

denetim kanıtları

Yazar Denetim Kanıtları

Gönderim Tarihi: 08-Kas-2021 08:41PM (UTC+0300)

Gönderim Numarası: 1696867166

Dosya adı: Ba_ms_z_Denetimin_Kalitesinde_Kan_tlar_n_Rol.docx (119.79K)

Kelime sayısı: 7828

Karakter sayısı: 60771

BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNDE KANITLARIN ROLÜ

Denetim faaliyetlerinde kanıtlar iddiaların ispatlanmasını sağlanmaktadır. Hazırlanan finansal tablolarla işletme yönetimi aslında tablolarda yer alan bilgi ve tutarların gerçekçi ve güvenilir olduğunu iddia etmektedir. Bu iddianın doğruluğu ya da yanlışlığı bağımsız denetçilerin yeterli ve uygun kanıtlara ulaşmasıyla ispatlanmaktadır. Denetim kanıtlarının denetimin kalitesi üzerinde de önemli etkilere sahip olduğu görülmektedir. Denetim kapsamında elde edilecek kanıtların yeterli ve uygunluk düzeyi denetim kalitesinin düzeyiyle orantılıdır. Burada denetim kanıtlarının sayısından daha çok kanıtların optimal yeterlilikleri ve aynı zamanda yönetimin iddialarını ispatlamaya uygunlukları önemlidir. Başka bir açıdan değerlendirildiğinde denetçiler tarafından elde edilen denetim kanıtları iki şekilde delil niteliği taşımaktadır. Birincisi işletme yönetimlerinin finansal tablolardaki iddialarını ispatlamaya yönelik delilleri oluştururken, ikincisi denetçilere yönelik muhtemel yargısal süreçlerde savunmalarına dayanak olacak delilleri oluşturmaktadır. Bu durum denetim kanıtlarının ilgili taraflar nezdinde güven unsuru olarak görüldüğünü ortaya koymaktadır. Sonuç itibariyle denetim kanıtları denetim faaliyetine güven ve kalite sağlamaktadır.

Çalışmada bağımsız denetimin kalitesinde denetim kanıtlarının rolü teorik olarak incelenmiş ve genel bir çerçeve çizilmiştir. Benzer şekilde denetim kanıt türleri ve kanıtların elde edilmesinde kullanılan teknikler detaylı şekilde irdelenmiştir. Denetimin kalitesi ve kaliteli bir denetimde bulunması gereken hususlar ilgili kısımda ele alınmıştır. Denetim kanıtlarının denetimin kalitesi üzerindeki etkisine yönelik öngörülere çalışmanın muhtelif yerlerinde ve özellikle sonuç kısmında etraflıca değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kanıtları, Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim

¹ THE ROLE OF EVIDENCE IN THE QUALITY OF INDEPENDENT AUDIT

ABSTRACT

Evidence in the audit activities is assured. The business management with the financial statements prepared actually claims that the information and amounts in the tables are realistic and reliable. The accuracy or inaccuracy of this claim is demonstrated by the fact that the independent auditors have received sufficient and appropriate evidence. It is observed that audit evidence also has significant effects on ¹⁹the quality of the audit. Adequate and appropriate level of evidence to be obtained ³⁰within the scope of the audit is proportional to the level of audit

quality. More important than the number of audit evidence is the optimal qualifications of the evidence as well as the suitability of the management to prove their claims. In another respect, the audit evidence obtained by the auditors is evidence in two ways. The first is the evidence to prove the claims of the business management in the financial statements while the second constitutes evidence that will be the basis for their defense in the possible judicial processes for the auditors. This reveals that audit evidence is seen as an element of confidence before the parties concerned. As a result, audit evidence provides confidence and quality in audit activity.

In this study, the role of audit evidence in the quality of independent audit is examined theoretically and a general framework is drawn. Similarly, the types of audit evidence and the techniques used in obtaining evidence are examined in detail. The quality of the audit and the issues that should be subject to a quality audit are discussed in the relevant section. The projections for the impact of audit evidence on the quality of the audit have been elaborated in various parts of the study, particularly in the conclusion section.

Keywords: Audit Evidence, Audit Quality, Independent Audit

GİRİŞ

Denetim; çeşitli yöntem ve teknikler kullanılarak, gerçekleştirilen faaliyetlerin usulüne uygunluğu, doğruluğu, güvenilirliği ve gerçekliği gibi hususların belirlenmesine yönelik yapılan kontrol işlemleridir. Genel olarak belirtilen hususların sağlanması için yapılan denetimin türüne göre yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi gerekmektedir. Çünkü denetim öz olarak kanıtlara dayalı yürütülen bir faaliyettir. Kısaca denetim, özünde kanıtların olduğu ve elde edilen kanıtlar dayanak gösterilerek yapılan değerlendirme süreci şeklinde ifade edilebilir (Dunn, 1996, s.143). Kanıtlara dayalı olarak yürütülen denetim faaliyetlerinin kalitesini kanıtların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu sağlamaktadır.

Denetim kanıtları işletme, denetçi, kamu, yatırımcı vb. ilgililere çeşitli açılardan yarar sağlamaktadır. İşletme açısından denetim kanıtları iddiaların ispatı mahiyetinde olmaktadır. İşletme yönetiminin sunduğu finansal tablo bilgilerinin denetçinin topladığı kanıtlarla doğruluklarının ispatlanması halinde hedef kullanıcıların işletmeye olan güvenlerini arttıracaktır. Bu durum işletmenin albenisini yükselteceğinden satışlarda, fon sağlamada, yatırımcı çekmede işletmeye olumlu neticeler doğuracaktır. Aynı zamanda denetçi gerçekleştirdiği denetim faaliyetine meşru bir dayanak oluşturmada, denetim kanıtlarının rolü büyüktür. Denetim faaliyeti sonucunda denetçilerin hazırladıkları raporların temelinde de kanıtların sağladıkları fonksiyonlar yer almaktadır. Kanıtların sağladığı fonksiyonların

güvenilirliği denetçi açısından bir dayanak olmaktadır. Sonuç itibarıyla denetçinin raporunda bildirdiği görüşün şekillenmesinde kanıtların etkisi yadsınamaz. Denetçiler tarafından sağlanan kanıt ve belgelerin sahip olduğu sağlamlık denetçi görüşlerinin rasyonelliğine hizmet etmektedir (Hatherly, 1980, s3).

Son dönemlerde yaşanan muhasebe ve finans skandallarında (Enron, Lehman Brothers, Worldcom, Madoff Yatırımları, Ponzi olayı gibi) ortaya çıkan neticelere bakıldığında skandalların yaşanmasının temel nedenlerinden biri de denetimlerde elde edilen kanıtlarda yetersizliklerin olduğu görülmektedir. Nitekim skandallara adı karışan işletmelerin denetimlerinde denetçiler yeterli ve uygun kanıtlara dayalı faaliyetlerini gerçekleştirmiş olmaları halinde gerekli müdahalelerin zamanında yapılmasına bağlı olarak yaşanan olumsuzlukların önlenmesi muhtemel olabilirdi.

Genel olarak kamu yararı açısından değerlendirildiğinde denetimin önemli bir faaliyet olduğu ve yapılacak denetimlerde gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi gerektiği ortadadır. Denetimlerin temelini oluşturan kanıtların yeterli, uygun, sağlam, doğru ve gerçekçi olması denetimin kalitesini doğrudan etkilemektedir.

Çalışma genel hatlarıyla dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetimin tanımı ve özellikleri, denetimin amacı, önemi, denetim türleri ile denetçinin tanımı ve denetçi türleri yer almaktadır. İkinci bölümde denetim kanıtları araçları, kanıt toplama yöntem ve teknikleri detaylı olarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise denetim kalitesine değinilmiş ve bu alanda yapılan çalışmalardan elde edilen sonuçlara yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise denetimin kalitesinde kanıtların rolü üzerine hedef kullanıcılara fayda sağlaması amacıyla çeşitli önerilere yer verilmiştir.

1. DENETİM VE DENETİM TÜRLERİ

1.1 Denetimin Tanımı

Denetim genel olarak kontrol şeklinde ifade edilmektedir. Ancak bu ifade denetim için yeterli değildir. Denetim kontrol faaliyetini de kapsayan ve daha geniş çerçevesi olan bir kavramdır. Aynı zamanda denetim bir süreç olduğundan yapılacak tanımlamalarda sürecin temele alınmasını gerekli hale getirmektedir. Denetim, hazır verileri kontrol etmenin yanında sunulan bilgilerin doğruluğunu ve gerçekliğini tespit etmek için kanıtların toplanmasını veya yeniden hesaplamaların yapılmasını da kapsayacak şekilde çok çeşitli şekillerde yürütülmektedir. Denetim ile ilgili yapılacak herhangi bir tanımlamada süreçteki tüm hususları içerecek şekilde geniş ve kapsayıcı olmalıdır.

Denetim köken itibariyle Latince “Audire” olarak ifade edilen bir fiil olup işitme ya da dinleme şeklinde anlamlandırılmaktadır. Alanlarında uzman kişilerin iddia tarafını dinleyerek doğruları tespit etmeye çalıştıkları şeklinde tarihsel süreçte gelen bir görüş bulunmaktadır. Geçmiş tarihte dar anlamda ifade edilen denetim bilimi, gerçek anlamdaki gelişimini sanayi devrimine bağlı olarak işletmelerin çoğalması ve karmaşık hale gelmesiyle sağlamaya başlamıştır.

¹³ Türk dil kurumuna göre denetim; “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci*”¹ şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim; işletmelerin faaliyetlerine ilişkin iddiaların, standart ölçütler çerçevesinde incelenmesi ve neticelerinin hedef kullanıcılara bildirmek için tarafsız ve bağımsız olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir².

Denetim, birimlerin belirledikleri plan, program veya projelerin oluşumlarını, uygulamalarını ve/veya sonuçlarını önceden kabul edilen kıstaslara uygunluklarının incelenmesi, gözlemlenmesi, analiz edilmesi gibi yöntemleri kullanarak tespitlerin yapılması, varılan kanıtlara dayalı olarak objektif değerlendirmelerin yapılması ve sonuçlarının ilgililere duyurulması şeklinde izlenen süreçtir³.

Denetim tanımlamalarda da görüldüğü gibi çerçevesi geniş bir bilimdir; ancak bazen kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarla karıştırıldığı da görülmektedir. Denetim belirtilen kavramlarla yüksek düzeyde ilişkisinin bulunması ötesinde bu kavramları da kapsayan geniş yelpazeli bir uygulamadır. Kontrol, denetimin başlangıcını ifade eden bir kavramdır. Kontrol, belli bir faaliyetin istenilen neticelere ulaşması için alınan önlemlere dayalı sistemler oluşturularak amaçlardan sapmaların önüne geçmektir. Başka bir açıdan kontrol, denetimin sağlıklı ve kaliteli yürütülmesinde denetim kanıtlarının gözden geçirilmesi şeklinde de ifade edilebilmektedir. Teftiş ise denetlenen işlemlerin doğruluğunun, gerçekliğinin veya amaçlara

1 www.tdk.gov.tr

³ Ahmet Başpınar (2004), *Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış*, Maliye Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Maliye Müfettişi, s35.

¹⁶ 3 Ömer Köse (2007), *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, T.C. Sayıştay, 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, s21.

uygun şekilde gerçekleştirildiğinin incelenmesidir. Revizyon de gözden geçirme sonucu hataların gerçeğe uygun hale getirme, düzeltme olarak ifade edilmektedir⁴.

1.2 Denetimin Özellikleri

Denetime ilişkin yapılan tanımlamalarda da belirtildiği gibi denetimin taşıması gereken başlıca özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz.

Denetim belli bir süreçtir: Denetimin temel özelliklerindendir. Denetim belli bir plan ve program dâhilinde herhangi bir alanda yürütülen, belli standartlara ve aşamalara bağlı faaliyetlerdir.

Denetim işletme iddialarının incelenmesidir: İşletmeler denetimi gerçekleştirecekleri alanlara yönelik oluşturdukları belge veya raporlarda yer alan bilgiler birer iddia olarak kabul edilmektedir. Denetçinin gerçekleştireceği denetim faaliyetinin temelini işletme iddialarının doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya koymaktır. Bundan dolayı denetim işletme iddialarının denetçiler tarafından incelenmesini içermektedir.

Denetim belirlenen ölçütlere bağlı yapılıır: Denetimlerde denetçilere rehberlik edecek ölçütler bulunmalıdır. Denetimin uygulamasında denetçilerin uyması gereken standartlar, prosedürler, kanunlar, yönetmelikler gibi ölçütlerin olmasıdır. Aynı zamanda bu ölçütler denetimin çerçevesini belirlemekle birlikte denetim faaliyetinde denetçinin sınırlarını da belirlemektedir.

Denetim faaliyeti tarafsız bir şekilde yürütülür: Denetçi önyargısız ve bağımsız bir şekilde denetim araştırması yaparak elde ettiği kanıtları dikkatle ve özenle inceleyerek tarafsızlık ilkesi çerçevesinde denetim sonucunu ilgililere duyurması gerekmektedir.

Denetim kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetidir: Denetçiler denetim faaliyetlerine meşru zemin oluşturmak ve kendilerine yargısal düzeyde güvence sağlamak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmek durumundadırlar. Aynı zamanda denetçiler oluşturacakları denetim raporlarını değerlendirdikleri kanıtlara dayandırmak zorundadırlar.

Denetimin sonucu ilgililere raporla bildirilir: Denetimden beklenen nihai amaç, işletme iddialarının doğruluk ve güvenilirlik düzeylerini denetim süresince elde edilen kanıtlara dayanarak belirlenen ve denetçinin görüşünü içeren bir denetim raporunun oluşturulmasıdır.

³ Ahmet Başpınar (2004), Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Maliye Müfettişi, s36.

Kısaca denetim faaliyeti sonucunun denetçi tarafından özetlenmesi şeklinde de ifade edilebilir.

Denetim geçmiş bilgilere dayalı geleceğin öngörülmesidir: Denetim faaliyetinde kullanılan veriler geçmiş olaylardan elde edilmesiyle birlikte bu verilere dayanarak gelecekteki muhtemel olumsuzluklara karşı önlemlerin alınmasına katkılar sunmaktadır.

Denetim, yukarıda belirtilen özelliklerin sistematik bir şekilde uygulandığı bir faaliyettir. Denetim, süreç boyunca belirtilen özelliklere ilişkin gerekliliklerin nizami bir şekilde uygulamaya dâhil edildiği ve her evresinde iddia sahibi işletme yönetimiyle sürekli iletişimin sağlandığı bir faaliyettir. İşletme yönetimiyle sürekli iletişim, denetimde ihtiyaç duyulan kanıtların yeterliliğinde ve uygunluğunda denetçiye kolaylıklar ve aynı zamanda denetimin etkinliğine ve verimliliğine katkılar sağlamaktadır.

1.3 Denetimin Amacı ve Önemi

Her faaliyette olduğu gibi denetim faaliyetinin de belli amaçları bulunmaktadır. Genel olarak denetimin amacı, denetim faaliyeti sonucunda ilgililerin gereksinim duydukları bilgilerin sağlanması şeklinde

ifade edilebilir.

Denetim, işletmenin finansal tablo bilgilerine hedef kullanıcılarının atfettikleri güven düzeyini arttırmaktır. Özellikle işletme dışı finansal tablo kullanıcıları, bağımsız ve tarafsız bir unsur tarafından sunulan denetim raporlarına dayalı olarak işletmeye ilişkin asimetrik bilgi düzeylerini düşürmeye çalışmaktadırlar. Aynı zamanda denetim raporları işletme yönetimi iddialarının doğruluğunu ve gerçekliğini teyit ederek ilgililerin işletmeye yönelik güven düzeylerinin değişmesine neden olmaktadır.

Denetim, işletme sahiplerine ve ilgili hedef kullanıcılarına işlemenin finansal tablolara yönelik bağımsız ve tarafsız bir gücün güvence vermesidir. Denetim nizami ve detaylı yürütülen bir faaliyet olup, ilgililerin kararlarına azami fayda sağlaması için güvenilir bilginin sunulmasını amaçlamaktadır (Arzu, 2015, s16).

Denetimde temel amaç var olan işletme iddiaları belirlenerek standartlara uygunluk düzeyleri için kıyaslamanın yapılmasıdır. Denetimin esas işlevi, ilgili birim faaliyetlerinin mevcut kanun, kural veya standartlar doğrultusunda fonksiyonlarını sağlayıp sağlayamadıklarının tespit edilmesidir (Durmuş vd., 2018, s68).

Denetimden beklenen nihai hedef finansal tablo kullanıcılarının güvenlerini arttırmaktır. Finansal tablolarda önem arz eden hususların güncel raporlama standartlarına

uygun oluşturulup oluşturulmadığı denetçi görüşüyle belirlenebilir (BDS, 200, m3). Genel anlamda denetim faaliyetlerinin amacı, denetlenen kurum veya konuların belirlenen kural ve kaidelere uygunluklarının tespitinin denetçinin kanıtlara dayalı oluşturacağı görüş ile ilgililere bildirilmesidir.

İşletmelerin sanayi devrimiyle birlikte yaşadığı değişim ve dönüşümlere bağlı olarak faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve karmaşık hale gelmesi sonucunda denetim faaliyeti önemli bir ihtiyaç olarak görülmeye başlanmıştır.

İşletme ortaklarıyla yöneticiler arasında oluşması muhtemel çıkar çatışmaları sonucu ortaya çıkacak temsil maliyetlerini asgari düzeyde kalmasını sağlamak amacıyla işletme finansal bilgilerinin doğruluğunun teyit edilmesi için bağımsız denetimden geçirilmesi önem kazanmaktadır (Gore, Pope ve Singh, 2001, s5). İlgililer tarafından talep edilen denetim, yöneticiler ile işletme sahip, ortakları ve diğer çıkar grupları arasında varolması muhtemel asimetrik bilgiyi azaltmaktadır (Acar vd., 2011, s275).

İşletmeyle ilgili bulunan kişi veya kurumların işletmeye yönelik alacakları kararlar veya gerçekleştirecekleri yaptırımlar için güvenilir bilgiye gereksinim duyarlar. İlgili kişi veya kurumların güvenilir bilgiyi elde edememe riskleri bulunmaktadır. Bu riske muhasebe işlemlerin fazlalığı, karmaşıklığı, ilgililerin işletmenin dışında olması, bilgi kaynaklarının eğilimleri gibi faktörler sebep olmaktadır (Bozkurt, 2018, s26). İlgililer arasındaki çıkar çatışmaları, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, alınacak kararların bilgilere dayalı olması, faydalı bilgilerin önemszenmesi, uygulamadaki farklılık veya yanlışlıklar, art niyetli hareketler gibi etkenler de denetimin önemli olduğunu ve bağımsız bir mekanizma tarafından yapılmasının elzem olduğunu ortaya koymaktadır (Kepekçi, 1996: 8-9).

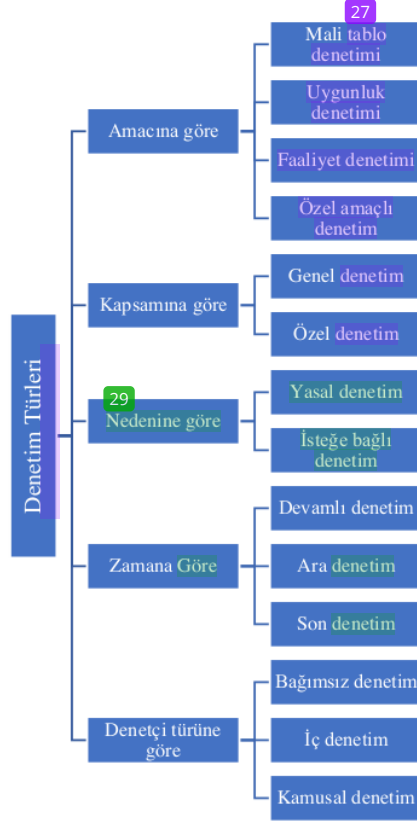
Denetim, denetlenen işletmeye çeşitli şekillerde önemli katkılar sunmaktadır. Öncelikle denetimle birlikte işletme, farklı bir bakış açısıyla genel olarak gözden geçirilmesi sağlanmaktadır. Denetim faaliyeti bağımsız bir mekanizmanın işletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemiyle ilgili varsa hata, eksikliklerin tespitini yaparak yönetimin bunların farkına varması ve giderilmesi için imkan sunmaktadır. Kısacası denetim üçüncü bir göz tarafından işletmeyle ilgili tespitlerin yapılması, hataların düzeltilmesi ve işletme personelinin eğitime katkı sunması gibi fonksiyonları bulunmaktadır (Başpınar, 2007, s37).

Sonuç olarak denetim, denetlenen kurum veya kuruluşa ilişkin yönetim iddialarını oluşturan finansal rapor bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmeye yönelik bir amaca hizmet etmektedir. Bu amaç doğrultusunda elde edilen bilgilere dayalı hedef

kullanıcıların kararları üzerinde etkili olması denetimin önemini ortaya koymaktadır.

1.4 Denetim Türleri

Denetim faaliyeti çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Denetim, amacına, kapsamına, yapılma sebebine, zamanına ve denetçinin türüne göre sınıflandırılmaktadır (Dalak, 2000, s4).



Şekil 1: Denetim Türleri

Denetim türlerinin değişik şekillerde sınıflandırılması Şekil 1'de gösterilmiştir. Belirtilen denetim sınıflandırmalarına ilişkin kısa bilgiler aşağıda verilmiştir. Mali tabloların denetimi ve bağımsız denetim faaliyeti çalışmamızın temelini oluşturduğundan daha fazla detaylandırılmıştır.

1.4.1 Yapılış Amacına Göre Denetimler

Denetimin yapılış amacına göre denetim mali tablo, uygunluk, faaliyet ve özel amaçlı denetim şeklinde sınıflandırılmaktadır. Mali tablo denetimi, işletmeye ilişkin finansal tablo bilgilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, denetim standartlarına uygunluğunun incelenmesidir (Gürbüz, 1195, s25). Uygunluk denetiminde

faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen kural ve politikalara uygun şekilde yapılıp yapılmadığı tespit edilmektedir (Boyton, 1996, s5). Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Özel amaçlı gerçekleştirilen denetimler ise yönetimin herhangi bir konuda bilgilenmek amacıyla yaptırdığı denetimlerdir (Ricchiute, 1995, s6).

Uygulamada en fazla görülen denetim türü olan finansal tablo denetimi, mali tablo denetimi şeklinde de ifade edilebilmektedir. Mali tablo denetimi işletmenin mali bilgilerinin gerçeği yansıtır yansıtmadığının genel kabul görmüş denetim ilke ve standartları çerçevesinde incelenmesidir (Toroslu, 2007, s196).

1.4.2 Kapsamına Göre Denetimler

Kapsam bakımından işletmenin her türlü faaliyetine yönelik yapılan denetimler genel, belirli faaliyetlere yönelik yürütülen denetimlere ise özel denetimler denilmektedir.

1.4.3 Yapılma Nedenlerine Göre Denetimler

Yapılma nedenlerine göre denetimler; kanunen yapılmasının mecburi olduğu denetimlere yasal denetimler, çıkar gruplarının inisiyatifine bağlı olarak yapılan denetimlere ise isteğe bağlı denetimler olarak ifade edilmektedir.

1.4.4 Zamana Göre Denetimler

Denetimin zaman faktörüne bağlı olarak yapılan sınıflandırılmasında ise dönem boyunca devam eden denetimlere devamlı denetimler, belli evrelerde gerçekleştirilen denetimlere ara denetimler ve dönem kapandıktan sonra yapılan denetimlere ise son denetim denilmektedir.

1.4.5 Denetçilere Göre Denetimler

Denetçi türüne göre denetimler bağımsız denetim; işletmenin finansal raporlarında yeralan bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin incelenmesi için yapılan denetimi (Gürbüz, 1995, s25), iç denetim; işletme çalışanlarınca yürütülen ve işletmenin planları doğrultusunda yönetime bilgi sunma amaçlı gerçekleştirilen denetimi (Watne, 1990, s109), kamu denetimi ise işletmelerin vergisel boyutları açısından kamu idarelerinde görevli denetmenlerce denetime tabi tutulmasıdır (Aktan, 1994, s17).

Bağımsız denetim örgütsel kurum veya kuruluşların kendisine bağlı olmayan bağımsız kişilerce gerçekleştirilen denetimdir. Bu denetimden beklenen amaç ise işletme iç kontrol sisteminin, finansal yapısına ilişkin raporların, verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi ve

neticelerinin ilgililere sunulmasıdır (Köse, 2007, s16).

18 Bağımsız denetim, ekonomik bir birimin mali tabloları aracılığıyla duyuracağı bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuata uygunluğunun belirlenmesi için mesleki bilgi, tecrübe, özen ve dikkate sahip bağımsız denetçiler tarafından denetim standartları çerçevesinde 32 yeterli ve uygun kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi neticesinden oluşan kanaatin rapor şeklinde ilgililere sunulması sürecidir (Oktay, 2013, s44).

2. DENETİM KANITLARI

2.1 Denetim Kanıtı Tanımı

4 Denetimlerde denetçinin işletme yönetimince sunulan finansal iddiaları test etmesi için yeterli ve uygun kanıt elde etmesi gerekmektedir. Denetim kanıtı, kısaca denetçinin gerçekleştirdiği denetime uygun olarak topladığı ve görüşüne makul güvence zemini oluşturan her türlü bilgi, belge ve dokümanlardır.

Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS 500) denetim kanıtını”denetim kapsamındaki bilgilerin önceden oluşturulmuş ölçütler çerçevesinde uygunluklarının belirlenmesi ve denetçinin belli bir görüşe varmada kullandığı bilgi, belge ve kayıtlardır” şeklinde ifade edilmiştir. Sernaye Piyasası Kurulunun yapmış olduğu tanımlamada denetim kanıtlarını finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe bilgilerini de kapsayan, denetçinin görüş oluşturmada kullandığı her türlü bilgi olarak belirtilmiştir.

Denetim kanıtı, denetçinin kullandığı ve bilginin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, denetim standartları gibi ölçütlere uygunluğunu belirlemek için kullandığı verilerdir (Toroslu, 2007, s197). Denetçiyi işletme iddialarına ilişkin ikna edici özelliğe sahip araçlara denetim kanıtı olarak ifade edilebilir (Bozkurt, 2018, s59).

Denetim faaliyetinin temelini kanıtlar oluşturmaktadır. Bu açıdan denetim üzerinde denetim kanıtları önemli etkilere sahiptir. Denetimlerde etkinlik kanıt sayısına bağlı olmasının yanında denetimlerin kalite düzeyinin yüksek olması için kanıtların kaliteli ve uygun olmaları gerekmektedir (Çetinkaya, 2017:116).

Denetim sürecinde denetçi tarafından elde edilen kanıtlar nihai amaç olan denetime görüş oluşturmada önemli katkılar sunmaktadır. Kanıtların belirtilen katkıları sunması için denetçi tarafından tarafsız ve bağımsız bir şekilde toplanmış, yeterli ve uygun kanıtlar olması gerekmektedir. Amaca hizmet etmeyen ve güvenilir bilgilere sahip olmayan kanıtların denetime katkısından çok yanıltıcı ihtimallerine bağlı olarak olumsuz etkilere sahip olacaktır.

Denetim kapsamında denetçinin kanıt toplaması, denetçinin denetim faaliyetlerini

yürütmesi anlamına gelmektedir. Denetçi, oluşturduğu denetim planına göre yürüttüğü denetimde çeşitli tekniklerle kanıtlar toplar. Elde edilen kanıtların denetim görüşüne dayanak olacağından denetimin yapısına uygun ve yeterli olmalıdır. Toplanan denetim kanıtları, denetçiye işletme iddialarının doğruluğu, denetim risk düzeyi ve iç kontrol yapısının etkinlik düzeyi konularında sinyaller vermektedir.

Denetim kanıtlarının belirtilen amaçlara hizmet etmesi için kanıt toplamada bazı unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu unsurlar aynı zamanda denetim kanıtlarının gerçek anlamda kanıt olarak kullanılmaları için kapsamı gereken önemli fonksiyonları da ifade etmektedir. Genel olarak denetim kanıtlarının etkinliğini belirleyen unsurlar; önemlilik, risk, objektiflik, güvenilirlik, yeterlilik, uygunluk, ilgililik, zamanlılık, maliyet şeklinde sıralanabilir (Arzu, 2015, s13-14).

Önemlilik; denetim kanıtlarının işletme iddialarını oluşturan finansal raporlarda yer alması muhtemel önemli yanlışlıkları ortaya çıkartma gücünü ifade etmektedir. Denetimin temel amacı işletme iddialarının doğruluğunu teyit etmeye yönelik çabalar olup, bu amacı gerçekleştirmede kanıtların denetçiye rehberlik etmesi ve gizli kalmış tarafları aydınlatacak özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Risk; işletmenin doğal özelliklerine (işletmenin büyüklüğü, faaliyet yoğunluğu, yönetim anlayışı vb.) ve iç kontrolün etkinlik düzeyine bağlı olarak denetimin hassasiyetini belirleyen temel unsurdur. Denetçi elde edeceği denetim kanıtlarının nicelik ve niteliklerini işletmenin risk düzeyine bağlı olarak belirlemektedir.

Objektiflik; denetim kanıtlarının işletme ile ilgili doğru bilgileri sağlayacak ölçüde olmasını ifade etmektedir. Yanlış verilere dayalı oluşturulmuş kanıtların denetlenen finansal raporlardaki muhtemel önemli yanlışlıkları belirleyebilmesi güçtür. Denetçi güvenilir kaynaklardan faydalanarak kanıt toplamalı ve topladığı kanıtların objektifliğini test etmelidir.

Güvenilirlik; denetim kanıtlarının ne şekilde ve ne düzeyde elde edildiği ile ilgili bir durumu ifade etmektedir. Kanıtların işletme içinden ziyade dış gruplardan elde edilmiş olması, sözlü kanıtlar yerine belgesel kanıtların sağlanması, risk düzeyine bağlı olarak elde edilecek kanıtların sayısında optimum seviyenin belirlenmesi güvenilirlik çerçevesinde değerlendirilen hususlardır.

Yeterlilik; denetimin sağlıklı yürütülmesi, makul güvencenin sağlanması ve güvenilir bir denetim görüşü oluşturulmasında kanıtların nicelik ve nitelik olarak denetimi tatmin etmesini belirtmektedir.

Denetimin türüne ve riskine uygun elde edilmesi gereken kanıtlar şekil, miktar ve önemlilik düzeyleri bakımından farklılık arz etmektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde uygunluk;

kanıtların denetimin yapısına, risk düzeyine ve önemli hataların tespit edilmesine yatkın olması anlamına gelmektedir.

İlgililik; işletme iddialarını teyit etmek için kullanılan denetim kanıtlarının finansal verilerle bir korelasyona sahip olmasıdır.

Zamanlılık; denetim kanıtlarının elde edilme anını ifade etmektedir. Yapılan denetimin türüne ve risk düzeyine bağlı olarak denetçi değişik zamanlarda denetim kanıtları elde edebilmektedir.

Maliyet ise; denetimin boyutuna göre kanıt sayısının ve tüketilecek sürenin fayda-maliyet kapsamında belirlenmesidir.

Denetim kanıtlarının etkinliğine yönelik yukarıda detaylı olarak açıklanan unsurların aynı zamanda dolaylı olarak denetim kalitesi üzerinde de önemli etkilere sahip olmaktadır. Belirtilen unsurlara azami riayet edilerek denetim kanıtlarının elde edilmesi denetimin kalitesini yükseltecektir.

2.2 Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Birçok çalışmada denetim kanıtları türleri için benzer unsurlar belirtilmiştir. Temel yapılan sınıflandırmada denetim kanıtlarının ¹⁰ muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki kaynaktan beslendiği görülmektedir.

Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara; yevmiye kayıtları, defter-i kebirler, çek/senetler, banka hesabı hareketleri, stok kartları gibi unsurlar örnek verilebilir.

Destekleyici denetim kanıtlara da; fiziki kanıtlar, dış teyitler, personel beyanları, basit hesaplamalar, analitik prosedürler, gözlem gibi hususlar örnek olarak gösterilebilir.

Denetim kanıtlarının çeşitli çalışmalarda yapılan sınıflandırması Tablo 1’de gösterilmiştir. Kanıtların sınıflandırılma şekillerine uygun kanıt toplama teknikleri geliştirilmiştir. Kanıt toplama teknikleri kanıtların nerelerden, ne zaman, ne amaçla ve nasıl elde edileceği ile ilgili denetim uygulamalarında ortaya çıkan tekniksel detaydır. Kanıt toplama teknikleri elde edilecek kanıtın türüne ve şekline göre değişmektedir. Örneğin fiziki kanıtları elde etmede belge, dekont, çek/senet varlıkları sorgulanırken, analitik kanıtlarda analitik prosedürlerinin analiz sonuçları kanıt olarak kullanılmaktadır.

Denetim kanıtlarının yeterlilik (önem, risk, nitelik, büyüklük, ekonomik etken) ve güvenilirlik (ilgi, kaynak, zaman, objektif) unsurlarına sahip olması gerekmektedir.

Yeterlilik ve güvenilirlik unsurlarının eksikliğinde gerçekleştirilecek bir denetim faaliyetinden kaliteli bir netice beklenemez. Bundan dolayı denetim kalitesinin sağlanması için

kanıtların yeterlilik ve güvenilirlik unsurlarına sahip olması gerekmektedir.

Denetim faaliyetinde denetçinin kanıt toplamada denetlenen konunun büyüklüğüne, kanıt unsurların türüne ve elde etme zamanına dikkat etmesi önemlidir. Belirtilen hususlar kanıtın niteliğiyle yakından ilgilidir (Kardeş, 1996, s82).

Tablo 1: Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Yılmaz (2015)	Yapısal Açıdan Kanıt Türleri 3 Esas Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Kanıtlar Destekleyici Belgeler Niteliğine Göre Denetim Kanıtları Esas Muhasebe Kayıtları 10 Fiziki Kanıtlar Doğrulama Belgelenmiş Kanıtlar Görsel Kanıtlar Sözlü Kanıtlar Mekanik Doğruluk Kanıtları Analitik Kanıtlar Elektronik Kanıtlar Yazılı Bildirimler
Toroslu (2007)	8 Denetim kanıtları Fiziksel Kanıtlar Doğrulama Kanıtları Belgelere Dayalı Kanıtlar Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar Matematiksel Kanıtlar Analitik Kanıtlar
Bozkurt (2018)	8 Denetim kanıtları Fiziksel Kanıtlar Doğrulama Kanıtları

	Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar
	Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar
	Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar
	Mekanik Doğruluk Kanıtlar
	Analitik Kanıtlar

2.2.1 Fiziksel Kanıtlar

Fiziksel kanıtlar, işletmenin finansal durum tablosunun varlık sınıfını oluşturan ve yüksek güvenilirliğe sahip unsurlardır. Fiziki kanıtların tespiti kadar sahipliğinin de belirlenmesi önemlidir. Yani fiziki varlıkların varolmasının yanında işletmeye ait olup olmamaadığının belirlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde denetim dönemlerinde işletme, iddialarını desteklemek amacıyla aslında varolmayan varlıkları geçici olarak sağlamış olabilir. Fiziki kanıtların gerçeğe uygun değerleriyle raporlanıp raporlanmadığı da denetimde önemli olmaktadır. İşletmeler bazen varlıklarını yüksek göstermek için varlıklara ilişkin yanlış değerlemeler veya amortismanı gözardı etme gibi makyajlama yöntemlerine başvurabilmektedirler.

2.2.2 Doğrulama Kanıtları

Üçüncü tarafları ilgilendiren hususlarda ilgili taraflardan teyit etme suretiyle denetime kanıtların sağlanmasıdır. İşletme yönetimin kontrolünde olmadığı için bu yöntemle elde edilen kanıtların güvenilirlikleri işletme içinde elde edilen kanıtların güvenilirlerinden daha yüksektir. Borç alacak tutarların satıcı ve müşterilerden teyitlerinin sağlanması, bankalardan talep edilecek hesap özetleriyle bakiyelerin belirlenmesi doğrulama kanıtlarına örnek verilebilir. Doğrulama yöntemiyle kanıt toplamada denetçi ilgili üçüncü kişilerden teyit almaya çalışırken olumlu doğrulama (bakiyelerin işletme iddialarıyla tutarlı olup olmadığı) olumsuz doğrulama (varsa bakiye tutarsızlığının belirtilmesi) veya boş bakiye doğrulama (bakiyeyi karşı taraftan talep etme) yöntemlerini kullanabilir. Boş bakiye tekniğiyle doğrulamanın yapılması elde edilecek denetim kanıtının güvenilirliğini daha da yükseltecektir. Çünkü işletmenin üçüncü kişilerle samimi ilişkilerinden dolayı ilgili kişiler gerçeği yansıtmadığı halde işletme iddialarını destekleyici teyitler sunabilmektedir.

2.2.3 Belgelere Dayalı Kanıtlar

Belgelere dayalı kanıtlar; denetçinin, işletmenin iddialarını faaliyetlerde kullanılan belgelere dayanarak kanıtlar elde etmesidir. Belgelere dayalı kanıtlar, denetçilerin en çok tercih ettikleri kanıtlar olup, denetimin şekillenmesinde önemli katkılar sunmaktadır. Bu kanıtlara çek/senetler,

alış/satış faturaları, yevmiye kayıtları, defter-i kebir bakiyeleri, kasa fişleri, stok kartları, sipariş, sevk belgeleri gibi belgeler örnek gösterilebilir. Denetçi elde ettiği belgelerin orjinal olduğuna ve onaylı olduklarına dikkat etmelidir. Aynı zamanda belgelerde bulunması muhtemel karalamalar, rakam değişikliklerini de önemsemelidir. Denetçi doğruluğuna ve güvenilirliğine dair makul güvence sağladıktan sonra belgelerle işletme iddialarının karşılaştırmasını yapmalıdır. Belgeler işletme içi düzenlenen belgeler olabileceği gibi işletme dışından düzenlenerek işletmeye gönderilen belgeler de olabilmektedir. Bağımsız dış sağlayıcılardan elde edilmesinden dolayı işletme dışından düzenlenen belgelerin güvenilirlikleri işletme içinde düzenlenen belgelerden daha yüksektir (Kepekçi, 2000, s90). Aynı zamanda etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde işletme içinde düzenlenen belgelerin güvenilirlerinin yüksek olması muhtemeldir.

2.2.4 Görsel Kanıtlar

Deneçinin denetim sürecinde işletme faaliyetlerini denetim maksadıyla takip etmesidir (Bozkurt, 2018, s78). Görsel kanıt, denetçinin örnekleme ile seçtiği belgelere ilişkin muhasebe sürecini incelemesi şeklinde de ifade edilebilir. Bazı durumlarda denetçinin sayım ve fiziki teyitlere katılarak gözlem yapması da görsel kanıtlar kapsamında değerlendirilebilmektedir. Görsel kanıtlar güvenilirlikleri denetçinin gözlemlerine dayalı olduğundan subjektif bir düzeydedir. Aynı zamanda bu kanıtlar denetçinin belli bir ana ait gözlemleri olup bu gözlemlerin tüm süreç hakkında fikir vermesi mümkün değildir. Görsel kanıtların güvenilirlikleri fiziki kanıtlara göre düşüktür. Çünkü fiziki kanıtlarda denetçi doğrudan incelemeyi gerçekleştirirken, görsel kanıtlarda denetçi müdahale etmeden işlemleri izlemekle yetinmektedir (Yılmaz, 2015, s31).

2.2.5 Sözlü Kanıtlar

Denetçinin denetim faaliyetine kanıt elde etmek amacıyla işletmenin ilgili çalışanlarına soru sorarak bilgi sağlamasıdır. Soru sorma ve alınan cevaplar sözlü olabileceği gibi yazılı hale de getirilebilir. Bu tür kanıtların yazılı hale getirilmesi güvenilirlerini arttıracaktır. Sözlü kanıtlara dayalı toplanan bilgilerin önemli görülen kısımları detaylı incelenmelidir. Sözlü kanıtların tek başına kullanılması yeterli görülmemektedir. Denetim kalitesi için sözlü kanıtların diğer kanıtlarla desteklenmesi gerekmektedir.

2.2.6 Mekanik Doğruluk Kanıtları

Finansal raporlarda yer alan hesaplar arasında belli düzeylerde ilişki bulunmaktadır. Hesaplar arasında var olan bu ilişkiye bağlı olarak denetçinin ilgili hesapları karşılıklı olarak tekrar hesaplaması şeklindeki incelemesidir. Gelir tablosunda yer alan amortisman giderlerinin yıllık amortisman tutarıyla denkliği veya dövize ilişkin kur farklarının kambiyo kar veya zarar olarak kaydedilen tutarlarla uyumu mekanik doğrulama kanıtlarına örnek gösterilebilir.

2.2.7 Analitik Kanıtlar

Finansal ve finansal olmayan verilerin birbirleriyle ilişki düzeylerine göre belli finansal oranlar yardımıyla incelenmesidir. Finansal oranlar, işletme finansal raporlarında yer alan bilgilerin analitik incelenmesini sağlamaktadır. Pratik olması, kısa sürede veri sağlaması ve kıyaslama imkanına sahip olmasından dolayı denetçiler tarafından sıkça kullanılan bir kanıt toplama yöntemidir. Denetim çalışmalarında yoğun kullanılmasından dolayı denetim prosedürleri (BDS 520) olarak standartlaştırılmıştır.

Analitik incelemeler hesaplar arasında var olan ilişkilerin oranlar yardımıyla incelenmesidir. Tarihsel süreçte işletmelerin analitik sonuçlarının belli oranlarda seyredeceği ve faaliyet sonuçlarının olağanüstü farklılaşmayacağı öngörüsüyle hareket edilmektedir. Analitik incelemeler faaliyet sonuçlarında olağanüstü bir farklılaşma olması halinde denetçiye dikkat edilecek alanlarla ilgili belirli sinyaller sağlamaktadır.

2.2.8 Elektronik Kanıtlar

Günümüz teknolojisinde ticari belgelerin ve muhasebe işlemlerin elektronik ortamlara taşınmasına bağlı olarak yapılacak denetimlerde bu ortamlardan da kanıtların sağlanmasını önemli hale getirmiştir. Elektronik ortamlarda verilerin değiştirilmesi daha kolaydır. Bundan dolayı bu yöntemle sağlanacak kanıtların güvenilirliklerinin test edilmesi gerekmektedir.

3. DENETİM KALİTESİ

3.1 Denetim Kalitesi Tanımı

Kalite, en temel şekliyle şartlara uygunluk olarak ifade edilebilir. Her faaliyetin kendine has taşıması gereken şartları bulunmaktadır. Kalitenin tesisi faaliyetlere ilişkin şartların sağlanmış olmasıyla mümkündür. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması ise **Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)** çerçevesinde **denetim faaliyetinin** yürütülmesi ve sonuçlandırılmasıyla mümkündür (Güredin, 2010).

GKGDS, denetimin genel çerçevesini çizerek denetimde kalitenin sağlanmasına hizmet etmektedir. Denetim faaliyetleri belirtilen standartlara uygun yürütüldüğü ölçüde kaliteyi yakalayacaktır.

GKGDS, taşıdığı unsurlar bakımından denetimde denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve denetim faaliyetinin yürütülmesinde dikkat edilmesi gereken hususları kapsamaktadır (Karacan ve Uygun, 2012). Aynı zamanda bu standartlar bağımsız denetimin disiplinli bir şekilde yürütülmesine ve ilgili kesimlere denetim sonuçlarının kaliteli ve güvenilir bir şekilde sunulmasına dair teminatlar sağlar (Kavut, 2000).

3.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetimde kalitenin sağlanmasının yanında denetçiye rehberlik etmesi bakımından GKGDS önemlidir. Denetime ilişkin GKGDS Şekil-2’de gösterilmiştir.



Şekil 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetime ilişkin standartlar ve unsurları ile bu unsurların denetim kalitesine etkileri çalışma kapsamında değerlendirilmiştir.

GKGDS denetçilere rehberlik, kural ve yöntemlere ilişkin detaylı bilgiler sunan bir uygulama klavuzu olmaktan çok genel niteliklerin çerçevesini oluşturan özdür (Gücenme, 2004, s32). Makul bir denetim faaliyeti, denetim standartlarına uygun yürütülmesine bağlıdır. Standartlara uygun yürütülmeyen denetimin yeterliliği ve güvenilirliği kabul görmemektedir (Oktay, 2013: 51).

GKGDS; genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartları olmak üzere üç farklı kategoride sınıflandırılmıştır.

3.2.1 Genel Standartlar

Denetçiye ilişkin özelliklerin belirlendiği standarttır. Denetim faaliyetini yürütecek bağımsız denetçinin mesleğiyle ilgili gerekli yeterliliğe sahip olması, bağımsız davranabilmesi ve mesleğinin gerektirdiği ölçülerde özen ve dikkate sahip olması gerekmektedir. Standart kapsamında denetçinin sahip olması gereken hususlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki dikkat ve özen şeklindedir.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik: Denetçinin temelde sahip olması gereken özelliklerdir. **Bağımsız** denetçi olabilmenin temel şartı mesleğin öngördüğü eğitimin tamamlanmış ve yeterliliği kanıtlayacak diploma, belge ve izinlere sahip olunması gerekmektedir. Mesleki eğitime ve yeterliliğe sahip denetçilerin gerçekleştireceği denetimlerde kalitenin sağlanması öngörülebilen bir durumdur. Bu unsurlar denetimin önemli bir faaliyet olduğunu ve bu faaliyetleri gerçekleştirecek kişilerin de belli bir düzeyde yeterli olduğunu kanıtlamaları gerektiğini ifade etmektedir. Mesleki muhakemenin gelişmesi için de mesleki eğitim ve yeterlilik önemlidir. Alanına ilişkin gerekli eğitimlere ve yeterliliklere sahip kişilerin olayları doğru analiz etmesi ve muhakeme süzgecinden geçirerek sonuçlandırması daha ihtimal dahilindedir. Denetçilerin mesleki eğitimlerini sağladıktan sonra yeterlilikleri için mesleğin reel sektöründe kıdemli kişilerin gözetiminde deneyim kazanmaları önemlidir (Güçlü, 2013, s14). Aynı zamanda mesleki yeterlilik; yeterlilik kazanma (mesleki eğitim ve deneyim kazanma) ve yeterliliği koruma (mesleki gelişmeleri sürekli takip etme) şeklinde iki açıdan değerlendirilebilir (Gücenme, 2004, s33).

Bağımsızlık; denetçinin denetim faaliyetini tarafsız olarak yürütmesini ifade etmektedir. Tarafsızlığın sağlanması için denetçinin denetlenen işletme ile ilgili herhangi bir bağıının olmaması gerekmektedir. Sağlıklı ve kaliteli bir denetim gerçekleşmesi ancak ve ancak denetçinin bağımsızlığıyla mümkündür. Bağımsız davranamayan bir denetçinin gerçekleştireceği bir denetim faaliyetinde önemli hataları tespit etmesi, gerçekçi, güvenilir ve doğru bilgiler sunması beklenemez. Bu durum denetimin kalitesi açısından kabul edilebilir bir neticeyi doğurmayacaktır. Denetçinin işletme ile ticari ilişkisinin bulunması, borç-alacak durumlarının varlığı, ortaklık veya yakın akrabalık ilişkilerin mevcut olması, işletmenin rutin muhasebe işlemlerini yürütmesi bağımsızlığı zedeleyen özellikler olarak gösterilebilir. Kısacası bağımsızlık, denetçinin işletmeyle denetim ücreti dışında mali bir bağıın olmamasını gerektirmektedir (Gücenme, 2004: 34).

Mesleki Dikkat ve Özen; denetçinin detaylara verdiği önem ve denetim sürecinde sergileyeceği dikkati belirtir. Aslında mesleki dikkat ve özene GKGDS'lerinin tam anlamıyla uygulanması da denilebilir (Aytekin, 2003, s1-7). Mesleki dikkat ve özen denetçinin denetim faaliyetindeki sorumluluğunu vurgular. Öyle ki denetçinin temel görevi denetim görüşüne makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun kanıtları toplayarak denetimin risk düzeyini düşürmektir. Makul güvencenin sağlanması amacıyla toplanacak kanıt ve belgelerin titizlikle incelenmesi gerekmektedir. Mesleki dikkat ve özen bu noktada önemli hale gelerek önemli hususların gözden kaçmaması için denetçinin uyarıcısı olmaktadır (Yılancı vd., 2016, s26).

3.2.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim faaliyetinin planlanması, denetlenen işletmelerin genel yapılarının belirlenmesi ve denetim görüşüne katkı sunacak gerekli kanıt ve belgelerin elde edilmesine yönelik dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkindir. Bu standart; denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi, kanıt toplama ve değerlendirme unsurlarından meydana gelmektedir.

Denetimin Planlanması ve Gözetimi; denetim faaliyetinin belirli düzene ve uygulama aşamalarına göre dizayn edilmesidir. Denetimin planlanması denetim faaliyetinin seri ve başarılı bir şekilde yürütmesinde denetçiye avantajlar sağlayacaktır. (Selimoğlu vd, 2014, s15). Her denetim faaliyetinin kendisine has özellikleri bulunmaktadır (Bozkurt, 2018, s45), bundan dolayı denetimin türüne ve denetimi gerçekleştiren denetçinin karakterlerine uygun bir denetim planının hazırlanması ve denetim faaliyetlerinin bu plan çerçevesinde yürütülmesi önemlidir. Planlama karmaşadan uzak bir denetim sürecinin yaşanmasına ve daha verimli sonuçlar elde edilmesine hizmet etmektedir. Kanıtların toplanmasında ve değerlendirilmesine planlı ve sistemli hareket edilmesi denetimin kalitesine katkı sunacaktır. Gözetimden kasıt kıdemli denetçilerin denetim faaliyetinde görevlendirilen denetçilerin faaliyetlerini süreç boyunca kontrol etmeleridir.

İç kontrol Yapısının İncelenmesi; etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmelerin güvenilirliklerini arttırmaktadır. Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı denetimin sağlıklı ve hızlı yürütülmesinde denetçilere önemli faydalar sağlamaktadır. İşletmeler iç kontrol sistemlerini faaliyetlerinin etkin ve verimli olması için oluşturmaktadırlar. İç kontrol sistemi işletmelerin uyguladıkları politika ve uygulamalarının bilinilirliğinde de denetçiye katkılar sunmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin güvenilir verilerinden faydalanarak denetim faaliyetini daha sağlıklı, seri ve etkin yürütebilmektedir. İç kontrol sistemi, finansal raporlara olan güveni, denetime makul güvence sağlamayı, faaliyetlerin etkinliğini, verimliliğini, genel politika ve kurallara uygun yürütülmesini sağlayan bir süreçtir (Akçay, 2018, s236). İşletmelerde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin mevcut olması denetimin kalitesine de önemli katkılar sunacaktır.

Yeterli Kanıt Toplanması; denetçinin denetim teknikleri uygulayarak denetim görüşüne katkı sunacağı yeterli ve güvenilir denetim kanıtları elde etmesi gerekmektedir (Akçay, 2018, s236). Kanıt toplamada denetçinin mesleki tecrübesi, dikkati, risk değerlendirmesi önemli olmaktadır. Denetim görüşünün şekillenmesinde elde edilen kanıtların rolü göz önünde bulundurulduğunda bu kanıtların etkin ve verimli bir şekilde toplanması ve

titizlikle değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Aynı zamanda denetim kalitesinde önemli olan denetim kanıtlarının yeterli ve uygun toplanması güvenilirliğe olumlu yansımaktadır. Denetim faaliyetinde uygun olmayan ve yeterli sayıda toplanmayan kanıtlar denetimin kalitesine gölge düşüreceklerdir. Denetçi uygun ve yeterli düzeyde elde ettiği denetim kanıtlarını çeşitli değerlendirme teknikleri ile kanıtların güvenilirliklerini test etmelidir. Bu titizlikle oluşturulan denetim raporları kaliteli ve faydalı olacaktır.

3.2.3 Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim sonucunun ilgililere raporlanmasında uyulması gereken kuralları belirtmektedir. Standart GKGDS uygunluk, tutarlılık, yeterli açıklama ve görüş bildirme unsurlarını kapsamaktadır.

GKGDS uygunluk; denetlenen bilgilerin genel kabul görmüş denetim ilkelerine uygun incelenmesi olup raporlama standartlarının temel esasıdır. Denetim ilkelerine uygun yapılmayan incelemelerden elde edilen bilgi ve belgelerin denetimde bir hükmü bulunmamaktadır. Denetçinin temel görevi işletmeye ait iddia edilen finansal bilgilerin GKGDS uygunluğunu belirlemesi ve belirlediği hususları denetim raporunda açıklamasıdır (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 16). Standartlara uygun yürütülen denetimlerde denetim sürecinde gerçekleştirilecek her türlü faaliyetin temel esaslara uygunluğuna dikkat edileceğinden nihai olarak denetim kalitesinin de sağlanacağı muhakkaktır.

Tutarlılık; dönemler itibariyle uygulanan yöntem ve tekniklerin keyfi olarak değiştirilmemesini ifade etmektedir. Denetçi öncelikle işletmenin dönemler itibariyle kullandığı amortisman, değerleme gibi yöntemlerinin tutarlı olduğuna dikkat etmelidir. Tutarlılık olmadan oluşturulmuş finansal tabloların karşılaştırma imkanını güçleştirmektedir. Bu durum hedef kullanıcıların işletmenin finansal raporlarını analiz etmede sorunlar yaşamalarına ve yanlış karar almalarına neden olacaktır. Denetim kalitesi aynı zamanda denetim raporlarının hedef kullanıcılara fayda sağlamasıdır. Belirtilen tutarsızlıklarla oluşturulmuş finansal raporların bağımsız denetçinin onayından geçmesi halinde hedef kullanıcılara fayda sağlaması beklenmemelidir.

Yeterli Açıklama; denetçi, işletmenin finansal bilgilerini ilgili hedef kullanıcıların bilgi gereksinimlerine cevap verebilecek düzeyde detaylı açıklayıp açıklamadığını denetlemesi gerekmektedir. Standardın temel amacı hedef kullanıcıların işletmenin finansal bilgileri konusunda eksiksiz bilgilенmesini sağlamaktır (Gücenme, 2004, s57). Denetçi önem arz eden hususların açıklanmasında yetersizlik tespit etmesi halinde raporunda ilgili durumları belirtmesi

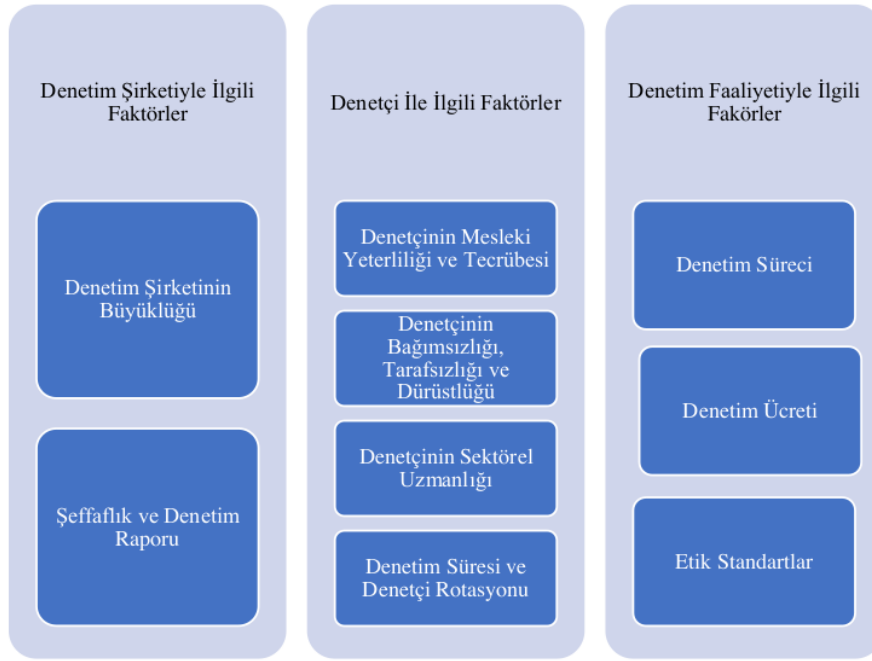
gerekmektedir.

Görüş Bildirme; denetimlerin nihai sonuçları denetçiler tarafından oluşturan denetim raporlarıyla ortaya çıkmaktadır. Denetim raporlarında denetçilerin ortaya koydukları görüş yapılan denetimin genel bir değerlendirilmesinin kısa bir cümle ile ifade edilmesidir. Denetçiler denetimleri sonucunda olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüşü raporunda bildirmeleri gerekmektedir. Belirtilen her bir görüş denetim sürecini ve sürecin ne şekilde sonuçlandığını bildirmektedir. Bildirilen her görüşün gerekçelerini denetim raporlarında ayrıca belirtmeleri denetçinin sorumluluğundadır. Denetçinin GKGDS çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin sonunda bildireceği denetim görüşünün hedef kullanıcılara fayda sağlayacak düzeyde denetim içeriğine uygun oluşturması denetimin kalitesini etkileyecektir.

3.3 Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetimin kalitesinde rol oynayan faktörler denetim standartları kapsamında çerçevesi belirtilmemiştir. Ancak yapılan bazı çalışmalarda denetim kalitesinde etkili olması muhtemel etkenler sıralanmıştır. Bu etkenlerin işletmeden kaynaklanan, denetçiden kaynaklanan ve diğer faktörler şeklinde belirtildiği görülmektedir. Denetim firmaları denetim kalitesini etkileyen faktörleri denetim şirketi, denetçi ve denetim faaliyeti açısından belirtmişlerdir (Akçay, 2018, s239). Bu faktörler ilgili çalışmadan yararlanılarak Şekil 2’de görselleştirilmiştir.

Denetim kalitesini etkileyen faktörler denetim şirketinin yapısı ve büyüklüğü, denetim sürecinin dizaynı, denetim şirketleri tarafından bildirilen denetim ve şeffaflık raporları, denetim faaliyetinin bedeli, denetçinin sahip olduğu mesleki yeterlilik ve deneyim, denetim süresi ve denetçi değişimleri, denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, denetçinin sektör bilgisi ile etik ilkeleridir.



Şekil 3: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

3.3.1 Denetim Şirketinin Büyüklüğü

Denetim firmalarının yapısı, büyüklükleri ve profesyonellikleri gerçekleştirdikleri denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Genellikle kapsamlı denetim şirketlerinin daha fazla denetim faaliyeti yürüttükleri, daha yüksek denetim ücreti aldıkları ve hedef kullanıcılarının da bu şirketlerin denetim raporlarına daha fazla güven duydukları görülmektedir. Dört büyükler olarak tarif edilen PwC, E&Y, Deloitte ve KPMG denetim şirketlerinin müşteri potansiyellerinin yüksek, itibarlı şirketler olması gerçekleştirdikleri denetimlerde kaliteyi önemsedikleri görülmektedir (Balsarı ve Varan, 2014, s77). Büyük şirketler hedef kullanıcılar, mevcut ve potansiyel müşteriler nezdindeki itibarlarını korumak için denetim faaliyetlerini kaliteli gerçekleştirmek mecburiyetindedirler.

3.3.2 Şeffaflık ve Denetim Raporları

Denetim firmaları müşteri işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerine dayalı denetim raporları oluşturmaktadırlar. Aynı zamanda kendileriyle de ilgili olarak şirket yapılarını, büyüklüklerini, bağımsızlıklarını, organizasyon şekillerini vb. unsurlarını kapsayan şeffaflık raporunu kamuoyuyla paylaşmaları gerekmektedir. Denetimin kalitesinde denetim firmaların rolü önemli bir gösterge olduğu gözönünde alındığında bu firmaların şeffaf olmaları aynı zamanda yaptıkları denetim faaliyetlerinin de şeffaflaşmasına katkılar sunacaktır.

Denetim firmalarının mesleki faaliyetlerini kamuya ile paylaşımları denetimin kalitesinde önemli bir husus olması muhtemeldir (Erdoğan ve Solak, 2016, s180).

Denetim şirketlerinin faaliyet yürüttükleri ülke mevzuatlarına göre şeffaflık raporlarının kapsamı değişmektedir. Ancak genel olarak denetim şirketlerinin bildireceği şeffaflık raporlarında denetim şirketine ait aşağıda belirtilen bilgilerin asgari düzeyde yer alması gerekmektedir (Demirkan, 2016, s47).

- ✓ Şirketin hukuksal yapısı ve firma ortakları bilgileri
- ✓ Şirket yöneticilerinin ve sorumlu denetçilerinin bilgileri
- ✓ Denetim ağına ilişkin hukuki ve yapısal özellikler
- ✓ İlişkili olduğu denetim kuruluşları
- ✓ Şirketin organizasyon yapısı
- ✓ Şirketin kalite güvence sistemleri ilişkin açıklayıcı bilgiler
- ✓ Şirketin bağımsızlığa ilişkin bilgiler

3.3.3 Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi

Denetim faaliyet izni alabilmenin şartları arasında denetçinin mesleki eğitimi almış ve yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Nitekim bu şartları sağlamayan herhangi bir kimseye denetim faaliyet izninin verilmesi mümkün değildir. Denetimin kalitesi açısından denetimi gerçekleştirecek kimsenin yetkin olması elzemdir. Yeterlilik ve tecrübe; denetim kanıtlarının elde edilmesinde, incelenmesinde ve denetim görüşü oluşturmada denetçinin muhakeme gücünü ortaya koyması bakımından önemlidir. Denetim faaliyetinde denetçinin muhakeme gücü denetimin kalitesi üzerindeki etkisi önemli derecededir. Netice itibariyle denetçinin mesleki yeterlilik ve tecrübesi denetimin sağlıklı yürütülmesinde ve kaliteli bir denetim raporunun ortaya çıkmasında etkilidir.

3.3.4 Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü

Denetçilerin işletme iddialarını kapsayan finansal tablolara ilişkin doğruluk ve güvenilirliklerinin tespit edilmesinde önemli görevleri bulunmaktadır (Özyurt, 2010, s11). Denetçinin faaliyetlerinde bağımsız olması, tarafsız davranabilmesi denetimin kalitesi açısından önemlidir. Denetçinin raporlarına dayalı olarak karar alan çeşitli hedef kullanıcılar

bulunmaktadır. İlgili hedef kullanıcıların sağlıklı karar almaları ancak bağımsız, tarafsız davranan ve denetimini mesleki dürüstlikle gerçekleştiren denetçilerin raporlarıyla mümkündür. Aynı zamanda belirtilen özellikler kapsamında denetçinin denetimi gerçekleştirmesi denetlenen işletmenin de itibarına katkı sunacaktır.

3.3.5 Denetçinin Sektörel Uzmanlığı

Kalitenin temelinde bilgi yatmaktadır. Bilgi olmadan işlemlerin usulüne uygun gerçekleştirilmesi pek mümkün değildir. Denetçilerin uzmanlaştıkları sektörlerde denetim faaliyetini gerçekleştirmeleri denetimin kalitesini arttıracaktır. Denetçinin bilgisi olmayan herhangi bir sektörde faaliyet yürütmesi sağlıklı bir denetim sürecini ortaya çıkartacaktır. Çünkü böyle bir durumda denetçinin yeterli ve uygun kanıt toplaması mümkün olmayacak veya topladığı kanıtları etkin bir değerlendirmeye tabi tutamayacaktır dolayısıyla denetimin kalitesini düşürecektir. Sektörel bilgiye sahip denetçi sektör uygulamalarına hakim olacaktır. Sektörel uzmanlığa sahip denetçinin işletmenin muhtemel hata, hile veya yolsuzluklarını tespit etmesi daha yüksektir (Gul vd., 2009, s272).

3.3.6 Denetim Süresi ve Denetçi Rotasyonu

Denetimde sürenin denetimin türüne ve büyüklüğüne bağlı olarak optimum olarak belirlenmesi gerekmektedir. Denetimi çok kısa veya uzun olması denetimin kalitesini zedeleyebilir. Sürenin kısa olması yeterli kanıtların toplanmamasına, etkin bir değerlendirmenin yapılamamasına neden olabileceğinden denetimin kalitesini olumsuz etkileyebilir. Aynı şekilde sürenin uzun olması denetçinin çok detaycı bir anlayışla hareket etmesine ve önyargılı davranmasına neden olabileceği için denetim kalitesini olumsuz etkileyecektir.

Denetçi rotasyonu ise belirli sürelerin sonunda zorunlu olarak bağımsız denetçinin değiştirilmesini ifade etmektedir. Bazı denetim şirketleri veya işletmeler muhasebe ve denetim ile ilgili hileli işlemlerinden dolayı yatırımcıları mağdur etmesi sonucu benzer mağduriyetlerin tekrar yaşanmaması için oluşturulan Sarbanes-Oxley kanununda denetçilerin işletmelerdeki denetim süresini 5 yıl olarak sınırlandırmıştır. Amaç denetimde denetçinin bağımsızlığını ve denetim kalitesini sağlamaktır. Denetçi rotasyonu işletme ile denetçi arasında denetimin kalitesini zedeleyecek ilişkilerin gelişmesini önlemek amaçlıdır. Uzun süren ilişkilerin farklı boyutlara taşınma ihtimali denetimin sağlıklı yürütülmesine engel teşkil edecektir.

3.3.7 Denetim Süreci

Denetim sürecinin dizaynı denetim kalitesini etkileyen bir unsurdur. Denetim

aşamalardan meydana gelen bir süreç olmasından dolayı her aşamasının planlanması gerekmektedir. Denetim aşamalarının iyi planlanması karmaşıklığı önleyeceğinden denetimin kalitesini arttıracaktır. Aynı şekilde denetim sürecindeki faaliyetlerin standartlara uygun oluşturulması denetimin kalitesine katkı sunacaktır.

3.3.8 Etik Standartlar

21

Her meslekte olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleğinde de mesleki etik standartları bulunmaktadır. Etik standartları muhasebe ve denetimlerde meslek mensuplarının dikkat etmesi gereken hususları belirtmektedir. Denetim kamuoyuna güven veren bir sorumluluk olmasından dolayı denetçilerin objektif olması gerekmektedir. Bu objektifliğin sağlanması denetime ilişkin mesleki etik ilkelerinin benimsenmesiyle mümkündür (Arslan, 2010).

Denetimlerde denetçilerin etik ilkelerine riayet etmesi denetimin kalitesi açısından önemlidir. Denetim standartları bazen denetimin kalitesini sağlamada yetersiz kalabilmektedir. Çünkü her duruma ve şartlara uygun standartların oluşturulması çoğu zaman imkansızdır. Ancak etik ilkelerini benimsemiş denetçi standartların yetersiz kaldığı durumlarda bile denetim kalitesinin zarar görmemesi için çabalayacaktır.

3.4 Bağımsız Denetim Kalitesinde Kanıtların Rolü

Denetimde kalitenin sağlanması öncelikle denetçilerin GKGDS uygun denetimlerini gerçekleştirmeleri, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını sağlamaları ve aynı zamanda etik ilkeleri çerçevesinde hareket etmeleri ile mümkündür. Denetim kalitesinin sağlanması işletmelerin finansal tablolarına olan güveni arttırmanın yanında denetçilerin sağlıklı bir denetim faaliyetini gerçekleştirmelerine de katkı sunmaktadır.

Akçay (2018) çalışmasında denetimin kalitesi ve göstergelerini incelemiştir. Piyasada güven sağlamak bağımsız denetimin temel amacı olduğu ve bu amaçla işletmelerin finansal raporlarının bağımsız denetiminden geçirilmesi gerektiği, denetim mekanizmasının iyi bir şekilde dizayn edilmesi durumunda sağlıklı denetimin gerçekleşebileceği belirtilmiştir. İşletme yönetiminin yapacağı muhtemel hata, hile ve yolsuzluklara karşı denetimin güvenini zedelememek için denetimin kalitesine önem verilmesinin önemli olduğu ifade edilmiştir. Denetim kalitesinin ölçümünde farklı denetim şirketlerinde farklı kalite göstergelerinin kullanıldığı, denetim kalitelerinin karşılaştırılması için denetim şirketlerince uygulanan kalite göstergelerinin karşılaştırılabilir özellikte olması ve uygun yorumlanması gerektiği vurgulanmıştır. Çalışmada denetim kalitesinin niteliklerle hale gelmesiyle işletmelerin finansal tablolarına hedef kullanıcıların güven duymaları sağlanacağı belirtilmiştir. Çalışmada denetim

kalitesinin artırılması için aşağıdaki öneriler sıralanmıştır.

- Denetimde denetçinin tarafsız ve bağımsızlığı
- Denetçinin GKGDS, etik ilkelerine ve kalite kontrol standartlarına uygun hareket etmeleri
- Denetim raporlarının şeffaf ve güvenilir olması
- Denetim şirketlerinin faaliyetlerinin KGK tarafından denetlenmesi ve sonuçlarının kamuoyuna zamanında duyurumlarının yapılması

Oktay (2013) çalışmasında denetim kalitesi ile güvenilir, etkin ve kaliteli bağımsız denetim faaliyetlerinin mümkün olacağı, ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin, mesleki ve denetleyici kuruluşlarının da denetim kalitesinde önemli görevlerinin olduğunu vurgulamıştır.

Durmuş vd. (2018) çalışmalarında denetim kanıtlarının kalitesinin denetçi görüşüne etkisini incelemişlerdir. Denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne etki ettiğini çeşitli yöntemlerle belirlemişlerdir. Denetçinin mesleki yeterliliği, etik ve kişilik değerlerinin kanıtların elde edilmesinde ve incelenmesinde denetçinin görüşünü etkilediğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda kanıtların kalitesinin elde edilecek belgelerin geçerliliği ve güvenilirliğine dayalı olduğu, teknolojik gelişmeler çerçevesinde çevrimiçi denetimle sağlanan kanıtlarının daha objektif olduğunu ifade etmişlerdir. Denetimin kilit konumundaki denetçinin mesleki tecrübesi, dikkat ve özeni ile mesleki muhakeme gücü kanıtların uygun ve yeterli bir şekilde sağlanmasında ve dolayısıyla denetim görüşünün şekillenmesinde etkili olduğunu vurgulamışlardır.

Şirin⁵, çalışmasında denetimde kanıt teorisi ve gelişimi üzerinde incelemelerde bulunmuştur. Dijital sistemlerin işletmelerin karar alma süreçlerinde önemli etkilere sahip olduğu bunun doğal sonucu olarak denetimlerde de gelişen sistemlere uygun kanıtların toplanmasının hedef kullanıcıların sağlıklı karar almalarına yardımcı olacağını vurgulamıştır. Dijitalleşmeye bağlı olarak denetçilerin elektronik bilgilerin de kanıt olarak toplanmasının gerekliliği belirtilmiştir. Gelişen sistemlerin niteliklerinin denetim kanıtlarına ve denetim sürecine etkilerinin denetçiler tarafından fark edilmesi ve önemsenmesi denetçi görüşlerinin sağlam zemine oturmasına katkı sunacağını ifade etmiştir.

3

⁵ Mehmet Şirin, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistiki Örneklem Yönetimleri. Hazine Kontrolörleri Kurulu Yönetmeliği'nin 29'uncu Maddesi gereğince Hizmete Özel olarak hazırlanmış eğitim çalışması.

SONUÇ

Denetim, işletme finansal talolarının GKGDS çerçevesinde incelenmesi, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması ve denetçinin mesleki dikkat, özen ve tecrübelerine dayanarak denetim sürecini planlaması ve uygulaması, nihai olarak makul güvence ile oluşturulmuş görüşünü denetim raporuyla ilgililerin hizmetine sunmasıdır. Denetimde kalitenin sağlanması işletme, denetçi ve kamuoyu açısından önemli sonuçlara sebep olmaktadır. İşletmeler açısından denetimin kalitesi finansal bilgilerinin güvenilirliğini arttıracığından işletmenin kabul görmesine katkı sunacaktır. Denetçiler açısından denetimin kalitesi mesleki özenle denetim faaliyetinin yürütülmesine ve kamuoyuna sunulacak denetim raporunun hedef kullacılara fayda sağlamasına dolayısıyla müşteri potansiyelinin artmasına yol açacaktır. Kamuoyu açısından denetimin kalitesi doğru, gerçekçi ve güvenilir finansal bilgilerin sağlanmasıyla ilgililerin alacakları kararlarda sürpriz sonuçlarla karşılaşmasını engleyecektir. Denetim faaliyetinin nihai sonuçlarının birçok kesimi etkilediği ve tarafların alacakları kararlar üzerinde denetim raporlarının etkilerinin önemli olduğu görülmektedir. Böyle bir durum karşısında denetim faaliyetinde rol oynayan tarafların gerekli hassasiyeti sergilemeleri gerekmektedir. Nitekim kaliteli bir denetim ilgili hedef kullanıcıların sağlıklı kararlar almalarını ve dolaylı olarak kaynaklarını etkin ve verimli kullanılmalarını sağlayacaktır. Bu açıdan bakıldığında denetimde kalite, sosyal sorumluluğu gerektiren bir etkiye sahip olduğu görülmektedir.

Denetim kalitesinin sağlanmasında denetim kanıtlarının rolü önemlidir. Denetçilerin görüşleri denetim kanıtlarının katkılarıyla meşruiyet kazanmaktadır. Dolayısıyla denetçi görüşlerine güven ve yasal zemin oluşturmak için kanıtların etkinliğine dikkat etmesi gerekmektedir. Kanıtların yeterli ve uygun olması denetim kalitesinin olmazsa olmazlarından. Çünkü her denetim faaliyeti kendi içerisinde farklılıklara ve özel hususlara sahiptir. Bundan dolayı denetim kanıtlarında standart bir sayı veya uygunluk düzeyi belirlenmemiştir. Kanıtların sayısını ve uygunluğunu denetçinin mesleki muhakemesi karar verecektir. Burada denetçinin kaliteli bir denetim faaliyetini hayata geçirmesi için denetimin türüne ve işlemlerin yoğunluğuna bağlı olarak kanıtların sayısını ve uygunluğunu

değerlendirmesi gerekmektedir. Sonuç itibariyle denetim görüşünün mimarisinin denetçi tarafından oluşturulmasından dolayı kanıtların etkin ve verimliliği en fazla denetçinin işine yarayacaktır. Çalışma kapsamında denetim kalitesinde denetim kanıtlarının önemine ilişkin bazı öneriler aşağıda belirtilmiştir.

- ✓ Denetim kanıtlarının yapılan denetime uygun olması
- ✓ Denetimin türüne bağlı kanıtların yeterli olması
- ✓ Güven düzeyinin yüksek olmasından dolayı dış kanıtların temin edilmesi
- ✓ Fiziki kanıtlara önem verilmesi
- ✓ Denetçinin kanıt toplamda tarafsız olması
- ✓ Denetim görüşünün oluşturulmasında kanıtlardan azami ölçüde faydalanılması
- ✓ Kanıtların mesleki şüphecilik ilkesi çerçevesinde incelenmesi
- ✓ Kanıtların onaylı olmalarına dikkat edilmesi
- ✓ Sözlü kanıtların yerine yazılı kanıtlara önem verilmesi
- ✓ Önemli yanlışların olduğu konularda daha fazla kanıtların sağlanması
- ✓ Teknolojik gelişmelere bağlı olarak elektronik kanıtların da sağlanması gerekmektedir.

Denetimin sağlıklı neticelenmesi tüm taraflara güven sağlamaktadır. Tarafların da denetimin sağlıklı neticelenmesi için gerekli özen ve çabayı göstermeleri gerekmektedir. Denetçi, denetime önemli katkılar sunan denetim kanıtlarına azami hassasiyet göstererek denetimin kalitesini yükseltebilir.

¹

KAYNAKÇA

Acar, Durmus, Serpil Senal ve Hayrettin Usul. 2011. Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. SÜ İ.İ.B.F. *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. Cilt: 16. Sayı:22. 273-306.

¹

Akçay, A. ve Bilen, A., (2018). Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: 40 – Sayfa:227-256, ISSN: 1302-6879 VAN

⁹

Aktan H. B., (1994). “İşletmelerde *Mali Denetim*”, *Mali, Ekonomik, Sosyal Yaklaşım*, Yıl:2,

Sayı: 13, Ocak

¹ Arslan A. (2010). Denetim Mesleğinde Etik Prensipler. *Gündem Dergisi*. Şubat

¹ Aytekin, S., (2003). Muhasebe Açısından Sirket Yönetimine, Düzenleyici Otoriteye ve Denetçiye Düşen Sorumluluklar. VI. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri, Toplum Çıkarlarının Korunması ve Muhasebe Eğitimi. Antalya. (16-20 Nisan): s1-7.

² Balsarı, Ç.K. ve Varan, S. (2014). “Kaliteli Finansal Raporlamada Denetimin Rolü İle İlgili Tartışmalar”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayın Organı. Sayı: 124, s.69-90.

²⁵ Başpınar, A., (2004) Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı, *Maliye Dergisi*, s35.

¹⁸ Boynton, C., William, K., Walter, G.,(1996) Modern Auditing, Sixth Edition, John Wiley & Sons, New York

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. (8.Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

⁷ Çetinkaya, N., (2007), Risk Odaklı Denetide Kanıtın Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 109-133

²⁴ Dalak, G., (2000)., Denetim Ve Kalite Denetimi, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi* Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1

² Demirkan, A. (2016). “Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Şeffaflık Raporları”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Kamu Gözetim Kurumu Uzmanları Derneği Yayın Organı. Sayı:1, Yıl:1, s.43-54.

⁶ Dunn, J., (1996), "Auditing Theory & Practice" Prentice Hall

Durmuş, A.F., Otlı, F., Özkan, Ö., (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, İlkbahar Cilt: 9 Sayı:1

² Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), s.175-195.

⁴ Gore, P., Pope, P. ve Singh, A., (2001). “Non-Audit Services, Auditor Independence and Earnings Management”. *Working Paper*, Erişim Tarihi: 22 Nisan 2019, https://www.researchgate.net/publication/266294076_NonAudit_Services_Auditor_Inde

pendence_and_Earnings_Management.

¹ Gul, F. A., Fung, S.Y.T. ve Jaggi, B. (2009). "Earnings Quality: Some Evidence on The Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise", *Journal of Accounting and Economics*, 47, s.265-287

Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. (1.Baskı). İstanbul: Aktüel Yayıncılık.

Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi*. (4.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

¹ Gürbüz, Hasan. (1995). *Muhasebe Denetimi*. 4.bs. Eskisehir: Bilim Teknik Yayınevi.

Güredin, Ersin. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 13.bs. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

²⁸ Hatherly, J. David (1980). *The Audit Evidence Process*, Anderson Keenan Publishing

¹⁴ Karacan, S., ve Uygun, R., (2012). *Denetim ve Raporlama. Kocaeli*: Umuttepe Yayınları.

Kardeş S., (1996). *Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Pelin Ofset.Ankara.1996

¹⁵ Kavut, L., (2000). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye'deki Durumu. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. Sayı:4. (Aralık): 9-28.

Kepekçi, C., (1996). *Bağımsız Denetim*.Lazer Ofset Matbaa.Ankara.

³⁴ Kepekçi, C. (2000). *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

¹² Köse, Ö., (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, *T.C. Sayıştay, 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, s21.

² Oktay, S., (2013). "Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri", *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, Sayı: 100, Yıl: 27, s.42-94.

Özyurt, A. (2010). Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

⁹ Ricchiute N. David, *Auditing, 4th Edition*, South-Western College Publishing, Ohio-1995.

²⁰ Selimoğlu, S., Özbirecikli M., Uzay, Ş., Kurt, G., Alagöz, A. ve Yanık, S. (2014). *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara

³ Şirin, M. *Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama*

Teknikleri Ve İstatistiki Örneklem Yönetimleri. Hazine Kontrolörleri Kurulu Yönetmeliği'nin 29'uncu Maddesi gereğince Hizmete Özel olarak hazırlanmış eğitim çalışması.

⁴ Toroslu, M. Vefa,. (2007). Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Eylül, Sayı 45

¹¹ Unal, A.G. (2015). Bağımsız Denetim Firmalarının Kanıt Toplamada İstatistiki Örneklem Yöntemini Kullanması, *Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Ana Bilim Dalı Y. Lisans Tezi*, Ankara

⁴ Yılcı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi*. (2.Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

⁷ Yılmaz, Ö. S., (2015). Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri, İstanbul Ticaret Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul

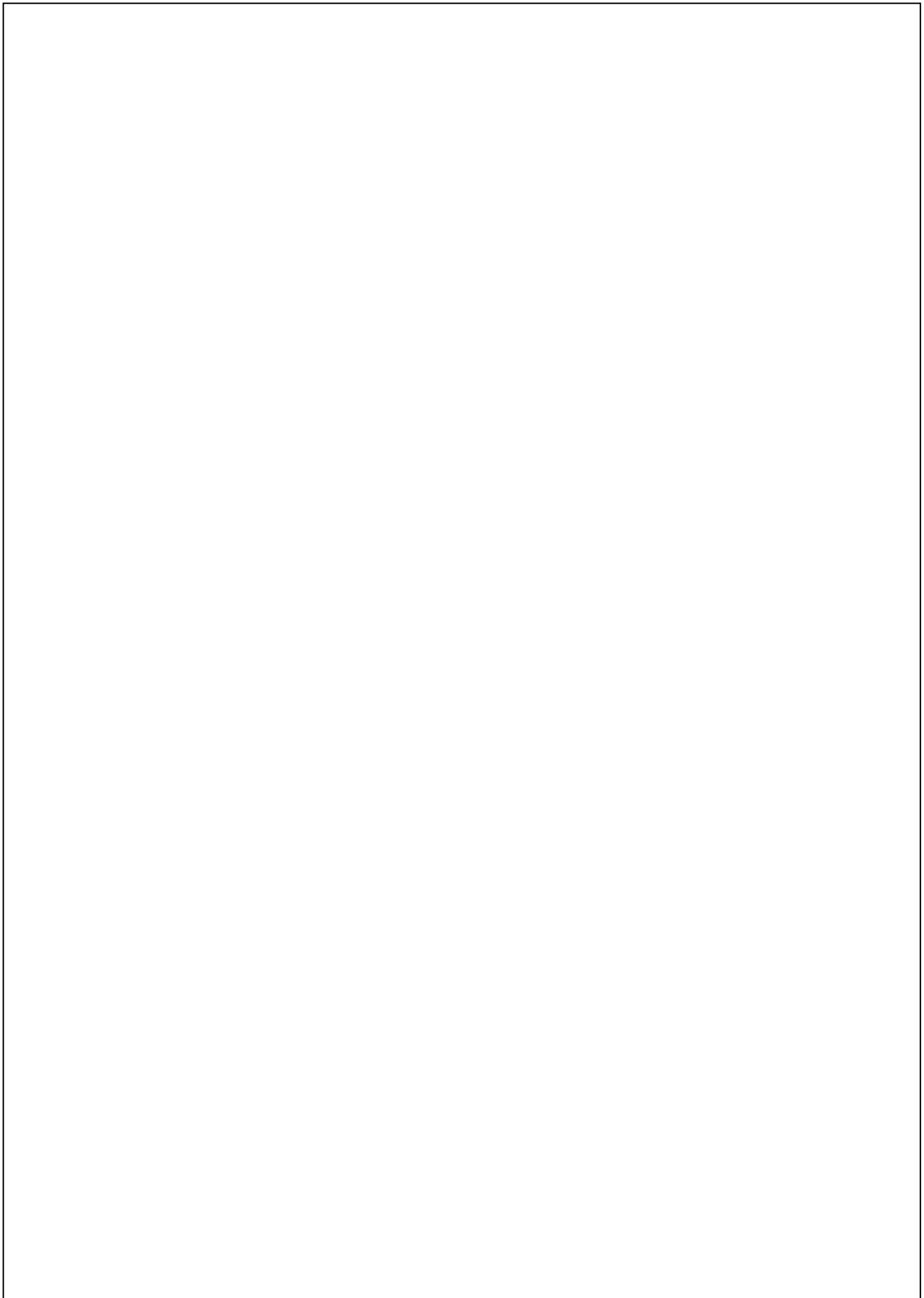
⁹ Watne A. Donald, Turney B.B. Peter, (1990). *Auditing Edp Systems, Second Edition*, Prentice-Hall International Editions, New Jersey.

⁵ KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 500*, Bağımsız Denetim Kanıtları, <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf>

¹⁷ KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 520*, Analitik Prosedürler, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_520.pdf

⁵ KGK, *Bağımsız Denetim Standardı 200*, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf

www.tdk.gov.tr



denetim kanıtları

ORJİNALLİK RAPORU

% 15	% 14	% 7	% 10
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	% 2
2	www.yyusbedergisi.com İnternet Kaynağı	% 2
3	denetimtv.com İnternet Kaynağı	% 1
4	acikerisim.dicle.edu.tr İnternet Kaynağı	% 1
5	Submitted to Istanbul Aydin University Öğrenci Ödevi	% 1
6	Submitted to The Scientific & Technological Research Council of Turkey (TUBITAK) Öğrenci Ödevi	% 1
7	www.researchgate.net İnternet Kaynağı	% 1
8	www.bagimsizdenetimprogrami.com İnternet Kaynağı	% 1
9	sbed.mu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1

10	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	<% 1
11	Submitted to Atatürk University Öğrenci Ödevi	<% 1
12	acikerisim.aku.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
13	www.pearsonjournal.com İnternet Kaynağı	<% 1
14	acikarsiv.atilim.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
15	dergipark.gov.tr İnternet Kaynağı	<% 1
16	acikerisim.deu.edu.tr İnternet Kaynağı	<% 1
17	Submitted to Bahcesehir University Öğrenci Ödevi	<% 1
18	www.dt-audit.com İnternet Kaynağı	<% 1
19	"Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume III", Springer Science and Business Media LLC, 2021 Yayın	<% 1
20	32cdf30d-2d66-4a30-8f41-a93bf05baf24.filesusr.com İnternet Kaynağı	<% 1

21

denetimakademisi.com

İnternet Kaynağı

<% 1

22

vdocuments.mx

İnternet Kaynağı

<% 1

23

www.virtusinterpress.org

İnternet Kaynağı

<% 1

24

[Submitted to Istanbul Bilgi University](#)

Öğrenci Ödevi

<% 1

25

openaccess.hku.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

26

[Submitted to Beykent Universitesi](#)

Öğrenci Ödevi

<% 1

27

nek.istanbul.edu.tr:4444

İnternet Kaynağı

<% 1

28

doczz.net

İnternet Kaynağı

<% 1

29

acikerisim.sakarya.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

30

docplayer.net

İnternet Kaynağı

<% 1

31

www.hazine.org.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

32

www.spl.com.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

33

acikerisim.nevsehir.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

34

katalog.ticaret.edu.tr

İnternet Kaynağı

<% 1

35

paperzz.com

İnternet Kaynağı

<% 1

36

www.inglobe.org

İnternet Kaynağı

<% 1

37

tugbabalikli.blogspot.com

İnternet Kaynağı

<% 1

Alıntıları çıkart

Kapat

Eşleştirmeleri çıkar

Kapat

Bibliyografyayı Çıkart

Kapat