

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



**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500: BAĞIMSIZ
DENETİM KANITLARININ UYGULANMASI
HAKKINDA BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

DOKTORA TEZİ

**Danışman Hazırlayan
Prof. Dr. Hakan ERKUŞ Sezin AÇIK TAŞAR**

Malatya-2021

**T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500: BAĞIMSIZ
DENETİM KANITLARININ UYGULANMASI HAKKINDA
BİR ALAN ARAŞTIRMASI**

DOKTORA TEZİ

Sezin AÇIK TAŞAR

**Danışman
Prof. Dr. Hakan ERKUŞ**

Malatya-2021

ONUR SÖZÜ

Doktora tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtlarının Uygulanması Hakkında Bir Alan Araştırması” başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın, tarafımdan yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Sezin AÇIK TAŞAR



ÖNSÖZ

Doktora eğitimim boyunca beni destekleyen ve değerli yönlendirmeleriyle çalışmama katkı sağlayan danışman hocam Prof. Dr. Hakan ERKUŞ'a, tez izleme komitelerinde değerli katkılarıyla çalışmamı şekillendirmeme yardımcı olan hocalarım Dr. Öğr. Üyesi Cem DANACI'ya ve Dr. Öğr. Üyesi Ömer Faruk DERİNDAG'a teşekkürlerimi sunarım.

Mülakat taleplerimi yoğun çalışma programlarına rağmen geri çevirmeyen ve çalışmama büyük katkı sağlayan bağımsız denetçilere teşekkür ederim.

Tüm eğitim hayatım boyunca beni destekleyen, bugünlere gelmemi sağlayan sevgili annem, babam ve kardeşlerime, bu çalışmam boyunca bana manevi destek ve moral sağlayan sevgili oğluma ve eşime tüm kalbimle teşekkür ederim.

Bu çalışmamı, 2020 yılında Covid 19 hastalığı sebebiyle kaybettiğim canım babam Dr.Nevzat AÇIK'a ithaf ediyorum.

Sezin AÇIK TAŞAR

Malatya, 2021

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500: BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARININ UYGULANMASI HAKKINDA BİR ALAN ARAŞTIRMASI

ÖZET

Bağımsız denetim çalışmasının özü, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesidir. Denetçilerin bağımsız denetim raporlarında belirttikleri görüşlerini destekleyecek denetim kanıtlarını elde etmeleri uluslararası denetim otoriteleri tarafından da zorunlu kılınmıştır. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim mesleğinin Türkiye’de giderek artan önemini göz önünde bulundurmak kaydıyla, KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardını açıklamak ve uygulamada standardın aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandığını ve uygulandığını ortaya çıkarmaktır.

Bu amaca istinaden, çalışmanın ilk iki bölümünde denetim kavramı ele alınmış, konuyla ilgili literatür taraması yapılmış ve BDS 500 Standardı açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama bölümünde ise nitel araştırma çeşitlerinden mülakat yöntemi ile Ankara’da aktif olarak görev yapmakta olan 70 bağımsız denetçiye 7 tanesi demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik olmak üzere toplam 20 adet araştırma sorusu yöneltilmiştir. Çalışmada 18 adet hipotez oluşturulmuş ve NVIVO 12 programı yardımıyla elde edilen nitel kavram haritalarında yer alan araştırmanın bulguları kapsamında 16 hipotez kabul edilmiş, 2 tanesi ise reddedilmiştir. Buna göre, denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenler denetim kanıtının kaynağı, türü, miktarı, elde edilme yöntemi, güvenilirliği, tutarlılığı ve ihtiyaca uygunluğudur. Alt değişkenler kapsamında, denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenler ise, bağımsız kaynaklar, farklı ve birbiriyle tutarlı kaynaklar, geçmiş denetim ekibi, muhasebe sistemi, uzman kişi, orijinal kanıt, sözlü kanıt, yazılı kanıt, gözlem yöntemi, sorgulama yöntemi, önemli yanlışlık riski, riskli hesap, örnekleme riski ve etkin iç kontrol sistemidir. Kopya kanıt ve örneklem büyüklüğü değişkenlerinin ise denetim kanıtının kalitesine etki etmediği sonucuna varılmıştır.

Çalışmada ayrıca, NVIVO 12 programında katılımcıların demografik değişkenleri ile denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenler arasında çapraz sorgu tabloları oluşturulmuştur. Çapraz sorgu tablolarının sonucunda, incelenen her demografik değişken için, katılımcı sayısı fazla olan gruplardaki katılımcıların, denetim kanıtının kalitesine etki eden temel değişkenlerden daha fazla bahsettiği tespit edilmiştir.

Çalışmanın, BDS 500'ün bağımsız denetçiler tarafından anlaşılabilirliğini artıracak ve bağımsız denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Kanıtı, Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı 500 (BDS 500)

A FIELD STUDY ON THE APPLICATION OF TURKISH STANDARDS ON AUDITING 500: AUDIT EVIDENCE

ABSTRACT

The essence of internal audit work is the collection and evaluation of sufficient and appropriate audit evidence. It is also made as obligatory by international audit authorities that auditors obtain audit evidence to support their opinions expressed in the independent audit reports. The aim of this study is to explain the Turkish Standards on Auditing 500 (TSA 500): Audit Evidence standard published by Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (KGK) and to reveal in practice how the standard is perceived and applied by independent auditors who are actively engaged in independent audit services.

For this aim, the concept of audit was discussed, the literature on the subject was reviewed and TSA 500 standard was explained in the first two parts of the study. In the practice part of the study, a total 20 research questions, 7 of which were aimed at determining demographic characteristics, were asked to 70 independent auditors who are actively working in Ankara by interview method from qualitative research types. 18 hypotheses were created in this study and 16 hypotheses were accepted and 2 were rejected according to the results of the study contained in the qualitative concept maps obtained with the help of NVIVO 12 program. Accordingly, the variables that affect the quality of the audit evidence are the source, type, quantity, method of obtaining the audit evidence, reliability, consistency and compliance with the need. Within the scope of sub-variables, variables that affect the quality of the audit evidence are independent sources, different and consistent sources, past audit team, accounting system, expert person, original evidence, oral evidence, written evidence, observation method, inquiry method, risk of material misstatement, risky account, sampling risk and effective internal control system. No significant relationship was found in terms of the effect of copy evidence and sample size on the quality of the audit evidence.

In the study, crosstab query tables were also created between the demographic variables of the participants and the variables that affect the quality of the audit evidence in NVIVO 12 program. As a result of crosstab query tables, it was found that

for each demographic variable examined, the participants in the groups with a large number of participants mentioned more about the main variables affecting the quality of the audit evidence.

It is thought that the study will increase the understandability of TSA 500 by independent auditors and contribute the development of the independent audit profession.

Keywords: Independent Audit, Audit Evidence, Turkish Standards on Auditing, Turkish Standards on Auditing 500 (TSA 500)



İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iii
ÖNSÖZ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİ

1.1. Denetimin Tanımı	6
1.2. Denetimin İşlevi.....	8
1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi	10
1.4. Denetim Türleri.....	11
1.4.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	12
1.4.1.1. Zorunlu Denetim.....	12
1.4.1.2. İhtiyari Denetim.....	12
1.4.2. Amacına Göre Denetim Türleri.....	13
1.4.2.1. Finansal Tablo Denetimi	13
1.4.2.2. Uygunluk Denetimi.....	14
1.4.2.3. Faaliyet Denetimi	14
1.5. Denetçi Türleri	15
1.5.1. Bağımsız Denetçiler	16
1.5.2. İç Denetçiler.....	19
1.5.3. Kamu Denetçileri	19
1.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	20
1.6.1. Genel Standartlar	20
1.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	21

1.6.1.2. Bağımsız Olma Standardı	21
1.6.1.3. Mesleki Özen Standardı	21
1.6.2. Çalışma Alanı Standartları	22
1.6.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı	22
1.6.2.2. İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi Standardı	22
1.6.2.3. Kanıt Elde Etme Standardı	23
1.6.3. Raporlama Standartları	23
1.6.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı ...	23
1.6.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı	24
1.6.3.3. Tam Açıklama Standardı	24
1.6.3.4. Denetçi Görüşünü Bildirme Standardı	25
1.7. Bağımsız Denetim Süreci ve Planlama	25
1.8. Denetim Raporu	29

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KANITLARI

2.1. Denetim Kanıtı Kavramı	32
2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Kavramı	34
2.3. Denetim Kanıtı ile İlgili Literatür Taraması	35
2.4. 6102 Sayılı TTK'ye Göre Bağımsız Denetim	41
2.5. Türkiye Denetim Standartları (TDS)	41
2.5.1. Bağımsız Denetim Standartları	44
2.5.2. BDS 500 - Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı	46
2.5.2.1. Standardın Kapsamı	46
2.5.2.2. Standardın Amacı	46
2.5.2.3. Standartta Geçen Tanımlar	47
2.5.2.4. Standartta Geçen Ana Hükümler	48
2.5.2.4.1. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	48
2.5.2.4.2. Denetim Kanıtı Elde Etmek için Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi	57

2.5.2.4.3. Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler	58
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500: BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARININ UYGULANMASI HAKKINDA BİR ALAN ARAŞTIRMASI

3.1. Araştırmanın Önemi.....	60
3.2. Araştırmanın Amacı	61
3.3. Araştırmanın Kısıtları.....	62
3.4. Araştırmanın Kapsamı ve Soruları.....	63
3.5. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklemi.....	64
3.6. Araştırmanın Yöntemi	66
3.7. Araştırmanın Hipotezleri	66
3.8. Araştırmanın Bulguları.....	67
3.8.1. Demografik Değişkenlere Dair İstatistikler	67
3.8.1.1. Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre İstatistiği.....	67
3.8.1.2. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre İstatistiği	68
3.8.1.3. Katılımcıların Mesleki Unvan Değişkenine Göre İstatistiği	68
3.8.1.4. Katılımcıların Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre İstatistiği	69
3.8.1.5. Katılımcıların Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre İstatistiği	69
3.8.1.6. Katılımcıların Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre İstatistiği.....	70
3.8.1.7. Katılımcıların Denetim Yetkisini Edinme Şekli Değişkenine Göre İstatistiği.....	71
3.8.2. Nitel Kavram Haritaları.....	71
3.8.2.1. Denetim Kanıtının Kalitesi ile Bağlantılı Kavramların Haritası	71
3.8.2.2. Kanıtın Kaynağının Kavram Haritaları.....	74
3.8.2.2.1. Bağımsız Kaynakların Kavram Haritası.....	75
3.8.2.2.2. Farklı ve Birbiriyle Tutarlı Kaynakların Kavram Haritası	77

3.8.2.2.3. Geçmiş Denetim Ekibinin Kavram Haritası	80
3.8.2.2.4. Muhasebe Sisteminin Kavram Haritası.....	84
3.8.2.2.5. Uzman Kişinin Kavram Haritası.....	87
3.8.2.3. Kanıtın Türünün Kavram Haritaları	90
3.8.2.3.1. Orijinal Kanıtın Kavram Haritası	90
3.8.2.3.2. Kopya Kanıtın Kavram Haritası.....	93
3.8.2.3.3. Sözlü Kanıtın Kavram Haritası.....	96
3.8.2.3.4. Yazılı Kanıtın Kavram Haritası	99
3.8.2.4. Kanıtın Elde Edilme Yönteminin Kavram Haritaları.....	101
3.8.2.4.1. Gözlem Yönteminin Kavram Haritası.....	101
3.8.2.4.2. Sorgulama Yönteminin Kavram Haritası	104
3.8.2.4.3. Gözlem ve Sorgulama Yöntemleri Birlikte Kullanılan Yöntemin Kavram Haritası	107
3.8.2.5. Kanıtın Miktarının Kavram Haritaları.....	109
3.8.2.5.1. Etkin İç Kontrol Sisteminin Kavram Haritası.....	109
3.8.2.5.2. Örneklem Büyüklüğünün Kavram Haritası	112
3.8.2.5.3. Önemli Yanlılık Riskinin Kavram Haritası.....	114
3.8.2.5.4. Riskli Hesabın Kavram Haritası	118
3.8.2.5.5. Örneklem Riskinin Kavram Haritası.....	120
3.8.2.6. Kanıtın Tutarlılığının Kavram Haritası	123
3.8.2.7. Kanıtın İhtiyaca Uygunluğunun ve Güvenilirliğinin Kavram Haritası	125
3.8.3. Demografik Değişkenlere Göre Çapraz Sorgu Tabloları	127
3.8.3.1. Cinsiyet Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu.....	128
3.8.3.2. Yaş Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu	129
3.8.3.3. Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu	131
3.8.3.4. Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu	132
3.8.3.5. Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu.....	134

3.8.3.6. Denetim Yetkisi Edinme Şekli Değişkenine Göre Oluşturulan

Çapraz Sorgu Tablosu.....	136
SONUÇ VE ÖNERİLER	139
KAYNAKÇA.....	161
EKLER	169
ÖZGEÇMİŞ	174



KISALTMALAR

AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BIST	: Borsa İstanbul
CPA	: Certified Public Accountant
FSB	: Financial Stability Board
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: The International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	: International Accounting Standards
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
IMF	: International Monetary Fund
ISA	: International Standard of Auditing
ISAE	: International Standard on Assurance Engagements
ISACA	: The Institute of Internal Auditors
ISRE	: International Standard on Review Engagements
ISRS	: International Standard on Related Services
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TIDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

TDS	: Türkiye Denetim Standartlar
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Denetim Mesleğinin Tarihsel Aşamaları	11
Tablo 2.1. Denetim Kanıtı ile İlgili Yayımlanan Başlıca Çalışmalar	40
Tablo 2.2. Bağımsız Denetim Standartları	45
Tablo 3.1. Örneklem Sayısı Hesaplama	65
Tablo 3.2. Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre İstatistiği.....	68
Tablo 3.3. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre İstatistiği	68
Tablo 3.4. Katılımcıların Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre İstatistiği	69
Tablo 3.5. Katılımcıların Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre İstatistiği.....	69
Tablo 3.6. Katılımcıların Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre İstatistiği.....	70
Tablo 3.7. Katılımcıların Denetim Yetkisi Edinme Şekli Değişkenine Göre İstatistiği.....	71
Tablo 3.8. Katılımcıların Geçmiş Denetim Ekibi Araştırma Sorusuna Verdikleri Cevaplar.....	82
Tablo 3.9. Cinsiyet Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu	128
Tablo 3.10. Yaş Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu.....	129
Tablo 3.11. Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu	131
Tablo 3.12. Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu.....	133
Tablo 3.13. Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu	134
Tablo 3.14. Denetim Yetkisi Edinme Şekli Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu.....	136

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Denetim Süreci	8
Şekil 1.2. Denetim Türleri	12
Şekil 1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	20
Şekil 1.4. Bağımsız Denetim Süreci	26
Şekil 2.1. IAASB Tarafından Yayınlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler	42
Şekil 3.1. Denetim Kanıtının Kalitesi ile Bağlantılı Kavramların Haritası	72
Şekil 3.2. Denetim Kanıtının Kalitesi ile Bağlantılı Kavramların Detaylı Haritası	74
Şekil 3.3. Bağımsız Kaynakların Kavram Haritası	75
Şekil 3.4. Farklı ve Birbiriyle Tutarlı Kaynakların Kavram Haritası	78
Şekil 3.5. Geçmiş Denetim Ekibinin Kavram Haritası	81
Şekil 3.6. Muhasebe Sisteminin Kavram Haritası	85
Şekil 3.7. Uzman Kişinin Kavram Haritası	88
Şekil 3.8. Orijinal Kanıtın Kavram Haritası	91
Şekil 3.9. Kopya Kanıtın Kavram Haritası	94
Şekil 3.10. Sözlü Kanıtın Kavram Haritası	97
Şekil 3.11. Yazılı Kanıtın Kavram Haritası	100
Şekil 3.12. Gözlem Yönteminin Kavram Haritası	102
Şekil 3.13. Sorgulama Yönteminin Kavram Haritası	105
Şekil 3.14. Gözlem ve Sorgulama Yöntemleri Birlikte Kullanılan Yöntemin Kavram Haritası	108
Şekil 3.15. Etkin İç Kontrol Sisteminin Kavram Haritası	110
Şekil 3.16. Örneklem Büyüklüğünün Kavram Haritası	112
Şekil 3.17. Önemli Yanlışlık Riskinin Kavram Haritası	116
Şekil 3.18. Riskli Hesabın Kavram Haritası	119
Şekil 3.19. Örneklem Riskinin Kavram Haritası	121
Şekil 3.20. Kanıtın Tutarlılığının Kavram Haritası	124
Şekil 3.21. Kanıtın İhtiyaca Uygunluğunun ve Güvenilirliğinin Kavram Haritası	126

GİRİŞ

Günümüz dünyasında işletmeler, sadece yerel pazarlarda değil, aynı zamanda dış pazarlarda da yer almak istemektedir. Farklı pazarlarda yer almak, işletmenin dış pazarlarla olan ekonomik ilişkilerin gelişmesi ve mevcut faaliyet alanlarının genişlemesi anlamına gelir. Bunu sağlayabilmek için işletmeler doğru, tarafsız ve güvenilir finansal tablolar hazırlayarak kendilerine duyulan güveni artırabilir ve ekonomik faaliyetlerini büyütebilirler. Zira işletmenin hazırladığı finansal tabloların küresel ölçüde kabul görmesi için tabloların doğru, tarafsız ve güvenilir olması zorunludur ve bağımsız bir otorite tarafından düzenli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, dünyada bağımsız denetim mesleğine duyulan ihtiyaç artmıştır.

Bağımsız denetim mesleğinin gelişmesine bir sebep de, son yıllarda Enron gibi hileli finansal raporlama skandallarından korunma isteği olmuştur. Enron skandalı, dünyanın en büyük beşinci denetim firması olan Arthur Andersen'in marifetiyle, Enron'un kötü olan durumunun üç yıl boyunca olduğundan farklı olarak iyi gösterilmesi ve yatırımcıların aldatılması olarak açıklanabilir (Dinç ve Cengiz, 2014:225). Bu skandalın ardından, bağımsız denetim standartlarında güncellemelere gidilmiştir. Bütün bu gelişmeler, bağımsız denetim mesleğinin öneminin gittikçe artmasına neden olmuştur.

Bağımsız denetim mesleğinde görev yapan denetçinin doğru ve tarafsız bir denetim raporu yayımlayabilmesi için, raporda yer alan denetim görüşüne makul dayanak oluşturan denetim kanıtlarının yeterliliğinden ve uygunluğundan emin olması gerekir. Denetim kanıtı kavramı, bir işletmenin finansal işlemlerini, iç kontrol sisteminin yetkinliğini ve finansal tabloların üçüncü taraflar tarafından tanınmasını sağlayan gerekli tüm faktörleri gözden geçirmek için toplanan tüm bilgi ve belgelerdir. American Institute of Certified Public Accountants'a (AICPA) göre, makul bir denetçi görüşüne ulaşmak için elde edilen yeterli ve uygun bir kanıt, inceleme, sorgulama, gözlem ve teyit gibi yöntemler vasıtasıyla ulaşılmaktadır (aicpa.org, Erişim Tarihi: 28.01.2021).

Nitekim denetim kanıtı, tüm dünyada gerçekleştirilen işletme denetimlerinde büyük önem kazanmıştır. Sadece hissedarlar, bankalar, diğer finansal kuruluşlar ya da işletme yöneticileri değil, tüm finansal tablo okuyucuları bağımsız bir denetim firması tarafından denetlenmiş finansal tabloların doğruluğuna ve eksiksizliğine güvenebilir. Bu sebepten dolayı, denetçi denetim kanıtını toplarken, denetlenen işletmenin muhasebe verilerinin doğruluğu konusunda bilgi verecek ölçüde uygun, yeterli ve uygun kanıtlara ulaşmayı amaçlamalıdır.

Denetçiye bu noktada rehberlik eden, uluslararası otoriteler tarafından kabul görmüş ve yayımlanmış standartlardır. Bahsi geçen uluslararası otoriter kurumlardan birisi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'dur (International Federation of Accountants- IFAC). IFAC'in yayımlamış olduğu uluslararası denetim standartları, tüm dünyada denetim mesleğinde çalışan denetçilere küresel seviyede kabul görecektir. Finansal raporlama standartlarını açıklamaktadır. Denetim kanıtları üzerine IFAC'in yayımladığı uluslararası standart ISA 500- Denetim Kanıtları (International Standard on Auditing- Audit Evidence) olup, bu uluslararası denetim standardının amacı finansal tabloların denetiminde denetim kanıtlarının ne olduğu, elde edilecek denetim kanıtlarının miktarı ve kalitesi ve denetçilerin bu denetim kanıtlarını elde edebilmek için kullanacakları denetim prosedürleri hakkında standartlar oluşturmak ve rehberlik etmektir (ISA 500-1.paragraf).

Türkiye'de de bağımsız denetim mesleği dünyada olduğu gibi önemini artırmaktadır. 1982 yılından itibaren Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için bağımsız denetim zorunlu olarak uygulanmaktadır. Fakat özellikle 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte, belli niteliklere sahip olan işletmelerin bağımsız denetim hizmeti veren kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesini düzenleyen bir sistem tasarlanmış ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Türkiye'de yayımlanan finansal denetim raporlarının uluslararası standartlara uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak ve etkin bir kamu gözetimi gerçekleştirmek misyonuyla kurulmuştur (kgk.gov.tr, Erişim Tarihi: 24.01.2021).

Denetim kanıtları hakkında KGK'nın ISA 500-Denetim Kanıtları Standardı'ndan uyarlayarak yayımladığı standart, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500: Bağımsız

Denetim Kanıtları'dır. Bu Standart, Türkiye'deki bağımsız denetçilere finansal tabloların denetiminde nelerin denetim kanıtı olarak sayılabileceğini ve hangi denetim prosedürleri ile yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşılabileceğini açıklar (BDS 500-1.paragraf).

Uygun olmayan veya eksik sayıda olduğu için denetlenen hesabı bütünüyle açıklamayan denetim kanıtlarının neden olduğu denetim riskini bertaraf etmek için denetçilerin BDS 500'ü uygulamada ne kadar kullandıklarını anlamak gerekmektedir. Aktif olarak denetim mesleğini icra eden bağımsız denetçilerin BDS 500'ü nasıl algıladıkları ve ne ölçüde denetim çalışmalarında kullandıklarını gösteren bir çalışma literatürde yer almadığı için, bu konu araştırmanın problemini oluşturmuştur.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim faaliyetinin Türkiye'de giderek artan önemine istinaden, KGK tarafından yayımlanan ve bağımsız denetim faaliyetinin uluslararası standartlara uygun icra edilmesini sağlamak ve bağımsız denetçileri bilgilendirmek amacıyla uygulamaya konulan Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardını açıklamak ve uygulamada standardın aktif olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunan bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandığını ve uygulandığını ortaya çıkarmaktır. Böylece, Türkiye'de denetim mesleğinde aktif olarak çalışan denetçilerin denetçi görüşlerini oluştururken en büyük dayanakları olan yeterli ve uygun denetim kanıtını uluslararası standartlara uygun bir şekilde toplayıp toplamadıklarını araştırarak konuyla ilgili literatüre katkı sağlamaktır.

Bu amaç ışığında, çalışmanın ilk iki bölümünde kavramsal çerçeve ve çalışmanın değişkenlerine dair bilgilendirme yer almaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, denetim kavramının tanımı ve işlevi irdelenmiş, denetimin tarihsel süreci hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca, denetim ve denetçi türleri detaylarıyla açıklanmış ve bir denetim çalışmasının tamamlanabilmesi için gereken minimum şartların bütünü olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) konusuna yer verilmiştir. İlk bölümde açıklanan diğer konular ise denetim süreci aşamaları, denetim raporu çeşitleri ve denetçi görüşleri olmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde, denetim kanıtı kavramı ele alınmış ve konu ile ilgili dünya üzerinde yayımlanan başlıca çalışmalar üzerinden literatür çalışması gerçekleştirilmiştir. Öte yandan, bağımsız denetim mesleği üzerinde büyük etkisi olan

6102 sayılı TTK hakkında bilgilendirme yapıldıktan sonra, KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları ve Bağımsız Denetim Standartları sırasıyla açıklanmıştır. İkinci bölümün son kısmında ise, çalışmaya konu olan Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı'nın kapsamı, amacı, önemli tanımları, ana hükümleri, denetim kanıtı elde etmek için test edilecek kalemlerin nasıl seçildiği ve denetim kanıtlarının tutarsızlığı ve güvenilirliğine dair şüphelere yer verilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümü üçüncü bölümüdür. Bu bölümde, KGK tarafından Ankara ilinde yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlar altında çalışan bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapmadığı halde denetim görevi üstlenen bağımsız denetçiler arasından 70 bağımsız denetçi ile nitel araştırma kapsamında mülakat yöntemi ile görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Yüz yüze gerçekleştirilen bu görüşmelerde elde edilen veriler üzerinden NVIVO 12 programı kullanılarak çalışmanın bulguları saptanmıştır. Çalışmanın bulguları ilk olarak demografik değişkenlerine göre değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümün ilerleyen kısımlarında, araştırma sorularına verilen yanıtlar ışığında NVIVO 12 programı tarafından oluşturulan nitel kavram haritalarına ve bu haritaların yorumlarına yer verilmiştir. Üçüncü bölümün son kısımlarında ise, demografik değişkenlere göre belirlenen ve NVIVO 12 programı tarafından oluşturulan çapraz sorgu tablolarından ve bu tabloların yorumlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler kısmında, NVIVO 12 programı aracılığıyla elde edilen bulgular kısaca özetlenmiş ve araştırmanın 18 hipotezi ile ilgili değerlendirme yapılmıştır. Çalışmanın, Türkiye'de bağımsız denetim alanında aktif olarak görev yapan farklı unvanlardaki denetçilerin BDS 500- Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı hakkında algısını ve uygulamada bahsi geçen standarttan ne ölçüde yararlandıklarına dair reel sonuçları içermesi sebebiyle ve sonuç bölümünde konuyla alakalı verilen öneriler ışığında, Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün gelişmesine, aktif olarak denetim sürecinde yer alan bağımsız denetçilere ve konu ile ilgili akademik çalışma yapmayı düşünen araştırmacılara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİ

Küreselleşen dünyada teknolojik, sosyal ve ekonomik değişimler yaşanmakta ve bu değişimler her alanda etkisini hissettirmektedir. İşletmeler de bu küresel değişimden payına düşeni yaşayarak varlıklarını devam ettirmeye çalışmaktadır. Günümüz işletmelerinin daha yoğun ve yıpratıcı rekabet ortamında yer alması, uluslararası işletme birleşmelerinin çoğalması, yatırımların uluslararası pazarlarda değerlendirilmesi gibi birçok etkenden dolayı işletmelerin mevcut yapılarını değişen piyasa koşulları doğrultusunda güncellemeleri kaçınılmaz olmaktadır. Bu büyük değişimlerde işletmelerin güncel tuttuğu önemli fonksiyonlarından birisi de muhasebe sistemleridir. İşletmeye ait finansal bilgilerin ilgili taraflara şeffaf, anlaşılır, doğru ve karşılaştırılabilir olarak sunulması gereksinimi, denetim kavramının doğmasına neden olmuştur.

Köklü değişimlerin yaşandığı çağımızda bireylerin ve işletmelerin başarıları bilginin elde edilmesi ve amaçlarına uygun olarak kullanılmasına bağlıdır (Erkuş, 2003:23). Fakat bilgi dünyası yaşanan değişimlerden dolayı karmaşık bir yapıya büründükçe, işletmelerin içerisinde ve dışarısında yer alan karar alıcıların doğru bir karara ulaşması güçleşmektedir. Karar alıcılar bilgiyi doğrudan kaynağına gidip yerinde inceleme fırsatını çoğunlukla bulamadığından, başkalarının hazırladığı bilginin doğruluğuna itimat etmek zorundadırlar. Halbuki başkaları tarafından hazırlanan bilginin kasıtlı veya kasıt olmadan hata veya hile içerme durumu son derece olağandır. Nedeni değişken olsa da, her iki halde de sonuç tektir yani bilgi güvenilir değildir. Öyleyse, karar alıcıların açıklanan bilginin güvenilir olup olmadığını anlaması için bağımsız bir tarafın gerçekleştirdiği denetime ihtiyacı bulunmaktadır.

Özellikle çıkar çatışmaları, muhasebe bilgilerinin karmaşıklığı, bilgi kullanıcılarının bilgiye ulaşmada yaşadığı güçlükler ve yeterli muhasebe bilgisine sahip olmamaları karar almada kullanacakları bilginin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamada karşılaşılan sorunlardır. Bu sorunları aşmak için bağımsız denetim bilgi kullanıcılarının gereksinimini çözecek tek adrestir (Selimoğlu vd., 2019:2).

1.1. Denetimin Tanımı

Denetim kavramı ile ilgili çok sayıda tanımlama yapılmıştır. Genel olarak tanımlamak gerekirse, denetim bir bağımsız göz tarafından işletmenin hazırladığı finansal tabloları ile muhasebe kayıtlarının incelenip tasdik edilmesidir. Bu tanımla daha da detaylandırmak yerinde olacaktır. Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgili duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014: 11).

Denetim faaliyeti, içerisinde birçok aşama barındıran bir süreçtir. Öncelikle, yapılan denetim faaliyetinin belirli bir iktisadi faaliyetin sonucunda o iktisadi faaliyeti yürüten işletme tarafından hazırlanmış finansal tablo ve diğer yardımcı bilgilerinin, hali hazırda belirlenmiş olan ölçütlere uygunluğu araştırılmalı, denetçinin görüşünü oluştururken kendisine makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli denetim kanıt toplanmalı, toplanan denetim kanıtları işletmenin muhasebe defter kayıtları ve diğer bağımsız belgeleri ile karşılaştırılmalı, kanıtların doğruluğu ve güvenilirliği anlaşılmalı ve denetçiyi denetim görüşüne ulaştıran bu süreç rapora dökülerek karar alıcıların bilgisine sunulmalıdır.

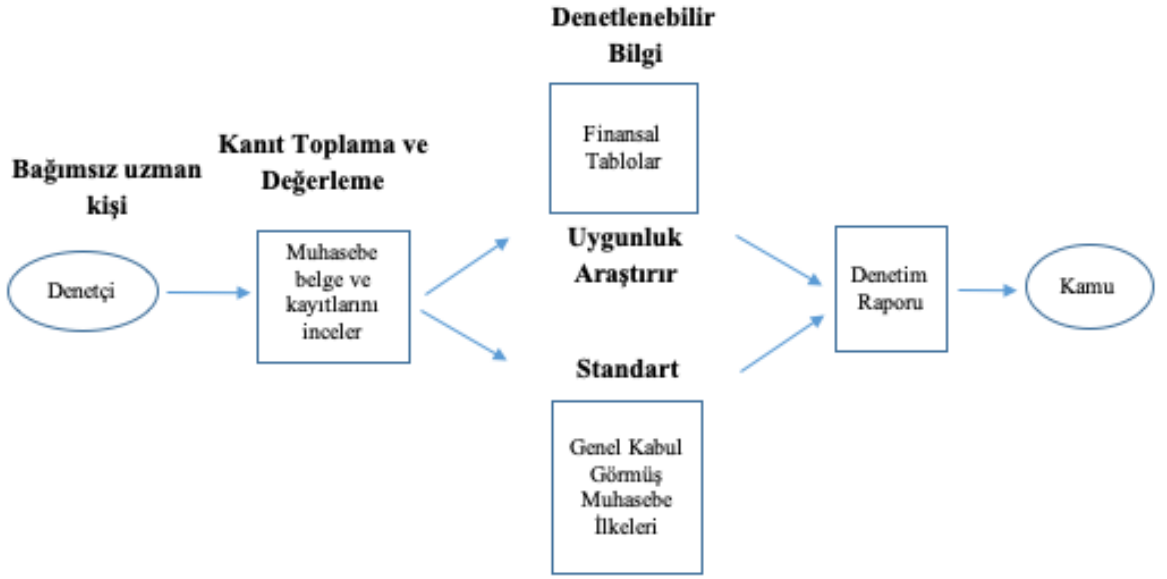
En basit haliyle denetim, bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskleri belirleyen, kuruluşun liderlerini bu risklerden haberdar eden ve riskleri azaltmayı hedefleyen önermeler içeren bir sistematik süreçtir (isaca.org, Erişim Tarihi: 04.11.2019).

Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi denetimin bir takım özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- **Denetim, aşamalardan oluşan bir süreçtir:** Denetim sürecini oluşturan aşamalar şunlardır; denetimi gerçekleştirilen iktisadi faaliyetin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini anlayabilmek için gerekli ve yeterli kanıt ve bilgileri elde etmek, bu denetim kanıtlarını analiz etmek, yapılan değerlendirme sonucu bir denetim görüşüne ulaşmak ve bu görüşü denetim raporu ile somut hale getirerek karar alıcıların bilgisine sunmak.

- ***İktisadi faaliyet ve diğer bilgiler:*** Denetim, kapsamı gereği denetlenecek işletmenin iktisadi faaliyet ve diğer bilgilerini anlama, tespit etme ve raporlama işlevlerine sahiptir. Bir başka ifadeyle, denetimi gerçekleştirecek denetçi ya da denetim firması, denetlenecek işletmenin belirli bir dönemine ait finansal tabloları ve diğer bilgileri ile ilgili müşteri işletme tarafından sunulan iddialarının doğruluğunu ve güvenilirliğini yaptığı incelemeler sonucu teyit eder.
- ***Önceden belirlenmiş ölçütler:*** Denetçinin, denetlenen müşteri işletme tarafından kendisine sunulan finansal tablo ve diğer bilgilerin doğruluğunu teyit edebilmesi için kendisine yardımcı olacak önceden belirlenmiş standart ölçütlere ihtiyacı vardır. Bu ölçütler, yasalar, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bütçeler olabilir.
- ***Yönetim tarafından sunulan iddiaların uygunluğunu teyit:*** Denetçi, önceki maddede bahsedilen önceden belirlenmiş ölçütlerle, denetimi gerçekleştirilen müşteri işletme yönetimi tarafından iddia edilen bilgilerin uygunluğunu karşılaştırır.
- ***Denetim kanıtı toplama ve analiz etme:*** Denetçi, denetlenen müşteri işletmenin sunduğu bilgiler ile ilgili önyargılı olmadan tarafsız bir bakış açısıyla denetim kanıtı toplar ve topladığı bu kanıtları analiz eder.
- ***İlgi grupları:*** Denetçinin hazırlayacağı denetim raporu doğrultusunda karar alan zümreye ilgi grupları denir. Bu grubun arasında işletme ortakları ve yöneticiler gibi işletme içi ilgi grupları yer alacağı gibi, bankalar, devlet kurumları gibi işletme dışı ilgi grupları da yer alabilir.
- ***Ulaşılan sonuçların bildirilmesi:*** Bu kısımda denetim süreci son bulur. Denetçi, analiz ettiği denetim kanıtlarının sonucunda ulaştığı bulgulara istinaden, karar alacak ilgi gruplarına müşteri işletmenin iddia ettiği bilgilerinin doğruluğunu onaylar, reddeder ya da görüş bildirmekten kaçınır.

Denetim süreci aşağıda Şekil 1.1’de gösterilmektedir (Güredin, 2014:13):



(Kaynak: Güredin, 2014:13)

Şekil 1.1. Denetim Süreci

Denetim sürecinin ilk aşamasında, bağımsız bir denetçinin ön çalışma faaliyetleri kapsamında denetlenmesi talep edilen işletme ile ilgili denetim riski oluşturabilecek (dava vb.) faktörleri değerlendirmesi ve işi kabul etmeye karar verirse taraflar arasında bir denetim sözleşmesinin imzalanması yer alır. İkinci aşamada denetçi, işletmenin faaliyetlerini ve iç kontrol sistemini, muhasebe uygulamalarını anlamaya çalışır ve gerekli ön analitik incelemeleri gerçekleştirir. Bu aşamada denetçi, denetim planını oluşturur ve bu çerçevede riskin hesap, açıklama ve potansiyel hata düzeyinde değerlendirilmesini, kontrollerin verimli olarak çalıştığına dair yapılacak testlerin planlanmasını, detay testlerin planlanmasını gerçekleştirir. Denetim sürecinin son aşamasında denetçi, denetim planının uygulanmasını gerçekleştirir, denetim raporunu hazırlar ve denetim raporunu kamuya ve diğer ilgili mercilere açıklar (Bayram, 2011).

1.2. Denetimin İşlevi

Uygun ve yerinde karar alabilmek, işletme yöneticilerinin taşıması gereken özellikler arasındadır. Yönetici, doğru ve zamanında aldığı kararlar sayesinde rekabetçi iş dünyasında işletmenin rakiplerine kıyasla daha ileri konuma taşınmasına yardımcı olabilir. Öte yandan karar alıcı mekanizma sadece işletme içinde olmaz, işletme dışında yer alan yatırımcılar, bankalar vb. ilgi grupları da işletme ile ilgili önemli kararlar

alırken, doğru bilgiden faydalanmak isterler. Bilgi, tarafsız ve bağımsız bir otoritenin onayıyla güvenilirliğini artırır. Bu sebepten ötürü, işletmenin hazırlayıp sunduğu bilgilerin gözden geçirilme ve doğruluğunu onaylama süreci denetimin temel işlevini oluşturmaktadır.

Finansal tabloların sunduğu bilgileri kaynağında inceleme şansı karar alıcılar tarafından olanaklı değildir. Bu yüzden, karar alıcılar bağımsız bir otoritenin sunulan bilginin doğruluğunu kaynağında inceleyerek doğruluğunu onaylamasına ihtiyaç duyar. Denetimin işlevi bu süreçte bilginin nesnelliğini artırarak karar alıcılara güven sağlamaktır.

İşletmenin finansal durumunu gösteren finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ile işletmeye yönelik talep haklarına ilişkin bilgiden oluşur. Ayrıca, finansal raporlar, raporlayan işletmenin ekonomik kaynaklarında ve işletmeye yönelik haklarda değişikliğe yol açan işlemlerin ve diğer olayların etkileri hakkında bilgi sağlar. Bu iki bilgi, ilgi grupları karar alınırken faydalı veriler sağlar (Kavramsal Çerçeve, Md. A12). Bir başka ifadeyle, denetimin temel fonksiyonu olan müşteri işletmenin hazırladığı finansal raporların şirketin finansal durumunu adil ve doğru bir şekilde temsil edilip edilmediğinin anlaşılması, karar alıcılara önemli ölçüde yardımcı olmaktadır. Bu konuyla alakalı Bağımsız Denetim Standardı 200- Bağımsız Denetçilerin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı'nda da benzer bir hüküm bulunmaktadır. BDS 200'e göre, denetimin amacı hedef kitle kullanıcılarının denetlenen müşteri işletmenin finansal tablolarına duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına dair denetçinin denetim raporunda belirttiği denetçi görüşü sayesinde ulaşılır (BDS 200-3.paragraf).

Hedef kitle kullanıcılarının müşteri işletmenin finansal tablolarına dayanarak uygun kararlar almalarının dışında başka sebeplerden dolayı da denetime ihtiyaç duyulabilir. Bunlar (Yüzgün, 1984: 22; Altuğ, 2000:5):

- ***Daha iyi ve yararlıyı aramak:*** Denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı aramak, dolayısıyla olumlu gelişimi sağlamak için denetim gereklidir.

- **Uygulama farklılığını gidermek:** Denetlenen birimler arasında uygulama farklılığını gidermek için denetim yapmak gereklidir. Nitekim gerçekleştirilen uygulamalarda farklılık tespit edilirse, önlemini almak daha kolay hale gelir.
- **Olumsuzlukları ortaya çıkarmak:** Yanlışlık, kusur, hile, yolsuzluk vb. çeşitli art niyetli tutumları saptamak için ilgili birimin denetimden geçmesi gereklidir.

Denetim mesleği, denetlediği kuruluşun faaliyetlerini değer katmak ve iyileştirmek için bir takım tasarlanmış bağımsız ve objektif güvence oluşturacak çalışmalar içeren bir danışmanlık çeşididir. Mesleğin hedefleri arasında risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirme ve geliştirme yer alır. Denetim mesleğinin sunduğu tüm bu işlevler sayesinde, gerek işletme içi gerek işletme dışı risk kontrol altında tutulur.

1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim mesleğinin ilk defa kesin olarak nerede uygulandığı konusunda literatürde ortak bir yargı olmamakla beraber, uluslararası boyutta kullanılan “denetçi” sözcüğü ilk defa 1289 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. 1581 yılında ise, ilk defa Venedik’te bir örgüt adı altında toplanan muhasebe denetçileri, 19. yüzyılın başlarından itibaren İngiltere’de yasalarla desteklenmiş ve şirketlere denetim zorunlu hale getirilmiştir. İngiltere’de yaşanan tüm bu gelişmeler ışığında bugün de hala hizmet vermeye devam eden ve bağımsız denetim şirketleri arasında “Büyük 4”’ten (big four) biri olan Deloitte, William Deloitte tarafından 1845 yılında Londra’da kurulmuştur. Amerika’da da eş zamanlı gelişmeler yaşanmış olup, 19. yüzyılın başlarında sertifikalı kamu denetçilerinin (CPA - Certified Public Accountant) denetlediği ilk finansal tablo yayınlanmıştır. (Selimoğlu vd., 2019:2).

Sanayi devriminden önce denetim çalışmaları tüm finansal ve finansal olmayan bilgilerin %100 incelenmesi sonucu gerçekleşmekteydi.

Ancak 1900’lü yılların başlamasıyla beraber, işletmeler ölçek olarak büyümüş, üretim kapasiteleri artmış, barındırdıkları riskler artmış ve finansal bilgileri doğrulama ihtiyacı bütün bu gelişmelere paralel olarak artmıştır. Bununla beraber, 1900’lü

yıllardan önceki dönemlerde uygulanan, tüm işlemlerin tek tek denetlenmesi yöntemi denetimin mevcut iş yükünü artırdığından ve kolay olmadığından dolayı bir engel teşkil etmeye başlamıştır. Bu yıllarda, örnekleme yoluyla denetim yöntemi uygulanmaya başlanmıştır.

1930'lu yılların sonrasında muhasebe mesleği ile yaşanan değişim ve gelişmelere paralel olarak denetim mesleğinde de değişimler olmuştur. Denetim faaliyetleri artık %100'lük inceleme yaklaşımından tamamen uzaklaştırılarak, örnekleme yoluyla test edilmeye başlanmıştır. Öte yandan diğer bir değişiklik ise finansal raporların ilgi grupları değişkeninde yaşanmıştır. 1930'lardan önce denetim sadece işletme sahipleri, hissedarlar ve devlet için gerçekleştirilirken, 1930'lardan günümüze kadar bahsi geçen ilgi gruplarına ek olarak sendikalar, tüketiciler vb. eklenmiştir. Güredin'in (2014) tablo haline getirdiği denetimin tarihsel aşamaları Tablo 1.1'de yer almaktadır:

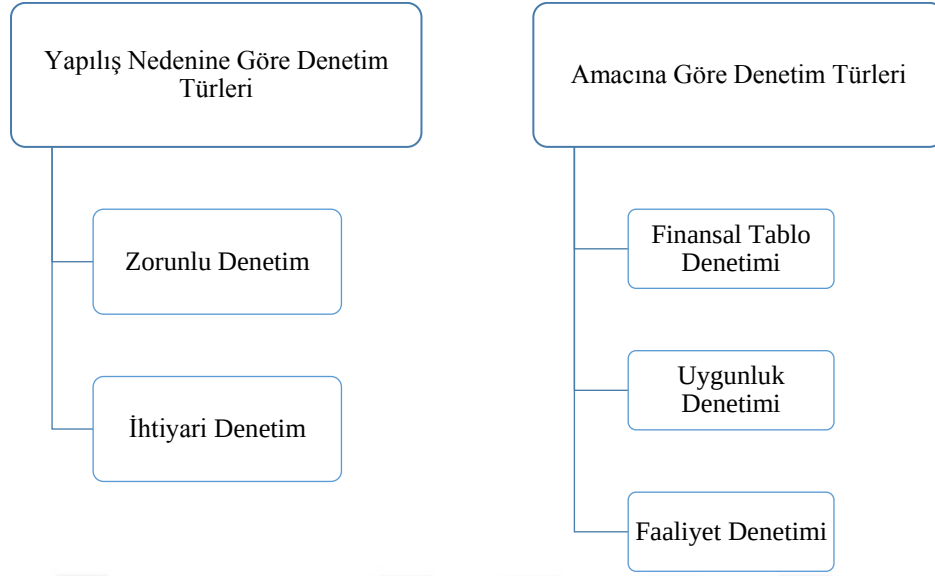
Tablo 1.1. Denetim Mesleğinin Tarihsel Aşamaları

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

(Kaynak: Güredin, 2014: 14)

1.4. Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri literatürde genellikle iki farklı ölçüt üzerinden türlere ayrılarak değerlendirilmiştir. Bunlar yapılış nedenine göre denetim türleri ve amacına göre denetim türleridir. Aşağıda Şekil 1.2'de denetim türleri iki ayrı ölçüt açısından sınıflandırılmıştır:



Şekil 1.2. Denetim Türleri

1.4.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Denetim türleri yapılış nedenine göre ölçüt alınıp sınıflandırıldığında, iki başlık altında toplanır; zorunlu denetim ve ihtiyari denetim.

1.4.1.1. Zorunlu Denetim

Zorunlu denetim türünde, denetime tabi tutulan işletmeler yasalarla desteklenen denetim yükümlülüğüne riayet etmek zorundadırlar. Bu denetime, kanuni bir tabanı olduğu için yasal denetim adı da verilir. Denetim faaliyetini yürütecek denetçilerin nitelikleri, denetim konusu, amacı, denetim çalışmalarının hangi esaslar çerçevesinde yürütüleceği yönetmelik ve tebliğlerle belirlenir (Haftacı, 2018:9). Zorunlu denetime tabi işletmelere örnek olarak bankalar, halka açık şirketler, sigorta şirketleri verilebilir.

1.4.1.2. İhtiyari Denetim

Diğer adı isteğe göre denetim olan ihtiyari denetim türünde, denetim faaliyetleri bir zorunluluğa bağlı kalmaksızın ilgi gruplarının isteği doğrultusunda gerçekleştirilir. Bir başka ifadeyle, yasalarca bir bağlayıcılığı olmayan ihtiyari denetimde, denetim faaliyetlerinin sınırı denetimi isteyen karar alıcı gruba göre belirlenir. İşletme sahiplerinin halka arz sürecinde olan işletmeleri için istediği denetim faaliyeti veya bir

kredi kuruluşunun işletmeye kredi vermeden önce istediği denetim faaliyeti bu denetim türüne örnek olabilir.

1.4.2. Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim türleri amacına göre ölçüt alınıp sınıflandırıldığında, üç başlık altında toplanır. Bunlar, finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

1.4.2.1. Finansal Tablo Denetimi

Amacına göre denetim türlerinden ilki finansal tablo denetimi olup, bağımsız denetim olarak da adlandırılabilir. Denetim faaliyeti olarak ilk akla gelen denetim türü olan finansal tablo denetiminde, denetime tabi işletmenin hazırladığı finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu, bağımsız ve tarafsızca toplanmış denetim kanıtları ile karşılaştırılır ve güvenilirliği ölçülür.

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı; işletmenin finansal durumunu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine ekonomik kararlar alırken faydalı bilgiler sağlamaktır (TMS 1, Md. 9). Bu nedenle denetçi, denetime tabi işletmenin finansal tablolarını denetlerken farklı niteliklerde karar alıcıların bilgisine sunulacak şekilde tarafsızca denetim faaliyetini yürütür.

Finansal tablo denetiminde, müşteri işletmenin hazırlayıp doğruluğunu iddia ettiği finansal tablolarının gerçeği yansıtip yansıtmadığı denetlenir. Finansal tabloların denetimiyle oluşan denetçi görüşü, müşteri işletmenin finansal tablolarının bütün önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını inceler (BDS 200- A1.paragraf). Bahsi geçen geçerli raporlama çerçevesi genel olarak, standart yayımlamaya yetkili kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını ya da konuyla alakalı mevzuat hükümlerini içerir. Kimi zaman, geçerli raporlama çerçevesi kapsamında diğer kaynaklar da yer alabilir. Bunlara örnek olarak aşağıdaki kaynaklar gösterilebilir (BDS 200- A5.paragraf):

- Muhasebe konularıyla ilgili kanunlar, düzenlemeler, mesleki etik yükümlülükler, mahkeme kararları da dahil olmak üzere yasal ve etik çevre,

- Standart yayımlamaya yetkili tüm kurum, kuruluşlar ya da düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış farklı hukuki bağlayıcılık içeren muhasebe yorumları,
- Standart yayımlamaya yetkili tüm kurum, kuruluşlar ya da düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış yeni ya da ortaya çıkmakta olan muhasebe konularıyla alakalı farklı hukuki bağlayıcılık içeren muhasebe yorumları,
- Muhasebe ile ilgili literatür,
- Yaygınlıkla, geçerli ve hakim olan genel ve sektör bazında uygulamalar.

1.4.2.2. Uygunluk Denetimi

Amacına göre yapılan ikinci denetim türü uygunluk denetimi olup, kamu denetimi olarak da adlandırılabilir. Uygunluk denetimi, işletme faaliyetleri ve finansal işlemlerin yasa/ yasa benzeri düzeltmelere, işletmenin politika, prosedür ve amaçlarına uygunluğunu belirlemek amacıyla yürütülen incelemelerdir (Coşkun vd., 2013:14; Ertaş, 2018:6). Bir başka deyişle, uygunluk denetimi yetkili bir otorite tarafınca belirlenmiş kurallara ne ölçüde uyulduğunu anlamak için yapılan denetim türüdür. Bahsedilen yetkili otorite işletmenin üst yönetimi olabileceği gibi, işletme dışı bir otorite de olabilir.

Uygunluk denetiminde kullanılan ölçütler arasında kanun, yönetmelik, işletmenin yönetim kurulu kararları, yönetimin oluşturduğu iç kontrol prosedürleri yer alır. İşletme içi uygunluk denetimi çoğunlukla işletme personeli olan denetçiler vasıtasıyla gerçekleştirilerek işletmenin üst yönetim tarafından belirlenmiş iç kontrol prosedürlerine uygunluğu araştırılır. İşletme dışı uygunluk denetimde ise örneğin vergi denetim memurlarının yaptığı incelemeler gibi işletme dışından yetkili otoritelere denetim gerçekleştirilir.

1.4.2.3. Faaliyet Denetimi

Amacına göre denetim türlerinin sonuncusu olan faaliyet denetimi, iç denetim adıyla da bilinmektedir. Faaliyet denetimi işletmenin önceden saptamış olduğu performans ölçütlerini baz alarak, işletme bölümlerinin etkinliğini ölçmeyi hedeflemektedir. Bu denetim türü sonuçlarına göre, etkinliği ve verimliliği düşük olarak

belirlenmiş işletme bölümleri ile ilgili performanslarını geliştirmeleri adına önerilerde bulunulur.

Faaliyet denetiminde işletmenin iç kontrol yapısı, iş akış şemaları, karlılık ve büyüme stratejileri ele alınır ve söz konusu göstergelerin verimliliği analiz edilir. Denetime konu olan faaliyetler mali nitelikte olabileceği gibi, mali nitelikte olmayan faaliyetlerden de oluşabilir. Diğer amaca göre denetim türleri ile kıyaslandığında, daha öznel bir denetimdir. Faaliyet denetimi iç denetçiler ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilir.

1.5. Denetçi Türleri

Denetçi kavramı, kelime anlamı itibarıyla denetim çalışmalarını yürüten, mesleki beceri ve bilgiye sahip, daha önce denetim faaliyetlerinde bulunmuş ve ahlaki değerleri yüksek olan uzman kişi olarak tanımlanmaktadır.

Denetçinin denetim çalışmalarını yürütebilmesi için sahip olması gereken özellikler şu şekilde özetlenebilir (accountlearning.com; Erişim Tarihi: 21.01.2021):

- **Bağımsız ve tarafsız olmalı:** Denetçi, denetim görevini yerine getirirken karşılaşılabilecek herhangi bir önyargıdan etkilenmemeli, nihai denetim görüşüne karar verirken bağımsız ve tarafsız olmalıdır.
- **Mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmalı:** Denetçinin muhasebenin ilkeleri, teorisi ve pratiği hakkında eksiksiz bilgiye sahip olması gerekmektedir. Öte yandan, denetçinin farklı muhasebe sistemlerine aşina olması, tüm muhasebe dalları ile ilgili bilgili olması, muhasebe alanında son gelişmelerden haberdar olması beklenmektedir.
- **Ahlaki değerleri yüksek olmalı:** Denetçi, denetim görevini başarılı bir şekilde yerine getirebilmek için ahlaki değerleri yüksek ve dürüst olmalıdır.
- **Mesleki özen ile denetim çalışmalarını gerçekleştirmeli:** Denetçi, özenli bir tutum ile çok çalışmaya istekli olmalıdır. Ayrıca, kendisine verilen görevleri zamanında ve eksiksiz olarak tamamlamalıdır. Denetim raporunu doğru ve tam bir şekilde hazırlayabilmelidir.

- ***Şüpheli bir tavır içinde olmalıdır:*** Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında mesleki şüphecilik içinde olmalı ve müşteri işletmenin kendisi ve çevresi hakkındaki gelişmeleri yakından takip etmelidir.

Denetçiler literatürde çoğunlukla bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç başlık altında özetlenmiştir.

1.5.1. Bağımsız Denetçiler

Denetçi türlerinden ilki bağımsız denetçiler olup, bu kişiler profesyonel olarak denetim hizmeti verdikleri müşteri işletme ile bünyesinde bulundukları denetim işletmesi arasında imzalanan denetim sözleşmesi sonucu tarafsız ve bağımsız bir şekilde denetim faaliyetlerini yürüten uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, gerek aldıkları eğitim, gerekse sahip oldukları mesleki tecrübe ile denetim faaliyetlerini müşteri işletmeler için gerçekleştiren profesyonellerdir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) hazırlamış olduğu Türkiye Denetim Standartları'ndan Bağımsız Denetim Standardı 200 (BDS 200): Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi adlı standartta bağımsız denetçi kavramının; denetimi yürüten kişi ve kişileri, genellikle sorumlu denetçiyi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade ettiğini belirtmiştir (BDS 200, 13a.paragrafı).

Bağımsız denetçilerin yaptıkları denetim çalışmaları finansal tablo denetimi, faaliyet denetimi ve uygunluk denetimidir.

KGK'nın 22.09.2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmi Gazete'de yayınlamış olduğu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı 110.01 U1'e göre, denetçinin sahip olması gereken beş temel ilke bulunmaktadır ve bu ilkeler doğrultusunda denetçinin standart davranış modeli belirlenir. Bunlar; dürüstlük, tarafsızlık, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleğe uygun davranış olarak sıralanmıştır (Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı):

- ***Dürüstlük:*** Denetçi, yürüttüğü tüm mesleki ilişkilerde doğru ve güvenilir olmalıdır.

- **Tarafsızlık:** Denetçi, denetim çalışmalarını yürüttüğü müşteri işletmeye dair kararlarını verirken tarafsız bir tutum içinde bulunmalı, olabilecek çıkar çatışmaları ve önyargıların önüne geçmelidir.
- **Sır Saklama:** Denetçi, denetim çalışmaları sırasında elde ettiği müşteri işletmeye dair bilgilerin gizliliğini korumalıdır.
- **Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Denetçi, mesleki bilgi ve becerisini güncel tutmalı, meslekle alakalı standartlara ve mevzuata hakim olmalı ve yürüttüğü denetim çalışmalarını mesleki standartlara uygun bir şekilde gerçekleştirmelidir.
- **Mesleğe Uygun Davranış:** Denetçi, mesleğin öngördüğü davranış biçimini benimsemeli, meslek itibarına uygun olmayacak tutum ve davranışlar sergilememelidir.

Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı'nda ayrıca, bağımsız denetçilerin denetim hizmeti verirken karşılaşılabileceği bir takım tehdit sınıfları yer almıştır. Bunlar sınıf bazında kişisel çıkar tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri ve yıldırma tehditleridir. Aşağıda sınıf bazındaki bu tehditlerin detayları yer almaktadır (Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı- 300.6 U1 paragrafı):

- Kişisel Çıkar Tehditleri
 - Denetçinin müşteri işletmeden doğrudan finansal çıkarının bulunması,
 - Denetçi yeni iş kazanımı sebebiyle düşük bir hizmet fiyatı teklif etmesi (teklif edilen fiyatın denetim hizmetinin teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde yürütülmesini zorlaştırabilecek kadar düşük olması),
 - Denetçinin müşteri işletme ile iş ilişkisinin bulunması,
 - Denetçinin kendi şahsi çıkarları için müşterinin gizli bilgilerine ulaşabilmesi,
 - Denetçinin personeli olduğu denetim şirketinde gerçekleştirilen geçmiş bir denetim hizmetinin sonuçları arasında önemli bir hatanın saptanması.
- Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

- Bir denetçinin, finansal sistemleri uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine dair güvence raporu düzenlemesi,
- Bir denetçinin, gerçekleştirdiği güvence denetimlerinin konusunu oluşturan kayıtları hazırlamak için kullanılan orijinal verileri hazırlaması.
- Taraf Tutma Tehditleri
 - Denetçinin müşteri işletmenin lehine hisse senetlerini tanıtması ya da diğer çıkarlarını kollaması,
 - Denetçinin müşteri işletmenin lehine üçüncü taraflarla yaşadığı anlaşmazlıklarda veya hukuki davalarda avukat gibi müşteri işletme adına hareket etmesi,
 - Denetçinin müşteri işletme lehine yasal düzenlemeler yapılması için çalışmalar yapması.
- Yakınlık Tehditleri
 - Denetçinin aile yakınlarından ya da birinci derece yakınlarından birisinin müşteri işletmede yönetici veya yetkili olarak görev yapması,
 - Müşteri işletmede yönetici, yetkili yada verilen denetim hizmeti ile ilgili etkili bir pozisyonda görev yapan kişinin yakın bir geçmişte sorumlu denetçi olarak hizmet sunmuş olması,
 - Denetim ekibinde yer alan bir denetçinin müşteri işletme ile uzun süreli bir iş ilişkisinin bulunması.
- Yıldırma Tehditleri
 - Denetçinin mesleki bir husustaki anlaşmazlık sebebiyle sözleşmenin ya da denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi,
 - Müşteri işletmenin ilgili konu hakkında daha uzman olması, daha çok bilgisinin olması sebebiyle denetçinin müşteri işletmeyle aynı bulgulara ulaşması konusunda kendisine baskı yapıldığını hissetmesi,

- Denetçinin uygun olmayan bir muhasebe uygulamasına onay vermemesi halinde önceden belirlenen bir terfinin olmayacağı konusunda bilgilendirilmesi,
- Denetçinin müşteri işletmeden önemli bir hediye almış olması ve bu konunun kamuya açıklanmasıyla tehdit edilmesi.

1.5.2. İç Denetçiler

İç denetim, bir işletmenin ya da kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bu faaliyetlere değer katmak maksadıyla gerçekleştirilen bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak adlandırılır (tide.org.tr, Erişim Tarihi: 24.01.2021). İşletmelerin bünyesinde iç denetim departmanlarında görevlendirilmiş kişiler iç denetçi olarak adlandırılmaktadır.

İç denetçiler, bağımsız denetçilerden farklı olarak, denetim faaliyetlerini gerçekleştirdikleri işletmenin organizasyon şemasında yer alırlar. Birçok işletmede, iç denetim departmanı olup, iç denetçiler bu departmanda görev yapmaktadırlar. Direkt olarak yönetim kuruluna ya da genel müdüre bağlı bir şekilde denetim çalışmalarını gerçekleştiren iç denetçiler, elde ettikleri denetim bulgularını doğrudan genel müdürün ya da yönetim kurulunun bilgisine sunarlar.

İç denetim faaliyetleri arasında mali nitelikte denetim faaliyetleri ve mali nitelikte olmayan denetim faaliyetleri yer alır. Bu kapsamda iç denetçi faaliyet denetimleri ve uygunluk denetimleri gerçekleştirir. İç denetçinin amacı bünyesinde bulunduğu işletmenin varlıklarının korunduğundan emin olmak ve işletmenin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş politikalara uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmaktır. İç denetçi, yaptığı incelemeler sonucu elde ettiği bulguları ve önerileri iç denetim raporu ile işletme yöneticilerine sunar. Ayrıca, iç denetçi tarafından hazırlanan iç denetim raporu, bağımsız denetçilerin çalışmalarına da önemli katkı sağlar.

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, çeşitli kamu kuruluşlarına bağlı olarak denetim faaliyetlerini icra eden uzman kişilerdir. Kamu denetçileri, bir kamu otoritesi için, bir başka kamu kurumunu veya bir özel kurumu denetleyebilirler. Maliye Bakanlığı Müfettişleri, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, diğer bakanlık müfettişleri kamu denetçileri

örneklerindendir. Kamu denetçileri, finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimlerini yürütebilir.

1.6. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), standart bir denetim çalışmasının tamamlanabilmesi için uyulması gereken minimum şartları belirleyen kurallar bütünüdür. Bu kurallar çerçevesinde, denetim çalışmaları esnasında denetçilerin uyması gereken ve önceden belirlenmiş temel ilkeler olarak da tanımlanabilen GKGDS, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ayrı grup şeklinde sınıflandırılır. Şekil 1.3'te ilgili sınıflandırılma bulunmaktadır:



Şekil 1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1.6.1. Genel Standartlar

GKGDS'nin ilk kısmını oluşturan genel standartlar kendi içinde üç alanda incelenmektedir. Bunlar mesleki eğitim ve deneyim standardı, bağımsız olma standardı ve mesleki özen standardıdır.

1.6.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Genel standartların ilki olan mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek denetçinin alanında eğitim almış ve deneyim kazanmış olmasını şart koşar. Ancak yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olan denetçiler, karar alıcıların doğru karara ulaşabilmeleri için doğru ve tarafsız bilgiden oluşan denetçi raporunu hazırlayabilir.

Bu standart, denetimin konusunda eğitim almış ve sahada yeterli deneyim kazanmış uzman kişiler tarafından yapılmasını anlatır. 3568 sayılı kanunun vermiş olduğu yetkiye göre Türkiye’de SMMM ve YMM belgesine sahip olan kişiler denetim yetkisine sahiptirler (Karadeniz, 2015:18). Öte yandan, denetimi gerçekleştirecek uzman denetçi, güncel mevzuatı ve ilgili standartları yakından takip etmeli ve güncellenen uygulamaları denetim çalışmalarına yansıtmalıdır.

1.6.1.2. Bağımsız Olma Standardı

Genel standartlardan bir diğeri ise bağımsız olma standardı olup, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütürken ve denetçi görüşünü açıklarken tarafsız ve bağımsız olması gerektiğini belirtir. Denetçinin tarafsız ve bağımsız olması demek, müşteri işletme lehine kararlar almayacağı, baskı ve taleplerden etkilenmeyeceği, gerçekleştireceği tüm çalışmalarda dürüst olacağı anlamına gelmektedir. Nitekim dürüstlüğünden şüphe duyulan bir denetçinin sunduğu denetim görüşü de aynı ölçüde şüphe teşkil edecek ve güvenilirlikten uzak olacaktır.

1.6.1.3. Mesleki Özen Standardı

Son genel standart ise mesleki özen standardı olup, denetçinin yürüttüğü denetim çalışmalarını son derece titizlikle ve özenle hazırlaması gerektiğini ifade etmektedir. Denetçinin mesleki özeni ve dikkati sağlayabilmesi için de, denetime başlamadan önce denetlenecek müşteri işletme ile ilgili bilgi sahibi olması, iç kontrol sistemini incelemesi, denetim esnasında denetim çalışmalarını planlaması, özenli çalışma kağıtları hazırlaması ve denetçi görüşüne ulaşırken yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtları elde etmesi gerekmektedir.

1.6.2. Çalışma Alanı Standartları

GKGDS'nin ikinci bölümünde çalışma alanı standartları yer almakta olup, bu grubun altında da planlama ve gözetim standardı, iç kontrol sisteminin denetlenmesi standardı ve kanıt elde etme standardı yer almaktadır.

1.6.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Çalışma alanı standartlarından ilki planlama ve gözetim standardıdır. Bu standart, denetçinin denetim faaliyetlerine başlamadan önce müşteri işletmeyi tanıması ve denetim planını oluşturmasını barındırır. Denetçinin denetime başlamadan önce plan yapmış olması, denetçiye ve varsa denetçi yardımcılara yol gösterecek ve yardımcı olacaktır.

Uygun bir denetim planlaması yapmanın temelde üç nedeni bulunmaktadır (Bozkurt, 2018:35):

- Yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamak,
- Denetim maliyetlerini kontrol edebilmek,
- Denetlenen işletme hakkında yanlış anlaşılmanın önüne geçebilmektir.

Denetim çalışmaları bir uzman denetçinin eşliğinde gerçekleştirilirken, denetçi yardımcıları da çoğunlukla denetim ekiplerinde bulunur. Denetçi yardımcılarının denetim faaliyetlerine eşlik etmesi mesleki eğitimlerinin bir parçasıdır ve uzman denetçi tarafından denetçi yardımcılarının hazırlamış olduğu çalışma kağıtları kontrole tabi tutulur.

1.6.2.2. İç Kontrol Sisteminin Denetlenmesi Standardı

Bir diğer çalışma alanı standartlarından olan iç kontrol sisteminin denetlenmesi standardı, denetçinin denetim kapsamında gerçekleştireceği testlerin sayı ve kapsamını belirlemek için müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi hakkında bilgi verir. Bir işletmede etkin çalışan bir iç kontrol sistemi varsa, denetçinin o işletmenin ürettiği bilginin doğruluğuna inancı artar ve ona göre denetimin riskini belirler. İç kontrol sistemi zayıf olan bir işletme için daha büyük bir risk belirlenirken, etkin çalışan bir iç kontrol sistemi olan işletmeye ise daha düşük risk tayin edilecektir.

Bu standartta, denetçi müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin doğru bilgi üretip üretmediğine, etkin çalışıp çalışmadığına ve ürettiği bilgi doğru ise iç kontrolü zayıf veya güçlü bölümlerine göre yapılacak testte seçilecek örnek miktarına ve kapsamına karar verir.

1.6.2.3. Kanıt Elde Etme Standardı

Çalışma alanı standartlarından sonuncusu ise kanıt elde etme standardıdır. Bu standarda göre, denetçi görüşüne ulaşmadan önce görüşünü destekleyecek nitelikte ve sayıda denetim kanıtı elde etmelidir. Denetçi, denetimini gerçekleştirdiği hesap grubuna uygulayacağı testlerde toplaması gereken denetim kanıtı sayısını müşterinin iç kontrol sisteminin etkinliğine göre hesaplar.

Standartta belirtilen ibare “yeterli sayıda ve kalitede denetim kanıtı toplama gerekliliği” olup, denetçi denetim kanıtı için yeterli olacak sayıyı ve niteliği kendi öznel yargısıyla belirleyebilmektedir. İç kontrol sistemi belirlenen hesap grubunda güçlü olarak belirlendiyse, daha az sayıda örnek seçilebilecekken, iç kontrol sisteminin zayıf olması durumunda ise örnek sayısı artırılacaktır. Öte yandan, denetim kanıtı olarak uygun kalitede kanıtlar seçilmelidir. Kanıtın geçerli, nesnel ve sürekli olması kalitesini artıracaktır.

1.6.3. Raporlama Standartları

GKGDS'nin son bölümünde ise raporlama standartları bulunur ve bu grubun alt detayında ise genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde devamlılık standardı, tam açıklama standardı ve denetçi görüşünü bildirme standardı yer almaktadır.

1.6.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Raporlama standartlarından ilki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardıdır. Bu standartta, denetçi müşteri işletmenin doğruluğunu beyan ettiği yayımlanmış finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum içinde hazırlanıp hazırlanmadığını araştırır.

İşletmenin yasal mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırladığı finansal tabloların ilgili ölçütlere uygunluğu denetçi tarafından

gerçekleştirilen denetim çalışması sırasında incelenir. Denetçi, denetim çalışmalarının sonucunda hazırladığı denetim raporunda denetlenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu konusundaki görüşünü açıklar (Kavut vd., 2009:74).

Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden tam açıklama kavramına uygun olmaması halinde bu durum gerekçeleriyle birlikte denetim raporunda belirtilmelidir (Gücenme, 2004: 54).

1.6.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Devamlılık Standardı

Raporlama standartlarından biri de genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde devamlılık standardı olup, bu standart denetçinin denetimini gerçekleştirdiği finansal tablolar hazırlanırken dikkate alınan muhasebe ilkelerinin bir önceki dönemle aynı olması gerektiğini belirtir. Nitekim finansal tabloların önceki dönem ile karşılaştırılabilmesi, iki dönemde de baz alınan muhasebe ilkelerinin aynı olmasıyla ilintilidir.

Denetçi devamlılık ilkesi gereği kendisinden önceki dönemlerde hazırlanan denetim raporlarını da dikkate almalıdır. Hazırlayacağı denetim raporunda önceki denetim raporlarına yer vermeli ve yapmış olduğu denetimin bahsi geçen denetim raporundan sonraki tarihleri kapsadığını açıkça belirtmelidir (Güçlü, 2010:21; Erdoğan: 2020:41).

1.6.3.3. Tam Açıklama Standardı

Tam açıklama standardı da bir başka raporlama standardı olup, denetçi denetim raporunda özellikle belirtmediği takdirde, denetim raporunun karar alıcılar için yeterli, gerekli ve tam açıklayıcı nitelikte olduğunu ifade etmektedir. Bilindiği gibi bağımsız denetim raporu, çok farklı ilgi gruplarının ekonomik kararlarını almalarında danıştığı bağımsız kaynaklardan biridir. Bu sebepten ötürü, denetçi denetlediği müşteri işletme hakkında yazdığı denetim raporunun dipnotlarında yer alan açıklamalarının yeterli, tutarlı ve anlaşılır olduğundan emin olmak zorundadır. Eğer denetçi finansal tablolarda belirtilen bilgilerin tam açıklayıcı olduğundan emin olursa, bunu denetim raporunda ayrıca belirtmez, fakat finansal tablolarda yer alan bilgilerle ilgili yeterli bilgiye sahip olmadığını düşünüyorsa bu hususu denetim raporunda belirtmek zorundadır.

1.6.3.4. Denetçi Görüşünü Bildirme Standardı

Raporlama standartlarının sonuncusu ise denetçi görüşünü bildirme standardıdır. Bu standart, denetçinin yaptığı denetim çalışmaları sonunda bir denetim görüşüne ulaşması halinde denetim görüşünü bildirmesini veya görüş bildirmekten kaçınması durumunda ise buna neden olan açıklamayı içermesini belirtir. Denetim çalışmaları sonunda denetçi dört farklı görüş bildirebilir. Bunlar;

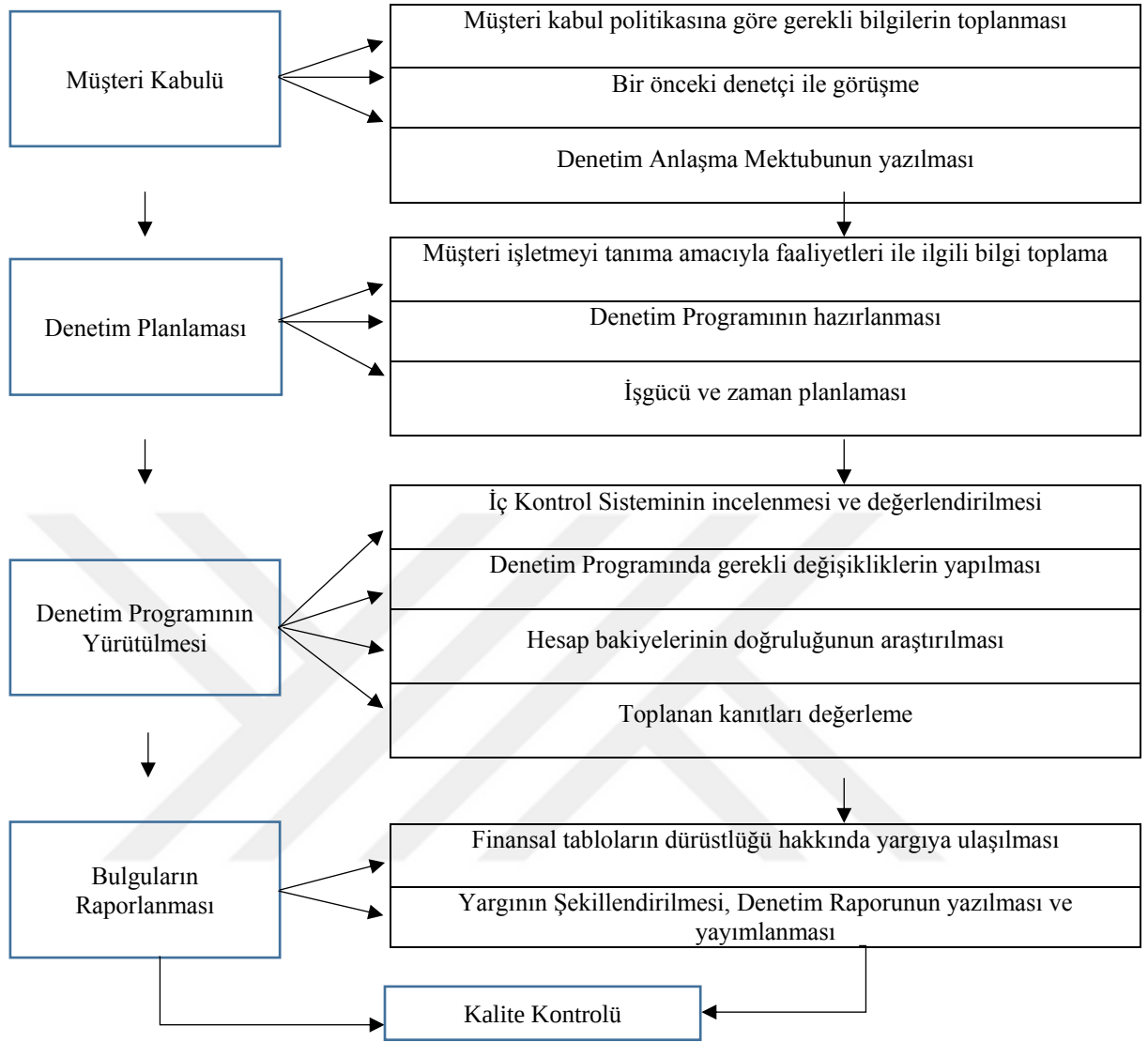
- Olumlu görüş,
- Olumsuz görüş,
- Şartlı görüş,
- Görüş bildirmekten kaçınmadır.

Denetçi kapsamlı bir görüş bildiremediği durumlarda, bunun nedenlerini denetim raporunda ifade etmesi gerekmektedir. Öte yandan bu standarda göre, denetçinin adı eğer denetlediği finansal tablolar ile birlikte geçecekse, bu durumda denetçi denetim raporunda yürüttüğü denetimin niteliği ile sorumluluk derecesini bildirmelidir.

Görüş bildirme standardının amacı, denetçinin finansal tablolarla birlikte adının geçtiği durumlarda sorumluluk derecesinin yanlış yorumlanmasını önlemektir (Akçay ve Bilen, 2018: 239).

1.7. Bağımsız Denetim Süreci ve Planlama

Bağımsız denetim ekibi tarafından yürütülen bağımsız denetim çalışması, denetim standartları doğrultusunda birbirini takip eden aşamalardan oluşan sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Bağımsız denetim sürecinin başlangıç noktasını müşteri işletmeden gelen denetim talebinin olumlu değerlendirilmesi sonucu işin kabulü oluştururken sürecin sonucunu ise müşteri işletme ile ilgili bulguların bağımsız denetim raporu ile raporlanması oluşturur. Şekil 1.4'te bağımsız denetim süreci yer almaktadır (Güredin, 2014: 179):



(Kaynak: Güredin, 2014:179)

Şekil 1.4. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim sürecini başlatan aşama müşterinin kabul edilip denetim işinin alındığı aşamadır. Bu aşamada denetim firması öncelikle, kendisinden denetim hizmeti almak için başvuran işletme hakkında, denetim şirketlerinin müşteri kabul politikasına göre gereksinim duyulan bilgilerini toplar. Denetim firması tarafından yapılan bu ön araştırma sırasında, denetim firması potansiyel müşteri ile ilgili kendi araştırmasını gerçekleştirir ve kendisinden önceki denetim firması ile görüşür. Denetim firmasının kendisinden denetim hizmeti talep eden her işletmeyi kabul etme zorunluluğu olmadığından, yaptığı ön araştırma sonuçlarında denetim riskinin yüksek bulunduğu işletmeleri kabul etmeyebilir. Eğer ön araştırma sonucunda denetim firması, potansiyel

müşteriye denetim hizmeti verebileceği sonucuna varırsa, iki taraf arasında tarafların süreç boyunca sorumluluklarının ve haklarının yer aldığı denetim anlaşma mektubu imzalanır.

Denetim sürecinin ikinci aşaması denetimin planlandığı aşamadır. Denetçi, denetim işini planlarken esasen denetim riskini kabul edilebilecek makul bir seviyeye indirmeyi amaç edinir. Denetim riski, müşteri işletme yönetiminin doğruluğunu iddia ettiği finansal tabloların önemli yanlışlık barındırma riski ile birlikte denetçinin de var olan bu yanlışlıkları tespit edememe riskidir. BDS 315'e göre, önemli yanlışlık riski, denetçinin yargısına göre denetimde bilhassa dikkat edilmesi gereken risktir (BDS 315-4a paragrafı).

Denetim riskinin yapısal risk, kontrol riski ve tespit riski olmak üzere üç bileşeni vardır. Formülü ve risklerin açıklamaları aşağıdaki gibidir (Güredin, 2014: 226-227):

Denetim Riski = Yapısal Risk x Kontrol Riski x Tespit Riski

- **Yapısal Risk:** Yapısal risk, iç kontrol sisteminin etkinliği dikkate alınmadan finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunma olasılığıdır. Denetçinin kontrolü dışında olan bu risk, iç kontrolün etkin olmadığı bir işletmede finansal tablolarda hata ve hile içerme olasılığını temsil eder.
- **Kontrol Riski:** Kontrol riski, bir hesap ve işlem akımında meydana gelebilecek önemli bir yanlışlığın işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi veya ortaya çıkarılamamasıdır. Denetçi müşterinin iç kontrol sistemi ile ilgili değerlendirme yapabilir fakat kontrol riski üzerinde de etkinliği yoktur.
- **Tespit Riski:** Bulgu riski olarak da adlandırılan tespit riski, finansal tablolardaki yanlışlıkların denetçinin uyguladığı denetim işlemleri ile ortaya çıkarılamama riskidir. Denetçinin kontrol ettiği bir risktir. Denetçi denetim riskini kabul edilebilir makul bir seviyeye indirebilmek amacıyla uygun bağımsız denetim tekniğini belirlemeyi, belirlediği uygun bağımsız denetim tekniğini doğru uygulamayı ve ortaya çıkan bulguları doğru yorumlamayı amaç edinir.

Yeterli bir denetim planı, denetim riskinin makul bir düzeye indirilmesini sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının elde edilmesi için, bağımsız denetim ekibi tarafından uygulanacak bağımsız denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içermelidir (Karacan ve Uygun, 2012:74). İyi belirlenmiş bir denetim planı, denetim sürecinde gerçekleştirilmesi gereken iş yükünün denetim ekibi arasında orantılı dağıtılmasına olanak tanır. Böylece denetimin planlandığı denetim sürecinin ikinci aşamasında müşteri işletmenin faaliyetleri ile ilgili detaylı bilgi edinilir, denetim programı hazırlanır ve denetim ekibinde yer alacak denetçi sayısı ve zaman planlaması yapılır.

Denetim sürecinin üçüncü aşaması, bir önceki aşamada hazırlanan denetim programının yürütülmesi aşamasıdır. Denetim çalışmalarının yapıldığı ve denetim görüşü oluşmadan önce görüşe dayanak sağlayacak denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği aşamadır. Bu aşamada, müşteri işletme yönetiminin iddialarının doğruluğu konusunda denetim çalışmaları düzenlenir.

Denetim programının yürütülmesi aşamasında, denetçiler, uygunluk ve maddi doğruluk gibi denetim testlerini gerçekleştirirler. Uygunluk testleri bazen kontrol testleri olarak da adlandırılan testlerdir. Bu testlerin amacı, iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermektir. Maddi doğruluk testleri, denetimde yürütülmesi gereken esas testlerdir. Denetçi maddi doğruluk testlerini gerçekleştirirken hesap kalanlarının tamamını daha ayrıntılı inceler. Bu aşamada çok daha fazla analitik inceleme gerçekleştirilir (Yılancı vd., 2013: 46-47). Dolayısıyla, denetim sürecinin üçüncü aşamasında iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirmesi sağlanır, denetim programında gerekli bir değişiklik söz konusuysa gerçekleştirilir, müşteri işletmenin hesap bakiyelerinin doğruluğu araştırılır ve yapılan uygunluk testleri, maddi doğrulama testleri ve diğer analitik incelemeler sonucunda toplanan denetim kanıtları değerlendirilir.

Denetim sürecinin son aşamasını ise denetçinin süreç boyunca elde ettiği bulguların raporlandığı aşama oluşturur. Bu aşamada, denetçi müşteri hakkında denetim görüşünü oluşturmuştur ve işletme yönetiminin iddialarının doğru olup olmadığını tespit etmiştir. Denetçi, yazıp yayımlayacağı denetim raporu vasıtasıyla müşteri işletmeye ve diğer ilgililere süreç boyunca tespit ettiği bulguları açıklar.

1.8. Denetim Raporu

Denetim raporu, denetim sürecinin nihai ürünüdür ve aynı zamanda müşteri işletmelerin doğruluğunu iddia ettiği finansal tablolarının kalitesi ve içeriği hakkında denetçinin yapmış olduğu muhakemedir. Denetim raporu, finansal tablo okuyucuları ve bilhassa hissedarlar için kesinlik yaratması nedeniyle önemli bir role sahiptir. Ayrıca, denetim raporunun bir özelliği de içerdiği bilgileri finansal tablo okuyucularına aktarması sebebiyle karar verme sürecine katkıda bulunmasıdır. Bu sebepten dolayı, denetim raporu açık ve herhangi bir belirsizlikten uzak olmalı, okuyucusuyla açık bir bağlantı kurmalıdır (Niktaba ve Aslani, 2015).

Denetim süreci boyunca denetim ekibi tarafından elde edilen bulguların kamuoyunu aydınlatma amacıyla yazıya dökülüp rapor haline getirilmesi sonucu denetim raporu oluşur. Denetim çalışmalarının tamamlanmasıyla beraber denetçinin müşteri işletmenin finansal tablolarının doğruluğu konusunda ulaştığı denetçi görüşünü ya da görüş bildirmeme durumunu finansal tablo okuyucularına beyan etmesi gerekmektedir. Denetçi bu beyanı hazırladığı denetim raporu vasıtasıyla gerçekleştirir.

BDS 700'e göre, denetçinin amaçları; elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir (BDS 700, 6.paragraf). Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır (BDS 700, 11.paragraf).

Denetçinin düzenlediği raporun, şirketle ilgisi olan ve şirketin finansal tablolarındaki verileri dikkate alarak karar veren kişi veya kurumlar üzerinde yönlendirici etkisi vardır. Dolayısıyla, denetim raporunun finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasını önleyecek şekilde, başka bir deyişle şirketin içinde bulunduğu gerçek durumu yansıtacak şekilde düzenlenmesi büyük önem taşır (Selimoğlu vd., 2019: 319). Ayrıca denetçi raporu, denetçinin gerçekleştirdiği denetimde elde ettiği denetim kanıtının, denetçi görüşü oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inandığını belirtmelidir (Cömert vd., 2013: 424).

Denetçi, denetlediği finansal tabloların finansal raporlama standartları baz alınarak gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde finansal tablo okuyucularına aktarıp aktarmaması sonucu aşağıdaki farklı denetim görüşlerine ulaşır:

- **Olumlu Görüş:** Denetçi, gerçekleştirdiği denetim çalışmaları sonucu finansal tabloların gerçeği yansıttığına kanaat getirirse olumlu görüş bildirir. BDS 700'e göre, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun sunum sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüleceğine bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (BDS 700, 18.paragraf).
- **Şartlı Görüş:** Bu görüş türüne sınırlı olumlu görüş de denmektedir. Şartlı görüş, denetlenen finansal tablolardan toplanan denetim kanıtlarına göre, finansal raporlama standartlarından bir takım önemli sapmaların olduğu, finansal tabloların ayrı ayrı ve birlikte önemli ölçüde yanlışlık içeriyor olduğu ancak bu yanlışlıkların finansal tabloların geneline yaygın olmadığı, bazı denetim tekniklerinde kısıtlamaların olması veya uygun denetim kanıtı elde edilememesi gibi nedenlerle, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akımını ve dipnotlarda açıklanan bilgilerin bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla finansal tabloların bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eder (Sağlam ve Yolcu, 2014:628; Erdoğan, 2020:59). BDS 705'e göre, denetçi aşağıdaki durumlarda şartlı görüş beyan eder:
 - Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna ulaşırsa,
 - Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememekle birlikte, varsa, tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa denetçi şartlı görüş beyan eder (BDS 705, 7a-b paragrafları).

- ***Olumsuz Görüş:*** Denetçinin bildireceği en kötü görüş olumsuz görüştür. Denetçi, müşteri işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların bir bütün halinde gerçeği yansıtmadığına kanaat getirilirse olumsuz görüş bildirir. BDS 705'e göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir (BDS 705, 8.paragraf).
- ***Görüş İfade Etmekten Kaçınma:*** Denetçi, yaptığı denetim çalışmaları sonucu net bir görüşe ulaşamazsa ya da denetçinin bağımsızlığı bozulmuşsa finansal tablolar hakkında görüş ifade etmekten kaçınabilir. BDS 705'e göre ise, denetçi iki durumda görüş vermekten kaçınabilir:
 - Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa,
 - Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş ifade etmekten kaçınır (BDS 705, 9-10.paragraflar).

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KANITLARI

2.1. Denetim Kanıtı Kavramı

İşletme yönetiminin hazırlamış olduğu finansal tablolar yoluyla, işletmenin varlıkları, kaynakları, gelir tablosu, nakit akışı, özkaynak değişim hareketleri ve adli süreç durumu gibi konularda iddiaları bulunmaktadır. Üçüncü tarafların denetçiden beklentisi, işletmenin yönetiminin iddialarında önemli bir yanlışlık içerip içermediğinin tespitidir. Denetçi, işletme yönetiminin sunduğu finansal tablolarda önemli yanlışlık olup olmadığını tespit edebilmek için, ortaya koyduğu bütün denetim çalışmalarını denetim kanıtı adı verilen destekleyici bilgiler ile güçlendirmek zorundadır.

Denetim kanıtı, bir denetim sırasında bulunan gerçeklerin bir yansımasıdır. Tüm denetim teknikleri ve prosedürleri kanıt kavramından türetilmiştir. Denetçinin bir denetim sürecinde mevcut kanıt türlerini algılamasına, bu kanıtları çeşitli denetim teknikleriyle toplamasına ve muhasebe verilerini desteklemek için kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirmesine yardımcı olur. Bundan dolayı, denetim kanıtı denetçinin mesleki muhakemesine varmak için zihninde kesin bir etkisi bulunmaktadır (accountlearning.com, Erişim Tarihi: 21.01.2021).

ISA'ya göre, denetçinin denetlenen finansal tablolara ilişkin bir görüş için makul bir temel oluşturmak üzere denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir (Zuca, 2015:700). BDS ise, denetim kanıtının tanımını denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgiler olarak yapmaktadır (BDS 500, 5a. paragrafı).

Denetim kanıtı, denetçinin denetim görüşünün dayandığı tüm bilgiler olarak aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (BDS 500, 5a. paragrafı):

- İşletmenin finansal tablolarını oluştururken yararlandığı muhasebe kayıtları,
- Diğer bilgilerdir.

İşletmenin muhasebe kayıtları, işletmenin büyük defteri, yardımcı defterleri ve yevmiye kayıtlarında olduğu gibi elektronik biçimde ya da elle girişi sağlanarak

başlatılabilen, yetkilendirilebilen, kaydedilebilen, işletilebilen ve rapor edilebilen kayıtlardır. Öte yandan, muhasebe kayıtları, yukarıda bahsi geçen işlemleri gerçekleştirirken, bu işlemleri desteklemek için sözleşmeler, çekler, faturalar gibi işletmenin kayıt defteri dışındaki belgeleri de içerir (Zuca, 2015:701).

Diğer bilgiler, denetçinin geçerli bir muhakeme yoluyla doğru sonuçlara ulaşabilmek için denetim kanıtı olarak kullanacağı bilgiler olup, bu bilgiler dış kaynaklardan elde edilen belgelerden, müşterinin iç kaynaklarından ya da denetçinin elinde bulunan diğer bilgilerden oluşabilir (Zuca, 2015:701).

Kumar ve Sharma'ya (2005) göre, denetim kanıtı denetlenen ölçülebilir bilgilerin belirlenmiş kriterlere uygun olarak ifade edilip edilmediğini değerlendirmek için denetçi tarafından kullanılan herhangi bir bilgiyi ifade eder (Kumar ve Sharma, 2005). Denetim kanıtı işletmelerin muhasebe sistemlerinden alınan bilgiler, denetlenen işletmelerin varlıklarının fiziksel teftişi, iç ve dış kaynaklardan alınan belgeler olabilir (Soltani, 2007).

Denetçiler, denetim kanıtlarını birçok farklı biçimde ve kaynaktan elde edebilir. Bir denetim kanıtı fiziksel veya fiziksel olmayan verilerden oluşabilir. Denetim kanıtına örnek olarak aşağıdaki maddeler sıralanabilir (Kong, 2020):

- Muhasebe bilgileri,
- Banka hesap özetleri,
- Yönetim hesapları,
- Maddi duran varlıkların kayıtları,
- Çalışan bordro listeleri,
- Faturalar,
- Banka mutabakatları,
- Satıcı ve alıcı mutabakatları
- Avukat mektubu,
- Çeşitli makbuzlar,
- Çeşitli video ve e-postalar,

- Sözleşmeler,
- Önemli yetkiye sahip kişilerden elde edilen sözlü kanıtlar.

2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Kavramı

Denetçinin gerçekleştirdiği denetim çalışmalarını sonuca ulaştırdığı ve denetim görüşünü denetim raporu vasıtasıyla yayımladığı aşamaya gelmesinden önce, tüm denetim süreci boyunca (planlama, iş akış süreçlerinin kontrolü, esas denetim çalışmalarının olduğu aşama, sonuç aşaması) elde ettiği denetim kanıtlarının yeterli ve uygun denetim kanıtı olduğundan emin olması gerekmektedir. Aksi takdirde, denetçi uygun olmayan veya eksik sayıda olduğu için denetlenen hesabının tümünü tamamıyla temsil etmeyen denetim kanıtlarını baz alarak oluşturduğu hatalı bir denetim görüşü ile hem kendisi hem de çalıştığı denetim firması adına büyük bir denetim riski yüklenmektedir. Bu yüzden, yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmak denetçi için büyük önem arz etmektedir.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı için BDS 500 şu ifadeleri içermektedir. Denetim kanıtının uygunluğu kanıtın kalitesinin ölçütü iken, denetim kanıtının yeterliliği ise kanıtın miktarının ölçütü olarak tanımlanmıştır (BDS 500-5b-c.paragrafları). Başka bir ifadeyle, yeterli denetim kanıtı esas olarak denetim kanıtı sayısına işaret eder. Uygun denetim kanıtı ise, kanıtın kalitesini anlatmaktadır.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı şunları içerir (Kong, 2020):

- Denetim kanıtının kalitesi,
- Denetim kanıtının miktarı,
- Elde edilen kanıt kaynaklarının güvenilirliği,
- Finansal raporlama çalışmaları üzerinde işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve güvenilirliği,
- Elde edilen kanıtların denetlenen hesap ile alakalı olması,
- Denetim kanıtının güvenilir şekil özelliklerine sahip olması.

2.3. Denetim Kanıtı ile İlgili Literatür Taraması

Dünyada ve Türkiye’de denetim kanıtı üzerine çok sayıda çalışma gerçekleştirilmiş olup, bu bölümde sadece farklı ülkelere elde edilen önemli bulgular içeren bazı çalışmalara yer verilmiştir. Tablo 2.1’de özetlenen literatür taraması ile ilgili, çalışmayı gerçekleştiren yazarlar, çalışmaların gerçekleştirildiği yıllar, hangi ülkede yayınların yapıldığı ve çalışmaların sonunda elde edilen temel bulgular açıklanmıştır.

Kanıt kavramı denetim mesleğinden önce hukuk ve tarih bilimlerinde yürütülen soruşturma ve araştırmalarda şüpheyi azaltmak ve ikna ediciliği artırmak amacıyla kullanılmıştır. Denetim alanında ise kanıtlarla ilgili teorilerin başında 1961 yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarıyla Mautz ve Sharaf gelmektedir. Yazarlar, yaptıkları çalışmalarında ulaştıkları sonucun kanıtın içsel yapısının denetim görüşüne etki ettiğini belirtmişlerdir (Zakari, 2011:97).

Denetim kanıtıyla alakalı Toba (1975) normatif bir çerçeve geliştirmiş olup, denetim kanıtlarıyla denetçinin denetledikleri işletmenin finansal tablolarının hakkındaki görüşü arasındaki ilişkiyi açıklamaya çalışmıştır. Toba’nın geliştirdiği “Denetim Kanıtının Genel Teorisi” kendisinden sonra konuyla ilgili birçok çalışmaya ışık tutmuştur. Toba’ya göre, kanıt kavramı kanıtın teyidi ve kanıtın desteklenmesi adlı iki ayrı kısımda incelenmelidir (Toba, 1975:9). Çalışmasının sonucunda, incelenen finansal tabloların hakkında denetçi görüşünün açıklanması kanıtlara dayanan koşullarla ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Stephens (1983) yılında yürüttüğü çalışmasında Toba’nın normatif çerçevesinden yararlanarak denetim kanıtının standartlarla uyumu, iç kontrolün bütünlüğü ve etkinliği arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmasının sonucunda, Toba’nın normatif çerçevesiyle önemli ölçüde uyumsuzluk tespit etmiştir.

Tablo 2.1’de yer alan bir diğer çalışma 1996 yılında ABD’de Caster ve Pincus tarafından gerçekleştirilmiş olup, kanıtın inandırıcılığı üzerinde durulmuştur. Yazarlar, kanıtın inandırıcılığını test edebilmek için birçok farklı disiplinde kullanılan Bentham Teorisinden yararlanmışlardır. Bentham Teorisi ilk olarak 1827 yılında Bentham tarafından öne sürülmüş olup, esasen hukuki kanıtların inandırıcılığı üzerinden

geliştirilmiştir. Bu amaçla, Bentham bir nicel ölçüm sistemi önermiştir ve kanıtın inandırıcılığının ancak bir ölçekte ölçülebileceğine inanmıştır.

“Ölçeğin sıfır noktası hem negatif hem de pozitif yönde herhangi bir ikna derecesinin var olmadığını gösterirken, ölçekteki pozitif sayılar bir önerme lehine ikna edici veya söz konusu gerçeğin varlığını onaylayan kanıtlara işaret ediyordu. Ölçekteki negatif sayılar ise bahsi geçen gerçeğin varlığını reddeden kanıtları gösteriyordu” (Zakari, 2011:105).

Bentham’a göre, kanıtın inandırıcılığına etki eden değişkenler kanıtın miktarı, tahminlerin dağılımı, kanıt setinin bileşimi, kanıtın elde edildiği kaynağın güvenilirliği, kanıtın doğrudan oluşu ve tahminlerden sapmalar olarak belirlenen altı adet değişkendi. Caster ve Piscus (1996) da denetim kanıtlarının inandırıcılığını ölçümleyen Bentham’ın Teorisi’nde yer alan ve kanıtın inandırıcılığını etkileyen altı değişkenden faydalanmıştır. Çalışmalarının sonucunda, bahsi geçen altı değişkenin denetim kanıtının inandırıcılığına etki ettiğini tespit etmişlerdir.

Ahmid’in 2000 yılında Libya’da yürüttüğü çalışmada, genel olarak Libya gibi gelişmekte olan ekonomilerde denetim kanıtı üzerine yayınlanmış az sayıda çalışma olduğunu belirtmiş ve çalışmayı yürütmekteki amacının denetim kanıtları ile ilgili boşluğu doldurmaya çalışmak olduğunu açıklamıştır. Çalışmanın sonucunda elde edilen temel bulgu ise denetim faaliyetini gerçekleştiren denetim elemanının tecrübesi arttıkça, elde edilen denetim kanıtının kalitesi de buna paralel olarak yükselmektedir.

Janvrin’in 2001 yılında ABD’de yürüttüğü çalışmasında, ISA 500’de de belirtildiği gibi, denetçinin dış kaynaklardan elde ettiği denetim kanıtlarının inandırıcılığının, iç kaynaklardan elde edilen denetim kanıtlarının inandırıcılığına kıyasla yüksek olduğunu tespit etmiştir. Ayrıca, denetlenen işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkinliğinin, dış kanıtlardan ziyade iç kanıt kullanma ihtiyacını kısmen azaltabileceğini öne sürmüştür.

Çil’in 2003 yılında yürüttüğü çalışmasında, denetimde kanıt olarak seçilecek kalemlere karar verirken 530 no.’lu Uluslararası Denetim Standardı’nın kullanımını incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, denetçinin tüm kanıtlara ulaşmak yerine, örnekleme yoluyla seçtiği kanıtlardan elde ettiği sonuçları genelleyerek bir denetim görüşüne ulaşabileceği tespit edilmiştir.

Glover, Prawitt ve Wilks 2004 yılında İngiltere’de yürüttükleri çalışmalarında denetim sürecini hangi faktörlerin etkileyebileceğini araştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda, nihai denetim görüşünü de içeren raporlama süreci de dahil olmak üzere tüm denetim sürecini desteklemek için doğru ve titiz kanıtlara gerek duyulduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca, zayıf kaliteli bir analitik prosedür önemli bir fark yaratmadığında, denetçilerin bu prosedürlerden elde edilen kanıtın gücünü abartma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir.

Çin’de 2006 yılında Qing tarafından yürütülen çalışmada, denetim kanıtlarının geçerliliğinin denetçinin sahip olduğu tecrübeyle ilişkisi incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, bilgi, problem çözme becerisi, kanıtı araştırıp değerlendirme becerisi ve denetim görüşü kalitesi konularında tecrübeli ve tecrübesiz denetçiler arasında önemli farklar tespit edilmiştir.

Çin’de 2006 yılında denetim kanıtı üzerine yayınlanan bir başka önemli çalışma ise Sheng-wen tarafından gerçekleştirilmiş olup, çalışmada denetim kanıtının uygunluğunun denetçinin yetkinliği ve tecrübesi arasındaki ilişkisi incelenmiştir. Tıpkı Qing gibi, Sheng-wen de gerçekleştirdiği çalışmasının sonucunda denetçinin bilgisi, tecrübesi ve bağımsızlığının denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Şirin’in 2006 yılında yaptığı çalışmasında, denetim kanıtı teorisinin genel karakteristiği ve denetim konusunun değişmesi halinde denetim kanıtının elde edilme sürecine etkisi incelenmiştir. Çalışmada geleneksel denetim kanıtları elektronik denetim kanıtları ile kıyaslanmış ve elektronik denetim kanıtlarının güvenilirliğini belirleyen unsurlar açıklanmıştır. Çalışmanın sonucunda, günümüzde kanıt toplama sürecinin elektronik denetim kanıtları üzerinden şekillendiği ve bu yüzden elektronik bilgi ortamının denetçi tarafından iyi anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

2006 yılında Sarens ve De-Beelde Belçika’da gerçekleştirdikleri çalışmalarında iç kontrol sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Bulgulara ulaşmak için görüşme yöntemini kullanan yazarlar, çalışmada 6 Belçika firması ile görüşmüştür. Çalışmanın sonucunda, denetim kanıtlarının etkinliğinin işletmelerin sahip olduğu iç kontrol sisteminin verimliliğine paralel bir şekilde arttığı tespit edilmiştir.

Marietta ve Arnold 2008 yılında ABD’de gerçekleştirdikleri çalışmalarında muhasebe standartları ve denetçinin içsel motivasyonu arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, muhasebe standartları denetçilerin daha fazla bilgisel motivasyon yaşamalarına yol açtığı ve bu nedenle, mevcut bilginin daha kapsamlı ve sistematik işlenmesine neden olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca elde edilen bir diğer sonuç da, farklı türde denetim kanıtı çeşitlerini analiz etmenin, yapılan denetimin kalitesini ve verimliliğini artırdığı sonucudur.

2008 yılında Romanya’da gerçekleştirilen çalışmada ise Morariu, Cercel, Ciocodei, Stoian ve Rotaru, denetim kanıtı türü ile nihai denetim kararı arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Yazarlar, çalışmalarında denetim kanıtının doğrudan elde edilmiş olmasının kanıtın kalitesini etkilediğini ve denetim kanıtı türünün raporlama aşamasında denetçiyi etkilediğini tespit etmişlerdir.

Ohta 2009 yılında Japonya’da gerçekleştirdiği çalışmasında denetim kanıtının stratejik denetimdeki rolünü araştırmıştır. Çalışmanın sonucunda elde edilen sonuçlardan biri, denetçinin algısındaki hata ve önyargıların denetim kanıtının elde edilme yöntemi üzerinde etkisi olduğunun tespitidir. Ulaşılan bir diğer sonuç ise, eğer denetçinin hatalı reddetmeden kaçınacak ölçüde güçlü bir dürtüsü varsa, denetim riskinin denetim kanıtlarıyla beraber arttığının tespitidir.

Marris 2010 yılında ABD’de yürüttüğü çalışmasında denetim kanıtının elde edilmesinde karşılaşılan zorlukları araştırmıştır. Daha önce Qing ve Sheng-wen’in ulaştığı gibi, çalışmanın sonucunda tecrübesiz, bilgisiz ve problem çözme yeteneği gelişmemiş denetçilerin elde ettikleri denetim kanıtları ile tecrübeli, konusunda uzman ve problem çözme yeteneği gelişmiş denetçilerin elde ettikleri denetim kanıtları arasında önemli ölçüde farklar bulunduğunu belirtmiştir.

Malkawi, Alraja ve Alkhayer’in 2010 yılında Suriye’de yürüttükleri çalışmalarında, Şam Borsası’nda yer alan bankaların bilgi sistemleri denetimlerini araştırmışlardır. Çalışmanın sonucunda, iç kontrol sistemlerinin denetim kanıtının kaynaklarından biri olan muhasebe sistemlerinden toplanan bilginin güvenilirliği hakkında bilgi sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Karavardar’ın 2014 yılında gerçekleştirdiği çalışmasında, denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde kanaat fonksiyonlarının kullanımı analiz edilmiştir. Bu amaç

çerçevesinde 63 denetçiden bir denetim vakası üzerinden görüşleri alınmıştır. Çalışmada sonucunda, denetim kanıtlarının kanaat fonksiyonları vasıtasıyla temsil edilmesi, denetim süreci sayısallaştırır ve daha güvenilir sonuçlara ulaşılabilir.

Niktaba ve Aslani 2015 yılında yürüttükleri çalışmalarında, denetim raporunda yer alan nihai denetçi görüşü üzerinde denetim kanıtının kalite özelliklerinin ve denetçinin mesleki muhakemesinin ne derece etkili olduğu incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda, güvenilir denetim kanıtının, denetim raporunda yer alan denetçi görüşü üzerinde önemli bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Öte yandan denetim kanıtının güvenilir ve kaliteli olmasının da, denetim teknik standartları, muhasebe referansları ve denetçinin mesleki muhakemesine bağlı olduğu da çalışmanın sonuçları arasındadır.

Durmuş vd. 2018 yılında yaptıkları çalışmalarında, denetim kanıtının kalitesinin denetçi görüşüne etkisini literatürde araştırmışlardır. Çalışmada yerli ve yabancı yayınlar taranmıştır. Yerli yayınlardan elde edilen sonuca göre, denetim kanıtları çeşitli denetim yöntemlerinden yararlanılarak denetçinin karar verme sürecine etki etmektedir. Yabancı yayınlardan elde edilen sonuca göre, denetim kanıtları denetçi görüşüne etki etme konusunda farklı boyutlarda değerlendirilmiştir.

Tablo 2.1. Denetim Kanıtı ile İlgili Yayımlanan Başlıca Çalışmalar

Yazarlar	Yıl	Ülke	Temel Bulgular
Toba	1975	Belirtilmemiş	Denetlenen finansal tabloların hakkında denetçi görüşünün açıklanması kanıtlara dayanan koşullarla ilgilidir.
Stephens	1983	Belirtilmemiş	Denetim kanıtının Genel Teorisi çerçevesinden yola çıkarak incelenen denetim kanıtının standartlarla uyumu, iç kontrolün bütünlüğü ve etkinliği arasında önemli ölçüde uyumsuzluk vardır.
Caster ve Pincus	1996	ABD	Kanıt miktarı, tahminlerin dağılımı, kanıt setinin birleşimi, kaynak güvenilirliği, kanıtın doğrudan oluşu ve beklentiden sapmalar denetim kanıtının ikna edilebilirliğini etkiler.
Ahmid	2000	Libya	Denetçinin tecrübesi arttıkça, denetim kanıtın kalitesi yükselir.
Janvrin	2001	ABD	İç kontrolün etkinliği, dış kaynaklardan alınan kanıtlardan ziyade iç kaynaklardan elde edilen kanıtları kullanma ihtiyacını kısmen azaltmaktadır.
Çil	2003	Türkiye	Denetçi, örnekleme yoluyla seçtiği kanıtlardan elde ettiği sonuçları genelleyerek bir denetim görüşüne ulaşabilir.
Glover, Prawitt ve Wilks	2004	İngiltere	Zayıf kaliteli bir analitik prosedür önemli bir fark yaratmadığında, denetçilerin bu prosedürlerden elde edilen kanıtın gücünü abartma eğiliminde olduğu tespit edilmiştir.
Qing	2006	Çin	Denetçiler, denetim kanıtlarının geçerliliğini deneyimleri doğrultusunda değerlendirirler.
Sheng-wen	2006	Çin	Denetim kanıtının uygunluğu, denetçinin yetkinliği ve tecrübesinden etkilenir.
Şirin	2006	Türkiye	Elektronik bilgi ortamını denetim kanıtına etki eder.
Sarens ve De-Beelde	2006	Belçika	Denetim kanıtının etkinliği işletmenin sahip olduğu efektif iç kontrol sistemi ile artar.
Marietta ve Arnold	2008	ABD	Muhasebe standartları, denetçilerin daha fazla bilgilendirme motivasyonu yaşamalarına yol açar ve bu nedenle, mevcut bilginin daha kapsamlı ve sistematik işlenmesine neden olur. Farklı türde denetim kanıtlarının analiz edilmesi, denetimin kalitesini ve etkinliğini artırır.
Morariu, Cercel, Ciocodei, Stoian ve Rotaru	2008	Romanya	Denetim kanıtının doğrudan elde edilmiş olması kanıtın kalitesini etkiler. Denetim kanıtının türü, denetim raporlarını oluştururken denetçileri etkiler.
Ohta	2009	Japonya	Denetçinin algısındaki hata ve önyargıların denetim kanıtının elde edilme yöntemi üzerinde etkisi vardır. Eğer denetçinin hatalı reddetmeden kaçınmak için yeterince güçlü bir dürtüsü varsa, denetim riski denetim kanıtlarıyla beraber artmaktadır.
Marris	2010	ABD	Tecrübesiz denetçiler zayıf denetim kanıtı toplamada rol oynarlar.
Malkawi, Alraja ve Alkhayer	2010	Suriye	İç kontrol sistemleri, işletmenin muhasebe sisteminden toplanan bilginin güvenilirliği hakkında bilgi sağlar.
Karavardar	2014	Türkiye	Denetim kanıtlarının kanaat fonksiyonları vasıtasıyla temsil edilmesi, denetim süreci sayısallaştırır ve daha güvenilir sonuçlara ulaşılabilir.
Niktaba, Aslani	2015	İran	Nihai denetçi görüşünü oluşturan, denetim kanıtının kalite özellikleri ve denetçinin mesleki muhakemesidir.
Durmuş, Otlı ve Özkan	2018	Türkiye	Denetim kanıtı çeşitli denetim yöntemleri sonucu denetçi görüşüne etki etmektedir.

2.4. 6102 Sayılı TTK'ye Göre Bağımsız Denetim

13.01.2011 tarihinde Türkiye'de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle beraber, işletmeler için bağımsız denetim konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. TTK Md.397, denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartları ile uyum içinde olan TDS'lere göre denetlenmesini açıklar (TTK-397.madde).

Bu kanunla beraber, Bakanlar Kurulu'nun 23.01.2013 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olacak işletmeler (tek başına ya da bağlı ortakları ve iştirakleriyle beraber) aşağıda bahsi geçen üç ölçütten en az ikisini sağlayan anonim şirketlerdir:

- Aktif toplamı 150 milyon TL ve üstünde olan,
- Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstünde olan,
- Çalışan sayısı 500 ve üstünde olan anonim şirketlerdir.

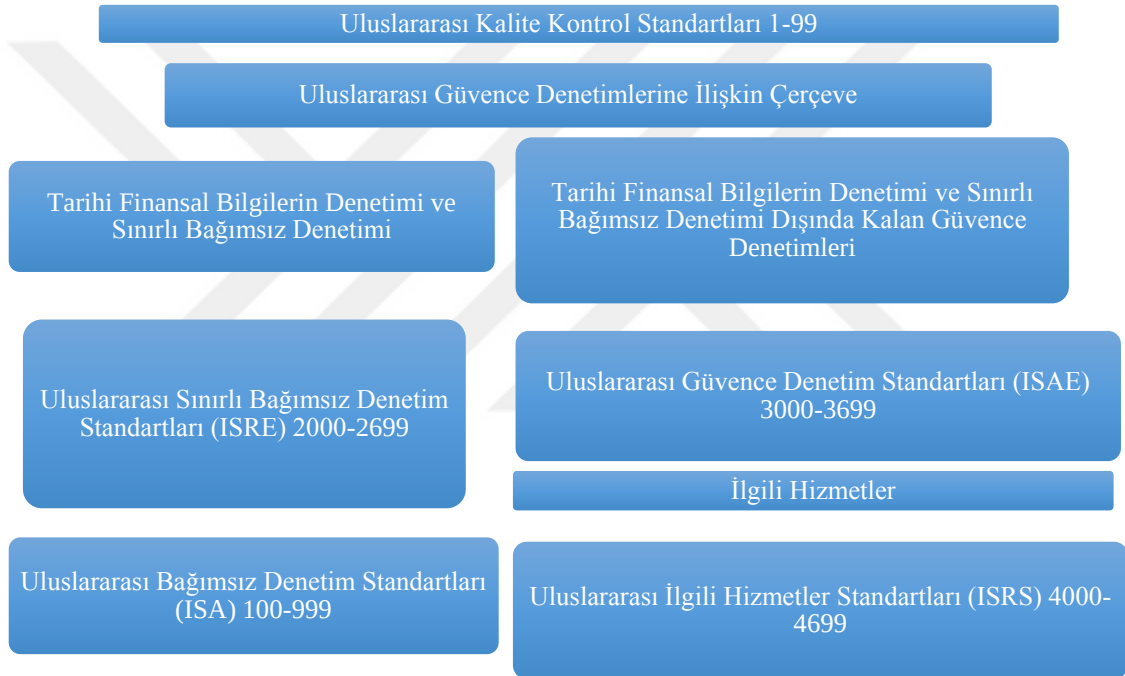
Ayrıca, TTK Md.398'de, denetlenecek işletmenin finansal tabloları ve faaliyet raporlarının denetimi, muhasebenin, envanterin ve TDS'nin belirlediği düzeyde iç denetimin ve işletme yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporlarının denetimi olduğu açıklanmıştır (TTK – 398.madde). Bütün bu maddeler sonucunda, bağımsız denetimin ülkemizde uygulama alanının genişlemesi gerçekleşmiştir.

2.5. Türkiye Denetim Standartları (TDS)

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan standartları referans alarak Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlamakla yetkilendirilmiştir. Öte yandan, Türkiye'nin Avrupa Birliği adaylık sürecinin bir parçası olması sebebiyle de, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da bu tercih kabul edilmiştir. 26.12.2012 tarihinde yayınlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde TDS, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana

ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır (Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Genel Bilgi, p.1).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) oluşturduğu üç bağımsız standart belirleyici kurul eğitim, etik, kalite kontrol ve güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayınlamaktadır. Bahsi geçen üç kuruldan biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) ise bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayınlamaktadır, bu kurumlar Şekil 2.1'de ifade edilmiştir (Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Genel Bilgi, p.1):



(Kaynak: www.kgk.gov.tr; Erişim Tarihi: 14.01.2020)

Şekil 2.1. IAASB Tarafından Yayımlanan Standartların Kapsadığı Hizmetler

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) belirlediği standartlar Şekil 2.1'de gösterildiği gibi olup, aşağıda standart gruplarının kısaca açıklamaları yer almaktadır:

- **Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (BDS-ISA):** KGK tarafından Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) üzerinden yayınlattığı International Standards on Auditing (ISA) standartlarından uyarlanan, finansal bilgilerin

finansal denetiminin yapılması için hazırlanmış profesyonel standartlar bütünüdür. Bu standartlar bağımsız denetim görevi üstlenen bağımsız denetçilerin inceledikleri finansal tabloların bir bütün oluşturacak şekilde önemli bir yanlışlık içermediğine dair makul bir güvence elde etmesini sağlamak maksadıyla oluşturulmuştur.

Bağımsız Denetim Standartları ayrıca, denetim mesleğine duyulan genel yaklaşıma göre hedeflere odaklanmak, bir düşünce denetimini teşvik etmek, mesleki şüpheciliğin önemini vurgulamak ve önemli yanlışlık riski taşıyan finansal tabloların bu yönlerine odaklanmak için geliştirilmiştir. Buna ek olarak BDS'ler aşağıdakilerle ilgili gelişmeleri de içermektedir (<https://www.fsb.org>; Erişim Tarihi: 14.01.2020):

- Denetim kanıtlarının kalitesi
- Uzman kişilerden alınan çalışmaların uygun görüldüğü zaman ve denetim kanıtı olarak değerlendirilecek durumda olduğunda kullanılması
- Denetçiler ve işletme yönetimi arasında açık ve yapıcı diyalogun öneminin vurgulanması ve önemli konuları kamunun dikkatine açık ve anlamlı bir şekilde sunulması için denetçilerin iletişimi ile ilgili gelişmeler

Her BDS aşağıdaki bölümlerden oluşan bir yapıda düzenlenmiştir (<https://www.fsb.org>; Erişim Tarihi: 14.01.2020):

- **Giriş:** Tanıtım bölümünde BDS'nin belirlediği bağlamda denetçinin ve diğer kişilerin sorumlulukları, BDS'nin kapsamı ve konusunu içerebilir.
- **Amaç:** Her BDS, söz konusu BDS tarafından ele alınan denetim alanındaki denetçinin amacının açık bir ifadesini içermektedir.
- **Tanımlar:** BDS'leri daha iyi anlamak için, her BDS'de konuyla ilgili terimler tanımlanmaktadır.
- **Gereklilikler:** Her BDS'nin amacı, standartta açıkça ifade edilen gereklilikler ile desteklenmektedir.
- **Uygulama ve Diğer Açıklayıcı Materyal:** Uygulama ve diğer açıklayıcı materyal bölümünde, BDS'de belirtilen bir gerekliliğin ne anlama geldiği

veya neyi kapsamayı amaçladığı açık bir şekilde açıklanır ve verilen koşullar altında uygun olabilecek prosedür örnekleri verilir.

- **Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE):** Bu standartlar, sınırlı bağımsız denetimlerde uygulanan ve finansal tablo okuyucularına sınırlı ölçüde bir güvence sağlayan standartlardır.
- **Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE):** Bu standartlar, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimi çalışmalarında kullanılan standartlardır.
- **Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS):** Bu standartlarda amaç finansal tablo okuyucusuna makul bir güvence vermek değildir, başka bir ifadeyle bu standartlar güvence denetimlerinin dışındaki hizmet çalışmaları için uygulanan standartlardır.

2.5.1. Bağımsız Denetim Standartları

İlk kez 01.01.2013 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere KGK tarafından uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarının (TDS) içerisinde yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS) listesi Tablo 2.2’de gösterilmiştir (www.kgk.gov.tr; Erişim Tarihi: 14.01.2020):

Tablo 2.2. Bağımsız Denetim Standartları

GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR	
200	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ
210	BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI
220	FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL
230	BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ
240	FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
250	FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI
260	ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM
265	İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ
RİSK DEĞERLENDİRMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR	
300	FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI
315	İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE ÖNEMLİ YANLIŞLIK RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ
320	BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASINDA VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK
330	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER
402	HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR
450	BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ
BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	
500	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI
501	BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI - BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR
505	DIŞ TEYİTLER
510	İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER- AÇILIŞ BAKİYELERİ
520	ANALİTİK PROSEDÜRLER
530	BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME
540	GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DAHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ
550	İLİŞKİLİ TARAFLAR
560	BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
570	İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ
580	YAZILI BEYANLAR
BAŞKALARININ ÇALIŞMALARINI KULLANMAK	
600	ÖZEL HUSUSLAR- TOPLULUK FINANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ (TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DAHİL)
610	İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
620	UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
700	FINANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
701	KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ
705	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ
706	BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI
710	KARŞILAŞTIRMALI BİLGİLER - ÖNCEKİ DÖNEMLERE AIT KARŞILIK GELEN BİLGİLER VE KARŞILAŞTIRMALI FINANSAL TABLOLAR
720	BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI
ÖZEL ALANLAR	
800	ÖZEL HUSUSLAR- ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ
805	ÖZEL HUSUSLAR- TEK BİR FINANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FINANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ
810	ÖZET FINANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER

(Kaynak: www.kgk.gov.tr; Erişim Tarihi: 14.01.2020)

Bağımsız Denetim Standartları, bir denetçinin denetim sürecinde müşteri işletmenin finansal tablolarını denetlemesi amacıyla hazırlanmışlardır. Diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılmaları durumunda, eğer gerekliyse şartlar dahilinde uyarlanabilir. BDS’ler, denetçinin mevzuat hükümlerinden kaynaklanan ya da başka yolla ortaya çıkabilecek sorumluluklarını kapsamaz (BDS 200- 2.paragraf).

2.5.2. BDS 500 - Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı

Çalışmanın konu aldığı standart BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları olup, standardın ilk sürümü 01 Ocak 2011 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30 Aralık 2013 tarihli ve 28.867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Standardın güncellenen sürümü ise, 01 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13 Aralık 2017 tarihli ve 30.269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları Standardının son sürümü, 31 Mayıs 2018 tarihli ve 75935942-050.01.02-01/76 sayılı Kurul Kararıyla, 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6 Haziran 2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (BDS 500).

2.5.2.1. Standardın Kapsamı

Çalışmaya konu olan BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı’nın kapsamında finansal tabloların denetiminde denetim kanıtı olarak kabul edilebilecek kanıtları açıklanması ve denetçinin denetim süreci sonucunda açıklayacağı denetim görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara erişebilmesi sebebiyle yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaştıracak denetim prosedürlerini belirleme ve uygulama sorumluluğu yer alır (BDS 500 -1.paragraf). Bir başka ifadeyle, BDS 500 hangi kanıtların denetim kanıtı olarak kabul edilebileceğini ve bu kanıtları elde etmeye yardımcı olacak denetim prosedürlerini kapsar.

2.4.2.2. Standardın Amacı

Denetçinin bu standart yoluyla amaçladığı, denetim görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı ulaşmasına yardım edecek denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır (BDS 500 - 4.paragraf).

BDS 200’e göre, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin bu durumu ortaya çıkaramaması sonucu finansal tablolara uygun olmayan bir görüş vermesi riski, denetim riski olarak tanımlanmaktadır. Denetçi, bahsi geçen denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmesi durumunda, makul güvence sağlamış olur (BDS 200-5.paragraf).

2.5.2.3. Standartta Geçen Tanımlar

Standartta adı geçen terimler aşağıdaki anlamları ifade etmektedir:

- *Denetim kanıtı*: Denetçinin görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir (BDS 500-5a.paragrafı). Bir başka deyişle, denetlenen müşteri işletmenin bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlerle uyumlu olup olmadığını ölçümlemek için denetçinin kullandığı her çeşit belge ve kayıtlar denetim kanıtı olarak tanımlanmaktadır. Benzer bir ifade IFAC’de de şu şekilde yer almaktadır; denetim kanıtı, denetçinin denetim görüşünün dayandığı sonuçlara ulaşırken kullandığı finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları ve diğer tüm bilgileri içerir (IFAC 2010b -3.paragraf).
- *Denetim kanıtının uygunluğu*: Denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir (BDS 500- 5b.paragrafı). Denetim kanıtlarının kalitesi, kanıtın ne ölçüde güvenilir ve ihtiyaca uygun olmasıyla artar veya azalır.
- *Denetim kanıtının yeterliliği*: Denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin önemli yanlışlık risklerine dair yaptığı değerlendirmeden ve bahsi geçen denetim kanıtının kalitesinden etkilenir (BDS 500- 5c.paragrafı).
- *Muhasebe kayıtları*: Bu kayıtlar arasında açılış kayıtları, destekleyici kayıtlar, faturalar, sözleşmeler, defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri, hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağılımıyla ilgili olan çalışma kağıtları ve çizelgeler yer almaktadır (BDS 500- 5ç.paragrafı).
- *Yönetimin faydalandığı uzman*: Muhasebe ve denetimden farklı bir alanda uzmanlığı olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olan ve belirtilen alandaki çalışmaları işletme tarafından kullanılan kişi veya kuruluştur (BDS 500- 5d.paragrafı).

2.5.2.4. Standartta Geçen Ana Hükümler

2.5.2.4.1. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

BDS 500'e göre, denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşabilmek için içinde bulunulan şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular (BDS 500-6.paragraf). Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir deyişle uygunluk, denetçi görüşünün dayanağını oluşturan sonuçların desteklenmesi bakımından denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır (BDS 500- A5 paragrafı). Yeterlilik ise denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin işletme için belirlemiş olduğu önemli yanlışlık riskine ve ilgili denetim kanıtlarının kalitesine bağlıdır (BDS 500- A4 paragrafı). Denetçi önemli yanlışlık riskini en az seviyeye indirgeyebilmek için yeterli denetim kanıtı elde etmek zorundadır (Zakari, 2011: 76).

Öte yandan sadece BDS 500'de değil, BDS 330- Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler Standardı'nda da yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşmanın önemine değinir. BDS 330'a göre denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanıp sağlanmadığına karar verir ve denetim görüşünü oluştururken, finansal tablolardaki yönetim beyanlarını doğruluyormuş veya bu beyanlarla çelişiyormuş gibi görünüp görünmediğine bakmaksızın ilgili tüm denetim kanıtlarını mütalaa eder (BDS 330- 26.paragraf).

Denetim literatürü ve standartları tarafından, kanıtın yeterlilik ve uygunluk kavramları aralarındaki etkileşimin bir sonucu olarak bu iki kavram arasında karşılıklı bir ilişki olduğu tanımlanmıştır (Chambers, 2006). Bu görüşe ek olarak IFAC'a göre, kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbirleriyle ilişkili kavramlardır ve kanıtın miktarına ve kalitesine bağlıdır. Yeterli miktarda kanıt elde edilip edilmediğine ilişkin denetçinin vereceği karar, elde ettiği denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenecektir (IFAC 2010b, 33.paragraf).

Diğer taraftan, Mautz ve Sharaf (1961), denetimde kullanılan kanıtın kalitesinin miktarından daha önemli olduğu görüşünü savunmuşlardır. Kimi zaman tek bir adet kalitesi yüksek denetim kanıtının güvenilirliğinin çok sayıda düşük kalitede denetim kanıtının güvenilirliğinden yüksek olduğunu belirtmişlerdir (Zakari, 2011: 72).

Standartlarda açıklanan bilgiler doğrultusunda denetim kanıtının kaynakları, miktarı, türü, elde edilme yöntemi, ihtiyaca uygunluğu kavramları denetim kanıtının uygun ve yeterli olabilmesini açıkladığı için sonraki bölümde bu kavramların detaylarına yer verilmiştir:

- **Denetim Kanıtının Kaynakları**

Denetim kanıtının kalitesi üzerinde elde edildiği kaynakların etkilerinden aşağıdaki gibi bahsedilmiştir:

Bağımsız Kaynaklar: BDS 500'e göre, işletme dışındaki bağımsız kanıtlardan elde edilmesi durumunda denetim kanıtının güvenilirliği artar (BDS 500-A31.paragrafı). Denetçilerin sorgularını yanıtlamak için yeterli zamanı ve motivasyonu olan bilgili kişilerden elde edilen bağımsız üçüncü taraf kanıtları, müşteriden dahili olarak elde edilen bilgi ve belgelere tercih edilir (Rittenberg, Johnstone ve Gramling, 2009). BDS 500'de de belirttiği gibi bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği ve kalitesi, işletme içi kaynaklarda üretilen bilgilerden oluşan denetim kanıtlarına kıyasla daha fazladır. Fakat ISA 500 konuyla ilgili şu eklemeyi de yapmıştır. Eğer denetçi kanıtın elde edildiği bağımsız kaynak ile ilgili bilgisi yoksa, o zaman elde edilen kanıt yeterince güvenilir olmayabilir (ISA 500 2010b, 4.paragraf). BDS 500'de de benzer bir ifade bir örnekle açıklanmıştır. Örneğin, bağımsız bir dış kaynaktan elde edilen bilgi, kaynağın yeterli bilgiye sahip olmaması durumunda güvenilir olmayabilir (BDS 500- A31.paragraf). Özetle, denetçinin güvenilirliğine ve bilgisine güvendiği bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtının kalitesi iç kaynaklardan elde edilen kanıtlara göre yüksektir.

Farklı ve Birbiriyle Tutarlı Kaynaklar: BDS 500'e göre, farklı kaynaklardan elde edilmesine veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtları, münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence sağlar (BDS 500- A8.paragraf). Bir başka ifadeyle, denetçinin sadece iç kaynaklar üzerinde doğruladığı denetim kanıtına kıyasla, bağımsız dış kaynaklarca doğrulan ve yine iç kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları tercih edilmektedir.

Geçmiş Denetim Çalışmaları: BDS 330'a göre, denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtlarını kullanmanın

uygun olup olmadığına aşağıdaki unsurları kontrol ettikten sonra karar verir (BDS 330-13.paragraf):

- İç kontrolün etkinliği
- Kontrolün özelliklerinden kaynaklanan riskler
- Kontrolün uygulanmasını önemli derecede etkileyebilecek personel değişikliği olup olmadığı
- Belirli bir kontrolde değişiklik yoksa, risk oluşturup oluşturmadığının tespiti
- Önemli yanlışlık riskleri ve kontrole duyulacak güvenin kapsamı

Denetçi yukarıdaki maddeler ışığında belirli kontrollerin etkin işlediğine karar verir ve önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtını kullanmayı tasarlırsa, denetçinin denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun devam edip etmediğini belirlemeye yönelik denetim prosedürlerini uygulaması halinde, önceki denetimlerden elde edilen denetim kanıtları cari dönemde de kullanılabilir (BDS 330-A35.paragraf).

Önceki denetimden sonra değişen kontrollerde, değişiklik önceki denetimden elde edilen denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunu etkileyebilir. Böyle bir durumda, söz konusu kanıtlara güvenmenin devam edeceğine ilişkin bir dayanak kalmamıştır (BDS 330-A36.paragraf).

Önceki denetimden sonra değişmeyen kontrollerde ise, denetçi en son test edilışinden bu yana değişmeyen kontroller ve ciddi bir riski hafifletmeyen kontrollerden elde edilen denetim kanıtlarına güvenip güvenmeyeceğine mesleki muhakemesine dayanarak karar verir (BDS 330-A37.paragraf).

Muhasebe Sistemi: BDS 500'e göre, işletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kaynağıdır (BDS 500- A1.paragrafı). Bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test etmek için analiz, gözden geçirme gibi bir takım denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla elde edilir (BDS 500-A7.paragraf).

Muhasebe kayıtları önemli denetim kanıtları arasında sayılmaktadır, bu sebepten dolayı denetim kanıtı kaynaklarından biri de denetlenen işletmenin kendi muhasebe sistemidir. Fakat bu kanıtların kalitesinin yüksek olduğundan söz edebilmek için,

işletmenin güçlü bir iç kontrol sisteminin olması gerekmektedir. İşletmenin sahip olduğu verimli çalışan bir iç kontrol sistemi, muhasebe sisteminin ürettiği veriye güveni artırır, böylece denetçi iç kaynaklardan elde ettiği verileri kaliteli denetim kanıtları olarak değerlendirebilir. Örneğin denetçi garanti yükümlülüklerini test etmek istese, temin etmek istediği veriyi işletmenin muhasebe sistemi gibi iç kaynaklardan elde edecektir (Rittenberg vd., 2009). BDS 500 de bu husustan şu maddesi ile bahsetmiştir. Denetim kanıtının gerek korunması gerekse hazırlanması ile ilgili işletmenin uyguladığı kontrollerin etkin işlemesi sonucu, iç kaynaklardan temin edilen kanıtların güvenilirlikleri artar (BDS 500- A31.paragraf).

BDS 500'e göre denetçi, işletme tarafından üretilen bir bilgiyi kullanabilmek için, bu bilginin doğruluğu ve tamlığı konusunda denetim kanıtı elde etmiş olmalıdır ve bahsi geçen bilginin denetçinin amaçları açısından gerektiği kadar açık ve anlaşılır olması gerekmektedir (BDS 500- A50-51.paragraflar).

Uzman Kişi: Denetim kanıtının kaynakları arasında işletmenin bünyesinde çalıştırdığı ya da dışardan hizmet alımı yaptığı bir uzman kişinin çalışmaları da sayılabilir. Bir işletmenin finansal tablolarının hazırlanması, aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler veya teknik veriler gibi muhasebe ve denetim dışındaki alanlarda uzmanlık gerektirebilir. Bu ihtiyaç doğrultusunda işletme, konusunda uzman kişileri istihdam edebilir ya da dışarıdan hizmet alımı yoluyla uzman kullanabilir (BDS 500- A35.paragraf).

BDS 500'e göre, denetçinin yönetimin faydalandığı bir uzmanın çalışmalarını denetim kanıtı olarak dikkate alabilmesi için (BDS 500-A35-37.paragrafları):

- Uzmanın yetkinliğini, kabiliyetini ve tarafsızlığını değerlendirmesi,
- Uzmanın çalışması hakkında bir kanaate ulaşması,
- Eğer yönetim beyanına dair bir denetim kanıtı kullanımı söz konusu olacak ise, bu kanıtın uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Denetçi, uzman kişinin denetlenen işletmeden tarafsız olmasına, denetim kanıtını oluşturacak çalışması konusunda bilgisi, becerisi ve tecrübesi olmasına önem verir. Bu konuları kontrol edebilmek için denetçi aşağıdaki alanlarda çalışmalar yapar (BDS 500- A39.paragraf):

- Uzmanın önceki tecrübeleri
- Uzmanla yapılan görüşmeler
- Uzmanın yaptığı işler hakkında bilgisi olanlar ile görüşmeler
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek örgütüne ya da sektör derneğine üyeliği, lisansı ya da uzmanlığının üçüncü kişilerce kabulünü gösteren belgeler
- Uzman tarafından yazılmış ya da yayımlanmamış makale ve kitaplar
- Denetçiye uzman kişinin çalışması konusunda yardımcı olacak konusunda uzman kişi
- **Denetim Kanıtının Miktarı**

Denetim kanıtının kalitesine etki eden faktörler arasında toplanan denetim kanıtın miktarı da yer almaktadır. Denetim kanıtının kalitesi ve miktarı belirlenirken bazı faktörlere dikkat etmek gerekir (Kumar ve Sharma, 2005; Talbot, 2006; Soltani, 2007; Zakari, 2011:71):

- Hem finansal tablo düzeyinde, hem de hesap bakiyesi veya işlem sınıfı düzeyinde yanlışlık riskinin özünün ve derecesinin değerlendirilmesi
- Müşteri işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısı
- Denetlenen unsurun önemlilik derecesi
- Önceki denetimler sırasında kazanılan deneyimler ve denetçilerin denetlenen işletme ve endüstri hakkındaki bilgileri
- Denetim prosedürlerinden ve gerçekleştirilen denetim çalışmasından elde edilen bulgular
- Elde edilen bilginin kaynağı ve güvenilirliği

Denetim kanıtının miktarına etki eden faktörlerden, denetlenen işletme için hesaplanan önemli yanlışlık riski, örnekleme riski, örneklem büyüklüğü, işletmenin etkin bir iç kontrol yapısına sahip olması ve hesabın riskinin yüksek olması aşağıda daha detaylı olarak açıklanmıştır.

Önemli Yanlışlık Riski: Önemli yanlışlık riski olarak tanımlanan risk, denetçinin mesleki yargısına göre bilhassa üzerinde durulması gereken ciddi risklerden biridir. Denetçi, gerek işletme yönetiminin beyanlarıyla alakalı gerekse finansal tablolarla alakalı hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlışlık risklerini saptamak ister. Bu amaçla denetçi, risk değerlendirme prosedürleri adı altında bazı denetim prosedürlerini uygulayarak denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi tanır (BDS 315- 4ç.paragrafı).

BDS 315'e göre, denetçi müşteri işletmenin denetim işini kabul ederken ve devamında gerçekleşen denetim sürecinde, edindiği bilgilerin önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa eder (BDS 315- 7.paragraf). Denetçi tarafından belirlenen önemli yanlışlık riskleri finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve yönetim beyanları düzeyinde olabilir (BDS 315- 25.paragraf).

Denetçi daha sonra önemli yanlışlık riski olarak tanımladığı riskleri değerlendirir ve bu risklerin bir bütün halinde finansal tabloları ya da yönetim beyanlarını etkileyip etkilemediğini saptar. Hileden kaynaklanan önemli yanlışlık riskleri için ek denetim prosedürleri gerçekleştirmek gerekir (BDS 315- A4.paragraf).

Denetçi belirlediği önemli yanlışlık risklerine göre, denetim kanıtı elde edeceği hesaplar ve hesap grupları üzerinde durur. Önemli yanlışlık riskinin altında kalan hesap bakiyeleri bir bütün halinde finansal tablolar üzerinde etki etmeyen bakiyelerdir ve bunlar için denetçi ek denetim prosedürü gerçekleştirmez.

Örnekleme Riski: BDS 530'a göre örnekleme riski, denetçinin bir örnekleme baz olarak ulaştığı sonucun, aynı denetim prosedürünün anakitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir (BDS 530- 5g.paragrafı). Örnekleme riskinin sebep olabileceği iki farklı türde yanlışlık olabilir.

- İlk yanlışlık, kontrol testlerinde var olan kontrollerin gerçekte olandan daha etkin olduğunun tespit edilmesi ya da detay testlerinde önemli bir yanlışlığın olmasına rağmen tespit edilememesi durumunda denetçinin uygun olmayan bir denetim görüşüne ulaşmasıdır.

- İkinci yanlışlık ise, kontrol testlerinde var olan kontrollerin gerçekte olandan daha az etkin olduğunun tespit edilmesi ya da detay testlerinde önemli bir yanlışlığın olmamasına rağmen tespit edilmiş olması durumunda denetçinin daha fazla çalışmasına sebep olmasının yanında uygun olmayan bir denetim görüşüne ulaşmasıdır.

Örneklem büyüklüğü: BDS 530'a göre, denetçinin kabul etmek istediği örneklem riski düzeyi örneklem büyüklüğü üzerinde etki eder. Denetçinin kabul edebileceği örneklem riski düşerse, o hesap kaleminde bakılması gereken örneklem büyüklüğü artar. Öte yandan, denetçi örneklem büyüklüğünü hesaplamak için istatistiki formüllere ya da mesleki muhakemesine başvurur (BDS 530- A10-11.paragraf).

Başka bir ifadeyle, denetçinin denetleyeceği hesaplar için belirleyeceği örneklem büyüklükleri, örneklem riskini makul bir seviyeye indirmeye yetecek kadar olmalarıyla alakalıdır. Bu sayede, denetçi örneklem riskinin yol açabileceği hatalı denetim görüşünü vermekten kaçınır.

BDS 530'a göre, denetçi örneklemde yer alacak kalemleri anakitlede her bir örneklem biriminin şansı olacak şekilde ve rastgele (tesadüfi) seçim yöntemi, sistematik seçim yöntemi ya da gelişigüzel seçim yöntemlerinden birini kullanarak belirler (BDS 530- A12-13.paragraflar). Aşağıda bu yöntemlerden kısaca değinilmektedir (BDS 530- Ek4):

Rastgele (tesadüfi) Seçim: Tesadüfi sayı üreteçleri (tesadüfi sayı tabloları) yoluyla uygulanan istatistiki bir yöntemdir.

Sistematik Seçim: Bu yöntemde, anakitlede belirlenen örneklem aralığı (örneğin 50 birim) örneklem büyüklüğüne bölünür ve ilk 50 birim içerisinde bir başlangıç noktası belirlenir. Ayrıca, her ellinci örneklem birimi seçilir.

Gelişigüzel Seçim: Bu yöntem istatistiki bir yöntem değildir, denetçi herhangi bir teknik izlemeksizin örneklemde yer alacak kalemleri belirler.

Etkin İç Kontrol Sistemi: İç kontrol sistemi, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin verimliliği ile mevzuata uygunluk açısından işletmeye makul güvence sağlamak amacıyla işletmenin yönetimi ve personeli tarafından uygulanan süreç olarak tanımlanmaktadır (BDS 315- 4b.paragrafı). Bu sebeple, denetçi işletmenin iç

kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını öğrenmek ister. İç kontrol hakkında bilgi sahibi olan denetçi, işletmenin önemli yanlışlık riskleri hakkında hangi denetim prosedürlerini uygulayacağını planlar.

Bir işletmede iç kontrol sisteminin amacı, işletmenin finansal raporlamasının güvenilirliğini sağlamak, işletme faaliyetlerinin verimliliğini sağlamak ve işletmenin mevzuata uygun hareket edebilmesini sağlamak olduğu için etkin işleyen iç kontrol mekanizmasına sahip işletmelerde denetçiler elde edilen kanıtları kaliteli denetim kanıtı olarak kabul ederler. BDS 500 de benzer bir hususu dile getirmiştir. BDS 500'e göre, denetlenen işletme bilgilerini hazırlarken ve korurken etkin bir iç kontrol yapısına sahipse, denetçinin bu işletmeden elde edeceği denetim kanıtlarının güvenilirliği de artacaktır (BDS 500-A31.paragrafı).

Riskli Hesap: BDS 330'a göre, denetçi ciddi risk olduğuna karar verdiği bir riskle ilgili işletmenin belirlemiş olduğu kontrollere güvenmeyi tasarlıyorsa, bu kontrollerin denetimini cari dönemde gerçekleştirir (BDS 330-15.paragraf). Eğer denetlenen kontrollerin etkinliğinde sapmalar tespit edilirse denetçi (BDS 330-17.paragraf);

- Uygulanan kontrol testlerinin kontrollere güven duyulması için uygun bir dayanak oluşturup oluşturmadığına,
- Ek kontrol testlerine ihtiyaç olup olmadığına,
- Maddi doğrulama prosedürleri kullanarak muhtemel yanlışlık risklerine karşılık vermeye ihtiyaç olup olmadığına karar verir.

- **Denetim Kanıtının Türü**

Orijinal- Kopya Kanıt: Denetim kanıtının türü kalitesine etki eder. ISA 500'e göre, orijinal belgelerle desteklenmiş denetim kanıtları denetçiler tarafından fotokopi belgelerle desteklenen denetim kanıtlarına kıyasla daha fazla tercih edilmektedir (Rittenberg vd., 2009). BDS 500 de benzer bir husustan bahsetmektedir. Standart'a göre, bir belgenin aslından elde edilmiş denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslardan ya da filme alınmış, dijitalleştirilmiş veya başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtlarından daha güvenilirdir (BDS 500- A31.paragraf).

Sözlü –Yazılı Kanıt: Kanıtın yazılı belgelerle desteklenmiş olması ya da sadece işletmede konusunda uzman bir yetkiliden veya yönetimden elde edilen sözlü açıklama olması, kanıtın kalitesi üzerinde etki eder. Rittenberg’e göre, orijinal dokümanlar ile desteklenmeyen denetim kanıtları denetçiler tarafından çok tercih edilmemektedir (Rittenberg vd., 2009). BDS 500’e göre, basılı, elektronik ortamda veya başka bir ortamda belge şeklinde yazılı denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirirdir (BDS 500- A31.paragraf).

ISA 500’e göre, işletmenin faaliyetlerini ve süreçlerini denetlerken işletme içinden veya dışından alınan sözlü bilgi denetimde sıklıkla ilk kanıt olarak görülmektedir. Fakat sözlü bilgi tek başına önemli yanlışlık riski karşısında yeterli denetim kanıtına ulaştırmaz. Bu sebeple, bilhassa işletme dışı bir kaynaktan elde edilen belgeli kanıt oldukça güvenilir bir denetim kanıtıdır. (ISA 500 2010b, 7.paragraf). Diğer bir ifadeyle, sözlü kanıtların güvenilirlikleri yazılı belgelerle desteklendiğinde artmaktadır. Dolayısıyla, yazılı dokümanların denetim kanıtı kalitesi, sadece sözlü şekilde elde edilmiş denetim kanıtlarının kalitesinden yüksek olup, sözlü kanıt yazılı bir belge ile desteklendiğinde ise güvenilirliği artmaktadır.

- **Denetim Kanıtının Elde Edilme Yöntemi**

Gözlem: Denetim kanıtının hangi yöntemle elde edildiği, kalitesi üzerinde etki eder. ISA 500’ün denetçilere sağladığı denetim kılavuzuna göre, denetçinin doğrudan elde ettiği denetim kanıtı, dolaylı (endirekt) elde ettiği denetim kanıtına tercih edilir (ISA 500 2010b). BDS 500 de benzer bir hususa değinmiştir. Doğrudan denetçinin elde ettiği kanıt, (örneğin gözlem sırasında elde edilen denetim kanıtı) dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtından (örneğin sorgulama sırasında elde edilen denetim kanıtı) daha güvenilirirdir (BDS 500-A31.paragraf). Gözlem yöntemi, denetçinin doğrudan kanıtın elde edilme sürecinin içinde yer alması ve müşteri işletmenin olası bir hata veya hileli işleminin tespitinin daha kolay olması sebebiyle, yüksek güvenilirlikte denetim kanıtlarına ulaştırabilir. Örneğin, denetçinin doğrudan kendi denetim firması faksı üzerinden elde ettiği mutabakat mektupları yüksek güvenilirlikte denetim kanıtlarıdır (Cosserrat, 2000; Zakari, 2011:80).

Sorgulama: Sorgulama yöntemi de denetçilerin sıklıkla başvurdukları bir yöntemdir. Örneğin, denetçi işletme yönetimini ve personelinin sorgulayarak, yönetimin

etik davranışlar hakkındaki görüşlerini çalışanlarına nasıl ilettiği konusunda bilgi sahibi olabilir (BDS 315-A79.paragraf).

Fakat BDS 500'e göre sorgulama yöntemi tek başına yeterli değildir çünkü yalnız sorgulama yöntemiyle elde edilen denetim kanıtı yönetim beyanı düzeyinde önemli bir yanlışlığın bulunmadığına ya da işletmenin kontrollerinin verimli bir şekilde çalıştığına dayanak sağlamaz (BDS 500- A2.paragraf). Başka bir ifadeyle, sorgulama yöntemi her ne kadar denetim kanıtı elde etmede bir yöntem olarak kabul edilse de, özellikle riskli hesaplarda veya konularda tek başına yeterli olmadığı, mutlak suretle başka bir yöntem (gözlem, tetkik, yeniden hesaplama vb.) ile desteklenmesi gerektiği belirtilmiştir.

- **Denetim Kanıtının İhtiyaca Uygunluğu**

Elde edilen denetim kanıtının denetçinin denetim riskini kabul edilebilir seviyeye düşürebilmesi için, kanıtın denetçinin ihtiyacına uygun olması gerekmektedir. BDS 500'e göre, ihtiyaca uygunluk, ilgili denetim prosedürünün amacı ile denetlenen yönetim beyanı arasındaki ilişkiyi inceler. Başka bir ifadeyle, denetçi finansal tablolardaki hangi kalemi veya yönetimin hangi beyanını denetlemek istiyorsa, ona göre bir denetim prosedürü belirler. Bu sayede ihtiyaca uygun denetim kanıtına ulaşabilir. Örneğin, denetçi yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlıkları ortaya çıkarabilmek için, maddi doğrulama prosedürlerine (işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara dair detay testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürleri) başvurur (BDS 500-A30.paragraf). Öte yandan, denetçinin işletmenin kontrol sistemlerinin etkin çalışıp çalışmadığını denetlemesi gerekiyorsa o zaman kontrol testleri üzerinden denetim kanıtları elde etmesi uygun olacaktır.

2.5.2.4.2. Denetim Kanıtı Elde Etmek için Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi

BDS 500 standardının bu bölümünde, denetim kanıtı olarak seçilecek kalemleri belirlerken hangi yöntemlere başvurulduğu açıklanmıştır. Standard'a göre etkin bir test, elde edilmiş veya edilecek denetim kanıtlarıyla beraber değerlendirildiğinde denetçi için uygun denetim kanıtı sağlar. Test edilecek kalemler seçilirken kullanılacak yöntemler şunlardır (BDS 500- A53.paragraf):

- ***Tüm kalemlerin incelenmesi (%100 inceleme):*** Bir işlem sınıfını veya hesap bakiyesini oluşturan tüm kalemlerin incelenmesidir. Denetçilerin kontrol

testlerine çoğunlukla uygulamadığı, detay testlerinde kullandığı bir yöntemdir. Eğer hesap bakiyesinde ciddi bir risk söz konusuysa ya da hesap bakiyesini oluşturan kalemler az sayıda ve yüksek tutarlı ise, %100 inceleme yöntemi uygundur.

- **Belirli kalemlerin seçilmesi:** Belirli kalemlerin seçilmesi yönteminde, denetçi işletmeyi tanır ve seçeceği kalemleri önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklerden ve anakitlenin özelliklerini yansıtan kalemlerden belirler. Bu kalemler arasında yüksek tutarlı veya kilit kalemler, belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemler ve bilgi elde edecek kalemler yer alır.
- **Denetim örnekleme:** Bu yöntemde, anakitlenin içinden belirlenen örneğin test edilmesi suretiyle anakitlenin bütünü hakkında sonuçlara ulaşmak amaçlanır. Denetim örnekleme, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yaklaşımlarından yararlanarak sonuçlara ulaştırır (BDS 530- A4.paragraf).

Denetim örnekleme sonucunda, eğer test edilen anakitle hakkında makul bir dayanak elde edilmezse, denetçi (BDS 530- A23.paragraf);

- Müşteri işletme yönetiminden belirlenmiş yanlışlıkları ve potansiyel yanlışlık ihtimallerini gözden geçirmesini ve olması gereken düzeltmeleri gerçekleştirmesini isteyebilir.
- Sonradan gerçekleştireceği denetim prosedürlerinin niteliği, kapsamı ve zamanlamasını, gereken güvenceyi en iyi şekilde sunacak biçimde uyarlayabilir. Örnek olarak, yapılan bir kontrol testi esnasında, denetçi örneklem büyüklüğünü genişletebilir veya alternatif bir kontrolü test edebilir veya konuyla alakalı maddi doğrulama prosedürlerinde değişiklik yapabilir.

2.5.2.4.3. Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler

BDS 500'ün bu bölümünde, denetim kanıtlarının tutarlılığı ve güvenilirliği hakkında hususlar düzenlenmiştir. Denetim kanıtlarının tutarlı olması denetçi için büyük önem taşımaktadır. ISA 500'e göre, bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı ile başka bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı arasında tutarsızlık söz konusu ise, ek bir denetim çalışması yapılarak tutarsızlık çözümlene kadar her iki kanıtın da güvenilirliği

şüpheli hale gelir. Ancak, belirli bir konuyla ilgili birbirinden bağımsız kaynaklardan elde edilen tüm kanıt kalemleri birbiriyle tutarlı olması durumunda denetçinin elde ettiği güvence, tek bir denetim kanıt kaleminin sunduğu güvenceden fazladır (ISA 500 2010b, 17.paragraf).

BDS 500 de tutarlılık ve güvenilirlik konusunda benzer hususlar içermektedir. Standard'a göre, farklı kaynaklardan elde edilen ya da nitelik açısından birbirinden farklı olan denetim kanıtları, denetim kanıtının münferit bir kaleminin güvenilir olmadığına işaret edebilir (BDS 500- A58.paragraf). Örneğin, aynı sorulara yönetimden elde edilen sorgulama cevapları ile iç denetimden elde edilen sorgulama cevaplarının birbirinden farklı olması her iki sorgulama sonucunun güvenilirliğine gölge düşürür. Bu durumda, denetçinin bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirmesi gerekir (BDS 230-11.paragraf). Çoğu zaman, tutarsızlığın çözümü için ek kanıt toplama yoluna gidilir (Boritz ve Wensley, 1990; Zakari, 2011:91).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500: BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARININ UYGULANMASI HAKKINDA BİR ALAN ARAŞTIRMASI

3.1. Araştırmanın Önemi

Gelişmekte olan piyasa ekonomileri küresel ekonomiye bir bütün halinde daha fazla entegre olmaya başladılar ve son yıllarda dünyanın her yerinden yatırımcılar için çok daha büyük önem kazandılar. Şu anda bazı önemli gelişmekte olan piyasa ekonomileri arasında Hindistan, Meksika, Rusya, Pakistan, Suudi Arabistan, Çin ve Brezilya bulunmaktadır (Scott, 2020). Türkiye ekonomisi de, Uluslararası Para Fonu (IMF) tarafından gelişmekte olan piyasa ekonomisi olarak tanımlanmıştır (www.imf.org, 2011:150). Gelişmekte olan piyasalar tarafından üretilen küresel ekonomik çıktılar gün geçtikçe artmaktadır. Bundan dolayı, gelişmekte olan ekonomilerde yer alan işletmelerin denetim süreçlerini araştıran ek akademik araştırmalara ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır (Michas, 2010).

Borsa İstanbul (BİST), Türkiye’de sermaye piyasalarında faaliyetlerine devam eden Türk ve yabancı kaynaklı bankalara, aracı kurumlara saklama ve takas hizmeti veren yetkili kuruluş olup, 5 Nisan 2013 tarihinden önceki ismi İstanbul Menkul Kıymetler Borsasıdır (İMKB). İMKB’nin (bugünkü ismiyle BİST) kuruluşu yabancı yatırımcıların Türk ekonomisine yatırım yapmasını kolaylaştırmış ve gerek yabancı bankalar, gerekse yabancı denetim firmaları gibi başka finansal kuruluşlar Türk ekonomisinde yer almışlardır. Dolayısıyla, Türkiye’nin gelişen ekonomi politikalarının bir sonucu olarak, yabancı menşeli denetim firmalarından Pricewaterhouse Coopers, Deloitte, Ernst &Young ve KPMG 1980’li yıllarda Türkiye’de ofis açmışlardır (trendingconsulting, Erişim Tarihi: 24.01.2021; deloitte, Erişim Tarihi: 24.01.2021; yatırım kredi, Erişim Tarihi: 24.01.2021; kpmg, Erişim Tarihi: 24.01.2021). Bu denetim firmaları çokuluslu firmalar olup, “Büyük 4” (Big 4) adı altında tanımlanmaktadır. Müşterilerine uluslararası muhasebe, denetim, danışmanlık, vergi gibi profesyonel hizmetler sunan “Büyük 4” denetim firmaları sayesinde, denetim raporunun önemi ve

denetim raporuna duyulan güven artmıştır. Böylelikle, hem “Büyük 4” denetim firmalarının hem de onları takip eden diğer yabancı ve yerli denetim firmalarının uluslararası standartlara uygun denetim raporu hazırlama amacı perçinlenmiştir.

Öte yandan, IFRS (International Financial Reporting Standards), IAS (International Accounting Standards) ve ISA (International Standards on Auditing) standartlarının global olarak sermaye piyasalarında yer alan firmalarda kullanımı zorunludur. Birçok gelişmiş ülkenin ve gelişmekte olan ülkenin sermaye piyasalarında bahsi geçen standartlar kendi ülkelerinde uyarlanmış ve kullanımı zorunlu hale getirilmiştir. Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye’de de IFRS, IAS ve ISA standartları sırasıyla UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları), UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları) ve BDS (Bağımsız Denetim Standartları) olarak uyarlanmıştır. Böylelikle uluslararası yatırımcıları ve kuruluşları yerel piyasalara çekebilmek için gerekli güven ortamı oluşturulmaktadır. Çalışmaya konu olan standart BDS 500 de, denetim sürecinde uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde denetim kanıtı toplama ve değerlendirme konusunda bağımsız denetçilere kılavuzluk etmektedir.

Türkiye’de profesyonel olarak denetim mesleğini sahada icra eden farklı unvanlardaki denetçilerin denetim kanıtı elde etmelerinde kendilerine kılavuzluk edecek BDS 500’ü uygulamada ne kadar bildikleri ve kullandıklarını açıklayan bir çalışma literatürde yer almadığı için, araştırmanın bu konuyla ilgili literatüre katkı sağlaması bu çalışmanın önemini oluşturmaktadır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; bağımsız denetim faaliyetinin Türkiye’de giderek artan önemine istinaden, KGK tarafından bağımsız denetim faaliyetinin küresel standartlara uygun icra edilmesini sağlamak ve bağımsız denetçileri bilgilendirmek amacıyla uygulamaya konulmuş Bağımsız Denetim Standartları’ndan biri olan Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardını açıklamak ve uygulamada standardın bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandığını ve uygulandığını ortaya çıkarmaktır. Bu amaçla, Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı ile güncel gelişmelere ilişkin, bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlarda çalışan denetçilerin konuyla ilgili farkındalıklarını ve bakış açılarını anlamak için yüz yüze görüşme yönteminden

faydalanılmıştır. Elde edilen sonuçlar ışığında, ülkemizde bağımsız denetim faaliyetinin uluslararası standartlara uygun olarak ifa edilmesi konusunda önerilerde bulunulmuştur.

Bahsi geçen amaçları gerçekleştirmek için, KGK tarafından Ankara ilinde yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlar altında çalışan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapmadığı halde denetim görevi üstlenen bağımsız denetçiler arasından 70 bağımsız denetçi ile nitel araştırma kapsamında yüz yüze görüşme yöntemi uygulanarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

3.3. Araştırmanın Kısıtları

Bu çalışma gerçekleştirilirken, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlar altında çalışan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapmadığı halde denetim görevi üstlenen bağımsız denetçiler ile gerçekleştirilen görüşmeler baz alınmıştır.

Çalışmanın ana kütlesini bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçiler oluşturmuş olup, bağımsız denetçilerin yoğun iş temposu, görüşme talebine olumlu cevap verilmemesi, zaman ve maliyet kısıtları, Covid 19 pandemisi sebebiyle uygulanan kısıtlamalar ile Ankara ilinde çok sayıda uluslararası ve ulusal bağımsız denetim kuruluşu bulunması nedeniyle araştırma Ankara ilinde gerçekleştirilmiş ve örneklemimiz belirli bir sayı ile sınırlandırılmıştır.

Glaser ve Strauss tarafından 1967 yılında geliştirilen Klasik Temellendirilmiş Kuram'a göre, nitel araştırmalarda örneklem sayısı belirlenirken, araştırmacının araştırma sorusuna yanıt olabilecek benzer kodların tekrarlanmaya başladığı yani analizin doyum noktasına ulaştığı noktaya kadar veri toplanmalıdır (Ünlü, 2018:61). Çalışmada, Ankara ilinde bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlar altında çalışan 70 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme yöntemi ile konu derinlemesine incelenmiştir. Bu sayı, Glaser ve Straus'un araştırma sorularının yanıtı olabilecek verilerin tekrar etmesi sonucu veri toplamayı bırakmak suretiyle belirlenmiştir. Çalışmanın uygulama bölümünde yer alan değerlendirmeler görüşmeye katılan bağımsız denetçilerin görüşleriyle sınırlı olup, ulaşılan sonuçların genellenebilirliği sınırlıdır. Çalışmanın kapsamı, zaman ve maliyet kısıtları ile Covid salgınının getirdiği kısıtlamalar nedeniyle bu ille sınırlı kalmış olup, başka illerde görev yapan bağımsız

denetçilerle gerçekleştirilecek yüz yüze görüşmelerle karşılaştırmalar yapılabilir ve konunun gelişimine katkı sağlanabilir.

3.4. Araştırmanın Kapsamı ve Soruları

ULAKBİM'in 25 Şubat 2020 tarihinde yayınlanan kararına göre hayvanlar ve insanlar üzerindeki çalışmalarda Etik Kurul Onayı alınmış olması gerekmekte olduğu belirtilmiştir ancak araştırmanın uygulama bölümü 2019 yılında tamamlanmış olduğundan, etik kurul onayı alınmamıştır.

Araştırmanın görüşme formunda kullanılan soruları Zakari'nin (2011) yayınlanmış doktora tezinden tercüme edilerek ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardından faydalanılarak oluşturulmuştur

Araştırmada bağımsız denetçilere yöneltilen sorular şu şekildedir:

Araştırma Sorusu 1: Bağımsız kaynaklardan elde edilen veya farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki eder?

Araştırma Sorusu 2: Önceki denetimlerden / diğer denetim ekibi üyelerinden / diğer denetim firmalarına mensup meslektaş denetçilerden alınan denetim kanıtı, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etki eder mi?

Araştırma Sorusu 3: İşletmenin muhasebe sistemi, muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtının yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliği üzerinde ne ölçüde etkilidir?

Araştırma Sorusu 4: Bir uzman kişinin kabiliyeti, yetkinliği ve tarafsızlığının fiziksel kanıtlara dayanan kalite, koşul veya değeri belirlemeye yönelik yazılı temsilinin denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? (aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler..vb.)

Araştırma Sorusu 5: Denetçi tarafından doğrudan (gözlem) veya dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? Neden?

Araştırma Sorusu 6: Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtların kanıt kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? Neden?

Araştırma Sorusu 7: Orijinal veya kopya dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? Neden?

Araştırma Sorusu 8: Denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirme yapması denetim kanıtı kalitesini nasıl etkiler?

Araştırma Sorusu 9: Denetçi kontrol testi gerçekleştireceği hesap grubu için örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğü belirlemesi, denetimin etkinliğine nasıl etki eder?

Araştırma Sorusu 10: Denetçinin incelediği hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin ciddi bir risk içerdiğini düşünmesi durumunda, toplayacağı kanıt sayısı nasıl olmalıdır?

Araştırma Sorusu 11: Deneyiminize göre, iç kontrolün etkinliğinin ya da örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri nelerdir?

Araştırma Sorusu 12: Kanıtın tutarlılığının denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?

Araştırma Sorusu 13: Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği denetim kanıtının kalitesini etkiler mi? Neden?

Bu araştırma sorularının dışında görüşmeye katılan bağımsız denetçilere demografik özelliklerine dair 7 soru daha yöneltilmiştir. Görüşme formunda 7 demografik soru ve 13 araştırma sorusundan oluşan toplam 20 soru bulunmaktadır.

3.5. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklemi

Araştırmanın ana kütlesi Türkiye’de bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Araştırma KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlar altında çalışan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapmadığı halde denetim görevi üstlenen bağımsız denetçilerin üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetçilerin yoğun iş temposu, görüşme isteğine olumlu cevap alınmaması, zaman ve maliyet kısıtları, Covid 19 sebebiyle yaşanan kısıtlamalar ile Ankara ilinde çok sayıda uluslararası ve ulusal bağımsız denetim kuruluşu bulunması nedeniyle araştırma Ankara ilinde gerçekleştirilmiş ve örneklemimiz belirli sayıda denetçi ile sınırlanmıştır.

Araştırmanın örneklem sayısı 25 Aralık 2019 tarihinde belirlenmiş olup, bu tarih itibarıyla KGK tarafından Ankara ilinde bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçi sayısı 2445 kişidir. 4 Kasım 2017 tarihli ve 30230 sayılı Bağımsız Denetçiler için Sürekli Eğitim Tebliği uyarınca; denetçiler 3 yıllık dönem içinde, en az 60 kredisi temel mesleki konulardan olmak üzere, 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlamak zorundadırlar. Eğitim yükümlülüğünü yerine getirmeyen bağımsız denetçiler “gayrifaal” olarak adlandırılmakta ve yükümlülüklerini yerine getirene kadar bağımsız denetim yetkisini kullanmalarına izin verilmemektedir. Tablo 3.1’de görüldüğü gibi, Ankara ilinde toplam 2445 bağımsız denetim yetkisine sahip bağımsız denetçi var olup, bunlardan 1494 tanesinin gayrifaal olarak sınıflandırılmış olması sebebiyle, 951 faal bağımsız denetçi bulunmaktadır. Buna ek olarak 21.07.2017 tarihli ve 30130 sayılı Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’e istinaden, bağımsız denetim kuruluşları dışında denetim faaliyetinde bulunmak isteyen bağımsız denetçilerin kendi adına denetim üstlenebilmesi için denetim kadrosunun asgari olarak 3 kişiden oluşan denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması ek şartı getirilmiştir. Bu yönetmelik sonucu, bağımsız denetçiler faal olarak bağımsız denetim yetkisine sahip olsalar dahi, yönetmelikte belirtildiği gibi kendi adlarına tek başına denetim faaliyetinde bulunamazlar. Tablo 3.1’de Ankara ilinde faal olarak bağımsız yetkisine sahip oldukları halde, tek başına denetim gerçekleştiremediklerinden ötürü sadece SMMM olarak çalışan bağımsız denetçi sayısı 418’dir. Bu sayı da toplam faal kişi sayısı olan 951’den düşüldüğü zaman, Ankara ilinde bağımsız denetim yetkisine sahip ve faal olarak görev yapan toplam 533 kişi olduğu hesaplanmıştır. Bunlardan 517 tanesi bir bağımsız denetim kuruluşu bünyesinde farklı unvanlar altında görevini icra etmekte, 16 tanesi ise en az birinin sorumlu denetçi olması şartıyla birden fazla bağımsız denetçinin denetim ekipleri oluşturması sonucu denetim hizmeti vermektedir.

Tablo 3.1. Örneklem Sayısı Hesaplama

Toplam Bağımsız Denetçi	Gayrifaal	Faal	Sadece SMMM Olarak Çalışan Sayısı	Bağımsız Denetim Kuruluşunda Çalışan Denetçi Sayısı	Bağımsız Denetim Üstlenen Denetçi Sayısı	Örneklem Sayısı
2445	1494	951	418	517	16	533

Araştırmada farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçi ile yüz yüze gerçekleştirilmiş olup, bu rakam örneklem sayısının %13,1'ini oluşturmaktadır.

3.6. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın örnekleme doğrultusunda belirlenen bağımsız denetim kuruluşları ve denetim üstlenen bağımsız denetçilerden e-mail veya telefon yoluyla randevu talep edilmiştir. Araştırmacının araştırma konusuyla ilgili olarak derinlemesine bilgi edinebileceği, önceden hazırladığı görüşme formuna bağlı kalarak ek sorular sorma esnekliği ile hareket edebileceği bir veri toplama tekniği olan yüz yüze görüşme yöntemi kullanılmıştır (Yıldırım ve Şimşek, 2006:122).

Basit tesadüfi örnekleme yoluyla denekler belirlenmiştir. Basit tesadüfi örneklemede evreni oluşturan her elemanın örneğe girme şansı eşittir. Dolayısıyla hesaplamalarda da her elemana verilecek ağırlık aynıdır (Arıkan, 2004: 141).

3.7. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmanın soruları doğrultusunda geliştirilen araştırmanın temel hipotezler şu şekildedir:

H₁: Bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine etki eder.

H₂: Farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine etki eder.

H₃: Önceki denetimlerden/ diğer denetim ekibi üyelerinden / diğer denetim firmalarına mensup meslektaş denetçilerden alınan denetim kanıtı, denetim kanıtının kalitesine etki eder.

H₄: İşletmenin muhasebe sistemi, muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtının yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliği üzerinde etkilidir.

H₅: Bir uzman kişinin kabiliyeti, yetkinliği ve tarafsızlığının fiziksel kanıtlara dayanan kalite, koşul veya değeri belirlemeye yönelik yazılı temsili denetim kanıtının kalitesine etki eder.

H₆: Denetçi tarafından doğrudan (gözlem) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtı, denetim kanıtı kalitesine etki eder.

H₇: Denetçi tarafından dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtı, denetim kanıtı kalitesine etki eder.

H₈: Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtları kanıt kalitesine etki eder.

H₉: Orijinal dokümanlardan elde edilen kanıtları denetim kanıtı kalitesine etki eder.

H₁₀: Kopya dokümanlardan elde edilen kanıtları denetim kanıtı kalitesine etki eder.

H₁₁: Denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirme yapması denetim kanıtı kalitesine etki eder.

H₁₂: Denetçi kontrol testi gerçekleştireceği hesap grubu için örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğü belirlemesi, denetimin etkinliğine etki eder.

H₁₃: Denetçinin incelediği hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin ciddi bir risk içerdiğini düşünmesi durumunda, toplayacağı kanıt sayısı artar.

H₁₄: İç kontrolün etkinliğinin denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri bulunmaktadır.

H₁₅: Örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri bulunmaktadır.

H₁₆: Kanıtın tutarlılığı denetim kanıtının kalitesine etki eder.

H₁₇: Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu denetim kanıtının kalitesine etki eder.

H₁₈: Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin güvenilirliği denetim kanıtının kalitesine etki eder.

3.8. Araştırmanın Bulguları

3.8.1. Demografik Değişkenlere Dair İstatistikler

3.8.1.1. Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre İstatistiği

Katılımcıların cinsiyet değişkenine göre istatistiği Tablo 3.2’de yer almaktadır:

Tablo 3.2. Katılımcıların Cinsiyet Değişkenine Göre İstatistiği

Cinsiyet	Frekans	Yüzde
Erkek	40	%57,1
Kadın	30	%42,9
Toplam	70	%100

Tablo 3.2’ye göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen katılımcıların %57,1’i erkek katılımcılardan ve %42,9’u ise kadın katılımcılardan oluşmaktadır.

3.8.1.2. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre İstatistiği

Katılımcıların yaş değişkenine göre istatistiği Tablo 3.3’de yer almaktadır:

Tablo 3.3. Katılımcıların Yaş Değişkenine Göre İstatistiği

Yaş	Frekans	Yüzde
20-30	23	%32,9
31-40	26	%37,1
41-50	16	%22,9
50 ve üzeri	5	%7,1
Toplam	70	%100

Tablo 3.3’e göre, katılımcıların çoğunluğu %37,1 ile 31 ve 40 yaş aralığında bulunan 26 bağımsız denetçidir. Daha sonra görüşülen katılımcılardan 20 ve 30 yaş aralığında bulunan 23 bağımsız denetçi toplam katılımcıların %32,9’unu ve 41 ve 50 yaş aralığında olan 16 bağımsız denetçi ise toplam katılımcıların %22,9’unu oluşturmaktadır. Görüşmeye katılan 50 yaş ve üzerinde bağımsız denetçiler ise 5 kişi ile toplam katılımcıların %7,1’ini oluşturmaktadır.

3.8.1.3. Katılımcıların Mesleki Unvan Değişkenine Göre İstatistiği

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin mesleki unvanları incelendiğinde, tüm katılımcıların (70 kişi) hem mali müşavir (SMMM), hem de bağımsız denetçi unvanlarına sahip olduğu anlaşılmıştır.

3.8.1.4. Katılımcıların Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre İstatistiği

Katılımcıların meslekte görev süresi değişkenine göre istatistiği Tablo 3.4'te yer almaktadır:

Tablo 3.4. Katılımcıların Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre İstatistiği

Meslekte Görev Süresi	Frekans	Yüzde
0-5 yıl	21	%30,0
6-10 yıl	14	%20,0
11-15 yıl	17	%24,3
16 yıl ve üzeri	18	%25,7
Toplam	70	%100

Tablo 3.4'te bakıldığında, en çok görüşme gerçekleştirilen bağımsız denetçilerin mesleki tecrübeleri %30 ile 0-5 yıl arası olarak tespit edilmiştir. 5 yıla kadar tecrübesi olan katılımcı sayısı 21'dir. Mesleki tecrübeleri 11-15 yıl olan 17 denetçinin ve 16 yıl ve üzeri olan 18 denetçinin toplam görüşülen denetçilere oranı sırasıyla %24,3 ve %25,7 olarak gerçekleşmiştir. Meslekte görev süresi değişkenine göre katılımcı sayısı en az olan grup ise mesleki tecrübeleri 6-10 yıl olarak tespit edilen 14 bağımsız denetçiye ait olup, toplam katılımcı sayısının %20'sini oluşturmaktadırlar.

3.8.1.5. Katılımcıların Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre İstatistiği

Katılımcıların denetim yetkisi süresi değişkenine göre istatistiği Tablo 3.5'te yer almaktadır:

Tablo 3.5. Katılımcıların Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre İstatistiği

Denetim Yetkisi Süresi	Frekans	Yüzde
0-2 yıl	20	%28,6
3-5 yıl	26	%37,1
6-8 yıl	8	%11,4
9 yıl ve üzeri	16	%22,9
Toplam	70	%100

Tablo 3.5'e göre, en çok görüşme gerçekleştirilen katılımcıların denetim yetkisi süresi %37,1 ile 3-5 yıl arası denetim yetkisi tecrübesi olarak belirlenmiştir. Denetim

yetkisi değişkenine göre en çok yüz yüze görüşme gerçekleştirilen 3-5 yıl denetim yetkisi tecrübesine sahip 26 bağımsız denetçi ile görüşülmüştür. Ayrıca, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen 20 bağımsız denetçinin denetim yetkisi süresi 0-2 yıl, 16 bağımsız denetçinin denetim yetkisi süresi 9 yıl ve üzerinde ve 8 bağımsız denetçinin denetim yetkisi süresi 6-8 yıl olarak tespit edilmiş olup, bu denetçilerin toplam katılımcılara oranları sırasıyla %28,6, %22,9 ve %11,4'tür.

3.8.1.6. Katılımcıların Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre İstatistiği

Katılımcıların bağımsız denetim raporu sayısı değişkenine göre istatistiği Tablo 3.6'da yer almaktadır:

Tablo 3.6. Katılımcıların Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre İstatistiği

Bağımsız Denetim Raporu Sayısı	Frekans	Yüzde
0-5 adet	23	%32,9
6-10 adet	6	%8,5
11-15 adet	11	%15,7
16 adet ve zeri	30	%42,9
Toplam	70	%100

Tablo 3.6'ya göre, katılımcı denetçilerin mesleki hayatlarında düzenlemiş oldukları bağımsız denetim raporu sayısı değişkenine göre analizinde, toplam katılımcıların %42,9'unu oluşturan 30 bağımsız denetçi meslek hayatlarında 16 ve daha fazla denetim raporu düzenlemiş olup, bu grup frekans olarak en yüksek grup olarak saptanmıştır. İkinici sırada en çok görüşme gerçekleştirilen denetçiler ise %32,9 ile meslek hayatlarında 0-5 arasında bağımsız denetim raporu düzenleyen 23 bağımsız denetçidir. Toplam katılımcıların %15,7'sini oluşturan 11 bağımsız denetçinin meslek hayatlarında 11-15 arası bağımsız denetim raporu düzenlemiş olduğu, toplam katılımcıların %8,5'ini oluşturan meslek hayatlarında 6 bağımsız denetçinin ise 6-10 arası bağımsız denetim raporu düzenlemiş olduğu tespit edilmiştir.

3.8.1.7. Katılımcıların Denetim Yetkisini Edinme Şekli Değişkenine Göre İstatistiği

Katılımcıların denetim yetkisi edinme şekli değişkenine göre istatistiği Tablo 3.7’de yer almaktadır:

Tablo 3.7. Katılımcıların Denetim Yetkisi Edinme Şekli Değişkenine Göre İstatistiği

Denetim Yetkisini Edinme Şekli	Frekans	Yüzde
Geçiş dönemi eğitimi alarak	19	%27,1
SPK lisansının dönüştürülmesi yoluyla	18	%25,7
KGK'nın düzenlediği sınavı kazanarak	33	%47,2
Toplam	70	%100

Tablo 3.7’ye göre, bağımsız denetçilerin denetim yetkisini elde etme yöntemi üç şekilde gerçekleşmiştir. Bunlar; geçiş döneminde gerçekleşen eğitim yükümlülüğünü tamamlayarak bu yetkiyi edineneler, bu eğitim döneminden önce SPK tarafından düzenlenen sınavda başarılı olarak SPK lisansına sahip olanların lisanslarının KGK tarafından tanımlanan denetim yetkisine dönüştürülmesi yoluyla hak sahibi olanlar ve KGK’nın düzenlediği sınavda başarılı olarak hak sahibi olanlardır. Yüz yüze görüşme gerçekleştirilen katılımcıların bağımsız denetim yetkisini edinme şeklinin en çok %47,2 ile KGK’nın düzenlediği sınavı kazanarak elde edildiği belirlenmiştir. Toplam 33 bağımsız denetçi denetim yetkisini KGK’nın düzenlediği sınavda başarılı olarak edinmiştir. Toplam katılımcıların %27,1 ve %25,7’sini oluşturan sırasıyla 19 ve 18 bağımsız denetçi ise, denetim yetkilerini geçiş dönemi eğitim yükümlülüklerini tamamlayarak ve mevcut SPK lisanslarının dönüştürülmesi yoluyla elde ettikleri tespit edilmiştir.

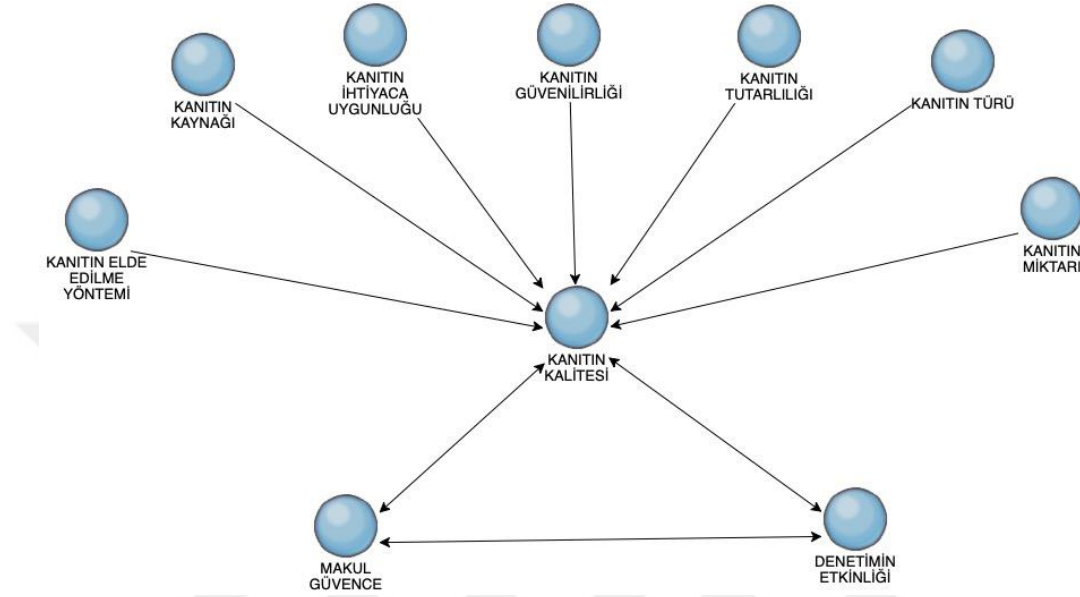
3.8.2. Nitel Kavram Haritaları

3.8.2.1. Denetim Kanıtının Kalitesi ile Bağlantılı Kavramların Haritası

NVIVO 12 programı üzerinden gerçekleştirilen Şekil 3.1’de yer alan kavram haritası, denetim kanıtının kalitesi ile bağlantısı olduğu belirlenen kavramlar oluşturulurken soruları Zakari’nin (2011) yayınlanmış doktora tezinden ve Kamu

Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardından faydalanılmıştır.

Kanıtın kalitesine etki eden değişkenler Şekil 3.1'de gösterilen kavram haritasında özetlenmektedir:



Şekil 3.1. Denetim Kanıtının Kalitesi ile Bağlantılı Kavramların Haritası

Katılımcıların verdikleri yanıtlar doğrultusunda doğruluğu sorgulanan denetim kanıtının kalitesi kavram haritasında, kanıtın kalitesini etkileyen kavramlar şunlar olarak belirlenmiştir:

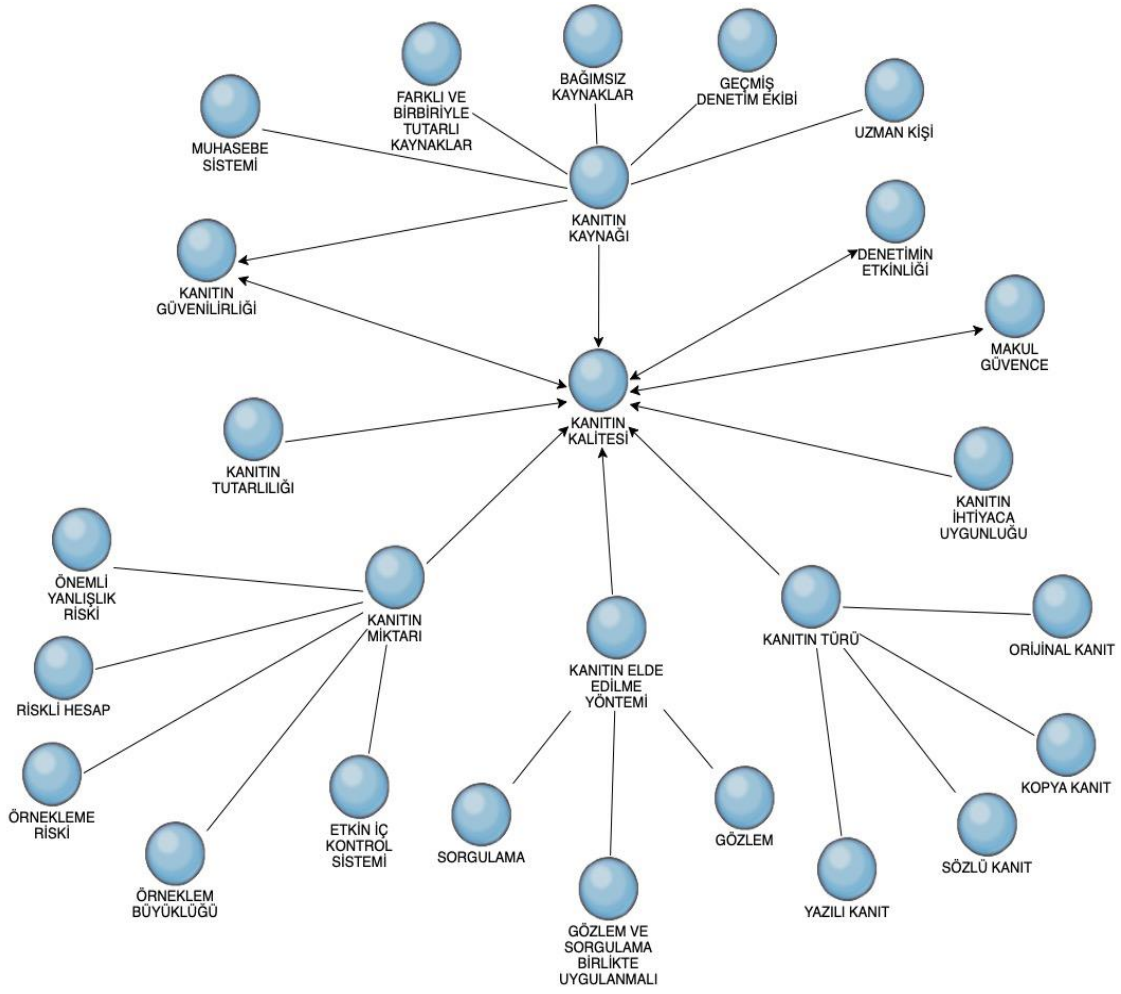
- Kanıtın kaynağı,
- Kanıtın türü,
- Kanıtın elde edilme yöntemi,
- Kanıtın miktarı,
- Kanıtın tutarlılığı,
- Kanıtın güvenilirliği,
- Kanıtın ihtiyaca uygunluğu.

Öte yandan, katılımcı bağımsız denetçilere göre, denetimin etkinliği ve makul güvence kavramları denetim kanıtının kalitesi ile karşılıklı etkileşim içerisindedir.

Makul güvence kavramı ve denetimin etkinliği de kendi aralarında da karşılıklı etkileşim içindedir.

Şekil 3.2’de ise yukarıda bahsi geçen bağlantılı kavramların alt detaylarında yer alan farklı kavramlar bulunmaktadır. Kanıtın kalitesine etki eden bir kavram olan kanıtın kaynağı kavramının kırılımında bağımsız kaynaklar, farklı ve birbiriyle tutarlı kaynaklar, geçmiş denetim ekibi, muhasebe sistemi ve uzman kişi kavramları bulunmaktadır. Alt detayda bulunan bu kavramlar kanıtın kaynağını oluşturan kavramlar olup, katılımcıların yanıtları doğrultusunda denetim kanıtının kalitesine etki ettiği tespit edilmiştir.

Kanıtın kalitesine etki eden bir diğerkavram ise kanıtın türü olup, alt detayında orijinal kanıt, kopya kanıt, sözlü kanıt ve yazılı kanıt kavramlarını barındırmaktadır. Kanıtın elde edilme yönteminin de kanıtın kalitesine etkisi olduğu katılımcıların yanıtları doğrultusunda belirlenmiş olup, bu kavramın da alt detayında gözlem yöntemi, sorgulama yöntemi ve gözlem ve sorgulama birlikte kullanılarak elde edilen yöntem tespit edilmiştir. Kanıtın kalitesine etki eden başka bir kavram ise kanıtın miktarı olup, alt detayında önemli yanlışlık riski, etkin iç kontrol sistemi, örneklem büyüklüğü, riskli hesap ve örnekleme riski kavramlarını barındırmaktadır. Bahsi geçen tüm bu kavramların kanıtın kalitesine etki eden kavramlar olduğu katılımcı yanıtları ile tespit edilmiştir.



Şekil 3.2. Denetim Kanıtının Kalitesi ile Bağlantılı Kavramların Detaylı Haritası

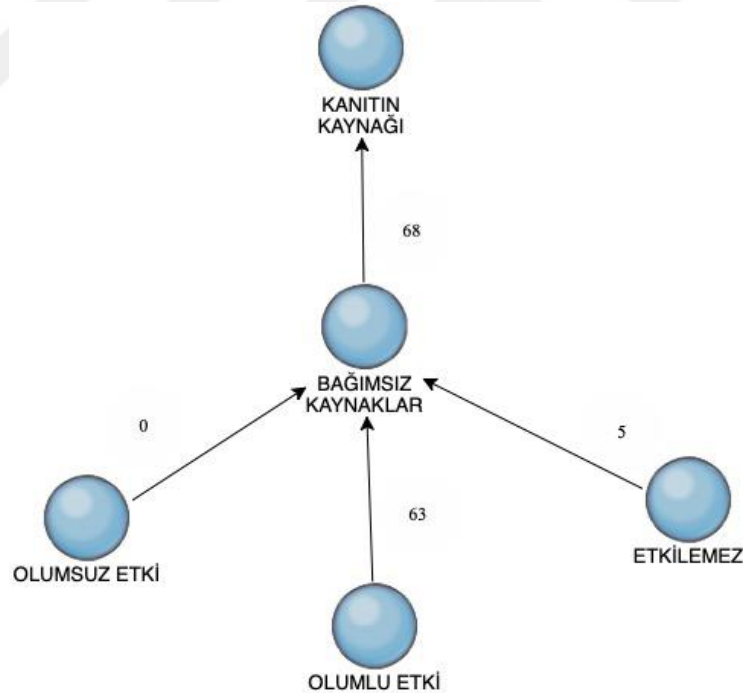
3.8.2.2. Kanıtın Kaynağının Kavram Haritaları

Kanıtın kaynağı kanıtın kalitesine etki eden bir değişken olup, kaynağın elde edildiği merciler birbirinden farklılık göstermektedir. Kaynağın elde edildiği merciler arasında denetlenen müşteri işletmenin otoritesinden bağımsız kaynaklar, birden fazla farklı kaynaktan elde edilmesine rağmen birbiri içerisinde tutarlı kaynaklar, geçmiş denetimi gerçekleştiren farklı bağımsız denetim şirketi ya da aynı bağımsız denetim şirketinin farklı denetim ekibi, denetlenen işletmenin sahip olduğu muhasebe sistemi ve denetlenen işletmenin başvurduğu konusunda uzman kişilerden elde edilen kaynaklardır.

3.8.2.2.1. Bağımsız Kaynakların Kavram Haritası

Denetim kanıtının kaynağına etki eden mercilerden bir tanesi işletmenin iç kaynaklarından ayrı olarak nitelendirilen dış kaynaklardır. Bağımsız denetimde dış kaynaklar denetlenen işletmenin iç otoritesinden bağımsız olarak hareket eden kaynaklar olup, işletmeden elde edilen verilerin tarafsız bir şekilde kontrol edilebilmesinde denetçilere yardımcı olmaktadır. BDS 500’de belirtildiği gibi denetçinin denetim kanıtı olarak kullanabileceği ve işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler, üçüncü tarafların teyitleri (bankalardan elde edilen mutabakatlar vb.), analist raporları ve rakipler hakkında karşılaştırılabilir bilgileri içerebilir (BDS 500-A9 paragrafı). Ayrıca, yine aynı Standartta, istisnalar haricinde denetim kanıtlarının güvenilirliğinin işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi halinde artacağı belirtilmiştir (BDS 500-A31 paragrafı).

Şekil 3.3’de NVIVO 12 programından elde edilen bağımsız kaynakların kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.3. Bağımsız Kaynakların Kavram Haritası

Şekil 3.3’deki bağımsız kaynakların kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Bağımsız kaynaklardan*

elde edilen veya farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki eder?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 63 bağımsız denetçi bağımsız kaynakların kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 5 bağımsız denetçi bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmişlerdir. 2 bağımsız denetçi ise sadece aynı araştırma sorusunda yer alan farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbiriyle tutarlı denetim kanıtları üzerinden araştırma sorusunu cevaplamışlardır.

Bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 63 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, bu oran toplam katılımcıların %90’ına denk gelmektedir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Bağımsız taraflardan elde edilmiş denetim kanıtları, denetlenen şirket ile ilişkileri bulunmadığı ve dolayısıyla herhangi bir manipülasyona konu olmayacağı düşünüldüğünden en kıymetli ve en güvenilir denetim kanıtı olarak kabul edilmektedir **(Görüşmeci 9- Denetim Şirketi Ortağı)**.

Denetimlerde kanıt toplama yöntemlerinden biri bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlardır. Bağımsız kaynak tarafsızca davranarak kanıt sunduğu müddetçe, kanıtın kalitesi artacaktır **(Görüşmeci 11- Kıdemli Denetçi)**.

Bağımsız kanıtlar denetlenen işletmeden elde edilen kanıtlara kıyasla daha güvenilir denetim kanıtlarıdır. Çünkü dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar üzerinde kasıtlı veya kasıtsız değiştirilme ihtimali iç kaynaklara göre daha azdır **(Görüşmeci 43-Denetim Şirketi Müdürü)**.

Objektiflikleri yüksek olmasından dolayı bağımsız kaynakların daha güvenilir olduğu söylenebilir. Tutarlılık ilkesi ise denetim kanıtlarının uyması gereken bir zorunluluktur. Bu yüzden hem tutarlı kanıtları hem de bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar yüksek kaliteli kanıt olarak değerlendirilebilir **(Görüşmeci 51-Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü)**.

Bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını belirten 5 bağımsız denetçi ise, toplam katılımcıların %7'sini oluşturmakta olup, araştırma sorusunda bağımsız kaynak kısmını yanıtlamayan 2 bağımsız denetçi ise toplam katılımcıların %3'üne denk gelmektedir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Denetim kanıtları denetçinin ihtiyacını karşılayıp riski indirmediği sürece farklı veya bağımsız kaynaklardan elde edilip edilmediğinin çok büyük bir önemi yoktur. Yani, denetim kanıtının kalitesine etki etmez **(Görüşmeci 18- Uzman denetçi).**

Denetçinin elde ettiği kanıt istediği veriyi doğruladığı takdirde bağımsız veya farklı kaynak olmasının bir önemi yoktur. İşletmeden alınan kanıt da kontrole tabi tutulacağından dolayı bağımsız kaynaktan elde edilecek kanıtın kalitesine etki etmez **(Görüşmeci 25- Denetim Şirketi Müdürü).**

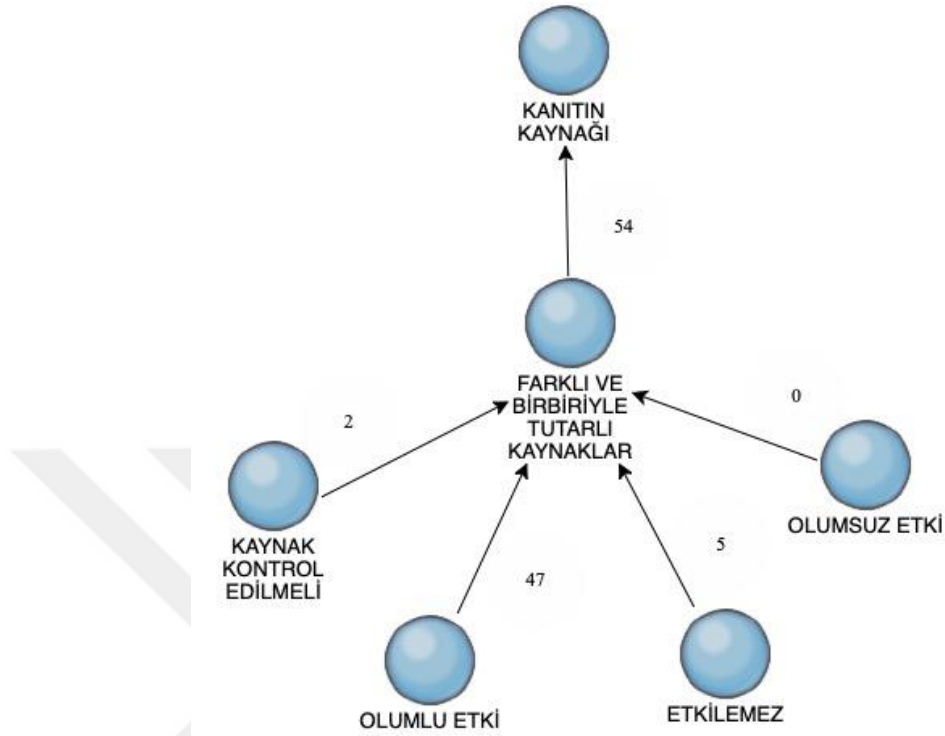
Çok büyük bir etki etmez. Denetim kanıtının kaynağından çok içeriği daha önemlidir, kaliteli bir denetim kanıtı iç kaynaklardan da alınsa da, denetçinin riskini düşürecek özellikte nitelikli bilgi içermelidir **(Görüşmeci 40- Denetçi Yardımcısı).**

Kanıtın elde edildiği kaynak türü kanıtın kalitesini etkilemez. Kanıtın kalitesini güvenilir olması ve önemli ölçüde riski açıklaması artırır **(Görüşmeci 52- Denetçi Yardımcısı).**

3.8.2.2.2. Farklı ve Birbiriyle Tutarlı Kaynakların Kavram Haritası

Kanıtın kaynağının elde edildiği mercilerden biri de farklı kaynaklar olmasına rağmen birbiri içerisinde tutarlı olan kaynaklardır. Bu kaynaklarla alakalı olarak bilginin birden fazla mekanizma tarafından doğrulanması söz konusu olduğundan, güvenilirlikleri yüksek olarak değerlendirilmektedir. BDS 500’de “farklı kaynaklardan elde edilmesine veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı denetim kanıtları, münferit olarak denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence sağlar” ibaresi yer almaktadır (BDS 500-A8 paragrafı).

Şekil 3.4'te NVIVO 12 programından elde edilen farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.4. Farklı ve Birbiriyle Tutarlı Kaynakların Kavram Haritası

Şekil 3.4'teki farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Bağımsız kaynaklardan elde edilen veya farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki eder?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 49 bağımsız denetçi farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 5 bağımsız denetçi farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 16 bağımsız denetçi ise sadece aynı araştırma sorusunda yer alan bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları üzerinden araştırma sorusunu cevaplamıştır.

Farklı olmasına rağmen birbiri içerisinde tutarlı sonuçlar sunan kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 49 bağımsız denetçinin 47 tanesi bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, kalan 2 bağımsız denetçi ise kaynağın kontrol edilmesi sonucu güvenilirliğinden emin olunan kaynakların

değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %67'dir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbiriyle tutarlı bilgiler denetim kanıtının birden fazla kaynak tarafından doğrulandığına işaret eder ve güvenilirliğini artırır **(Görüşmeci 1- Denetim Şirketi Müdürü).**

Denetimlerde kanıt toplama yöntemlerinden olan 3. şahıslardan doğrulama mutabakatları ve onaylı evraklar, denetimde önemli bir doğrulama yöntemi olarak kabul edilmektedir ve denetim kanıtının kalitesini artırır **(Görüşmeci 2- Uzman Denetçi).**

Denetim kanıtı bağımsız ve / veya farklı kaynaklardan elde edilirse güvenilirliği artar, nitekim daha tutarlı bilgi içerecektir. Denetimin kalitesine olumlu yönde yansıtacağını düşünüyorum **(Görüşmeci 17- Denetim Şirketi Ortağı).**

Hem bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler, hem de farklı kaynaklardan elde edilip birbiriyle tutarlı olan bilgiler denetim kanıtının kalitesine pozitif yönde etki eder. Her ikisi de güçlü denetim kanıtları olarak varsaydığımız kanıtlardır çünkü üçüncü taraflardan alındığı için güvenilirlikleri yüksektir **(Görüşmeci 32- Denetim Şirketi Müdürü).**

Farklı ve birbiri içerisinde tutarlı kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını belirten 5 bağımsız denetçi ise, toplam katılımcıların %7'sini oluşturmakta olup, araştırma sorusunda farklı ve birbiriyle tutarlı kaynak kısmını yanıtlamayan 16 bağımsız denetçi ise toplam katılımcıların %23'üne denk gelmektedir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Denetim kanıtları denetçinin ihtiyacını karşılayıp riski indirmediği sürece farklı veya bağımsız kaynaklardan elde edilip edilmediğinin çok büyük bir önemi yoktur. Yani, denetim kanıtının kalitesine etki etmez **(Görüşmeci 18- Uzman denetçi).**

Denetçinin elde ettiği kanıt istediği veriyi doğruladığı takdirde bağımsız veya farklı kaynak olmasının bir önemi yoktur. İşletmeden alınan kanıt da kontrole tabi tutulacağından dolayı bağımsız kaynaktan elde edinim kanıtın kalitesine etki etmez (**Görüşmeci 25- Denetim Şirketi Müdürü**).

Çok büyük bir etki etmez. Denetim kanıtının kaynağından çok içeriği daha önemlidir, kaliteli bir denetim kanıtı iç kaynaklardan da alınsa da, denetçinin riskini düşürecek özellikte nitelikli bilgi içermelidir (**Görüşmeci 40- Denetçi Yardımcısı**).

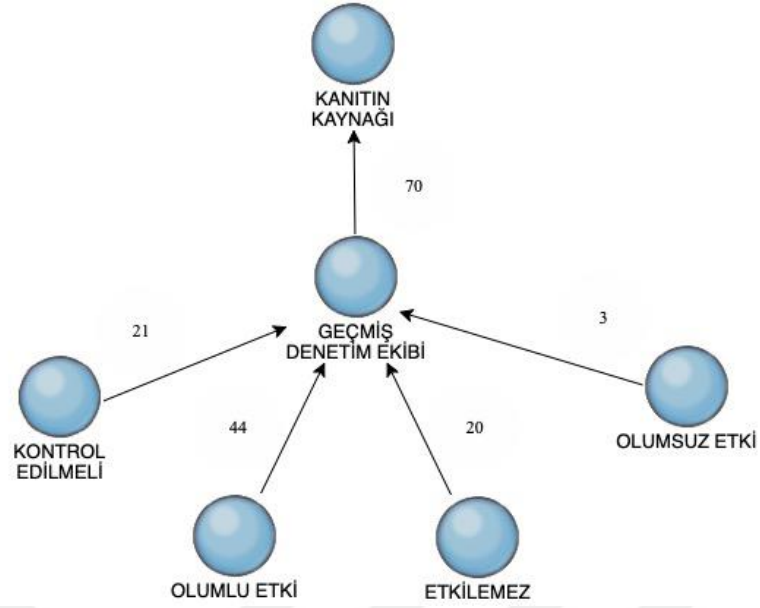
Kanıtın elde edildiği kaynak türü kanıtın kalitesini etkilemez. Kanıtın kalitesini güvenilir olması ve önemli ölçüde riski açıklaması artırır (**Görüşmeci 52- Denetçi Yardımcısı**).

3.8.2.2.3. Geçmiş Denetim Ekibinin Kavram Haritası

Kanıtın kaynağının alt değişkenlerinden biri de mevcut denetim ekibinden önce müşteri işletmenin denetimini gerçekleştirmiş denetim ekibi ya da denetim şirkettir. BDS 330'a göre, belirli durumlarda, denetçinin denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun devam edip etmediğini belirlemeye yönelik denetim prosedürlerini uygulaması halinde, önceki dönemlerde elde edilen denetim kanıtlarının cari dönemde de kullanılabilecektir (BDS 330- A35. paragraf). Bir başka ifadeyle, denetçi müşteri işletmenin önceki denetimlerde denetlenerek uygunluğuna karar verilmiş kontrollerinin cari dönemde de uygun olup olmadığını ölçümlemek için farklı denetim yordamlarına başvurabilir ve uygunluğunun devam ettiğine kanaat getirdiği kontroller için sağlanan önceki dönem denetim kanıtlarını mevcut denetim çalışmalarında da kullanabilir. Fakat, denetçinin bu noktada önceki denetim kanıtlarının doğruluğuna güvenip güvenmemek, mesleki muhakemesine bağlıdır (BDS 330- A37. paragraf).

Öte yandan, denetçinin önceki dönemden bu yana müşteri işletmenin kontrollerinde değişiklikler olduğunu tespit etmesi halinde ise, önceki denetimden elde edilen denetim kanıtlarına güvenmenin devam edeceğine dair herhangi bir dayanak kalmamış olabilir (BDS 330- A36. paragraf).

Şekil 3.5'te NVIVO 12 programından elde edilen geçmiş denetim ekibinin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.5. Geçmiş Denetim Ekibinin Kavram Haritası

Şekil 3.5'teki geçmiş denetim ekibinin kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Önceki denetimlerden/ diğer denetim ekibi üyelerinden / diğer denetim firmalarına mensup meslektaş denetçilerden alınan denetim kanıtı, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etki eder mi?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 47 bağımsız denetçi geçmiş denetim ekibinden elde edilen denetim kanıtının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 20 bağımsız denetçi kanıtının kalitesi üzerinde geçmiş denetim ekibinden elde edilen denetim kanıtının herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Araştırma sorusunu, 3 bağımsız denetçi ise geçmiş denetim ekibinden elde edilen denetim kanıtının mutlaka kontrol edilmesi gerektiğini belirtmiş ve kanıtın kalitesi üzerinde etkisinden bahsetmemiştir.

Tablo 3.8’de yukarıda kavram haritası belirtilen geçmiş denetim ekibi araştırma sorusunu yanıtlayan 70 bağımsız denetçilerin verdikleri cevaplara göre özetlenmiş tablo yer almaktadır:

Tablo 3.8. Katılımcıların Geçmiş Denetim Ekibi Araştırma Sorusuna Verdikleri Cevaplar

Geçmiş Denetim Ekibinden Elde Edilen Kanıtın Etkisi	Frekans	Yüzde
Olumlu	44	%63
Olumsuz	3	%4,2
Etkisi yoktur	20	%28,6
Kanıt kontrol edilmeli	3	%4,2
Toplam	70	%100

Tablo 3.8’den elde edilen sonuçlar yorumlandığında, araştırma sorusunun yöneltildiği 70 bağımsız denetçinin 44 tanesi geçmiş denetim ekiplerinden elde edilen denetim kanıtının mevcut denetimlere olumlu etkisi olduğunu ifade etmiştir. Olumlu etkiyi savunan bağımsız denetçilerin toplam katılımcılara oranı %63’tür. Öte yandan, olumlu etkiyi savunan 44 bağımsız denetçinin 12 tanesi geçmiş denetim ekibinden elde edilen denetim kanıtının mevcut denetim ekibi tarafından kontrolü sağlandıktan sonra etkisinin olumlu olduğunu savunmuş, kalan 32 denetçi sadece olumlu etki olacağını ifade etmiştir. Aynı şekilde, araştırma sorusuna verilen ikinci yüksek cevap olan geçmiş denetim ekibinin sunduğu denetim kanıtının mevcut denetim çalışmasına etkisi yoktur fikrini savunan 20 bağımsız denetçi, toplam katılımcıların %28,6’sını oluşturmaktadır. Bu denetçilerin 15 tanesi her dönem denetim kanıtlarının kendi döneminde toplanılması gerektiğini savunarak, geçmiş denetim ekiplerinden kalan denetim kanıtlarının kullanılmasının doğru olmadığını, bu sebepten de mevcut denetim çalışmalarında bir etkisinin olmadığını belirtmiştir. Kalan 5 bağımsız denetçi ise, geçmiş denetim kanıtları ile ilgili kontroller sağlanmalı fakat yine de mevcut denetim çalışmalarında yer almaması gerektiğini savunmuştur. Bir diğer etki olan olumsuz etkiyi savunan denetçiler ise 3 kişi olup, toplam katılımcılara oranı %4,2’dir. Bu denetçilerden bir tanesi de geçmiş denetim kanıtlarının gerekli kontrollere tabi tutulması gerektiğini, mevcut denetim çalışmalarına olumsuz etkilerinin olabileceğini belirtmiştir. Sadece geçmiş denetim kanıtlarının kontrol edilmesini savunan da 3 bağımsız denetçi olup, yine toplam katılımcıların %4,2’sini oluşturmaktadır. Böylece, Şekil 3.5’deki kavram haritasında yer alan ve geçmiş denetim kanıtının kontrol edilmesini savunan 21 bağımsız denetçinin, 12 tanesi kontrol edildikten sonra olumlu etki edeceğini, 5 tanesi kontrol edilmesi gerektiğini fakat hiç etki etmeyeceğini, 1 tanesi kontrol edildikten sonra olumsuz etki edeceğini ve 3 tanesi de sadece kontrol edilmesi gerektiğini savunmuştur.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “geçmiş denetim ekiplerinden elde edilen denetim kanıtının, kanıtın kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Hareket görmeyen bir hesap bakiyesi ise kanıtın güncel olduğu anlaşılır ve kabul edilir. Yani denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etki eder **(Görüşmeci 20- Kıdemli Denetçi).**

Her denetim kendinden sonraki denetime yardımcı olacak bilgiler içerebilir. Fakat elde edilen bilgi önceki denetçiden de alınsa farklı denetim firmasından da alınsa, mutlaka kontrol edilerek, ihtiyaca uygun şekilde kullanılmalıdır. Dolayısıyla önceki denetimlerden elde edilen kanıtların denetim kanıtının kalitesi üzerinde çok büyük olmayan pozitif bir etkisi vardır **(Görüşmeci 34- Denetim Şirketi Ortağı).**

Olumlu etki eder, çünkü önceki denetçiler tarafından imzalanmış raporda belirtilen bakiyeler, denetlenecek mevcut dönemde açılış bakiyesi olacaktır. Bu yüzden, önceki denetçinin sunduğu denetim kanıtlarının kalitesi ne ölçüde yüksekse, imzalanan raporda yer aldığından dolayı denetlenecek dönemin açılış bakiyelerinin doğruluğu o ölçüde desteklenmiştir **(Görüşmeci 47- Denetim Şirketi Müdürü).**

Evet etkisi bulunmaktadır. Yapılacak olan mevcut denetim bir önceki denetimin izlerini devam ettirmektedir, gerek açılış bakiyesi olarak, gerekse süresi devam eden kontratlar, antlaşmalar olarak. Bunlardan dolayı, önceki denetçinin çıkardığı kaliteli bir iş, mevcut denetim kanıtlarının kalitesine pozitif etki edecektir **(Görüşmeci 56- Kıdemli Denetçi).**

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “geçmiş denetim ekiplerinden elde edilen denetim kanıtının, kanıtın kalitesi üzerinde etkisi bulunmamaktadır” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Etki etmez. Her sene kendi kanıtlarını gerektirir ancak imzalanan raporda önceki yıl/dönem ile karşılaştırılmalı verildiği için önceki dönem finansal tablolarını incelemek şarttır **(Görüşmeci 8- Uzman Denetçi).**

Denetim kanıtı hangi kaynaktan alınırsa alınsın kontrol edilmelidir. Denetim kanıtının önceki denetim ekiplerinden edilmesi ya da bizzat işletmeden elde edilmesi kanıtın kalitesine etki etmez (**Görüşmeci 18- Uzman Denetçi**).

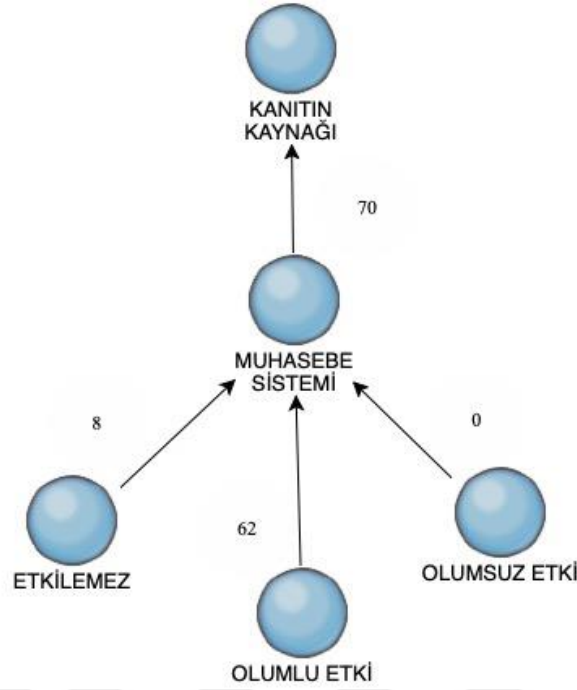
Geçmiş dönem kapanış bakiyeleri mevcut dönemde açılış bakiyesi olarak kullanılabilir. Bunun dışında önceki denetim ekiplerinden veya diğer denetim firmalarından elde edilen bir bilgi denetim kanıtı olarak kullanılmaz. Denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi yoktur (**Görüşmeci 30- Denetçi Yardımcısı**).

Önceki denetim çalışmalarında kullanılmış denetim kanıtları güncel denetim çalışmalarında yer almayacağından dolayı etki etmez (**Görüşmeci 53- Uzman Denetçi**).

3.8.2.2.4. Muhasebe Sisteminin Kavram Haritası

Kanıtın kaynaklarından biri de denetlenen işletmenin muhasebe sistemi olup, işletmenin verilerinin kaydedildiği, izlendiği yerdir. Denetçinin denetim faaliyetine başlamadan önce sistemin doğru veri üretip üretmediğinden emin olması, denetim faaliyeti sırasında işletme tarafından sunulan verilerin güvenilirliğini artırır. BDS 500'e göre, denetçi muhasebe kayıtlarını test etmek için analiz, gözden geçirme vs. gibi denetim prosedürlerini uygular ve işletmenin muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve finansal tablolara uyumlu olduğuna karar verebilir (BDS 500- A7 paragrafı).

Şekil 3.6'da NVIVO 12 programından elde edilen muhasebe sisteminin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.6. Muhasebe Sisteminin Kavram Haritası

Şekil 3.6'daki muhasebe sisteminin kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “İşletmenin muhasebe sistemi, muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtının yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliği üzerinde ne ölçüde etkilidir?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 62 bağımsız denetçi muhasebe sisteminin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 8 bağımsız denetçi muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir.

Denetlenen işletmenin muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 62 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %89'dur. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “işletmenin muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

İşletmenin kullandığı muhasebe sistemi üzerinde genel bilgi sistemleri kontrollerinin olması ilgili muhasebe sisteminin daha doğru ve güvenilir veriler üretmesine etki eder. Eğer bu kontroller bilgi sistemleri uzmanları tarafından test

ediliyor ve işletme sisteminin güvenilir olduğuna dair bir sonuç elde ediliyorsa böyle bir durumda bu sistemden alınan bir verinin denetim kanıtı olarak kullanılması durumunda uygulanacak denetim prosedürünün niteliği sisteme güven olmadığı durumda yapılacak denetim prosedürünün niteliğinden farklı olacaktır **(Görüşmeci 12- Denetim Şirketi Direktörü)**.

Muhasebe sistemi müşterinin kamuya açıkladığı finansal tabloları oluşturduğu sistem olduğu için, denetçi olarak ilk etapta odaklandığımız mecradır. Dolayısıyla, denetim kanıtının yeterliliği, güvenilirliği üzerinde müşterinin muhasebe sisteminin çok büyük bir etkisi vardır **(Görüşmeci 24- Denetim Şirketi Müdürü)**.

İşletmenin muhasebe sistemi ve bu sistemin işleyişinin makul düzeyde olup olmadığı, görevler ayrılığı gibi konular mizan denetiminden önce yapılan ara dönem denetiminde incelenir. Denetim planlama çalışmalarında yapılan bu kontrol için iş süreçleri çalışmaları yapılır. İş akış şemaları ve düzenleri incelenir. Buralarda kontrol zayıflığı olup olmadığı incelenir. Eğer bu süreç denetimi için olumlu bir sonuç elde edilirse muhasebe sistemine güvenilir. Güvenilen muhasebe sisteminden elde edilecek sonuç için güvenilir kanısına varırız fakat üçüncü taraf doğrulamalarından daha etkili değildir **(Görüşmeci 33- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü)**.

En büyük etkenlerden birisi muhasebe sistemidir, çünkü bilginin üretildiği, saklandığı, hesaplarda yapılan azalış artışların izlendiği mekanizmadır. Bu sebepten dolayı, muhasebe sisteminin etkin çalışması, kaliteli denetim kanıtlarının elde edilmesine doğrudan etki eder **(Görüşmeci 68- Denetim Şirketi Direktörü)**.

İşletmenin muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını belirten 8 bağımsız denetçi ise, toplam katılımcıların %11'ini oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“işletmenin muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Doğrudan bir etkisi yoktur. Muhasebe sisteminden elde edilen verilerin doğru ve gerçeği yansıtan veriler olması bilgi sistem denetçileri tarafından süreç denetimleri sırasında teyit edilir. Bu aşamadan sonra, muhasebe sisteminin etkin

çalıştığı belirlendiyse, finansal denetimde elde edilecek denetim kanıtları üzerinde önemli bir etkisi yoktur (**Görüşmeci 39- Uzman Denetçi**).

Denetim kanıtının uygunluğu üzerinde etkisi yoktur, sadece kanıtın miktarı üzerinde dolaylı bir etkisi vardır. İşletmenin muhasebe sistemi, süreç denetimlerinde kontrol edilen bir sistemdir. Eğer etkin işlediği anlaşılırsa, o zaman işletme ile ilgili düşük risk belirlenir ve az sayıda denetim kanıtına ihtiyaç duyulur (**Görüşmeci 52- Denetçi Yardımcısı**).

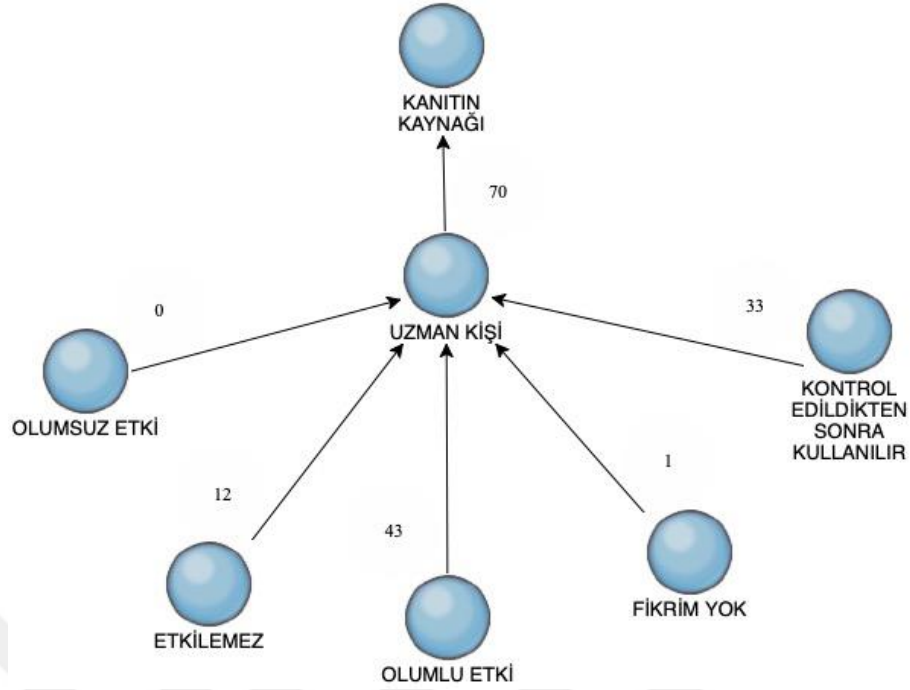
Muhasebe sisteminin doğrudan bir etkisi yoktur. Sistemsel kontroller bilgi işlem denetçileri tarafından yapılır ve bağımsız denetçilerin bu aşamada büyük bir katkısı yoktur. Denetim kanıtının kalitesine etki etmez (**Görüşmeci 58- Kıdemli Denetçi**).

Muhasebe sisteminin kanıtın kalitesi üzerinde doğrudan bir etkisi yoktur. İşletmenin tüm sistemleri süreç denetimlerinde bilgi işlem denetçileri tarafından denetlenir ve güvenilirliği onaylanır ya da güvenli değilse de bu doğrultuda denetim planı tasarlanır (**Görüşmeci 65- Denetçi Yardımcısı**).

3.8.2.2.5. Uzman Kişinin Kavram Haritası

Kanıtın kaynaklarının alt değişkenlerinden biri de denetlenen işletme için çalışan bir uzman kişidir. İşletmeler, işlemlerini kendi bünyelerinde istihdam ettikleri personelleri vasıtasıyla tamamlayabildiği gibi, dışarıdan hizmet alımı yoluyla konusunda uzman kişilerden de yardım alabilirler. BDS 500, işletmenin bir uzmandan destek alınması durumunda, bir takım hususların dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Buna göre, denetim kanıtı olacak bilgilerin, yönetimin faydalandığı bir uzmanın çalışmasından elde edilmesi durumunda, denetçi uzmanın yetkinliğini, kabiliyetini, tarafsızlığını değerlendirir; uzmanın çalışması hakkında kanaat edinir ve ilgili yönetim beyanına ilişkin bir denetim kanıtı olarak kullanımı konusunda uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirir (BDS 500- 8 a-b-c paragrafları).

Şekil 3.7’de NVIVO 12 programından elde edilen uzman kişinin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.7. Uzman Kişinin Kavram Haritası

Şekil 3.7’deki uzman kişinin kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Bir uzman kişinin kabiliyeti, yetkinliği ve tarafsızlığının fiziksel kanıtlara dayanan kalite, koşul veya değeri belirlemeye yönelik yazılı temsilin denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 43 bağımsız denetçi uzman kişinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 12 bağımsız denetçi uzman kişiden elde edilen bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 1 bağımsız denetçi ise uzman kişilerden sağlanan bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olup olmaması konusunda fikrinin olmadığını belirtmiştir. Son olarak, 33 bağımsız denetçi uzman kişi vasıtasıyla elde edilen bilginin denetim kanıtı olarak kabul edilebilmesi için denetçinin kontrolünden geçmesi gerektiğini ifade etmiştir. Denetçinin kontrolünün sonucunda, bahsi geçen 33 bağımsız denetçinin 19’u elde edilen bilginin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olacağını belirtmiş, bu kişiler olumlu etkiyi savunan 43 bağımsız denetçi arasında sayılmıştır. Kalan 14 bağımsız denetçi ise, sadece uzman kişiden elde edilen bilginin denetçi tarafından kontrol edilmesi gerekliliğini savunmuş, fakat denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki edip etmeyeceğinden bahsetmemiştir.

Denetlenen işletmenin hizmet alımı yoluyla uzman kişilerden elde ettiği bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 43 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %61'dir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“işletmenin hizmet alımı yoluyla uzman kişilerden elde ettiği bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Denetçi, uzman kişilerden yardım alınarak hesapların doğruluğundan emin olabilir. Uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve işletmeden bağımsız hareket etmesi, adil olması verdiği bilginin kalitesine doğrudan etki eder **(Görüşmeci 22- Denetim Şirketi Ortağı).**

Doğrudan etki eder. Aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler, enflasyon ve iskonto oranları gibi bileşenlerin makul olup olmadığı da denetçi tarafından sorgulanır. Örneğin sabit kıymet değerlendirme raporlarında kullanılan oran ve bileşenlerin gerçeğe uygunluğu denetim firmasında yer alan uzmanlar tarafından da incelenir. Yine bu raporları oluşturan kuruluşların SPK tarafından lisanslı olmaları istenir **(Görüşmeci 33- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü).**

Denetçinin uzmanlığı dışında bir konuyla ilgili görüş alınması gerektiğinde, uzmanların çalışmalarına başvurabilir. Uzmanın yetkinliğini kanıtlayan sertifikaları, eğitim durumu, tarafsızlığı kontrol edildikten sonra alanında uzman kişiden alınan bilgi kaliteli denetim kanıtıdır **(Görüşmeci 35- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü).**

Uzman kişilerden alınan veriler denetçi tarafından kontrol edilir, yeniden hesaplanır, kullandığı yöntemler başka uzman kişilerin yöntemleri ile kıyaslanır. Uzmanın konuyla alakalı eğitimi ve belgeleri, sertifikaları, tecrübesi, işletmeden bağımsız olup olmadığı kontrol edilir. Bu kriterlerin sonucunun olumlu olması halinde, çalışması yüksek kalitede denetim kanıtı olarak kabul edilir **(Görüşmeci 50- Denetçi Yardımcısı).**

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“işletmenin hizmet alımı yoluyla uzman kişilerden elde ettiği bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi*

bulunmamaktadır” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Görüş almak tabii ki önemli ama bunun bir denetim kanıtı olması çok etkili değil (**Görüşmeci 8-** Uzman Denetçi).

Uzman kişiden alınan bilgi de tıpkı bağımsız kaynaklardan alınan bilgi gibi denetim kanıtının kalitesini önemli ölçüde etkilemez. Denetçi her durumda alınan kanıtı inceler, hesaplar ve değerlendirir. Denetçinin yargısı önemlidir (**Görüşmeci 18-** Uzman Denetçi).

Denetim çalışmalarında uzman çalışmalarına yer vermediğimiz için etkisi yoktur (**Görüşmeci 66-** Uzman Denetçi).

Uzman kişilerin çalışmalarını kullanmıyoruz. Bundan dolayı, bir etkisi yoktur (**Görüşmeci 69-** Uzman Denetçi).

3.8.2.3. Kanıtın Türünün Kavram Haritaları

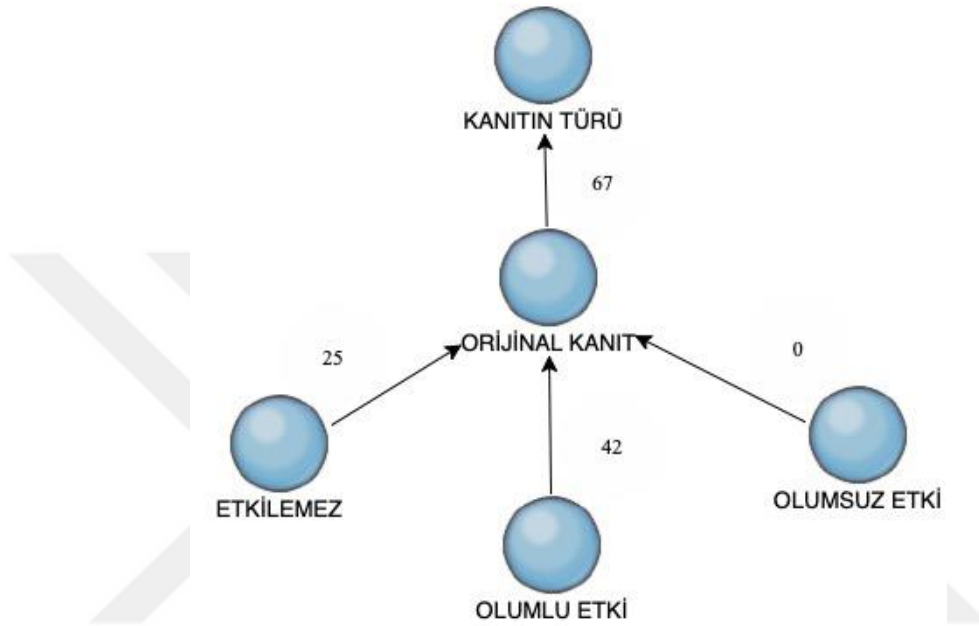
Kanıtın kalitesine etki eden değişkenlerden biri de denetçi tarafından elde edilen kanıtın türüdür. Çalışmada, kanıtın türü değişkeninin kanıtın kalitesine etkisi, kanıtın orijinal veya kopya doküman olmasına ve sözlü veya yazılı olarak elde edilmesine göre incelenmiştir.

3.8.2.3.1. Orijinal Kanıtın Kavram Haritası

Kanıtın türü değişkeninin alt değişkenlerinden biri elde edilen kanıtın orijinal belgeden elde edilip edilmediğidir. ISA 500 tarafından denetçilere sağlanan rehber gere, orijinal dokümanlarla desteklenen kanıtlar, orijinal belgelerle desteklenmeyen fotokopi belgeler ve sözlü kanıtlara tercih edilir (ISA 500, 2010b). Bir başka ifadeyle, orijinal dokümanlar denetim sürecinde daha güvenilir denetim kanıtları olarak kabul edilirken, kopya dokümanların denetim kanıtı olarak güvenilirliklerini artırmak için belgelerin orijinal versiyonlarının var olduğundan denetçinin emin olması gerekmektedir. BDS 500’de de benzer bir ifade yer almaktadır. Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslardan veya filme alınmış,

dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (BDS 500- A31 paragrafı).

Şekil 3.8’de NVIVO 12 programından elde edilen orijinal dokümanlardan elde edilen denetim kanıtının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.8. Orijinal Kanıtın Kavram Haritası

Şekil 3.8’deki orijinal dokümanlardan elde edilen denetim kanıtının kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Orijinal veya kopya dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 42 bağımsız denetçi kanıtın orijinal olmasının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 25 bağımsız denetçi kanıtın orijinal dokümandan elde edilmiş olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 3 bağımsız denetçi ise, araştırma sorusunda yer alan kopya dokümanlar üzerinden soruyu cevaplandırmıştır.

Elde edilen dokümanın orijinal belge olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 42 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur.

Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %60'dır. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“elde edilen denetim kanıtın orijinal belgeden oluşması denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etki etmektedir”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Kopya olan belgelerin manipüle edilme ihtimali orijinal dokümana göre yüksek olduğundan, orijinal dokümanların denetim kanıtı olarak tercih edilmesi kalite açısından daha olumlu etki yaratacaktır **(Görüşmeci 13- Denetim Şirketi Direktörü).**

Denetim kanıtını orijinal dokümanlardan oluşturmak denetçinin denetim riskini düşürür fakat kopya dokümanlar da kabul edilen denetim kanıtlarıdır. Sadece “aslı gibidir” ibaresi taşıyan kopyaları ya da denetçi yardımcısının orijinal dokümanı gördükten sonra kopyasını kabul etmesi gerekmektedir **(Görüşmeci 16- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü).**

Orijinal belgeler üzerinde değişiklik yapılamayacağı için daha değerli denetim kanıtlarıdır **(Görüşmeci 24- Denetim Şirketi Müdürü).**

Orijinal dokümanlardan elde edilen kanıtlarda kasıtlı veya kasıtsız yanlışlıkların olmamasından dolayı, daha güvenilir ve kaliteli denetim kanıtlarıdır **(Görüşmeci 41- Denetim Şirketi Müdürü).**

Orijinal dokümanın denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını belirten 25 bağımsız denetçi ise, toplam katılımcıların %36'sını oluşturmaktadır. Orijinalitenin denetim kanıtının kalitesine etkisi olmadığını savunan denetçilerin genel bakış açısına göre, denetim dosyalarını sanal ortamda saklanmasından ötürü elde edilen tüm dokümanların orijinal niteliğinde olduğu, kopya dokümanın neredeyse hiç kullanılmadığı ve bu sebeple orijinalitenin kaliteye etki eden bir değişken olmadığı belirlenmiştir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“denetim kanıtının orijinal dokümandan oluşmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Müşteri işletmeden gerek orijinal, gerek kopya doküman temin edilmektedir. Hesabın riskine göre değişebilir. Örneğin riskli ve hileye açık hesaplarda orijinal doküman alınmalıdır, fakat riski az olan hesaplarda kopya doküman da kabul

edilebilir. Yani denetim kanıtı kalitesini dokümanın orijinal veya kopya olması etkilemez (**Görüşmeci 26- Uzman Denetçi**).

Genellikle orijinal doküman alıyoruz fakat teknoloji geliştiği için denetim dosyaları fotokopi çıktılarından basılarak oluşturulmuyor, bilgisayar ortamında orijinal dokümanların taranması sonucu oluşturulan kopyalardan denetim dosyaları oluşturuluyor. Bundan dolayı kaliteyi etkilemeyeceğini düşünüyorum (**Görüşmeci 32- Denetim Şirketi Müdürü**).

Etkisi olduğunu düşünmüyorum. Teknolojinin gelişmesiyle beraber, artık orijinal dokümanın taranarak bilgisayar ortamında muhafaza edildiği denetim dosyaları oluşturuyoruz. Bu yüzden belgenin aslı yine denetlenen işletmede kalıyor (**Görüşmeci 38- Denetim Şirketi Müdürü**).

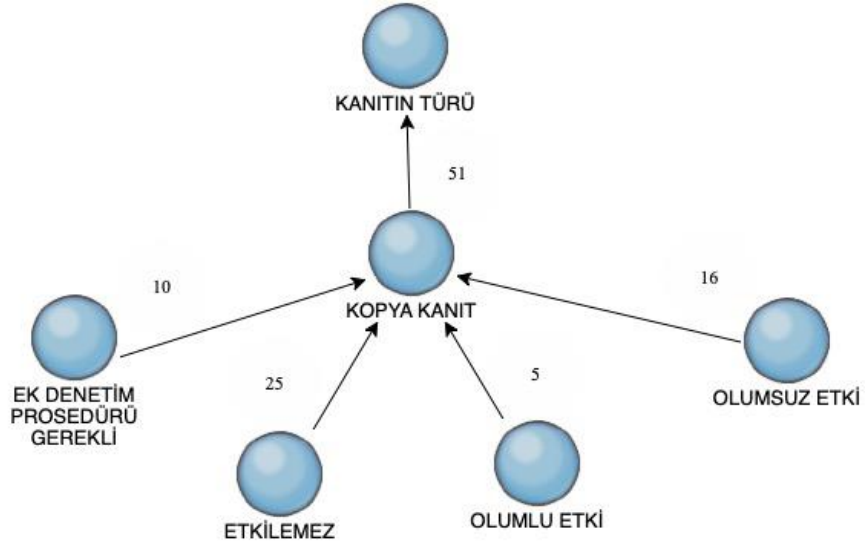
Günümüzde yapılan denetimde hiçbir belgenin orijinalini denetim kanıtı olarak muhafaza etmemekteyiz. Bunun yerine orijinal belgenin yazıcılardan taranarak bilgisayar ortamında oluşturulan kopya hali kolay muhafaza edilmesinden ve denetçiye gereksiz kağıt masrafı ve maliyetten kurtarmasından dolayı tercih edilmektedir (**Görüşmeci 40- Denetçi Yardımcısı**).

3.8.2.3.2. Kopya Kanıtın Kavram Haritası

Kanıtın türünün bir diğer alt değişkeni de elde edilen kanıtın aslından üretilmiş bir kopya olup olmamasıdır. BDS 500, denetim kanıtlarının orijinal dokümanlardan oluşmasını kopya dokümanlardan oluşmasına kıyasla daha güvenilir bulmaktadır. Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslerden veya filme alınmış, dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (BDS 500- A31 paragrafı).

Denetim sürecinde, denetçiler BDS 500'ün de daha güvenilir bulmasından ötürü elde ettikleri belgelerin orijinal olmasına önem verirler, fakat belgenin aslının alınamadığı durumlarda belgenin aslından üretilmiş kopya dokümanları da denetim kanıtı olarak kabul edebilirler.

Şekil 3.9'da NVIVO 12 programından elde edilen kopya dokümanlardan elde edilen denetim kanıtının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.9. Kopya Kanıtın Kavram Haritası

Şekil 3.9'daki kopya dokümanlardan elde edilen denetim kanıtının kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Orijinal veya kopya dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 21 bağımsız denetçi kanıtın kopya olmasının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 25 bağımsız denetçi kanıtın kopya dokümandan elde edilmiş olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Elde edilen dokümanın kopya belge olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 21 bağımsız denetçinin 5 tanesi bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, kalan 16 tanesi ise bu etkinin olumsuz olacağını ifade etmiştir. 19 bağımsız denetçi ise, sadece araştırma sorusunda yer alan orijinal dokümanlar üzerinden soruyu cevaplandırmıştır.

Ayrıca, araştırma sorusuna yanıt veren 10 bağımsız denetçi kopya dokümanların denetim kanıtı olarak kabul edilebilmesi için denetçinin ek prosedürler uygulaması gerektiğini savunmuş olup, bu denetçilerden 5 tanesi ek prosedürler gerçekleştirildiğinde kopya dokümanın denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu ifade etmiş ve araştırma sorusuna kopya dokümanın denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olur cevabı veren 5 kişi olarak kaydedilmiştir.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “elde edilen denetim kanıtın kopya belgeden oluşması denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumsuz etki etmektedir” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Orijinalden alınan kopya dokümanlarda denetçiye kandırmak için çeşitli oynamalar yapıldığını bizzat yaşadığım için, kopya dokümanların bir denetim kanıtı olarak kullanılmasından yana değilim **(Görüşmeci 8- Uzman Denetçi).**

Kopya olan belgeler aslı kadar kaliteli kanıt niteliği taşımazlar. Hileye açık olabilirler **(Görüşmeci 25- Denetim Şirketi Müdürü).**

Kopya dokümanlar denetlenen işletme sahipleri ya da çalışanları tarafından kasıtlı veya kasıtsız işletmenin çıkarları doğrultusunda düzenlenebilme olasılığı barındırdığı için zayıf kalitede denetim kanıtları oluştururlar **(Görüşmeci 64- Denetim Şirketi Direktörü).**

Herhangi bir aslı gibidir ibaresi olmayan, sanal ortamda e-imza vs yöntemleriyle elde edilmeyen dokümanların denetim kanıtı olarak kalitesi düşüktür **(Görüşmeci 68- Denetim Şirketi Direktörü).**

Öte yandan, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen denetçilerin 25 tanesi “elde edilen denetim kanıtın kopya belgeden oluşması denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiç etki etmemektedir” fikrini savunmuş olup, aşağıda bu denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri yer almaktadır:

Müşteri işletme genellikle evrakın orijinalini kendisi sakladığı için kopya veya “aslı gibidir” ibareli kopya doküman denetçi tarafından elde edilir. Dokümanın orijinal veya kopya olması denetim kanıtı kalitesini etkilemez. Kontrol testlerinde kullanılan denetim kanıtları çoğunlukla kopya dokümanlardan oluşur fakat bir takım önemli evraklar ise orijinal olmasa dahi “aslı gibidir” ibaresiyle güvenilirliği artırılabilir **(Görüşmeci 1- Denetim Şirketi Müdürü).**

Denetlenen işletmeler, denetçiye genellikle kopya doküman verirler. Orijinal doküman işletmenin muhafaza ettiği dokümandır. Ancak mutabakatlar orijinal olabilir. Dolayısıyla denetçinin denetim kanıtı olarak kopya veya orijinal doküman etmesi denetim kanıtının kalitesini etkilemez **(Görüşmeci 14- Uzman Denetçi).**

Kopya dokümanı denetim kanıtı olarak kabul etmenin denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünmüyorum. Genellikle orijinal doküman alıyoruz fakat artık teknoloji geliştiği için artık denetim dosyaları fotokopi çıktılarından basılarak oluşturulmuyor, bilgisayar ortamında orijinal dokümanların taranması sonucu oluşturulan kopyalardan denetim dosyaları oluşturuluyor **(Görüşmeci 32-Denetim Şirketi Müdürü).**

Kopya doküman elde etmenin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi yoktur. Çünkü orijinal olmayan belgelerin mutlaka orijinalleri denetçi tarafından yerinde gözlemlendikten sonra kabul edilmesine dayanarak orijinalinden bir farkı olmayan güvenilirlikte denetim kanıtları oluşturmaktadır **(Görüşmeci 49-Denetim Şirketi Ortağı).**

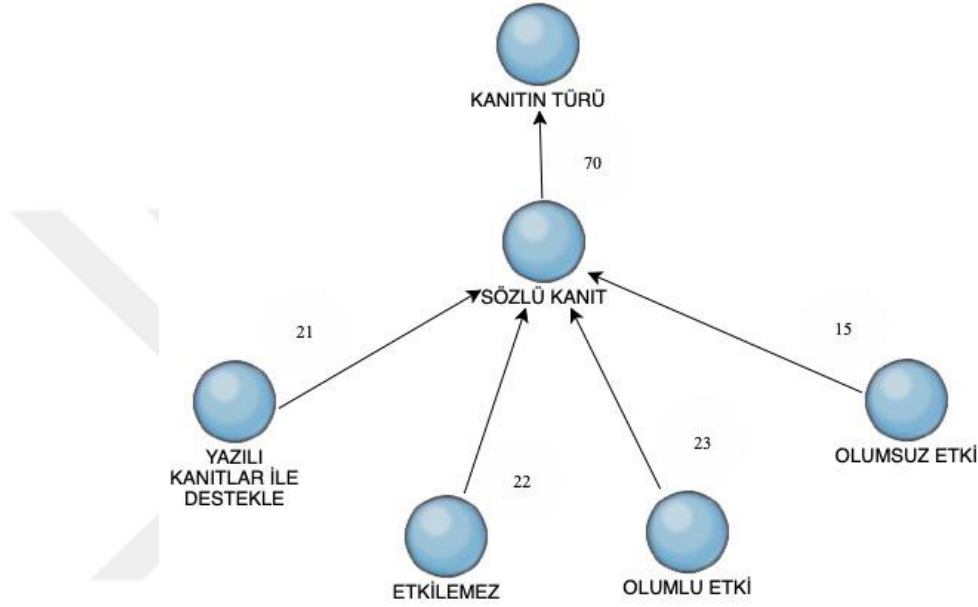
3.8.2.3.3. Sözlü Kanıtın Kavram Haritası

Kanıtın türünü etkileyen bir başka alt değişken de kanıtın sözlü olmasıdır. BDS 500'e göre yazılı olarak elde edilen denetim kanıtları, sözlü denetim kanıtlarından daha güvenilirdir. Standart, basılı, elektronik ortamda ya da başka bir ortamda saklanan belge şeklinde yazılı kanıtın güvenilirliğinin sözlü kanıtların güvenilirliğinden yüksek olduğunu belirtmiştir (BDS 500- A31 paragrafı). Bir başka ifadeyle, denetçinin denetim riskini azaltabilmek adına müşteri işletmeden elde ettiği sözlü denetim kanıtlarını yazılı olarak elde etmesi gerekmektedir. BDS 500, konuyla alakalı müşteri işletmelerle denetçiler arasından geçen toplantılarda yazılı tutanaklar elde etmeyi, sadece müşteri işletme personelinden alınacak sözlü bilgilendirmeden daha güvenilir olduğunu da örneklemiştir.

Fakat yine de sözlü denetim kanıtları özellikle sorgulama yoluyla gerçekleştirilen denetim prosedürlerinde denetçi tarafından sıklıkla elde edilir ve kaliteli denetim kanıtlarına ulaşmaya yardımcı olur. BDS 500'e göre, 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 (BDS 500- A22 paragrafı). Denetçi, gerçekleştirdiği sorgulama prosedürü sonrası, müşteri işletme yönetiminden sorguladığı konular ile ilgili beyanlar isteyebilir. Denetçinin işletme yönetiminden istediği beyanları sözlü beyan yerine yazılı beyan olarak talep etmesi, yönetimin bu sorunları daha titiz bir şekilde

değerlendirmesine sebep olabilir, dolayısıyla beyanların kalitesini artırabilir (BDS 580-A1 paragrafı). Bir başka ifadeyle, sözlü denetim kanıtları BDS 500'e göre yazılı denetim kanıtları kadar güvenilir olmasalar dahi, birçok denetim prosedüründe sıklıkla elde edilen denetim kanıtlarıdır.

Şekil 3.10'da NVIVO 12 programından elde edilen sözlü denetim kanıtının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.10. Sözlü Kanıtın Kavram Haritası

Şekil 3.10'daki sözlü denetim kanıtının kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtların kanıt kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 38 bağımsız denetçi kanıtın sözlü olmasının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 22 bağımsız denetçi kanıtın sözlü bilgilerden elde edilen denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Olumlu etkiyi savunan katılımcılar ise 23 kişiden oluşmakta olup, toplam katılımcılara oranı %33’tür.

Araştırma sorusuna yanıt veren 21 bağımsız denetçi ise sözlü bilgilerin tek başına yeterli olmadığını ve denetim kanıtı olarak kabul görebilmesi için yazılı olarak dokümantasyonun sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Bahsi geçen 21 bağımsız denetçinin 10 tanesi ise sözlü bilgidan elde edilen denetim kanıtının, kanıtın kalitesi

üzerinde etkisinden bahsetmemiş, kalan 11 tanesi ise yazılı dokümantasyon yapılırsa etkisinin olumlu olacağını ifade etmiştir. Bu ifadelerinden dolayı bahsi geçen denetçiler olumlu görüşü savunan 23 bağımsız denetçinin arasında yer almaktadır.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“elde edilen denetim kanıtın sözlü bilgilerden oluşması denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etki etmektedir”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Sözlü kanıtlar da önemli kaynaklardan edinilmişse, önemli denetim kanıtı çeşitleridir. Şirketin hissedarları, yönetim kurulu gibi önemli mecralardan elde edilen sözlü bilgiler yüksek kalitede denetim kanıtıdır **(Görüşmeci 28- Denetim Şirketi Müdürü)**.

Süreç denetimlerinde sözlü bilgilerden faydalanılır, bu sayede ilgili süreçte risklerin saptanmasına yardımcı olur. Denetim kanıtı elde edilirken bu riske göre uygunluğu ve sayısı belirlenir. Bundan dolayı, dolaylı bir etkisi vardır **(Görüşmeci 45- Uzman Denetçi)**.

Sözlü bilgiler yol gösterici niteliktedir fakat tek başına yeterli değildir. Denetçi elde etmek istediğini kanıtları müşteri işletme ile gerçekleştirilen görüşme ve soruşturmalar sonucu elde edilen sözlü bilgilerden yola çıkarak araştırır ve yazılı denetim kanıtlarına ulaşır **(Görüşmeci 55- Denetim Şirketi Ortağı)**.

Sözlü bilgiler oldukça önemlidir, çünkü denetçinin denetim stratejisinden, denetim planına vs. oluşturulmasına doğrudan etki ettiği için, denetim kanıtlarının da kalitesine olumlu etkisi bulunur **(Görüşmeci 64- Denetim Şirketi Direktörü)**.

Öte yandan, sözlü bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünmeyen denetçiler ise sözlü bilgilerin tek başına yeterli görülmediğini ve denetim şirketlerinin sözlü bilgileri denetim kanıtı olarak kabul etmediğinden bahsetmiştir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“elde edilen denetim kanıtın sözlü bilgilerden oluşması denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiç etki etmemektedir”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Sözlü bilgiler önemli olmakla beraber tek başına yeterli olmayacaktır. Teoride anlatılan ile pratikte karşılaşılan veya uygulanmakta olan farklılık göstermektedir.

Bu sebeple belgelere dayalı kanıtlar daha geçerli olmaktadır (**Görüşmeci 4- Kıdemli Denetçi**).

Yazılı olmayan bilgiler denetim kanıtı olarak kabul edilmezler. Bu yüzden denetim kanıtının kalitesine etkisi yoktur (**Görüşmeci 29- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü**).

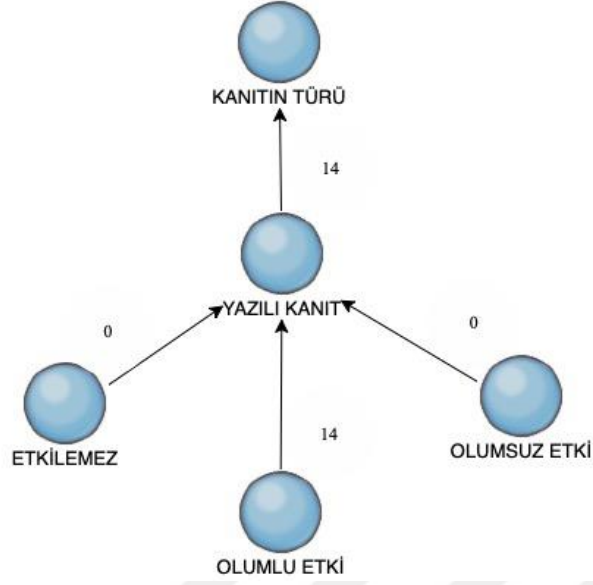
Hayır, sözlü bilgiler denetim kanıtının kalitesini etkilemez. Sözlü bilgilerin kanıtlanması son derece güç olduğu için, denetim kanıtı olarak kabul edilmeyeceklerdir (**Görüşmeci 39- Uzman Denetçi**).

Etkisi yoktur çünkü sözlü bilgiler kanıtlanması mümkün olmayan ve denetçinin riskini azaltmayan bilgiler olduğundan dolayı denetim kanıtı olarak kabul görmezler (**Görüşmeci 46- Denetim Şirketi Ortağı**).

3.8.2.3.4. Yazılı Kanıtın Kavram Haritası

Kanıtın türünün bir başka değişkeni kanıtın yazılı olmasıdır. Konuyla alakalı olarak BDS 500’de yazılı dokümanlardan elde edilen denetim kanıtlarının sözlü denetim kanıtlarına kıyasla daha güvenilir olduğu belirtilmiştir; basılı, elektronik ortamda ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (BDS 500- A31 paragrafı). Standart, bu konuya örnek olarak denetçilerin müşteri işletme ile gerçekleştirdiği toplantılarda elde ettiği yazılı toplantı dokümanlarının, tartışma konusu olan maddelerle ilgili müşteri işletme yöneticilerinden elde edilen sözlü açıklamalardan daha güvenilir olduğu da belirtilmiştir.

Şekil 3.11’de NVIVO 12 programından elde edilen yazılı dokümanlardan elde edilen denetim kanıtının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.11. Yazılı Kanıtın Kavram Haritası

Şekil 3.11'deki yazılı dokümanlardan elde edilen denetim kanıtının kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtların kanıt kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. Araştırma sorusu önceki bölümde de açıklandığı üzere çoğunlukla sözlü kanıtlar üzerinden cevaplandığı halde, 14 bağımsız denetçi kanıtın yazılı olmasının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtmiştir. Elde edilen dokümanın yazılı belge olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 14 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %20’dir. Oranın düşük olmasının sebebi, araştırma sorusunda direkt olarak yazılı kanıtların sorulmamış olması, katılımcıların sözlü kanıtlar üzerinden fikrinin araştırılmasıdır. Buna rağmen katılımcıların %20’si sözlü kanıtlar dışında yazılı kanıtlar konusunda da fikir beyan etmiştir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmelerin sonucunda “elde edilen denetim kanıtın yazılı belgeden oluşması denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etki etmektedir” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Sözlü bilgiler önemli olmakla beraber tek başına yeterli olmayacaktır. Teoride anlatılan ile pratikte karşılaşılan/uygulanmakta olan farklılık göstermektedir. Bu

sebeple belgelere dayalı kanıtlar daha geçerli olmaktadır (**Görüşmeci 4- Kıdemli Denetçi**).

Yazılı kanıtlar sözlü kanıtlardan daha değerlidir. Hile oranı düşük olduğu için yazılı kanıtları tercih etmekteyiz (**Görüşmeci 9- Denetim Şirketi Ortağı**).

Sözlü kanıtlar yazılı kanıtlar kadar güvenilir değildir. Yazıya dökülmemiş bilgiler var olmamış sayılırlar (**Görüşmeci 25- Denetim Şirketi Müdürü**).

Yazılı denetim kanıtlarını tercih ediyoruz. Yönetim kurulu gibi üst makamlardan alınan sözlü bilgiler dahi olsa, mutlaka yazılı, ıslak imzalı doküman talep ediyoruz (**Görüşmeci 32- Denetim Şirketi Müdürü**).

3.8.2.4. Kanıtın Elde Edilme Yönteminin Kavram Haritaları

Kanıtın elde edilme yöntemi de kalitesi üzerinde etki eden bir değişken olup, alt değişkenleri gözlem yöntemi, sorgulama yöntemi ve her iki yöntemin beraber kullanılması olarak aşağıdaki bölümde incelenmiştir:

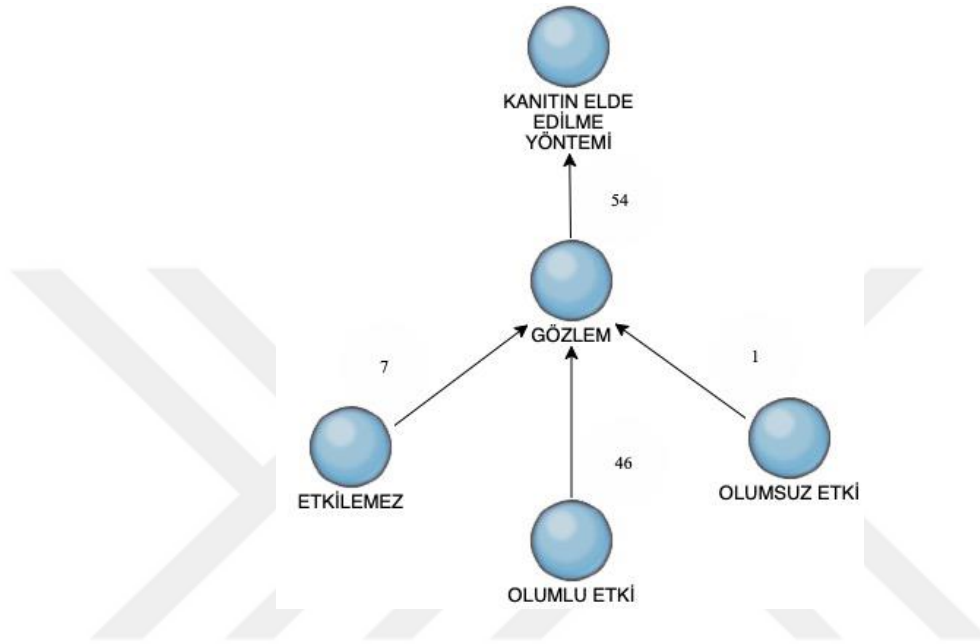
3.8.2.4.1. Gözlem Yönteminin Kavram Haritası

Gözlem yöntemi, kanıtın elde edilme yöntemlerinden biri olup, BDS 500’de başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün denetçi tarafından izlenmesi olarak tanımlanmıştır (BDS 500-A17 paragrafı). İşletme personelinin belirli dönemlerde gerçekleştirdiği stok sayma faaliyetlerine denetçinin iştirak ederek yerinde gözlem yapması, gözlem yöntemine örnek olarak verilebilir.

Denetim kanıtının elde edilme yöntemine göre kalitesi etkilenmektedir. Bu konuda BDS 500 standardı, denetçinin birinci elden gözlemlediği denetim kanıtının, araçlar vasıtasıyla elde ettiği denetim kanıtından daha güvenilir olduğunu belirtmektedir. Konuyla ilgili Standart’ta geçen ibare şu şekildedir: “Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtı) dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtından) daha güvenilirdir (BDS 500- A31 paragrafı)”.

ISA'nın denetçiler için hazırladığı kılavuzda da benzer bir ifade geçmektedir. ISA 500'e göre, doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtları, güvenilirlik açısından dolayı yoldan elde edilen kanıtlara tercih edilir (ISA 500, 2010b).

Şekil 3.12'de NVIVO 12 programının sağladığı gözlem yöntemi vasıtasıyla elde edilen denetim kanıtının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.12. Gözlem Yönteminin Kavram Haritası

Şekil 3.12'deki gözlem yöntemi vasıtasıyla elde edilen denetim kanıtının kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Denetçi tarafından doğrudan (gözlem) veya dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 47 bağımsız denetçi kanıtın gözlem yöntemiyle elde edilmesinin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 7 bağımsız denetçi gözlem yönteminin kanıtın kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 16 bağımsız denetçi ise, sadece aynı araştırma sorusunda yer alan sorgulama yöntemiyle denetim kanıtlarını elde etmenin kanıtın kalitesine etkisini cevaplandırmış ve gözlem yönteminin etkisine değinmemiştir.

Kanıtın gözlem yöntemi kullanılarak alınmış olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 47 bağımsız denetçinin 46 tanesi bu etkinin olumlu

olduğunu tanımlarken, sadece 1 tanesi bu etkiyi olumsuz bulmuştur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %66'dır. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“denetim kanıtın gözlem yöntemi vasıtasıyla alınmış olması, denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etki etmektedir”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Doğrudan elde edilen denetim kanıtları kaliteyi arttırmakla birlikte dolaylı olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtlarında belirlediğimiz kontrol noktaları sayesinde dolaylı yöntemle elde edilen kanıtların da kalite seviyeleri yüksek seviyede tutulmaktadır **(Görüşmeci 2- Uzman Denetçi)**.

Denetçi birden fazla yolla denetim kanıtına ulaşabilir. Bunlardan en güvenilir olanı denetçinin bizzat ulaştığı bilgidir. Yani doğrudan elde edilmiş bilgi daha kalitelidir **(Görüşmeci 19- Denetim Şirketi Müdürü)**.

Doğrudan elde edilen denetim kanıtları dolaylı yoldan elde edilen kanıtlara kıyasla daha güvenilir ve kaliteli denetim kanıtlarıdır **(Görüşmeci 27- Kıdemli Denetçi)**.

Direkt olarak gözlemlenen verinin, örneğin bir sabit kıymetin yerinde teftişi gibi, daha güvenilir denetim kanıtı oluşturduğunu düşünüyorum **(Görüşmeci 45- Uzman Denetçi)**.

Gözlem yönteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını belirten 7 bağımsız denetçi ise, toplam katılımcıların %10'unu oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“denetim kanıtının gözlem yöntemiyle elde edilmesinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Kanıtın kalitesi elde edilme yoluyla ilgili değildir. Kaliteli ve güvenilir denetim kanıtı birden fazla kaynak tarafından onaylanan kanıttır **(Görüşmeci 14- Uzman Denetçi)**.

Gözlem veya sorgulama yoluyla bilgilerin elde edilmesi denetim kanıtının kalitesini etkilemez. Doğruluğuna emin olunduktan sonra her iki yöntem de kaliteli kanıtı ulaştırır **(Görüşmeci 22-Denetim Şirketi Ortağı)**.

Büyük bir etkisi olmadığını düşünüyorum. Çünkü denetlenen işletmenin içerdiği risk ile doğru orantılı olarak her iki yöntem de tercih edilebilir, her iki yöntem de kaliteli denetim kanıtına ulaştırabilir. Eğer işletmede riskli bir durum söz konusuysa, gözlem yöntemi daha kaliteli kanıtlar alınmasına yardımcı olur. Risk yoksa veya makul ölçüdeyse sorgulama yöntemi yeterli olacaktır **(Görüşmeci 38-Denetim Şirketi Müdürü).**

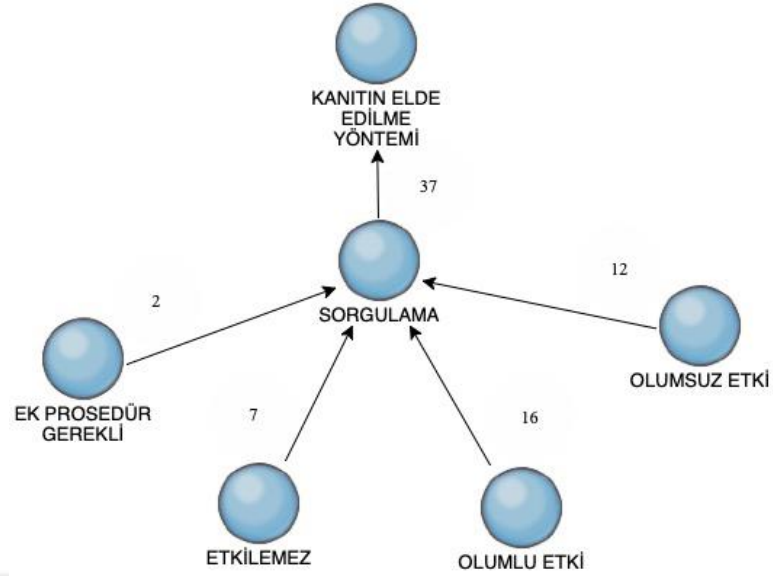
Yöntemin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünmüyorum. Çünkü denetlenen hesabın riskine göre yönteminiz değişir, örneğin riski düşük bir hesapsa sorgulama yöntemi ile kaliteli denetim kanıtı elde edebilecekken, stoklar, kasa vs. gibi daha risk içeren hesaplarda yerinde gözlemlemek kaliteli denetim kanıtlarına ulaştırır. Yani önemli olan hesabın içerdiği risktir **(Görüşmeci 50-Denetçi Yardımcısı).**

3.8.2.4.2. Sorgulama Yönteminin Kavram Haritası

Kanıtın elde edilme yöntemlerinden biri de sorgulama yöntemi olup, denetim sürecinde sıklıkla başvuru alan bir yöntemdir. BDS 500, sorgulama işlemini işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınması olarak tanımlamıştır (BDS 500- A22 paragrafı). Sorgulama yöntemi yazılı veya sözlü şekilde gerçekleştirilebilir. Sorgulama sonucunda, denetçi elinde bulunan mevcut bilginin doğruluğunu teyit edebilir ya da elindeki mevcut bilgi ile sorgulama sonucu edindiği bilgi arasında önemli farklılıklar varsa, bu durumu tespit edip, ek denetim prosedürlerine başvurabilir. Bu sebeplerden dolayı, sorgulama yöntemi denetçinin denetim sürecinin her aşamasında başvurduğu bir yöntemdir.

Denetim kanıtının kalitesinin elde edildiği yöntemden etkilendiği önceki bölümde de açıklanmıştı. BDS 500, denetçinin kendisinin doğrudan elde ettiği (gözlem yöntemiyle) denetim kanıtının kalitesinin, dolaylı olarak elde ettiği (sorgulama yöntemiyle) denetim kanıtlarının kalitesinden daha yüksek olduğunu belirtmiştir.

Şekil 3.13’de NVIVO 12 programından elde edilen sorgulama yönteminin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.13. Sorgulama Yönteminin Kavram Haritası

Şekil 3.13'deki sorgulama yöntemi vasıtasıyla elde edilen denetim kanıtının kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Denetçi tarafından doğrudan (gözlem) veya dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 30 bağımsız denetçi kanıtın sorgulama yöntemiyle elde edilmesinin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 7 bağımsız denetçi sorgulama yönteminin kanıtın kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 33 bağımsız denetçi ise, sadece aynı araştırma sorusunda yer alan gözlem yöntemiyle denetim kanıtlarını elde etmenin kanıtın kalitesine etkisini cevaplandırmış ve sorgulama yönteminin etkisine değinmemiştir.

Sorgulama yöntemi kullanılarak alınmış denetim kanıtının, kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 30 bağımsız denetçinin 16 tanesi bu etkinin olumlu olduğunu tanımlarken, 12 tanesi bu etkiyi olumsuz bulmuş ve 2 tanesi de ek denetim prosedürleri gerçekleştirilerek sorgulama yöntemiyle de denetim kanıtının kalitesinin artacağını belirtmiştir. Olumlu ve olumsuz etkiyi savunan katılımcıların soruyu yanıtlayan toplam katılımcılara oranı sırasıyla %43 ve %32'dir.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “denetim kanıtın sorgulama yöntemi vasıtasıyla alınmış olması, denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etki

etmektedir” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Denetim kanıtının kalitesi denetçinin yaptığı objektif gözlem yöntemiyle artacaktır. Bunun yanı sıra denetçi sorgulama yöntemiyle de doğru bilgiye ulaşabilir **(Görüşmeci 21- Denetim Şirketi Direktörü)**.

Riskli olmayan hesap bakiyelerinde sorgulama yoluyla da güvenilir denetim kanıtları elde edilir **(Görüşmeci 34- Denetim Şirketi Ortağı)**.

Sorgulama yöntemi de denetçilerin çok kullandığı bir yöntemdir. Bu yöntem de kaliteli denetim kanıtların elde edilmesini sağlar **(Görüşmeci 59- Kıdemli Denetçi)**.

Sorgulama yöntemi en çok kullanılan yöntemlerden biri olup, yoğun çalışma programına ve denetim şüphesi yaklaşımına uygundur. Oldukça kaliteli denetim kanıtlarına ulaşmaya yardımcı olur **(Görüşmeci 62- Denetim Şirketi Ortağı)**.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “denetim kanıtın sorgulama yöntemi vasıtasıyla alınmış olması, denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumsuz etki etmektedir” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Dolaylı elde edilen kanıtların elle yapılacak müdahalelere açık olma olasılığı birebir (doğrudan) elde edilen kanıtlara kıyasla daha yüksektir, yani güvenilirlikleri daha düşüktür **(Görüşmeci 29- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü)**.

Sorgulama yoluyla ulaşılan denetim kanıtı ikincil bir kaynaktan edinildiği için hata ve hile içerme olasılığı bulunmaktadır **(Görüşmeci 37- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü)**.

Sorgulama yöntemi, denetlenen işletmenin sunacağı verilerin üzerinde yapılan bir denetim yöntemi olduğu için, manipülasyon riski içerebilir **(Görüşmeci 45- Uzman Denetçi)**.

Seçilen yöntem denetim kanıtının kalitesini etkiler, dolaylı yolla elde edilen denetim kanıtları doğrudan elde edilen denetim kanıtlarına göre daha az

güvenilirdir ve daha az kalitelidir (**Görüşmeci 51- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü**).

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “denetim kanıtın sorgulama yöntemi vasıtasıyla alınmış olması, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etki etmez” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Kanıtın elde edilme yönteminin kalitesine etki ettiğini düşünmüyorum. Çünkü denetçi her iki yöntemde de güvenilir denetim kanıtları elde edebilir (**Görüşmeci 7- Denetim Şirketi Müdürü**).

Kanıtın kalitesi elde edilme yoluyla ilgili değildir. Kaliteli ve güvenilir denetim kanıtı birden fazla kaynak tarafından onaylanan kanıttır (**Görüşmeci 14- Uzman Denetçi**).

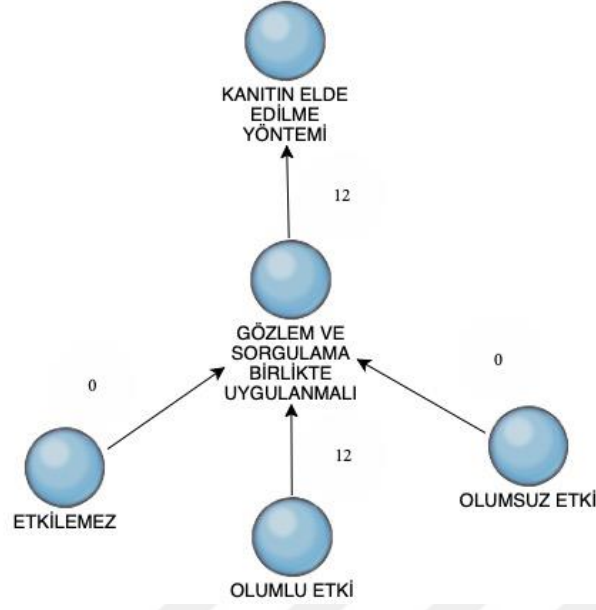
Gözlem veya sorgulama yoluyla bilgilerin elde edilmesi denetim kanıtının kalitesini etkilemez. Doğruluğuna emin olunduktan sonra her iki yöntem de kaliteli kanıtı ulaştırır (**Görüşmeci 22-Denetim Şirketi Ortağı**).

Denetlenen işletmenin içerdiği risk ile doğru orantılı olarak her iki yöntem de tercih edilebilir, her iki yöntem de kaliteli denetim kanıtına ulaştırabilir. Eğer işletmede riskli bir durum söz konusuysa, gözlem yöntemi daha kaliteli kanıtlar alınmasına yardımcı olur. Risk yoksa veya makul ölçüdeyse sorgulama yöntemi yeterli olacaktır (**Görüşmeci 38- Denetim Şirketi Müdürü**).

3.8.2.4.3. Gözlem ve Sorgulama Yöntemleri Birlikte Kullanılan Yöntemin Kavram Haritası

Yüz yüze görüşme gerçekleştirilen bağımsız denetçilerden bazıları her iki yöntemin de denetim sürecinde eş zamanlı kullanılması gerektiğini vurgulamış ve bir yöntemi diğerine tercih etmemiştir. Gözlem ve sorgulama yöntemlerini denetim sürecinde beraber kullanarak denetim kanıtı elde etmenin gerektiğini savunan katılımcı sayısı 12 olup, bu rakam toplam katılımcıların %17’sini oluşturmaktadır.

Şekil 3.14’te NVIVO 12 programından elde edilen gözlem ve sorgulama yöntemlerinin birlikte kullanıldığı denetim kanıtının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.14. Gözlem ve Sorgulama Yöntemleri Birlikte Kullanılan Yöntemin Kavram Haritası

Şekil 3.14'teki gözlem ve sorgulama yöntemleri beraber kullanılarak elde edilen denetim kanıtının kavram haritasına göre, her iki yöntemin birlikte kullanılmasını savunan 12 bağımsız denetçinin tamamı da her iki yöntem birlikte kullanıldığında denetim kanıtının kalitesinin olumlu yönde etkileneceğini ifade etmiş, hiçbir katılımcı her iki yöntemin birlikte kullanılması durumunda, denetim kanıtının kalitesinin olumsuz etkileneceğini ya da etkilenmeyeceğini belirtmemiştir.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “denetim kanıtın gözlem ve sorgulama yöntemi birlikte kullanılırsa, elde edilen denetim kanıtının kalitesi olumlu yönde etkilenir” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Her ikisi yöntem de denetim prosedürü olarak kullanılmakla birlikte birçok durumda ikisi birden değerlendirildiğinde daha güvenilir ve kaliteli bir denetim kanıtı ortaya çıkacaktır. Sorgulama hiç bir zaman tek başına yeterli bir denetim kanıtı olmayıp mutlaka diğer prosedürlerle de (gözlem, yeniden hesaplama, belge inceleme vs. gibi) desteklenmelidir (**Görüşmeci 12- Denetim Şirketi Direktörü**).

Doğrudan yöntemle alınan denetim kanıtları daha değerli olsa da, genelde standart bir denetim çalışmasında her iki yöntemin birlikte kullanılması sonucu güvenilir denetim kanıtları elde edilir (**Görüşmeci 54- Denetim Şirketi Direktörü**).

Her iki yöntem de denetim kanıtı elde edebilmek için ayrılmaz bir bütündür, iki yöntemin de kullanılması sonucu kaliteli ve güvenilir denetim kanıtlarına erişilir (**Görüşmeci 57- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü**).

Her iki yöntemin birlikte kullanılması gerekir. Bir denetim çalışmasında daha riskli hesap bakiyelerinde gözlem yöntemi sorgulama yöntemi ile beraber kullanılmalı ve denetim riski azaltılmalıdır. Bu sayede kaliteli denetim kanıtları elde edilir. Riski nispeten düşük hesaplarda ise sadece sorgulama yöntemi kaliteli denetim kanıtlarına ulaştırır (**Görüşmeci 70- Uzman Denetçi**).

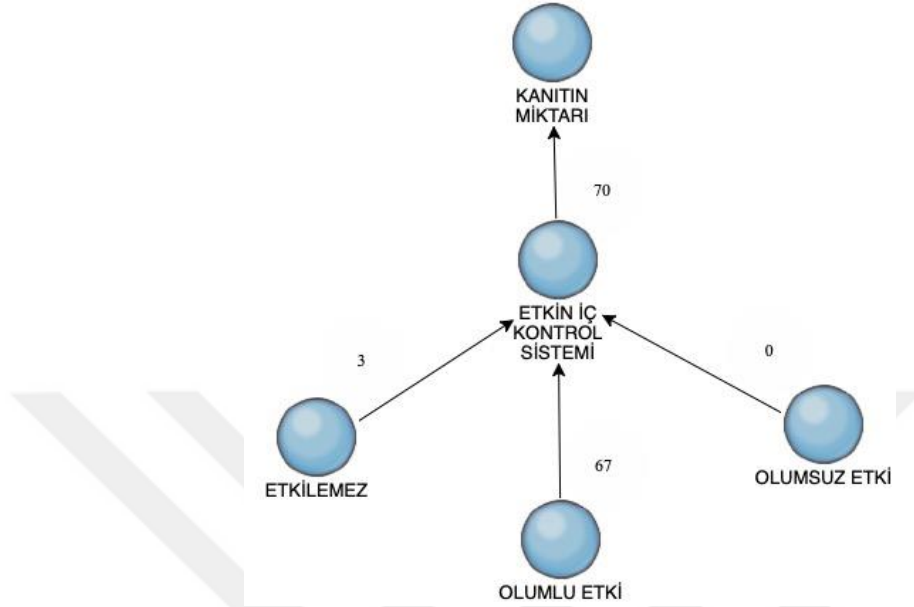
3.8.2.5. Kanıtın Miktarının Kavram Haritaları

Kanıtın kalitesine etki eden bir diğer değişken de denetçi tarafından toplanacak kanıtın miktarıdır. Kanıtın miktarı değişkeninin alt değişkenleri ise denetlenen işletmenin etkin bir iç kontrol sistemine sahip olup olmadığı, önemli yanlışlık riski, denetlenen hesabın yapısal olarak riskli bir hesap olup olmaması, örneklem büyüklüğü ve örnekleme riskidir.

3.8.2.5.1. Etkin İç Kontrol Sisteminin Kavram Haritası

Kanıtın miktarı, kanıtın kalitesi üzerinde etki eden bir değişken olup, alt değişkenlerinden biri denetlenen işletmenin varsa sahip olduğu iç kontrol sisteminin ne kadar verimli çalışıp çalışmadığının tespit edilmesidir. BDS 500'e göre, etkin bir iç kontrol sistemine sahip olan işletmelerin denetçilere sunduğu denetim kanıtlarının daha güvenilir olduğunu belirtmektedir. Konuyla ilgili BDS 500 paragrafı; denetim kanıtlarının hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller de dahil olmak üzere işletme tarafından uygulanan ilgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen denetim kanıtının güvenilirliğinin artacağını ifade etmektedir (BDS 500-A31 paragrafı). Buna ek olarak ISA 500 tarafından denetçilere sağlanan rehber göre, denetim sürecinde iyi kontrol edilen bilgi sistemlerinden elde edilen kanıtlar, kötü kontrol edilen sistemlerden elde edilen kanıtlara tercih edilmektedir (ISA 500, 2010b).

Bu bilgiler ışığında, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen denetçilerden elde edilen yanıtlara göre NVIVO 12 programında hazırlanan etkin iç kontrol sisteminin kavram haritası Şekil 3.15’te gösterilmektedir:



Şekil 3.15. Etkin İç Kontrol Sisteminin Kavram Haritası

Şekil 3.15’teki etkin iç kontrol sisteminin kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Deneyiminize göre, iç kontrolün etkinliğinin ya da örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri nelerdir?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 67 bağımsız denetçi, işletmenin sahip olduğu etkin iç kontrol sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 3 bağımsız denetçi ise etkin iç kontrol sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir.

Denetlenen işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıyor olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 67 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %96’dır. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işliyor olmasının

denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Denetimi yapılan bir şirkette bağımsızlığı onaylanmış bir iç denetim kurulu veya birimi olduğunda dokümantasyon ve risk seviyelerimiz buna göre değişebilir. Örneklem sayılarında veya seçimlerine birebir etkisi olmasa da iç denetim, riski düşüren bir etken olduğu için genel anlamda denetimde daha kaliteli bir kanıt elde etmemizi sağlar **(Görüşmeci 2- Uzman Denetçi).**

Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu etkin ve bağımsız çalışan bir iç kontrol sistemi ile artacaktır **(Görüşmeci 11- Kıdemli Denetçi).**

Denetimde müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin verimli bir şekilde çalışması riski düşüren bir faktör olduğundan dolayı, yapılan denetimlerde örneklem büyüklüğü riski az hesaplarda azalır. Etkin iç kontrol sistemi olmasına rağmen riskli görülen hesaplarda ise yine nitelikli örneklerden oluşan veya çok sayıda örneği içeren örneklem oluşturmak gerekir **(Görüşmeci 23- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü).**

İç kontrol sistemi etkin olan işletmede, önemli yanlışlık riski düşük olur. Bu sayede daha az örneklem büyüklüğü belirlenir. Ayrıca iç kontrol sistemi etkin ise hatalı veya hileli işlem sayısı olmayacağı için elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu da artacaktır **(Görüşmeci 44- Denetim Şirketi Müdürü).**

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“denetlenen işletmenin sahip olduğu iç kontrol sisteminin verimli bir şekilde çalışıyor olmasının, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi yoktur”* fikrini savunan bağımsız denetçilerinin görüşme kesitleri bulunmaktadır:

İç kontrol ortamının etkinliğinin denetim kanıtlarının yeterliliği ya da uygunluğu üzerine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır **(Görüşmeci 13- Denetim Şirketi Direktörü).**

İç kontrol sisteminin denetimi işletmenin personelinin yetkilerinin dürüst bir şekilde dağıtılıp dağıtılmadığını veya iş akış süreçlerinin doğru bir şekilde çalışıp çalışmadığını tespit etmemize yarar. Denetçi eğer denetlediği işletmenin iç

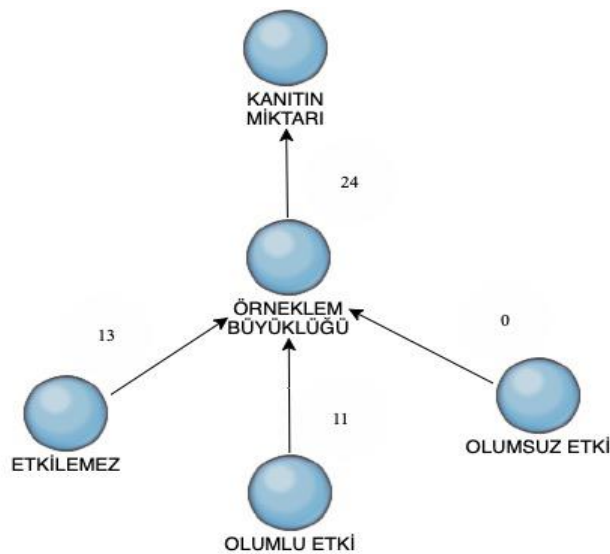
kontrol sisteminin etkin olduğunu belirlediye, işletmenin riskli/risksiz kısımları belirlenir. Bunun toplanan denetim kanıtıyla bir ilgisi yoktur (**Görüşmeci 52- Denetçi Yardımcısı**).

İç kontrol mekanizmasının denetim kanıtlarının yeterliliği üzerinde bir etkisi yoktur. İç kontrol iyi çalışıyorsa, denetim riski düşük olarak belirlenir, bu da hesaplardan toplanacak örnek sayısının az olmasına sebep olur. Fakat kanıtın uygunluğu konusunda bir etkisi olmaz (**Görüşmeci 53- Uzman Denetçi**).

3.8.2.5.2. Örneklem Büyüklüğünün Kavram Haritası

Kanıt miktarına etki eden bir diğer alt değişken de örneklem büyüklüğüdür. Örneklem büyüklüğü, denetçinin denetleyeceği hesap bakiyesinin tamamını denetleyecek imkanının, zamanının ya da ihtiyacının olmadığı zaman, hesap bakiyesinin özünü yansıtacak bir kesiti üzerinden çalışmasıdır. Bir hesabın örneklem büyüklüğü, hesabın bütünüyle ilişkili olup, içerdiği riske göre denetçinin değerlendirmeleri ve hesaplamaları sonucunda oluşturulan denetim kanıtı sayısından ibarettir. ISA 500, denetçinin ihtiyaç duyduğu denetim kanıtı miktarının, elde edilen denetim kanıtının kalitesinden etkilendiğini belirtmiştir (ISA 500- 2010b).

Bu bilgiler ışığında, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen denetçilerden elde edilen yanıtlara göre NVIVO 12 programında hazırlanan örneklem büyüklüğünün kavram haritası Şekil 3.16'da gösterilmektedir:



Şekil 3.16. Örneklem Büyüklüğünün Kavram Haritası

Şekil 3.16'daki örneklem büyüklüğünün kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Deneyiminize göre, iç kontrolün etkinliğinin ya da örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri nelerdir?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 11 bağımsız denetçi, örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 13 bağımsız denetçi ise örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Yüz yüze görüşme gerçekleştirilen bağımsız denetçilerin geri kalanı ise, sadece aynı araştırma sorusu içerisinde yer alan etkin iç kontrol sistemini değerlendirmiş ve örneklem büyüklüğü üzerinde yorum yapmamıştır.

Denetlenen hesap bakiyesi için denetçi tarafından oluşturulan örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 11 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların örneklem büyüklüğü konusunda yorum yapan toplam katılımcılara oranı %46’dır. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “*denetlenen hesap bakiyesi için denetçi tarafından belirlenen örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır*” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Örneklem büyüklüğü denetim kanıtlarının uygunluğunu ve yeterliliğini artırır **(Görüşmeci 15- Denetim Şirketi Direktörü).**

Finansal denetim öncesi süreç denetimleri planlamaktayız. Bu minvalde, süreçler denetlenerek, hangi süreçlerde risk olduğu belirlenmektedir. Finansal denetim ekibi çalışmaya başladığında hangi süreçlerin riskli olduğu yani hangi hesaplarda riskin olduğu bilinmektedir. Riskin çok olduğu hesaplarda örneklem büyüklüğü artmaktadır. Riski bertaraf eden etkin iç kontrol sistemi ve hesap bazında yeterli örneklem büyüklüğü denetim kanıtlarının kalitesini artırır **(Görüşmeci 17- Denetim Şirketi Ortağı).**

Örneklem büyüklüğü riske göre azalıp arttığından dolayı denetim kanıtlarının yeterliliği üzerinde dolaylı etki sahibidir **(Görüşmeci 55- Denetim Şirketi Ortağı).**

Örneklem büyüklüğü denetim kanıtlarının yeterliliğini artırır, çünkü büyük örneklemelerde daha çok hesap bakiyesi denetlenir ve hesapla alakalı daha doğru bir görüşe ulaşılır (**Görüşmeci 64- Denetim Şirketi Direktörü**).

Öte yandan, “denetlenen hesap bakiyesi için denetçi tarafından belirlenen örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi yoktur” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri de aşağıdaki gibidir:

Örneklem büyüklüğünün ise denetim kanıtlarının yeterliliği veya uygunluğu üzerinde doğrudan veya dolaylı bir etkisi yoktur (**Görüşmeci 41- Denetim Şirketi Müdürü**).

Örneklem büyüklüğü ise denetim kanıtlarının sayısına etki eder ama uygunluğunu doğrudan etkilemez (**Görüşmeci 51- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü**).

Örneklem büyüklüğü de doğrudan denetim kanıtlarının kalitesine etki etmez ama belirlenen büyüklüğe göre daha fazla hesap bakiyesi inceleneceğinden denetimin verimliliğini artırır (**Görüşmeci 57- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü**).

Örneklem büyüklüğü de risk doğrultusunda artacaktır, bu yüzden büyük örneklemelerde daha fazla örnek bulunur ve hesap bakiyeleri daha çok açıklanmış olur. Kanıtların kalitesi üzerinde ise doğrudan bir etkisi yoktur (**Görüşmeci 60- Kıdemli Denetçi**).

3.8.2.5.3. Önemli Yanlışlık Riskinin Kavram Haritası

Kanıt miktarına etki eden diğer bir değişken de önemli yanlışlık riskidir. Denetçinin denetim işlevini yerine getirirken edindiği temel amaçlardan biri, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata ve hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır (BDS 315- 3. paragraf). Bir başka ifadeyle, denetçi, denetleyeceği işletmenin finansal tablolarını önemli ölçüde etkileyecek ve finansal tablo okuyucularını işletme ile ilgili yanlış karar vermeye itebilecek her türlü riski belirler ve kontrollerini bu yönde oluşturur.

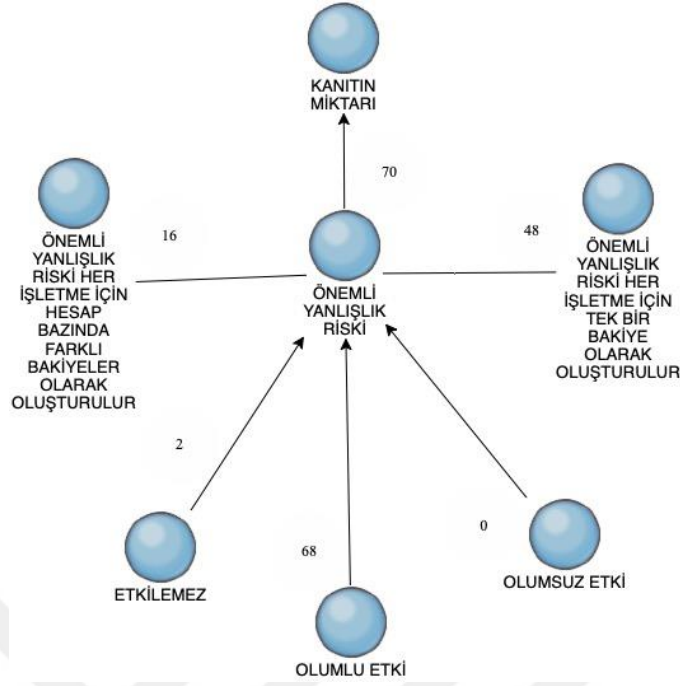
Denetçi, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerini saptarken risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Bu prosedürler şunları içerir (BDS 315- 5 ve 6. paragraflar):

- Yönetimin, iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve önemli yanlışlık risklerinin saptanmasına yardım edebilecek bilgiye sahip işletme personelinin sorgulanması,
- Analitik prosedürler olarak adlandırılan işletmenin finansal ve finansal olmayan verilerinin arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla değerlendirilmesi (BDS 520- 4. paragraf),
- Gözlem ve tetkik.

Denetçi, denetlenen her işletmenin yönetiminin sunmuş olduğu finansal tablolarını baz alarak, işletmenin önemli yanlışlık riski için bir eşik tutar belirleyebilir. BDS 450, denetçinin denetim süreci boyunca önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışları biriktirdiğini ve bunu yaparken bir eşik değeri belirlediğini ifade etmektedir (BDS 580-A14 paragrafı). Bu anlamda, denetçi her müşteri işletmenin kendi finansal tablosu doğrultusunda saptadığı eşik değeri sayesinde, işletmenin hesaplarında bu eşik değerin altında kalan bakiyeler için işlem yapmaz çünkü eşik değerin altındaki bakiyeler işletmenin finansallarını bir bütün halinde etkilemezler.

Bütün bu açıklamalardan sonra, kanıtın miktarı üzerinde etki eden diğer bir değişkenin önemli yanlışlık riski olduğu ISA 500 tarafından ifade edilmiştir. ISA 500, gerekli denetim kanıtı miktarının denetçinin önemli yanlışlık risklerine ilişkin değerlendirilmesinden etkilendiğini belirtmiştir (ISA 500- 2010b).

Şekil 3.17’de NVIVO 12 programından elde edilen önemli yanlışlık riskinin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.17. Önemli Yanlışlık Riskinin Kavram Haritası

Şekil 3.17’deki önemli yanlışlık riskinin kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirme yapması denetim kanıtı kalitesini nasıl etkiler?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 68 bağımsız denetçi, önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 2 bağımsız denetçi ise önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir.

Denetlenen hesap bakiyesi için denetçi tarafından hesaplanan önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 68 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %97’dir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “*denetlenen hesap bakiyesi için denetçi tarafından hesaplanan önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunmaktadır*” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Önemlilik eşiği, denetim ekibince yapılan ön değerlendirmeler sonucunda (İç kontrol sistemi var mı, yetkilendirme var mı gibi) belirlenen bir eşiktir. Bu

sayede, denetçi odaklanması gereken hesapları bilir ve örneklerini bu yönde çeşitlendirir. Önemlilik eşiği altında olan bakiyeler için ise ekstra iş yapmaz **(Görüşmeci 21- Denetim Şirketi Direktörü).**

Denetçinin denetlenen işletmede gerçekleştirilen her işlemi tek tek incelemesi yerine, performans önemliliği dediğimiz işlemi hesaplayarak risk tanımını buna dayandırarak hareket etmesi beklenmektedir. Bu da finansal tablolara önemli ölçüde etki etmeyecek yanlışlar ile denetçinin zaman kaybetmesini önlemektedir. Bu açıdan performans önemliliği denetim için kritik bir önem taşımaktadır. Bu değer denetim şirketimizce hesap bazında ya da bakiye bazında hesaplanmıyor, şirketlerin performans değerlendirmesi kalemi bazında (EBITDA(FAVÖK), gelir, toplam varlıklar vs.) yapılıyor ve tüm işlem sınıflarına uygulanıyor çünkü finansal tablolara tam set finansal tablo olarak bakılır. Performans finansal tablo okuyucuları tarafından hangi kalem üzerinden değerlendiriliyorsa, biz de denetim şirketi olarak performans önemliliği eşiğimizi o kalem üzerinden oluşturuyoruz. Standart bir kalem değil, denetlenen şirketin performansına göre belirleniyor. Örneğin, gelir tablosunda hiç gelir üretmemiş yatırım aşamasında bir şirket için FAVÖK bakılmaz, toplam varlıklar üzerinden performans önemliliği eşiği hesaplanmalıdır **(Görüşmeci 32- Denetim Şirketi Müdürü).**

Önemli yanlışlık riski denetim kanıtının kalitesini olumlu yönde etkiler, çünkü belirlenen limitin altındaki bakiyeler finansallar üzerinde önemli bir etkiye sahip değildir. Bu yüzden limitin üstünde kalan bakiyelerden elde edilen denetim kanıtlarının kalitesi yüksektir. Fakat bizim denetim firmamızda hesap bazında veya işlem sınıfı bazında önemli yanlışlık riski belirlenmiyor, bunun yerine şirketin temel riskli kalemlerinin tespit edilmesi sonucu bütün hesapları kapsayabilecek tek bir önemli yanlışlık riski belirleniyor **(Görüşmeci 48- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü).**

Önemli yanlışlık riski hesap bazında değerlendirilir. Hesabın riski doğrultusunda oluşturulan eşik değerler sayesinde, elde edilen denetim kanıtı hesap üzerinde etkisi daha büyük olan yani yüksek kalitede kanıtlar olur **(Görüşmeci 66- Uzman Denetçi).**

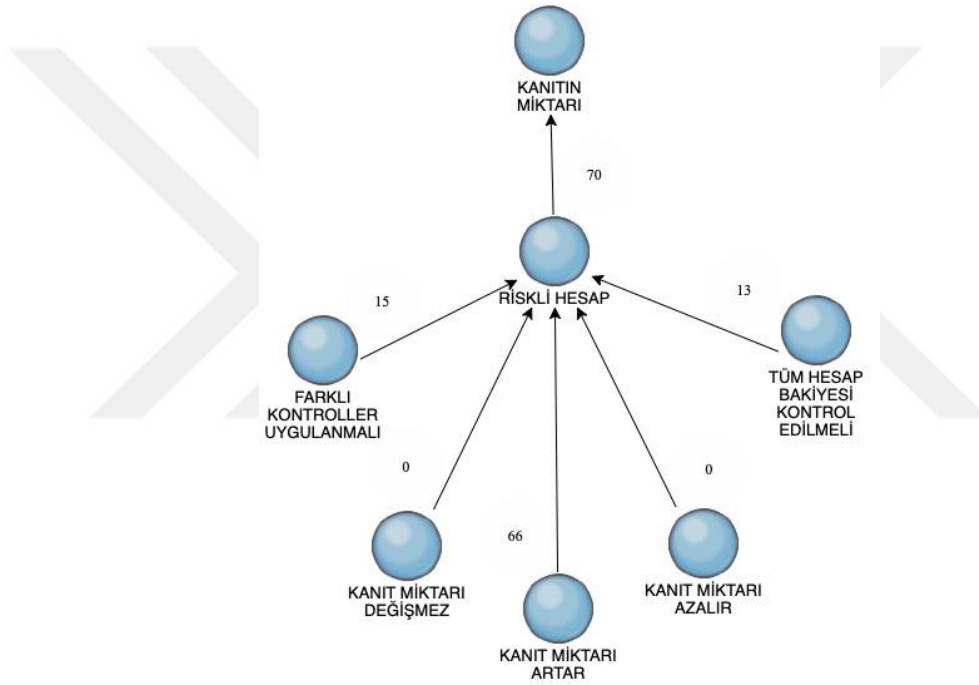
BDS 315’de “denetçinin denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması sırasında finansal tablo düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskleri belirleyip değerlendirdiğini” ifade etmektedir (BDS 315- 25. paragraf). Bu standardın da belirttiği gibi, denetçi denetim sürecini tasarlariken finansal tablo, işlem sınıfı, hesap bakiyeleri ve yönetim beyanı gibi farklı düzeylerde birden fazla önemli yanlışlık riskleri belirleyebilir. Yüz yüze görüşme gerçekleştirilen 70 bağımsız denetçinin 16’sı konuyla ilgili, “önemli yanlışlık riski her işletme için hesap bazında farklı bakiyeler olarak oluşturulur” ifadesini savunduğu tespit edilmiştir. Bu sayı, toplam katılımcıların %23’ünü oluşturmaktadır. Öte yandan, 48 bağımsız denetçi ise “önemli yanlışlık riski her işletme için tek bir bakiye olarak oluşturulur” ifadesini savunmuştur. Tek bir önemli yanlışlık riskini savunan bağımsız denetçiler ise toplam katılımcıların %69’unu oluşturmaktadır. Bu görüşü savunan bağımsız denetçilerin dayanağı ise ISA 330’da belirtilen “denetçinin önemli yanlışlık riskini bertaraf edebilmek için mesleki şüpheciliğini kullanarak, müşteri işletmenin finansal tablolarının geçerli olduğuna dair makul güvence elde edebilmesi ve bunu yapabilmek için denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmesi gerekliliği” ifadesidir (IFAC, 2010b, ISA 330). Bu görüşü savunan bağımsız denetçiler, özellikle “Büyük 4” (Big Four) olarak adlandırılan en büyük dört denetim firması (Deloitte, PriceWaterhouse Coopers, Ernst & Young ve KPMG) mensuplarından oluşmakta olup, müşterinin finansal tablolarına uygulanacak tek bir önemli yanlışlık riski belirlemek gerektiğini ve bu uygulamanın aynı firmaların diğer uluslararası şubelerinde de tek önemli yanlışlık riski kullanmak suretiyle uygulandığını belirtmiştir. Son olarak, görüşme gerçekleştirilen 6 bağımsız denetçi ise, konuyla ilgili herhangi bir yorumda bulunmamıştır.

3.8.2.5.4. Riskli Hesabın Kavram Haritası

Kanıt miktarına etki eden bir diğer değişken de riskli hesaplardır. Riskli hesaplar, önceki bölümlerde bahsedildiği gibi denetçinin üstlendiği denetim riski bileşenlerinden bir veya birkaçının yeterli güvenilirlikte olmaması sonucu oluşur. Denetçinin amacı, önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir (BDS 330- 3. paragraf).

BDS 330 ayrıca, denetçinin yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse; o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesini zorunlu kılar (BDS 330- 7(b) paragrafı). Denetçi bunu yapmak için denetim kanıtı miktarını artırabilir, daha ihtiyaca uygun (ilgili) ya da güvenilir kanıtlar elde edebilir veya bunların her ikisini de gerçekleştirebilir. Örneğin denetçi, kanıtların üçüncü kişilerden doğrudan elde edilmesine veya bağımsız kaynaklardan doğrulayıcı kanıtlar elde edilmesine ağırlık verebilir (BDS 505- 3. paragraf).

Şekil 3.18’de NVIVO 12 programından elde edilen riskli hesabın kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.18. Riskli Hesabın Kavram Haritası

Şekil 3.18’deki riskli hesabın kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Denetçinin incelediği hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin ciddi bir risk içerdiğini düşünmesi durumunda, toplayacağı kanıt sayısı nasıl olmalıdır?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 66 bağımsız denetçi, riskli hesapların denetiminde kanıt miktarı sayısının artırılması gerektiğini belirtirken, soruyu cevaplayan 66 bağımsız denetçinin 13 tanesi ayrıca yalnızca denetim kanıt sayısını artırmakla kalmayıp, aynı zamanda denetçinin riskli hesaplara farklı kontroller uygulaması gerektiğini ifade etmiştir. Öte yandan soruyu cevaplayan 66

bağımsız denetçinin 11 tanesi ise sadece kanıt sayısını artırmakla kalmayıp, aynı zamanda bazı durumlarda tüm hesap bakiyesinin kontrol edilmesinin gerektiğini savunmuştur. Bu konuyla alakalı BDS 500'e göre, denetçi en uygun yöntemin, bir işlem sınıfını veya hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin yer aldığı ana kitlenin tamamının (veya bu ana kitle içerisindeki bir katmanın) incelenmesi olduğuna karar verebilir. % 100 inceleme yöntemi, kontrol testleri için pek mümkün olmamakla birlikte, bu yöntem detay testlerinde daha yaygındır (BDS 500- A54 paragrafı). Son olarak, görüşme sorusunu yanıtlayan 2 bağımsız denetçi riskli hesaplarda farklı kontroller uygulanması gerektiğini, 2 bağımsız denetçi ise tüm hesap bakiyesinin kontrol edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Riskli hesaplarda denetim kanıt sayısını artırmayı savunan bağımsız denetçiler, toplam katılımcıların %94'ünü oluşturmaktadır.

Bu fikri savunan denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri aşağıdaki gibidir:

Kanıt sayısı olarak bir rakam telaffuz edemeyiz ancak eğer ilgili hesap için seçilen örneklem sayısı risk ile doğru orantılı olarak artar. Risk yüksek ise bakılan örnek sayısı da paralel olarak yüksek olmalıdır **(Görüşmeci 08- Uzman Denetçi)**.

Belirlenecek olan önemli yanlışlık risk seviyesine bağlı olarak toplanacak denetim kanıtı sayısı değişkenlik gösterecektir. Yeterli/ makul güvenceyi sağlayabilmek için daha yüksek riskli olan hesap kalemleri için daha fazla kanıt toplanması gerekecektir **(Görüşmeci 13- Denetim Şirketi Direktörü)**.

Kanıt sayısı denetçinin riskli gördüğü hesaplarda artar. Nitelikli, yüksek bakiyeli ama az sayıda kanıt da riski bertaraf edeceğinden kabul görür **(Görüşmeci 23- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü)**.

Riskli hesaplarda daha fazla kanıt toplamak, riski azaltmak için yapılması gereken bir zorunluluktur. Kimi zaman tüm hesap bakiyelerini de kontrol etmek gerekebilir **(Görüşmeci 60- Kıdemli Denetçi)**.

3.8.2.5.5. Örneklem Riskinin Kavram Haritası

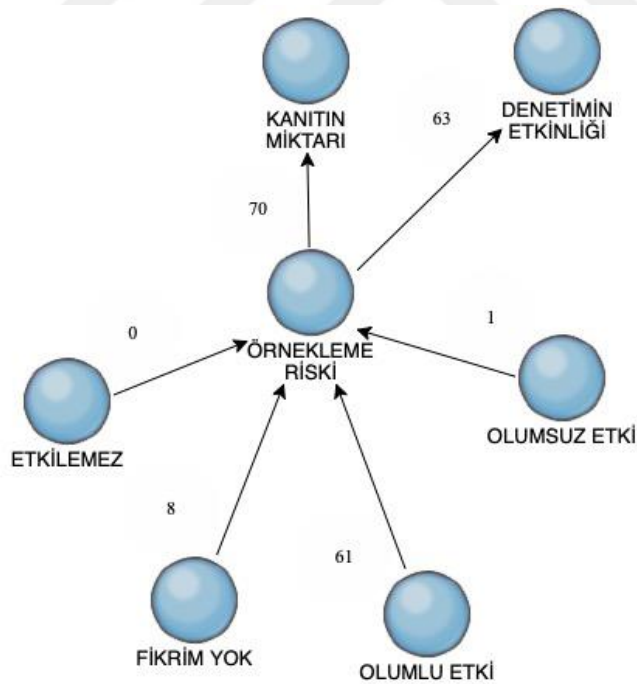
Kanıt miktarına etki eden diğer bir değişken de örneklem riskidir. Örneklem riski, denetçinin bir örnekleme temel alarak vardığı sonucun, aynı denetim prosedürünün ana kitlenin tamamına uygulanması durumunda varılacak sonuçtan farklı olması riskidir (BDS 530- 5g. paragrafı). Diğer bir ifadeyle, denetçinin belirlemiş olduğu örnekleminin

temsil etmesi gereken evreni doğru yansıtmaması sonucu finansal tablo okuyucularını yanlış sonuçlara ulaştırma riski örnekleme riskidir. Örnekleme riski, denetçiye iki tür yanlış yorumlamaya ulaştırabilir:

- (1) Önemli yanlışlık içeren evrende hatalı olmayan örnek seçilmesi sonucu, önemli yanlışlık riskinin gözden kaçırılması,
- (2) Önemli yanlışlık içermeyen evrende hatalı hesaplamalar yada hatalı denetim yordamları sonucu önemli yanlışlık belirlemesi sonucuna ulaştırabilir.

BDS 530, bu iki yanlışlık için şu riskleri öngörmüştür. İlk durumda, önemli yanlışlığın tespit edilmemesi sonucu uygun olmayan bir denetim görüşüne sebebiyet verebilir. İkinci durumda ise, yanlış tespit edilen bir önemli yanlışlık riskinin denetçi için ek çalışmaya sebep olacağından denetimin verimliliğini düşürebilir (BDS 530-5i-5ii.paragrafı).

Şekil 3.19’da NVIVO 12 programından elde edilen örnekleme riskinin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.19. Örnekleme Riskinin Kavram Haritası

Şekil 3.19’deki örnekleme riskinin kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Denetçi kontrol testi

gerçekleştireceği hesap grubu için örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğü belirlemesi, denetimin etkinliğine nasıl etki eder?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. Görüşme gerçekleştirilen 63 bağımsız denetçi, örnekleme riskinin denetimin etkinliği üzerinde etkisi olduğunu belirtmiş ve bu etkinin olumlu yönde olduğunu eklemiştir. 7 bağımsız denetçi ise örnekleme riski ile ilgili bilgi sahibi olmadıklarını belirtmiştir. Öte yandan, görüşme gerçekleştirilen 70 bağımsız denetçiden 61 denetçi, örnekleme riskinin kanıt miktarı üzerinde olumlu etkisi olduğunu, 1 denetçi örnekleme riskinin kanıt miktarı üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ve 8 denetçi ise örnekleme riskini bilmediklerini ifade etmiştir.

Örnekleme riskini doğru seviyede belirlemenin kanıtın miktarına ve kalitesine olumlu etkisi olduğunu savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %87’dir. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda *“örnekleme riskinin, denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır”* fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Örnekleme riski denetçi için mümkün olduğunca düşürülmesi gereken bir risktir. Eğer denetçi örneklem olarak belirlediği kalemlerde risk olması halinde bütün hesap kalemleri hakkında risk olduğuna dair bir kanıya varırsa, denetim görüşünü yanlış belirleyebilir. Tam tersi durumda da var olan bir riski içeren kalemleri, yanlış belirlenmiş bir örneklemde seçmemiş olabilir. Yine hatalı bir denetim görüşü oluşabilir. Bu sebepten denetçinin örneklem riskini kabul edilebilir bir risk seviyesine indirgemesi, denetim etkinliğini artıracaktır **(Görüşmeci 6- Denetim Şirketi Müdürü).**

Örnekleme büyüklüğü hesabın riskiyle birlikte artar, hesap risksizse azalır. Örnekleme riskini düşürmek için denetçinin tecrübesi hangi bakiyeleri değerlendirmesi gerektiğini bilmesi açısından önemlidir. Doğru belirlenmeyen örnekleme riski denetimin etkinliğini düşürür **(Görüşmeci 17- Denetim Şirketi Ortağı).**

Örnekleme riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indirgemek, denetim etkinliğini artırır. Kontrol testleriyle aslında şirketin kontrol prosedürlerini yerine getirdiğini, doğru kontroller gerçekleştirdiğini test ediliyor, şirket zaten çok iyi bir kontrol

mekanizması kurmuşsa denetim şirketinin riski de düşer **(Görüşmeci 32- Denetim Şirketi Müdürü).**

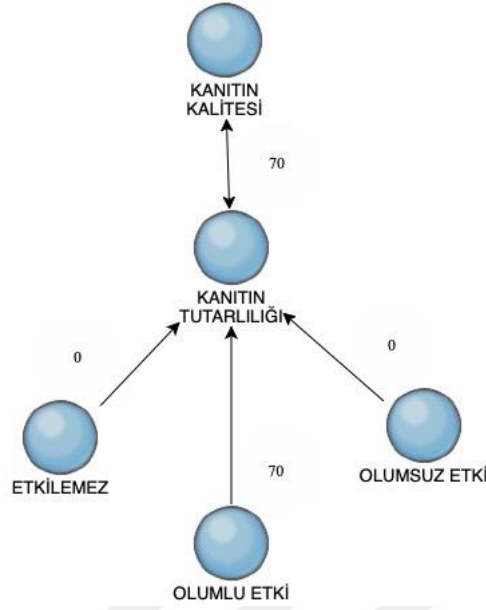
Örnekleme riskini doğru belirlemenin denetimin etkinliğini artırma yönünde bir etkisi vardır. Denetçi doğru seviyede belirlediği örnekleme riski ile beraber, yapacağı denetim çalışmalarında kullandığı örneklerin denetçi işletmenin riskini ne kadar yansıttığını belirler. Eğer yanlış ya da yetersiz bir örnekleme riski belirlenirse, o zaman denetlenen işletmenin riski doğru bir şekilde ifade edilemez, yapılan denetimin kalitesi düşer **(Görüşmeci 45- Uzman Denetçi).**

3.8.2.6. Kanıtın Tutarlılığının Kavram Haritası

Denetim kanıtının kalitesine etki eden bir diğer değişken de kanıtın tutarlılığı olup, bu konuyla ilgili BDS 500’de birbiri içerisinde tutarlı olmayan denetim kanıtlarının güvensizliğe yol açacağını belirtmiştir: “Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı niteliğe sahip olan denetim kanıtları, (örneğin bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, başka bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması durumunda olduğu gibi) denetim kanıtının münferit bir kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir (BDS 500- A58 paragrafı)”.

Tutarsızlık denetim kanıtının güvenilirliğini tartışılır hale getirir ve denetçinin bu durumu belgelendirerek açıklaması gerekir. Önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi halinde denetçi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir (BDS 230-11. paragraf).

Şekil 3.20’de NVIVO 12 programından elde edilen denetim kanıtının tutarlılığının kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.20. Kanıtın Tutarlılığının Kavram Haritası

Şekil 3.20’deki denetim kanıtının tutarlılığı kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Kanıtın tutarlılığının denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. Görüşme gerçekleştirilen tüm bağımsız denetçiler, kanıtın tutarlılığının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu belirtmiş ve bu etkinin olumlu yönde olduğunu eklemiştir. Hiçbir katılımcı bağımsız denetçi, kanıtın tutarlılığının kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ya da etkisi olmadığını belirtmemiştir.

Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %100’dür. Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “*denetim kanıtının tutarlılığının, denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır*” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

Tutarlı olmayan bilginin denetim kanıtı olarak kabul edilmesi doğru olmaz. Evet denetim kanıtının kalitesini kanıtın tutarlılığı doğru orantılı olarak etkilemektedir **(Görüşmeci 30- Denetçi Yardımcısı)**.

Tutarlı olmayan bilgi denetim kanıtının kalitesini düşürür. Denetçi tutarsız bilgiyi iyice araştırmalı ve nedenini sorgulamalıdır. Denetim görüşünü bile değiştirebilecek ölçüde bir yanlışlık söz konusu olabilir **(Görüşmeci 36- Denetim Şirketi Direktörü)**.

Bir bilgi ne ölçüde başka bağımsız kaynaklardan doğrulanırsa, o ölçüde güvenilir ve kaliteli bir denetim kanıtı oluşturacaktır (**Görüşmeci 48- Denetim Şirketi Kıdemli Müdürü**).

Tutarlılık da denetim kanıtının kalitesine doğrudan etki eden bir etkidir. Denetim kanıtının tutarsız olması durumunda araştırılması gereken bir durum olabilir (**Görüşmeci 55- Denetim Şirketi Ortağı**).

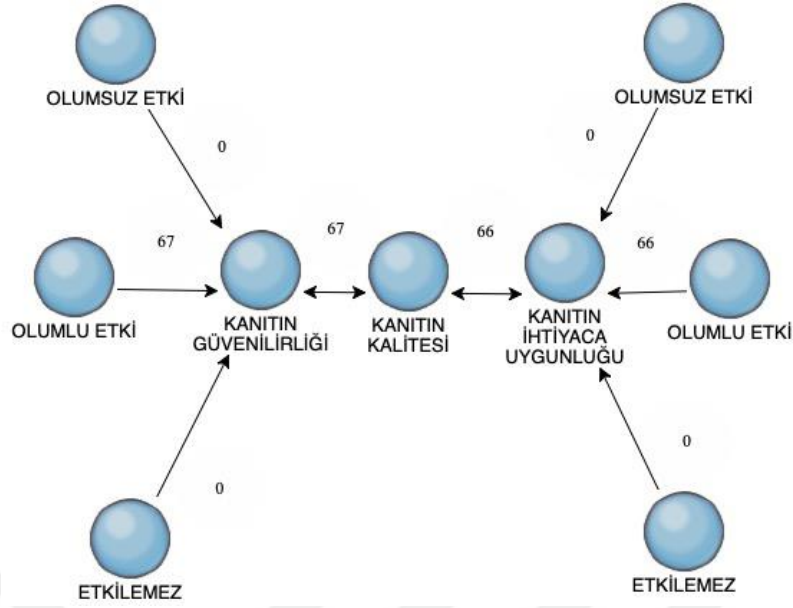
3.8.2.7. Kanıtın İhtiyaca Uygunluğunun ve Güvenilirliğinin Kavram Haritası

Denetim sürecinde, denetim kanıtının kalitesine etki eden diğer değişkenler arasında elde edilen kanıtın denetçinin ihtiyacına uygun olması ve güvenilirliği de yer almaktadır. Denetim kanıtının kalitesi, denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğundan ve güvenilirliğinden etkilenir (BDS 500- A26 paragrafı).

İhtiyaca uygunluk, denetçinin müşteri işletmeyi denetlerken üstlendiği denetim riskini azaltan denetim kanıtını elde etmesidir. BDS 500 Standardına göre, ihtiyaca uygunluk test edilen müşteri işletme yönetimin beyanı ile konuya dair denetim prosedürünün amacı arasındaki mantıksal bağlantıyı inceler. Örneğin, bir denetim prosedürünün amacı ticari borçların olması gerekenden fazla gösterilip gösterilmediğinin test edilmesi ise, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun bir yaklaşımdır (BDS 500-A27 paragrafı).

Güvenilirlik, bir kanıtın doğru, gerçeğe uygun sonuçlar yansıtma durumunu ifade eder. Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi, kanıtın ihtiyaca uygun ve güvenilir olmasına bağlıdır. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır (BDS 500-A5 paragrafı). Örneğin, bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar iç kaynaklardan elde edilen kaynaklara göre daha yüksek güvenilirliktedir. Fakat, istisnalar söz konusu olabilir. Örneğin, bağımsız dış kaynağın sunduğu denetim kanıtının güvenilirliği, elde edilen bağımsız kaynağın konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması durumunda düşecektir.

Şekil 3.21’de NVIVO 12 programından elde edilen denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin kavram haritası yer almaktadır:



Şekil 3.21. Kanıtın İhtiyaca Uygunluğunun ve Güvenilirliğinin Kavram Haritası

Şekil 3.21’deki denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği kavram haritasına göre, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği denetim kanıtının kalitesini etkiler mi?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. Görüşme gerçekleştirilen bağımsız denetçilerden 66 tanesi kanıtın ihtiyaca uygunluğunun kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu belirtmiş ve bu etkinin olumlu yönde olduğunu eklemiştir. Hiçbir katılımcı bağımsız denetçi, kanıtın ihtiyaca uygunluğunun kanıtın kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ya da etkisi olmadığını belirtmemiştir. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %94’tür. 4 bağımsız denetçi ise sadece aynı araştırma sorusu içerisinde yer alan kanıtın güvenilirliği değişkenini cevaplandırmış, kanıtın ihtiyaca uygunluğu konusunda fikir beyan etmemiştir.

Öte yandan, 70 bağımsız denetçiye yöneltilen ve aynı araştırma sorusu içerisinde yer alan denetim kanıtının güvenilirliği değişkeninin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi incelendiğinde, katılımcılardan 67 tanesi kanıtın güvenilirliğinin kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunduğunu düşündüklerini belirtmiş, hiçbir katılımcı kanıtın güvenilirliğinin kanıtın kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olabileceğini ya da hiç etkisi olmayacağını ifade etmemiştir. Olumlu etkiyi savunan katılımcıların toplam katılımcılara oranı %96’dır. 3 bağımsız denetçi ise sadece aynı araştırma sorusu

içerisinde yer alan kanıtın ihtiyaca uygunluğu değişkenini cevaplandırmış, kanıtın güvenilirliği konusunda fikir beyan etmemiştir.

Gerçekleştirilen yüz yüze görüşmeler sonucunda “denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi vardır” fikrini savunan bağımsız denetçilerden bazılarının görüşme kesitleri bulunmaktadır:

İhtiyaca uygun ve güvenilir bilgiye dayanan denetim kanıtı denetçinin riskini azaltacağından daha kaliteli bir denetim kanıtı olarak görülmektedir (**Görüşmeci 7- Denetim Şirketi Müdürü**).

Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği denetim kanıtının kalitesini etkileyecektir. İhtiyaca uygun olmayan bir denetim kanıtı ilgili çalışmayı göreceli olarak daha az destekleyeceğinden ya da hiç desteklemeyeceğinden dolayı denetim kanıtının kalitesini etkileyecektir. Bilginin güvenilir olmaması durumunda ise ilgili kanıtın kanıt niteliğinde değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır (**Görüşmeci 13- Denetim Şirketi Direktörü**).

Denetçi güvenilir olmayan bir bilgiyi, denetim kanıtı olarak örnekleri arasında kabul etmez. Denetçinin sorumluluğu işletmenin finansal tablolarının doğruluğu konusunda makul güvence vermek ve üstlendiği denetim riskinden kurtulmak olduğu için ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgi edinmeyi amaç edinir (**Görüşmeci 45- Uzman Denetçi**).

Güvenilir olmayan bilgi denetim kanıtı olarak kabul edilemez. Denetçiyi risk altında bırakır. İhtiyaca uygun olmayan denetim kanıtı ise denetçinin sorguladığı hesap bakiyesini açıklamaz, yok niteliğindedir. Bu sebepten dolayı, güvenilir ve ihtiyaca uygun olan bilgi içeren denetim kanıtları daha kalitelidir (**Görüşmeci 56- Kıdemli Denetçi**).

3.8.3. Demografik Değişkenlere Göre Çapraz Sorgu Tabloları

Çalışmada nitel kavram haritalarının yanı sıra, çalışmaya katılan 70 bağımsız denetçinin demografik değişkenleri ile kanıtın kalitesine etki eden değişkenlerin

NVIVO 12 programında oluşturulmuş çapraz sorgularından elde edilen sonuçlar sıralanmıştır.

Çalışmaya katılan 70 bağımsız denetçi, yüz yüze gerçekleştirilen görüşme kayıtlarında denetim kanıtının kaynağından 312 defa, denetim kanıtının türünden 152 defa, denetim kanıtının elde edilme yönteminden 80 defa, denetim kanıtının miktarından 293 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 72 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 161 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 66 defa bahsetmiştir. Değişken toplamalarının kişi sayısından fazla olması, katılımcıların değişkenlerden birden çok defa bahsetmesiyle alakalıdır.

3.8.3.1. Cinsiyet Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde, yüz yüze görüşme gerçekleştirilen 70 bağımsız denetçinin 30 tanesinin kadın, 40 tanesinin ise erkek bağımsız denetçi olduğundan bahsedilmiştir. Aşağıda Tablo 3.9’da cinsiyet değişkenine göre denetim kanıtına etki eden değişkenlerin çapraz sorgu sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3.9. Cinsiyet Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Cinsiyet	Kanıtın Kaynağı	Kanıtın Türü	Kanıtın Elde Edilme Yöntemi	Kanıtın Miktarı	Kanıtın Tutarlılığı	Kanıtın Güvenilirliği	Kanıtın İhtiyaca Uygunluğu
Kadın	134	65	36	130	30	68	29
Erkek	178	87	44	163	42	93	37
Toplam	312	152	80	293	72	161	66

Tablo 3.9’a göre, 30 kadın bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 134 defa, denetim kanıtının türünden 65 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 36 defa, denetim kanıtının miktarından 130 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 30 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 68 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 29 defa bahsetmiştir. Ayrıca, 40 erkek bağımsız denetçi ise, denetim kanıtının kaynağından 178 defa, denetim kanıtının türünden 87 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 44 defa, denetim kanıtının miktarından 163 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 42 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 93 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 37 defa bahsetmiştir. Erkek katılımcılar sayı olarak

kadın katılımcılardan fazla olmalarına paralel olarak, tüm değişkenlerden kadın katılımcılardan daha fazla bahsetmiştir.

Erkek katılımcıların sayısal üstünlüğünün giderilerek gruplarda eşit sayıda katılımcı olması için, erkek katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, eşit sayıda erkek ve kadın katılımcı olması halinde, kadın katılımcıların kanıtın elde edilme yöntemi, miktarı ve ihtiyaca uygunluğu konularında erkek katılımcılara göre daha çok bilgi verdiği tespit edilirken, erkek katılımcılar ise kanıtın tutarlılığı ve güvenilirliği konularında daha çok konuşmuştur.

Sonuç olarak cinsiyet değişkenine göre kadın katılımcılar erkek katılımcılara kıyasla kanıtın kalitesine etki eden daha fazla değişken konusunda bilgi verdiği tespit edilmiştir.

3.8.3.2. Yaş Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Çalışmanın önceki bölümlerinde, yaş değişkenine göre 20-30 yaşları arasında 23 bağımsız denetçi, 31-40 yaşları arasında 26 bağımsız denetçi, 41-50 yaşları arasında 16 bağımsız denetçi ve 50 ve üzeri yaşlarda 5 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme gerçekleştirildiğinden bahsedilmiştir. Aşağıda Tablo 3.10'da yaş değişkenine göre denetim kanıtına etki eden değişkenlerin çapraz sorgu sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3.10. Yaş Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Yaş	Kanıtın Kaynağı	Kanıtın Türü	Kanıtın Elde Edilme Yöntemi	Kanıtın Miktarı	Kanıtın Tutarlılığı	Kanıtın Güvenilirliği	Kanıtın İhtiyaca Uygunluğu
20-30	101	49	26	99	23	49	22
31-40	116	56	30	105	27	56	23
41-50	72	34	17	68	17	42	16
50 ve üzeri	23	13	7	21	5	14	5
Toplam	312	152	80	293	72	161	66

Tablo 3.10'a göre, 20-30 yaşları arasında yer alan 23 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 101 defa, denetim kanıtının türünden 49 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 26 defa, denetim kanıtının miktarından 99 defa, denetim

kanıtının tutarlılığından 23 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 49 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 22 defa bahsetmiştir.

31-40 yaşları arasında yer alan 26 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 116 defa, denetim kanıtının türünden 56 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 30 defa, denetim kanıtının miktarından 105 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 27 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 56 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 23 defa bahsetmiştir.

41-50 yaşları arasında yer alan 16 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 72 defa, denetim kanıtının türünden 34 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 17 defa, denetim kanıtının miktarından 68 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 17 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 42 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 16 defa bahsetmiştir.

Son olarak, 50 ve üzeri yaşlarında yer alan 5 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 23 defa, denetim kanıtının türünden 13 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 7 defa, denetim kanıtının miktarından 21 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 5 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 14 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 5 defa bahsetmiştir.

En çok bağımsız denetçi sayısı olan grup 31-40 yaş arası bağımsız denetçilerden oluşmakla beraber, bu grupta yer alan bağımsız denetçiler, yüz yüze görüşmelerde diğer tüm gruplara kıyasla tüm değişkenlerden daha fazla bahsettikleri tespit edilmiştir.

Tüm grup katılımcı sayılarının birbirine eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, 50 yaş ve üzeri yaşlarda yer alan katılımcılar az sayıda olmalarına rağmen, kanıtın kaynağı, türü, elde edilme yöntemi, güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğu konularında diğer gruplara kıyasla daha çok fikir beyan etmiştir. Kanıtın miktarı değişkeni konusunda ise 20-30 arası yaş grubunda yer alan katılımcılar daha çok bilgi vermiştir.

Sonuç olarak katılımcıların yaşı arttıkça diğer gruplarda yer alan katılımcılara kıyasla kanıtın kalitesine etki eden daha fazla değişken konusunda bilgi verdikleri tespit edilmiştir.

3.8.3.3. Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Çalışmanın önceki bölümlerinde, meslekte görev süresi değişkenine göre görev süresi 0-5 yıl arasında olan 21 bağımsız denetçi, 6-10 yıl arasında olan 14 bağımsız denetçi, 11-15 yıl arasında olan 17 bağımsız denetçi ve 16 ve üzeri yıl olan 18 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme gerçekleştirildiğinden bahsedilmiştir. Aşağıda Tablo 3.11’de meslekte görev süresi değişkenine göre denetim kanıtına etki eden değişkenlerin çapraz sorgu sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3.11. Meslekte Görev Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Meslekte Görev Süresi	Kanıtın Kaynağı	Kanıtın Türü	Kanıtın Elde Edilme Yöntemi	Kanıtın Miktarı	Kanıtın Tutarlılığı	Kanıtın Güvenilirliği	Kanıtın İhtiyaca Uygunluğu
0-5	91	44	24	85	22	47	18
6-10	62	28	15	61	14	28	14
11-15	79	37	21	69	18	42	16
16 ve üzeri	80	43	20	78	18	44	18
Toplam	312	152	80	293	72	161	66

Tablo 3.11’e göre, meslekte görev süresi 0-5 yılları arasında değişen 21 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 91 defa, denetim kanıtının türünden 44 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 24 defa, denetim kanıtının miktarından 85 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 22 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 47 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 18 defa bahsetmiştir.

Meslekte görev süresi 6-10 yılları arasında değişen 14 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 62 defa, denetim kanıtının türünden 28 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 15 defa, denetim kanıtının miktarından 61 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 14 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 28 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 14 defa bahsetmiştir.

Meslekte görev süresi 11-15 yılları arasında değişen 17 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 79 defa, denetim kanıtının türünden 37 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 21 defa, denetim kanıtının miktarından 69 defa, denetim

kanıtının tutarlılığından 18 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 42 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 16 defa bahsetmiştir.

Son olarak, meslekte görev süresi 16 ve üzeri yıl olan 18 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 80 defa, denetim kanıtının türünden 43 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 20 defa, denetim kanıtının miktarından 78 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 18 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 44 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 18 defa bahsetmiştir.

En çok bağımsız denetçi sayısı olan grup 0-5 yıl arası görev süresi olan bağımsız denetçilerden oluşmakla beraber, bu grupta yer alan bağımsız denetçiler, yüz yüze görüşmelerde diğer tüm gruplara kıyasla tüm değişkenlerden daha fazla bahsettikleri tespit edilmiştir.

Tüm grup katılımcı sayılarının birbirine eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, meslekte 11-15 yıl arasında tecrübe sahibi olan katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın kaynağı, elde edilme yöntemi, güvenilirliği ve tutarlılığı konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Öte yandan, 16 yıl ve üzerinde mesleki tecrübesi olan katılımcılar da kanıtın türü, miktarı ve ihtiyaca uygunluğu konularında diğer grup katılımcılarına kıyasla daha çok bilgi vermiştir.

Sonuç olarak katılımcıların mesleki tecrübeleri arttıkça kanıtın kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir.

3.8.3.4. Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Çalışmanın önceki bölümlerinde, denetim yetkisi değişkenine göre denetim yetkisi süresi 0-2 yıl arasında olan 20 bağımsız denetçi, 3-5 yıl arasında olan 26 bağımsız denetçi, 6-8 yıl arasında olan 8 bağımsız denetçi ve 9 ve üzeri yıl olan 16 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme gerçekleştirildiğinden bahsedilmiştir. Aşağıda Tablo 3.12’de denetim yetkisi değişkenine göre denetim kanıtına etki eden değişkenlerin çapraz sorgu sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3.12. Denetim Yetkisi Süresi Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Denetim Yetkisi Süresi	Kanıtın Kaynağı	Kanıtın Türü	Kanıtın Elde Edilme Yöntemi	Kanıtın Miktarı	Kanıtın Tutarlılığı	Kanıtın Güvenilirliği	Kanıtın İhtiyaca Uygunluğu
0-2	86	41	21	81	21	42	17
3-5	117	58	30	111	26	63	25
6-8	36	17	11	33	9	23	8
9 ve üzeri	73	36	18	68	16	33	16
Toplam	312	152	80	293	72	161	66

Tablo 3.12'ye göre, bağımsız denetim yetkisini 0-2 yıldır elinde bulunduran 20 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 86 defa, denetim kanıtının türünden 41 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 21 defa, denetim kanıtının miktarından 81 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 21 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 42 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 17 defa bahsetmiştir.

Bağımsız denetim yetkisini 3-5 yıldır elinde bulunduran 26 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 117 defa, denetim kanıtının türünden 58 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 30 defa, denetim kanıtının miktarından 111 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 26 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 63 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 25 defa bahsetmiştir.

Öte yandan, bağımsız denetim yetkisini 6-8 yıldır elinde bulunduran 8 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 36 defa, denetim kanıtının türünden 17 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 11 defa, denetim kanıtının miktarından 33 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 9 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 23 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 8 defa bahsetmiştir.

Son olarak, bağımsız denetim yetkisini 9 yıl ve daha uzun süredir elinde bulunduran 16 bağımsız denetçi ise, denetim kanıtının kaynağından 73 defa, denetim kanıtının türünden 36 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 18 defa, denetim kanıtının miktarından 68 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 16 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 33 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 16 defa bahsetmiştir.

En çok bağımsız denetçi sayısı olan grup 3-5 yıl arası denetim yetkisine sahip olan bağımsız denetçilerden oluşmakla beraber, bu grupta yer alan bağımsız denetçiler, yüz yüze görüşmelerde diğer tüm gruplara kıyasla tüm değişkenlerden daha fazla bahsettikleri tespit edilmiştir.

Tüm grup katılımcı sayılarının birbirine eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, denetim yetkisine 6-8 yıl arasında süredir sahip olan katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın elde edilme yöntemi, güvenilirliği ve tutarlılığı konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Öte yandan, 9 yıl ve üzerinde denetim yetkisine sahip olan katılımcılar da kanıtın kaynağı, türü, miktarı konularında diğer grup katılımcılarına kıyasla daha çok bilgi vermiştir.

Sonuç olarak katılımcıların denetim yetkisi süreleri arttıkça kanıtın kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir.

3.8.3.5. Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Çalışmanın önceki bölümlerinde, bağımsız denetim raporu sayısı değişkenine göre hazırladıkları denetim raporu sayısı 0-5 adet arasında olan 23 bağımsız denetçi, 6-10 adet arasında olan 6 bağımsız denetçi, 11-15 adet arasında olan 11 bağımsız denetçi ve 16 ve üzeri adet olan 30 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme gerçekleştirildiğinden bahsedilmiştir. Aşağıda Tablo 3.13’de bağımsız denetim raporu sayısı değişkenine göre denetim kanıtına etki eden değişkenlerin çapraz sorgu sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3.13. Bağımsız Denetim Raporu Sayısı Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Bağımsız Denetim Raporu Sayısı	Kanıtın Kaynağı	Kanıtın Türü	Kanıtın Elde Edilme Yöntemi	Kanıtın Miktarı	Kanıtın Tutarlılığı	Kanıtın Güvenilirliği	Kanıtın İhtiyaca Uygunluğu
0-5	101	50	25	95	24	61	20
6-10	26	12	6	26	6	12	6
11-15	49	23	14	46	11	19	11
16 ve üzeri	136	67	35	126	31	69	29
Toplam	312	152	80	293	72	161	66

Tablo 3.13'e göre, meslek hayatlarında 0-5 adet arasında bağımsız denetim raporu hazırlamış olan 23 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 103 defa, denetim kanıtının türünden 52 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 25 defa, denetim kanıtının miktarından 95 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 24 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 61 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 20 defa bahsetmiştir.

Meslek hayatlarında 6-10 adet arasında bağımsız denetim raporu hazırlamış olan 6 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 26 defa, denetim kanıtının türünden 12 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 6 defa, denetim kanıtının miktarından 26 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 6 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 12 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 6 defa bahsetmiştir.

Öte yandan, meslek hayatlarında 11-15 adet arasında bağımsız denetim raporu hazırlamış olan 11 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 49 defa, denetim kanıtının türünden 23 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 14 defa, denetim kanıtının miktarından 46 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 11 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 19 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 11 defa bahsetmiştir.

Son olarak, meslek hayatlarında 16 ve daha fazla adet bağımsız denetim raporu hazırlamış olan 30 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 134 defa, denetim kanıtının türünden 65 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 35 defa, denetim kanıtının miktarından 126 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 31 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 69 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 29 defa bahsetmiştir.

En çok bağımsız denetçi sayısı olan grup 16 ve daha fazla adet bağımsız denetim raporu düzenlemiş olan bağımsız denetçilerden oluşmakla beraber, bu grupta yer alan bağımsız denetçiler, yüz yüze görüşmelerde diğer tüm gruplara kıyasla tüm değişkenlerden daha fazla bahsettikleri tespit edilmiştir.

Tüm grup katılımcı sayılarının birbirine eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, 0-5 arasında denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla

kanıtın tutarlılığı ve güvenilirliği konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Ayrıca, 6-10 arasında denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın miktarı ve ihtiyaca uygunluğu konularında daha çok fikir beyan etmiştir. 11-15 arasında denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın elde edilme yöntemi ve ihtiyaca uygunluğu konularında daha çok fikir beyan etmiştir. 16 ve üzerinde denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın kaynağı ve türü konularında daha çok fikir beyan etmiştir.

Sonuç olarak tüm gruplarda yer alan katılımcıların düzenlediği denetim raporu sayısı değişkeni baz alındığında kanıtın kalitesine etki eden eşit sayıda değişken konusunda bilgi verdikleri tespit edilmiştir.

3.8.3.6. Denetim Yetkisi Edinme Şekli Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Çalışmanın önceki bölümlerinde, denetim yetkisi edinme şekli değişkenine göre denetim yetkisini geçiş döneminde eğitim almaları yoluyla elde eden 19 bağımsız denetçi, KGK'nın düzenlediği sınavı kazanarak elde eden 33 bağımsız denetçi ve önceden sahip oldukları SPK lisanslarının KGK'nın tanımladığı bağımsız denetçi sertifikasına dönüştürülmesi yoluyla elde eden 18 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşme gerçekleştirildiğinden bahsedilmiştir. Aşağıda Tablo 3.14'te denetim yetkisi edinme şekli değişkenine göre denetim kanıtına etki eden değişkenlerin çapraz sorgu sonuçları yer almaktadır:

Tablo 3.14. Denetim Yetkisi Edinme Şekli Değişkenine Göre Oluşturulan Çapraz Sorgu Tablosu

Denetim Yetkisi Edinme Şekli	Kanıtın Kaynağı	Kanıtın Türü	Kanıtın Elde Edilme Yöntemi	Kanıtın Miktarı	Kanıtın Tutarlılığı	Kanıtın Güvenilirliği	Kanıtın İhtiyaca Uygunluğu
Geçiş dönemi eğitimi alarak	85	43	22	79	19	42	18
KGK'nın düzenlediği sınavı kazanarak	145	69	37	139	34	76	30
SPK Lisansının dönüştürülmesi yoluyla	82	40	21	75	19	43	18
Toplam	312	152	80	293	72	161	66

Tablo 3.14'e göre, bağımsız denetim yetkisini geçiş döneminde verilen eğitimleri tamamlayarak elde eden 19 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 85 defa, denetim kanıtının türünden 43 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 22 defa, denetim kanıtının miktarından 79 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 19 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 42 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 18 defa bahsetmiştir.

Öte yandan, bağımsız denetim yetkisini KGK'nın düzenlediği sınavları kazanarak elde eden 33 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 145 defa, denetim kanıtının türünden 69 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 37 defa, denetim kanıtının miktarından 139 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 34 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 76 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 30 defa bahsetmiştir.

Son olarak, bağımsız denetim yetkisini önceden sahip oldukları SPK lisansının KGK'nın verdiği bağımsız denetim yetkisine dönüştürülmesi yoluyla elde eden 18 bağımsız denetçi, denetim kanıtının kaynağından 82 defa, denetim kanıtının türünden 40 defa, denetim kanıtını elde etme yönteminden 21 defa, denetim kanıtının miktarından 75 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 19 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 43 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan 18 defa bahsetmiştir.

En çok bağımsız denetçi sayısı olan grup bağımsız denetim yetkisini KGK'nın düzenlediği sınavı kazanarak elde eden bağımsız denetçilerden oluşmakla beraber, bu grupta yer alan bağımsız denetçiler, yüz yüze görüşmelerde diğer tüm gruplara kıyasla tüm değişkenlerden daha fazla bahsettikleri tespit edilmiştir.

Tüm grup katılımcı sayılarının birbirine eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, denetim yetkisini halihazırda ellerinde bulunan SPK lisansının KGK tarafından KGK lisansına dönüştürülmesi yoluyla elde eden grup katılımcıları diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın kaynağı, elde edilme yöntemi, güvenilirliği, tutarlılığı ve ihtiyaca uygunluğu konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Öte yandan, geçiş dönemi eğitimiyle KGK lisansına sahip olan grupta yer alan katılımcıların kanıtın türü ve KGK'nın düzenlediği

sınavı geçerek denetim yetkisi elde eden grup katılımcıların ise kanıtın miktarı konularında diğer grup katılımcılarına kıyasla daha çok bilgi verdiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak katılımcıların denetim yetkisini KGK kurumundan önce SPK kurumu vasıtasıyla elde eden katılımcıların kanıtın kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim, işletmelerin finansal tablolarına güvenilirlik sağladığı ve finansal tablo okuyucularına işletmenin hesaplarının doğru ve adil olduğuna dair güven verdiği için önemlidir. Denetim mesleğinin amacı, bir şirketin finansal tablolarının genel kabul edilmiş muhasebe ölçütlerine, UFRS'ye ya da şirketin tabi olduğu başka standartlara uygun olup olmadığı konusunda finansal tablo okuyucularına doğru, tarafsız ve güvenilir bilgi sunmaktır. Öte yandan, denetlenecek şirket eğer hisseleri BIST'te işlem gören bir şirketse, bu şirketler için SPK, bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından bahsi geçen şirketlerin finansal tablolarının tam denetim çalışmalarına tabi tutulmasını ve şirketlerin hissedarlarını ve kamuyu periyodik aralıkla aydınlatmasını şart koşmaktadır. Bütün bu sebeplerin doğrultusunda, denetimin günümüzde işletmeler için yasal bir zorunluluk olduğu açıktır.

İşletmeler, tüm finansal tablo okuyucularının doğru, güvenilir ve tarafsız olarak kendileri hakkında bilgi sahibi olmaları için bağımsız denetim kuruluşları tarafından sunulan denetim hizmetinden faydalanırlar. Bağımsız denetim şirketlerinin, denetleyecekleri müşteri işletmelerin finansal tabloları hakkında makul bir denetçi görüşüne ulaşabilmeleri için, denetim süreci boyunca yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmeleri gerekmektedir.

Denetim kanıtı, denetçilerin denetim çalışmalarının bir parçası olarak müşteri işletmenin finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle ve geçerli finansal raporlama çerçevelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair denetçi görüşlerini sonuçlandırabilmeleri için kullandığı ya da topladığı tüm bilgi ve belgelerdir. Denetim çalışmasını sonlandıran aşama denetçinin müşteri işletmenin doğruluğunu iddia ettiği finansal tabloları ve finansal tablolarına etki eden diğer tüm verileri hakkında doğru ve tarafsız denetçi görüşünü denetim raporu vasıtasıyla beyan ettiği aşamadır. Denetçi görüşünü besleyen ise denetçinin denetim sürecinde elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtlarıdır. Bir başka ifadeyle, denetçilerin denetledikleri finansal tabloların bütünü ya da bir bölümü hakkında bir sonuca ulaşmasından önce, elde ettikleri denetim kanıtlarının yeterli miktarda ve uygun kalitede olduklarından emin olmaları önemlidir. Denetçilerin karşılaşılabilecekleri denetim risklerinin bertaraf edilebilmesi, denetim

süreci boyunca toplanmış denetim kanıtlarına bağlıdır. Bu yüzden, yeterli ve uygun denetim kanıtı denetçilerin denetim görüşleri oluşturması için önemlidir. Denetim kanıtı olarak elde edilen bilgi ve belgeler düşük kaliteli olursa, denetçinin uygun olmayan bir denetim görüşü açıklama riski olduğundan dolayı, denetçi denetim kanıtı toplama aşamasına büyük özen göstermelidir.

Denetim kanıtı, denetim sürecinin her aşamasında elde edilebilir. Denetim çalışmasının planlanma aşamasında, müşteri işletmenin iş akış süreçlerinin uygunluğunun kontrolü aşamasında, esas denetim çalışmaların gerçekleştirilmesi aşamasında ve denetim çalışmalarının sonuçlandırılması aşamasında denetçiler yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşabilirler. Bu kanıtları elde edebilmek için denetçiler farklı denetim prosedürleri, yöntemleri ve kimi zaman birden fazla denetim yöntemini birlikte kullanabilirler. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmeyi gaye edindiği için, denetlediği hesabın riskine göre mesleki muhakemesini de dikkate alarak hareket eder. Dolayısıyla, denetim kanıtlarının kalitesini değerlendirmek için matematiksel bir formül veya belirli bir model yoktur. Kanıtların kalitesi, denetim teknik standartları, muhasebe referansları ve yine de denetçinin etiği ile ilgili denetçinin profesyonel muhakemesine bağlıdır.

Türkiye’de 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte, bazı kriterlere sahip olan işletmelerin bağımsız denetim hizmeti veren kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenmesini düzenleyen bir sistem geliştirilmiştir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ise Türkiye’de yayımlanan finansal denetim raporlarının uluslararası standartlara uyumlu olarak hazırlanmasını sağlayacak standartları belirlemekten sorumlu kurum olarak görev yapmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim faaliyetinin Türkiye’de giderek artan önemine istinaden, bağımsız denetim faaliyetinin uluslararası standartlara uygun icra edilmesini sağlamak ve bağımsız denetçileri bilgilendirmek için KGK tarafından yayımlanan ve uygulamaya konulan Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardını açıklamak ve uygulamada bu standardın bağımsız denetim faaliyetini icra eden farklı unvanlara sahip bağımsız denetçiler tarafından nasıl algılandığını ve uygulandığını ortaya çıkarmaktır. Böylece, Türkiye’de denetim

mesleğinde aktif olarak çalışan denetçilerin denetçi görüşlerini oluştururken en büyük dayanakları olan yeterli ve uygun denetim kanıtını uluslararası standartlara uygun bir şekilde toplayıp toplamadıklarını araştırarak konuyla ilgili literatüre katkı sağlamaktır.

Bu amaç doğrultusunda, çalışmanın ilk bölümünde, denetim kavramının tanımı, işlevi ve denetimin tarihsel süreci hakkında genel bilgilendirilme yapıldıktan sonra, denetim ve denetçi türleri açıklanmış ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına da bir denetim çalışmasının tamamlanabilmesi için gereken minimum şartların bütünü olması sebebiyle değinilmiştir. İlk bölümün içerdiği diğer konular ise denetim süreci aşamaları, denetim raporu çeşitleri ve denetçi görüşleridir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, denetim kanıtı kavramı ele alınmış, yeterli ve uygun denetim kavramı açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde, konu ile ilgili dünya üzerinde yayımlanan başlıca çalışmalar üzerinden literatür çalışması gerçekleştirilmiştir. Türkiye’de bağımsız denetim mesleği üzerinde büyük etkisi olan 6102 sayılı TTK hakkında bilgi verildikten sonra, KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları ve Bağımsız Denetim Standartları sırasıyla açıklanmıştır. İkinci bölümünde ayrıca, çalışmaya konu olan Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardı’nın kapsamı, amacı, önemli tanımları, ana hükümleri, denetim kanıtı elde etmek için test edilecek kalemlerin nasıl seçildiği ve denetim kanıtlarının tutarsızlığı ve güvenirliliğine dair şüpheler yer almıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise çalışmanın uygulama kısmı yer almakta olup, bu bölümde KGK tarafından Ankara ilinde yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarında farklı unvanlar altında çalışan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarında görev yapmadığı halde denetim görevi üstlenen bağımsız denetçiler arasından 70 bağımsız denetçi ile yüz yüze görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Katılımcılardan elde edilen sonuçlar NVIVO 12 programı yardımıyla elde edilmiş olup, bu sonuçlardan hareketle nitel kavram haritaları ve demografik değişkenleri baz alarak oluşturulan çapraz sorgu tabloları, çalışmanın üçüncü bölümünde yer almıştır.

Çalışmanın demografik değişkenlere göre elde edilen bulguları şöyle özetlenebilir:

Katılımcıların oluşturduğu örneklem grubunun özellikleri analiz edildiğinde, araştırmaya katılanların cinsiyeti; %57,1’i (40 kişi) erkek, %42,9’u (30 kişi) kadındır.

Çalışmada yer alan katılımcıların yaşları değerlendirildiğinde, en büyük katılım %37,1'lik yüzde ile (26 kişi) 31-40 yaşları arasında yer alan katılımcılar tarafından sağlanmıştır. Katılımcıların meslekte geçirdikleri görev süreleri değerlendirildiğinde, en büyük katılım %30,0'luk yüzde ile (21 kişi) 0-5 yıl arasında görev yapan katılımcılar tarafından gerçekleştirilmiştir. Çalışmaya katılan katılımcıların denetim yetkilerini elde ettikleri süreler değerlendirildiğinde, en büyük katılım %37,1'lik yüzde ile (26 kişi) 3-5 yılları arasında denetim yetkisine sahip olan katılımcılar tarafından sağlanmıştır. Katılımcıların meslek hayatları boyunca hazırladıkları denetim raporu sayısı değerlendirildiğinde, en büyük katılım %42,9'luk yüzde ile (30 kişi) 16 ve daha fazla sayıda denetim raporu düzenlenmiş olan katılımcılar tarafından gerçekleştirilmiştir. Katılımcıların denetim yetkisini edinme şekli değerlendirildiğinde ise, en büyük katılım %47,2'lik yüzde ile KGK'nın düzenlemiş olduğu bağımsız denetçi sınavında başarılı olarak denetim yetkisini elde eden katılımcılar tarafından sağlanmıştır. Katılımcılara yöneltilen bir başka demografik araştırma sorusu ise mesleki unvanlarının belirlenmesine dair olup, tüm katılımcılar (70 kişi) mali müşavir ve bağımsız denetçi unvanlarını elinde tutan katılımcılardır.

Çalışmanın nitel kavram haritaları kanıtın kalitesine etkisi olan temel ve alt değişkenler üzerinden şekillenmiştir. Denetim kanıtının kalitesi ile bağlantılı değişkenler belirlenirken Zakari'nin (2011) yayınlanmış doktora tezinden ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı Bağımsız Denetim Standartları 500: Bağımsız Denetim Kanıtları Standardından faydalanılmıştır. Buna göre, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olan temel değişkenler; kanıtın kaynağı, kanıtın elde edilme yöntemi, kanıtın türü, kanıtın miktarı, kanıtın tutarlılığı, kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve kanıtın güvenilirliğidir. Bu temel değişkenlerin alt değişkenlerine göre kanıtın kalitesi katılımcılara göre değişmektedir. Temel değişkenlerden biri olan kanıtın kaynağı değişkeninin alt değişkenleri bağımsız kaynaklar, farklı ve birbiriyle tutarlı kaynaklar, geçmiş denetim ekibi, denetlenen işletmenin sahip olduğu muhasebe sistemi ve denetlenen işletme için çalışan uzman kişidir. Bir diğer temel değişken olan kanıtın türünün alt değişkenleri ise, orijinal kanıt, kopya kanıt, sözlü kanıt ve yazılı kanıttır. Bir başka temel değişken kanıtın elde edilme yöntemidir ve bu değişken için belirlenen alt değişkenler ise, gözlem yöntemi, sorgulama yöntemi ve gözlem ve sorgulama yöntemlerinin birlikte kullanımındır. Kanıtın

miktarı da kanıtın kalitesine etki eden bir diğer temel değişken olup, bu değişkenin alt değişkenleri de etkin iç kontrol sistemi, önemli yanlışlık riski, riskli hesap, örnekleme riski ve örneklem büyüklüğüdür. Diğer temel değişkenler olan kanıtın tutarlılığı, kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve kanıtın güvenilirliğinin ise alt değişkeni bulunmamaktadır.

Çalışmanın temel ve alt değişkenleri gözetilerek NVIVO 12 programı vasıtasıyla nitel kavram haritaları oluşturulmuş ve denetim kanıtının kalitesi üzerine 18 tane hipotez geliştirilmiştir. Aşağıda tüm hipotezlerin analizi yer almaktadır.

Denetim kanıtının kalitesine etki eden temel değişkenlerden ilki kanıtın kaynağıdır. Yüz yüze görüşme gerçekleştirilen farklı unvanlara sahip 70 bağımsız denetçiye “*Bağımsız kaynaklardan elde edilen veya farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki eder?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 63 bağımsız denetçi bağımsız kaynakların kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 5 bağımsız denetçi bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 2 bağımsız denetçi ise sadece aynı araştırma sorusunda yer alan farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbiriyle tutarlı denetim kanıtları üzerinden araştırma sorusunu cevaplamıştır. Bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 63 bağımsız denetçinin tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, bu oran toplam katılımcıların %90’ına denk gelmektedir. Bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını belirten 5 bağımsız denetçi ise, toplam katılımcıların %7’sini oluşturmakta olup, araştırma sorusunda bağımsız kaynak kısmını yanıtlamayan 2 bağımsız denetçi ise toplam katılımcıların %3’üne denk gelmektedir. Katılımcılardan alınan bilgiler de BDS 500 Standardında bağımsız kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisini teyit eder niteliktedir. Standarda göre, işletmeden bağımsız bir kaynaktan sağlanan doğrulayıcı bilgiler, işletme içinden elde edilenlere kıyasla daha güvenilir bilgilerdir (BDS 500- A8 paragrafı). Bu noktadan yola çıkarak, araştırmamızın ilk hipotezi olan “**H₁:** *Bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine etki eder*” hipotezini doğrulanmıştır. Bu sonuç, Zakari’nin 2011 yılında gerçekleştirdiği çalışmasında ulaştığı sonuç olan “bağımsız ve dış kaynaklardan elde edilen denetim kanıtının iç kaynaklardan elde edilen denetim kanıtlarına göre daha güvenilir olarak değerlendirilmesi” ile tutarlıdır (Zakari, 2011:231).

Denetim kanıtının kalitesine etki eden kanıt kaynaklarından biri de bir önceki araştırma sorusunda katılımcılara sorulan farklı ve birbiriyle tutarlı denetim kanıt kaynaklarının, kanıt kalitesi üzerine etkisinin ölçülmesidir. 70 bağımsız denetçiye yöneltilen araştırma sorusuna, 49 bağımsız denetçi (%70) farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 5 bağımsız denetçi (%7,1) farklı ve birbiriyle tutarlı kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 16 bağımsız denetçi (%22,6) ise sadece aynı araştırma sorusunda yer alan bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları üzerinden araştırma sorusunu cevaplamıştır. Farklı olmasına rağmen birbiri içerisinde tutarlı sonuçlar sunan kaynakların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 49 bağımsız denetçinin 47 tanesi (%67,1) bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, kalan 2 bağımsız denetçi (%2,9) ise kaynağın kontrol edilmesi sonucu güvenilirliğinden emin olunan kaynakların değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Farklı ve birbiri içerisinde tutarlı kaynaklar hakkında BDS 500 şöyle bir madde içermektedir. Farklı kaynaklardan elde edilmesine ya da farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtları, münferit olan denetim kanıtlarından daha güvenilirdir (BDS 500-A8 paragrafı). Dolayısıyla, araştırmaya katılanlardan elde edilen sonuçlar, standartta geçen açıklamaya paralel çıkmıştır. Bu durumda, araştırmanın ikinci hipotezi olan “**H₂**: Farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine etki eder” doğrulanmıştır.

Kanıt kalitesi üzerinde etkisi olan bir diğer kanıt kaynağı ise geçmiş denetim ekipleridir. Bu kaynaklar, mevcut denetimden önceki denetim işinin aynı denetim şirketinde yer alan farklı denetim ekipleri olabildiği gibi, farklı denetim şirketlerinde yer alan denetim ekipleri de olabilir. 70 bağımsız denetçiye “*Önceki denetimlerden/ diğer denetim ekibi üyelerinden / diğer denetim firmalarına mensup meslektaş denetçilerden alınan denetim kanıtı, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etki eder mi?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 47 bağımsız denetçi (%67,1) geçmiş denetim ekibinden elde edilen denetim kanıtının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, bahsi geçen 47 kişinin 44 tanesi (%62,9) geçmiş denetim ekibinden elde edilen kanıtların mevcut denetim kanıtları üzerinde olumlu etkisi olduğunu belirtmiş, 3 kişi (%4,2) ise bu etkinin olumsuz olduğunu ifade etmiştir. Öte yandan, 20 bağımsız denetçi (%28,6) ise kanıtının kalitesi üzerinde geçmiş denetim ekibinden elde edilen

denetim kanıtının herhangi bir etkisinin olmadığını belirtmiştir. Araştırma sorusunu, 3 bağımsız denetçi (%4,2) ise geçmiş denetim ekibinden elde edilen denetim kanıtının mutlaka kontrol edilmesi gerektiğini belirtmiş ve kanıtın kalitesi üzerinde etkisinden bahsetmemiştir. Konuyla alakalı BDS 330 ise şöyle bir noktaya değinmiştir. Denetçinin önceki denetim kanıtlarının doğruluğuna güvenip güvenmemek, mesleki muhakemesine bağlıdır (BDS 330- A37 paragrafı). Katılımcılardan elde edilen geçmiş denetim kanıtları örnekleri açılış bakiyeleri doğrulamaları, geçerliliği devam eden her türlü sözleşme vs.dir. Standardın da belirttiği gibi, katılımcılar mesleki muhakemelerince değerlendirmeleri gerçekleştirerek geçmiş denetim ekiplerinden elde edilen denetim kanıtlarına mevcut denetimlerinde yer vermektedir. Bu durumda, araştırmanın üçüncü hipotezi olan “**H₃**: *Önceki denetimlerden/ diğer denetim ekibi üyelerinden / diğer denetim firmalarına mensup meslektaş denetçilerden alınan denetim kanıtı, denetim kanıtının kalitesine etki eder*” doğrulanmıştır.

Kanıtın kalitesini etkileyen bir diğer değişken denetlenen işletmenin kullandığı muhasebe sistemidir. 70 bağımsız denetçiye “*İşletmenin muhasebe sistemi, muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtının yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliği üzerinde ne ölçüde etkilidir?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 62 bağımsız denetçi muhasebe sisteminin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 8 bağımsız denetçi (%11,4) muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Denetlenen işletmenin muhasebe sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşünen 62 bağımsız denetçinin (%88,6) tamamı bu etkinin olumlu yönde olduğunu belirtmiş olup, olumsuz etki edebileceğini düşünen bir katılımcı yoktur. Ayrıca, konuyla alakalı BDS 500’de şöyle bir madde bulunmaktadır. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgiler ve diğer bilgileri içerir (BDS 500-5.paragraf). Katılımcıların verdiği yanıtlara göre işletmenin muhasebe sisteminin içerdiği veriler açısından denetim kanıtlarının kalitesi üzerinde önemli bir olumlu etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, araştırmanın bir diğer hipotezi olan “**H₄**: *İşletmenin muhasebe sistemi, muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtının yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliği üzerinde etkilidir*” doğrulanmıştır.

Denetim kanıtının kaynağının alt değişkenlerinden biri de işletmenin faydalandığı konusunda uzman kişidir. İşletmeler, aktüerya ve değerlendirme gibi özel uzmanlık

gerektiren konularda işletme bünyesinde çalışan veya dışardan hizmet alımı yoluyla konusunda uzman kişiden destek alabilirler. Çalışmanın bir diğer araştırma sorusu olan “*Bir uzman kişinin kabiliyeti, yetkinliği ve tarafsızlığının fiziksel kanıtlara dayanan kalite, koşul veya değeri belirlemeye yönelik yazılı temsiliğin denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?*” araştırma sorusu 70 bağımsız denetçiye yöneltilmiştir. 43 bağımsız denetçi (%61,4) uzman kişinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, hiçbir bağımsız denetçi bu etkinin olumsuz olduğunu ifade etmemiştir. Öte yandan, 12 bağımsız denetçi (%17,1) uzman kişiden elde edilen bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 1 bağımsız denetçi (%1,4) ise uzman kişilerden sağlanan bilgilerin denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olup olmaması konusunda fikrinin olmadığını belirtmiştir. Son olarak, 33 bağımsız denetçi uzman kişi vasıtasıyla elde edilen bilginin denetim kanıtı olarak kabul edilebilmesi için denetçinin kontrolünden geçmesi gerektiğini ifade etmiştir. Denetçinin kontrolünün sonucunda, bahsi geçen 33 bağımsız denetçinin 19’u elde edilen bilginin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olacağını belirtmiş, bu kişiler olumlu etkiyi savunan 43 bağımsız denetçi arasında sayılmıştır. Kalan 14 bağımsız denetçi (%20) ise, sadece uzman kişiden elde edilen bilginin denetçi tarafından kontrol edilmesi gerekliliğini savunmuş, fakat denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki edip etmeyeceğinden bahsetmemiştir. Bu konuda BDS 500 de, uzman kişinin çalışmalarının denetim kanıtı olarak değerlendirilebilmesi için, uzmanın yetkinliğinin, kabiliyetinin, tarafsızlığının değerlendirilmesi gerektiğini; uzmanın çalışması hakkında kanaat edinilmesi gerektiğini; ve ilgili yönetim beyanına ilişkin bir denetim kanıtı olarak kullanımı konusunda uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirmesi gerektiğini ifade etmektedir (BDS 500- 8.paragraf). Katılımcılardan elde edilen cevaplar ışığında, araştırmanın bir diğer hipotezi olan “**H₅:** *Bir uzman kişinin kabiliyeti, yetkinliği ve tarafsızlığının fiziksel kanıtlara dayanan kalite, koşul veya değeri belirlemeye yönelik yazılı temsiliğin denetim kanıtının kalitesine etki eder*” kabul edilmiştir.

Denetim kanıtının elde edilme yöntemi de kanıtın kalitesine etki eden bir değişkendir. Bu değişkenin altında yer alan değişken arasında gözlem yöntemi, sorgulama yöntemi ve her iki yöntemin bir arada kullanılması bulunmaktadır. Araştırmaya katılan 70 bağımsız denetçiye “*Denetçi tarafından doğrudan (gözlem)*

veya dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 47 bağımsız denetçi (46 kişi (%65,7) olumlu etki, 1 kişi (%1,4) olumsuz etki) kanıtın gözlem yöntemiyle elde edilmesinin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 7 bağımsız denetçi (%10) gözlem yönteminin kanıtın kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 16 bağımsız denetçi (%22,9) ise, sadece aynı araştırma sorusunda yer alan sorgulama yöntemiyle denetim kanıtlarını elde etmenin kanıtın kalitesine etkisini cevaplandırmış ve gözlem yönteminin etkisine değinmemiştir. Konuyla ilgili BDS 500 şöyle bir açıklama içermektedir. Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtı) dolaylı olarak elde edilen denetim kanıtından (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtından) daha güvenilirdir (BDS 500- A31 paragrafı). Katılımcıların elde edilen cevaplara dayanarak, araştırmanın bir sonraki hipotezi olan “**H₆**: Denetçi tarafından doğrudan (gözlem) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesine etki eder” kabul edilmiştir. Bu sonuç, Zakari’nin 2011 yılında yaptığı çalışmasında elde ettiği “Denetçi tarafından direkt olarak toplanan denetim kanıtı, endirekt denetim kanıtlarına kıyasla daha güvenilirdir” sonucu ile tutarlıdır (Zakari, 2011:234).

Aynı araştırma sorusunda yer alan bir diğer yöntem olan sorgulama yöntemi de katılımcılara yöneltilmiştir. 70 bağımsız denetçiden 30’u (16 kişi (%22,9) olumlu etki, 12 kişi (%17,1) olumsuz etki, 2 kişi (%2,9) ek prosedürden sonra olumlu etki) kanıtın sorgulama yöntemiyle elde edilmesinin kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 7 bağımsız denetçi (%10) sorgulama yönteminin kanıtın kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Geriye kalan 33 bağımsız denetçiden 12 tanesi (%17,1) her iki yöntemin birlikte kullanılması ile etkinin olumlu olacağını ifade ederken, 21’i (%30) ise sadece aynı araştırma sorusunda yer alan gözlem yöntemiyle denetim kanıtlarını elde etmenin kanıtın kalitesine etkisini cevaplandırmış ve sorgulama yönteminin etkisine değinmemiştir. Özetle, ek prosedür gerçekleştirerek ve gözlem yöntemi ile beraber uygulandığında, katılımcıların %42,9’unun (%22,9+ %2,9+ %17,1) sorgulama yönteminin kanıtın kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu ifade etmiştir. Bu durumda araştırmanın bir diğer hipotezi olan

“H₇: Denetçi tarafından dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesine etki eder” kabul edilmiştir.

Denetim kanıtının türü de kalitesi üzerine etki eden bir değişken olup, bu değişken kanıtın sözlü ya da yazılı olması alt değişkenleri açısından incelenmiştir. Bu minvalde, araştırmaya katılan 70 bağımsız denetçiye *“Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtların kanıt kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?”* araştırma sorusu yöneltilmiştir. 38 bağımsız denetçi (23 kişi (%32,9) olumlu etki, 15 kişi (%21,4) olumsuz etki) kanıtın sözlü olmasının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 22 bağımsız denetçi (%31,4) kanıtın sözlü bilgilerden elde edilen denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Öte yandan, araştırma sorusuna yanıt veren 21 bağımsız denetçi sözlü bilgilerin tek başına yeterli olmadığını ve denetim kanıtı olarak kabul görebilmesi için yazılı olarak dokümantasyonun sağlanması gerektiğini belirtmiştir. Bahsi geçen 21 bağımsız denetçinin 10 tanesi (%47,6) ise sözlü bilgiden elde edilen denetim kanıtının, kanıtın kalitesi üzerinde etkisinden bahsetmemiş, kalan 11 tanesi ise yazılı dokümantasyon yapılırsa etkisinin olumlu olacağını ifade etmiştir. Bu ifadelerinden dolayı bahsi geçen denetçiler olumlu görüşü savunan 23 bağımsız denetçinin arasında yer almaktadır. Aynı araştırma sorusuna istinaden, araştırmaya katılan 14 bağımsız denetçi ise kanıtın yazılı olmasının kanıtın kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu düşündüklerini belirtmiştir. Bu kişiler, yine etkinin olumlu olacağını savunan 23 kişi arasında yer almaktadır. Konuyla alakalı BDS 500 de, basılı, elektronik ortamda ya da başka bir ortamda saklanan belge şeklinde yazılı kanıtın güvenilirliğinin sözlü kanıtların güvenilirliğinden yüksek olduğunu belirtmiştir (BDS 500- A31 paragrafı). Özetle, katılımcıların çoğunluğunun (%32,9) verdiği cevaplar doğrultusunda, araştırmanın bir diğer hipotezi olan *“H₈: Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtların kanıt kalitesine etki eder”* kabul edilmiştir. Öte yandan Zakari 2011 yılında gerçekleştirdiği çalışmada, sözlü bilgilerin denetim kanıtı olarak ikna ediciliği, uygunluğu ve yeterliliği daha az olan kanıtlardır sonucuna ulaşmıştır (Zakari, 2011:235).

Kanıtın türünün alt değişkenleri arasında elde edilen kanıtın orijinal veya kopya dokümandan elde edilip edilmediği yer almaktadır. Araştırmaya katılan 70 bağımsız denetçiye *“Orijinal veya kopya dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?”* araştırma sorusu yöneltilmiştir. 42

bağımsız denetçi (%60) kanıtın orijinal olmasının kanıtın kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, hiçbir bağımsız denetçi olumsuz etkisinin olabileceğini ifade etmemiştir. Ayrıca, 25 bağımsız denetçi (%35,7) ise kanıtın orijinal dokümandan elde edilmiş olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 3 bağımsız denetçi (%4,3) de, araştırma sorusunda yer alan kopya dokümanlar üzerinden soruyu cevaplandırmış ve dokümanın orijinalliği konusunda bilgi vermemiştir. Konuyla alakalı BDS 500 de denetim kanıtının orijinal olmasının kopya bir belgeden elde edilmesine kıyasla daha güvenilir ve kaliteli denetim kanıtı olduğunu ifade etmektedir. Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslardan veya filme alınmış, dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (BDS 500- A31 paragrafı). Bu durumda, katılımcılardan alınan veriler de göz önüne alındığında araştırmanın bir diğer hipotezi olan “**H₉: Orijinal dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesine etki eder**” kabul edilmiştir. Bu sonuç, Zakari’nin 2011 yılında gerçekleştirdiği çalışmasında elde ettiği “orijinal dokümanlar kopya dokümanlardan daha güvenilir denetim kanıtlarıdır” sonucu ile tutarlıdır (Zakari, 2011: 236).

Aynı araştırma sorusunda yer alan kopya dokümanın denetim kanıtı olarak kabul edilmesi durumunda kanıtın kalitesine etkisinin nasıl olacağı sorusu araştırmaya katılan 70 bağımsız denetçiye yöneltildiğinde, 16 bağımsız denetçi (%22,9) kanıtın kopya olmasının kanıtın kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 25 bağımsız denetçi (%35,7) ise kanıtın kopya dokümandan elde edilmiş olmasının denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. 19 bağımsız denetçi (%27,1) ise, sadece araştırma sorusunda yer alan orijinal dokümanlar üzerinden soruyu cevaplandırmıştır. Ayrıca, araştırma sorusuna yanıt veren 10 bağımsız denetçi kopya dokümanların denetim kanıtı olarak kabul edilebilmesi için denetçinin ek prosedürler uygulaması gerektiğini savunmuş olup, bu denetçilerden 5 tanesi (%7,1) ek prosedürler gerçekleştirildiğinde kopya dokümanın denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu ifade etmiş ve araştırma sorusuna kopya dokümanın denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olur cevabı veren 5 kişi olarak kaydedilmiştir. BDS 500 de kopya dokümanı yeterince güvenilir bir denetim kanıtı olarak

değerlendirmemektedir (BDS 500- A31 paragrafı). Araştırmaya katılan katılımcıların çoğunluğu (%35,7) denetim kanıtının kalitesinde elde edilen belgenin kopya doküman olup olmamasının bir etkisi olmadığını, çünkü bir dokümanın denetim kanıtı olarak kabul edilebilmesi için orijinal olması ya da kopya dokümanın orijinalinin denetçi tarafından gözlemlenmesi gerektiğini ifade etmiş, bu sebeple aslı kontrol edilmeyen, hiçbir dayanağı olmayan kopya dokümanı denetim kanıtı olarak kabul etmediklerini eklemiştir. Bundan dolayı, katılımcıların %35,7'sine göre denetim kanıtı olarak kabul edilmeyen kopya dokümanların denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Bu durumda araştırmanın bir diğer hipotezi olan “**H₁₀**: *Kopya dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesine etki eder*” kabul edilmemiştir.

Denetim kanıtının miktarı da kanıt kalitesi üzerinde etkisi olan bir değişkendir. Bu değişkenin alt değişkenlerinden biri denetlenen işletme ile ilgili denetçinin belirlemiş olduğu önemli yanlışlık riskidir. Araştırmaya katılan 70 bağımsız denetçiye “*Denetçi, her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirme yapması denetim kanıtı kalitesini nasıl etkiler?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 68 bağımsız denetçi (%97,1), önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, hiçbir bağımsız denetçi olumsuz etkisi olabileceğinden bahsetmemiştir. 2 bağımsız denetçi (%2,9) ise önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Öte yandan, araştırmaya katılan katılımcıların %68,6'sı (48 kişi) denetim sürecinde her işletme için finansal tablo bazında tek bir bakiye olarak önemli yanlışlık riskini hesapladıklarını, hesap bazında ayrı ayrı önemli yanlışlık riskleri hesaplamadıklarını ifade etmiştir. Konuyla alakalı BDS 315, denetçinin finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata ve hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlaması ve uygulaması için bir dayanak oluşturmasını ifade etmiştir (BDS 315- 3. paragraf). Katılımcıların büyük çoğunluğunun (%97,1) verdiği cevaplara istinaden, araştırmanın bir sonraki hipotezi olan “**H₁₁**: *Denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirme yapması denetim kanıtı kalitesine etki eder*” kabul edilmiştir. Bu sonuç, Zakari'nin 2011 yılında yaptığı çalışmasında ulaştığı sonuçlardan olan “önemli yanlışlık riskinin denetim kanıtına etki ettiği” sonucu ile tutarlıdır (Zakari, 2011: 240).

Kanıtın miktarı konusunda bir diğer alt değişken denetçi tarafından müşteri işletme için belirlenen örnekleme riskidir. 70 bağımsız denetçiye “*Denetçi kontrol testi gerçekleştireceği hesap grubu için örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğü belirlemesi, denetimin etkinliğine nasıl etki eder?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. Görüşme gerçekleştirilen 61 denetçi (%87,1) örnekleme riskinin kanıt miktarı üzerinde olumlu etkisi olduğunu, 1 denetçi (%1,4) örnekleme riskinin kanıt miktarı üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ve 8 denetçi (%11,4) ise örnekleme riskini bilmediklerini ifade etmiştir. Öte yandan, katılımcıların %90’ı (63 kişi) örnekleme riskinin aynı zamanda denetimin etkinliğine de olumlu etki edeceğini belirtmiştir. Katılımcıların büyük çoğunluğunun (%87,1) verdiği cevaplar doğrultusunda “**H₁₂:** *Denetçi kontrol testi gerçekleştireceği hesap grubu için örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğü belirlemesi, denetimin etkinliğine etki eder*” hipotezi kabul edilmiştir.

Kanıt miktarının bir başka alt değişkeni riskli hesaplardır. Bu konuyu ölçümlemek için araştırmaya katılan 70 bağımsız denetçiye “*Denetçinin incelediği hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin ciddi bir risk içerdiğini düşünmesi durumunda, toplayacağı kanıt sayısı nasıl olmalıdır?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 66 bağımsız denetçi (%94,3), riskli hesapların denetiminde kanıtının miktarının sayısının artırılması gerektiğini belirtirken, soruyu cevaplayan 66 bağımsız denetçinin 13 tanesi ayrıca yalnızca denetim kanıt sayısını artırmakla kalmayıp, aynı zamanda denetçinin riskli hesaplara farklı kontroller uygulaması gerektiğini ifade etmiştir. Öte yandan soruyu cevaplayan 66 bağımsız denetçinin 11 tanesi ise sadece kanıt sayısını artırmakla kalmayıp, aynı zamanda bazı durumlarda tüm hesap bakiyesinin kontrol edilmesinin gerektiğini savunmuştur. Bu konuyla alakalı BDS 500’de, denetçi en uygun yöntemin, bir işlem sınıfını veya hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin yer aldığı ana kitlenin tamamının incelenmesi olduğuna karar verebileceği açıklaması yer almaktadır (BDS 500- A54 paragrafı). Son olarak, görüşme sorusunu yanıtlayan 2 bağımsız denetçi (%2,9) riskli hesaplarda farklı kontroller uygulanması gerektiğini, 2 bağımsız denetçi (%2,9) ise tüm hesap bakiyesinin kontrol edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Tüm sonuçlar dikkate alındığında, katılımcıların büyük çoğunluğunun (%94,3) verdiği cevaplara paralel olarak, “**H₁₃:** *Denetçinin incelediği hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin ciddi bir risk içerdiğini düşünmesi durumunda, toplayacağı kanıt sayısı artar*” hipotezi kabul

edilmiştir. Bu sonuç, Zakari'nin 2011 yılında yaptığı çalışmasında ulaştığı sonuçlardan olan “risk seviyesi arttıkça, denetçi daha fazla kanıt toplamalıdır” sonucu ile tutarlıdır (Zakari, 2011: 240).

İşletmenin sahip olduğu etkin şekilde çalışan iç kontrol sistemi de kanıt miktarının bir diğer alt değişkenidir. 70 bağımsız denetçiye “*Deneyiminize göre, iç kontrolün etkinliğinin ya da örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri nelerdir?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 67 bağımsız denetçi (%95,7), işletmenin sahip olduğu etkin iç kontrol sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, hiçbir bağımsız denetçi olumsuz etkiden bahsetmemiştir. Ayrıca, 3 bağımsız denetçi (%4,3) ise etkin iç kontrol sisteminin denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Konuyla alakalı BDS 500, denetim kanıtlarının hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller de dahil olmak üzere işletme tarafından uygulanan ilgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen denetim kanıtının güvenilirliğinin artacağını ifade etmektedir (BDS 500- A31 paragrafı). Katılımcıların büyük çoğunluğunun (%95,7) verdiği cevaba istinaden, “**H₁₄**: *İç kontrolün etkinliğinin denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri bulunmaktadır*” hipotezi kabul edilmiştir. Bu sonuç, Sarens ve De-Beelde'nin 2006 yılında ve Zakari'nin 2011 yılında yaptıkları çalışmalarında elde ettikleri “denetim kanıtının etkinliği, işletmenin sahip olduğu efektif iç kontrol sistemi ile artar” sonucu ile tutarlıdır (Sarens ve De-Beelde, 2006; Zakari, 2011:241).

Kanıt miktarı üzerine son değişken ise bir önceki araştırma sorusunun içinde geçen örneklem büyüklüğüdür. Katılımcıların hepsine yöneltilen araştırma sorusunda, 70 kişinin hepsi etkin iç kontrol sistemi ile kanıtın kalitesinin ilişkisi hakkında cevap vermiş olup, sadece 24 tanesi (%34,3) aynı araştırma sorusunda yer alan örneklem büyüklüğü konusunda da fikirlerini belirtmiştir. Soruyu cevaplayan 24 katılımcıdan 11'i (toplam katılımcıların %15,7) örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olduğunu düşündüklerini belirtirken, 13 bağımsız denetçi (toplam katılımcıların %18,6) ise örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığını ifade etmiştir. Gerek tüm katılımcıların örneklem büyüklüğü konusunda fikir beyan etmemesi, gerekse fikir beyan edenlerin çoğunluğunun (13 kişi, %54,2) örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesi

üzerinde etkisi olmadığını savunması sebebiyle, “**H₁₅**: *Örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri bulunmaktadır*” hipotezi reddedilmiştir.

Kanıt kalitesine etki eden bir diğer değişken ise elde edilen kanıtın tutarlı olup olmadığıdır. Bu bağlamda, araştırmaya katılan bağımsız denetçilere “*Kanıtın tutarlılığının denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. Görüşme gerçekleştirilen tüm bağımsız denetçiler, (70 kişi, %100) kanıtın tutarlılığının kanıtın kalitesi üzerinde etkisi olduğunu belirtmiş ve bu etkinin olumlu yönde olduğunu eklemiştir. Hiçbir katılımcı bağımsız denetçi, kanıtın tutarlılığının kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğunu ya da etkisi olmadığını belirtmemiştir. Katılımcılara paralel olarak, BDS 230 da tutarsızlığın denetim kanıtının güvenilirliğini tartışılır hale getirdiğini ve denetçinin bu durumu belgelendirerek açıklaması gerektiğini ifade etmektedir (BDS 230-11.paragraf). Bu durumda, tüm katılımcılardan alınan cevaplar doğrultusunda araştırmanın bir diğer hipotezi olan “**H₁₆**: *Kanıtın tutarlılığının denetim kanıtının kalitesine etki eder*” kabul edilmiştir.

Denetim kanıtının ihtiyaca uygun olması ve güvenilir olması araştırmanın denetim kanıtının kalitesi üzerinde sorguladığı son değişkenlerdir. Bu amaçla, katılımcılara “*Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği denetim kanıtının kalitesini etkiler mi?*” araştırma sorusu yöneltilmiştir. 66 bağımsız denetçi (%94,3) kanıtın ihtiyaca uygunluğunun kanıtın kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğunu belirtmiş, 4 bağımsız denetçi (%5,7) ise sadece aynı araştırma sorusu içerisinde yer alan kanıtın güvenilirliği değişkenini cevaplandırmış, kanıtın ihtiyaca uygunluğu konusunda fikir beyan etmemiştir. Öte yandan, katılımcılardan 67 tanesi (%95,7) kanıtın güvenilirliğinin kalitesi üzerinde olumlu etkisi bulunduğunu düşündüklerini belirtmiş, 3 bağımsız denetçi (%4,3) ise sadece aynı araştırma sorusu içerisinde yer alan kanıtın ihtiyaca uygunluğu değişkenini cevaplandırmış, kanıtın güvenilirliği konusunda fikir beyan etmemiştir. Konuyla ilgili BDS 500 de, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi, kanıtın ihtiyaca uygun ve güvenilir olmasına bağlıdır açıklamasını içermektedir (BDS 500- A5 paragrafı). Bunlara istinaden, araştırmanın son iki hipotezi olan “**H₁₇**: *Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu denetim kanıtının kalitesine etki eder*” ve “**H₁₈**: *Denetim*

kanıtının dayanağını oluşturan bilginin güvenilirliği denetim kanıtının kalitesine etki eder” katılımcıların büyük çoğunluğunun verdiği cevaplara dayanarak kabul edilmiştir.

Çalışmanın 18 hipotezi olup, 16 hipotezi doğrulanmış, 2 tanesi ise reddedilmiştir. Reddedilen hipotezlerden biri denetim kanıtı türünün kopya kanıtlardan elde edilmiş olmasının katılımcılar tarafından güvenilir bulunmaması sebebiyle gerçekleşmiştir. Kopya dokümandan elde edilen kanıt güvenilir ve kaliteli denetim kanıtı olarak nitelendirmeyen katılımcıların geneli, bunun sebebini kopya dokümanın hile ile düzeltilme imkanı barındırması olarak açıklamış ve bu tip kanıtı denetim kanıtı olarak kabul etmedikleri için denetim kanıtının kalitesi üzerinde etkisi olmadığını eklemiştir. Reddedilen diğer hipotez ise, örneklem büyüklüğünün denetim kanıtının kalitesini etkilemediği üzerinedir. Bu hipotezi reddeden katılımcıların %53,8’i denetim yetkisine en fazla 5 yıldır sahip olan denetçiler olup, denetçi tarafından belirlenen örneklem büyüklüğünün denetim kanıtı sayısına etki ettiğini fakat kanıtların kalitesine etki etmediğini ifade etmiştir.

Ayrıca, çalışmada 70 bağımsız denetçinin demografik değişkenleri ile kanıtın kalitesine etki eden değişkenlerin NVIVO 12 programında oluşturulmuş çapraz sorgu tabloları oluşturulmuştur. Araştırmaya katılan bağımsız denetçiler, denetim kanıtının kalitesi ile ilişkilendirilen değişkenlerden denetim kanıtının kaynağından 312 defa, denetim kanıtının türünden 152 defa, denetim kanıtının elde edilme yönteminden 80 defa, denetim kanıtının miktarından 293 defa, denetim kanıtının tutarlılığından 72 defa, denetim kanıtının güvenilirliğinden 161 defa ve denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğundan ise 66 defa bahsetmiştir.

Cinsiyet değişkenine göre elde edilen çapraz sorgu tablosunda, araştırmaya katılan erkek katılımcılar (40 kişi) kadın katılımcılara (30 kişi) kıyasla sayı olarak daha fazla olmaları sebebiyle, denetim kanıtının kalitesine etki eden tüm değişkenlerden daha fazla bahsetmişlerdir. Fakat, katılımcı grup sayılarının eşit olması için katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, eşit sayıda erkek ve kadın katılımcı olması halinde, kadın katılımcıların kanıtın elde edilme yöntemi, miktarı ve ihtiyaca uygunluğu konularında erkek katılımcılara göre daha çok bilgi verdiği tespit edilirken, erkek katılımcılar ise kanıtın tutarlılığı ve güvenilirliği konularında daha çok konuşmuştur. Sonuç olarak,

cinsiyet değişkenine göre kadın katılımcılar erkek katılımcılara kıyasla kanıtın kalitesine etki eden daha fazla değişken konusunda bilgi vermiştir. Öte yandan, Zakari 2011 yılında yürüttüğü çalışmasında “denetçilerin cinsiyeti dikkate alındığında, denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde anlamlı bir fark yoktur” sonucuna ulaşmıştır (Zakari, 2011: 220).

Yaş değişkenine göre elde edilen çapraz sorgu tablosunda, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu (26 kişi) 31-40 yaş arasında yer aldığı için, diğer yaş gruplarına kıyasla denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenlerden daha çok bahsetmiştir. Fakat, tüm grup katılımcı sayılarının birbiri ile eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, 50 yaş ve üzeri yaşlarda yer alan katılımcılar az sayıda olmalarına rağmen, kanıtın kaynağı, türü, elde edilme yöntemi, güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğu konularında diğer gruplara kıyasla daha çok fikir beyan etmiştir. Kanıtın miktarı değişkeni konusunda ise 20-30 arası yaş grubunda yer alan katılımcılar daha çok bilgi vermiştir. Sonuç olarak, katılımcıların yaşı arttıkça diğer gruplarda yer alan katılımcılara kıyasla kanıtın kalitesine etki eden daha fazla değişken konusunda bilgi verdikleri tespit edilmiştir.

Meslekte görev süresi değişkenine göre elde edilen çapraz sorgu tablosunda, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu (21 kişi) 0-5 yıldır meslekte yer almaları sebebiyle, diğer gruplara kıyasla denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenlerden daha fazla bahsetmiştir. Fakat, tüm grup katılımcı sayılarının birbiri ile eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, meslekte 11-15 yıl arasında tecrübe sahibi olan katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın kaynağı, elde edilme yöntemi, güvenilirliği ve tutarlılığı konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Öte yandan, 16 yıl ve üzerinde mesleki tecrübesi olan katılımcılar da kanıtın türü, miktarı ve ihtiyaca uygunluğu konularında diğer grup katılımcılarına kıyasla daha çok bilgi vermiştir. Sonuç olarak, katılımcıların mesleki tecrübeleri arttıkça kanıtın kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir. Bu sonuç, Ahmid’in 2000 yılında gerçekleştirdiği çalışmasında elde ettiği “denetçinin tecrübesi arttıkça,

denetim kanıtının kalitesinin yükseldiği” sonucu ve Sheng-Wen’in (2006) yılında yaptığı çalışmada elde ettiği “denetim kanıtının uygunluğu, denetçinin yetkinliği ve tecrübesinden etkilenir” sonucu ile tutarlıdır (Ahmid, 2000; Sheng-Wen, 2006). Öte yandan, Zakari (2011) denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde denetçinin deneyiminin anlamlı bir fark yaratmadığını tespit etmiştir (Zakari, 2011: 218).

Denetim yetkisi süresi değişkenine göre elde edilen çapraz sorgu tablosunda, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu (26 kişi) 3-5 yıldır denetim yetkisine sahip olup, sayı olarak diğer gruplara kıyasla denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenlerden daha fazla bahsetmiştir. Fakat, tüm grup katılımcı sayılarının birbiri ile eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, denetim yetkisine 6-8 yıl arasında süredir sahip olan katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın elde edilme yöntemi, güvenilirliği ve tutarlılığı konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Öte yandan, 9 yıl ve üzerinde denetim yetkisine sahip olan katılımcılar da kanıtın kaynağı, türü, miktarı konularında diğer grup katılımcılarına kıyasla daha çok bilgi vermiştir. Sonuç olarak, katılımcıların denetim yetkisi süreleri arttıkça kanıtın kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir.

Denetim raporu sayısı değişkenine göre oluşturulan çapraz sorgu tablosunda, araştırmada yer alan bağımsız denetçilerin çoğunluğu (30 kişi) meslek hayatlarında 16 ve daha fazla sayıda denetim raporu düzenlemiş olup, bu grupta yer alan denetçiler sayıca diğer gruplara kıyasla, denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenlerden daha fazla bahsetmiştir. Fakat, tüm grup katılımcı sayılarının birbiri ile eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, 0-5 arasında denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın tutarlılığı ve güvenilirliği konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Ayrıca, 6-10 arasında denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın miktarı ve ihtiyaca uygunluğu konularında daha çok fikir beyan etmiştir. 11-15 arasında denetim raporu düzenleyen katılımcılar diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın elde edilme yöntemi ve ihtiyaca uygunluğu konularında daha çok fikir beyan etmiştir. 16 ve üzerinde denetim raporu düzenleyen katılımcılar

diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın kaynağı ve türü konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Sonuç olarak, tüm gruplarda yer alan katılımcıların düzenlediği denetim raporu sayısı değişkeni baz alındığında kanıtın kalitesine etki eden eşit sayıda değişken konusunda bilgi verdikleri tespit edilmiştir.

Son demografik değişken olan denetim yetkisinin elde edilme şekline göre oluşturulan çapraz sorgu tablosunda, araştırmaya katılan bağımsız denetçilerin çoğunluğu (33 kişi), bu yetkiyi KGK'nın düzenlemiş olduğu bağımsız denetim sınavını kazanmak kaydıyla elde etmiştir. Bu grupta yer alan katılımcılar diğer gruplara kıyasla denetim kanıtın kalitesine etki eden değişkenlerden daha fazla bahsetmiştir. Fakat, tüm grup katılımcı sayılarının birbiri ile eşit olması için, katılımcıların verdikleri cevapların ortalamaları en az katılımcı sayısı bulunan gruba göre düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, tüm gruplarda eşit sayıda katılımcı olması durumunda, denetim yetkisini halihazırda ellerinde bulunan SPK lisansının KGK tarafından KGK lisansına dönüştürülmesi yoluyla elde eden grup katılımcıları diğer grup katılımcılarına kıyasla kanıtın kaynağı, elde edilme yöntemi, güvenilirliği, tutarlılığı ve ihtiyaca uygunluğu konularında daha çok fikir beyan etmiştir. Öte yandan, geçiş dönemi eğitimiyle KGK lisansına sahip olan grupta yer alan katılımcılar da kanıtın türü ve KGK'nın düzenlediği sınavı geçerek denetim yetkisi elde eden grup katılımcıları ise kanıtın miktarı konularında diğer grup katılımcılarına kıyasla daha çok bilgi vermiştir. Sonuç olarak, katılımcıların denetim yetkisini KGK kurumundan önce SPK kurumu vasıtasıyla elde eden katılımcıların kanıtın kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir.

Çalışmada elde edilen sonuçlardan yola çıkarak aşağıdaki değerlendirmeler ve öneriler belirlenmiştir:

- İlk olarak, çalışmanın sonucunda denetim yetki süresi arttıkça denetçinin denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi verdiği tespit edilmiştir. Denetim yetkisinin elde edilebilmesi için, KGK'nın Türkiye çapında düzenlemiş olduğu bağımsız denetim standartları ve bu standartların uygulamaları konulu eğitimlerinin sayılarının artırılması faydalı olacaktır. Nitekim bu eğitimler, bilhassa sahada uzun yıllar mali müşavir olarak çalışmış olup, daha sonra KGK'nın düzenlemiş olduğu sınavda başarılı

olarak bağımsız denetim yetkisi kazanan meslek mensupları için çok büyük önem arz etmektedir. Uluslararası bazda hizmet veren bağımsız denetim firmalarında görev yapan meslek mensupları dönemsel olarak aldıkları eğitimler vasıtasıyla uluslararası standartlar konusunda son gelişmelerden, güncellemelerden haberdar olmaktadır. Fakat yerel bağımsız denetim firmalarında yer alan veya bir bağımsız denetim firmasına mensup olmadan serbest olarak çalışan bağımsız denetçiler için, KGK'nın verdiği eğitimler uluslararası standartlara uyarlamalar ve güncel gelişmeler konusunda bilgilendirildikleri tek platformdur. Bu yüzden, KGK eğitim verdiği bölgelerini ve eğitim sayılarını çoğaltmalı, eğitmen açığı söz konusu ise konusunda uzman kişileri istihdam ederek eğitimlerin gerçekleştirilmesini sağlamalıdır.

- Çalışmada elde edilen bir diğer sonuç, denetim yetkisini SPK'nın yaptığı sınavı kazanarak elde ettikten sonra KGK'nın mevcut bağımsız denetçi lisansını dönüştürmesi yoluyla elde eden denetçilerin denetim kanıtının kalitesine etki eden değişkenler konusunda daha fazla bilgi sahibi olduğudur. SPK lisansını elde eden denetçiler daha uzun zamandır denetim yetkisine sahip olan denetçiler olup, gerçekleştirdikleri denetimlerde bağımsız denetim standartları ve diğer uluslararası ölçütleri daha uzun süreli kullanan denetçilerdir. Bağımsız denetim standartları ile meslek mensuplarının yaşadıkları en büyük kaygılardan bir tanesi standartların içerik ve açıklamalarının yeterince anlaşılır olmaması sebebiyle, uygulamada sıkıntı yaşamalarıdır. Bağımsız denetim standartları ISA'lardan uyarlama olup, standartlarla alakalı açıklamaların dışında örnek uygulamaların yer alması meslek mensuplarına uygulamada yardımcı olacaktır.
- Çalışmada elde edilen bir diğer sonuca göre, denetçilerin mesleki tecrübeleri arttıkça denetim kanıtının kalitesi değişkenleri hakkında daha fazla bilgi sahibi olduğudur. Tecrübe sahibi olmayan bağımsız denetim firmalarının ya da bağımsız denetçilerin büyük ölçekli işletmelerin denetimlerinde bulunması yasalarla engellenmelidir. Bu büyüklükte işletmelerin, konusunda mesleki tecrübeye sahip, daha önce potansiyel denetim riski yüksek firmalarda denetim görevinde bulunmuş bağımsız denetim firmalarınca denetlenmesi,

finansal tablo okuyucuları açısından denetlenen firmanın finansal tablolarının gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına dair makul güvence sağlayacaktır.

Ayrıca, çalışma sonuçları arasında yer alması da görüşme gerçekleştirilen bağımsız denetçilerin önerileri doğrultusunda aşağıdaki değerlendirmeleri ve önerileri belirlenmiştir:

- Denetlenen firmalara sunulan bağımsız denetim hizmetinin kapsamı ve kalitesi bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere göre değişmektedir. KGK'nın bağımsız denetim hizmeti veren otoriteler üzerinde kontrollerinin ve yaptırımlarının artırması, tüm bağımsız denetim firmaları veya serbest olarak çalışan bağımsız denetçiler tarafından daha kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunumuna sebep olacaktır.
- Bağımsız denetimde tekelleşmenin önüne geçebilmek için, özellikle “Büyük Dört” (big four) olarak bilinen uluslararası bazda hizmet veren bağımsız denetim firmalarının birçok piyasada yer alan önemli firmaların denetimini üstlenmesinin önüne geçilmesi ve yerel denetim firmalarına bu anlamda daha çok fırsat ve teknik destek verilmesi faydalı olabilir.
- Bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçiler üzerinde KGK'nın kontrollerini artırması, periyodik olarak seçilmiş bazı denetim dosyalarının üzerinden geçilmesi bağımsız denetçilerin daha dikkatli davranmalarına neden olacak ve yakın geçmişte dünyada gerçekleşen Enron gibi yolsuzlukların önüne geçilmesi sağlanacaktır.
- Türkiye’de işletme alanında eğitim veren bazı üniversitelerin bağımsız denetim dersini programlarına aldığı bilinmekte olup, konunun tüm işletme eğitimi veren üniversiteler kapsamında genişletilmesi daha çok öğrencinin meslek hakkında bilgilenmesini ve bilinçli bir şekilde mesleğe adım atmasını sağlayabilir.
- Özellikle uluslararası bağımsız denetim firmalarında Türkiye’nin önde gelen üniversitelerinden mezunlara veya okumakta olan öğrencilere iş ve staj imkanı verilmektedir. Bu durum, diğer üniversitelerde yer alan işletme

mezunları için olumsuz bir durum oluşturmaktadır. Bu açıdan, özellikle doğu ve güneydoğu illerinden eğitim gören öğrencilere büyük şehirlerde yer alan bağımsız denetim firmalarının staj imkanı sunması, stajlarında başarılı olan öğrencilere ise mezun olduklarında iş imkanı sunması sektörün tüm iller açısından zenginleşmesine ve eğitimde eşitliğin sağlanmasına sebep olacaktır.

- Bağımsız denetim mesleğinde yer alan meslek mensuplarının yoğun saatler boyunca ve aralıksız çalıştıkları bilinen bir gerçektir. Bu durum, meslek mensuplarını tüketen bir durumdur. Özellikle sektörde rekabetçi gücünü kaybetmek istemeyen büyük denetim firmaları, çalışanlarına izinlerini yoğun dönem olarak bilinen yıl sonu ve yıl ortası dönemlerinde vermeyip, çalışanlarının yorgun bir şekilde bir denetim işinden diğerine geçmelerini talep etmektedir. Bu durumun çalışanları yıprattığı ve sonraki denetimlerde hata yapılma olasılığını artırdığı aşikardır. Dolayısıyla, bağımsız denetçilerin yoğun dönemlerde dönüşümlü çalışması ve izin haklarının kullanılması bağımsız denetçilerin yoğun dönem sonrası istifalarının önüne geçen ve buna bağlı olarak mesleği geliştiren bir durum oluşturacaktır.

Sonuç olarak, aktif bir şekilde bağımsız denetim mesleğini icra eden bağımsız denetçilerin uygulamada BDS 500'ü nasıl algıladığı ve ne ölçüde faydalandığını araştıran başka bir çalışma bulunmamaktadır. Araştırmanın sadece Ankara ilinde gerçekleştirilmiş olması en önemli kısıtlılığını oluşturmakta olup, bundan sonra yapılacak akademik çalışmalara zemin oluşturması açısından önemlidir. Ayrıca, araştırmanın farklı iller kapsamında genişletilmesinin bağımsız denetim mesleğine ve konuyla ilgilenen akademisyenlere fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Ahmid, Y. (2000). The Extent of Sufficiency of the Evidence Produced by Computerised Information Systems. MSc Dissertation, Academy of Graduate Studies, Libya.
- Akçay, A., Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 40, 227-256.
- Altuğ, F. (2000). Mali Denetim. Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa.
- Arıkan, R. (2004). Araştırma Teknikleri ve Rapor Hazırlama. Asil Yayın, Ankara.
- Boritz, J., Wensley, A. (1990). Structuring the Assessment of Audit Evidence: An Expert Systems Approach. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 9, 49-87.
- Bozkurt, N. (2018). Muhasebe Denetimi, Alfa Yayınevi, 8.Baskı, İstanbul.
- Caster, P., Pincus, V. (1996). An Empirical Test of Bentham's Theory of The Persuasiveness of Evidence. Auditing Journal of Practice and Theory, 15, 1-22.
- Chambers, A. (2006). Assurance of Performance. Measuring Business Excellence, 10(3), 41-55.
- Coşkun, A, Güner, M. ve Okudan, F. (2013). Kamu Gözetimi Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumu Geçiş Dönemi Eğitimi Notları, Fatih Üniversitesi.
- Cosserat, G. (2000). Modern Auditing. John Wiley and Sons Ltd. United Kingdom.
- Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S.K., Uyar, S. (2013). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi, Sakarya.
- Çil, S. (2003). Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISA NO: 530. GÜTTEF Dergisi, 2, 1-21.
- Dinç, Y., Cengiz, S. (2014). Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği. Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5:1, 221-236.

- Durmuş, A.F., Otlı, F. ve Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 9:1, 66-88.
- Erdoğan, T. (2020). Bağımsız Denetimde Görüş ve Görüşü Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi, İstanbul.
- Erkuş, H. (2013). Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi ve Raporlanması. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Ertaş, A. (2018). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon.
- Glover, S., Prawitt, D., Wilks, T. (2004). Why Do Auditors Over-Rely on Weak Analytical Procedures?: The Role of Outcome Bias and Insensitivity to Precision. Working Paper, Brigham Young University, United Kingdom.
- Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi. Aktüel Yayıncılık, 1.Baskı, İstanbul.
- Güçlü, F. (2011). Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler. Detay Yayıncılık, 4.Baskı, Ankara.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. Türkmen Kitabevi, 14.Baskı, İstanbul.
- Haftacı, V. (2018). Muhasebe Denetimi. Umuttepe Yayınları, 5.Baskı, Kocaeli.
- Janvrin, D. (2001). The Mitigating Effect of Internal Control Effectiveness on The Relationship between Source Objectivity, Evidence Set Size and Evidence Persuasiveness. Working Paper. University of Iowa, United States of America.
- Karacan, S., Uygun, R. (2012). Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Uyumlu Denetim ve Raporlama. Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Karadeniz, Y. (2015). Bağımsız Denetim Açısından Kurumsal Yönetim ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İlişkilerinin İncelenmesi: Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma. Doktora Tezi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.

- Karavardar, A. (2014). Denetim Kanıtlarının Denetçiler Tarafından Değerlendirilmesinde Kanaat Fonksiyonlarının Kullanımına İlişkin Deneysel Bir Araştırma. İ.Ü. Sayısal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 50, 125-137.
- Kavut, L., Okay, T., Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayınları, 130.
- Kumar, R., Sharma, V. (2005). Auditing: Principles and Practice. PHI Learning Pvt. Ltd.
- Malkawi, N., Alraja, M., Alkhayer, T. (2010). Information Systems Auditing Applied Study at Banks Listed in the Damascus Stock Exchange Syria. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 21, 120-132.
- Marietta, P., Arnold, W. (2008). Auditor Process Accountability and Epistemic Motivation: Principles Versus Rules-based Accounting Standards. Working Paper, Lehigh University.
- Marris, D. (2010). Challenges Obtaining Audit Evidence. Working Paper, Texas Woman's University.
- Michas, P. (2010). Auditing in Emerging Market Economies: Does It Matter?. Working Paper, University of Missouri.
- Morariu, A., Cercel, T., Ciocodei, G., Stoian, F., Rotaru, H. (2008). Audit Evidence: Top Argument for Final Audit Opinion. Annals of University of Craiova-Economic Science Series, 2(36), 501-507.
- Niktaba, A., Aslani, A. The Effect of Audit Evidence on The Auditor's Report. International Journal of Accounting Research, 2(6), 62-66.
- Ohta, Y. (2009). The Role of Audit Evidence in a Strategic Audit. Journal of Accounting and Public Policy, 18, 58-67.
- Qing, M. (2006). Logical Study on the Relevancy of Audit Evidence. Communication of Finance and Accounting, 2006-8.
- Rittenberg, L., Johnstone, K., Gramling, A. (2009). Auditing: A Business Risk Approach. Seventh Edition, Cengage Learning, United States of America.

- Sağlam, N., Yolcu, M. (2014). Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması, Yaklaşım Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara.
- Sarens, G., De-Beelde, I. (2006). Building a Research Model for Internal Auditing: Insights from Literature and Theory Specification Cases. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(4), 452-470.
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. (2019). Bağımsız Denetim: Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış. Nobel Akademik Yayıncılık, Geliştirilmiş 3. Basım, Ankara.
- Sheng-wen, X. (2006). The Sufficiency of Audit Evidence. *Contemporary Economy and Management*, 2006-6.
- Soltani, B. (2007). *Auditing: An International Approach*. Pearson Education Ltd., Edinburgh, United Kingdom.
- Stephens, R.G. (1983). An Investigation of the Descriptiveness of the General Theory of Evidence and Auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 3(1), 55-74.
- Şirin, M. (2006). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, 61, 23-36.
- Talbot, P. (2006). *Audit Theory, Practice and Ethics*. Third Edition, The Open University, England.
- Toba, Y. (1975). A General of Theory of Evidence as the Conceptual Foundation in Auditing Theory. *The Accounting Review*, 756-758.
- Ünlü, Z. (2018). Uygulamalı Dilbilim Araştırmalarında Temellendirilmiş Kuram Metodu. *Boğaziçi Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 35(2), 51-66.
- Yılcı, M., Yıldız, B., Kiracı, M. (2013). *Muhasebe Denetimi*. Detay Yayıncılık, Ankara.
- Yıldırım, A., Şimşek, H. (2006). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Seçkin Yayınları, Ankara.
- Yüzgün, A. (1984). *Genel Denetim Yaklaşımı*. Dünya Yayınları, İstanbul.

Zakari, M.A. (2011). The Sufficiency and Appropriateness of Audit Evidence Obtained By Libyan Auditors. A Thesis Submitted in Partial Fulfilment of The Requirements of Liverpool Business School, Liverpool John Moores University, for The Degree of Doctor of Philosophy, PhD.

Zuca, S. (2015). Audit Evidence- Necessity of Qualify A Pertinent Opinion. Procedia Economics and Finance. 20. 700-704.

Audit Evidence at A Glance, AICPA, <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/sas-142-at-a-glance.pdf>, Erişim Tarihi: 28.01.2021.

Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/ETİK%20KURALLAR/2019_etikkurallar.pdf; Erişim Tarihi: 06.11.2019.

Bayram, G. (2011). Bağımsız Denetim ve Süreçleri. <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bagimsizdenetimsurecleri.pdf> ; Erişim Tarihi: 03.07.2021.

Bağımsız Denetim Standardı 200- Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20200.pdf; Erişim Tarihi: 28.03.2020.

Bağımsız Denetim Standardı 230- Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20230.pdf; Erişim Tarihi: 12.04.2020.

Bağımsız Denetim Standardı 315- İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_315.pdf; Erişim Tarihi: 16.04.2020.

Bağımsız Denetim Standardı 330- Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_330.pdf; Erişim Tarihi: 11.05.2020.

- Bağımsız Denetim Standardı 450- Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_450.pdf; Erişim Tarihi: 02.07.2020.
- Bağımsız Denetim Standardı 500- Bağımsız Denetim Kanıtları, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20500.pdf; Erişim Tarihi: 11.07.2019.
- Bağımsız Denetim Standardı 505- Dış Teyitler, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_505.pdf; Erişim Tarihi: 23.05.2020.
- Bağımsız Denetim Standardı 530- Bağımsız Denetimde Örneklem, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_530.pdf; Erişim Tarihi: 02.07.2020.
- Bağımsız Denetim Standardı 580- Yazılı Beyanlar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20580.pdf; Erişim Tarihi: 02.07.2020.
- Bağımsız Denetim Standardı 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf); Erişim Tarihi: 12.06.2020.
- Bağımsız Denetim Standardı 705- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf>; Erişim Tarihi: 12.06.2020.
- Deloitte Türkiye Hakkında. <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte-turkey-perspectives.html>; Erişim Tarihi: 24.01.2021.
- Ernst & Young Nedir? Ernst & Young Türkiye 2021. <https://www.yatirimkredi.com/ernst-and-young-nedir.html>; Erişim Tarihi: 24.01.2021.
- Financial Stability Board, https://www.fsb.org/2015/12/cos_021001b/; Erişim Tarihi: 14.01.2020.

- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2016Seti/F_R_I_K_C(1).pdf); Erişim Tarihi: 04.11.2019.
- IMF Advanced Economies List. World Economic Outlook. April 2011, 150. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/weo/2011/01/pdf/text.pdf>; Erişim Tarihi: 24.02.2021.
- International Standard On Auditing 500 Audit Evidence (ISA 500), <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf>; Erişim Tarihi: 11.07.2019.
- ISACA Glossary, <https://www.isaca.org/resources/glossary>, Erişim Tarihi: 04.11.2019.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5282/Vizyon-Misyon>, Erişim Tarihi: 24.01.2021.
- Kong, S. (2020). Audit Evidence: Definition, Types, Procedures and Quality, <https://www.wikiaccounting.com/audit-evidences-definition-types-procedures-quality/>, Erişim Tarihi: 28.12.2020.
- Kong, S. (2020). What Does Sufficient and Appropriate Audit Mean?, <https://www.wikiaccounting.com/sufficient-appropriate-audit-evidence-mean/>, Erişim Tarihi: 28.12.2020.
- KPMG Gündem, KPMG Türkiye: 5 Yılda Büyük Değişim. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/02/KPMGGundem-Sayi-21.pdf>; Erişim Tarihi: 24.01.2021.
- PWC- PricewaterhouseCoopers. <https://trendinginconsulting.wordpress.com/sirketler/pwc-pricewaterhousecoopers/>; Erişim Tarihi: 24.01.2021.
- Qualities and Qualifications of an Auditor: Accountlearning.com, Contents for Management Studies, <https://accountlearning.com/qualities-and-qualifications-of-an-auditor/>, Erişim Tarihi: 21.01.2021).
- Scott, G. (2020). Emerging Market Economy. <https://www.investopedia.com/terms/e/emergingmarketeconomy.asp>; Erişim Tarihi: 24.01.2021.

Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Genel Bilgi. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2/Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf; Erişim Tarihi: 17.11.2019.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, <https://www.tide.org.tr/anasayfa>; Erişim Tarihi: 24.01.2021.

Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 1. Finansal Tabloların Sunuluşu. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/9182/TMS/TFRS-2019-Seti>; Erişim Tarihi: 05.11.2019.



EKLER

Ek 1: Görüşme Formu

Değerli Katılımcı,

Bu Görüşme Formu, “**Bağımsız Denetim Standardı 500:Bağımsız Denetim Kanıtları Üzerine Teorik ve Uygulamalı Bir Çalışma**” isimli **Doktora Tez Çalışması** için hazırlanmıştır. Cevaplarınız, bilimsel bir çalışmada kullanılacağı için ad ve soyadı belirtmenize gerek olmayıp, elde edilen bilgiler bu Tez Çalışma amacı dışında kullanılmayacaktır. Cevaplarınız son derece önemlidir.

Zaman ayırdığınız için şimdiden teşekkür ederim.

Öğr.Gör. Sezin Açık Taşar

1.Cinsiyet

☐ Erkek ☐ Kadın

2. Yaş

☐ 20-30 ☐ 31-40 ☐ 41-50 ☐ 50 ve üzeri

3. Mesleki Unvan

☐ Mali Müşavir ☐ YMM ☐ Bağımsız Denetçi ☐ Diğer

4. Kaç yıldır SMMM/YMM/Diğer olarak meslekte görev yapıyorsunuz?

☐ 0-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16 ve üzeri

5. Kaç yıldır denetim yetkisine sahipsiniz?

☐ 0-2 ☐ 3-5 ☐ 6-8 ☐ 9 ve üzeri

6. Kaç bağımsız denetim raporu düzenlediniz?

☐ 0-5 ☐ 6-10 ☐ 11-15 ☐ 16 ve üzeri

7. Bağımsız denetim yetkisini nasıl aldınız?

☐ Geçiş dönemi eğitimi alarak bağımsız denetim yetkisini aldım

☐ KKGK'nın düzenlediği sınavı kazanarak bağımsız denetim yetkisini aldım

KANITIN KAYNAĞI

8. Bağımsız kaynaklardan elde edilen veya farklı kaynaklardan elde edildiği halde birbirleriyle tutarlı olan denetim kanıtları denetim kanıtının kalitesine ne yönde etki

eder?

9. Önceki denetimlerden/ diğer denetim ekibi üyelerinden / diğer denetim firmalarına mensup meslektaş denetçilerden alınan denetim kanıtı, denetim kanıtının kalitesi üzerinde etki eder mi? Eğer evet ise açıklayınız

10. İşletmenin muhasebe sistemi, muhasebe sisteminden elde edilen denetim kanıtının yeterliliği, uygunluğu ve güvenilirliği üzerinde ne ölçüde etkilidir?

11. Bir uzman kişinin kabiliyeti, yetkinliği ve tarafsızlığının fiziksel kanıtlara dayanan kalite, koşul veya değeri belirlemeye yönelik yazılı temsilinin denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? (aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler..vb.)

KANITIN DOĞRUDAN OLUP OLMAMASI

12. Denetçi tarafından doğrudan (gözlem) veya dolaylı (sorgulama) olarak kaynağından elde edilen denetim kanıtının, denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? Neden?

KANIT TÜRÜ

13.Sözlü bilgilerden elde edilen kanıtların kanıt kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? Neden?

14. Orijinal veya kopya dokümanlardan elde edilen kanıtların denetim kanıtı kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz? Neden?

TEST EDİLECEK KALEMLERİN SEÇİLMESİ – KANIT MİKTARI

15. Denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirme yapması denetim kanıtı kalitesini nasıl etkiler?

16. Denetçi kontrol testi gerçekleştireceği hesap grubu için örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğü belirlemesi, denetimin etkinliğine nasıl etki eder?

17. Denetçinin incelediği hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin ciddi bir risk içerdiğini düşünmesi durumunda, toplayacağı kanıt sayısı nasıl olmalıdır?

18. Deneyiminize göre, iç kontrolün etkinliğinin ya da örneklem büyüklüğünün denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu üzerinde etkileri nelerdir?

KANITIN TUTARLILIĞI, İHTİYACA UYGUNLUĞU VE GÜVENİLİRLİĞİ

19. Kanıtın tutarlılığının denetim kanıtının kalitesini etkilediğini düşünüyor musunuz?

20. Denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği denetim kanıtının kalitesini etkiler mi? Neden?

ÖZGEÇMİŞ

