

MUHASEBE DENETİMİNDE DOĞRULAMA TEKNİĞİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER

Nejat BOZKURT

M.Ü., İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Doçent Dr.

Abstract: Confirmation of accounts receivable has been a nearly sacrosanct auditing procedures for a long years. But American Institute of Certificated Public Accountants' Auditing Standards Board identifies several potential problems in the confirmation process. The new SAS 67 recommends that the auditors exercise a greater amount of skepticism regarding the confirmation process because of increased levels of risk.

I. GENEL AÇIKLAMALAR

Denetçinin denetim görüşüne ulaşmada kullandığı yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamaya yarayan denetim tekniklerinden, "Doğrulama Tekniği" ni aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz [1]:

"Doğrulama Tekniği, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan işletme ile ilgili konularda bilgi alma yöntemidir".

Muhasebe denetimi uygulamalarında ana denetim tekniklerinden sayılan doğrulama tekniği, hem bir anlamda kullanımı zorunlu olması, hem de denetçiler tarafından çoğunlukla kullanılmasından dolayı önemli olarak kabul edilen bir tekniktir.

Denetçinin işletmede bulunan bazı bilgileri üçüncü kişilere sorarak elde ettiği kanıtlara "Doğrulama kanıtları" adı verilmektedir. Doğrulama tekniği genellikle işletmenin alacak ve borç bakiyelerine uygulanmaktadır. Örneğin, işletmenin senetli ve senetsiz alacaklarına, senetli ve senetsiz borçlarına, alınan ve verilen avanslara, bankadaki parasına, konsinye verilen mallara, yabancı depolardaki mallara, çıkartılmış tahvil ve hisse senetlerine doğrulama tekniği uygulanabilir.

Doğrulama tekniğinin uygulanma aşamaları aşağıdaki gibidir[2].

- Denetçi almak istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu işletme adına düzenler,

- Mektup işletme yönetimi tarafından imzalanır, böylece gerekli onay alınmış olur,

- Mektuplar denetçi tarafından adreslerine postalanır.

- Yanıtların denetçiye gelmesi sağlanır. Bu amaçla bilgi istenen kişiye denetçinin adresini içeren boş bir zarf gönderilir.

- Gelen yanıtlar denetçi tarafından işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır. Farklar varsa, belirlenir ve incelemeye alınır.

Denetçi doğrulama mektuplarını ilgili kaynaktan bilgi isteme biçimine göre üç farklı biçimde düzenleyebilir :

- Olumlu Doğrulama,
- Olumsuz Doğrulama,
- Boş Bakiyeli Doğrulama.

Olumlu doğrulama biçiminde, mektuba işletmenin kayıtlarında gözüken bilgi yazılır ve ilgili kaynaktan bunun doğru olup olmadığı sorulur. Bu biçimde karşı taraftan mektuptaki bilgi doğru olsun olmasın her durumda yanıt vermesi istenir.

Olumsuz doğrulama biçiminde mektuba yine kayıtlarda gözüken bilgi yazılır ve bu bilgi yanı sıra ilgili taraftan kendine göre doğru olan bilgiyi yazması istenir. Bilgi doğru ise yanıt beklenmez. Dolayısıyla karşı taraftan yanıt gelmezse sorulanın doğru olduğu kabul edilir.

Boş bakiyeli doğrulamada ise, doğrulama mektubuna işletmenin kayıtlarında karşı tarafta ilgili olarak gözüken bilgi yazılmaz ve ilgili kaynaktan kendi kayıtlarında gözüken bilgi sorulur.

Doğrulama tekniği hakkında genel bir giriş yaptıktan sonra makalemizde işlemek istediğimiz esas konuya geçebiliriz. Amacımız, uzun yıllardır kullanımı sırasında teknik olarak ilgili olarak ortaya çıkan eksiklikler ve sakıncalar konusunda tartışmaya girmektir. Bunun yanında tekniğin güvenilirliği konusunda uyarılarda bulunabilmektir.

Denetimin birçok alanında olduğu gibi, doğrulama tekniği ile ilgili teorik ve uygulamaya yönelik açıklamalar "Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)" tarafından çeşitli tarihlerde yayınlanan "Denetim Standartlar Tebliği(SAS) ile yapılmıştır.

AICPA, 1 No'lu tebliği olan "Denetim Prosedürlerinde", denetçilerden işletmenin mali tablolarında önemli yere sahip olacak hesaplarının doğrulamasını istemiştir. Özellikle bu tebliğden sonra alacakların doğrulaması denetim hayatında çok önemli bir yere sahip olmuştur[3].

AICPA, 1991 Yılında doğrulama tekniğine anlamlı değişiklikler getiren, "Doğrulama Süreci" isimli SAS 67 yi yayımlamıştır. Ancak aşağıda tartışmaya çalışacağımız sorunların sürmesi üzerine 1995 Yılında bir çalışma raporu ile revizeye gitmiştir[4].

Bu aşamada kısaca söyleyebileceğimiz, çoğunluk tarafından çok güvenilir olarak kabul edilip kullanılan doğrulama tekniğinin bazı gerekler yerine getirilmediğinde uygulanmasının fazla anlamlı olmadığıdır[5].

II. TEKNİĞİN UYGULANMASINDAKİ ZAYIFLIKLAR VE ÖNERİLER

Doğrulama tekniğinin zayıf noktaları ve uygulandığında denetçiye yararlı olabilmesi için yapılması gerekenler aşağıda sıralanmıştır[6]:

1.. Denetçi doğrulama tekniğini uygularken mesleğin gerektirdiği şüphecilik özelliğini taşımalıdır. Doğrulama taleplerinin düzenlenmesinde, doğrulama prosedürlerinin uygulanmasında ve doğrulama sonuçlarının değerlendirilmesinde şüphecilik özelliği önemli bir yere sahiptir.

2. Tekniğin uzun yıllar uygulanmasının getirdiği sonuçlar iç açıcı değildir. Teknik başlangıçta söylenen %100 güvenilirlik düzeyini tutturamamıştır. Gönderilen mektuplara yanıt verenlerin bir kısmı kayıtlarında herhangi bir inceleme yapmadan "evet, doğrudur" yanıtını vermekte veya hiç yanıt vermemektedirler. Diğer bir kısım yanıtlayıcı ise sorulan tutarlar lehlerine ise yine evet yanıtını vermektedirler. Bir kısım ise sonradan yanıtlarını inkar yoluna gitmektedir. Bütün bu gerçeklere bakıldığında tekniğin her şeye karşın uygulanmasını söylemek anlamsız olmaktadır. Aşağıda sıralanan durumların ortaya çıkması durumunda tekniğin uygulanmasına gerek olmadığı söylenebilmektedir:

- Alacak hesaplarının içerdiği tutarların önemsiz düzeyde olması.

- Doğrulama tekniğinin kullanılmasının etkisiz olması durumu.

- İşletmenin "Doğal Riski" ile "Kontrol Riski" nin birlikte denetçi tarafından düşük bulunması. Doğal risk, işletmede herhangi bir koruma önlemi olmadan hata ve hile çıkma olasılığıdır. Kontrol riski ise, işletmenin iç kontrol yapısının kalite düzeyine göre hata ve hile çıkma olasılığıdır. Bu durumda denetçinin işletme içinde yapacağı analitik inceleme prosedürleri ve diğer maddilik testleri "Denetim Riski" açısından yeterli olmaktadır

Doğrulama tekniğini uygulama- maya karar veren denetçinin aşağıdaki maddilik testlerini yapmasında yarar bulunmaktadır:

- Değerleme hedefine ulaşma- bilmek için birbirini izleyen nakit tahsilatları incelemek,

- İşletmenin satışları ile ilgili belgeleri incelemek. Bu belgeler arasında, müşteri satın alma talep formları, satış faturalarının kopyaları, yükleme belgeleri, nakliye ile ilgili belgeler sayılabilir. Bunların dikkatli bir biçimde incelenmesi denetçiye amacına ulaştırabilecektir.

3. Genelde, yapılan doğrulama işlemlerinde karşı tarafa yalnızca kayıtlarda gözüken tutarın doğru olup olmadığı sorulmaktadır. Özellikle önemli tutarlarda, olağan olmayan ve karmaşık uygulamalarda karşı taraftan işletme ile yaptığı anlaşmanın koşulları da sorulmalıdır. Sözleşmelerde sözlü düzeltmelerin yapıp yapılmadığı öğrenilmelidir. Bu gibi durumların varlığı denetim riskini yükseltecektir. Bazı durumlarda bilanço gününde bakiye vermeyen hesaplarında yukarıda sayılan nedenlerle doğrulamasının yapılması gerekmektedir.

4. Tekniğin uygulanmasında yanıtların alınması biçimi olarak mektup yerine, telefon, fax, e-mail, telex veya sözlü bildirimlerinden kaçınılmalıdır. Denetçi bu gibi yanıt biçimlerini seçtiğinde denetim riskini arttırdığını bilmelidir.

5. Doğrulama tekniği uygulanırken kullanılacak doğrulama mektubu türünün seçimine dikkat etmek gerekir. Denetçi olumlu, olumsuz veya boş bakiyeli doğrulama türlerinden birini seçecektir. Aşağıda sıralanan unsurların gerçekleşmemesi durumunda denetçi olumlu doğrulama biçimini seçmelidir:

- İşletmede doğal risk ve kontrol riski birlikte düşük olarak belirlenmiyorsa. Denetçiler özellikle küçük işletmelerde kontrol riskini yüksek belirlemek eğilimindedirler. Diğer taraftan değerlendirme ve hesap kesiminde olabilecek riskler nedeniyle işletmenin gelir döngüsündeki doğal riski de yüksek değerlendirilebilir.

- Doğrulama yapılacak bakiyeler düşük tutarlardaysa. Ancak bu noktada denetçi örnekleme yöntemi ile özellikle alacak hesaplarında meydana gelen hareketlere dikkat etmelidir. Bu dikkat özellikle yıl sonu hareketlerinde yoğunlaşmalıdır.

- Denetçi, yanıt verecek olanların bu işleme gereken önemi vereceklerine inanıyorsa.

6. Doğrulama tekniğini uygularken bazı durumlarda yanıt verenin durumuna da dikkat etmek gerekmektedir. Denetçinin doğrulama mektubuna yanıt verme durumunda olan kişinin yeterliliği, bilgisi, motivasyonu, objektifliği ve denetlenen işletmeye eğilimi doğrulama sürecinin başarısını etkileyebilecektir. 67 No'lu SAS bu konuda denetçiye bir inceleme yapmaya zorlamamaktadır. Ancak bazı doğrulamalarda yanıt verecek olan kişilerin durumu önem kazanmaktadır.

Örneğin işletmenin bir antrepoda önemli miktarda malı gözükyorsa veya bir aracı kurumda önemli miktarda menkul kıymeti bulunuyorsa veya bir bankada önemli oranda hareketler varsa bunlara yanıt verecek olanların durumu önem kazanacaktır. Yanıt vericinin denetlenen işletmeyle bir biçimde ilişkisinin bulunması yapılacak doğrulamanın etkinliğini önemli ölçüde azaltacaktır. Böyle durumlarda denetçinin gelen yanıtlara fazla güvenmeyip, farklı araştırmalara girmesi gerekmektedir.

III. SONUÇ

Doğrulama tekniği çok uzun yıllar hem teoride hem de uygulamada çok güvenilir bir teknik olarak kabul edilmiştir. Ancak son yıllarda yapılan araştırmalar, elde edilen sonuçlar bu kabulün çok doğru olmadığını ortaya koymuştur.

Bu sonuç doğrulama tekniğinin uygulanmayacağı anlamına gelmemektedir. Söylenmek istenen denetçinin tek başına doğrulama tekniğine güvenmemesi gerektiğidir. Bu tekniğin uygulanmasının yanında alternatif denetim prosedürlerinin de olayı desteklemesi gerekmektedir.

Denetçinin doğrulama sürecinin yanında işletmenin tahsilat işlemlerine, yükleme belgelerine, satış faturalarına, yapılan anlaşmalara, işletmenin iç kontrol yapısına, özellikle görevlerin ayrılığı uygulamasına dikkat etmesi gerekmektedir.

Özellikle tekniğin uygulanması sırasında yanıt vermeyen müşterilerin bir bölgede toplanması, çoğunun yeni müşteri olması veya birçoğunun konsinye mal verilenler olması denetçinin dikkatini çekmelidir.

Denetçi doğrulama tekniğinin kullanımı yanında özellikle analitik inceleme prosedürlerinden de yoğun bir biçimde yararlanması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] Arens, Alvin A.; Loebbecke, J.K., **Auditing, An Integrated Approach**, Fifth Ed., Prentice Hall İ.E., New Jersey, 1991.
- [2] Bozkurt, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, ss.50-51.
- [3] -----, AICPA, **Codification Of Statement On Auditing Standarts**, Chicago, 1977
- [4] -----, AICPA ONLINE, SAS No: 67, **The Confirmation Process**.
- [5] -----, AICPA ONLINE, **Code Of Professional Conduct**.
- [6] Douglas, R. Carmichael, "Pitfalls in the Confirmation Process", **The CPA Journal**, , V.61, June 1991, ss.54-57.
- [7] McConnell Jr, Donald K; Banks, George Y, "A Common Peer Review Problem", **Journal of Accountancy**, Vol:185, Sayı:6, June 1998, ss.39-43.