



İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU

İÇ DENETİM

"yönetime değer katmak"

Editör
Halis KIRAL

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları

Yayın No: 1

İÇ DENETİM

“yönetime değer katmak”

Editör

Halis KIRAL

Ankara

Nisan 2014

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları

Yayın No: 1

Değişim ve Farkındalık Kavramları ile Uluslararası Denetim Standardı 500 Işığında: İç Denetim Sürecinde Denetim Kanıtları

Doç. Dr. Tamer Aksoy¹, CFE, CRMA, BD, SMMM, CAE

Özet

Hemen her alanda gözlenen değişim gerçeği ve yaşanan gelişmeler ışığında, kurumsal yönetimin ana unsurlarından birisi olan iç denetim fonksiyonu günümüzde işletme, kurum ve kuruluşlar açısından hayati bir nitelik kazanmış vekurumsal yönetim, risk yönetimi ve kalite güvencesi süreçlerinin deyim yerinde ise “emniyet sübaplarından” birisi durumuna gelmiştir. İç denetim fonksiyonunun artan ve belirginleşen rolünü etkin ve güvenilir biçimde yerine getirmesini sağlayan en önemli operasyonel denetim süreçlerinden birisi de kanıt toplama sürecidir. Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçinin incelediği hususlara yönelik denetim görüşlerini oluştururken görüşlerini destekleyecek uygun ve yeterli sayıda ve nitelikteki kanıtların denetçi tarafından toplanmasını öngörmektedir. Yazımızda, iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecek iç denetim sürecine ışık tutmak bakımından denetim kanıtları konusu 500 no.lu Uluslararası Denetim Standardı da gözönünde bulundurularak çeşitli boyutlarıyla kısaca özetlenmektedir.

¹ TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi İşletme Bölümü

Giriş

Hepimizce iyi bilindiği gibi, yaşadığımız dünyada her şey sürekli bir değişim içerisinde. Değişmeyen tek şeyin değişimin kendisi olduğu ise yadsınamaz bir gerçek. İş dünyasındaki tepe yöneticilerden birinin büyük bir isabetle belirttiği gibi "yakın döneme kadar her şeyin değiştiğinden bahsediyorduk, günümüzde ise her şeyin sadece değişmekle kalmayıp, artık her şeyin 'çok büyük bir hızla' değiştiğinden bahsediyoruz. Bu doğrultuda eskiden 'büyük balık' 'küçük balığı' yutarken şimdi 'hızlı balık' 'yavaş balığı' yutmaktadır". Dolayısıyla gelişmelerin mahiyetine ve yapılması gerekenlere yönelik önceden (*deyim yerinde ise iş isten geçmeden proaktif*) farkındalık sahibi olmanın ve olabildiğince hızlı uyum sağlama gereğinin büyük önem kazandığı bir sürecin içinden geçmekteyiz.

Değişimi zamanında farkedemeyen, adapte olamayan, değişim gereği doğrultusunda gelişim ve dönüşüm sağlamayan her şey (*canlı, fikir, meslek vb*) zaman içinde yok olma ve/veya (*hukuki tabirle*) tasfiye olma ve/veya değişimin içinde saklı olan fırsatları kaçırma durumunda kalmıştır. Bu nedenle, seçkin bir grubun üyesi olan iç denetim meslek mensuplarınca değişim ve gelişim gereği ışığında, mesleki trend ve yeniliklerin takip edilmesi, mesleki vizyonun geniş tutulması ve mesleki paradigmaların (*davranış, iş yapma ve düşünme kalıplarının*) mümkün olan en kısa süreçte değiştirilmesi ve geliştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Ayrıca, meslek mensuplarınca yeni gelişmelere, mesleki yelpaze içinde yer alan yeni mesleki uzmanlık alanlarına mesleki yetkinliği sağlayacak ve artıracak şekilde (*mesleki ve teknik donanım, kalifikasyon, formasyon ve profilini de geliştirerek*) en kısa sürede dönüşüm, adaptasyon ve açılım sağlanması gerekmektedir.

Çin dilinde risk sözcüğü, hem tehdit/tehlike (*threat*) hem de fırsat (*opportunity*) anlamına gelmektedir. Bir başka anlatımla risk, tehdit ve fırsatları birlikte içinde barındıran bir olgudur. Mesleki tehdit/tehlike kimlere yönelik olacaktır? Tehdit/tehlike, meslek mensuplarından; dünyadaki değişim, gelişim ve yenilik ihtiyacına ilişkin yeterli mesleki farkındalığı bulunmayan, trend ve yenilikleri takip edemeyen, vizyonlarını geniş tutamayan, değişime ayak uyduramayan ve yeni mesleki açılım ve uzmanlaşma alanlarına kayıtsız kalan meslek mensuplarına yönelik olacaktır.

Dile getirilen hususların tersi yönde bir tutum, davranış ve aksiyon gösterenler ise, değişimin içindeki "fırsatlardan" istifade edebileceklerdir. Dolayısıyla, hızını almış bir uçağın kalkışına benzetilen ve kalkınmanın son aşamalarından kalkış (*take-off*) ve (*kurumsal yönetimin ileri bir evresi olan*) iyi yönetime (*good-governance*) geçiş sürecindeki ülkemizde, gelinen noktada daha üst gelişmişlik ve refah seviyelerine geçilebilmesi için her alanda yeni düşünce ve bakış açıları

getirecek sürekli “değişim” ve “gelişim”in ilke edinilmesi ve katma değeri yüksek yeniliklerin (*inovasyonların*) hızla geliştirilerek uygulamaya konulması büyük önem arz etmektedir.

Bu doğrultuda her alanda olduğu gibi, görev üstlendiğimiz (*denetim ve denetimin bir alt bileşenini oluşturan*) iç denetim alanında da mesleki gelişmelere proaktif (veya en azından eş-anlı) farkındalık sağlama ve değişim, gelişim ve yenilik yaratma ihtiyacı daha belirgin hale gelmiştir.

Geçmiş tecrübelerle bakıldığında, ABD’de Enron ile başlayan ve günümüzde gündeme gelen çoğu yasal düzenlemelerin temelini oluşturan küresel ölçekte etkili muhasebe ve denetim skandallarının meydana gelişinde, diğer unsurlara ilaveten, iç kontrol ve iç denetim sistemlerinin olmayışı ve/veya etkin/etkili ve verimli biçimde çalıştırılmaması hususlarının özel bir rol oynadığı görülmektedir.

Skandalları takiben ABD’de çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası-SOX da (SEC, 2002, Aksoy 2005) küresel bir etki kazanıp zaman içerisinde tüm dünyadaki yasal düzenlemeleri doğrudan ve/veya dolaylı olarak etkilemiştir. Bu yasanın da etkisiyle kaybedilen çok yönlü güvenin etik (Aksoy 2006) ilkelere uyumlu biçimde yeniden tesisine yönelik çeşitli adımların atıldığı, ulusal ve uluslararası boyutta düzenlemelerin ve standartların hızla yaygınlaştığı, uyumlaştırıldığı (*harmonization*), yakınsadığı (*convergence*) ve nihayetinde “küresel” standart setlerinin ve düzenlemelerinin (*UFRS, UDS, AB müktesebatı, 8.Direktif* (Aksoy 2005), *Basel düzenlemeleri* (Aksoy 2005, 2010) vb) gündeme geldiği görülmüştür.

Dolayısıyla hemen her alanda gözlenen değişim gerçeği ve yaşanan gelişmeler ışığında, kurumsal yönetimin ana unsurlarından birisi olan iç denetim fonksiyonu günümüzde işletme, kurum ve kuruluşlar açısından hayati (*crucial*) bir nitelik kazanmış ve etkin bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulmasının önemi son derece artmıştır (Aksoy ve Bozkuş 2012). İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve kalite güvencesi süreçlerinin deyim yerinde ise “emniyet sübaplarından” birisi durumuna gelmiştir (Aksoy 2010:196-209).

İç denetim fonksiyonu bir şirketin görevli iç denetçilerince yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmalarıdır (Güredin1999:15). Son dönemde kalite güvencenin ve kurumsal yönetimin ana bileşenlerinden birisi olması sebebiyle iç denetim fonksiyonunun performansı ve etkinliğinin ölçülmesi konuları da ön plana çıkmış ve iç denetim sisteminin performansının ölçülmesine yönelik çalışmalar literatürde yoğunlaşmaya başlamıştır (Aksoy ve Bozkuş 2013).

İç denetim fonksiyonunun artan ve belirginleşen rolünü etkin ve güvenilir biçimde yerine getirmesini sağlayan en önemli operasyonel süreçlerden birisi de kanıt toplama sürecidir. Bu kapsamda genel kabul görmüş denetim standartlarından Çalışma Sahası Standartlarının üçüncüsü, denetim görüşlerini

oluşturmada ulaşılan görüşleri destekleyecek uygun ve yeterli sayıda ve nitelikteki kanıtların denetçi tarafından toplanmasını öngörmektedir (AICPA, 1990).

İç denetim yöntemlerine ilişkin olarak iç denetçilerin her durumda kullanabilecekleri (*bağımsız denetimdekine benzer amaca tam uygunluk arzeden*) genel kabul görmüş bir liste yoktur. Çünkü iç denetimde yapılacak işler ve bunların yapılış şekilleri çok boyutlu ve çok geniş kapsamlı olup, işletmenin/kuruluşun kurumsal yapısına, muhasebe ve raporlama sistemine, bilgi sistem ve teknolojik alt yapısına, iletişim kanalları, denetim kültürü ve iç kontrol sisteminin varlığına ve iç kontrol sisteminin etkin biçimde çalışıp çalışmadığına bağlı olarak değişkenlik gösterir. Ancak, yeterli miktarda ve uygun nitelikte denetim kanıtı toplamak isteyen iç denetçi, işletmelerin muhasebe ve bilgi sistemine dayalı kayıtlar başta olmak üzere denetiminde bulunduğu hususlara yönelik gerekli bilgi ve kanıtların toplanması için çeşitli denetim tekniklerine başvurur.

Denetim kanıtları ile bu kanıtları elde etmek için kullanılan denetim teknikleri arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır. Hatta literatürde denetim kanıtları ile denetim tekniklerinin aynı anlamda kullanıldığına da sıkça rastlanmaktadır. Görüşümüze göre denetim teknikleri ile denetim kanıtları yakın görümler de çeşitli açılardan nüans içeren kavramlardır. Çünkü denetim teknikleri, denetim kanıtı toplanmasına hizmet eden araç ve yöntemlerdir. Denetim kanıtları ise, iç denetçi tarafından denetim tekniklerinin uygulanması sonucu ortaya çıkan ürünlerdir. Toplanan kanıtlar değerlendirilerek, işletme yönetiminin finansal tablolar aracılığıyla yapmış olduğu bildirimlerin doğruluğu ve dürüstlüğü başta olmak üzere denetim amaçlarında belirtilen hususlar bir süreç içerisinde yargılanır (Güredin1999:97). İç denetçi, planlama aşamasında denetime tabi tutacağı konulara ilişkin hususları belirledikten ve iç kontrol sistemi hakkında bilgi edindikten sonra hazırladığı denetim planını uygulamaya başlar. İç denetçinin incelediği konulara ilişkin görüş/kanaat oluşturmasına ve sonuca ulaşmasına yarayan, işletme içinden/dışından sağlanan (*elektronik ortamdakiler de dahil*) her türlü, bilgi, belge ve kayıtlar denetim kanıtını oluşturur. Dolayısıyla denetim kanıtları, iç denetçinin denetim çalışmalarında incelediği ve raporunda yer verdiği hususlara ilişkin tespit, görüş, öneri ve değerlendirmelerini destekleyici bir mahiyet taşır.

Bu yazıda, denetim sürecinde denetim kanıtları konusu 500 no.lu Uluslararası Denetim Standartı da (ISA-500, 2012) gözönünde bulundurularak çeşitli boyutlarıyla kısaca özetlenmektedir.

I- Denetim Kanıtları, Amaçları, Türleri Ve Kanıt Toplama Teknikleri

1. Denetim Kanıtlarının Tanımı, Yönetimin Beyanları, Denetim Prosedürleri ve Temel Denetim Amaçları

Denetim görüşünü destekleyecek yeterli kanıtların toplanması, tüm denetim çalışmalarında uygulanan denetim yöntemlerinin önemli ortak amaçlarından birisini oluşturur. Denetçi, incelenen hususlardaki denetim görüşüne temel oluşturacak sonuçlara ulaşmak için uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtını (audit evidence) toplamalıdır.

TDK sözlüğünde genel anlamıyla kanıt, bir şeyin doğruluğu ve gerçekliği konusunda kanaat verici her türlü bilgi, belge, iz ve delil olarak tanımlanmaktadır. Denetim kanıtı, denetçinin görüşüne dayanak yaptığı görüşünü oluştururken yararlandığı her türlü bilgidir (Whittington ve Pany 2010:142, Selimoğlu ve Uzay 2009:125, Bozkurt 2010:53). Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 500'e göre ise denetim kanıtı, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir. Bu doğrultuda denetim kanıtları; denetçi tarafından toplanan ve denetçinin görüşüne temel oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için maddi doğrulama ve kontrol testlerinin birlikte uygulanması sonucu elde edilen (ve finansal tabloların dayandığı ve diğer kaynaklardan sağlanan bilgileri beraberinde bulunduran kaynak belgelerden ve muhasebe kayıtlarından oluşan) ana ve destekleyici mahiyetteki her türlü bilgi ve belgeyi kapsar (ISA 500:6-10).

Denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, kontrol testleri, detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri ve risk değerlendirme prosedürlerinden oluşur. Kontrol testleri özü itibarıyla, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin tasarımının uygun olup olmadığı, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlık ve hataları tespit edecek, düzelterek, önleyecek ya da ortadan kaldıracak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı, denetim dönemi boyunca etkin biçimde çalışıp çalışmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmek için uygulanan testleri ifade eder (ISA 500:387).

Maddi doğrulama prosedürleri ise finansal tablolarda, yönetim beyanlarında bulunabilecek önemli yanlışlıkları ve önemli hataları tespit edebilmek ve ortaya çıkarabilmek amacıyla tasarlanır ve "işlemlere ve bakiyelere ilişkin ayrıntılara yönelik yapılacak 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 (ISA 500:387).

Risk bazlı denetim olarak tanımlanan modern denetim anlayışında kısaca 3R ile ifade edilen, risk analizi, risk envanteri ve risk matrisini de içeren denetim sürecinde (Risk değerlendirme, Riske karşılık verme, Raporlama) denetçi denetim programını sürdürürken bir yandan da incelediği hususlara yönelik denetim kanıtları toplar. Kanıt toplama sürecinden önce denetçi öncelikle incelediği hususlara yönelik yönetimin beyanları (iddiaları) ışığında denetim amaçlarını belirlemelidir.

Denetçinin denetimlerde dikkate alarak doğruluğunu araştırdığı yönetimin beyanları kısaca şu temel hususları içerir (Selimoğlu ve Uzay 2011:70, Güredin 2010:49, Arensvd, 2012:151, Kavut ve diğ. 2009:14, Whittington ve Pany 2010:138)

-Gerçekleşme, meydana gelme: Dönem içinde sonuçları işletmeyi² ilgilendiren ve kaydı yapılmış tüm işlem, olay ve diğer hususlar meydana gelmiştir.

-Var olma, mevcudiyet: Bir varlık veya yükümlülük belirli bir tarih itibarıyla mevcuttur. İşletmenin/kuruluşun finansal tablolarında gösterilen varlıkların, mevcutların, hakların, borçların ve öz sermayenin gerçekten var olduğunu ve belirli bir tarih itibarıyla finansal tablolardaki satış hasılatı ve giderlerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti. Kısaca dönem içinde sonuçları işletmeyi ilgilendiren yapılmış bir işlem veya meydana gelmiş bir olayın olup olmadığı ve işletmenin sahip olduğu varlık veya sorumlu olduğu yükümlülüğün belirli bir tarih itibarıyla mevcut olup olmadığına cevap aranır. Bu amaca ulaşabilmek için denetçiler kasa, mal, hammadde, sarf malzemesi vb. stoklarının fiziki sayımı, alacakların borçlularca doğrulanması ve kaydedilmemiş borçların araştırılması gibi çeşitli teknikler uygularlar.

-Doğru olma, doğruluk: Tüm kayıtlar, finansal bilgiler ve miktarlar doğru olup, doğru biçimde kaydedilmiştir.

-Tam olma, tamlık: Kayıtlı olmayan varlık, yükümlülük, özkaynak, işlem veya ilgili olayın bulunmaması ya da açıklanmamış bir hususun olmamasıdır. Gerçekleşen tüm işlemler ve olayların kaydı yapılmıştır, yapılması gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Gerçekleştiği halde kayıtlara yansımaya hiçbir işlem, olay ve açıklama kalmamıştır.

-Uygunluk: Finansal tablolarda yer alan kayıtların aranması gereken bir diğer özellik uygunluktur. Uygunluk özelliği, finansal tabloların ve işletme faaliyetlerinin mevcut özelliği, finansal tabloların ve işletme faaliyetlerinin mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp yürütülmesi anlamındadır. Bu ne-

² İşletme terimi, bu yazıda kamu ve özel sektördeki işletme, kurum ve kuruluşları da birlikte içerecek şekilde eş anlamlı kullanılmıştır.

denle, denetçiler, bu konuda ulaşacakları yargıya dayanarak oluşturacak kanıtları toplayabilmek için oldukça kapsamlı hukuk bilgisine de sahip olmalı veya bu konuda danışabilecekleri hukukçularla işbirliği yapmalıdırlar.

-Hesap kesimi ve sınıflama: Gelir ya da giderler, işlem ve olaylar doğru döneme yansıtılmış, işlem ve olayların ait olduğu muhasebe dönemine ve doğru hesaplara kaydı yapılmıştır.

-Hak ve yükümlülükler: Varlık ve yükümlülükler ait sahiplik, zilyetlik ve kontrol hak ve yükümlülüğü vardır.

-Değerleme ve dağıtım: Tüm varlık ve yükümlülükler doğru tutarlarda ve gerçeğe uygun değeriyle kayıtlara alınmıştır

-Sunum ve tam açıklama: Tüm muhasebe kalemleri ve açıklanması gereken tüm hususlar yürürlükte olan finansal raporlama çerçevesinde açıklanmış, sınıflandırılmış ve tanımlanmıştır. Finansal tablolarda yer alan kayıtların bu özelliği taşıyıp, taşımadığının araştırılması ve bu konuda bir yargıya varılabilmemesinin sağlanması kanıt toplamanın temel amaçlarındandır.

Yönetimin beyanları ışığında denetçi tarafından temel denetim amaçları oluşturulur ve yönetim beyanlarının doğruyu yansıtıp yansıtmadığı noktada uygun tekniklerle yeterli ve uygun kanıtların toplanması aşamasına geçilir. Kanıt toplamak suretiyle risklerin, yönetimin beyanlarının ve finansal tablolardaki bildirimlerin, hesapların, tutarların, açıklamaların ve içeriklerinin doğru olup olmadığı, gerçeği yansıtıp yansıtmadığı araştırılır ve test edilir (Selimoğlu ve Uzay 2009:125). Bir iç denetimde, denetçinin yönetimin beyanları doğrultusunda denetlediği kalemlere ve incelediği hususlara ilişkin araması gereken temel denetim amaçları yönetimin beyanlarına paralellik arzedebilir veya bir kısmı bazen de hepsinin farklı bir bileşimi denetçi tarafından denetim amacı olarak öngörülebilir. Genel denetim amaçları yönetimin iddia ve beyanları bağlamında kısaca şunlardan oluşur (Whittington ve Pany 2010:138, Kavut ve diğ.2009:14, Güredin 2010:242, Selimoğlu ve Uzay 2009:70, Erdoğan 2006:54): Varolma ve mevcudiyet, doğru ve gerçeğe uygun olma, tam olma, mülkiyet/sahiplik durumu, dönemsellik ve değerlendirme, tam açıklama ve sınıflandırma. Bazı durumlarda, uygulanan bir denetim yöntemiyle bu amaçlardan çoğu hakkında kanıt toplanması da mümkün olabilir (Nelson 2002).

2. Başlıca Kanıt Türleri ve Temel Kanıt Toplama Teknikleri

Denetim çalışmasında iç denetçi tarafından toplanacak kanıtların türü önem taşımaktadır. İç denetçi, finansal tabloları oluşturan unsurlar da dâhil incelediği hususların doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik olarak çok farklı kaynaktan değişik biçimlerde farklı kanıtlar elde edebilir. Bağımsız denetime göre çok boyutlu ve çok

kapsamlı bir içerik taşıyan iç denetim konusunda bütün kanıt türlerini kapsayan genel kabul görmüş kesin bir sınıflandırma bulunmamaktadır. Yerli ve yabancı literatürde farklı sınıflandırmalara rastlanmaktadır. Bu kısımda, UDS-500'ün temel hususlarını da kapsayacak tarzda literatürde bir ölçüde genelleşen kanıt türlerine ve kanıt toplama tekniklerine kısaca yer verilecektir. Kanıt türlerinde farklı amaçlara göre değişik tasnifler sözkonusudur (Aksoy 2006:351-375).

Toplanma amaçlarına göre denetim kanıtları, genel nitelikli kanıtlar, sistemsel kanıtlar ve temel kanıtlar olmak üzere üç kategoride sınıflandırılabilir (Kell ve diğ.1991, Şirin 2012:30-45, Güredin 2010, 242-259). Genel nitelikteki kanıtlar, denetime tabi tutulan işletmenin/kuruluşun genel durumuna yönelik bilgi sağlayan kanıtlardır. İşletmenin iç muhasebe sisteminden elde edilmeyen bu tür kanıtlardan işletmenin çevresi ve faaliyet koluna yönelik genel bilgi edinilmesi amaçlanır. Genel denetim kanıtları, işletmenin finansal durumunu geçmiş dönemde etkilemiş ve gelecekte de etkilemesi muhtemel olan olaylara ilişkin kanıtlardır. Sistemsel denetim kanıtları, muhasebe sisteminde, muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda yer alan ve muhasebe sisteminin işleyişine yönelik bilgi edinimini amaçlayan kanıtlardır. Bu kanıtlar, işletme faaliyetlerinde yaşanan, varlıklarda belli dönemde gözlenen hareketlerin ve finansal nitelikteki faaliyet ve işlemlerin doğru bir biçimde kayıtlara aktarılıp aktarılmadığını doğrulamak için toplanması önem arz eden kanıtlardır. Temel denetim kanıtları ise işletme faaliyetlerinde yer alan olay ve işlemlerin gerçekten olup olmadığı, gerçek bir işleme dayanıp dayanmadığı, aktifteki varlıkların gerçekten yerinde ve fiilen mevcut olup olmadığı ve işlemlerin şekil ve usul açısından onaya dayalı olup olmadığı gibi hususlara yönelik bilgi için toplanan kanıtlardır (Mautz1987:40).

Diğer bir sınıflandırmada denetim kanıtlarının fonksiyonlarına göre tasnif edilmesidir. Fonksiyonları açısından denetim kanıtları ikiye ayrılır (Güredin 2010:242-259, Aksoy 2006:351-359). Bunlardan birisi muhasebe sistemi ve esas muhasebe verilerinden sağlanan doğrulayıcı kanıtlar diğeri de destekleyici bilgilerden elde edilen denetim kanıtlarıdır. Destekleyici kanıtlar, dolaylı olarak denetçinin görüş oluşturmaya yardımcı olan kanıtlardır. Esas muhasebe verilerinden elde edilen verilerin yanlış ve hatalı olma ihtimali ışığında, denetçi görüşünü oluştururken bulgularını destekleyici mahiyetteki kanıtlardan da yararlanmak ve bulgularını destekleyici kanıtlarla teyit etmek durumundadır (Selimoğlu ve Uzay 2009:127).

Destekleyici kanıtlara örnek olarak UDS'ye de paralellik arzedecek şekilde; fiziksel kanıtlar, yazılı/sözlü teyit/doğrulama, belgesel kanıtlar, yazılı/sözlü anlatımlar, gözlem, gözden geçirme, matematiksel ve analitik kanıtlar, soruşturma, ve suiistimal inceleme neticesi sağlanan bilgiler, analiz raporları, toplantı tutanakları, uzman görüşleri, elektronik kanıtlar da dâhil denetçinin elde

ettiği veya geliştirdiği diğer bilgi ve kanıtlar vb. sayılabilir. (Mautz1987:86)

Ancak, her iki kanıt türünün de elde edilme açısından kesin sınırlarını ayırmak pek mümkün olmaz. Bazı durumlarda, her iki kanıt türü de elde edilme yerleri bakımından gerek işletme içerisinden gerekse işletme dışından elde edilebilir (Carmichael ve Willingham1989:79). İşletme dışından elde edilen ve muhasebe ve iç kontrol sistemi mevcut ve etkin olan işletmelerden sağlanan kanıtların güvenilirliği işletme içinden sağlananlara ve zayıf bir muhasebe ve iç kontrol sistemine sahip olanlara kıyasla daha yüksektir. Ancak, güvenilir bir sonuca ulaşabilmek için, denetçi tarafından her iki tür kanıtlardan da toplanması gerekebilir. Denetçi oluşturacağı görüşlerine, toplanan denetim kanıtları yoluyla oluşacaktır. Denetçi tarafında denetim raporunda belirtilecek görüşler ile denetim kanıtlarının çelişmesi sözkonusu değildir. Çünkü bu kanıtlar, denetim tekniklerinin bir sonucudur. Herhangi bir denetim tekniği uygulanmadan denetim kanıtı elde edilemeyeceği gibi, ilgili yeterli sayıda ve uygun kalitede kanıt olmadan da sağlıklı denetim görüşlerine ulaşılabilmesi de mümkün değildir (Özer 1997:294-302).

Toplanacak kanıtlar için incelenmek istenen denetime tabi tutulacak ana kitlenin belirlenmesi, unsurların seçimi, toplanma zamanı vb. önem taşıyan hususlar arasındadır. Bu üç faktör, toplanacak kanıtların niteliği ve türüyle yakından ilgilidir.

Denetim kanıtlarına ve kanıt toplama tekniklerine yönelik farklı sınıflandırmalar bulunmaktadır. Esas itibarıyla mantıksal farklılık taşımamakla beraber, UDS'ninkiler de dâhil başlıca kanıt türleri ile kanıt toplama tekniklerini birlikte içeren daha kapsamlı diğer bir sınıflandırma ve açıklamalara aşağıda yer verilmektedir. (Aksoy 2006:342-392, Carmichael ve Willingham1989,Güredin2010:242,267, Bozkurt 2010:59, ISA 500:382-398, ISA 501:399-409).

Başlıca Kanıt Türleri ve Kanıt Toplama Teknikleri

- İşletmenin esas muhasebe verileri ve finansal tablolar
- Fiziksel denetim kanıtları - *Fiziksel inceleme tekniği*
- İç kontrol sisteminin ve işleyişinin incelenmesinden sağlanan bilgiler - *Yeniden uygulama tekniği*
- Doğrulama (teyit) yoluyla sağlanan kanıtlar ve 3.kişilerden elde edilen bilgiler - *Doğrulama tekniği*
- İşletme içinden veya dışından düzenlenmiş belgelerden elde edilen kanıtlar - *Belgelerin incelenmesi tekniği*
- Denetçi tarafından aritmetik hesaplama yoluyla sağlanan matematiksel

kanıtlar- *Yeniden hesaplama tekniği*

- İşletme yönetiminin ve işletme personelinin yazılı/sözlü bildirimlerine dayalı kanıtlar - *Görüşme ve bilgi alma tekniği*
- Gözleme dayalı görsel kanıtlar - *Gözlem ve gözetme tekniği*
- Kayıt sisteminin ileri geri yeniden izlenmesi sonucu sağlanan kanıtlar - *Kayıt sisteminin ileri geri izlenmesi tekniği*
- Analitik inceleme yoluyla sağlanan kanıtlar - *Analitik inceleme tekniği*
- Soruşturma, suiistimal inceleme hile denetimi vb. neticesinde elde edilen kanıtlar - *Soruşturma tekniği*
- Uzman kişi ve kuruluşların bilgisine başvurma yoluyla sağlanan kanıtlar - *Uzman görüşlerine başvurma (uzman görüşlerinden yararlanma) tekniği*
- Elektronik bilgi saklama ortamlarından, bilgi sistem alt yapısından ve/veya bilgisayar destekli denetim teknikleri ve araçlarından yararlanma yoluyla sağlanan doğrudan/dolaylı/elektronik kanıtlar - *Bilgi teknolojileri ile bilgisayar destekli denetim teknik ve araçlarından yararlanma tekniği*

Denetime ilişkin toplanan kanıtlar önemlilik açısından; iç kontrol sisteminin mevcudiyeti ve etkin çalışıp çalışmadığı, bilançonun aktifinde yer alan varlık kalemleri, işletme dışından sağlanan teyitler, belgesel kanıtlar, muhasebe defter ve kayıtları, yeniden hesaplamalar, personelden alınan yazılı/sözlü bildirimler, mukayeseler ve oranlar şeklinde sıralanıp önceliklendirilebilir (Türedi 2007:164).

2.1. İşletmenin Esas Muhasebe Verileri ve Finansal Tablolar

Bu tür kanıtlar, işletme muhasebe sisteminde yer alan ve denetlenen işletmenin tutmuş olduğu elektronik ortamdakiler dâhil kaydi verilerin tamamından oluşur. Bu tür kanıtlara örnek olarak yevmiye defteri, defteri kebir, yardımcı defterler, muavin hesap föyleri, hesap planları ve izahatlar, mizanlar, dipnotlar, çalışma tabloları ve kâğıtları, EFT'ler, maliyet/gider dağıtım tabloları, çekler, hesap ekstreleri, diğer ilgili kayıtlar, notlar vb. verilebilir. Genellikle işletmenin kendi muhasebe ve bilgi sistemi ile finansal tablolarından elde edilen kanıtlar doğrulayıcı nitelikte olup, denetçinin doğrudan görüş oluşturmaya yardım eder. Denetçi işletmeye ilişkin en detaylı ve net bilgileri işletmenin muhasebe sisteminden alabilmelidir.

Ancak denetlenen işletmece tutulan muhasebe defter ve kayıtlarının güvenilirlik derecesine de ihtiyatlı yaklaşılması gerekir. Defterlerin kanıt olarak güvenilirliği, bunların hazırlanmasındaki iç kontrollerin etkinliğine bağlıdır. Defterlerin farklı kişilerce tutulmuş olması ve bunlara ilişkin destekleyici mahiyetteki delillerin, yardımcı kayıtların, tabloların ve ilgili yönetici onaylarının

varlığı halinde bunların denetim kanıtı olarak dikkate alınması söz konusu olur.

2.2. Fiziki Denetim Kanıtları- Fiziksel İnceleme Tekniği

Muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda, kalemlere ilişkin hareketler ve bakiyeler kaydı olarak görünmesine karşın, özellikle fiziki varlıkların periyodik veya tesadüfi olarak fiili varlık teyidinin yapılması gerekebilir. Fiziki kanıtlar işletme bilançosunun aktifindeki maddi değerlere ilişkin tutarların doğrulanmasında ve iktisadi değer in işletmede fiilen mevcut olup olmadığının tespiti için toplanan, denetçi tarafından somut olarak görülebilen ve fiziki olarak bizzat incelenebilen ve sayılabilen kanıt türüdür (Güredin 1999:114-115).

Bu teknik, belgeler ile kayıtlı fiziksel değerlerin fiiliyatta işletmede gerçekten var olup olmadığını, mevcut olup olmadığını ortaya koymak için kullanılır. Fiziksel incelemesi ve bilhassa sayımı mümkün aktif kalemler (*para, emtia, stoklar, demirbaş, menkul değerler, maddi ve maddi sabit değerler vb*) için sağlanan fiziki kanıtlar, denetçi tarafından doğrudan bizzat yerinde somut olarak görülüp tespit edilmesi nedeniyle, güvenilirlik derecesi çok yüksek denetim kanıtlarıdır. Ancak bu tür kanıtların işletmede fiziksel olarak mevcut olduğunun tespit edilmiş olması, bu aktif kalemlerin mülkiyeti, elde ediliş bedeli, rayiç değeri vb. konularda bilgi vermediğinden, bu konularda ek denetim kanıtlarının da ayrıca toplanması gerekir (Bozkurt2010). Ayrıca stoklar başta olmak üzere seçilmiş belli kalemlere yönelik denetim kanıtları için ayrı ve detaylı bir uluslararası denetim standardı da bulunmaktadır (ISA 501:399-409).

2.3. İç Kontrol Sisteminin ve İşleyişinin İncelenmesi Yoluyla Sağlanan Kanıtlar - Yeniden Uygulama Tekniği

Modern denetim yaklaşımında, geleceğe dönüklük ve proaktifliği sağlamanın en temel araçları arasında iç kontrol sisteminin varlığı ve etkinliği genel kabul görmekte ve ön sıralarda gelmektedir. Bir denetim sürecinde, denetim mantığı açısından en önemli ve hayati unsurlardan birisi iç kontrol sisteminin incelenmesidir. İşletmenin sahip olduğu varlıkları korumak, hata, yanlışlık ve usulsüzlüklerin önlenmesi ve tespiti, muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının ve doğruluk ve güvenilirliğinin temini, yönetim politikalarıyla uyumlu şekilde işletme faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla, işletme faaliyetlerinin etkin ve düzenli bir biçimde yürütülmesini teminde yardımcı olan ve işletme yönetimi tarafından kabul edilip benimsenen ve uygulanan politika ve prosedürlerin bileşkesidir (Uyanık 2001:309-310).

Bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, o sistem içinde hazırlanmış olan finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin göstergesidir. Bu nedenle, iç kontrol sistemi ve bu sistemin uygulamadaki fiili etkinliği, oldukça güvenilir bir denetim kanıtı olarak kabul edilir. Denetçi, denetim faaliyetinde ilk iş olarak

denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olmalı ve daha sonra bu sistemin etkin bir biçimde işleyip işlemediğini kontrol etmelidir. Yine denetçi, içinde bulunulan şartlara göre iç kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını da değerlemelidir (Kepekçi 1994). İç kontrol sisteminin mevcut olup olmadığı, mevcut ise etkin çalışıp çalışmadığı hususlarını bilhassa kurumsal yönetim ilkelerine göre faaliyette bulunan işletme, kurum ve kuruluşlar açısından COSO iç kontrol modeline dayalı modern anketlerle de incelemek daha yararlı olabilir (Aksoy 2005:168-202).

2.4. Doğrulama (Teyit) Yoluyla Sağlanan Bilgilere Dayalı Kanıtlar - Doğrulama Tekniği

Diğer bir kanıt türü de denetçinin denetime tabi tuttuğu bilgilere ve hususlara ilişkin doğru ve güvenilir bir yargıya ulaşmak için denetlenen işletme dışındaki bilgi sahibi üçüncü kişilerden doğrulama yoluyla sağlanan ve doğrudan doğruya denetçiye iletilen yazılı kanıtlardır. Bu bilgilerin işletme dışındaki bağımsız kişilerden doğrudan denetçiye gönderilmesi halinde bu kanıtlar çok yüksek güvenilirlik derecesi taşır. Doğal olarak, görüşüne ve bilgisine başvurulmuş kişi ve kuruluşların güvenilirlik derecesi ile bunlardan sağlanan bilgi ve buna dayalı kanıtların güvenilirlik ve doğruluk derecesi arasında aynı yönlü bir korelasyon sözkonusudur. Bilgi alınan kişi ve kuruluşlar ne kadar ciddi ve güvenilir nitelikte bir kaynak ise, bunlardan sağlanan bilgiler ve kanıtlar da o ölçüde doğru, objektif ve güvenilir olacaktır (Aksoy 2006:360).

Hangi bilginin kimden ve nasıl doğrulanacağına ilişkin kararı denetçi verir. Bu bilgi genel ve/veya detay bazda olabilir Denetçi kararını denetlediği işletmenin yönetimine bildirir. Doğrulama işlemlerinin doğrudan işletme tarafından hazırlanıp imzalanarak bilgisine başvurulacak kişi ve kuruma gönderilmesi gerekir. Denetçi gönderim işine nezaret eder. Doğrulama talebinin denetlenen işletme tarafından gönderilmesinin sağlanmasındaki amaç, işletme yönetiminin üçüncü kişilere denetçilere bilgi aktarmalarında bir sakınca olmadığının ve üçüncü kişilere bu konuda yetki ve izin verdiğinin zımni (üstü kapalı) olarak karşı tarafa belirtilmesidir. Aksi halde, kuruluşların üçüncü kişilere iş ilişkilerine yönelik bilgi aktarımı söz konusu olmaz. Doğrulamalar olumlu, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama şeklinde üç türlü yapılabilir. Bu doğrulamalar özellikle, banka, alacak, borç, avans, müşteri, satıcı, cari hesap vb. gibi bir hesap bakiyesinin tutarı, mutabık olup olmadığı ve doğruluğunun araştırılmasında yarar sağlayan önemli kanıtlardır. Olumlu doğrulamada örneğin bir müşteri ve/veya satıcı firma bakiyesi karşı tarafa bildirilir, bildirilen bakiye üzerinde mutabık olunup olunmadığı konusunda yazılı cevap vermesi istenir. Olumsuz doğrulamada, bildirilen bakiye üzerinde mutabık olunmadığı takdirde karşı taraftan cevap vermesi istenir. Burada gözönünde bulundurulması gereken bir husus şudur. Posta, kargo vb. aşamasında

kaybolma, denetim süresinde denetçiye ulaşamama vb. sebeplerle cevap temin edilemediğinde denetçi üzerinde yanlış kanı oluşması ve karşı tarafın gönderilen bakiye üzerinde mutabık olunduğunun sanılması riski nedeniyle bu yönetime daha ziyade önemsiz bakiyeler için başvurulması tavsiye edilir. Boş bakiyeli doğrulamada ise karşı tarafa herhangi bir bakiye, rakam bildirilmez, o kısım boş bırakılarak karşı tarafın kayıtlarında görünen rakamın yazılarak gönderilmesi istenir (Aksoy 2006:360, ISA 505:410-421).

2.5. İşletme İçinden veya Dışından Düzenlenmiş Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar - Belgelerin İncelenmesi Tekniği

Genellikle denetçilerin görüşlerini oluşturmada ve finansal tablolarda yer alan bilgileri doğrulanmasında en fazla kullanılan kanıtlar, işletmeden sağlanan ve (gerçekliği kanıtlanmış) belgelerden temin edilen belgesel kanıtlardır. (Örneğin, fatura, muhasebe fişi, kasa fişi, satınalma emri, mal giriş belgesi, banka hesap özeti, makbuz, dekont, mal istek belgesi, alım komisyon kararı, sevk irsaliyesi, yönetim kurulu toplantı tutanağı, sözleşme vb)

Daha sonraki kısımda da vurgulanacak olduğu üzere, belgesel kanıtlar genellikle denetlenen işletmenin dosyaları arasındadır. Gerek işletme içerisinden gerekse işletme dışından düzenlenen belgesel kanıtların güvenilirliği, belgelerin kaynağına, elde ediliş biçimine ve niteliğine bağlı olup, denetçi bu belgelerin güvenilirliğini değerlendirmede belgelerin gerçekliğini de gözönünde bulundurmalıdır. Kaynağına ve elde ediliş biçimine göre belgesel kanıtlar, güvenilirlik derecelerine göre; Denetlenen işletme dışında düzenlenen ve doğrudan doğruya denetçiye gönderilen belgeler; denetlenen işletme içinde düzenlenen ve üçüncü kişilere gönderilen belgeler; denetlenen işletme içinde düzenlenen ve işletme içinde kullanılan belgeler şeklinde sıralanabilir. İşletme içinde düzenlenen belgelerin güvenilirliği ise iç kontrol sisteminin etkinliğine bağlıdır (Aksoy 2006:361).

2.6. Denetçi Tarafından Aritmetik Hesaplama Yoluyla Sağlanan Matematiksel Kanıtlar- Yeniden Hesaplama Tekniği

Denetime tabi tutulan belli hesap ve herhangi bir alt skontlarında bazı hesaplamaların doğruluğunun tekrar kontrol edilmesi gerekebilir. Bu doğrultuda, denetçi bazı hesaplamaları yeniden yaparak ve kontrol ederek kanıt elde eder. Bu yolla muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda yer alan tutarların matematik doğruluğunu saptamak amacıyla denetçinin yaptığı hesaplamalar ve sağlamalar da denetim kanıtı olarak kabul edilir. Bu kanıt türüne örnek olarak, defter ve mizan toplamlarının yeniden alınması, denetlenen işletmece ayrılmış olan amortismanların, karşılık tutarlarının, vergi, faiz ve kar payı ödemelerinin, ücret kesintilerinin vb. çok çeşitli hususun matematik doğrulaması ve benzerleri

gösterilebilir. Bu kanıtlar denetçiye bir tutarın aritmetik doğruluğu hakkında doğrudan bilgi verir.

2.7. İşletme Yönetiminin ve İşletme Personelinin Yazılı/Sözlü Bildirimlerine Dayalı Kanıtlar – Görüşme ve Bilgi Alma Tekniği

Denetçi, denetim süreci içerisinde denetim konularına yönelik, işletme yönetimi ve çalışanlarının yazılı ve/veya yüz yüze sözlü görüşlerine başvurabilir. İşletme yönetimi ve çalışanlarından denetlenen ve denetçi tarafından muhasebe sistemi ve iç kontrol sisteminin etkinliği başta olmak üzere açıklama istenen hususlara yönelik görüş beyan etmeleri talep edilir. Bu şekilde yüz yüze görüşme marifetiyle temin edilen açıklama ve beyanlar da denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Denetim standartları denetçinin denetime tabi tuttuğu işletmenin yönetiminden yazılı bir bildirim talebinde bulunmasını gerekli kılmıştır (AICPA1990:333, Güredin 1999:117) Bu bildirim ilgili personel, kişiler veya yönetimce hazırlanarak usulüne uygun biçimde ve kişiye özel olarak denetçiye ulaştırılması gerekir. İlgili kişiler veya yönetimce sunulan yazılı bildirimlerin, esas anlamda denetçinin denetim sırasında yaptığı soruşturmalara ve özel olarak araştırdığı çeşitli hususlara yönelik bir açıklama niteliği taşıdığı görülmektedir.

Yazılı bildirim, belirli bir konu, olay, durum, hesap veya işlem hakkında bilgi sahibi olduğu düşünülen sorumlu kişilerden imzalı ve yazılı olarak alınan ifadedir. Denetçi, normal denetim çalışmaları sırasında denetlediği işletmenin, kuruluşun personeline yüz yüze çeşitli sorular sorar ve cevaplar alır. Alınan bu sözlü cevaplar da denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Daha sonra tekrar vurgulanacağı üzere, personelden alınan yazılı ifade ve bildirimler işletme dışından elde edilen belgeler kadar güvenilir değildir. Sözlü cevaplar veya açıklamalar, güvenilirlik derecesi zayıf kanıtlardır. Sözlü açıklamalar, denetçinin sahip olması gereken bilgilere bir başlangıç olarak değerlendirilmelidir. Ancak bazı durumlarda, sözlü açıklamalardan başka kanıt elde etme olanağı olmayabilir. Bu durumlarda bile sözlü açıklamalar her ne kadar denetim kanıtı olarak kabul edilse bile, belli bir ihtiyatla değerlendirilmelidir.

2.8. Gözleme Dayalı Görsel Kanıtlar- Gözlem ve Gözetme Tekniği

Diğer bir kanıt türü de denetçi tarafından denetim programı doğrultusunda çalışmalarını sürdürürken denetim süresi boyunca çeşitli faaliyetlerin gerçekleşmesi sırasında hazır bulunarak yaptığı kişisel gözlemlerden oluşan kanıtlardır. Denetim süresi boyunca denetçi deyim yerinde ise denetlediği işletmenin, kuruluşun, departmanın genel havasını, iş akışını faaliyetlerin belirlenen ve olması gereken usul ve esaslara uygun yürütülüp yürütülmediğini vb. 'koklamak' ve gözlemlemek durumundadır. Gözlem tekniğinin belli başlı bir prosedürü ve genel kabul görmüş bir yöntemi yoktur. Denetim süresi içerisinde denetime tabi tutulan personelle yapılan görüşmeler, iş sohbetleri, genel yaklaşımlar, hal hareket ve tavırlar, iç

kontrol sistemi ve işin tüm boyutlarıyla işlemesine yönelik her tür izlenimler de bu kapsama girer.

Bu bağlamda çok genel olarak işletmenin genel faaliyetleri, iç kontrol sisteminin etkinliği, işletmenin çalışma şekli, personelin iş disiplini, çalışma ve iş yapış şekli, mesai saatlerine uyumu, verimlilik derecesi, iş ve zaman ölçümlenmesi, iş şevki, çalışanlar arasındaki ilişkiler, iletişim kültürü, iletişim kanallarının etkin çalışıp çalışmadığı, (işletme eğer bir hizmet ilişkisi ise) personel-müşteri ilişkileri, ast-üst ilişkileri gibi çok çeşitli konularda gözleme dayalı denetim kanıtı elde edilmesi olasıdır. Mümkün merteye gözlenecek personelin haberi olmadan gerçekleştirilmesi ve edinilmesi önerilen bu tür kanıtların güvenilirliği yapılan gözlemlerin yoğunluğu ve sayısı ve yapılan gözlemler ile doğru orantılıdır. Bu nedenle, denetçi sadece gözlemlerine dayalı olarak elde ettiği kanıtlara bağlı kalmamalı, bu kanıtlarını diğer denetim teknikleriyle sağladığı kanıtlarla birlikte değerlendirmelidir.

2.9. Kayıt Sisteminin İleri Geri Yeniden İzlenmesi Sonucu Sağlanan Kanıtlar - Kayıt Sisteminin İleri Geri İzlenmesi Tekniği

Kayıt sisteminin ileri veya geriye doğru izlenmesi suretiyle de denetlenen olay, konu ve hususa yönelik denetçi kanıt elde edebilir. İncelediği hususa ilişkin olarak sondaj yöntemiyle örneklenen belgelerden yararlanarak kayıt sistemi ileriye veya geriye doğru izlenerek bilgilerin doğruyu yansıtmadığı, şekil, usul ve içerik açısından hata içerip içermediği, uygun olup olmadığı araştırılır. Beklenmeyen, olağandışı arzededen, büyük sapma gösteren vb. hareket, hesap, işlem ve hususlar üzerinde derinlemesine inceleme yapılır.

2.10. Analitik İnceleme Yoluyla Sağlanan Kanıtlar - Analitik İnceleme Tekniği

Kanıt türlerinden birisi de analitik kanıtlardır (ISA 520:435-442). Her denetim çalışmasında denetçi tarafından mutlaka toplanması gereken bu kanıtlar, elde edilmesi açısından diğer kanıt türlerine göre daha güvenilir, daha az maliyetli ve daha az zaman gerektiren kanıtlardır. İşletmenin mali tablo verilerinin mukayese edilmesinde ve bahse konu veriler arasında anlamlı ilişkilerin olup olmadığının ve varsa mevcut ilişkiler ışığında belirgin sapmaların tespit edilmesidir. Örneğin, bilançodaki kalemlerden hesaplanan stok devir hızı düşük ve stok seviyesi yüksek hesaplanıyor ise bu takdirde diğer hususlara ilaveten fiyat, satış, pazarlama ve dağıtım politikasının ve işlemlerinin detaylı incelenmesi ve bu olumsuz gelişmeye yol açan sorunların belirginleştirilmesi gerekecektir. Analitik inceleme, usullük testlerinin, trendlerin ve oranların (rasyoların) kullanılarak bir işletmenin finansal ve finansal olmayan bilgileri arasındaki olası ilişkilerin analiziyle, denetimin planlanmasını, denetim kanıtlarının toplanmasını ve nihai gözden

geçirmeyi sağlayan testlerin bir türüdür. Bu yöntemle, çeşitli finansal ve finansal olmayan verilerle işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı (significant) ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçinin beklentilerine uyup uymadığına bakılır. Bu tür kanıtların amacı, denetçinin işletmenin verilerine ilişkin beklentileri ile işletmenin faaliyetlere yönelik iddialarını mukayese ederek kanıt toplamaktır (Bozkurt 1999:63). İşletmenin farklı dönemlere ait bilgileri ve baz alınan bütçe ve/veya sektör ortalamaları dikkate alınarak, işletmenin gerçek durumuna, iki dönemde rakamlarının ne yönde geliştiğine ve sektör içerisinde ne durumda olduğuna vb. yönelik incelemeler yapmak mümkündür.

Finansal tablolarda yer alan kalemlerin tutarları ve bunlara dayanarak hesaplanan yüzdeler ve oranlar geçen yıllarla, benzer işletmelerle ve bütçelerle karşılaştırılır. Bu karşılaştırmalar sonucunda önemli farklar saptanırsa bunların nedenleri araştırılır. İşletme yöntemi, bu farkların nedenlerini tatmin edici biçimde açıklayamazsa denetçi çalışmalarının kapsamını genişletir. Genellikle bu tür kanıtlar denetçiye genel bir görünüm sağlar ve ayrıntılı incelenecek konulara işaret eder. Bu kanıtlardan beklenen fayda, işletmeye ait iki farklı dönem, bütçe veya sektör rakamlarının karşılaştırmalarına bakarak, dikkat çekici görünen, artı veya eksi sapma gösterip incelenmesi gereken ve denetimi amaca uygunluk arzeden hususlarda, daha fazla kanıt toplama gereğinin ortaya konulmasına yardımcı olmasıdır. Denetimin amaçlarına ulaşabilmek için denetim prosedürlerinin seçilmesi, zamanın, yapısının ve kapsamının belirlenmesi denetçinin sorumluluğunda olan bir iştir. Bu sorumluluğa dayalı olarak denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılması için de denetçinin analitik incelemeyi kullanması gereklidir (Kell ve diğ. 1991).

Analitik incelemenin kullanımının denetim çalışmalarında çok önemli bir duruma gelmesinin iki sebebi söz konusudur. Birincisi işletmelerde yapılan yetersiz inceleme ve denetimin yürütülmesindeki yapısal yaklaşımın bir bütün halinde karmaşık hale gelmesidir. İkincisi ise, çok karmaşık olan bu prosedürlerin uygulanışının bilgisayar yardımıyla denetçinin kullanımına imkan vermesidir. Analitik inceleme hem bilgi verici hem de maliyeti azaltıcı bir uygulamadır. Denetçi maddilik testlerinin kapsamında yer alan analitik inceleme prosedürlerini kullanır ve bu prosedürleri uygulayarak sonuçta destekleyici bilgilerden oluşan analitik kanıtları elde eder. Kanıt toplama aşamasında bu prosedürlerin elimine edilmesi söz konusu olamaz. Bunun tersine maddilik testlerinin kapsamına giren işlem testleri ve hesap kalanı testlerinin kapsamlarının daraltılması veya elimine edilmesi söz konusu olabilir. Temel olarak kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında bu prosedürlerin kullanılmasının üç sebebi vardır. Bunlar örneklem büyüklüğünü belirlemek, ana kütle tanımlamak ve diğer maddilik testlerinin oluşturulmasına yardımcı olmaktır.

Denetçiler analitik inceleme prosedürünü uygularken çeşitli teknikler kullanırlar. Bu tekniklerin bir kısmı basit aritmetik hesaplama niteliği gösterirken, diğer bir kısmı da ayrıntılı istatistiki ve matematik temellere dayalı kompleks çözümlene analizleri niteliği gösterir. Literatürde ve uygulamada denetçilerce kullanılan belli başlı analitik inceleme teknikleri ; (Uyanık 2001:277) şunlardır

- *Karşılaştırmalı Tablolar analizi (yatay analiz):* Birden fazla yılı kapsayan dönem içinde finansal tablo kalemlerinin incelenerek değişimlerin yıllar itibarıyla karşılaştırmalı olarak % artış/azalış şeklinde belirlenmesi ve yorumlanmasıdır.
- *Dikey Analiz:* Finansal tablolardaki kalemlerin kendi grupları ve genel toplam içerisinde ne kadarlık bir yüzde ağırlığa sahip olunduğunun tespit edilmesi ve yorumlanmasıdır.
- *Oran (Rasyo) Analizleri:* Finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki oranlamalardan elde edilen ve işletmenin likidite, finansal durum, faaliyet, karlılık, verimlilik vb. durumuna ilişkin bilgi veren oransal ilişkilerin yorumlanmasıdır.
- *Trend Analizleri:* Basit trend analizi, regresyon analizi gibi yöntemler kullanılarak ve birden fazla yılı kapsayan dönemlerde baz yıl 100 kabul edilerek mali tablo kalemlerindeki yüzdesel değişimler, olağan dışı sapmalar ortaya konulmaya çalışılmaktadır.
- *Ussallık Testleri:* Mevcut farklı verilerin incelenip mantıksal çıkarsama yoluyla muhtemel sonuçlara ilişkin öngöründe bulunulmasıdır. Örneğin zirai ilaç sektöründe formülasyon teknolojisiyle üretim yapan bir şirketin ürettiği ilaçlara ilişkin ithal aktif madde karışım formüllerinin ve o yıla ait üretim programının bilinmesi halinde olması gereken aktif madde ithalat miktarlarının hesaplanması ve/veya gereğinden fazla aktif madde ithalatı yapılıp yapılmadığına ussallık testleri ile belirginlik kazandırılabilir.

2.11. Soruşturma ve Suiistimal İnceleme Neticesinde Elde Edilen Kanıtlar- Soruşturma ve Suiistimal İnceleme Tekniği

Soruşturma (ve/veya suiistimal inceleme ve/veya hile denetimi), kendine has özellik taşıyan ve günümüzde gittikçe (uluslararası mesleki sertifikasyonu da olan, CFE-Certified Fraud Examiner) ayrı bir uzmanlık dalı haline dönüşen farklı bir denetim türüdür. Suiistimal inceleme ve hile denetimi konusu bu konulara yönelik denetçinin sorumlulukları başta olmak üzere çeşitli yönleriyle Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS)da kapsama alanına girmiştir (ISA 240:635-655, Aksoy ve Kahyaoglu 2012). Soruşturmada elde edilen kanıtlar, denetçi tarafından soruşturma ve inceleme sırasında işletme çalışanlarına sorulan sorulara verilen

cevabi nitelikteki yazılı ve/veya sözlü bilgilerden oluşur.

Soruşturma tekniği, denetim ve inceleme faaliyetleri sırasında uygulanacak diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayabilmek için de kullanılan bir ön işlem niteliğindedir. Denetçi soruşturma sırasında, konuya yönelik ve kendi öznel yargısına dayalı olarak sorularla, üzerinde çalıştığı ve incelediği konuya açıklık kazandırmaya çalışır. Çalışan/işletme bağı gözönüne alınarak bilgilerin yazılı alınmasında ispat hukuku ve güvenilirlik açısından fayda vardır. Bu bilgilerin diğer denetim kanıtlarıyla desteklenmesinde yarar olduğu gayet tabiidir. Denetçinin soracağı her bir sorunun önemlilik derecesi farklıdır. Denetçi dikkatli bir biçimde sorduğu sorular neticesinde işletmeye, finansal sisteme, iç kontrol sistemine, üzerinde inceleme ve soruşturma yapılan suç, yolsuzluk, usulsüzlük, sahtekârlık, suiistimal vb. konulara ilişkin hem genel hem de detay bazda önemli bilgiler elde edebilir.

Denetçi tarafından yöneltilen farklı sorulara verilen farklı yanıtlar denetçiye incelediği hususlara ilişkin önemli bilgi sağlayabilir. Örneğin "iptal edilmiş çekleri nerede saklamaktasınız?" sorusu ile "genel imalat giderlerini aktifleştirmede izlenen politika hakkında bilgi veriniz" (Uyanık 2001:309-310), "ödeme aracı olarak çek mi nakit mi kullanırsınız?", kasa sigorta veya para taşıma sigorta limiti ne kadardır" kasadan para nakilleri ne şekilde yapılmaktadır? Kasada herhangi bir alarm tertibatı var mıdır? Ne şekilde çalışmakta ve işlerliği nasıl kontrol edilmektedir? Kasanın yedek anahtarları var mıdır? Kimde, nerede, nasıl muhafaza edilmektedir?" vb. gibi çok farklı nitelik taşıyan sorular farklı önemde olup, cevapları da farklı önem taşıyan bilgilerdir. Soruşturma ve inceleme esnasında yöneltilen sorular üzerinde inceleme, araştırma ve soruşturma yapılan konunun niteliğine göre genel ve özel nitelik taşıyabilir. Örneğin, kredi, stok, satış vb. politikasında geçen yıldan bu güne kadar bir değişiklik olup olmadığı sorusu genel nitelikte bir sorudur. Bu soruya alınacak cevabın durumuna göre, şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer karşılığı, stok seviyeleri, stok devir hızları, kar marjları vb. gibi çok çeşitli hususlara ilişkin denetim programında önemli revizyon ve gözden geçirmelerin yapılma ihtiyacı duyulabilecektir. Ya da idari ve/veya yasal takibata konu edilen alacak sayısında veya oranında belirgin bir artış var mı? İncelenen döneme yönelik olarak alacakların tahsilâtı bir problem oluşturuyor mu? Borcunu ödemekten imtina eden ve ödemeyeceği yönünde kuvvetli karineler bulunan müşteri sayısı artmış mı? Ya da alacak karşılıklarında belirgin bir yükselme göze çarpıyor mu? vb. sorulara verilecek cevabi nitelikteki yazılı/sözlü bilgiler denetçiyi, farklı hesapların daha alt detay skontlarında (örneğin, alacakların, müşteri seçme, kredi verme alacak takibi, stok yönetimi, satış politikası, şüpheli alacak, karşılık ayırma vb.) ayrıntılı inceleme yapmaya yöneltebilecektir.

Soruşturma ve incelemede de, işletme içinden olduğu gibi işletme dışı uzmanlardan da (örneğin hukuki) görüş alınması mümkündür. Soruşturma ve inceleme kapsamında elde edilen bilgiler, sözlü kanıt veya yazılı bildirim türünde destekleyici nitelikteki denetim kanıtları sınıfına girer.

2.12. Uzman Kişi ve Kuruluşların Bilgisine Başvurma Yoluyla Sağlanan Kanıtlar- Uzman Görüşlerine Başvurma (Uzman Görüşlerinden Yararlanma) Tekniği

Uluslararası Denetim Standartları (UDS) içinde ayrı bir standarda konu olan denetim kanıtlarından ve denetim tekniklerinden birisi de Uzman Görüşlerine Başvurma (Uzman Görüşlerinden Yararlanma) Tekniği ve bu teknikle elde edilen denetim kanıtı türüdür (ISA 620:635-655).

Denetim çalışmaları ve denetim süreci içerisinde, denetçi kendi uzmanlık alanı olan muhasebe ve denetim konusu dışındaki alanlarda vereceği görüşüne baz oluşturmak açısından, o konuda uzmanlaşmış kişi ve kuruluşların görüşüne ihtiyaç duyabilir. Burada amaç denetçinin denetim konusu edilen hususta denetçinin doğru, sağlıklı ve güvenilir bir görüşe ulaşmasıdır. Bunu temin için gerekiyorsa mümkünse işletmeyle organik bir bağı olmayan, konusunda isim yapmış ve o konuda yeterliliğini ve uzmanlığını kanıtlamış uzmanlardan yardım alması daha sağlıklı olan bir yoldur. Bu tür bir yola gidilmeyip, denetçinin uzman olmadığı bir konuda kendisinin fikir beyan etmesi veya görüş bildirmesi ulaşılan ve ileri sürülen denetçi görüşünün güvenilirliğini azaltır ve görüşün tersinin doğrulanabilirlik ihtimalini artırır. Kural olarak, aksine bir kanıt olmadıkça, denetçi uzman tarafından bildirilen görüşe itibar eder. Denetlenen firmayla uzman görüşünün çelişmesi durumunda, ikinci bir uzman görüşüne başvurulması uygun bir yoldur (Güredin 1999:121-122)

2.13. Elektronik Bilgi Saklama Ortamlarından, Bilgi Sistem Alt Yapısından ve/veya Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ve Araçları Yoluyla Sağlanan Doğrudan/Dolaylı Kanıtlar - Bilgi Teknolojileri (IT) ile Bilgisayar Destekli Denetim Teknik ve Araçlarından (CAATs) Yararlanma Tekniği

Son dönemde teknolojiye yaşanan gelişmelere paralel olarak, muhasebe sisteminde ve muhasebe prosedüründe bilgisayarın kullanımı da yükselen bir oranda artmıştır. Daha önce elle (manuel) tutulan ana defterlerin ve buna bağlı olarak muavin föylerin ve kayıtların artık neredeyse tamamı farklı format ve elektronik ortamlarda (excel, word, ppt, jpeg, html, mpeg, avi, mpg, mp3, e-mail, outlook, intranet vb.) bilgisayarla bağlantılı olarak tutulmaktadır. Elektronik tutulan, kaydı yapılan, gönderilen ve oluşturulan bilgi elektronik kanıtları içerir. Sözelimi muhasebe ile ilgili olarak daha önce elle yazılan yevmiye defteri, büyük defter, kasa defteri, demirbaş defteri ve amortismanlar, mizanlar, e-faturalar,

karşılaştırmalı tablolar, sözleşmeler, teyitler vb. gibi tüm elektronik kayıtlar otomatik olarak bilgisayardan alınmaktadır. Ayrıca, ana kuruluş ve iştiraklerinin UFRS paketleri, MIS raporlamaları, finansal raporlamalar ve konsolide finansal tabloların çıkarılması da artık bilgisayarlar ve uygun yazılımlar aracılığıyla daha da kolaylaşmıştır. Buna paralel olarak, denetim kanıtlarının edinilmesinde bilgisayarın rolü ve kullanımı da gittikçe artmıştır. Bunun denetim tarafındaki yansımalarına bakıldığında, denetim sürecinde, bilgisayardan yararlanma oranı ve denetime ilişkin, inCUP, ACL vb. gibi modern iç denetim yazılımları ve bilgisayar destekli denetim teknikleri ve araçları da (CAATTs) artan biçimde uygulamaya girmiştir.

Bilgisayardan yararlanma derecesi ve denetimde uygulanabilirliği arttıkça, denetçilerin muhasebe ve bilgi sistemleri departmanlarına olan bağımlılığı ve örneklemeye dayalı sınırlı inceleme kısıtları azalmaktadır. Denetçiler, bilgisayar ve denetim yazılımları ile günümüzde, ana veriye hiçbir zarar vermeden, muhasebe bilgilerinin yer aldığı veri tabanına görsel olarak erişebilmekte, denetim mantığı içinde anlam ifade eden her türlü veriyi yazılımla okutabilmekte, oluşturduğu özel formüle dayalı özel filtreler (batch'ler) vasıtasıyla analiz yaptırabilmektedir. Bahse konu yazılımlar gerekirse örneklemeyi de ortadan kaldırıp veri tabanındaki bilgilerin tamamını kapsayarak incelenen hususa ilişkin ana kütlelin tamamının tarama usulü incelenmesini mümkün kılmaktadır.

3- UDS 500'e Göre Kanıtların Elde Edilmesine İlişkin Denetim Prosedürleri ve Kanıt Toplama Teknikleri

3.1. Kanıtların Toplanmasına Yönelik Denetim Prosedürleri

Denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, risk değerlendirme prosedürleri, kontrol testleri veya maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasıyla elde edilir.

Kontrol testleri, yönetimin beyanındaki önemli yanlışlıkların önlenmesi veya tespit edilip düzeltilmesinde kontrollerin faaliyet etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmıştır. İlgili denetim kanıtı elde etmek için yapılan kontrol testlerinin tasarlanması, bir kontrolün uygulandığını gösteren koşulların (özellikler veya vasıflar) ve yeterli performanstan uzaklaşmaları gösteren sapma koşullarının belirlenmesini kapsar. Bu koşulların varlığı veya yokluğu daha sonra denetçi tarafından test edilebilir.

Maddi doğrulama prosedürleri, yönetimin beyanındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanmış olup, detay testleri ve maddi analitik prosedürlerden oluşur. Bu prosedürlerin tasarlanması, ilgili yönetim beyanında bir yanlışlık oluşturan testin amacına ilişkin durumların belirlenmesini kapsar. Denetçinin

kanıt toplamak için test edilecek kalemleri seçerken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine karar vermesi gerekir Uluslararası Denetim Standartlarına göre yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için test edilecek önemli kalemlerin seçilmesinde kullanılacak temel yöntemler ve dikkate alınacak hususlar sözkonusudur.

Bu yöntemlerden birinin veya birkaçının birlikte uygulanması, belirli şartlara (örneğin, test edilecek yönetim beyanıyla ilgili “önemli yanlışlık” riskleri gibi) ve farklı yöntemlerin uygulanabilirliği ve etkinliğine bağlıdır. Denetim Prosedürleri, denetçi tarafından uygulandıkları kapsama bağlı olarak kullanılabilir. Belirli durumlarda, önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtları, denetçinin denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun devam ettiğini belirlemeye yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması hâlinde, uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Kullanılacak denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması, bazı muhasebe verilerinin ve diğer bilgilerin yalnızca elektronik ortamda bulunmasından veya sadece belirli tarih veya dönemlere ait veri ve bilgilere erişilebilmesinden etkilenebilir. Örneğin, işletmenin elektronik ticareti kullanması durumunda, satın alma emirleri (sipariş formları) ve faturalar gibi kaynak belgeler; yalnızca elektronik ortamda bulunabilir veya işletme, saklama ve ilişkilendirmeyi kolaylaştırmak amacıyla görüntü işleme sistemlerini kullandığında, bu belgeler tarandıktan sonra imha edilebilir. Bazı elektronik bilgiler, belli bir süre sonra (örneğin dosyalar değiştirilmişse ve yedek dosyalar mevcut değilse) geri kullanılabilirliğini kaybedebilir. Dolayısıyla, işletmenin veri saklama politikalarının bir sonucu olarak denetçi, gözden geçirmek için bazı bilgilerin saklanmasını talep etmeyi veya bilgilere erişilebildiği bir zamanda denetim prosedürlerini uygulamayı gerekli bulabilir.

Kanıtların elde edilmesine ilişkin test edilecek kalemlerin belirlenmesinde kullanılacak temel yöntemler şunlardır (ISA 500:397-398):

- *Tüm kalemlerin seçilmesi (%100'ünün incelenmesi):* Denetçi, bir işlem sınıfını veya hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin yer aldığı ana kütlelerin tamamının (veya bu ana kütle içerisindeki bir grubun) incelenmesinin daha uygun olduğuna karar verebilir. Bu yöntem, kontrol testleri için pek mümkün olmamakla birlikte, detay testlerinde daha yaygındır (Örneğin, ana kütlelerin az sayıda ve yüksek tutarlı kalemlerden oluşması, ciddi bir riskin mevcut olması ve diğer yöntemlerin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaması veya bir bilgi sisteminde otomatik yapılan bir hesaplamanın veya başka bir işlemin tekrarlayan niteliğinin, bu yöntemi maliyet bakımından daha uygun hale getirmesi).
- *Belirli kalemlerin seçilmesi:* Denetçi, mali tablolar başta olmak üzere

incelediği konuya yönelik olarak ana kütleden belirli kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Seçilen belirli kalemler aşağıdakileri içerebilir:

- **Yüksek tutarlı veya önemli kalemler:** Denetçi bir ana kütleden, yüksek tutara sahip olduğu veya şüpheli, olağandışı, büyük sapma veya risk eğilimi gösteren veya bir hata geçmişi bulunan kalemler için belirli kalemleri seçmeye karar verebilir.
- **Belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemler:** Denetçi bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki toplam tutarın büyük bir kısmını doğrulamak amacıyla, kayıtlı değerleri belirli bir tutarı aşan kalemleri incelemeye karar verebilir.
- **Bilgi elde edilecek kalemler:** Denetçi, işletmenin veya yapılan işlemlerin niteliğine yönelik bilgi elde etmek amacıyla çeşitli kalemleri inceleyebilir. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, çoğunlukla denetim kanıtı elde etmek için etkin bir yöntem olmakla birlikte, denetim örnekleme oluşturmaz. Bu yöntemle seçilen kalemlere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları ana kütlenin tamamına yansıtılamaz; bu sebeple belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, ana kütlede yer alan seçilmeyen diğer kalemlere ilişkin denetim kanıtı sağlamaz.
- **Denetim Örnekleme:** Uluslararası Denetim Standartları (UDS) içinde ayrı bir standarda konu olan denetim örnekleme (audit sampling) , ana kütlenin içinden seçilen örneğin test edilmesine dayanarak ana kütlenin tamamı hakkında sonuçlara varılabildiğini sağlamak üzere tasarlanmıştır (ISA 500-397-398, ISA 530:443-459).

3.2. UDS 500'e Göre Kanıt Toplama Teknikleri

UDS denetim kanıtı elde etmek için test edilecek önemli kalemlerin seçilmesinde kullanılacak temel yöntemlere ilaveten kanıt toplama teknikleri olarak, tetkik, gözlem, dış teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama yöntemlerini saymaktadır. Tekrarlamamak açısından kısaca özetlenecek olursa UDS'de geçen bu tekniklerin içerikleri kısaca şu şekilde bir görünüm arzeder (ISA 500:387-390).

Tetkik/teftiş (Inspection): Bu tekniğin yukarıda detaylı açıklanan fiziksel inceleme ile belgelerin incelenmesi tekniklerini birlikte içerdiği görülmektedir. Bu kapsamda tetkik, işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin nitelik ve kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin

işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar (ISA 500:388).

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. Maddi varlıkların tetkiki, bu varlıkların mevcut olduğuna ilişkin güvenilir denetim kanıtı sağlayabilir ancak işletmenin hak ve yükümlülükleri veya varlıkları değerlemesine ilişkin denetim kanıtı sağlamayabilir. Münferit stok kalemlerinin tetkiki, stok sayımının gözlemlenmesi sırasında da yapılabilir.

Gözlem (observation): Başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir. (örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün işleyişiyle ilgili denetim kanıtı sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir (ISA 500:388).

Dış teyit (external confirmation): UDS505'de (ISA 505:410-421) ayrıntılı şekilde ele alınmış olup, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) denetçiye fiziki veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtın elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarına ilişkin yönetim beyanlarının ele alınmasıyla ilgilidir. Ancak, dış teyitler yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlı olmayabilir. Örneğin denetçi, işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına veya üçüncü taraflarla yapılan işlemlere ilişkin teyit talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını, yapılmışsa bu konuyla ilgili detayları öğrenmek üzere tasarlanabilir. Ayrıca dış teyit prosedürleri, belirli şartların mevcut olmadığına (örneğin, hâsılatın muhasebeleştirilmesini etkileyebilecek bir "yan sözleşme"nin bulunmadığına) ilişkin denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır (ISA 500:388-389).

Yeniden Hesaplama (recalculation): Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir (ISA 500:389).

Yeniden Uygulama (reperformance): Yeniden uygulama, aslen işletmenin iç

kontrolünün bir parçası olarak uygulanan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir (ISA 500:389)..

Analitik Prosedürler (analytical procedures): Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırulmasını da kapsar (ISA 500:389, ISA 520:435-442).

Sorgulama (inquiry): İşletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir. Sorgulamalara verilen cevapların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Sorgulamalara verilen cevaplar, denetçiye daha önceden sahip olmadığı bilgiler veya doğrulayıcı denetim kanıtları sağlayabilir. Diğer taraftan cevaplar, denetçinin elde etmiş olduğu diğer bilgilerden, örneğin yönetimin kontrolleri ihlal etme ihtimaline ilişkin bilgilerden, önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler de sağlayabilir. Bazı durumlarda, sorgulamalara verilen cevaplar, denetçinin ilâve denetim prosedürlerini değiştirmesi veya uygulaması için dayanak sağlar (ISA 500:389-400).

Sorgulama yoluyla elde edilen kanıtların doğrulanması, çoğunlukla özel bir öneme sahip olmasına rağmen yönetimin niyetine ilişkin sorgulamalar yapılması durumunda, yönetimin niyetini destekleyecek mevcut bilgiler sınırlı olabilir. Bu tür durumlarda aşağıdaki hususların anlaşılması, sorgulama yoluyla elde edilen kanıtları doğrulayacak ihtiyaca uygun bilgiler sağlayabilir; yönetimin açıkladığı niyetlerini yerine getirmesine ilişkin geçmişi, yönetimin belirli bir eylem tarzını seçmesine ilişkin açıkladığı gerekçeler, yönetimin belirli bir eylem tarzını devam ettirme kabiliyeti. Denetçi bazı konulara ilişkin olarak, sözlü sorgulamalara verilen cevapları teyit etmek amacıyla yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar almayı gerekli görebilir.

4- UDS 500 Işığında Kanıt Toplama Kararını, Sayısını ve Güvenilirliğini Etkileyen Faktörler

Kanıt toplama kararını, sayısını ve güvenilirliğini etkileyen çok sayıda faktör bulunmaktadır. Denetçi denetim süreci içinde incelediği hususlara ilişkin kanıt toplarken mutlaka bu hususları dikkate almak durumundadır. Bu faktörlerin belli başlılarına aşağıda yer verilmiştir (Güredin 2010:251, Arens ve diğ 2012:174,

Aksoy 2006:343-350, Şirin 2012:57).

4.1. Önemlilik Derecesi ve Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

Tüm finansal raporlarda olduğu gibi denetimde de önemlilik (materiality) ilkesinin temel ve kaçınılmaz bir yeri vardır (ISA 320:315-323). İç denetim planlamasına, denetim riskinin hesaplanmasına, iç kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesine ve finansal tabloların finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gereğince yansıtıp yansıtmadığına vb. ilişkin kararlar önemlilik kavramına göre belirlenir. Kabaca belirtilecek olursak, denetimde mutlaka göz önünde bulundurulması ve hesaba katılması gerekli konular, önemli denetim konuları olarak tanımlanabilir. Önemlilik kavramı, bir bilginin eksikliği veya yanlış ifade edilmesi, bu bilgileri kullananların aldıkları kararları etkileyebiliyorsa bu bilgiler önemli bilgilerdir. Önemlilik, bir muhasebe kaleminin veya hatanın, onların belirli durumlardaki eksikliklerinin ya da yanlış ifade edilmelerinin değerlendirilmesi durumunda ortaya çıkacak önemine, büyüklüğüne göre değişir. Dolayısıyla, önem derecesi, bir eşik veya önemli ile önemsiz ayırma noktası oluşturur. AICPA'nın tanımına göre (FASB 1965): "*İçinde bulunulan durumu belgeleyen bir olay veya kayıt, içinde bulunulan durumdaki tüm etkileyici faktörler gözönüne alındığı takdirde, bir kimsenin o olay veya kayda dayanarak farklı davranmasına veya etkilenmesine yol açarsa, o olay veya kanıt önemlidir*". Bağımsız denetim açısından konuya bakıldığında da karar alıcıların (finansal bilgi kullanıcılarının) kararlarını etkileme potansiyeli taşıyan her husus/bilgi önemlidir.

Denetim kararları, konunun önemi gözönünde tutularak verilir. Bu, denetimde önemlilik ilkesine göre hareket etmektir. Bir konu önemsiz ise ve bu konuda belirgin bir aksaklık yoksa denetim geçerli olarak değerlendirilebilir. Bu konu önemli ise ve bu konuda aksaklık var ancak gözönüne alınmamışsa denetim yetersiz ve eksik kalmış olur. Bu nedenle önemlilik ilkesi denetim kararlarında olduğu gibi, iç denetim süreci sonunda ortaya konulan denetim sonuçlarında da etkilidir. Denetimde önemlilik ilkesinde miktarın/tutarın büyük olması konunun önem kazanmasına etki eder. Denetim raporunda incelenen hususlara ilişkin görüşlerin oluşturulabilmesi için hangi konuların daha önemli olduğunun ve hangi konularda daha fazla denetim riskinin bulunduğu belirlenmesi gerekir. Bu yaklaşıma göre ilgili konunun önemliliği hakkında verilecek karar şu unsurlara bağlıdır (Güredin 1999:107). Çevresel unsurlar (ekonomik ve politik durum), işletme ile ilgili unsurlar (yönetim, hukuki durum, faaliyetlerin niteliği), muhasebe uygulaması, tutarların büyüklüğü ve finansal açıdan yapacağı etki ve toplam finansal etki.

Denetim sonucu ulaşılabilecek görüş, yargı ve sonuçların güvenilirliğini etkileyen önemlilik kavramını yorumlamak bir ölçüde denetçinin yargısını gerektirir.

Hem muhasebede hem denetimde aynı anlamda ve yoğunlukta kullanılan bir kavram olan önemlilik düzeyinin ne olacağına karar verilirken azami mesleki dikkat ve özen gösterilmesi icap eder. Önemlilik ile toplanacak kanıt miktarı arasında doğrudan bir korelasyon vardır. Önemli ve risk doğurma ihtimali ve risk düzeyinin ve etkisinin yüksek olduğu düşünülen kalemler için daha önemsiz kalemlere oranla daha fazla denetim kanıtı toplanır (Bozkurt 1999:55).

İç denetçi ilgili kalemin nitel ve nicel durumuyla beraber işletme, kurum, kuruluş, departman ve süreçteki iç kontrol sistemini inceleyerek, iç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı ışığında o kalemin riskinin düşük olup olmadığına ve buna bağlı olarak da önemli olup olmadığına karar vermelidir. Sağlıklı ve etkin işleyen bir iç kontrol sisteminin bulunmaması, risk ve hata ihtimali artırırken güvenilirliği de önemli ölçüde azaltır.

Baştan sona bir denetim çalışmasının planlamasında, yürütülmesinde ve raporlama aşamalarında, önemlilik kavramı iç denetçi tarafından gözönüne alınmalıdır. Mizanda yer alan bir hesap veya bunların alt skontunun önemli olup olmadığına ilişkin karar verirken, o kalemin tutar olarak büyüklüğü, kalemin niteliği, kalemin seçilen baza oranı, önemli hata olma ihtimali, etkisi, çok fazla hareket gören hesap bakiyeleri, kullanıcının niteliği ve kullanıcının kararında etkili olup olmaması gibi çeşitli hususlar önem arzeder. Önemliliğin belirlenmesinde, hem kantitatif hem de kalitatif bakımdan konuya yaklaşıldığı görülmektedir. Kantitatif yönden bakıldığında, nirengi noktası olarak alınan bir büyüklük yüzde baz olarak kabul edilir ve bu yüzdeden büyük olan değerler önemli olarak değerlendirilir. Kalitatif açıdan bakıldığında ise, denetlenen hesaplardaki etkisi büyük olabilecek önemli hata ihtimali gözönünde bulundurulur. Önemli hata ihtimali sözkonusu ise, bu kalem önemli olarak kabul edilir. İncelenecek önemli hususların tespitinde başvurulacak diğer bir yol da, mizanda çok hareket gören, işlem sayısı fazla olan kalemlerin az hareket gören kalemlere göre daha önemli kabul edilmeleridir. Denetçi denetim planını oluştururken finansal tablolarla ilgili olarak birden fazla farklı önemlilik düzeyleri öngörebilir. Finansal tablo içindeki birden farklı kalemlerin hepsi bir yargıya varmak için önem taşıyabilir. Önemlilik açısından dikkate alınacak bir diğer yol da, denetimde ele alınacak süredir (ISA 320:315-323).

İç denetçi denetime başlama tarihinden önceki döneme ait üç ay, altı ay veya bir yıllık süreyi alabilir. Bu amaca göre daha kısa süreleri ve/veya birkaç yıllık daha uzun süreleri de kapsayabilir. Yıllık olarak ele alındığında yatay/dikey ve/veya karşılaştırmalı finansal tablo analizleriyle reel bazda bir trend oluşturulabilir. Yıllık karşılaştırmalı tablolarla kalemlere ve işletmeye ilişkin mikro ve makro bazda faydalı bilgi ve değerlendirmelere ulaşılır. İç denetçi gerek finansal tablolar gerekse hesap bakiyeleri düzeyinde önemliliğin planlamasını yaparken;

denetlenmiş finansal tabloları, ara dönem finansal bilgileri ve önceki dönemlere ait yatay/dikey ve karşılaştırmalı finansal tabloları da dikkate alır (Carmichail ve Willingham1989:114-117). İç denetçinin finansal tablo kalemlerinin nominal rakamlarını incelemekten ziyade, diğer analizlere ilaveten birden fazla dönemi içerecek şekilde finansal tablolardaki önemli kalemlerinher döneme ait yatay, dikey ve oran analizleri ile analiz edilmiş hallerini dönemler itibarıyla karşılaştırmalı şekilde incelemesi detay ve genel görünümü anlaması açısından yararlı olacaktır.

4.2. Denetlenecek Kalemin Risk Derecesi ve Genel Denetim Riskleri

İç denetim sürecinde, toplanacak kanıtın miktarını etkileyen faktörlerden birisi de risktir. Risk konusu sahip olduğu öneme binaen bilhassa iki Uluslararası Denetim Standardında (UDS) detaylı biçimde ele alınan bir husustur (ISA 315:265-314, ISA 330:324-346). Toplanması gereken kanıt miktarı ile risk düzeyi arasında aynı yönlü, doğrusal bir korelasyon bulunmaktadır. Bir başka anlatımla, risk düzeyi arttıkça, buna paralel olarak toplanması gereken kanıt miktarı da artmaktadır. Ayrıca, iç denetçi, kendisine ilaveten denetlenenlerin de risk görüşlerini içerecek şekilde, denetleyeceği tüm süreçlerde denetlenecek kalemleri belirlerken risk analizi, detay risklerin gerçekleşme ihtimali, risklerin gerçekleşmesi halinde riskin yaratacağı etkinin büyüklüğü, risk değerlendirme katsayıları, risk puanları vb. risk hususlarına göre belirlenmiş ayrıntılı risk envanteri ve risk matrislerini de dikkate almalıdır.

4.3. Denetlenecek Hesap ve Kalemin Niteliği

Denetim kanıtlarının yeterli sayıda olması, nitelik ve nicelikle ölçülür. Denetçinin toplayacağı kanıtların kapsamına ve miktarına etki yapan bir etmen de elde edilebilir kanıtların türü, özelliği ve güvenilirliğidir. Genel kabul görmüş denetim standartları genel olarak denetçilerin hatasız kanıtlar değil fakat güvenilir nitelikte kanıtlar toplamaları gerektiğini vurgulamaktadır (ISA 500:391). Bir kanıtın güvenilirliği ile sağlanacak kanıt miktarı arasında ters yönlü bir korelasyon vardır. Kanıt ne kadar az güvenilir ise, denetçinin toplayacağı kanıt sayısı o kadar fazla olur. Kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlardan bir diğeri, toplanacak kanıtların elde edildiği kaynağın mahiyetidir. Ayrıca, etkin bir muhasebe ve iç kontrol sistemine sahip bir işletmeden sağlanan kanıtların güvenilirliği, sahip olmayan işletmeden elde edilenlere göre daha yüksektir. İşletme dışından sağlanan kanıtların, işletme içinden sağlanan kanıtlara göre güvenilirliği doğal olarak daha yüksektir. İşletme dışındaki bağımsız kişi ve kuruluşlardan sağlanacak bilgiler daha güvenilir olacaktır (örneğin, 3. şahıslardan elde edilen mutabakatlar). Buna bağlı olarak, işletme dışı kaynaklardan edinilecek kanıt sayısının fazla olması gerekmez (Bozkurt 1999:56).

Kanıtın türü de toplanacak kanıtların güvenilirliğini ve dolayısıyla sayısını

etkileyen unsurlardan biridir. Kanıtın kaynağı ile güvenilirlik arasında aynı yönlü bir korelasyon vardır. Resmi belgelerden sağlanan kanıtlar, işletme tarafından düzenlenen tablo ve bilgilerden daha güvenilirdir. Örneğin, vergi beyannamelerine dayalı bir kanıt, işletme muhasebe birimince verilecek bir yazılı bilgiden daha güvenilir bir nitelik taşır. Denetçi tarafından (denetim, inceleme, sayım, hesaplama, soruşturma vb, yoluyla) bizzat doğrudan bizzat elde edilen kanıtların güvenilirliği, işletmeden/muhasebeden dolaylı şekilde iletilen kanıtlardan daha fazladır (Güredin 1999:112, ISA 500:391).

Ayrıca, denetçinin uzman olmadığı konularda, denetçi tarafından elde edilen kanıtlardan ziyade, o konuda uzman kişilerden sağlanan kanıtların güvenilirliği daha yüksektir Aynı şekilde güvenilir bir kişiden alınan yazılı bir bilgi, herhangi bir kişiden sözlü olarak sağlanan bilgiye oranla çok daha güvenilir niteliktedir. Toplanacak kanıtların hatasız olmasından ziyade, inandırıcı niteliği ağır basan kanıtlar olması önem taşımaktadır.

4.4. Denetleme Sürecinde Kanıt Toplama Maliyeti ve Ekonomik Etkenler

Denetçiler denetim çalışmasını sürdürürken, toplanacak kanıt sayısı ile bu kanıtları toplamak için katlanılacak maliyet ve harcanacak zamanı dikkate almak durumundadırlar. Bir başka anlatımla denetçi elde edilen bilginin kullanılabilirliği ile elde edilen denetim kanıtının maliyeti arasındaki ilişkiyi gözönünde bulundurmalıdır. Ancak elde etme zorluğu ve maliyet, kanıt toplamak için gerekli bir yöntem ve metodun ihmali anlamına gelmemelidir. Finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem veya tutar hakkında bir şüphe belirdiğinde, denetçi bu şüpheyi ortadan kaldırmak ve izale etmek amacıyla yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Denetim standartları ve denetim mesleği ile ilgili düzenlemelerde inceleme yapılan konulara yönelik olarak denetçi görüşünün güvenilirlik derecesinin yüksek olması istenirken, denetçinin bu görüşe ulaşırken başvurabileceği çeşitli denetim tekniklerinden en düşük ve en uygun maliyetli olan alternatifin seçilerek uygulanması önerilmektedir. Bu konuda denetim ilkeleri denetçinin uygun ve makul bir maliyete katlanarak yeterli sayıda kanıt toplamasını öngörmektedir. Bu nedenle, denetim görüşünün güvenilirlik derecesini artırmak amacıyla çok sayıda ve yüksek maliyetli kanıtların toplanması pek doğru olmayacaktır. Bu yöndeki bir tercih, kanıt toplama sürecine ilişkin maliyetin ve zamanın artmasına yol açar. Önemli olan, katlanılacak maliyet neticesinde elde edilecek kanıtın güvenilirlik derecesidir. Deyim yerinde ise, bu konuda bir tür fayda/maliyet analizine benzer bir değerlendirme, maliyet/güvenilirlik açısından yapılmalıdır (Güredin 1999:110-111).

Ancak, toplanacak kanıt sayısının yeterli ve en uygun maliyetle toplanması lazım geldiği hususunun, kesinlikle, toplanması yüksek maliyet ve zaman gerektiren

kanıtlardan vazgeçilmesi gerektiği şeklinde yorumlanmamalıdır. Yapılan bir incelemede, toplanması zorunlu ve güvenilirliği yüksek olan bir kanıttan, elde etme maliyetinin ve zamanının yüksekliği nedeniyle vazgeçilmesi, pek rasyonel bir davranış ve seçim olmayacaktır ve önerilmemektedir. Ancak olduğu takdirde, bu hususlar hem iç denetçi hem de bağımsız denetçi raporunda bu hususa ve noktaya dikkat çeken şartı da içerecek şekilde açıklamalarıyla birlikte yer almalıdır. Burada denetçinin gözönünde bulundurması gereken nokta, aynı veya yakın güvenilirlikteki bilgilerin mümkün olan en düşük maliyetle toplanmasını gerçekleştirmek olmalıdır. Denetçi tarafından doğru ve uygun zamanda asgari zaman ve kaynak kullanılarak kaynaklara ulaşılmış ise denetim sürecinin kanıtların toplanması aşamasında arzu edilen etkinlik ve verimlilik temin edilmiş olur.

4.5. Denetime Tabi Tutulacak Ana Kütlenin Büyüklüğü ve Özellikleri

Denetimde denetime tabi tutulacak çok sayıda işlem, husus sözkonusudur. Bunların tamamının bir denetim sürecinde tarama yöntemiyle tek tek incelenmesi, zaman, işgücü, maliyet çalışma mekanı vb. çok çeşitli kısıtlar dikkate alınarak pek olanaklı görülmemektedir. Dolayısıyla denetim sürecinde tek tek tüm hususların incelenmesinden ziyade, kabul edilebilecek mantıklı belli varsayımlar altında, modern istatistik teknikleri ile desteklenen sondajlama (örnekleme) yöntemiyle seçilen bir kısım örneğin/numunenin (samples) incelenmesi, örnekleme yapılması (audit sampling) öne çıkmaktadır (ISA 500:398). Burada önem verilmesi gereken husus, istatistik tekniklerinin de vurguladığı gibi, ana kütleli doğru ve sağlıklı bir şekilde temsil etme niteliği taşıyan yeterli tür ve hacimdeki detay ve hususların örnekleme yoluyla seçilip incelenmesidir.

Örneklemede kapsanacak kanıt sayısı, ana kütlenin büyüklüğüne bağlı olarak aynı yönde artacaktır. Ana kütle, işletmeler için, bilanço, gelir tablosu, mizan hesapları, iş akışları, satın alma, satış vb. tüm hesap detayları ile prosedürler vb. olabilir. Ana kütlenin iç detayı ile kanıt sayısı arasında da bir ilişki söz konusudur. Ana kütle içinde, ana kütle toplamına yakın ne kadar az ve büyük oranlı büyüklük varsa, toplanacak ve incelenecek kanıt sayısı da o kadar az olur. Örneğin, 30 farklı gider çeşidinden oluşan toplam faaliyet giderlerinin % 95'ini personel giderleri oluşturuyorsa, sadece personel giderlerinin incelenerek denetim kanıtının elde edilmesi, hem zaman, hem maliyet hem de doğruluk ve açıklayıcılık açısından doğru bir tercih ve tespit olur. Ayrıca, toplanma ihtiyacı duyulan kanıt sayısı da nispeten az olur. Kanıt toplanması ve incelenmesi gereken ana kütlenin homojen olup olmaması da toplanacak kanıt sayısı üzerinde etkili olacaktır. Örnekleme yapılacak ana kütlenin tamamının birebir aynı tür ve özellikte olma, aynı özellikleri taşıma ve türdeş (homojen) olma durumu arttıkça daha az, buna karşılık türdeşlik özelliği azaldıkça ve heterojenlik düzeyi arttıkça daha çok kanıt toplanması lazım gelmektedir (Bozkurt 1999:57).

4.6. Kanıtın Yeterli, Uygun, İlgili, Zamanlı ve Objektif Olması

Kanıt toplama, genel kabul görmüş denetim standartları arasında yer almakta olup, denetçi, denetim prosedürlerini tasarlayıp uygularken ve görüşlerini oluştururken yeterli sayıda, ilgili, uygun ve güvenilir nitelikte kanıt toplamalıdır. Kanıtların güvenilirliğini etkileyen en temel unsurlardan birisi toplanacak kanıtın mutlaka uygun ve denetim amacıyla ilgili olması, denetçi görüşünü desteklemesi, etkilemesi ve incelenen hususun değerlendirilmesinde geçerlilik taşıması gereğidir. Farklı yapıda ve farklı kaynaktan elde edilen kanıtların tutarlı olduğu durumda, denetim kanıtları daha ikna edicidir (ISA 500:384-386).

Tam tersi durumda, bir kaynaktan sağlanan denetim kanıtı, diğer kaynaktan sağlanan denetim kanıtı ile çelişirse ve arada bir tutarsızlık belirir ise, denetçi bu tutarsızlığı gidermek için uygulayacağı ilave yöntemleri belirlemelidir. İlgili denetim kanıtı elde etmek için yapılan kontrol testlerinin tasarlanması, bir kontrolün uygulandığını gösteren koşulların (özellikler veya vasıflar) ve yeterli performanstan uzaklaşmaları gösteren sapma koşullarının belirlenmesini kapsar. Bu koşulların varlığı veya yokluğu daha sonra denetçi tarafından test edilebilir. Maddi doğrulama prosedürleri, yönetimin beyanındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanmıştır. İlgililik (relevance), denetim prosedürünün amacı ve uygun olması durumunda gözden geçirilmekte olan yönetim beyanı ile mantıksal bağlantıyı ele alır. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililiği, testin yönlendirilmesinden etkilenebilir. Örneğin, bir denetim prosedürünün amacı, borçlu hesapların varlığı veya değerlemesinde yer alan yüksek beyanların test edilmesi ise, kayıtlı olan borçlu hesapların test edilmesi ilgili bir denetim prosedürü olabilir (ISA 500:390).

Öte yandan, borçlu hesapların varlığı veya değerlemesinde eksik beyanlar test edilirken, kayıtlı olan borçlu hesapların test edilmesi ilgili olmayacaktır, ancak bu bilgilerin sonraki masraflar, ödenmemiş faturalar, tedarikçi beyanları ve eşleştirilmemiş alış belgeleri vb. şeklinde test edilmesi ilgili olabilir. Belirli bir grup denetim prosedürü, yönetimin belli beyanlarıyla ilgili denetim kanıtı sunabilir, ancak diğerleriyle ilgili olmayabilir. Örneğin, dönem bitiminden sonra alacakların tahsilatıyla ilgili belgelerin tetkiki, varlık ve değerlendirme ile ilgili denetim kanıtı sağlayabilir ancak hesap kesim tarihi ile ilgili kanıt sunamayabilir. Benzer şekilde, stokların fiili mevcudiyeti gibi belli bir yönetim beyanı ile ilgili denetim kanıtının elde edilmesi, söz konusu stokun değerlendirilmesi gibi bir başka yönetim beyanıyla ilgili denetim kanıtının elde edilmesinin yerini alamaz. Daha önce de vurgulandığı gibi, toplanacak kanıtın miktarı doğrudan doğruya iç denetçi tarafından belirlenir. İç denetçi yapacağı her denetim çalışması için farklı sayıda ve nitelikte kanıt toplar. Denetçinin yeterli sayıda kanıt toplama kararına etki yapan çeşitli unsurlar sözkonusudur. Önemlilik, risk, nitelik, maliyet, denetlenecek

ana kütleinin büyüklüğü ve özelliğidir (Güredin 1999:107-109). Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilgili ve ilişkili olup, kontrol testleri ve doğrulama tekniklerinden elde edilen denetim kanıtlarında geçerlidirler. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçüsüdür.

Gerekli denetim kanıtı miktarı, denetçinin yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirmesinden (değerlendirilmiş riskler arttıkça, daha fazla denetim kanıtına ihtiyaç duyulması muhtemeldir) ve denetim kanıtının kalitesinden (kalite arttıkça daha az denetim kanıtına ihtiyaç duyulabilir) etkilenir. Uygunluk ise denetim kanıtı niteliğinin ve kalitesinin yani denetçinin görüşü için temel oluşturan sonuçlara destek olma konusundaki ilgililiğinin ve güvenilirliğinin ölçüsüdür dolayısıyla kanıtın değerlendirilebilirliğini ve güvenilirliğini ifade eder.

Ancak, daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, kalitenin düşüklüğünü telafi edemeyebilir. Tüm denetim kanıtlarının kalitesi, dayandıkları bilgilerin ilgililiği (relevance) ve güvenilirliğinden etkilenir. Daha önce de dile getirildiği üzere, kanıtın güvenilirliği, kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği zamanda içinde bulunulan koşullara bağlıdır. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği konusunda bir sonuca varmasını gerektirir (ISA 330). Denetim riskini kabul edilebilir düzeyde düşük bir seviyeye indirgeyecek ve böylece denetçinin görüşüne temel oluşturan makul bir sonuca varabilmesini sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmemiş olması mesleki yargının konusudur. Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmemiş olması konusunda mesleki yargıda bulunması durumunda, ilgili unsurlar olan denetim prosedürlerinin niteliği, finansal raporlamanın zamanlaması ve fayda-maliyet dengesi gibi konular gözönünde bulundurulmalıdır (ISA 200).

Genel olarak denetçi, kesin olan denetim kanıtından çok, ispatlayıcı ve/veya ikna edici olan denetim kanıtına güvenir ve aynı değerlendirmeyi destekleyecek farklı kaynaklardan farklı içerikte denetim kanıtları temin eder. İşletmenin içindeki veya dışındaki diğer kaynaklara ek olarak, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Denetim görüşünü oluştururken, denetçi genellikle elde bulunan tüm bilgileri incelemeyi. Çünkü sonuçlara belli ölçüde muhasebe hesaplarından, işlemlerin sınıflandırılmasından, istatistiksel örnekleme ya da kanaat kullanma yoluyla yapılan kontrollerden de ulaşılabilir. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, yönetimin faydalanılan bir uzmanın çalışmaları kullanılarak da hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, hem yönetimin beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgileri hem de bu beyanlarla çelişen bilgileri içerir. Dahası, bazı durumlarda bilgi eksikliği de (yönetimin talep edilen bir beyanı sunmayı reddetmesi gibi) denetçi tarafından kullanılır ve dolayısıyla bir denetim kanıtı oluşturur. Denetçinin görüş oluşturma ile

ilgili çalışmalarının büyük bir bölümünü denetim kanıtının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur. Denetçinin, incelediği ve ele aldığı hususlara ilişkin denetim riskini (örneğin, finansal raporlamaya yönelik olarak finansal tablolar önemli ölçüde yanlış olduğu halde denetçinin hatalı olarak tabloların hatasız olduğu ve doğruyu yansıttığı sonucuna ulaşması ve bu yönde görüş beyan etmesi riskini) kabul edilebilir düzeyde düşük bir seviyeye indirgeyen yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması durumunda, makul güvence elde edilmiş olur.

Denetim kanıtı çok geniş bir perspektifte denetçinin üzerinde inceleme yaptığı çok geniş bir yelpazede toplanabilir olmakla beraber, önemli ölçüde, sunulan finansal tablolarla ilgili olarak toplanabilir. Bu durumlarda finansal tablolara ilişkin bir denetim kanıtı, örnek olarak stokların varlığı, başka bir denetim kanıtının, örneğin değerlendirme, yerine geçmez. Maddi doğrulama prosedürlerinin yapısı, zamanlaması ve içeriği, finansal tablo sunumuna göre değişmektedir. Bazı testler, birden fazla husus hakkında denetim kanıtı oluşturmaktadır. Örneğin alacakların tahsili, hem varolma hem de değerlendirme açısından denetim kanıtı oluşturmaktadır.

Kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlardan bir başkası da toplanan kanıtın zamanlılığıdır. Zamanlılık elde edilecek kanıtın tarihsel uygunluğu anlamına gelmektedir. Ayrıca, kanıtların elde edilme tarihleri ile güvenilirliği arasında da belli bir korelasyon bulunmaktadır. Örneğin, yıl içinde yapılacak bir denetimde, işletme tarafından yapılmış yıl sonu sayımlarına dayalı dolaylı bir toplama yerine, denetçinin denetim tarihi itibarıyla bizzat kendisinin yeni bir sayım yapıp (attendance at physical inventory counting) bu sayıma dayalı envanter ve sayım kanıtlarını toplaması, sağlıklı değerlendirme, doğru teşhis ve güvenilirlik açısından daha uygun olacaktır (ISA 500:403-406). Ayrıca, kurumsal yönetim ilkelerine göre faaliyette bulunan kurumsal bir yapıya, oturmuş bir muhasebe sistemine, gelişmiş bir bilgi sistem (IT) alt yapısına ve etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde ara döneme ilişkin denetim kanıtlarının da güvenilirliği yüksek olacaktır.

Kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlardan bir diğeri kanıtların objektifliği (nesnelliği)dir. Objektif kanıttan kastedilen, toplanan kanıt üzerinde değerlendirme yapıldığında ilgili kanıtların farklı denetçilerce de kabul görmesi ve farklı denetçilerin de aynı kanıtlar üzerinden denetçiyle aynı sonuca ulaşmalarıdır. Bir başka deyişle, iki farklı denetçi aynı kanıttan aynı sonuca varabiliyorsa, o kanıtın nesnel ve objektif olduğu söylenebilir. Kasa ve demirbaş sayımı, emtia, sarf malzemesi, basılı evrak vb. stok sayımı, banka mutabakatı, satıcı firmalarla cari hesap mutabakatı, mülkiyete ilişkin olarak tapu dairelerinden alınmış resmi yazı, tapu senedi vb. nesnel kanıtlara, bir personelin kanuni takipte olan alacakların tahsil ihtimali, açılan tazminat davalarında mahkeme sonucunda ne kadar

tazminata hükmedileceği vb. hususlara yönelik verdiği cevap öznel ve subjektif kanıtlara örnek olarak verilebilir.

Ayrıca, basılı formatta, belgeye dayalı, elektronik formatta veya başka bir medya ortamında ve yazılı haldeki ifadeleri içeren denetim kanıtları, sözlü ifadelerden, yazısız şifahi bilgi aktarımlarından, sözlü elde edilen kanıttan daha güvenilirdir (örneğin, yazılmış bir toplantı kaydı, o konuya ilişkin daha sonra yapılacak sözlü bildirimden daha güvenilirdir). Ayrıca, belgelerin aslı (orijinali) ile sunulan denetim kanıtı, fotokopi, suret veya faks ya da güvenilirliği hazırlanma ve korunma sürecindeki kontrollere bağlı olabilen filme alınmış, farklı format ve elektronik ortamlarda (excel, word, ppt, jpeg, html, mpeg, avi, mpg, mp3, outlook, intranet vb) dijitalleştirilmiş veya başka bir yolla elektronik formata aktarılmış belgeler yoluyla sağlanan denetim kanıtından daha güvenilirdir.

Denetçi denetim süreci içinde incelediği konulara yönelik olarak denetim kanıtı toplarken kanıtların genel kabul görmesi ve toplanan kanıtların mesleki, mali, idari, hukuki (büyük ölçüde ispat hukuku) anlamında en genel haliyle bir tahin değerinin olabilmesi için yazı içeriğinde yer alan ve yukarıda zikredilen tüm detay hususları dikkate almak durumundadır.

Kaynakça

- AICPA, 1990, "Evidential Matter", *Statement on Auditing Standard No.31* (AU 32601).
- AKSOY, T., ve S.BOZKUŞ, 2013, "Measuring the Internal Audit performance: Tips for a Successful Implementation in Turkey", *American International Journal of Contemporary Research*, Irwing, USA, Vol.3, No:4, April, pp.71-82
- AKSOY, T., ve S.BOZKUŞ, 2012, "Establishment of Effective Internal Audit Function: Recommendations for Best Practice", *Journal of Modern Accounting and Auditing*; USA, Vol.8, No:9, September, pp.1283-1290.
- AKSOY, T., ve S.KAHYAOĞLU, 2012, "An Empirical Analysis on the Determinants of Fraud Cases in Turkey", *International Journal of Business and Social Sciences*, Radford, USA, Vol.3, No:1, January, p.157-164.
- AKSOY, T. 2010, "The Role of Modern Internal Auditing and Corporate Governance in Turkey: A Sound Comparison with the Global Internal Auditing Standards and A Benchmark Analysis on Companies with Corporate Governance Rating Scores That Listed In Istanbul Stock Exchange Corporate Governance Index (CGI)", *8th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance*, Conference Proceedings Book, ISBN:978-960-7475-47-3, University of Aegean, Chios Island, Greece, 21-23th April, p.196-209

- AKSOY, T., 2010, *Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında BASEL VE İÇ KONTROL*, Genişletilmiş 2.Baskı, Türmob yy. No:384, Ankara.
- AKSOY, T., 2006, *Tüm Yönleriyle DENETİM, AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, (Cilt I -Cilt II), Genişletilmiş 2.Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- AKSOY, T., 2006, *ETİK Ulusal ve Uluslararası Etik İlkelere Yönelik Karşılaştırmalı Bir İnceleme: Muhasebe/(Denetim) Meslek Etiği*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- AKSOY, T., 2005, "Küresel Etkili Muhasebe ve Denetim Skandallarının Nedenleri Işığında Sarbanes-Oxley Yasası ile SPK Düzenlemesinin Karşılaştırılması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Cilt: 7, Sayı: 4, Aralık, s.45-79.
- AKSOY, T., 2005, "Uluslararası Denetim Standartlarına Geçiş Sürecinde AB Denetim Müktesebatı ve Yeni AB 8.Denetim Direktif Tasarısına Karşılaştırmalı Bir Bakış", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV, Cilt:7, Sayı: 3, Eylül, s.31-67
- AKSOY, T., 2005, "Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Ulusal ve Uluslararası Düzenlemelerle Uyumlu Çok Yönlü Bir İç Kontrol Anket Formu Önerisi", *Mali Çözüm*, İSMMMO, Yıl:15, Sayı:73, Ekim-Kasım-Aralık, s.168-202
- AKSOY, T., 2005, "Basel I-II Sermaye Yeterliliği Uzlaşmaları Işığında Bilanço Varlıklarında Risk-Bazlı Ağırlıklandırma ve Risk-Odaklı Kredi Fiyatlamasının Çok Yönlü Etkilerine Yönelik Bir İnceleme", *Üçüncü Sektör Kooperatifçilik*, Türk Kooperatifçilik Kurumu, Sayı:150, Ankara, Ekim-Kasım-Aralık, s.31-51
- ARENS A. ve diğ. 2012, *Auditing and Assurance services: An Integrated Approach*, 14. Ed. Pearson.
- BOZKURT, N. 2010, *Muhasebe Denetimi*, 5.bası, Alfa yayınları, İstanbul.
- BOZKURT, N. 1999, *Muhasebe Denetimi*, 2.bası, Alfa yayınları, İstanbul
- CARMICHAEL, D.R. ve J.WILLINGHAM, 1989, *Auditing Concepts and Methods*, 5th Edition, McGraw-Hill Book Company.
- ERDOĞAN M. 2006, *Denetim*, Maliye ve Hukuk yy, Ankara.
- GÜREDİN E., 2010, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 13.Bası, Türkmen Yayınevi, İstanbul.
- GÜREDİN E., 1999, *Denetim*, Beta Yayınları, 9. Baskı, No:369, İstanbul, Eylül.

- FASB, 1965, *Inventory of Generally Accepted Accounting Principles Studies*, Accounting Reesarch Series, No.7.
- IFAC, 2012, "ISA 620, Using the Work of an Auditor's Expert", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 530, Audit Sampling", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 501, Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 500, Audit Evidence", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 330, The Auditor's Responses to Assessed Risks", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 315, Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- IFAC, 2012, "ISA 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements" *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements*, July NY.
- KAVUT L., T.ŞAVLI ve diğ.2009, *UDS Kapsamında Bağımsız Denetim*, ISMMMO yayını, İstanbul.
- KELL W., W. BOYNTON ve R. ZIEGER, 1991, *Modern Auditing*, Fourth Edition, Wiley Inc., NY.
- KEPEKÇİ, C.İç Kontrol Sistemi, Tesmer yy.No.6, Ankara.
- MAUTZ. R.K, 1987, "The Nature and Reability of Audit Evidence", *The Journal of Accountancy*, May.
- NELSON, Richard, 2002, "New Risks and the Changing Role of Internal Audit",

The ECIIA-2002 European Conference of Internal Auditing, Hotel Praha, Prague, 17-18 October.

ÖZER, M., 1997, *Denetim*, Özkan Matbaacılık, Ankara,

SELİMOĞLU, S. ve Ş.UZAY, (Ed.) 2011, *Muhasebe Denetimi*, Gazi kitabevi, Ankara.

ŞİRİN M. 2014, *UDS Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklemeye Yöntemleri*, Hazine Kontrolörleri yy,<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararası%20denetim%20standartları.pdf>, erişim. 04 Şub.

TÜREDİ, H. 2007, *Denetim*, Trabzon.

US.SEC, 2002, *The Sarbanes-Oxley Act of 2002*, (<http://www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm>),

UYANIK, A. 2001, *Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme (Sigorta Sektörü Uygulamalı)*, Beta yayınları, Kasım İstanbul.

WHITTINGTON R. ve K.PANY, 2010, *Principles of Auditing And Other Assurance Services*, McGrawHill.