

# RİSK ODAKLI DENETİMDE DENETİM KANITININ KALİTESİNİN ÖNEMİ VE BİR ARAŞTIRMA\*

Dr. Neslihan ÇETİNKAYA\*\*

Muhasebe Bilim  
Dünyası Dergisi  
Mart 2017; 19 (1); 109-133

## ÖZ

109

Bu araştırma, denetimden geçmiş finansal tablolar ile ilgili denetim görüşü oluşturulmasında denetim kanıtının kalitesinin etkisi üzerine odaklanmaktadır. Araştırmanın amacı, denetim sonunda denetçinin karar verme sürecini anlamaktır. Bunu yapmak amacıyla nitel bir araştırma yöntemi olan yarı yapılandırılmış görüşme tekniği uygulanmıştır. Araştırma sırasında, bağımsız denetim yapma yetkisine sahip ve fiilen denetim tecrübesi olan denetçilerden on tanesi ile görüşülmüştür. Yapılan görüşmelere ilişkin tanımlayıcı istatistikler MAXQDA 12 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Araştırmanın sonucunda denetim kanıtının kalitesi ile denetçi görüşü arasında doğrudan bir ilişki bulunamamıştır. Denetçi, denetim görüşünü oluşturma aşamasında mesleki bilgi, eğitim ve deneyimlerinin yanı sıra, mesleki etik ilkeler açısından karar vermek durumunda kalabilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim kanıtı, denetçi görüşü, BDS, denetim kanıtının kalitesi, denetim.

**JEL Sınıflandırması:** M42

## IMPORTANCE OF AUDIT EVIDENCE IN RISK BASED AUDIT AND A RESEARCH

### ABSTRACT

This research focuses on the impact of the quality of audit evidence over auditor's opinion about the financial statements audited. The aim in this research was to understand the progress of the resolution process of the auditor after the end of the audit. In order to do this, a qualitative research method, semi-structured interview, was applied. During research, interviews were made with ten auditors which have authorization to perform independent audit

\* Makale gönderim tarihi: 10.02.2017; kabul tarihi: 10.03.2017.

Bu çalışma, "Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi" isimli doktora tezinden üretilmiştir.

\*\* Başkent Üniversitesi Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, nctinkaya@baskent.edu.tr

and has experience from actual audits. Definitive statistics of the interviews were analyzed with MAXQDA 12 programme. As a result of the research, no direct relationship between the quality of audit evidence and the auditor's opinion was found. While determining their opinion, auditors may need to decide according to professional ethic besides their education, experience and professional knowledge.

2017/1

110

**Keywords:** audit evidence, auditor's opinion, ISA, auditing, quality of audit evidence.

**JEL Classification:** M42

## 1. GİRİŞ

Denetim süreci, finansal tabloların oluşturulmasından bağımsız olarak, bağımsız denetim talebinde bulunan müşteri işletme ile yapılan ilk görüşme ile başlar ve denetim raporunun hazırlanarak müşteri işletme yönetimine sunulması ile sonuçlanır. Bu süreç bir prosedürler bütünü olarak tanımlanabilir. Müşteri kabulünden, denetçi görüşünün raporlanarak sunulmasına kadar yapılacak tüm işlemlerin belirli prosedürleri bulunmaktadır ve bu prosedürlerin amacı, karmaşık olan işletme yapısı içerisinde finansal raporlara aktarılmış olan bilgilerin ve bu bilgilere ilişkin açıklamaların doğru ve dürüst bir biçimde aktarıldığından emin olmaktır.

Denetçi, denetim süreci boyunca, yapmakta olduğu denetime ilişkin olarak bilgi ve belgeler toplar. Bu toplanan bilgi ve belgelerin tümüne “denetim kanıtı” adı verilmektedir. Denetim kanıtlarının standart bir formu ve içeriği bulunmamasıyla birlikte, denetim ile ilgili olarak yapılan tüm görüşmeler, gözlemler, yazılı ve sözlü açıklamalar, hesaplamalar veya denetçinin kendi oluşturduğu notlar denetim kanıtı olarak kabul edilebilir.

BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardına göre; “*Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.*” Bu noktadan hareketle, denetçinin amacının denetim sürecinde miktar ve kalite olarak yeterli sayılabilecek denetim kanıtı elde etmek olduğu anlaşılmaktadır. Denetim kanıtlarının yeterliliği, objektif ölçüler içerisinde denetçinin bilgi birikimi, tecrübesi ve mesleki yeterliliği ile doğrudan bağlantılıdır. Bu konuda

yayınlanmış standartlara uygun olarak denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve denetim raporunun hazırlanması tamamıyla denetçinin inisiyatifine bırakılmıştır.

Denetim kanıtının kalitesi her ne kadar objektif bir değerlendirmeye ihtiyaç duysa da denetçinin sübjektif bakış açısına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. Denetçi, görüşünü oluştururken güvenilir ve yeterli denetim kanıtı elde etmiş olmalıdır. Bunu yaparken belgelendirmenin de bağımsız denetim açısından önemli bir yeri bulunmaktadır. Bağımsız denetim sürecinin tüm aşamalarının belgelendirilmesi ve dosyalanarak saklanması denetçinin sorumluluğundadır.

Çalışmanın amacı, denetim kanıtının kalitesinin bağımsız denetim sürecinin sonunda denetçi tarafından sunulacak görüş üzerindeki etkisini ortaya koymaktır.

## 1. RİSK ODAKLI DENETİM

Risk odaklı denetim, denetçinin denetime başlamadan önce karşılaşılabileceği riskleri değerlendirerek, bu risklerin en düşük seviyeye indirilmesini sağlayacak biçimde denetimi planlamasıdır. Risk odaklı denetimde öncelikle işletmenin faaliyetleri ve işleyişi tespit edilerek, sistemin zaafı belirlenmeye çalışılır ve belirlenen zaafıların finansal tablolar üzerindeki olası etkileri değerlendirilir.

Denetimin zamanla karmaşıklaşması ve günümüzdeki içeriğiyle daha karmaşık hale gelmesi; denetçinin bazı zorluklarla karşı karşıya kalmasına sebebiyet vermiştir. Zira bu noktada en önemli zorluk, denetlenecek olan örnekleri tespit etmek olmuştur. Bir başka deyişle denetçinin artık makul güvence elde etmek için yapmakta olduğu denetim için denetime esas bilgilerin ne kadarını doğrulayacağına karar vermesi gerekmektedir. Makul güvence, denetimden geçmiş finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği veya önemli yanlışlık içerdiği düşünülen finansal tablolara ilişkin denetçinin görüşünü oluşturduğu ve finansal tablo kullanıcısına karşı tam güvence kapsamında olmayan bir güvence sunduğu anlamına gelmektedir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS), yapılmakta olan denetimde denetçinin denetim sonunda oluşturacağı görüş için makul güvence elde edecek kadar denetim kanıtı toplaması gerektiğini söylemektedir, ancak bunun miktarı ile ilgili verilecek kararı yine denetçinin mesleki muhakemesine bırakmaktadır. Bu nedenle, denetimde seçilecek örneklem miktarı da yine denetçinin kendi kararına bırakılmış olmaktadır.

Denetim sürecinde denetçinin hem denetim planlamasını yaparken hem de uygularken vereceği kararlarda gerekli özeni göstermesi, tecrübeleri ve bilgi birikimini bir başka ifadeyle kendi mesleki muhakemesini kullanarak hareket etmesi beklenmektedir.

Örneklem seçmenin zorluğu ve denetim planlamasının öneminin artmış olması, zamanla denetçileri önemli yanlışlık riski daha yüksek olan kalemlere daha fazla zaman ayırmaya ve bu kalemler için seçilen örneklemi daha geniş ya da yüksek oranda belirlemeye yönlendirmiştir. Bazı durumlarda ise yalnızca örneklem büyüklüğünü değiştirmenin yeterli olmayabileceği, bu gibi bir durumla karşılaşıldığında denetçinin kararı ilave denetim prosedürlerini uygulamak olabilecektir. Dolayısıyla risk odaklı denetimin temel çıkış noktası, denetçinin hangi kalemlere ne kadar özen göstereceğine önceden karar vermek amacıyla; denetimini yapmakta olduğu işletmenin faaliyetlerini, ticari işlemlerini ve kayıtlarını öncelikli olarak risk derecelerine göre değerlendirmesi olarak ifade edilebilir.

Risk odaklı denetim; bir süreç, yaklaşım, metodoloji ve bunların tek bir yerde birleşmesi olarak tanımlanabilir. Griffiths (2005) Bu yaklaşımı tanımlamanın en basit yolu, gerçekten önemli olan unsurların denetlenmesini sağlayan yaklaşım olabilir.

**Tablo 1. Geleneksel Denetim Süreçleri İle Risk Odaklı Denetim Süreçlerinin Karşılaştırılması**

	Geleneksel Denetim	Risk Odaklı Denetim	Yapılan İşlemler
1	Müşterinin Seçilmesi / İşin Kabulü	Risk Değerlendirme	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sözleşme maddelerinin belirlenmesi, müşteri ile anlaşma sağlanması ve genel denetim stratejisinin oluşturulması, denetim zamanlaması, denetim ekibi ve genel önemlilik seviyesinin belirlenmesi.</li> <li>Müşteri işletmenin işinin anlaşılması, hangi kalemlerin önemli yanlışlık içerebileceğinin ve denetimde odaklanılması gerektiğinin saptanması, denetim planının geliştirilmesi.</li> <li>İç kontrol sisteminin anlaşılarak, güvenilir finansal raporlama için oluşturduğu tehditlerin tespit edilmesi amacıyla uygunluğunun ve yeterliliğinin belirlenmesi. Gerekli kontrollerin yapılarak içkontrollerin etkililiğinin belirlenmesi.</li> <li>İçkontrolün etkililiğine bağlı olarak finansal tablolarda hata ve hile kaynaklı önemli bir</li> </ul>
2	Denetimin Planlanması		

			yanlışlık bulunmaması için gerekli eylemlerin ve uygun denetim prosedürlerinin planlanması.
3	<b>Denetimin Yürütülmesi (Maddi Doğruluk Testleri – İç Kontrol Testleri)</b>	<b>Riske Karşılık Verme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Eyleme geçilmesi ve planlanan denetim prosedürlerinin uygulanması.</li> <li>Denetim sonucunda gözden geçirilmek ve değerlendirilmek amacıyla bütün hata ve yanlışlıkların toplanması.</li> <li>Finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğinin değerlendirilmesi.</li> <li>Yönetim tarafından yapılması önerilen düzeltmeleri de içerecek şekilde yapılan bütün önemli işlemlerin ve uygulanan denetim prosedürlerinin belgelenmesi</li> </ul>
4	<b>Denetimin Tamamlanarak Denetim Raporunun Verilmesi</b>	<b>Görüş Oluşturma ve Raporlama</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Denetim sonuçlarının güvenilirliğinden emin olmak amacıyla yapılan denetim işinin kalite kontrol grubu ya da şirkette yer alan diğer denetçiler tarafından kontrol edilmesi.</li> <li>Denetçinin görüşünün oluşturulması ve raporlama</li> <li>Denetimin kalite kontrolünün yapılması</li> </ul>

**Kaynak:** Çetinkaya 2016, 27.

Risk odaklı denetim üç aşamadan oluşmaktadır, bu aşamalar riskin değerlendirilmesi, riske karşılık verilmesi ve görüş oluşturma ve raporlama aşamalarıdır. Risk odaklı denetim aşamalarının geleneksel denetim yaklaşımına ilişkin süreçlerle ilişkileri Tablo 1’de sunulmuştur.

Geleneksel denetim yaklaşımı riskin değerlendirilmesi sürecini, denetimin planlanması süreci olarak kabul etmekte, bu sürecin müşteri işletmeyle ilgili bilgilerin toplanması, denetim programının tasarlanması ile iş yükü ve zamanlama çalışmalarının yapılması olmak üzere üç aşamayı kapsadığını kabul etmektedir (Altıntaş 2007, 33-34).

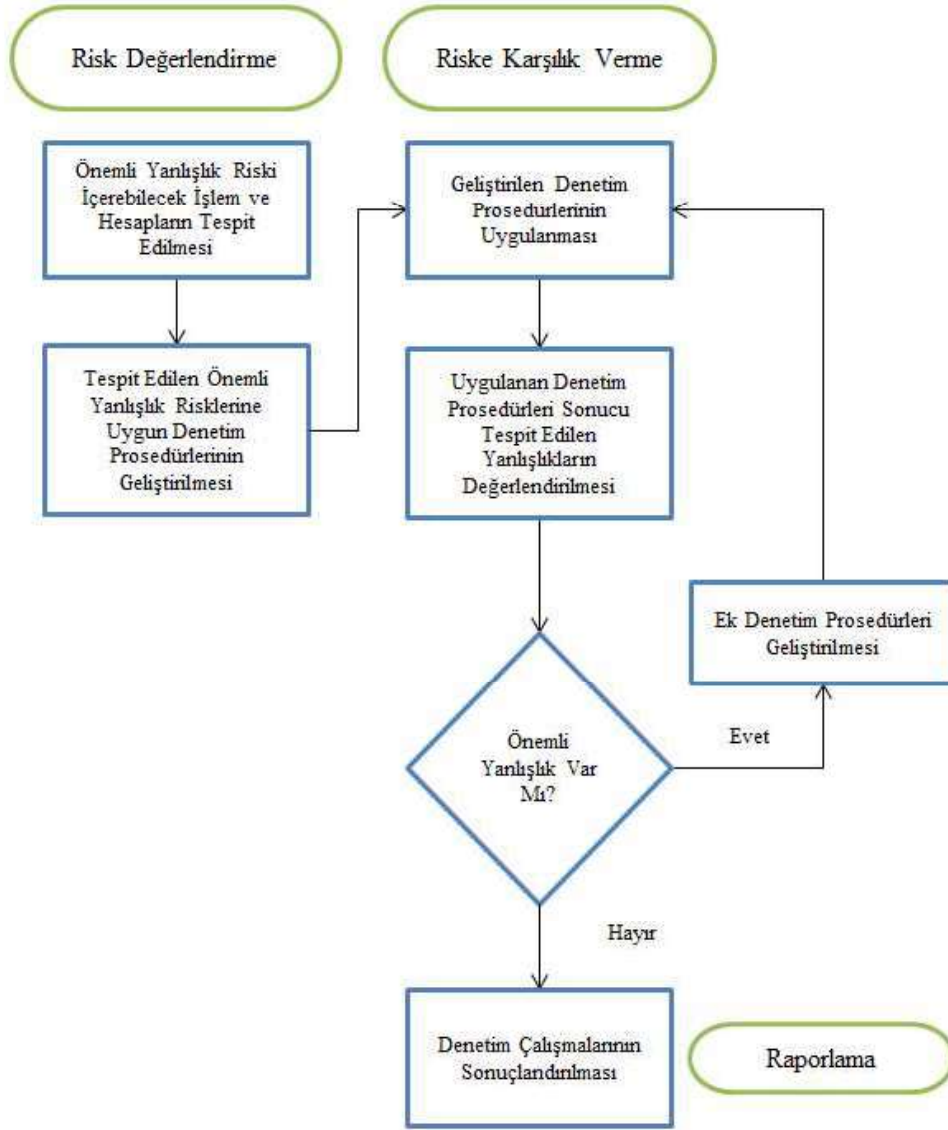
BDS330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler Standardı da yapılan çalışmalar ışığında belirlenen risk düzeylerine karşılık denetçinin yapacağı işleri belirlemektedir. Risk değerlendirme süreci; denetimde gözlemlenen veya ortaya çıkarılan yanlışlıklar ve mali tablolardaki düzeltilmiş yanlış beyanların etkileri açısından büyük önem taşımaktadır. Denetçi, mali tabloların düzeltilmesi hususunda maruz kalınabilecek risklerin minimum seviyeye indirilmesi, bu risklerin

ortadan kaldırılabilmesi ve mali tabloların tamamıyla gerçeği yansıtabilmesi konusunda sorumluluğa sahiptir.

Denetçinin denetim sürecinde karşı karşıya kalabileceği riskler literatürde; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma (bulgu) riski olmak üzere üç ana başlık altında incelenmektedir. Denetçi karşı karşıya bulunduğu riskleri özenle analiz etmeli, yaptığı analiz sonucunda denetim riskini düşürecek denetim prosedürlerini tamamlamalıdır. Denetçi bunu yaparken iç kontrol sisteminden ve işletmenin içinde bulunduğu çevreyi iyi tanıyarak, karşı karşıya bulunduğu durumlara uygun hareket etmelidir. Ancak bu sayede denetim riskini en düşük seviyeye veya diğer bir deyişle kabul edilebilir bir seviyeye indirebilecektir.

Denetime bağlı risklerin tümü finansal işlemler ile ilgili olmamaktadır. Bu sebeple denetçi, sadece işletmenin yaptığı finansal işlemler nedeniyle ortaya çıkan risklere değil, denetimini üstlendiği işletmenin finansal olmayan işlemler dolayısıyla ortaya çıkabilecek olası risklerin değerlendirmesini de yapmak durumundadır. Bu doğrultuda bağımsız denetçi, denetim planını oluştururken olası tüm riskleri de kapsayacak bir plan yapmak durumundadır (Düzenlilik Denetimi Rehberi 2013).

Riske karşılık verme aşaması, kanıt toplama aşamasıdır. Yapılan görev tanımı doğrultusunda denetçi, riske karşılık verme aşamasında hangi denetim prosedürlerini, ne zaman ve hangi denetim ekibiyle yapacağına karar verirken mesleki muhakemesini kullanmalıdır. Bu aşamada, risk değerlendirilmesi yapılmış iç kontrol sistemine gerekli kontrol testleri uygulanmalıdır. Ancak unutulmamalıdır ki, bir işletmenin etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, denetçinin iç kontrol sistemini denetlememesi için bir gerekçe olmayacaktır. Bu durumda denetçi yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve benzeri çeşitli denetim prosedürlerini uygulayarak, belirlemiş olduğu risk düzeyine uygun olarak destekleyici kanıtlar elde etmelidir. Denetçi, riskin değerlendirilmesi aşamasından itibaren ve denetimini yaparken, yapmış olduğu tüm işlemleri, uygulamış olduğu tüm denetim prosedürlerini, analitik prosedürleri ve yapmış olduğu tüm incelemeleri belgelendirmek durumundadır. Denetim süresince oluşturulan ve/veya elde edilen tüm bu belgelere “denetim kanıtı” adı verilmektedir.



Şekil 1. Risk Odaklı Denetim Akışı

Kaynak: Çetinkaya 2016, 58.

## 2. DENETİM KANITI

BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardına göre; “Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla **yeterli ve uygun** denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.”

Denetçi, riskin değerlendirilmesi aşamasından itibaren ve denetimini yaparken, yapmış olduğu tüm işlemleri, uygulamış olduğu tüm denetim prosedürlerini, analitik prosedürleri ve yapmış olduğu tüm incelemeleri belgelendirmek durumundadır. Denetim süresince oluşturulan ve/veya elde edilen tüm bu belgelere “denetim kanıtı” adı verilmektedir.

2017/1  
116

Denetim kanıtlarının elde edilmesini ifade eden bu kanıt toplama süreci, denetimin tamamına yayılmış olan bir süreç olmakla beraber, en çok denetim kanıtı riske karşılık verme aşamasında toplanmaktadır. Oysa ki, denetim stratejisinin oluşturulmasından itibaren işletme ile, işletme çevresi ile ilgili, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesinde, analitik prosedürlerin uygulanmasında, işletme süreçlerinin incelenmesinde ve denetim planlamasının yapılmasında kullanılan verilerin tamamı da kanıt olarak denetçinin çalışma dosyasında yer almaktadır.

BDS’ler denetçinin raporunda sunduğu görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması gerektiğini belirtmektedir. Burada denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtının miktarının bir ölçüsü iken, denetim kanıtının uygunluğu denetim kanıtının kalitesinin ölçüsüdür. Sayı olarak yeterli sayıda denetim kanıtı toplanması ne kadar önemli ise, kalite olarak amacına hizmet edecek denetim kanıtı toplanması da o kadar önemli olmaktadır. Denetimin amaç ve kapsamına uygun olmayan kanıtların denetim sırasında toplanması ve denetim dosyalarına eklenmesi, denetçi açısından görüşünü oluşturması sürecinde herhangi bir fayda sağlamayacaktır.

Bu kanıtlar, denetçilerin görüş belirtme aşamasında yapacağı değerlendirmeye dayanak oluşturur. Bu nedenle, kanıt toplama evresinde elde edilen bilgilerin yeterli sayıda, güvenilir ve uygun olması gerekmektedir. Kanıtların uygunluğu, denetimin amaç ve kapsamına uygun olması ile ifade edilebilir. Denetim kanıtların güvenilir olduğunun teyit edilmesi için ise; gözlem, soruşturma, test etme ve doğrulama tekniklerinin uygulanması gerekmektedir. Denetim kanıtlarına uygulanan testler; maddi doğruluk testleri ve kontrol testleridir (Atsız 2014, 19,48-52)

### **3. DENETİM KANITININ KALİTESİ**

Fazla sayıda denetim kanıtı toplanması her zaman denetçinin görüşüne destek teşkil edecek kanıtların toplandığı anlamına gelmemektedir. Bu noktada denetçinin karşısına denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu kavramı çıkmaktadır. Bu kavram



denetim kanıtının *kalitesinin* bir ölçütüdür. Buradaki kalite, denetçinin ihtiyacına uygun bilgileri içermesi ve güvenilirliğine atıf yapar.

Bir başka ifadeyle, elde edilen denetim kanıtının, denetimi yapılan işlem, hesap, hesap grubu veya durum ile ilişkili bilgiler içermesi ve bu bilgilerin güvenilir olması durumunda denetim kanıtı kaliteli kabul edilecektir. Denetim kanıtının uygunluğu ve güvenilirliği arttıkça denetçi daha az denetim kanıtı ile yetinebilir. Ancak uygunluk seviyesinin düşük olması halinde yeni denetim prosedürleri uygulama gereksinimiyle birlikte daha fazla destekleyici kanıt toplama gereksinimi doğabilir. Özetle, denetçinin miktar olarak yeterli sayıda denetim kanıtı toplarken, topladığı kanıtların görüşünü destekleyecek bilgiler içeren ve güvenilir kanıtlar olduğundan emin olmalıdır.

**Tablo 2. Denetim Kanıtının Yeterliliğini ve Güvenilirliğini Etkileyen Hususlar**

Kanıt Miktarını Etkileyen Unsurlar	Kanıt Güvenilirliğini Etkileyen Unsurlar
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Önemlilik</li> <li>• Risk</li> <li>• Nitelik</li> <li>• Maliyet (ekonomik etmenler)</li> <li>• Ana kütleinin büyüklüğü ve özelliği</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kanıtın geçerliliği (kanıtın ilgili olması)</li> <li>• Kanıtın kaynağı</li> <li>• Kanıtın zamanlılığı</li> <li>• Kanıtın nesneliliği (objektifliği)</li> </ul>

**Kaynak:** Kütük 2008, 90.

**Tablo 3. Denetim Sürecinde Elde Edilen Kanıtlarının Yeterlilik ve Uygunlukları**

Elde Edilen Denetim Kanıtları	Yeterlilik	Uygunluk
Önemli yanlışlık riski yüksek kalemlerin denetiminde elde edilen kanıtlar	Artar	Artar
Denetim riski seviyesi düşük olduğunda elde edilen kanıtlar	Azalı	Değişmez
Toplanacak kanıtların maliyeti ve elde edilme süresi arttıkça	Azalı	Azalı
İlişkili taraflardan elde edilen kanıtlar	Değişmez	Azalı
Dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar	Değişmez	Artar
Zamanında elde edilen kanıtlar	Değişmez	Artar
Evrakların aslının denetim kanıtı olarak alınması	Değişmez	Artar
Örnekleme sayısının büyümesi	Artar	Artar

Hesaplamaların denetçi tarafından yeniden yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtları	Artar	Artar
Bilgi teknolojileri kullanılarak elde edilen denetim kanıtları	Azalıır	Artar
Yazılı olarak alınan beyanlar	Artar	Artar
Sözlü denetim kanıtları	Artar	Azalıır
Denetçinin gözlem yoluyla elde ettiği denetim kanıtları	Artar	Artar
Analitik inceleme yöntemleri kullanılarak elde edilen kanıtlar	Artar	Artar

**Kaynak:** Kütük 2008, 91.

Denetçi, güvenilir ve uygun denetim kanıtları toplamak için farklı kaynaklardan, farklı ortamlardan ve farklı türlerde kanıt toplama yolunu seçebilirler (Çalıdağ 2003, 56).

#### 4. ARAŞTIRMA

Risk odaklı denetimde denetim kanıtının öneminin anlaşılması amacıyla yapılan araştırma ve sonuçlarına ilişkin bilgiler bu bölümde sunulmuştur. Öncelikle araştırma konusu ve önemi, araştırmanın amacı, araştırmada kullanılan örneklem ve bulgular aşağıda tartışılmıştır.

##### 4.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu; Türkiye’de faaliyet gösteren Bağımsız Denetim şirketlerinde çalışan bağımsız denetçiler tarafından denetim süresince elde edilen denetim kanıtlarının kalitesinin, finansal tablolar üzerine sunacakları denetim görüşünün oluşturulması üzerine etkisidir. Denetçi görüşünün, denetim raporunun kilit noktası olması nedeniyle doğru, güvenilir ve bağımsız bir biçimde ortaya konulması çok önemlidir. Zira denetçi firma için denetim kanıtlarının kalitesi ne kadar önemliyse; bilgi kullanıcıları için de denetim görüşünün güvenilir olması o kadar önemlidir. Bu nedenle çalışmanın araştırma bölümünde denetim kanıtlarının denetim görüşü üzerindeki etkisi ve görüş oluşturulmasına yardımcı olacak denetim kanıtlarının seçilmesi sürecinde kanıtın kalitesine ne ölçüde önem verildiği üzerine yoğunlaşmıştır.

##### 4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; bağımsız denetim şirketlerinin topladıkları kanıtların kalitesinin güvenilirliği, uygunluk derecesi, yeterlilik vb. kriterleri ile karşılaştırılarak denetçi görüşü üzerinde etkisinin tartışılmasıdır.

#### 4.2. Araştırma Örnekleme ve Yöntemi

Araştırma, nitel bir araştırma yöntemi olan “Yarı yapılandırılmış mülakat” tekniği kullanılarak yapılmıştır. Bu tekniğin seçilmesinin sebeplerinin başında, bağımsız denetçilerin subjektif bakış açılarının anlaşılabilir olarak yorumlanmak istenmesi gelmektedir.

Görüşme (mülakat) tekniğinde araştırmacı, diğer insanların deneyimlerini ve bakış açılarını öğrenmek amacıyla sorular sorarak kişinin şahsi duygu, düşünce ve tecrübelerini anlamaya çalışır (Türnüklü 2000, 544-545).

Araştırmada Türkiye’de bağımsız denetim yapma yetkisine sahip, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’ndan yetki almış bağımsız denetim kuruluşlarında fiilen bağımsız denetim yapan bağımsız denetçilerden 10 tanesi ile görüşme yapılmıştır. Bu görüşmelerin yapılacağı bağımsız denetçiler, bağımsız denetim yapma yetkisine haiz ve fiilen bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten kişiler arasından seçilmiştir.

Görüşme yapılacak bağımsız denetçiler seçilirken denetçilerin mesleki faaliyetlerini sürdürdükleri kuruluşların, denetim sürdürdükleri sektörlerin veya bölgelerin farklı olması hususuna özen gösterilmiştir. Bu sayede bağımsız denetim kanıtının kalitesinin bağımsız denetim şirketine özel prosedürlere, denetimi yapılan şirketin faaliyet göstermekte olduğu sektöre veya bağımsız denetim yaptıkları bölgelere göre farklılık gösterip göstermedikleri anlaşılmaya çalışılmıştır.

Bu analizde temel olarak yapılmak istenen; standart ve kurallardan bağımsız olarak denetçilerin bakış açılarını ve yorumlama yöntemlerini anlamak ile uygulamada bireysel düzeyde yaratılan farklılaşmaları ortaya koymaktır. Burada uygulanan yöntem ile elde edilen veriyi detaylarına ayırıp inceledikten sonra ortaya çıkan verilerin bütünü beklenene göre farklı sonuçlar ortaya koyabilir. Bu durum, yalnızca kurallara ve belirlenen çerçeveye itibar ederek gerçekleri ve yapılabılır olanların anlaşılmasına ve analiz edilerek farklı yaklaşımlar geliştirilmesine imkan tanıyacaktır.

Görüşmeler, günlük hayatta insanların birbirleriyle arasında geliştirdikleri sohbetlere benzemektedir. Sohbet ederken karşılıklı sorular sorulması, yeni konuların açılması veya bir konunun derinlemesine tartışılması mümkündür. Ancak nitel

görüşme bazı hususlarda sıradan sohbetlerden farklılaşmaktadır: (Rubin ve Rubin 1995, 2)

Nitel görüşmeler, araştırmanın aracıdır, kişilerin duygu, düşünce ve tecrübeleri hakkında kasti olarak bilgi edinmektir. Sohbetteki konuşmanın kendiliğinden ilerlemesine ve konunun dağılmasına araştırmacı izin vermez. Araştırmacı, yapılan görüşmeler sonucunda elde ettikleri bilgileri analiz ederek kitaplar, raporlar ve makaleler aracılığıyla başkalarıyla paylaşırlar.

Nitel görüşmeler tanıdık kimselerle olduğu kadar yabancılarla da yapılabilir. Sohbet, genellikle birbirini tanıyan iki kişi arasında gerçekleşir.

Nitel görüşmeler araştırmacının rehberliğinde sürer. Araştırmacı bilinçli olarak belirli sayıda soru sorarak görüşülen kişinin sorulan bu soruları derinlemesine tetkik etmesini rica eder. Araştırmacı, görüşülen kişileri tecrübeleri ile ilgili detayları anlatmaları için teşvik eder.

Her nitel görüşme, kendisini diğer sosyal ve politik veri yöntemlerinden ayıran üç ortak karakteristik taşımaktadır. Öncelikle nitel görüşmeler sıradan sohbetlerin modifiye edilmiş veya kapsamı genişletilmiş halidir. İkinci olarak nitel görüşme uygulayan araştırmacılar, insanları veya olayları akademik teoriler altında kategorize etmekten çok görüşülen kişilerin anlayış, bilgi ve kavrayışını anlamakla ilgilenmektedir. Son olarak, görüşmenin içeriği, akışı ve başlıkların seçimi, görüşülen kişinin bildiği ve hissettiği konulara uyacak biçimde değişiklik gösterir. (Rubin ve Rubin 1995, 6)

Nitel görüşme, yoğun bir dinleme becerisi gerektirmektedir. Buna ek olarak başkalarının anlattıklarını merak etmeyi ve aynı zamanda bunlara saygı duymayı da gerektirir. İnsanların hangi sıklıkta saçlarını yıkadıklarını, tv programları izlediklerini veya belirli bir ürünü aldıklarını bilmek için görüşme yapılmasına gerek yoktur. Ancak, insanların kişisel hijyen ile ilgili düşüncelerini bilmek, neden bu kadar çok tv izlediklerini öğrenmek ya da belirli bir ürün olarak kendilerini statü kazanmış gibi hissedip hissetmediklerini anlamak istiyorsak, o zaman nitel görüşme doğru araştırma tekniğidir.

Araştırmacının öğrendiklerini bağdaştırabilmesi için öncelikle elde ettiği materyali organize etmesi gerekmektedir, bu sayede okuyucu araştırmacının argümanının mantığını takip edebilir. Ana tema ve kavramlar açık bir biçimde yazılmalı ve görüşülen kişilerin düşünceleri uygun zamanlarda ortaya çıkarılmalıdır. (Rubin ve Rubin 1995, 257)

Nitel analiz, elde edilen verilerin taze ve yeni bir bakış açısı ile yorumlanmasına yardımcı olacaktır. Bu bakış açısı, çalışmanın başında kurulmaya çalışılan düzenin ve süreçlerin oluşumunun daha iyi anlaşılacak özümsemesine olanak sağlar. Nitel veri analizinin temelinde olguyu tanımlama, sınıflandırma ve kavramlar arasındaki ilişkileri görme yatar.

Nitel bir araştırmada, nicel araştırmalara kıyasla örneklem büyüklüğünün önemi daha az anlamlıdır. Bazı durumlarda bir örnek bile araştırma için çok fayda sağlayabilir. Bu araştırmada özellikle nicel araştırma yöntemlerinden birinin kullanılmamış olmasının temel sebebi, incelenerek yorumlanmaya çalışılan sürecin kanunlar ve kurallar aracılığı ile sınırlandırılmış temelleri olmasıdır. Yapılacak olan nicel bir araştırma, örneklem büyüklüğü ne olursa olsun bu kurallar ve kanunlarla belirlenenden farklı sonuçlar vermesi ihtimali oldukça düşük olacaktır. Bunun temel sebebi ise, denetim sürecini yerine getiren denetçilerin hepsinin belirli eğitimler ve yasal zorunluluklar ile denetim sürecini belirlenmiş kurallar çerçevesinde sürdürmek zorunda olmasıdır. Bu araştırma özelinde nitel analiz, gözle görülen kuralların arkasındaki bireysel karar alma ve yorumlama farklılıklarını anlayarak denetçilerin düşünce süreçlerini anlamaya yardımcı olması açısından faydalı olacaktır.

Nitel araştırmacı, içinde yaşadığı ve çalıştığı dünyayı tanımlarken insanları dinler (Rubin ve Rubin 1995, 3).

Nitel görüşme (mülakat) tekniği, araştırmanın sürdürülmesi sırasında araştırmanın yapısına bağlı olarak kişilerin ya da uygulamacıların, bir süreci uygularken aldıkları kararların arkasındaki düşünce yapısını anlamaya yönelik çalışmalardır. Bir kişinin işini veya hakkında soru sorulan konuyu nasıl uyguladığı gözlem yoluyla anlaşılabilir, ancak bu uygulamaların arkasındaki düşünce yapısını anlamak için başka bir yöntem uygulanması gerekmektedir.

Örneğin, bu çalışmanın konusu gereği yapılacak nicel bir araştırma tekniği ile meslek mensuplarının denetim planlamasında ve denetçi görüşünün oluşturulmasında kullanmayı tercih ettikleri denetim kanıtının kalitesinin kendilerinin görüşünü etkileyip etkilemediği ortaya çıkarılabildi. Ancak, bu kararların hangi aşamalardan geçilerek verilebileceği ve özellikle denetçilerin bazı durumlarda düşüncelerinin nasıl değişebileceğini anlamak yarı sınırlandırılmış görüşme yöntemiyle çok daha detaylı ve anlaşılabilir bir biçimde ortaya çıkarılabilecektir.

122

2017/1

Yapılan görüşmelere ilişkin tanımlayıcı istatistikler MAXQDA 12 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analiz sırasında yapılan görüşmelere ilişkin olarak değişkenler sınıflandırılmış ve her bir değişken ile ilgili olarak sıklık grafikleri oluşturulmuştur. Görüşmeye katılan denetçilere açık uçlu sorular yöneltilerek, denetim sürecinde karşılaştıkları durumlarda aldıkları kararlara ilişkin bilgiler elde edilmiş, denetim prosedürlerinin denetçinin subjektif bakış açısına göre ne tür değişiklikler gösterdiği anlaşılmaya çalışılmıştır.

#### **4.3. Bulgular**

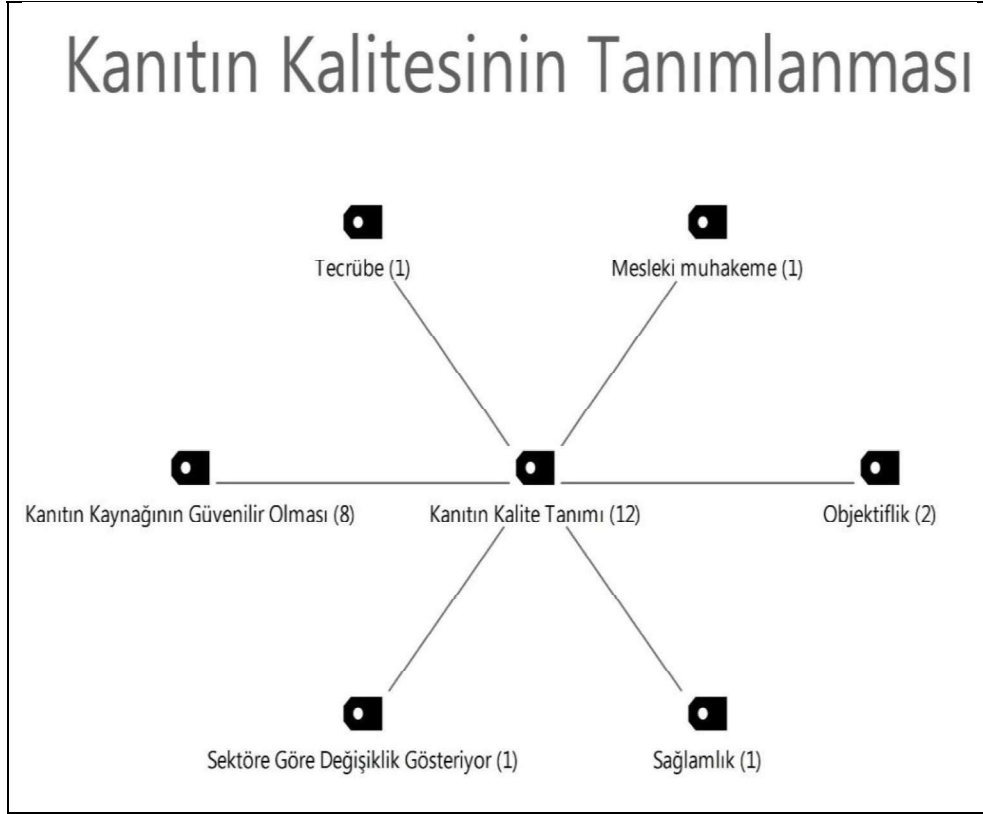
Araştırmaya katılan denetçilerin tamamı, denetçi olmasının yanısıra 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında da bir unvana sahip olup, %40'ı Yeminli Mali Müşavir ve %50'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak da faaliyet göstermektedir. Aynı zamanda, katılımcılardan 6'sı bağımsız denetim faaliyetinin yanısıra Yeminli Mali Müşavirlik denetimi faaliyetlerinde de bulunmaktadır. Yeminli Mali Müşavirlik denetiminde bulunan meslek mensuplarının bu sektörde tecrübeleri 10 yılın üzerindeyken, %50'si bağımsız denetim faaliyetlerini 10 yıldan uzun süredir, %20'si 5-10 yıl arası ve %30'u 5 yıldan kısa süredir sürdürmektedir.

Araştırmanın temel amacı, elde edilen denetim kanıtlarının kalitesinden denetçilerin görüşlerinin ne ölçüde etkilendiğini tespit etmektir. Bu amaçla, denetçilerden öncelikle subjektif olarak, mesleki tecrübe ve bilgilerine istinaden bir kanıtın kalitesini nasıl tanımladıklarının açıklanması istenmiştir. Bu soruya verilen cevapların sınıflandırması Şekil 2'de yer almaktadır. Görüşmecilerden %80'i, kanıtın kalitesinin tanımını "güvenilir kaynaklardan elde edilen kanıtlar" olarak belirtmişlerdir. Ayrıca, %20'si kanıtın kalitesinin tanımını denetçinin mesleki

muhakemesi ve tecrübesinin temel ölçütü olduğunu düşünmektedir. Denetim kanıtının kalitesini tasvir eden diğer unsurlar ise, sağlamlık ve objektiflik olarak ortaya çıkarken, bir denetçi denetim kanıtlarının kalitesinin tanımının da sektöre göre değişiklik gösteren denetim kanıtı biçimine göre farklılaşacağını belirtmiştir. Bu analiz ile denetim kanıtının kalitesini etkileyen temel unsurun, kanıtın elde edildiği kaynak olduğu ve güvenilir kaynaklardan elde edilen kanıtların kaliteli kanıtlar olarak kabul edilebileceği anlaşılır.

Görüşmecilerden, kaliteli olarak tanımladıkları denetim kanıtlarında özel olarak aradıkları fiziksel özelliklerin olup olmadığının açıklanması istendiğinde; %70 oranında orijinal belgenin kaliteli kanıtların en önemli belirleyicisi olduğu yanıtı alınmıştır. Ayrıca, denetçilerin, denetim kanıtının üzerinde değişiklik yapılamayacak nitelikte belgeler (ticaret sicil gazeteleri, onaylı yönetim kurulu kararları gibi) olmasının önemini belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra, önceden hazırlanmış biçimlerde istenen verilerin alınmasının, kanıtın bizzat denetçi tarafından elde edilmesinin ve elde edilen kanıtın denetime tabi işletme dışından elde edilen nitelikte olmasının denetim kanıtının kalitesinin üzerinde önemli etkileri olduğunu vurgulamışlardır. Özellikle denetçilerden %30'u mümkün olan her kanıtın işletme dışındaki bir kaynaktan elde edilmesinin önemine vurgu yaparak, işletmeden elde edilen kanıtların güvenilirlik açısından soru işaretleri oluşturduğunu ve işletmenin istenen durumlara uygun denetim kanıtı üretebileceklerini açıklamışlardır. Belirli bir biçimde hazırlanmış denetim kanıtlarının örnekleri olarak, denetçinin özellikle rakamsal veri içeren denetim kanıtlarını işletmeden isterken, belirli detayları içeren listeler talep etmelerini örnek vermişlerdir (alacak/çek listeleri, amortisman tabloları, vb.).

Denetim sürecinin en önemli bölümlerinden biri olan, kanıt toplama sürecinin planlanması sırasında denetçilerin hangi denetim kanıtlarını veri olarak almak istediklerini önceden belirleyip belirlemedikleri ile ilgili olarak sorulan soruya verilen yanıtlar, görüşmecilerden %70'inin denetimin başında hazır kanıt listeleri oluşturduğunu göstermektedir. Görüşmecilerden %30'u ise, böyle bir liste hazırlamanın imkânsız olduğunu, her denetimde karşılaşılabilecek durumların ve toplanacak kanıtların o duruma özel olarak ortaya çıkacağını belirtmişlerdir.



Şekil 2. Kanıtın Kalitesinin Tanımlanması

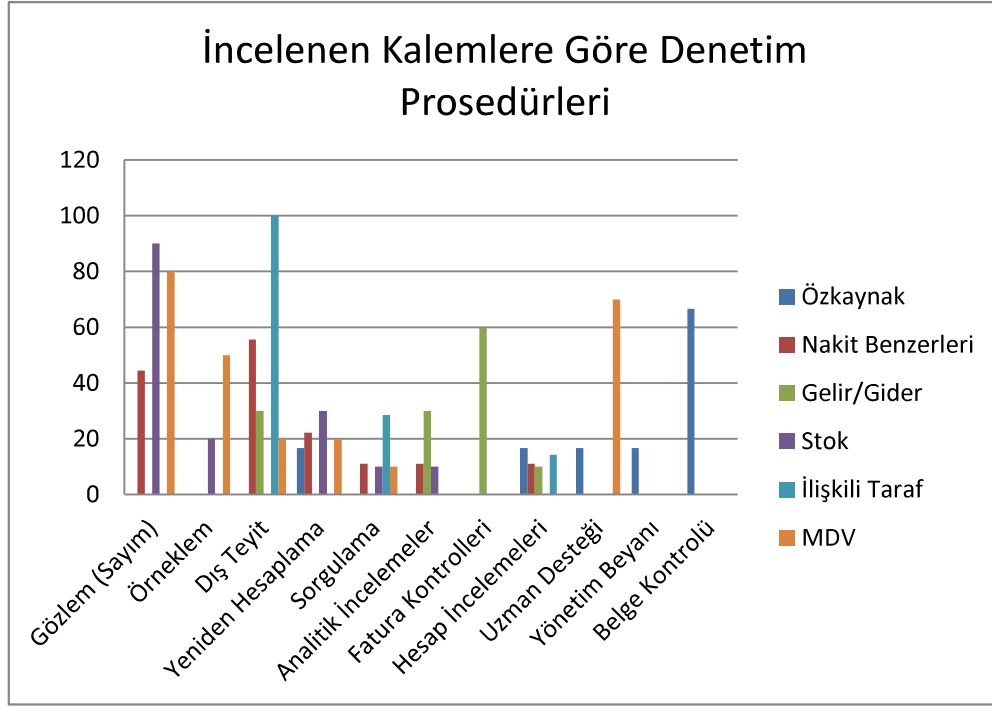
Kaynak: Çetinkaya 2016, 140

Denetim öncesinde, denetim kanıtlarının listesini oluşturan denetçilerden %28'inin önceden belirlenmiş olan formatlarda verilerin toplanmasını hedefledikleri görüşmeler sonucunda elde edilen veriler ışığında ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte, %28'inin her denetimden önce o denetimin kapsamına göre liste hazırladıkları, %44'ünün ise önceden belirlenmiş formatlar göre var olan denetim listelerini denetim sürecinde revize ederek denetimlerini sürdürdükleri anlaşılmıştır. Kanıt listelerini revize eden denetçilerin %50'si detay testlere ihtiyaç duyduklarını belirterek, denetim planlamasını gözden geçirdiklerini, %40'ı denetimdeki ilerlemeye göre yeni kanıtlar elde edilmesinin mesleki tecrübeye bağlı olarak gerekliliğine karar verdiklerini ve kalan %10'u gerekli gördüğü hallerde denetimi yeniden planlama yoluna gittiğini belirtmiştir.

Görüşmeler sırasında denetçilere elde etmiş oldukları kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak amacıyla uyguladıkları işlemler olup olmadıkları sorulmuştur. Denetçilerden %80'i yeterli kalitede olmayan denetim kanıtları elde etmeleri



durumunda yeni denetim prosedürleri belirlediklerini ve detay testlere ihtiyaç duyduklarını belirtirken, %10'u elde edilen kanıt ile yetinmeyi; %10'u mümkünse yetkili bir kuruluştan bu durumla ilgili bilgi talep etmeyi tercih ettiklerini belirtmişlerdir.

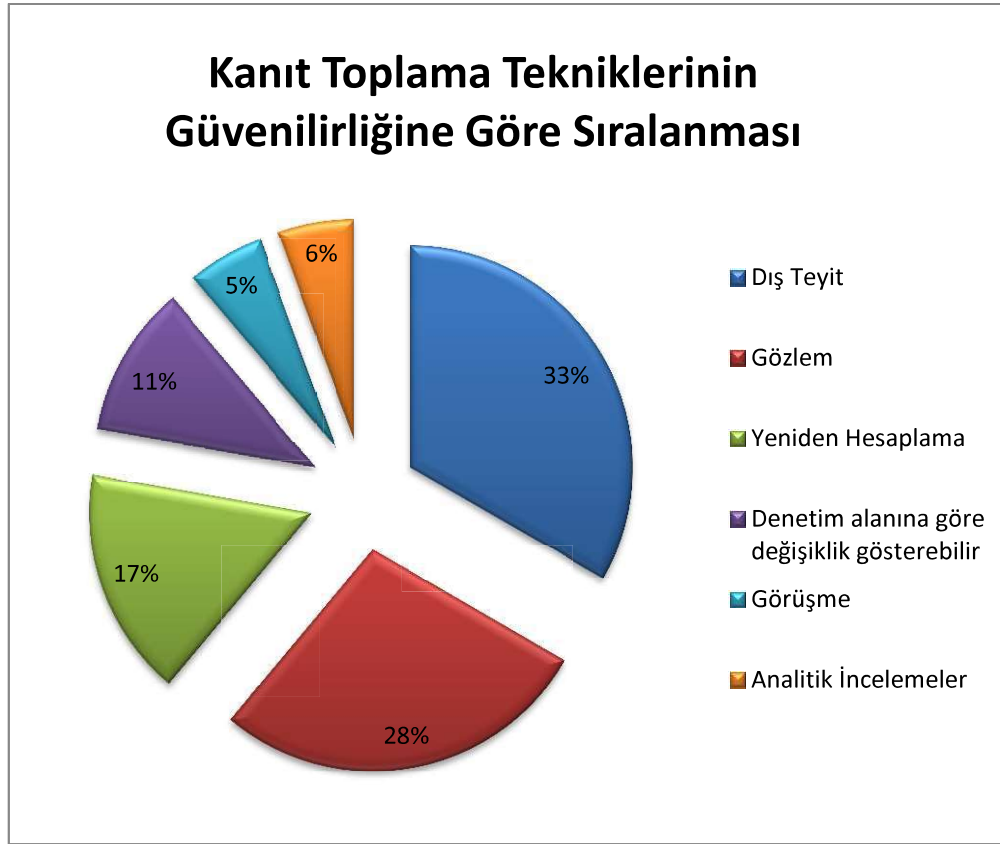


**Şekil 3. Denetim Prosedürleri Kullanımı**

**Kaynak:** Çetinkaya 2016, 143

Mali tablo kalemlerinin denetimi sırasında, denetçilerin özellikle hangi denetim prosedürlerini uygulamayı tercih ettiği sorulmuştur. Genel olarak, denetçilerin denetim sırasında denetlenen finansal tablo kalemlerinin özelliklerine göre uygulamayı düşündükleri denetim prosedürleri farklılık göstermektedir. Ancak, mümkün olan durumlarda gözlem (sayım) veya dış teyit prosedürlerini tercih etme eğiliminde oldukları görülmüştür. Şekil 3'te stoklar, maddi duran varlıklar, hazır değerler, ilişkili taraf işlemleri, özkaynak hesapları ve gelir/gider kalemlerinin denetiminde denetçilerin tercih ettikleri denetim prosedürleri grafiği yer almaktadır. En çok uygulanan denetim prosedürleri: Gözlem (sayım), dış teyit, sorgulama ve yeniden hesaplama iken, en az başvurulan teknikler yönetim beyanı ve belge kontrolüdür. Denetçilere görüşme sırasında en güvenilir buldukları kanıt toplama tekniği sorulduğunda, %33'ü işletme dışından doğrulama tekniğini en güvenilir kanıt

toplama tekniği olduğunu belirtmişlerdir. İkinci en güvenilir teknik, %28 ile gözlem (sayım) tekniği olurken; görüşmeler (%5) ve analitik incelemeler (%6) en az güvenilir kanıt toplama teknikleri olarak karşımıza çıkmıştır. Analitik incelemelere olan güvensizliğin temel sebebini denetçiler, bu tekniğin bazı durumlara ilişkin şüphe oluşması halinde ek denetim prosedürleri geliştirmek amacıyla daha çok kullanılması olarak açıklamışlardır. Güvenilirliğe göre kanıt toplama tekniklerinin sıralamasına ilişkin grafik Şekil 4'te yer almaktadır.



Şekil 4. Güvenilirliklerine Göre Kanıt Toplama Teknikleri

**Kaynak:** Çetinkaya 2016, 144.

Yapılan görüşmelerde, bağımsız denetim sürecinin en önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen önemlilik seviyesinin denetçiler tarafından denetimin hangi aşamasında belirlendiği sorgulanmıştır. Denetçilerden %70'i önemlilik seviyesini denetimin başında, henüz denetim prosedürlerinin planlanması tamamlanmadan önce önemlilik düzeyini belirlediklerini belirtirken, %20'si önemlilik seviyesinin denetim sürecinin içerisinde belirlendiğini, %10'u ise, önemlilik seviyesi belirlemeksizin

finansal tabloların maddi hata içermeyecek biçimde denetiminin yapıldığını açıklamışlardır. Önemlilik düzeyini denetim sürecinin içerisinde belirlemeyi tercih eden denetçiler, bunun için standart bir yöntem kullanmadıklarını belirtmişlerdir. Denetim sürecinin başında önemlilik seviyesini belirleyen denetçilerden %71'i finansal tablolarda yer alan tutarların daha önceden belirlenmiş oranlarını göz önünde bulundurarak, %14'ü işletmenin risk düzeyini belirledikten sonra bu düzeyi dikkate alarak ve %14'ü ise standart bir yöntem kullanmadan önemlilik seviyesini belirlediklerini açıklamışlardır. Önemlilik seviyesi belirleyerek denetimini sürdüren tüm denetçiler, önemlilik seviyesinin belirlenmesinin ardından denetim süreci içerisinde yeniden gözden geçirilmek suretiyle bu düzeyin değişebileceğini vurgularken, bu düzeyin başta belirlenen önemlilik seviyesinden yüksek olamayacağını, ancak daha düşük bir seviyeye çekilebileceğini belirtmişlerdir.

Denetçilere yöneltilen bir başka soru ise, denetim ekibinin oluşumunun denetimde elde edilecek kanıtların kalitesini etkilediğini düşünüp düşünmedikleridir. Denetçilerin %80'i denetim ekibinde yer alan denetçilerin, o denetimde elde edilecek denetim kanıtlarının kalitesi üzerinde yüksek etkisi olacağını düşünürken, %20'si denetim ekibinde yer alan denetçilerin bu konuda bir etkisi olmayacağını belirtmişlerdir. Denetçilerin seçiminin elde edilecek kanıtların kalitesini etkileyeceğini düşünenler, tecrübeli bir denetçinin yapacağı denetiminde daha kaliteli denetim kanıtları elde edeceğini ve bu kanıtları elde etme süresinin daha tecrübesiz bir denetçiye kıyasla daha kısa olacağı yönünde görüş bildirmişlerdir. Ayrıca, tecrübeli denetçilerin sorgulama yeteneklerinin daha gelişmiş olduğunu ve tecrübesiz bir denetçinin sorgulamadan kabul edebileceği verileri kabul etmemesinin de denetim kanıtının kalitesine etkisi olacağını belirtmişlerdir. Diğer taraftan, denetimde elde edilen kanıtların kalitesinin denetim ekibinde yer alan denetçilerden bağımsız olduğunu söyleyen denetçiler, denetim sürecinin doğru planlanması ve prosedürlerin doğru belirlenmesi halinde denetime katılan denetçi kim olursa olsun, elde edilecek kanıtın aynı kanıt olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

Araştırmaya katılan denetçilerden %60'ı denetim kanıtının kalitesi ile önemlilik seviyesi arasında bir ilişki olduğunu ve önemlilik seviyesi düştükçe denetim kanıtının kalitesinin arttığını düşünmektedir. Daha düşük önemlilik seviyeleri belirlendiğinde, yapılan denetimin daha çok örneklem içereceği ve kanıt miktarı arttıkça, elde edilen

kanıtların kalitesinin de artacağını belirtmişlerdir. Diğer taraftan görüşme yapılan denetçilerin %30'u denetim kanıtının kalitesinin önemlilik seviyesi ile herhangi bir ilişkisinin bulunmadığını, önemlilik seviyesinin düşürülmesinin; yalnızca elde edilecek denetim kanıtının miktarını arttıracığını belirtmişlerdir. Katılımcıların %10'u bunun olup olmadığını genel geçer olarak belirtilemeyeceğini açıklayarak, bu durumun bazı özellikli durumlarla örneklendirilebileceğini ama doğrudan ilişkilendirilemeyeceğini vurgulamışlardır.

128

Diğer taraftan, katılımcıların %80'i önemlilik seviyesi ile elde edilecek denetim kanıtı miktarının arasında bir ilişki olduğunu ve önemlilik seviyesi düşürüldükçe elde edilecek denetim kanıtı sayısının artacağını söylerken, %20'si bu kavramların birbiriyle ilişkili olmadığını belirtmiştir.

Görüşme yapılan denetçilere denetim sırasında önemli bir yanlışlık tespit etmeleri halinde, ilk olarak ne yaptıkları sorulduğunda ise, %50'si tespit edilen yanlışlığın doğrudan yönetimle görüşülmesi gerektiğini belirtmiştir. %40'ı tespit edilen yanlışlıkla ilgili herhangi bir işlem yapmadan denetimin tamamlanmasını beklemenin daha doğru olacağını ve %10'u söz konusu yanlışlık ile ilgili olarak denetim ekibi ile görüşülmesi ve yapılması gereken işlemlerin denetim ekibi ile birlikte karar verilmesi gerekliliğini belirtmişlerdir. Bütün görüşmelerde, durumun yönetimle görüşülmesi gerekliliği düşüncesinin ortak olduğu, ancak yönetimle yapılacak görüşmenin zamanlamasının farklılaştığı gözlemlenmiştir. Yönetim ile yapılacak olan görüşme sonucunda, yönetimden elde edilen bilgiler ve söz konusu yanlışlığın düzeltilme durumuna göre; denetçi görüşünün değişebileceğine yönelik görüş, tüm katılımcıların paylaştığı bir sonuçtur.

Denetim sürecinde elde edilmiş olan, ancak denetçinin güvenilir olduğundan emin olmadığı denetim kanıtlarının denetçi görüşü oluşturulması sırasında denetçinin kararına ne tür bir etkisi olacağı sorulduğunda katılımcıların %50'si denetçinin görüşünün bu kanıtlardan etkileneceğini belirtmiştir. Bu etkinin ne yönde olacağına ilişkin ise denetçilerin %60'ı olumsuz yönde etkileneceği ve bu konuyu görüş paragrafında açıklayarak, durumun önemliliğine bağlı olarak şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş bildirilmesine karar verebileceği açıklaması yapılmıştır. Denetçilerin %40'ı ise, denetçinin elindeki kanıt ile hareket

edeceği gerekçesiyle, bu kanıta itibar edilmek zorunda kalınacağını ve denetçinin görüşünü oluştururken bu kanıtın varlığını olumlu olarak kabul edebileceğini belirtmiştir.

Katılımcıların %30'u, denetçinin kalitesine güvenmediği bir denetim kanıtının denetçi görüşünün oluşturulmasında olumlu ya da olumsuz bir etkisinin olmayacağını, elde edilen bu kanıtın yok sayılarak denetçi görüşünün belirleneceğini düşünmektedir. Denetçilerin %20'si ise, güvenilirliği sorgulanan denetim kanıtının; konusu olduğu kaleme ilişkin olarak ek prosedürler tasarlanarak güvenilir denetim kanıtları elde edilmeden denetçi görüşü oluşturulmayacağını belirtmişlerdir.

Denetim süreci tamamlandıktan sonra, denetçinin elde edilen denetim kanıtlarını yetersiz bulması durumunda, daha kaliteli/güvenilir/amacına uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim planını değiştirme, denetim süresini uzatma, bir uzmandan destek alma amacıyla daha fazla maliyete katlanma ihtimali olup olmadığı sorulmuştur. Denetçilerden %90'ı denetçinin görüşünü oluşturmasına temel oluşturacak denetim kanıtlarını toplamasının zorunlu olduğunu ve bunun için maliyete katlanması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu düşünceleri paylaşan denetçilerin %90'ı maliyete gerekli olduğu hallerde kendileri katlanmayı kabul ederken %10'u bu maliyetleri ancak denetlenen işletmeye yansıtma suretiyle kabul edebileceklerini ifade etmiştir. Katılımcıların %10 ise böyle bir durumla karşı karşıya kalınması halinde tereddüt edeceklerini ve denetimin zaman ve imkân kısıtları nedeniyle, ancak çok önemli bir durum olması halinde bu maliyetlere katlanmanın anlamlı olacağını açıklamıştır. Denetim maliyetlerinin finansal maliyetlerle sınırlı olmaması ve iş yoğunluğunun da göz önünde bulundurulması yüksek derecede önem arz etmektedir. Bu durum denetçiler tarafından özellikle belirtilmiştir.

Yarı yapılandırılmış mülakat tekniği uygulanarak 10 bağımsız denetçi ile yapılan görüşmelerin sonucunda, denetim sırasında elde edilen tüm kanıtların bağımsız denetçiler tarafından tecrübe, birikim ve deneyimlerine dayalı olarak farklı farklı değerlendirildiği anlaşılmıştır. Aynı zamanda denetimde elde edilen kanıtların gerek kalitesinin tanımlanması, gerek fiziksel özellikleri ve kanıt kalitesini artırmak için izlenecek yöntemler ile kanıtların önemlilik seviyesi her bir denetçi açısından farklı

değerlendirilebilmektedir. Buna paralel olarak, denetim ekibinin oluşturulması konusunda da farklılıklar olduğu gözlemlenmiştir.

Yapılan tüm görüşmelerde bağımsız denetim sürecinin bir prosedürler bütününden oluştuğu ve denetim firması tarafından hazırlanan prosedürlerin doğru bir biçimde hazırlanması halinde, denetçinin şahsi kararlarının önemini yitireceği, sürecin kendiliğinden sonucu ortaya çıkarabilecek özellikte yapılandırılacağı anlaşılmıştır. Uluslararası bağımsız denetim firmalarının tüm dünyada aynı hizmeti verme iddialarının altında bu süreçler bütünüünün organizasyonunun doğru yapılması yatmaktadır. Yerel olarak faaliyet gösteren denetim firmalarının yaklaşımlarının vergi kanunları ile sınırlandırılmış denetim bakış açılarını değiştirmeleri ve belge denetiminden uzaklaşarak denetim süreçlerini oluşturmak ve denetim prosedürlerini planlamak konusunda kendilerini geliştirmeleri gerektiği anlaşılmıştır.

Diğer taraftan denetçiler, kanıt toplama tekniklerinin güvenilirliğine göre yapılan sıralamada dış teyit ve gözlem (sayım) önemli ağırlık taşıırken, diğer tekniklerin göreceli olarak daha az güvenilir bulunduğu konusunda birbirine yakın görüşler paylaşmışlardır. Ancak, güvenilir olmayan denetim kanıtının denetçi görüşüne etkisi noktasında, görüşme yapılan 10 denetçiden %50'sinin denetçi görüşünün etkileneceğini, %30'unun etkilemeyeceğini, %20'sinin ise ek uygulamalara ihtiyaç duyacağı yönünde fikir sunması uygulamada bu konuda bir birliğin olmadığı görüşünü kuvvetlendirmektedir. Bu durum denetçilerin bilgi birikimleri, tecrübeleri ve yasal düzenlemeleri izleme ile yetişmişlik seviyeleri ile yakından ilgilidir.

## 5. SONUÇ

Bağımsız denetim sürecinin standartlaştırılmaya çalışılıyor olması bu sürecin denetçinin eğitimine, birikimine, deneyimlerine bağlı olarak etik kurallar çerçevesinde sürdürülüyor olması gerçeğini değiştirmemektedir. Bir başka deyişle, finansal tablolar belli standartlara uygun olarak hazırlanmış olsa dahi, denetçi görüşü ve değerlendirmesi farklılıklar arz edebilmektedir. İşte bu noktada etik kurallar manzumesi denetçi görüşünü etkileyen subjektif unsurlar olarak sonucu farklı kılabilir. Denetim kanıtının kalitesi konusundaki genel kanaat, belgenin geçerliliği ve kabul edilebilirliği olarak değerlendirilmekte, hemen hemen bütün

bağımsız denetçiler bu iki kıstas doğrultusunda hareket etmenin doğru ve yeterli olacağını düşünmektedir. Çoğu kez, bir bağımsız denetçi için bir belge veya bilgi yeterli görülürken, diğeri için riskli ya da daha geniş anlamda araştırılması gereken bir belge olarak değerlendirilebilmektedir. Bu noktada denetçiler arasında bir standart oluşmadığı anlaşılmıştır.

Bağımsız denetim olgusunun dünyadaki gelişimine paralel olarak, Türkiye’de bağımsız denetimin gelişmesi için denetçilerin eğitimi büyük önem taşımaktadır. Finansal tabloların dayanağını oluşturan belgelerin kalitesi noktasında değerlendirmeler yapmak durumunda olan bağımsız denetçilerin, her türlü önyargı ve düşünceden arınmış olarak daha ziyade analitik yöntemler de kullanmak yoluyla objektif, daha verimli ve rasyonel, herkes tarafından genel kabul görmüş ilkeler ve prensipler doğrultusunda benzer sonuçlara ulaşmaları mümkün olacaktır.

Ülkemizde bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler ve uygulamalar, dünyada oluşan gelişmelerden yararlanılarak mevcut sistemin içerisine dahil edilmesiyle geliştirilmektedir. Bu nedenle farklı temellerde ve bakış açısıyla yetiştirilmiş denetçilerden, yeni bakış açısını edinmeleri ve uygulamaları beklenmektedir. Bu sistemin sağlıklı bir biçimde işleyebilmesi ancak denetçilerin bağımsız denetim konusunda alacakları eğitimlerin geliştirilerek, bilgi seviyelerinin artması ve alışkanlıklarının değiştirilmesi ile mümkündür.

Çalışmada, belli denetim standartları konulmuş olmasına rağmen, standartlarda yer alan tanım ile denetim kanıtının kalitesi ile denetçinin değerlendirmesi arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, bu ilişki doğrudan ortaya konulamamıştır. Diğer taraftan görüşme yapılan denetçilerin yapmış oldukları denetim kanıtının kalitesi tanımları, standartlarda yer alan tanımlardan daha kapsamlı olarak *kanıtın geçerliliği* ve *kabul edilebilirliğini* içerecek biçimde yapılmıştır. Denetçilerin, denetim prosedürlerinin planlanması sırasında elde edilecek denetim kanıtlarının kalitesinden öte kanıtın varlığını ve içeriğini ortaya koyan kanıtlar elde etmeyi hedefledikleri anlaşılmıştır. Denetçinin görüşünü etkileyen unsurlar belgenin geçerliliği ve kabul edilebilirliği olarak görülmektedir. Bu anlamda denetçilerin görüşlerinin, bağımsız denetim kanıtının kalitesi ile doğrudan ilişkili olduğu anlaşılabilir.

Bağımsız Denetim Standartlarının denetim kanıtının yeterli miktar ve kalitesi ile ilgili nicel bir tanımlama yapamıyor olması, bağımsız denetimde etik ilkelerin önemini gözler önüne sermektedir. Denetçi, denetim görüşünü oluşturma aşamasında mesleki bilgi, eğitim ve deneyimlerinin yanı sıra, mesleki etik ilkeler açısından karar vermek durumunda kalabilmektedir. Denetçilerin, deneyimlerinin yanı sıra uygulayacakları denetim prosedürlerini geliştirecek olan eğitim eksikliklerini gidermeleri gerekmektedir. Denetim mesleğinin gelişmesi ve yapılan denetimlerin standartlarda belirtilen kaliteye yaklaşması ancak denetim sürecinin doğru ve detaylı olarak planlanması yoluyla gerçekleştirilebilir. Özellikle analitik prosedürlerin ve maddi doğruluk testlerinin uygulamada yaygınlaşması gerekmektedir.

#### KAYNAKÇA

- Altıntaş, T. 2007. Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Çetinkaya, N. 2016. Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi, Ankara.
- Davutyan, N. T. ve L. T. Kavut. 2006. Bağımsız Denetimde Müşteri Kabul Riskinin Veri Zarflama Analizi Yoluyla Ölçülmesi, İMKB Dergisi, 9(33): 85-106.
- Griffiths, P. 2005. Risk-Based Auditing. Gower Publishing Ltd., UK.
- Şener Atsız, S. 2014. Muhasebe Denetiminde Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Kütük, İ. 2008. Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Edirne.
- Türnüklü, A. 2000. Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi Dergisi, 6(4): 543-559.



Rubin ve Rubin. 1995. Qualitative Interviewing: The Art Of Hearing Data, Sage Publications, Londra.

Internal Control Standards Committee. 2004. Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector.

T.C. Sayıştay Başkanlığı. 2013. Düzenlilik Denetim Rehberi, Sayı 3.

Kamu Gözetimi Kurumu. 24.12.2013. BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, Resmi Gazete (28861 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 24.12.2013. BDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler, Resmi Gazete (28861 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 30.12.2013. BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları, Resmi Gazete (28867 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 30.12.2013. BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, Resmi Gazete (28867 sayılı).

Kamu Gözetimi Kurumu. 30.12.2013. BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, Resmi Gazete (28867 sayılı).