

DENETİM DELİLLERİNİN MAHİYETİ VE GÜVENİLİRLİĞİ *

Çeviren :

R. K. MAUTZ

Ass. Celâl KEPEKÇİ

Denetimde delilin önemi, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında açıkça ve üzerinde durularak anlatılmaktadır. Bu, çalışma alanının üçüncü standardında şu şekilde ifade edilmektedir:

İncelenmekte olan mali durum tabloları hakkında bildirilecek görüşe uygun bir esas koymak için yoklama, gözlem, araştırma ve mutabakat suretiyle yeterli sayıda geçerli delil elde edilmelidir (1).

Bunun denetim delili üzerindeki önemi nedeniyle, çalışma alanının bu standardı bazı çok enteresan sorular ortaya çıkarır. Bir denetçi «yeter derecede» delil teşkil eden hususları ele geçirdiğini nasıl anlar? Delil teşkil eden hususun «muteberliğine» nasıl karar verilir? Burada kullanıldığı anlamda «delil teşkil eden husus» nedir? Standartta belirtilen delili elde etmenin çeşitli yöntemleri aynı değerde deliller sağlar mı, yoksa çeşitli faydaları olan farklı yöntemlerin uygulanması suretiyle mi delil sağlanır?

(*) **The Journal of Accountancy**, C. 105 (May, 1958), s. 40-47.

(1) **Generally Accepted Auditing Standards** (NewYork: AICPA, 1954) s. 14

Bu tarz sorular, denetim delillerinin sınırları, kullanılış yerleri, çeşitleri ve mahiyetinin denetim literatüründe tam bir açıklamasının henüz bulunmadığını önemle belirtmeye yarar. Şüphesiz kamu muhasebesi halâ yeni bir meslektir ve daha dün ortaya çıkan böyle çapraşık konuda tam bir teori bekleyemeyiz. Henüz denetim delillerinin kapsamlı bir teorisinin mevcut olmaması eğitimciler için büyük engel, mesleki standartların geliştirilmesinde bir sınırdır ve diğer meslek uygulayıcıları için de bir eksiklik. Delilin kapsamlı bir teorisinin gelişmesi büyük bir girişimi ve oldukça uzun bir dönem için ciddi bir çaba harcanmasını gerektirecektir. Bu makalenin amacı sadece genel konuya uygun düşen bazı meseleleri ve sonuçları ele almak olacaktır.

Bu sorulara cevap aramaya çalışmada ilk düşünce, hukukun yardımını istemek olabilir. Delilleri değerlemede ve sınırlarını tesbit etmede denetçilere yardımcı olabilecek çok sayıda bilgi avukatlar ve yargıçlar tarafından toplanmış olsa gerekir. Hatta hukuki delil teorisi hakkında kısa bir bilgi, delilin önemini anlamada, ortaya konulmuş ve analiz edilmiş delil sınıflarına dikkat etmede yardımcı olur. Yalnız, delille ilgili hukuki tecrübenin denetim alanında sınırlı bir uygulama olanağına sahip olduğunu çok daha iyi bir şekilde belirtecek olan hukuk ve denetim arasındaki bazı farkların ek bir çalışma ile ortaya konulması gerekir.

HUKUKTA VE DENETLEMEDE DELİL

Jüri sistemi, kanunun delilleri denetçilerden daha farklı bir açıdan görmesine ve gereksiz gördüğümüz kuralların doğmasına sebep olur. Jüri üyeleri hukukçu olmadıkları gibi, delil hususunda ve hukukta uzman olan kimseler de değildir. Kendilerine, uygun sonuçlara varılmak üzere delilleri ile birlikte verilen olaylardan sonuçlar çıkarmakta maharetli değildirler. Belki akıldan çok duyguları ile karara varırlar; Jüri üyeleri olaya uygun olmayan deliller ortaya koyan veya kendi amaçlarına göre delilleri kullanan mahir bir avukat tarafından dava konusuna uygun olmayan kararlara sürüklenebilir. Uygun olmayan delillerin etkisinden jüri üyelerini korumak ve duygusal sonuçlardan çok, akla dayanan sonuçlara erişmede onlara rehberlik etmek için, kabul edilebilir kurallar geliştirilmekte ve hakkıyla uygulanmaktadır. Bu kurallar, neyin delil olarak gösterilebileceğini ve neyin delil olarak gösterilemeyeceğini ortaya koymaktadır. Bu suretle, mahkeme kabul edilebilir temel kuralların doğmasında ve onları özel hallerde uygulamada, sadece jüriyi ve jürinin kararlarını etkileyecek olan en uygun delili ayıklar.

Denetlemede paralellik yoktur. Hukukçu olmayan bir jüri yerine bizzat denetçi muhasebede ve denetim delillerinde uzman olarak delili değerler ve bir karara varır. Denetçi neyi delil olarak kabul edeceğine ve neyi kabul etmeyeceğine karar verir. Gerçekte kesinleşmiş kurallar yoktur; delillerin tamamının veya bir kısmının ortaya çıkarılması denetçiye kalmış bir iştir. Kararlarına ulaşmada hangi delillere dayanacağına karar vermelidir. Delilin kabul edilebilirliği hakkında hukuki kurallar doğrudan doğruya veya bir örnek olarak çok az yararlar sağlar; çünkü bunların jüri sistemiyle uzaktan bir benzerliği dahi yoktur.

İkinci fark, hukuki bir davada avukatların adliye görevlisi olarak hizmet etmesinden doğar; herbiri davanın tamamen ve etkin bir şekilde kendi tarafı lehine sonuçlanması için ahlâkın ve hukuki uygulamanın sınırları içinde herşeyi yapabilmeyi sorumluluğu ile yükümlüdür. Bu, mahkemeye sunulacak kabul edilebilir delillerin tamamen uygun olduğu güvenini sağlar. Hukuki sistemimiz şu varsayıma dayanır; bir meselede iki zıt görüşe sahip bilirkişiler davanın iddiasını reddetmede ayrı ayrı durumların delillerini ortaya koyarlar ve sonunda gerçek ortaya çıkar ve hukuk galip gelir. Oysa denetimde benzer uygulamalara ve varsayımlara sahip değiliz. Bir denetim olayında zıt görüşte olan avukatların tutum, davranış veya hareketleri ile karşılaştırılabilecek bir durum yoktur. İncelenen şirket, mali durum tabloları konusunda bir mesele yaratmak istemez: Denetçi de bu tabloların yanlış olduğunu isbata çalışmaz. Birçok incelemede hem denetlenen şirket, hem de denetçi aynı sonuçlar-şirketin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının doğru sunuluşu- ile ilgilidir. Görüş farkları olduğu zaman, resmi bir şekilde mahkeme önünde değil, fakat «mahkeme dışı» bir esasla basit bir görüşme ile hemen hemen her mesele halledilir.

Denetleme ile mahkeme prosedürü arasındaki bu iki fark-bir jüri üyesini korumak için kesinleşmiş kuralların olmaması ve avukatlar ihdef almamak-denetlemede az çok bize faydası olan delil meselesinde hukuki gelişme ve tecrübenin artmasına imkân vermesi bakımından çok önemlidir. Hukukçu arkadaşlarımız tarafından kullanılan temel sınıflamalar ve tanımlamalardan ve belki delillerin farklı tiplerinin muteberliği ile ilgili kavramlardan çok şey öğrenebiliriz, ama aslında denetimin denetim delilleri teorisi ile ilgili kendi araç ve bilgilerine dayandığı görülür.

Denetleme ile hukuk arasındaki farklar meselesini bitirmeden önce, bu farkların denetçilere önemli külfetler getirdiğini ve bu külfetleri önem derecesine göre kabullenmenin gerektiğine işaret etmek iyi olacaktır.

Denetlemede delil teşkil eden hususlar için kesinleşmiş kuralların yokluğu, delillerin seçiminde denetçinin muhakemesi ve eğitiminden başka kendisine yardımcı olacak herhangi bir şeyin mevcut olmadığını gösterir. Denetçi, önce şirket kayıtları ve yardımcı belgeleri gibi büyük miktardaki bilgiye ve ayrıca soruşturma, mutabakat ve diğer denetim teknikleri vasıtasıyla bulduğu ek bilgiye sahiptir. Delilin çeşidine göre fazlaya kaçmadan gereken ağırlığı vermelidir. Denetçi uygun, güvenilir ve müsbet olmayan, yanlış anlaşılabilen delilleri tanımalı ve bunları hiç olmazsa ihtiyatla kullanmalıdır. Denetçi, delillerin sadece nasıl elde edileceğini değil, aynı zamanda herbirinin faydalılığını ve sınırlarını da bilmelidir.

DENETÇİNİN SORUMLULUĞU

Denetçinin tahrik ve karşı görüşler olmaksızın bağımsız çalışması nedeniyle iki ek sorumluluğu daha vardır. Birincisi, denetçi gerçekte, bir olayın iki yüzünü de aynı zamanda incelemelidir; müşterisinin mali durum tabloları ile ilgili herhangi bir iddiasının lehinde veya aleyhindeki delil için de aynı derecede uyanık olmalıdır. İkincisi, bütün uygun delilleri araştırmaksızın bir kanaate varamayacağını bilerek elinden gelen bütün çabayı incelemelerinde harcamalıdır. Bu, tarafsız ve bağımsız olmak için kusursuz ve dikkatli bir çabayı gerektirir.

DENETLEMEDE DELİLLERİN MAHİYETİ VE SINIFLANDIRILMASI

Delil, «bir kişinin tartışılan bir soruyu cevaplamasını kolaylaştırmak amacıyla o kişiyi bilgi sahibi yapan olaylar» olarak tamamlanır (2). Bağımsız muhasebeci tarafından yapılan bir incelemede, mali durum tablolarındaki her beyan tartışma konusu olmasa bile bir sorun olarak düşünülmelidir. Mali durum tablolarındaki beyanların doğruluğu veya sahteliğine karar verilmesini kolaylaştırmak amacıyla denetçinin aklına gelen gerçek veriler, delili teşkil eden hususlardır. Böylece mali durum tabloları ispatlanması gereken sorunlar serisi olduğu ve denetim delilinin de denetçinin bu sorunların ispatlanmasında veya bunların aksini savunmada faydalandığı bütün olayları kapsadığı düşünülebilir. Delil konusunda büyük otorite sayılan Wigmore şöyle yazar: Delil her zaman nisbi bir kavramdır. İki olay arasındaki ilişkiye işaret eder: İspat edilecek sorunlar ve bu sorunları ispatlayan ilgili maddi deliller. Önceki zorunlu olarak teoriktir, fakat bunun varlığı hususunda mahkemenin ikna edilmesi maddi delillerin ileri sürülmesine bağlıdır (3).

(2) The Encyclopedia Britannica, 1957 baskısı, C. 8, s. 905

(3) J.H.WIGMORE, The Science of Judicial Proof, 3. baskı, Boston, 1937, s. 8.

Delilin mahiyetini Wigmore şöyle ifade eder:

İspat edilecek hususlar için mahkeme tarafından kanaat uyandırmanın muhtemel iki yargılama şekli vardır. Birincisi, istenilen kanaatin uyandırılması için ispat edilecek şeyin bizzat mahkeme tarafından gösterilmesidir. İkincisi, vereceği kaanatla bir sonuca ulaşacak bazı bağımsız delillerin gösterilmesidir. Birincisine kan lekesi olan bir bıçağı ibraz etmek, yaralanmış bir kolu göstermek, jürice emlâkin görülmesi ve bir belgenin gösterilmesi gibi misaller verilebilir. İkincisi ayrıca iki sınıfa ayrılır: a) Söz konusu şeyin mevcudiyeti hakkında bir kimsenin tanıklığı veya b) diğer herhangi bir delil; biri tanıklık veya doğrudan doğruya delil, diğeri fer'i deliller veya dolaylı deliller olarak isimlendirilir (4).

Bu üç yollu sınıflamanın denetlemede hemen uygulanabilir olduğuna işaret edelim. Mahkemeye kan lekesi bulunan bıçak sunulabildiği gibi, mevcut nakit, stok veya hisse senedi ve tahviller de bir denetçiye ibraz edilebilir. Müşterilere karşı bir şirketin iddialarını doğrulamak, iç kontrolün anlamını kavramak, şarta bağlı borçların büyüklüğü hakkında bilgi almak için ve daha pek çok maksatlarla mutabakat, tutanak ve sözlü sorulara cevaplar almak suretiyle tanıklardan istifade edilebilir. Denetlemede «diğer bütün» kategoriler, şirket, memur ve işçilerinin davranışları, çeşitli tipteki belgeler ile mevcut kayıtlar ve ilgili olaylar gibi delil teşkil eden hususları kapsar.

Wigmore, delillerin bu üç kategorisinin uygun başlıklarının tartışmasını ve birbirinden çıkarılacak sonuçları devam ettirir. Amaçlarımız bakımından, eşyanın incelenmesi için «maddi delil», insanların tanıklığı için «tanıklığa dayanan delil», ve diğerleri için de «dolaylı delil» terimlerini kullanmak uygun olacaktır. Bunlar, Wigmore tarafından bulunan terimler olmamakla beraber, bizim amaçlarımız için uygun terimlerdir.

DENETİM DELİLLERİ VE DENETİM TEKNİKLERİ

Bir taraftan delillerin bu grupları arasında, diğer taraftan bu gruplar ile temel denetim teknikleri arasında direkt bir ilişki mevcuttur. Temel denetim tekniklerinin çeşitli sınıflamaları yapılmıştır, fakat burada ben, en çok bildiğim, yakın olduğum sınıflamayı kullanacağım (5). Bu sınıflama şunları kapsar:

1. Fiziki inceleme ve sayma,
2. Doğrulama (mutabakat)

(4) İbid. s. 11

3. İspat edici belgeleri inceleme ve kayıtlarla karşılaştırma,
4. Yeniden hesaplama,
5. Defter tutma şeklinin izlenmesi,
6. Derinlemesine inceleme,
7. Soruşturma,
8. Yardımcı defterleri inceleme,
9. İlgili hesaplar arasında ilişki kurma,

Bu tekniklerin herbiri denetim delillerini bulmak için birer araçtır. Denetim teknikleri, denetçinin araştıracağı hususun doğruluğuna derhal kanaat getirmesine veya bu hususta iknaya sevkeden delilleri toplamasına yarayan araçları ortaya koyar. İlişkiler aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Maddi Deliller şöyle sağlanabilir:

- Fiziki inceleme ve sayma,
- Yeniden hesaplama,
- Defter tutma şeklinin izlenmesi,

Tanıklığa dayanan deliller şöyle sağlanır:

- Doğrulama
- Soruşturma

Dolaylı deliller ise şöyle sağlanır:

- İspat edici belgeleri inceleme,
- Derinlemesine inceleme,
- Yardımcı defterleri inceleme,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma,

Maddi deliller, bir yorumu gerektirmeksizin araştırılacak hususların doğruluğunu kabul ettiren maddi şeylerdir. Böylece stokları görmek, onların mevcut olduğunu belirtir; Küçük kasa sayılırsa, onun mevcudiyeti ispatlanmış olur. Aynı şekilde, denetçi mizanın toplamını alırsa veya temettü hesaplanmasını onaylarsa ya da hesapları yevmiye defterinden büyük deftere geçirmeyi izlerse mizandaki rakamların doğru olup olmadığını, hesaplamada unsur olarak verilen tutarlardan temettünün doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, yevmiye defterinden büyük deftere hesapları geçirmenin ilgili hesabın uygun tarafına doğru olarak yapılmış olup olmadığını ayrıca bir fikir yürütmeye lüzum kalmadan kabul eder.

Tanıklığa dayanan delil üçüncü kişilerin ifadelerinden elde edilir ve denetçinin yorumunu gerektirir. Bir denetimde tanıklığa dayanan delil denetçi tarafından sorulan sorulara alınan cevaplar şeklinde belirir. Denetçi,

denetlenen şirketin müşterilerine belirli olayları doğrulamaları için yazılı sorular gönderir. Mali durum tablolarına dayanan bilgiler için memurlara, işçilere ve şirketin danışmanı gibi kimselere sorular sorulur. Bazen bu sorulara verilen cevaplar yazılı, bazen de sözlü olabilir. Hepsinin önemli bir ortak özelliği vardır: Bu da mali durum tablolarının—ispatlanacak hususların—doğruluğuna veya yanlışlığına denetçinin hüküm vermesine yarayacak kişilerin ifadelerinden ibaret olmasıdır.

Dolaylı delil bir çok bilginin birleştiği diğer bir kategoridir. Denetim işinin büyük bir kısmı, denetçinin kaydedilen olayların doğruluğuna hükmetmesine yarayan ticari senetler ve çeşitli dökümanların gözden geçirilmesini ihtiva eder. Yardımcı kayıtlara da aynı önem verilir ve onların mevcudiyeti ve mahiyeti, tablolar hakkında sonuç çıkarmada denetçi tarafından hesaba alınır. İnceleme esnasında denetçi, diğer tekniklerden birinin kullanılması şüretiyle ek bir araştırmayı gerektiren ve her zamankinden farklı veya uygunsuz maddeler için, muhasebe kayıtlarını inceden inceye araştırır. Eğer her zamankinden farklı veya uygunsuz maddeler bulunmazsa, kayıtların düzenli olduğuna hükmedilir. İlgili hesaplar arasında ilişki kurma, sonuç hesaplarının meselâ sigorta giderlerinin bilânço kalemlerinden peşin ödenmiş giderler ve ödenecek sigorta primleri tutarları ile sonradan mutabakatı ve stok miktarlarının brüt kâr değerlendirme usulünün uygulaması suretiyle bulunan alış ve satış hacimleriyle uygunluğu gibi çeşitli durumları kapsar.

GÜVENİLİRLİĞE KARAR VERMENİN ESASLARI

Bütün delilleri bu üç kategori içinde bölümlenme, ilk bakışta yanlış yola sevkedebilir olmasına rağmen, denetim delillerinin güvenilirliğini değerlendirmede yararlıdır. Denetim delillerinin güvenilirliği hakkında ilk düşünce, en güvenilir delillerin «maddi deliller» olduğu, sonra «tanıklığı dayanan deliller»in geldiği ve en zayıfını da «dolaylı deliller»in teşkil ettiğiidir. Genel olarak bu düşüncede bir gerçek payı vardır, fakat kesinlik arzeden tehlikeler bakımından bu ayırma güvenme hususunda bazı önemli istisnalar olacaktır. Gerçekte, delilin her çeşidinin nispi güvenilirlik derecesi çok büyüktür, öyle ki mevcut en iyi dolaylı delil denetçiye verilen bir çok maddi delil kadar güvenilir olabilir. Belki güvenilirliğe karar vermenin esaslarının biraz analiz edilmesi bu durumu açıklamakta yararlı olacaktır.

DENETİM DELİLLERİNİN SAKINCALARI

Denetim delillerinin kullanılmasındaki sakıncalar nedir? Güvenilirlikte ilgili ne gibi meseleler ortaya çıkabilir? Bu, önemli bir derecede delilin

sınıfına bağlıdır, fakat her üç sınıf delille ilgili olarak doğabilecek meseleler de vardır. Bunlar: 1) İhtilâflı meselelere uygunluk, 2) yanlış yorumlama ihtimali ve 3) kesinlik'tir.

TEMİNATSIZ SONUÇLAMALAR

Deliller görüşülen meselelere uygun olmadıkça, ispat maksadıyla kullanılmaları geçerli değildir. Fakat Wigmore, uygun olmayan bir delilin kabul edilmesine kadar götürülebilen şuursuz sonuçların genellikle büyük bir risk teşkil ettiğini belirtir. Meselâ tecrübeli bir kişi müşterinin defter-kebirinden istifade ederek mizanı alır, onun toplamını bulur ve onun ana hesaplarla uyduğunu görürse, yardımcı defterlerin de güvenilir olduğuna inanabilir. Gerçekten ispatlanan herşey eşitliği ifade eder. Şahıs hesapları gerçek, tahsil edilebilir veya uygun olarak sınıflandırılmış olabilir veya olmayabilir, Diğer bir örnek, stokların yerinde görünmesi, sadece onların mevcut olduğunu gösteren bir delildir, yoksa onların sahipliğini, halihazırda kullanıldıklarını veya doğru bir şekilde fiyatlandırıldıklarını gösteren delil değildir. Bilânço ve kasa hesabının alacak tutarına dayanan bankadaki fonlarla bir banka mutabakatı kurulabilir; bu, tecrübesiz bir denetçinin vardığı bir sonuçtur, eldeki toplam nakdi göstermez. Bir teyit isteğine verilen cevap bir alacağın nadiren tahsil edilebilirliği ispat eder. Bütün denetim delilleri için bu böyledir. Her bakımdan denetçi, delil teşkil eden malzemeleri kullanmada ihtiyatlı olmalıdır. Bu ihtilâflı meselelere tam uymadıkça, denetçinin maksatları için yeterli addedilemez.

Meselenin belirli bir kısmı, mali durum tablolarında verilen bir kalemle ilgili ispatlanacak bir çok hususun ayırma güçlüğünden ve bu hususların herbirinin soruşturulmasından doğar. 20.000 dolarlık bilânço kalemi pazarlanabilir hisse senedi ve tahviller hesabı, mahiyeti icabı, delil teşkil etmeye yeterli en az şu dört hususu ihtiva eder:

1. Şirketin sahip olduğu yatırımlar,
2. Gösterilen miktarın uygun olduğu ve bu miktarın genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre tesbit edildiği,
3. Yatırımların gerçekten satılabilir olduğu,
4. Mali durum tablolarında uygun şekilde sınıflandırılmış oldukları

Bu hususların herhangi birinin ispatı olarak ibraz edilmiş deliller diğerlerine uygun olabilir veya olmayabilir. Hisse senetlerinin incelenmesi, denetçiyi, şirketin bir takım hisselerine sahip olduğuna ikna edebilir; değerlemenin tatmin edici olması denetçinin ikna olması bakımından yeterli değildir. Denetçi ihtilâflı her hususu açığa çıkarmak ve denetim delillerine dayanmayan sonuçlardan kaçınmak için kendini zorlamalıdır.

YANLIŞ YORUM

Görüldüğünden başka anlama gelebilen durumlarda yanlış yorum ihtimali çok kuvvetlidir. Yine bir mesele ifade ediliş şekliyle ele alınmalı fakat az da olsa bir başka anlam çıkartmaya çalışılmalıdır. Çoğunlukla delil, eğitim görmemiş bir denetçinin anladığı anlama gelmez. Mukavelenin şartları açık bir örnektir. Bir denetçi, hatta eğitim görmüş olsa bile özellikle teknik bir sözleşmenin yazılış tarzı yüzünden yanlış yola düşürülebilir. Daha basit bir örnek olarak, hesap isimleri hesabın kapsamını tanımlamayabilir; yevmiye maddesi açıklamaları açık olmayabilir; belgelerde apaçık onaylar tamamen farklı birşeyler olarak anlaşılabilir; iç kontrol prosedürü ilk görünüşte bıraktığı intibadan daha az etkin olabilir. Diğer kişilerden sağlanan deliller bakımından yanlış yorumlama ihtimali iki kattır: Soru sorulan kişi, soruyu yanlış anlayabilir ve denetçi tarafından cevap yanlış anlaşılabilir. Tecrübesi az her denetçi ,teyidi istenen hususlarda alıcının isteneni anlamadığını gösteren cevaplar amlaktadır. İhtilâflı hususa örnek sadece bu değildir, kanımca çoğumuzun en güvenilir r kabul ettiği bu örnek, bu tekniğin uygulanmasıyla elde edilen delillerin gerçek güvenilirliği ile ilgili bazı ciddi sorunlar daha ortaya çıkarır.

KESİNLİK

Nispeten az sayıda denetim delili tamamen ve nihai olarak kesindir. Nakit üzerindeki çalışmamız, belirtilen bakiyenin tamamen doğru olduğunu bize gösterebilir. Fakat, çok muhtemelen hesap hülâsasının elde edilmesi sırasında açığa çıkarılmamış bir kaç tahsil edilmemiş çek olacaktır. Stokların kalitesi, şarta bağlı borçların mevcudiyeti, amortisman oranlarının yeterliliği ve benzeri hususlar hakkında çok önemli Şüphelerimiz doğabilir. Şüphesiz Denetçiler bir şeyin tam doğru olduğunu garanti etmezler, sadece mali tabloların «doğruyu aksettirdiği»ne dair bir fikir verirler. Fakat bu doğruluk meselesinden çok daha başka şeydir. Önceki paragrafta sözkonusu edilen örnek en güvendiğimiz tekniklerden biri olan mutabakat ile bulunan delillerin bazı durumlarda en az değerli olabileceğini gösterir. Güvenilir olmayan delillere fazlaca güvenme gibi bir hata yapmaktan kaçınmak istiyorsak, belirli bir duruma dayanarak toplanan delillerin kesinliği ile daima ilgilenmeliyiz. Eğer kesinliği biraz azalır, hiç olmazsa daha çok miktarda delil toplamaya dikkat etmeliyiz.

DELİLLERİN GÜVENİLİRLİĞİ

Birçok halde, gerçekten kesin delil yoktur. Meselâ, açılan bir davanın aksi şekilde veya şirketin lehine karara bağlanıp bağlanmayacağını nasıl

bileceğiz? Cevap ya bilemediğimiz şeklinde olmalı veya kesin delil bulamadığımız hususların mevcut olduğuna dair çalışmamıza güvenen kişileri aydınlatıcı şekilde olmalıdır.

MADDİ DELİLLERDEN DOĞAN DİĞER PROBLEMLER

Daha önce belirtilen uygun olma, yanlış yorumlama ihtimali, kesinlik gibi güvenilirlik problemlerine ilave olarak her delil sınıfının kendine özgü özel güvenilirlik meseleleri vardır. Belki de maddi delilleri kullanmada en gerçekleşebilir ihtimal olan teminatsız sonuçlamalar meselesine ilâveten, zaman meseleri de çok önemlidir. Denetçi, şirketin denetim tarihinde menkul kıymetlere sahip olduğundan emin olabilmek için, onları fiziki olarak zamanında mı incelemiştir. Denetçi üç ayrı kasa fonunu saydı mı, yoksa aynı kasayı iki veya üç defa mı saydı? Bilânçodaki tutara güvenilir bir şekilde erişmek için bilânço gününe mümkün merteye yakın bir zamanda mı envanter yapılmıştır? Denetçi tarafından mizan çıkarılmadan önce hesap yekûnlarının tahrif edilme ihtimalinin olmadığı bir zamanda hesap yekûnlarının doğruluğu araştırılmış mıdır?

Şüphesiz doğrudan doğruya ispat kabiliyeti olduğu için maddi delilin güvenilirliği vardır, fakat denetçi maddi delille ispatlanmayan hususlarda teminatsız sonuçlardan kaçınmak için özellikle ihtiyatlı olmalıdır. Aynı şekilde denetçi, maksadına uygun deilleri elde edeceği zamanı iyi tayin ettiğinden emin olmalıdır.

TANIKLIĞA DAYANAN DELİLLERİN GÜVENİLİRLİĞİ

Tanıklığa dayanan deliller (insanların beyanları) güvenilirlik hakkında yeni bir takım soruları görüşme konusu yapar. Birinin diğerinden daha önemli olduğunu söylemek güçtür; Bunların herhangi biri, bir şahsın delil olarak yararsız kalacak ifadesini gösterebilir. Tanıklığa dayanan delillerin güvenilirliği şunlara bağlı olarak değişebilir: 1) tanıklık eden kişinin bilgisi, 2) tanıklık eden kişinin samimiyeti veya sorumluluğu, 3) tanıklık eden kişinin tarafgirlik veya şahsi menfaatini düşünme derecesi.

Şüphesiz tanığın karakteri ve meziyetleri tanıklığa dayanan delillerin aslını ve mevcudiyetini tayin eder. Mesele hakkında bilgi sahibi, sorumluluğunu müdrük ve dürüst olmadıkça ve kasıtlı davrandıkça tanığın ifadeleri delil olarak az değerlidir.

Şüphesiz denetçi, tanığın eğilimini, tarafsızlığını, dürüstlüğünü, sorumluluk duygusunu ve istenen bilgiye sahip bir kişi olup olmadığını her zaman bilmek durumunda değildir. Denetçi sorulan sorulara cevap veren kişilerin ehliyetli olmadığına inanıyorsa, delilleri başka yerde aramalıdır;

onların cevapları «yeterli delil olabilecek hususlar» olarak düşünülemez. Eğer yönetim kurulu başkanı stokları fiilen sayılıp tartıldığından ve ölçüldüğünden habersiz ise, denetçi bu hususları ona sormamalıdır. Modası geçen stoklar gibi hususlarda lakayt bir depo memurunun cevabı, nadiren tatminkâr bir delil olabilir. Bir küçük kasa sorumlusunun kendi fonundan bir çekin ödenmiş olduğunun doğruluğuna işaret eder mahiyetteki beyanı, diğer delillere dayanmadıkça çok az sıhhatlidir. Fakat birçok halde, denetçi tanıklığa dayanan delilleri sunan kişilerin meziyetleri ve karakteri hakkında şu veya bu şekilde herhangi bir bilgiye sahip değildir. Gerçekte bu durum, bizi kesinlik meselesine geri götürür. Diğer uygun deliller mevcutsa, daha kesin delilleri temin etmek için çaba harcamak gerekir. Eğer doğruluğu şüphe götürür tanıklığa dayanan delil en kesin delil olarak görülüyorsa, o zaman bunlar geçerli addedilmelidir, fakat aynı zamanda denetçinin mevcut riski kabullenmesi ve onun fikrine güvенеcek olan kimseleri bu husustan haberdar etmeye çalışması gerekir.

DOLAYLI DELİLLERİN GÜVENİLİRLİĞİ

Dolaylı deliller, şimdiye kadar sözkonusu edilenlere yeni bir güvensizlik ihtimali daha ilâve eder; bu, suistimal veya sahtekârlık tihtimalidir. Bu hoş olmayan ihtimal, özellikle dökümanter delillerin bütün çeşitleri için mevcuttur. Bir fatura ,bir satış fişi, iki hesap arasındaki mutabakat, föy volan halinde yevmiye defterinin tasdiki, bunların hepsi veya biri hayali olabilir. Tatmin edici bir iç kontrol sisteminin mevcudiyeti denetçiye belgelerin ve üzerindeki parafın doğru olduğuna dair biraz güven verebilir. Suistimal ihtimali incelenmeli, fakat denetçi, tasvibine bırakılan dolaylı delillere güvenmek için bir dayanağa sahip oluncaya kadar, delillerin dayandığı hususların doğruluğunun anlaşılmasında ihtiyatlı olmalıdır.

Delilin en az anlaşılır şekli, ispat için yeter derecede kuvvetli delil olmamasıdır, fakat çoğunlukla kendiliğinden ispat edici kuvveti olmayan diğer delil teşkil eden hususları geçerli yapmak için yeterlidir. Bu, mal ve hizmet tedarik eden, imal eden veya işleyen, müşteri temin eden, para tahsil eden ve ödeyen ve personel, vergi idaresi ve ortaklarla ilgilenen faal bir teşebbüsün mevcudiyetini gösterir. Denetçinin çalıştığı özel atmosfer, mali durum tablolarında bir çok hususun doğruluğu hakkında sonuçlar ortaya çıkarmalıdır. Denetçi işletmenin büyüklüğüne bakıp, stokların değer olarak tutarını söylemez, fakat malların muhtemelen modasının geçip geçmediğine, işletme içinde ve dışında konsinye mal bulunup bulunmadığına, sahibi olunan malların umumi mağazalarda depolanıp depolanmadığına ve diğer yollarla elde edilen delillere dayanan uygun sonuçlara bakarak

ve işletme hakkındaki gözlemlerinden istifade ederek stokların büyüklüğünün genel durumunu çıkarabilir.

Şüphesiz burada bir sakınca vardır. Tecrübesiz bir kişi işin çokluğundan etkilenirse, kararı yanlış olacaktır. Maharetli ve tecrübeli bir denetçi bile, etkisi altında kalacağı iş veya mevcut şartlar üzerinde durmaya dikkat etmelidir. Onun problemi, delile dayanmayan sonuçlar ile teminatsız sonuçlardan kaçınmak için, hadiselerden başkalarının yeterli kabul edeceği sonuçlar çıkarmakla ilgilidir. Görünüşler gerçekten aldatıcı olabilir. Bir denetçi dolaylılığı fazla olan bu delilleri gözönüne almamalık yapmamalı, fakat karar verirken de aşırı derecede bunların etkisi altında kalmamalıdır.

DENETÇİNİN DELİL HUSUSUNDAKİ TUTUMU

Doğru veya yanlış olarak, bazı denetçiler mali durum tablolarını oluşturan ifadelerin kendi düşüncelerine göre gerçekten olması gereken şeyler olup olmadığına karar vermek için pek çok sayıda delil toplamaya gerek görmez. Davranışları daha çok olumsuzdur. Mali durum tablolarındaki ifadelerin doğru veya hatalı oluşunu tesbite yarayacak elverişli delil elde etmek yerine, makul sayıda delil toplarlar ve hiç hata bulamazlarsa, hepsinin iyi olması gerektiği varsayımı ile hareket ederler.

Böyle bir yaklaşımda tehlike gerçektir. Hiç yanlış bulmamak mali durum tablolarının doğruluğunu tayin etmek demek değildir. Özellikle bu, sondaj ve test çalışmalarının uygulandığı durumlar için doğrudur. Bu tutum içinde bulunmak bir denetçinin davranış şekillerinden olmamak gerekir. Bu daha ziyade her hususu dürüst bir şekilde araştırmak yerine işi oldu bittiye getirmektir. Bir denetçi hataları aramaz; müşterinin iddialarını destekler mahiyette uygun delil bulmaya da çalışmaz. Onun görevi, mevcut delilleri bulmak ve değerlemek ve bundan ele alınan mali durum tablolarının doğru olup olmadığı sonucunu çıkarmaktır.

Denetçi bilirkişinin kendi meslekî standartlarını uygulayacağı bir hukuki davayı görev edinmiş olması halinde incelemenin yeterince yapıp yapılmadığına bakacak, fakat bilirkişinin inceleme sırasında uyguladığı mesleki standartlarla ilgilenmeyecektir.

DELİL TEŞKİL EDEN HUSUSLARIN MAHİYETİ SONUÇLAR

Denetim delillerinin önemi ve bunları temine yarayan temel teknikler üzerinde fazlaca durulmasına rağmen, denetlemede delil teşkil eden hususların yapısı ile bunların yeterliliğine hükmedebilmek için gerekli olan talimatlar ve standartlar üzerinde nispeten az durulmuştur. Eğer önceki parag-

rafta ifade edilen fikirler geçirli olursa, aşağıdaki sonuçlar normal olarak görülecektir:

1. Denetim delili, denetçinin mali tablolarındaki ifadelerin nispi doğruluğunu veya yanlışlığını anlamasına veya ortaya koymasına yarayacak mevcut herhangi bir fiili durumu içerir.
2. «Yeter derecede delil teşkil eden hususlar» şunları kapsar.
 - a- Maddi deliller-Sözkonusu şeyin denetçi tarafından fiilen incelenmesi,
 - b- Tanıklığa dayanan deliller-kişilerin sözlü veya yazılı beyanları
 - c- Dolaylı deliller-belgeler, defterler ve kayıtlar, faaliyet ve olaylar ile denetçinin mali durum tablolarında görüş bildirmede kullanıldığı diğer bir vaka.
3. Denetim delilleri ile ilgili başlıca problemler:
 - a- Bir görüş için makul derecede esas getirecek «yeter derecede delil teşkil eden hususlar» bulma.
 - b- Delilleri ayıklama ve değerleme, Bu mevcut delillerin uygunluk meselesini, yanlış yorumlama ihtimalini denetim delillerinin bütün çeşitleri için kesinlik derecesi meselelerini ve denetim delillerinin tali sınıflandırılması ile ilgili diğer güvenilirlik meselelerini kapsar.
 - c- Sözkonusu meselerle ilgili mevcut deliller hakkında mantıki sonuçlar çıkarma. Eğer delil kesin ise, bu basit bir meseledir, fakat delil kesin değilse veya güvenilmezliği hakkında karar verilmişse, bu daha güç bir meseledir.
4. Denetim delillerinden teminatsız sonuçlamalar ortaya koymanın tehlikesi, bütün delillerin kullanılmasında denetçinin çok dikkatli olmasını gerektirir; her mali durum tablosu unsuru hakkında çıkardığı sonuçlar, dayandığı özel delillerle doğrudan doğruya ilişkili olmalıdır.
5. Denetim delilleri, delillerin ana sınıfları arasında ve her sınıf içinde güvenilirlik bakımından epeyce değişiklik gösterir.
6. Herhangibir meselede kesin delil bulunamıyorsa, denetçi mevcut delillerden en müsbet olanına güvenmelidir. Bir karara varacak kadar yeter derecede güvenilir deliller olmadığı zaman denetçi bir karar almaktan kaçınmalıdır.

7. İncelenen teŖebbüsün mevcudiyeti ve faaliyeti, mantıki sonuçlar elde etmeye yarayacak delili oluŖturur, fakat bunun kullanılmasında da diğer delil çeŖitlerinde olduğu gibi dikkatli olmayı gerektirir.
8. Denetçi, mali durum tablolarındaki unsurların doğruluğuna karar vermek için delil teŖkil eden hususları tek başına topladığından ayıkladığından, değerlediğinden ve kullandığından 3 numaralı Çalışma Alanı Standardının gereği olan sorumluluğunu yerine getirmede özel çaba harcamalıdır.