riski,

---

<sup>58</sup> Bozkurt, a.g.e, s.65

<sup>59</sup>Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 501)Hakkında Tebliğ,Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:10.01.2014 gün ve 28878 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>60</sup>**Kgk Geçiş Dönemi Eğitim Materyali**,Uluslararası Denetim Standartları,İstanbul:İtücü,2013-2014

- Stoklarla ilgili iç kontrol yapısı,
- Stokların fiziki sayımına ilişkin işlemlerin yeterliliği ve uygun talimatların verilmiş olması,
- Sayımın yapılma zamanı,
- Stokların bulunduğu mekanlar,
- Bilirkişi (uzman) yardımına ihtiyaç olup olmadığı,

### **3.3.3.Gözlem**

Gözlem başkaları tarafından yapılan işlem ve faaliyetlerde hazır bulunmadır. Denetçi, denetim faaliyetinde bulunduğu işletmede gerçekleştirilen işlem ve faaliyetleri gözlemleyerek yapılan işlemlerin olması gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığı ile ilgili gözlemler yaparak denetim kanıtları toplar.Gözlem tekniği ve fiziki inceleme tekniği arasındaki fark fiziki inceleme denetçinin eşliğinde sayım yapılırken gözlem tekniğinde müdahale etmeden uzaktan incelemesidir.Ayrıca gözlem tekniğinde işletmenin fiziksel tesisleri ve personeli incelenir; muhasebe uygulamaları ve iç kontrol faaliyetleri kimler tarafından nasıl ve ne zaman yapıldığı gözlemlenir. Bu anlamda gözlem, çoğunlukla bir kontrol testi olarak da kullanılır. Bu açıdan denetçinin birebir uyguladığı bir teknik olduğundan toplanan kanıtların güvenilirliği yüksektir.

### **3.3.4.Soruşturma**

Soruşturma;denetçi tarafından işletme içi veya işletme dışından olan kişilerden yazılı ve sözlü edinilen mali veya mali olmayan konularla ilgili olarak işletm çalışanlarındsn veya ilişkili işletme dışındanki kişilerden bilgi almaktır.

Soruşturmada alınan cevapların değerlendirilmesi soruşturma sürecinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Soruşturmalarda elde edilen cevaplar denetçiye daha önce sahip olmadığı önem ve nitelikte denetim kanıtları sağlayabilir. Bazı durumlarda, soruşturma kapsamında elde edilen cevaplar, denetçiye ek denetim yöntem ve

tekniklerini veya işlemlerini uygulama veya değiştirmede önemli bir destek oluşturabilir.<sup>61</sup>

Soruşturma tekniğinin güvenilirlik düzeyini arttırmak için yazılı olması daha doğrudur. Ayrıca diğer denetim kanıtları ile elde edilen kanıtlara nazaran daha az maliyetlidir.

**Tablo 8.:**Soruşturma Tekniği Kullanım Prosedürü

<b>SORUŞTURMA TEKNİĞİ=GÖRÜŞME</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Hazırlık:</b> Denetçi görüşme öncesi hangi bilgileri elde etmeyi planladığını, hangi soruları soracağını ve bu bilgileri en iyi alacağı personeli tespit eder.</li><li>• <b>Görüşme için Randevulaşma:</b> Denetçi görüşme öncesi mutlaka randevu almalı ve konuşmasını oldukça sıcak bir hava içerisinde yapmalıdır. Görüşme yapılacak kişiden bu tip bir randevu için zamanın olup olmadığı mutlaka sorulmalı, emrivaki bir görüşme yapılmamalıdır.</li><li>• <b>Soru Sormamak:</b> Görüşme esnasında denetçi görüşme yaptığı kişiye olabildiğince soru sormaktan kaçınmalıdır. Görüşme yapılan kişiye herhangi bir anket ya da checklist mümkün olduğunca gösterilmemelidir.</li><li>• <b>Soru Sormak:</b> Sorulan sorular olabildiğince açık ve ipucu elde edilecek nitelikte olmalıdır.</li><li>• <b>Fikir Açıklama:</b> Denetçi görüşme yapılan kişiye görüşme yapılan konu ile ilgili herhangi bir fikir beyan etmemeli herhangi bir eleştiride bulunmamalıdır.</li><li>• <b>Nezakat:</b> Denetçi görüşme esnasında olabildiğince nazik olmalı ve görüşme yapılan kişiye ihtiyaç halinde daha sonra kendisine başvurulup vurulamayacağı sorulmalıdır.</li><li>• <b>Görüşme Dökümanları:</b> Denetçi görüşme esnasında daha sonra görüşme ile ilgili hususları kendisine hatırlatacak şekilde notlar almalıdır. Burada denetçi kendi kullanımında anket ya da checklist düzenlenmesi mümkündür.</li></ul>

**Kaynak:**Sipahi,a.g.e.,s.194.

<sup>61</sup> **Kgk Geçiş Dönemi Eğitim Materyali**, Uluslararası Denetim Standartları, İstanbul:Itücu,2013-2014

### **3.3.5.Doğrulama – Mutabakat-Teyit Mektubu**

Mutabakat,denetlenen işletme aracılığıyla ve doğrudan denetçinin eline geçecek şekilde herhangi bir konu ile ilgili olarak işletme dışındaki üçüncü kişilerden cevap isteme tekniğidir.Denetlenen işletmenin her türlü alacakları,borçları,bankadaki paraları ile depolardaki emanet verdikleri malların denetiminde doğrulama tekniğine başvurulur.<sup>62</sup>

Doğrulama tekniği yazılı soruşturma niteliğinde olması sebebiyle güvenilirlik derecesi oldukça yüksektir.Üçüncü kişi tarafından doğrulamaya verilecek cevapların doğrudan denetçiye gelmesinden dolayı doğrulama kanıtlarının güvenilirliği artmaktadır. Doğrulama, varlık ve mülkiyet ve bazen de değerlendirme ve dönemsellik kanıtı sağlayabilir.

Denetçiler tarafından genellikle doğrulama yöntemi iki türlü yapılmaktadır.

#### **3.3.5.1. Olumlu Doğrulama**

Olumlu doğrulama, denetlenen konu ile ilgili olarak işletme kayıtlarındaki bilginin işletme dışından üçüncü kişiye sorulması,yanlış veya doğru olsun her şekilde cevap istemesidir.Olumlu doğrulama mektubunda bilgi istene kişiden tüm sorulara cevap vermesi istenmiş olur.<sup>63</sup>

Bilgi istenen kaleme ait tutarlar yüksek ise ve hesap bakiyelerinde çok fazla sayıda hata var ise olumlu doğrulamaya gidilir.

#### **3.3.5.2. Olumsuz Doğrulama**

---

<sup>62</sup> Türedi, a.g.e, s.170

<sup>63</sup> Süleyman Uyar,4.Denetim Kanıtları,,Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Ders Notları, s.8

Olumsuz doğrulama ise denetçi tarafından sorulan sorunun,cevabının yanlış olması halinde işletme dışından üçüncü kişiden cevap vermesi istenmektedir.Sorunun cevabının doğru olması halinde, denetçiye cevap verilmeyecektir.İşletme dışından üçüncü kişiden herhangi bir cevap gelmemesi halinde,denetçi sorunun cevabının doğru olduğunu kabul etmiş olur.Ancak denetçi olumsuz bir doğrulamada doğrulama talebinin üçüncü kişilerin eline geçip geçmediğinden emin olması gerekir.

### **3.3.5.3. Boş Bakiyeli Doğrulama**

Doğrulama mektubunda, doğruluğu araştırılan konu ile ilgili herhangi bir bilgi veya bakiyeye yer verilmez.Üçüncü kişiden konuya ilişkin bilgi veya görüşlerini yazması istenmektedir

### **3.3.6.Yeniden Hesaplama**

Yeniden hesaplama, işletmenin yapmış olduğu aritmetik hesapların denetçi tarafından matematiksel olarak doğru olduğunun kontrol edilmesi ve tekrar yapılarak test edilmesini ifade eder.Matematiksel hesapların yoğunluğu sebebiyle muhasebe kayıtlarının yanlış olma olasılığı yüksektir.Dolayısıyla bu tür hesaplamalara ait işlemlerin önemli olanlarla geçmiş dönemlere göre sapma gösteren işlemlere ilişkin denetçi tarafından hesaplamaların baştan yapılması ve doğru ispatlanması gerekir.

Kayıtların muhasebe ilkelerine uyumlu olması yeterli değildir.Aritmetik hesaplamaların da doğru olması zorunludur.Tablolardaki verilerin toplanmasında, belirli şekillere sokulması ve özetlenmesinde doğru sonuca ulaşmak için hata olmaması gerekir.Yoksa ilkelere uygun olmasına karşın mali tabloların güvenilirliğine şüphe düşer.

Yeniden hesaplama tekniği ile kullanılan muhasebe hesaplamaları şu şekildedir;

- Yevmiye ve büyük defter toplamlarının alınması
- Envanter cetvelindeki çarpım ve toplamların sağlanması
- Amortisman giderlerinin doğrulanması

- Şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması
- Yeniden değerlendirme hesaplamalarının yeniden yapılması
- Garantilerle ilgili yükümlülüklerin tutarların doğrulanması
- Hesaplanan vergi matrahının yeniden hesaplanması
- Ücretlerin tekrar hesaplanması
- Kıdem tazminatlarının tekrardan hesaplanması
- Kar - Ticari kar ve zararın yeniden hesaplanması
- Reeskont hesaplamalarının yeniden yapılması
- Hakediş raporlarının yeniden hesaplanması

Denetçi yeniden hesaplama tekniğini uygularken bu hesaplamalarla ilgili standartları da dikkate almak zorundadır. Yeniden hesaplama tekniği el ile yapıldığında örnekleme yöntemine başvurma zorunluluğu doğar. İşlemleri yoğunluğundan dolayı bilgisayar destekli yazılımlarla da yapılabilir. Yazılım programlarının denetime tabi kalemin işletmede elektronik ortamda tutulmuş kayıtların hepsinin yeniden hesaplanması olası olduğundan kanıtın güvenilirliği açısından güvence verecektir.

### **3.3.7. Yeniden Uygulama**

Yeniden uygulama ise işletmenin iç kontrol yapısında bilgisayar veya manuel ortamında yapılan işlemlerin yeniden yapılmasıdır.<sup>64</sup>

Denetlenen işletmenin muhasebe kayıt sistemine girdi teşkil eden belgelerden örnekleme yoluyla bir kısmının seçilmesi, seçilen bu belgelerin kayıtlara nasıl alındıklarının muhasebe süreci içinde asama aşama takip edilmesi ve böylece varsa

---

<sup>64</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ,Seri No: X ,Sıra: 22 numaralı

12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

kayıt sürecindeki hata ve düzensizlikleri saptamaya çalışmak bu tekniğin genel amacıdır.<sup>65</sup>

Denetimi yapan kişinin işletmenin faaliyetleri ile ilgili standartlarında belirtilen faaliyeti, bu rehberlerde yazan gidişata uygun olarak yeniden yapmasıdır. Dolayısıyla denetçi teorik olarak planlanmış kontrollerin etkin olup olmadığına, bu kontrollerin amaçlara ulaşmada yeterli olup olmadığı konusunda denetim kanıtı sağlar.<sup>66</sup>

### **3.3.8. Analitik İnceleme Teknikleri**

Analitik inceleme; kaynak dokümanların ve muhasebe kayıtlarının aritmetik açıdan doğruluğunun araştırılması veya hesaplamaların yeniden yapılması faaliyetlerini içerir.<sup>67</sup>

Analitik inceleme teknikleri, finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik inceleme teknikleri, ilgili bilgiler arasındaki tutarsızlık veya tahmin edilen tutarların önemli ölçüde sapması gibi bilgilerdeki tanımlanmış dalgalanmaların ve ilişkilerin araştırılmasını da kapsar.<sup>68</sup>

UDS 500 No'lu Standarta göre analitik inceleme yöntem ve teknikleri; mali olan ve olmayan veriler arasındaki makul ilişkiler üzerine yapılan bir çalışmada mali bilgilerin değerlendirilmesi işlemleridir. Analitik yöntemler, ayrıca ortaya çıkan dalgalanmaların incelenmesini içerdiği gibi, ilgili diğer bilgilerle tutarsızlık ya da

---

<sup>65</sup> Türker vd., **a.g.e.**, s.89.

<sup>66</sup> Şirin, **a.g.e.**, s.91

<sup>67</sup> **Uluslararası Denetim Standartları**, Terimler Sözlüğü Bölümü, çev., Türkiye Denetim Standartları Kurulu, Ankara: Türmob, s.16

<sup>68</sup> **Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ**, Seri No: X , Sıra: 22 numaralı 12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.



tahmin edilen miktarlardan/tutarlardan belirgin sapma gösteren ilişkilerin incelenmesini de içermektedir.<sup>69</sup>

Defter ve belgeler arasındaki uyum tek başına mali tabloların gerçek durumu göstermez. Defter ve belgelerde varolan tutarlar mali tabloların düzenlenmesine kadar pek çok aritmetik işlem ve hesaplama geçmektedir. Dolayısıyla yapılacak herhangi bir hata veya hile mali tabloların gerçek durumu yansıtmasını engelleyecektir. Denetçinin işlemlerin doğru olup olmadığından emin olması gerekli ve zorunludur. Bu aritmetik işlemler belgeler üzerinde olabileceği gibi defterler üzerinde dahi olabilecektir. Örneğin KDV oranının yanlış hesaplanması yahut indirimlerin yanlış uygulanması yada defter toplamlarının yanlış alınması yada aktarılması veya özel hesaplama ile bulunacak işlemlerde yapılacak hesaplama hataları bunlara örnek olarak gösterilebilir.<sup>70</sup>

Analitik inceleme tekniği dışındaki diğer geleneksel denetim teknikleri, doğrudan nesnel kanıtlardan hareket etmekte subjektif olarak da kanıtlara değer biçmenin sorumluluğunu üzerine almaktadır. Analitik inceleme teknikleri kanıt yaratma tekniği olarak anılmaktadır. Bu betimleme, analitik inceleme tekniğini diğer geleneksel yöntemlerden ayırdığı noktayı belirtmektedir.<sup>71</sup>

Denetimde kullanılan analitik inceleme tekniklerini beş ana başlık altında sıralayabiliriz.

- Trend Analizi,
- Oran Analizi,
- Ussallık Testleri,

---

<sup>69</sup> **Kgk Geçiş Dönemi Eğitim Materyali**, Uluslararası Denetim Standartları, İstanbul: Itücü, 2013-2014

<sup>70</sup> Mevlüt Özer, Belgesiz Kayıt Ortamında Denetim Yüksek Lisans Tezi, GÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara, 2012, s.281

<sup>71</sup> Sipahi, a.g.e., s.137

- Karşılaştırmalı Tablolar Analizi,
- Dikey Analiz.

Denetçi, bu tekniklerini denetim sürecinin herhangi bir aşamasında ya da tüm aşamalarında bir arada kullanabilir. Bu tekniklerden hangisinin kullanılacağına denetçi karar verir.

Analitik inceleme teknikleri, diğer denetim tekniklerine göre daha az zaman alıcı ve maliyet açısından daha tasarrufludur. Zaman ve maliyet açısından sağlamış olduğu tasarruf, tekniğin diğer yöntemlere nazaran daha fazla tercih edilmesine sebep olmaktadır. Analitik inceleme teknikleri uygulanarak elde edilen analitik kanıtlar diğer kanıt toplama tekniklerinin kullanımına yön verebilir.

Analitik inceleme tekniği ilgi ve karşılaştırma yöntemidir.

**Karşılaştırma;**Analitik işlemlerde, mali bilgilerin karşılaştırılması bu işlemlerin arasındaki ilişkileri esastır.Mali olmayan bilgiler arasındaki ilişkileri de ortaya koyabilir.Analitik işlemler,basit karşılaştırmalardan, ileri istatistik tekniklerin kullanıldığı karmaşık analizlere kadar sıralanabilir.

Denetçinin, denetim sürecinde analitik inceleme tekniklerinin kullanımı ile elde etmiş olduğu verileri birtakım kıstaslarla karşılaştırması gerekmektedir. Denetçi bu kıstasları kullanmak suretiyle analitik inceleme tekniğinin amacı doğrultusunda kanıt elde edebilir.<sup>72</sup>

- Geçmiş yıllara ait bilgiler ile karşılaştırma,
- Yapılmış olan bütçe ve tahminler ile karşılaştırma,
- Aynı sektörde varolan işletmeler ile karşılaştırma,

---

<sup>72</sup>Sipahi,a.g.e.,s.144,145

• Finansal ve finansal olmayan bilgiler arasında ilişki kurarak karşılaştırma yapmaktır.

Özetle,analitik incelemede denetime konu olan işlem, belge ve tutarların; herhangi bir belge yahut kayıtlı tutar ile karşılaştırılmasından ziyade denetçinin hesaplayacağı rakamlar ve uygulayacağı yöntemlerle doğru olup olmadığı, tutarsızlık bulunup bulunmadığı tespit edilmeye çalışılacaktır. Analitik incelemelerde finansal tablolar analizinde kullanılan oran analizleri, trend analizleri, yüzde analizleri gibi teknikler kullanılacaktır. Elde edilen sonuçlar bütçe verileriyle, sektör ortalamalarıyla ve işletmenin önceki dönem sonuçlarıyla karşılaştırılarak yorumlanacaktır. Bu teknik ile işletmenin verimliliği, üretim, tüketim, kapasite kullanımı, gerek hesaplar arasında ve gerekse bir bütün olarak finansal tablolar arasındaki tutarsızlıklar tespit edilmeye çalışılacaktır.<sup>73</sup>

### **İlgi Kurma;**

a) Mali bilgiler ile Mali olmayan bilgiler arasında kurulan ilgi

b) İşletmenin deneyimlerine dayanarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi olası mali bilgiler arasında ilişki kurma,

İlgi kurma yönteminde basit karşılaştırmalardan, daha zor istatistikî teknikleri de içeren farklı yöntemler kullanılmaktadır. Yararlanılacak inceleme tekniklerinin seçimi ve bunların hangi yöntemlerle ne düzeyde kullanılacağı denetçinin mesleki kanaatine ve bilgisine bırakılmıştır.<sup>74</sup>

Analitik inceleme teknikleri;

**a) Planlama aşamasında:** Denetçi, ticari faaliyetin anlaşılması ve muhtemel risk alanlarının belirlenmesi için planlama aşamasında gerekli olan analitik işlemleri

---

<sup>73</sup>Kütük, a.g.e., s.133,134

<sup>74</sup>Şirin, a.g.e., s.93

uygulamalıdır. Planlama aşamasında analitik işlemlerin uygulanması, denetçiye ticari faaliyetin bilmediği bir yönünü gösterebilir ve diğer denetim işlemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinde yardımcı olur.<sup>75</sup>

**b) Kanıt toplama sürecinde:**İşletme yönetiminin vermiş olduğu bilgi ve belgelerdeki önemli yanlışlık riskini azalttığından dolayı diğer kanıt toplama teknikleri yerine daha etkilidir.

**c) Denetimin son aşamasında:**Mali tabloların denetçinin ticari faaliyet ile ilgili bilgilerine uygun olup olmadığına ilişkin tüm sonuçlar belirlendikten sonra gerekli olan analitik işlemleri uygulamalıdır.Bu işlemlerden çıkarılan sonuçlar,mali tabloların denetimi sırasında şekillenen sonuçların doğrulanması için tasarlanır.Böylelikle tabloların güvenilirliği ile ilgili olarak sonuçlara ulaşılmasında yardımcı olur.

---

<sup>75</sup>Semih Soyer,"Uluslararası Denetim Standartları" Yüksek Lisans Tezi,AÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı,Ankara, 2005, s.122,123

## IV.BÖLÜM

### KANITLARIN YETERLİLİĞİ ve UYGUNLUĞU

Denetim kanıtlarının kesinlikten ziyade ikna edici olması, bunların uygunluğu ve yeterliliği hususlarına ilişkin cevaplanması gereken önemli soruları ortaya çıkarır.<sup>76</sup>

UDS 500'e göre;denetim kanıtları, denetçinin görüşünün ve denetim raporunun desteklenmesi için gereklidir.Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla ) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir.<sup>77</sup>

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir.Yeterlilik; denetim kanıtının miktarının ölçütüdür.İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (değerlendirilmiş riskler arttıkça muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir)etkilenir.Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Sayıştay Dergisi,sayı:61

<sup>77</sup> Kgk.a.g.e.,s.9.

<sup>78</sup> Kgk.a.g.e.,s.9.

Denetçi denetim kanıtının kesin olmasından ziyade güvenilirliğini dikkate alır ve farklı kaynaklardan destekleyici kanıtlar bulmaya çalışır.Farklı kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları birbiri ile tutarlı olduğunda, denetim kanıtı daha güvenilirdir.Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı bir başka kaynaktan elde edilen kanıt ile farklılıklar içeriyorsa denetçi gereken ek işlemlere başvuracaktır.

Denetçi, kanıtlarının uygunluğuna ve yeterliliğine ilişkin kararına;denetlenen işletmenin yapısını,uygulanan kanıt toplama yöntemini,denetim konusunun önemliliğini ve elde edilen kanıtın niteliğini ve denetim risklerini ortaya çıkan işletmenin bilgi sisteminin kalitesi,iç kontrol yapısının etkinliği,yöneticilerin dürüstlüğü gibi diğer hususları değerlendirerek sonuca varacaktır.

#### **4.1 Mesleki Yargı**

Denetim elemanının mesleki yeterliliği denetim kanıtının yeterli,uygun ve güvenilirlik düzeyine işkin verilecek kararlarda ana unsurdur.Denetçini amacı mali tablolardaki doğruluğu kanıtlamak için çalışmamakta;denetim görüşüne ulaşmak ve çıkar gruplarına fayda sağlayacak seviyede güvenceyi sağlamak için yeterli sayıda ve uygun olan denetim kanıtını toplamalıdır.Denetçiden arzu edilen mali tablolar ile ilgili görüş oluşturmastır.Netice denetim görüşüne ulaşmak olduğu için,denetim kanıtlarından ne anlaşılması gerektiği ve yeterli sayıda denetim kanıtının neyi ifade ettiği denetçinin mesleki yargısının bağlıdır.Dolayısıyla denetim kanıtlarının doğru değerlendirilmesi denetçinin denetim kanıtlarının türlerini,güvenilirlik ve ilgiliğini, kanıt toplama tekniklerini iyi bilmesi ve anlaması ile mümkündür.<sup>79</sup>

Denetçi kanıtların bir araya getirilmesi ve değerlendirilmesinde tarafsız ve dürüst olmalıdır.Kısaca mesleki özeni göstermelidir.

#### **4.2 Kanıtların Uygunluğu**

---

<sup>79</sup> Şirin,a.g.e.,s. 47.

Kanıtların uygun kanıt olabilmesi denetim amacına uygun olması demektir. Denetim kanıtının uygunluğu, kanıtın güvenilirliğine ve ilgili olmasına bağlıdır. Denetim kanıtlarının uygunluk ölçüsünün artırılması, ilgilik ve güvenilirlik düzeyi yüksek kanıtlar elde edilmesi ile mümkündür. Denetim kanıtı güvenilir ve ilgili bir kanıt değilse çok sayıda kanıt toplama bir anlam ifade etmez. Kanıtların uygunluğu bu kanıtların kalitesini göstermekte, kısaca güvenilirliği anlaşılmaktadır.

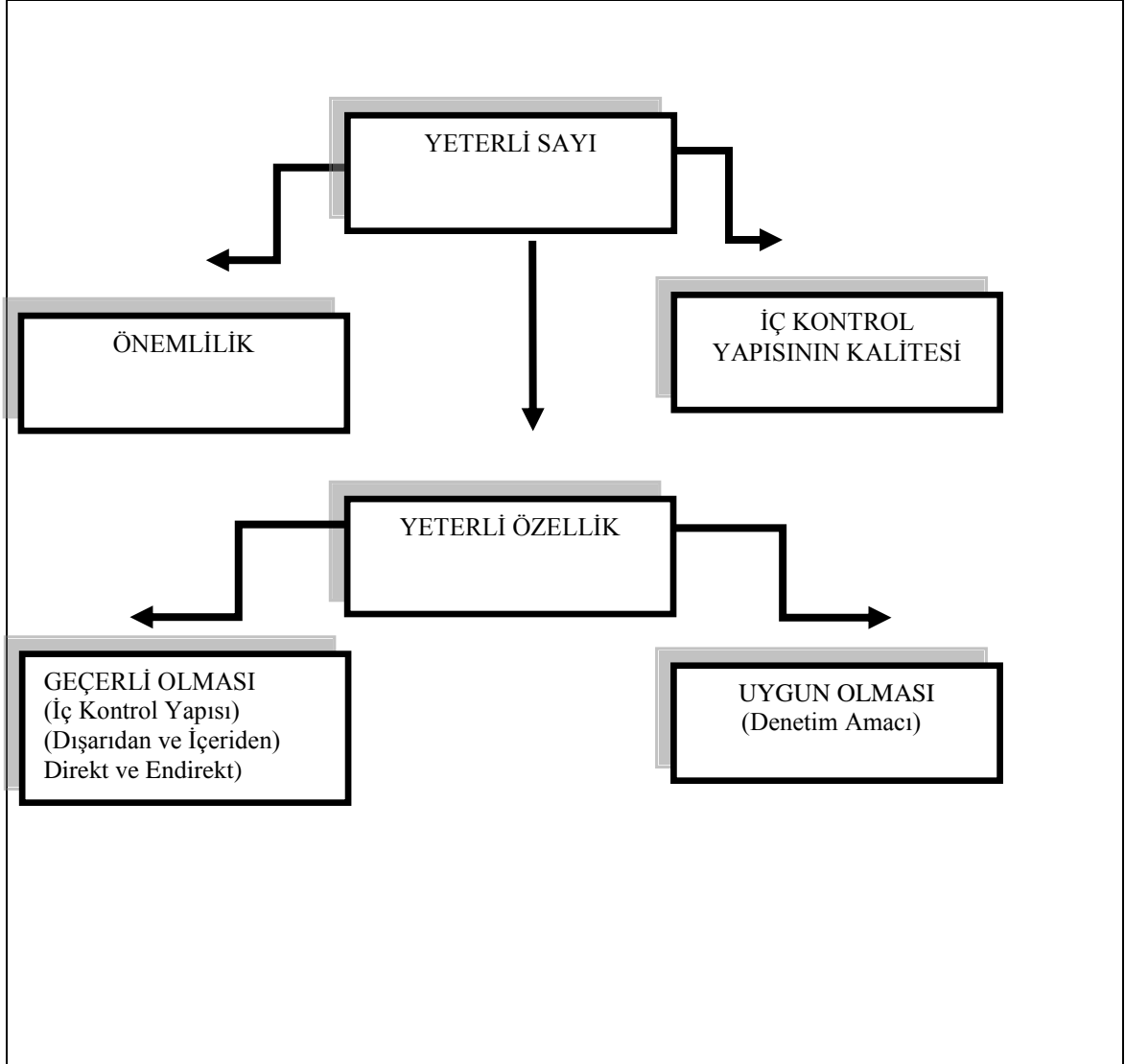
Denetim kanıtları, kontrol testlerinin ve maddi doğrulama tekniklerinin uygun bir karışımından elde edilir.

Kontrol testleri, muhasebe ve iç kontrol sistemleri faaliyetlerinin planlanması ve etkinliğinin uygunluğu hakkında denetim kanıtı elde etmek için yapılan testleri ifade eder.<sup>80</sup>

---

<sup>80</sup> Soyer, a.g.e., s.111.

**Tablo 9:**Denetim Kanıtlarının Kalitesini Etkileyen Faktörler



**Kaynak:** Sipahi,a.g.e.,s.59

#### 4.2.1.Kanıtların Geçerliliği

Denetim kanıtlarının geçerli olabilmesi için kanıtın denetçi görüşünü etkileyebilecek düzeyde olmasıdır.Dolayısıyla denetçi sadece geçerli olan destekleyici kanıtlar üzerinde durmalıdır.Geçersiz kanıtların toplanması zaman ve maliyeti ve denetçinin görüşünü olumsuz etkiler.



Denetim kanıtının geçerliliği denetim kanıtı ile denetim ile ulaşmak istenen hedef arasında kurulan anlamlı ilişkidir. Denetçi kanıtların güvenilirliği ile değerlendirme yapmadan önce kanıtın ulaşılacak edilmek istenen amaca yönelik olup olmadığını belirlemelidir.

Denetçinin amacı finansal tablolar hakkında görüş bildirebilmek için esaslı kanıtlar elde etmektir. Toplanacak kanıtlar verilecek görüşle ilgili olmalıdır. Denetçinin bir görüşe ulaşabilmesi finansal tablolar içinde önemli hataların varlığına veya yokluğuna bağlıdır. Denetçi hesabın dışında kalan, yanlışlıkla eklenen, yanlış gösterilen veya olması gereken yerde gösterilmeyen işlemleri bulmaya çalışır.<sup>81</sup>

#### 4.2.2 Kanıtların Güvenilirliği

Güvenilirlik, denetim kanıtlarının hata ve önyargıdan uzak olmasını ve gerçekliği ifade eder. İşletmede ki bilgilerin güvenilirliği doğrudan iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır.

**Tablo.10:** Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler

Miktar Üzerinde Etkili Unsurlar	Güvenilirliği Etkileyen Unsurlar
<ul style="list-style-type: none"><li>• Risk</li><li>• Önemlilik</li><li>• Maliyet/Ekonomik Faktörler</li><li>• Nitelik</li><li>• Denetlenen ana kütlenin özelliği ve büyüklüğü</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kanıtın İlgililiği</li><li>• Kaynağı</li><li>• Zamanlılığı</li><li>• Objektifliği</li></ul>

**Kaynak:** Türker v.d.,s,74

<sup>81</sup> Fikret Gülen, Finansal Denetim-İnceleme, T.C. Sayıştay Başkanlığı, 1: Basım, Ankara, Aralık 1998, s.34

#### **4.2.2.1. Denetim Kanıtının Nesneliği**

Denetim kanıtlarının nesneliği, denetlenen kalemlerle ilgili denetim kanıtları farklı denetçilerin görüşlerine aynı yönde etki yapmasıdır. Nesnel kanıtlar öznel kanıtlara oranla daha güvenilirdir. Denetçi denetim kanıtlarını öznel ve nesnel açılarından değerlendirmelidir. İşletme dışındaki üçüncü kişilerden sağlanan denetim kanıtları ile denetçinin sağladığı denetim kanıtları, işletme içerisinden sağlanan denetim kanıtlarına nazaran daha nesnel ve güvenilirdir. Belgelenmiş kanıtlar sözlü kanıtlara oranla daha nesnel ve güvenilir kanıtlardır. Alacaklar ve banka hesabının mutabakatı, kasa ve stokların fiziki sayımını örnek olarak verebiliriz.

#### **4.2.2.2. Zamanlılık**

Zamanlılık; kanıtların tarihini veya dönemin uygun olup olmadığını ifade eder. Denetim kanıtlarının zamanlılığı özellikle dönem varlıklarının, dönem yükümlülüklerinin, ve ilgili gelir tablosu kalemlerinin doğrulanmasında ve varlıkların piyasa değerinin araştırılması açısından önem taşımaktadır.<sup>82</sup>

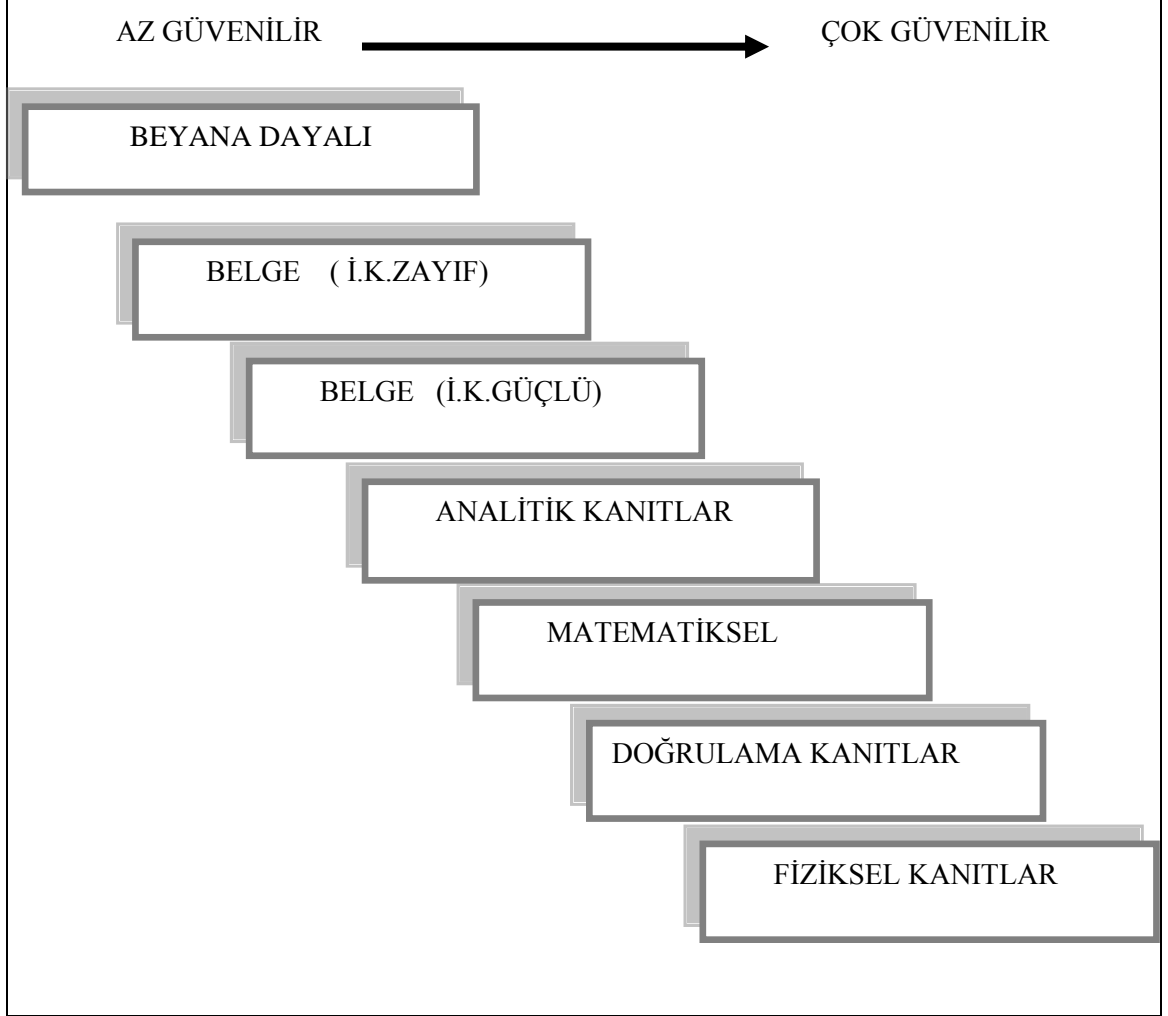
#### **4.2.2.3. Denetçinin Doğrudan Bilgi Edinimi**

Denetçinin direkt elde ettiği denetim kanıtları dolaylı yoldan elde ettiği denetim kanıtlarına nazaran daha güvenilirdir. Örneğin fiziki inceleme, doğrulama, gözlem, hesaplama yoluyla sağlanan denetim kanıtları dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtlarına nazaran daha güvenilirdir.

---

<sup>82</sup> Güredin, a.g.e, s.113.

**Tablo.11:**Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği



Kaynak:Sipahi,**a.g.e.**,s.62.

#### 4.2.2.4.İç Kontrol Yapısının Etkinliği

“İç denetim,bir işletmenin faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.İç Denetim kurumun risk yönetimi,control ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve

geliştirmek amacıyla yönelik sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olur.<sup>83</sup>

İç Kontrol sisteminin etkinliği ve verimliliği işletmeden sağlanan kanıtların güvenilirlik derecesini yükselteceğinden etkinliği ve verimliliği konusunda kesin kanaate varmak zorundadır. Değerlendirme sonucunda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediği kanaatine varması halinde, muhasebe sisteminden elde edilen kanıtları denetim görüşünün oluşturulmasında güvenilir olarak kabul edecektir.

Tersi bir durumda iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlemediği kanaatine varması halinde, muhasebe sisteminden elde edilen kanıtları güvenilir olarak görmeyecektir.

### **4.3. Kanıtların Yeterliliği**

Kanıtların yeterliliği; denetim kanıtının miktarının ölçümüdür. Denetim görüşü oluşturmak için gerekli denetim kanıtı miktarı elde edilen kanıtların uygunluğu ve denetlenen konuya ilişkin önemli yanlışlık riskinden etkilenir. Denetim riski arttıkça toplanacak denetim kanıtı miktarı da artırılmalıdır. Denetim kanıtlarının uygunluğunun artması denetçi açısından daha az kanıtla denetim görüşünü oluşturabileceğini ifade eder. Denetçi elde ettiği denetim kanıtları ile görüş oluşturmada yeterli olup olmadığına kendisi karar verecektir.

Genellikle % 100 inceleme yapılmassa bile, denetçi ne kadar fazla inceleme yaparsa o kadar fazla güven duyar diye düşünülür. Bu düşünce bir dereceye kadar doğrudur. Denetçi şunu daima aklının bir köşesinde tutmalıdır ki, yapması gereken şey, hesaptaki önemli hatalarla ilgili olarak bir sonuca ulaşmaktır. Denetçi bütün kanıtları incelese bile, incelediği kadarıyla elde ettiği sonucun aynısını elde edeceğinden emin olmalıdır. Bu yüzden seçeceği örneklerin geneli temsil etmesi çok

---

<sup>83</sup> Çetin Özbek, **İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol**, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, 1. Baskı, Ekim, 2012, s.3

önemlidir.<sup>84</sup>Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki eden etmenler,önemlilik,risk,zaman ve maliyet ve ana kütlenin büyüklüğüdür.

### 4.3.1 Önemlilik

Önemlilik;denetlenecek olan işletmenin tablolarında yer alan önemli bir hesap için diğer hesaplara göre daha fazla kanıt toplanmasını ifade etmektedir. Dolayısı ile denetçi için önem arz eden bir hesap veya olay, denetim kanıtını miktar yönünden etkileyen faktördür.

Denetçilerin amacı finansal tablolarda önemli yanlışlıklara sebebiyet verebilecek hatalardan kaynaklı oluşabilecek riskleri önceden tespit etmektir.Bunun doğal sonucu olarak denetçi risk unsurlarını en aza indirip önemli hataları ortaya çıkarmak isteyecektir.Denetçiler önemsiz hata ve yanlışlıklarla ilgilenmek istemezler.

Önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları kapsar.Bağımsız denetçi, önemli yanlışlıkların belirlenebilmesi için bağımsız denetim planını oluştururken tutar açısından kabul edilebilir önemlilik seviyesi belirler. Ancak, önemlilik seviyesi belirlenirken, önemli yanlışlıkların hem tutarı hem de niteliği dikkate alınır. Bu kapsamda, muhasebe politikalarının finansal tablo kullanıcılarını yanıltacak biçimde; yanlış veya yetersiz bir şekilde açıklanması niteliksel yanlışlığı ifade eder.<sup>85</sup>

Önemlilik kavramı denetim sürecinin başından sonuna kadar hem finansal tabloların geneli hem de işlem türü ve dipnotlarda yapılan açıklama bölümü dahil aşamalarda denetçi tarafından dikkate alınmalıdır. Önemlilik ile denetim kanıtları arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Önemlilik kavramı ilgili denetim konusu için

---

<sup>84</sup>Fikret Gülen,**Finansal Denetim-İnceleme**,T.C.Sayıştay Başkanlığı,1:Basım,Ankara, Aralık 1998, s.34

<sup>85</sup>Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ,Seri No: X ,Sıra: 22 numaralı 12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

toplanacak kanıt miktarını etkilerken, denetim kanıtlarıyla elde edilen ilave bilgiler de denetçinin önemliliğe ilişkin tahminlerini değiştirebilir.

#### 4.3.2 Risk

Denetim riski; denetçilerin denetim esnasında hataları ortaya çıkaramamasıdır. Başka bir ifadeyle mali tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde denetçinin mali tablolarla ilgili olarak olumlu görüş bildirme olasılığıdır. <sup>86</sup> Amerikan Denetim Standartları kurulu ise Denetim riskini; "Finansal tablolarda yer alan önemli hata ve düzensizlikleri meydana çıkarmadaki başarısızlık." olarak tanımlamaktadır. <sup>87</sup>

Bağımsız denetçi, finansal tabloların tam olarak doğru düzenlenip düzenlenmediği ile ilgili makul bir güvence elde edebilmek için denetim kanıtları toplar ve elde edilen bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı demek bağımsız denetçi tarafından sunulan görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Mali tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış olması durumunda, denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş oluşturma riski, denetim riski olarak adlandırılır.

Denetçi, bağımsız denetim riskini, bağımsız denetimin amacına uygun bir şekilde düşük bir seviyeye indirmek için denetim faaliyetlerini planlar ve yürütür. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli sayıda ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini planlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riski azaltılabilir. Bağımsız denetim riski düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence sağlanmış sayılır.

İç kontrolün etkinliği arttıkça riskin derecesi düşmektedir. Riskin derecesinin düşmesi toplanacak kanıtların sayısını da düşürecektir. Ayrıca likiditesi yüksek olan bir varlığın duran varlıklara oranla daha risklidir.

---

<sup>86</sup>Bozkurt, a.g.e., s.105.

<sup>87</sup>Sipahi, a.g.e., s.77.

Denetim riskinin sebepleri üç tanedir.<sup>88</sup>

- Yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtının toplanamaması.
- Denetçinin yanıltılması; kanıtların gizlenmesi.
- Denetimi yapan kişinin topladığı kanıtlardan yanlış sonuç çıkarması.

Denetim riskine sebep olan üç temel unsur bulunmaktadır. Bunlar;

- Yapısal Risk
- Kontrol Riski
- Bulgu Riski

**Yapısal Risk:** İç kontrol yapısının ve standartlarının olmadığı işletmelerde, her hangi bir yönetim sunumlarının mali tablo kullanıcıları açısından önemli hatalara olan duyarlılığıdır.<sup>89</sup> Diğer bir deyişle; kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımıyla, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli yanlışlıklar içermesi olasıdır.

**Kontrol Riski:** Kontrol riski, yanıltıcı ifadelerin müşterinin iç kontrol yapısı tarafından zamanında engellenememesidir. Bu risk, işletmenin mali tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol yapısının işleyişine ve etkinliğine bağlı olarak değişir.

Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin başlıca riskleridir ve mali tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar.

---

<sup>88</sup>Şirin, a.g.e., s.60

<sup>89</sup> Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan seri:x no:22 nolu "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ"

İç kontrol yapısı yapısal özellikleriyle,önemli hataların önlenmesini veya çıkarılmasını tam sağlayamadığından,kontrol riski hiçbir zaman sıfır olamaz.

**Bulgu Riski:** Bulgu riski,yapılan maddi doğrulama testlerinde hesap kalanları veya işlem sınıflarındaki bir yanıltıcı beyanı ortaya çıkartamama riskidir.Denetçinin mali tablo kullanıcılarına göre hatayı bulmadaki başarısızlığıdır.Denetçinin; mesleki yetersizliği veya özensiz davranması gibi nedenlerle olabilecek bir yanlışlığı uyguladığı doğrulama testleri ile bulamama olasılığıdır.Ancak bulgu riski,denetçinin üzerinde kontrol sağlayıp müdahale edebileceği risktir.

Bulgu riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir.Bağımsız denetçinin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler nedeniyle, bulgu riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez.

Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması,denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi,mesleki şüphencilğin uygulanması,yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle,diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.

Denetlenen işletmenin yapısı,mevcut mevzuatlar,bulunduğu sektör,iç kontrol yapısının etkinliği,denetlenen kalemin niteliği gibi etkenler denetim riskini etkilemektedir.

Mali tablolara ait hata ve usulsüzlüklerin bulunmama olasılığı her zaman mümkündür.Önemli olan denetçinin mali tabloların önemli yanlışlık içermediğine yönelik makul güvenceyi oluşturmaya yeterli miktarda uygun denetim kanıtını sağlamasıdır.

#### **4.3.3 Zaman ve Maliyet**

Denetçi daha önceleri belirlenmiş zaman ve maliyet sınırlamalarına uygun çalışmaktadır.Bu sınırlamalardan ile denetçi istediği sayıda denetim kanıtı toplayamaz.Toplanacak denetim kanıtı sayısı arttıkça denetimin maliyetinde de artış



olacaktır.Dolayısıyla denetim görüşünün ekonomik yıpratmaması için denetim faaliyetinin olası bir zamanda kabul edilebilir bir maliyetle gerçekleştirilmesi gerekir.

Ancak denetçi kanıtların zorunlu olması durumunda maliyetini göz ardı etmek durumundadır.Kanıtın alternatifi varsa düşük maliyetli olanı tercih etmelidir.

Denetçi denetimin etkinliğini ve verimliliğini korumak için denetim görüşüne aynı güvenilirlikte denetim kanıtından daha düşük maliyetli olanı seçmelidir.Bir kanıtın sağlanması zorunlu iken, çok yüksek bir maliyet veya başka nedenlerle toplanması olanaksız olmuşsa, denetçi raporunda şartlı görüşü bildirmeli ya da görüş bildirmekten kaçınmalıdır.<sup>90</sup>

#### **4.3.4 Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özelliği**

Ana kütle denetçinin inceleyeceği işletmeye ait kayıtların veya belgelerin toplamına denir.

Denetçi, inceleme sürecinde ana kütlede örnekleme yöntemi ile seçeceği herhangi bir kalemden denetim kanıtları elde etmektedir.Dolayısıyla,işletmenin ana kütlede yer alan birim sayısı arttıkça,denetçinin ihtiyacı olan kanıt miktarı da artacaktır.Aynı zamanda ana kütlede oluşan hesap ve kayıt birimlerinin birbirine olan benzerliği de,kanıt miktarını etkilemektedir.Ana kütle homojen bir yapıya sahipse daha az, heterojen bir yapıya sahipse daha fazla denetim kanıtı toplanır.

---

<sup>90</sup> Güredin ,a.g.e,s.111.

## SONUÇ

Uluslararası Denetim Standartlarına göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri” başlıklı bu tezde,denetim kanıtları ve kanıt toplama tekniklerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Denetim,iktisadi işlemler ve olaylarla ilgili yönetimin sunmuş olduğu belgelerin önceden saptanmış standartlara uygunluk derecesini ölçmek için bağımsız bir denetim uzmanı tarafından tarafsızca kanıt toplanması,değerlendirilmesi ve sonuçların ilgi duyanlara iletilmesi sürecidir.

Denetim,akılcılık,doğruluk ve uygunluk sorgulaması olduğundan,denetim faaliyetinde denetçinin kendisinin de sorgulamasının yapılması bir zorunluluk olarak doğmuştur.Denetimde kalitenin ve güvenilirliğin sağlanması ise,denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğu ile mümkün olmaktadır.Denetim standartları işin kalitesine ilişkin ölçütler oduğu için, hem denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

Denetimi gerçekleştirecek olan denetçi kaliteli ve etkin bir denetim gerçekleştirebilmesi için yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasının yanında gerekli mesleki özeni ve titizliği göstermek zorundadır.Denetim sürecinin doğru sonuçlara ulaşabilmesi açısından denetimi gerçekleştirecek olan bağımsız denetçilerin tarafsız,dürüst,güvenir ve sır saklama gibi etik kurallara uyması gerekmektedir.

Uluslararası Denetim Standartları denetçiye denetim sürecinde toplanacak kanıt türleri,miktarları ve nitelikleri konusunda yol gösterici birçok standartlar sunmuş ve yol gösterici olmuştur.500 No’lu Uluslararası Denetim Standartları’na göre her belge işletmenin kayıtları ve işlemlerinin doğruluğunu test etmede kullanılacak ve denetçinin görüşüne katkı sağlayacak birer kanıt niteliğindedir.Ancak, bu belgeler her ne kadar kanıt olarak kabul edilseler de,belgenin düzenlenme şekli,düzenleyen kişilere

göregüvenilirlik düzeyleri değişmektedir.Dolayısıyla denetlenen işletme tarafından düzenlenen belgeler düşük güvenilirlikte,ilişkili üçüncü kişi veya kurumlar tarafından düzenlenmiş ve doğruluğu teyit edilmiş belgeler daha yüksek güvenilirlikte kanıt olarak değerlendirilmektedir.

Muhasebe kayıtları ve dolayısı ile muhasebe defterleri işletme tarafından düzenlendiği ve işletmenin mali tablolarınınını temelini oluşturduğundan bağımsız denetim sürecinde tek başına yeterli ve güvenilir kanıt olarak nitelendirilemezler.Denetimde denetim kanıtı toplamada finansal tabloların görülmesi, incelenmesi veya kontrol edilmesi tek başına yeterli bir kanıt toplama yöntemi olarak kabul edilmemekte,denetçi makul bir güvence verecek sonuca ulaşmak için destekleyici geleneksel kanıt toplama tekniklerine başvuracaktır.Denetçi finansal tablolardaki kayıtların doğruluğu araştırmak ve makul bir görüşe ulaşabilmek için kanıt elde etmek üzere, doğrulama,soruşturma, gözlem, yeniden hesaplama,yeniden uygulama,fiziki inceleme,analitik inceleme, vb. gibi farklı ve çeşitli kanıt toplama tekniklerine başvuracaktır.Yeterli miktarda, güvenilir,uygun ve mesleki yargısını da katarak denetim kanıtları toplamak zorundadır.Denetçi kanıt toplama tekniklerini uygulayarak işletmenin çevresiyle olan ilişkileri ve faaliyet koşulları ile ilgili bilgi edinerek iç control yapısının işleyişi ile hesap bakiyelerinin doğruluğu hakkında denetim kanıtı elde etmektedir.

Denetçinin tüm işlemlerle ilgili kanıtların tamamını elde etmeye çalışması maliyet,işgücü ve zaman açısından gereksiz bir yükür.Önemli olan kanıtların kaliteli ve yeterli miktarda olmasıdır.Maliyet ve işgücü tasarrufu açısından dnetçi örneklem yöntemini uygulayarak denetim görüşüne ulaşır.Bu açıdan önemlilik düzeyi ve riskleri göz önünde bulundurarak örnekleme gitmek zorundadır.

Bu çalışmada denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri araştırılmıştır. Denetçi yapılan işin niteliği gereği kanıt toplamalı ve topladığı kanıtları değerlendirmede uzman olmalıdır.Kanıt toplama süreci de denetçinin mesleki bilgi ve yeterliliğinin uygulama alanıdır.Denetim kanıtlarına ve kanıt toplamaya ilişkin mesleki bilgi ve becerinin geliştirilmesi denetçinin daha etkin ve daha doğru denetim görevini yerine getirmesini sebep olacaktır.

## KAYNAKÇA

Accounting Professional and Ethical Standarts Boards(APESB).Copiled Apes 110 Code of Ethics For Professional Accountants.Şubat.2008

ARSLAN Ahmet,Denetim Mesleğinde Etik Prensipler.Gündem Dergisi.Şubat 2010

Alvin A.ARENS ve James K.LEOBBECKE.Auditing and Integrated Approach.Prentice Hall Inc.,New Jersey.1980.s.1.Aktaran:Hasan TÜREDİ.Denetim.Trabzon.Celepler Matbaacılık.2007

Au Section 333(Client Representations)ve 333 A.'dan Ersin Güredin.Denetim.7.b..İstanbul.Beta Basım Yayın.1997

Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds330)Hakkında Tebliğ.Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği,No:13.24.12.2013 gün ve 28861 sayılı Resmi Gazete

Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 500)Hakkında Tebliğ.Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği.No:16.30.12.2013 gün ve 28867 sayılı Resmi Gazete

Bağımsız Denetim Kanıtları(Bds 501)Hakkında Tebliğ.Türkiye Denetim Standartları Hakkındaki Tebliği.No:10.01.2014 gün ve 28878 sayılı Resmi Gazete

BAYAKARA S.Tunahan,Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme.Sayıştay Dergisi.Sayı 90.Temmuz Eylül 2013

BEZİRCİ Muhammet,KARASIOĞLU Fehmi "Türkiye'de Denetimin TarihselGelişimi" I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı.SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi

BOZKURT Nejat,Muhasebe Denetimi.4.b.,İstanbul:Alfa Basım Yayın.2006 Süleyman Uyar."Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim".Sakarya Üniversitesi Yayınları.Sakarya.Şubat 2013

CÖMERT Nuran ,Şahan Uzay.Seval Kardeş Selimoğlu.Süleyman Uyar.Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim.Sakarya Üniversitesi Yayınları.Sakarya.Şubat 2013

GÜRBÜZ Hasan,Muhasebe Denetimi.Eskişehir.Bilim Teknik Yayınevi.4.Baskı,1995

GÜREDİN Ersin, Denetim ve Güvence Hizmetleri.Türkmen Kitabevi.2010.İstanbul

GÜREDİN Ersin, Denetim.Beta Basım.1997.İstanbul

GÜLEN Fikret ,Finansal Denetim-İnceleme.T.C.Sayıştay Başkanlığı.1.Basım.Ankara, Aralık 1998

Handbook of International Auditing. Assurance and Ethics Pronouncements-2007

Kamu İç Denetim Rehberi.<http://www.idarehukuku.net/sozluk/terim/Sozlu-Kanitlar-Oral-Evidence.html>

KAVUT L.,TAŞ Oktay veŞAVLI Tuba.Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetimi.İstanbul:İsmmmo Yayın No:130.2009

KARDEŞ Seval,Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma,Pelin Ofset.Ankara.1996

KEPEKÇİ Celal ,Bağımsız Denetim.Lazer Ofset Matbaa.Ankara.1996

Kgk Geçiş Dönemi Eğitim Materyali.Uluslararası Denetim Standartları.İstanbul:İtücü.2013-2014

Kgk,(GeçişDönemiEğitimiÖzetleri),<http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/egitim/isttic/DenetimStandartlari.pdf>

ÖZBEK Çetin Özbek,İç Denetim Kurumsal Yönetim Risk Yönetimi İç Kontrol.İstanbul.Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.1.Baskı.Ekim.2012

ÖZER Mevlüt ,Belgesiz Kayıt Ortamında Denetim Yüksek Lisans Tezi.Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.Ankara.2012

ÖZTÜRK Yıldız,TÜRKER İpek,BİÇER Ali Altuğ,SEHER Gündoğdu,Muhasebe ve Meslek Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı.Ankara:Türmob Yayınları:457,2013

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ.Seri No: X.Sıra: 22 numaralı 12.06.2006 gün ve 26196 mükerrer sayılı Resmi Gazete

ŞİRİN Mehmet,Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları.Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklemeye Yöntemleri.Hazine Kontrolörleri Kurulu

BAYKARA S.Tunahan,"Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme".Sayıştay Dergisi.Sayı 90.Temmuz Eylül 2013

SOYER Semih,"Uluslararası Denetim Standartları".(Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).Ankara 2005

ŞAFAKLI Okan Veli,KKTC ve AB'de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi.Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi.Haziran 2010.Sayı:20.

<http://www.akademikbakis.org/eskisite/20/05.pdf>

TÜREDİ Hasan,Denetim.Celepler Matbaacılık.Trabzon.2007

TÜRKER Masum,PAKDEMİR Recep,SELVİ Yakup ve YILMAZ Fatih.Sınırlı Uygunluk Denetimi.Ankara.Tesmer Yayınları – 198.Seri No: 2003 – 1

The Internal Audit Function.Guidance for audit Committees.2004 Mart.İngiltere

UYAR Süleyman,4.Denetim Kanıtları.Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Ders Notları

YÖRÜKER Sacit, İngiltere Sayıştay Finansal Denetim El Kitabı Çevirisi.Sayıştay. Ankara.2004

[http://www.denetimnet.net/Pages/ttk\\_bagimsiz\\_denetim\\_nedir.aspx](http://www.denetimnet.net/Pages/ttk_bagimsiz_denetim_nedir.aspx)