

DENETİMDE KANIT TEORİSİ ve GELİŞİMİ

Mehmet ŞİRİN*

Giriş

Denetim ihtiyacının oluşması için öncelikle sorumluluk ilişkisinin kurulmuş olması gerekir. Bu bağ kişiler arasında oluşabileceği gibi kamusal sorumluluk şeklinde de ortaya çıkabilir. Herhangi bir sorumluluk ilişkisinde yükümlünün performansını gösteren düzenli bir raporlama veya bilgi akışı, sorumluluğu devredenlerin çıkarlarını korumak için gereklidir. Bu açıdan finansal tablolar, iktisadi hayatta açık veya gizli bir şekilde kullanıcılar ile yönetim arasındaki yükümlülük ilişkisinin ortaya çıkardığı bilgi ihtiyacını karşılamayı amaçlar ve bu fonksiyonu yerine getirdiği müddetçe karar alıcılar açısından bir değer ifade eder.

Karar alıcılar için finansal bilgilerin karar alma sürecinde kullanılabilmesi için finansal tabloların muteber olması gerekir. Ancak; finansal tabloların şirket yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, finansal tablo kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbiriyle çatışması¹ (Aracılık teorisi - Pragmatizm) ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol kabiliyetinin imkansızlaşması, finansal tabloların güvenilirliği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Güvenilirlik sorununun çözümü finansal tabloların doğrulanmasıyla mümkündür. Doğrulanmak ise denetim konusunun kanıtlarla desteklenebilme özelliğine işaret eder. Bu sadece denetime özgü bir olay da değildir. İnanca, hislere ve şansa dayanmayan her düşünce, fikir kanıtlarla desteklenmek zorundadır. Kanıt veya belgelerin sağlamlığı düşünce ve fikrin doğruluğunun bir göstergesi olduğundan kanıtlar yargıların oluşmasında rasyonel bir temel sağlar (Hatherly, 1980: 3). Denetçi de taşıdığı hukuki ve ahlaki sorumluk gereği finansal tablolar hakkındaki görüşünü yeterli miktarda uygun (tam) denetim kanıtıyla desteklemelidir.

* Stajyer Hazine Kontrolörü

¹ Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi (ASOBAC - The American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts) (1972, s. 56) finansal tablo kullanıcıları ile hazırlayıcıları (yönetim) arasındaki çıkar çatışmasını, bağımsız denetim mesleğinin varlık nedeni olarak belirtmiştir. (Robertson, 1984: 57-67)

Denetim kanıtları denetimin özünü teşkil eder ve denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir (Dunn, 1996: 143). Buna karşılık denetim kanıtlarının kapsamlı bir teorisi mevcut değildir. Bu durum mesleki standartların gelişmesinde bir sınır ve mesleki uygulayıcılar için de bir eksiklik oluşturur (Mautz, 1958 40-47). Ayrıca, denetim kanıtlarının niteliği denetim konusuna bağlıdır. Denetim konusunun değiştiği bir ortamda denetim kanıtları ve kanıt toplama süreci de doğal olarak değişecektir. Bu durum denetim kanıtları ile ilgili belirsizliklerin sayısını daha da arttırmaktadır.

Son yıllarda ortaya çıkan Enron, Worldcom, Parmalat, Comroad ve Flow Tex gibi finansal tablo manipülasyonları ile denetçilerin yeterli sayıda uygun kanıt toplama hususundaki başarısızlıklarını belirten raporlar (Beasley, Carcello ve Hermanson, 2001- Hatherly, 1980 ve Groneworld, 2005) ve bilgi teknolojilerinin denetim konusunda yeni kavramları, yöntemleri ve yeni riskleri hayatımıza sokması sonucu denetim kanıtlarının biçim değiştirmesi; denetim kanıtları ve kanıt toplama sürecinin yeniden değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Bu çalışmamızda öncelikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) çerçevesinde kanıt teorisinin genel karakteristiği ele alınacak, daha sonra denetim konusunun değiştiği bir ortamda değişimin kanıt toplama sürecine etkisi incelenecektir.

A- Kanıt Teorisinin Genel Karakteristiği

1) Denetim Yaklaşımı ve Denetçi Nitelikleri: Finansal tablo denetiminin temel amacı, mali tabloların belirli bir mali raporlama sistemine tüm önemli açılardan uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında denetçi görüşünün oluşturulmasıdır (ISA 200). Denetimin amacı, denetçinin konumunu belirleyerek, bir yönüyle denetçinin kanıt toplama sürecindeki yaklaşımına temel oluşturur. Denetçi, bağımsız denetimde taraf değildir ve finansal tabloların yanlışlığını ispata çalışmaz.² Bu açıdan finansal tablo denetimlerinde denetçi gerçekte bir olayın iki yüzünü de aynı zamanda incelemelidir. Müşterisinin mali tabloları ile ilgili herhangi bir iddiasının lehinde ve aleyhindeki kanıt için de aynı derecede uyanık olmalıdır (Mautz,

² Denetçi ve işletme yönetiminin çıkarlarının çatışmadığı varsayımı son yıllarda ortaya çıkan yolsuzluk skandalları sonucu eleştiriler almaktadır (O'reily,Hirsch,Defliese ve Jaenicke, 1990: 143).

1958 40-47). Uyanık olmak, sorgulayıcı bir yaklaşımla kanıtların değerlendirilmesini ifade eder ki bu durum kanıt toplama sürecinde denetçinin sağlam bir denetim görüşü oluşturması için denetim kanıtlarını nitelikleri itibari ile tanımlayabilecek, analiz edebilecek farklı denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesine ilişkin olarak olası ve istatistiki çikarsamalar yapabilecek bilgiye ve yeteneğe sahip olmasını gerektirir.

2) Denetim Kanıtı ve Niteliği: Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bütün bilgilerdir³ (ISA 500). Finansal tabloların geçmişe dönük bilgiler içermesi sebebiyle denetçi çoğunlukla tabloların dayandığı işlemleri görme imkanına sahip değildir. Denetçi genellikle görüşünü finansal tablo bilgilerinin gerçekliğine işaret eden belgeler üzerinden oluşturur. Yani denetçi gerçekleştiği iddia edilen bir çok işlemi, o işlemin gerçekleştiğini gösteren belgeler (yevmiye kayıtları, sevk irsaliyesi, fatura) yoluyla değerlendirmektedir (Groneworld 2005:3). Denetimi sınırlayan diğer etmenlerle beraber bu durum, denetçinin elde ettiği kanıtların nitelik olarak kesin sonuç verici olmasından çok ikna edici olması sonucunu doğurur.

3) Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması: Denetim kanıtları muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar, destekleyici kanıtlar şeklinde sınıflandırılabilir (ISA 500, SAS 105⁴). Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara genellikle yevmiye kayıtları ve destekleyici belgeler, çekler, elektronik fon transferi kayıtları, faturalar, sözleşmeler, genel ve alt hesaplar, yevmiye kayıtları ve diğer dönem sonu kayıtları, muavin defter kayıtları, maliyet dağıtım hesaplamalarını gösteren çalışma kağıtları örnek gösterilebilir. Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar, denetçi görüşünün oluşturulmasında önemli bir yer tutsa da yeterli değildir. Bu açıdan denetçi, görüşünü oluşturmak için muhasebe sisteminden elde edilen bilgileri destekleyici denetim kanıtları toplamalıdır. Destekleyici denetim kanıtlarına toplantı tutanakları, doğrulamalar ve gözlemler örnek gösterilebilir (ISA 500.03-06). Literatürde denetim kanıtlarının sınıflandırılmasına yönelik ortak bir yaklaşım geliştirilememiştir. Genellikle bu sınıflandırmaların denetim kanıtının güvenilirlik derecesine göre yapıldığı görülür. Çünkü en doğru denetim görüşü en güvenilir denetim kanıtına dayanılarak oluşturulabilir.

³ Denetçilerin toplayacağı bilgilerin biçimine, niteliğine ve türüne ilişkin genel kapsamı denetim ölçütü (Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) belirlemektedir (Davit Flint, 1988: 105).

⁴ Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (SAS – Stament on Auditing Standards)

4) Finansal Tablo İddiaları: Denetim standartları, denetim kanıtlarının toplanmasına ilişkin prosedürlerin oluşturulmasında mantıksal bir çerçeve sağlar. Bu çerçeve finansal tablo iddiaları etrafında kurulmaktadır (Clikeman, 2004:23-25). Finansal tablolar, finansal tablo bilgilerinin muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmesi, sunulması ve bunlarla ilgili dipnotların açıklanması hususunda açık veya zımni şirket yönetiminin iddialarını temsil eder (ISA 500:15). Denetim standartları finansal tablo iddialarını üç ana kategori içinde sınıflandırmaktadır (ISA 500.17, SAS 106).

- a) Denetlenen döneme ilişkin işlem sınıfları ve olaylar bazında,
- b) Dönem sonundaki hesap bakiyeleri bazında,
- c) Sunum ve dipnotlar bazında,

Yönetim iddiaları öğretim kolaylığı açısından daha genel bir şekilde kategorize edilebilir. Ayrıca ISA 500 yönetim iddialarının sınıflandırılmasında denetçi tarafından farklı şekillerde biçimlendirilmelerin mümkün olduğunu belirtmektedir (ISA 500.18). Şirket yönetimi özetle finansal tablolarla ilgili aşağıdaki hususları iddia etmektedir.

- Finansal tablolarda yer alan varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynakların var olduğu ve gelir gider kalemlerinin gerçekleştiği (Varolma ve Oluşma),
- Her bir işlem ve hesabın finansal tablolarda gösterildiği (Bütünlük),
- Aktifler ve Pasiflerin işletmenin bilanço tarihi itibari ile şirketin hak ve yükümlülüklerini gösterdiği (Haklar ve Yükümlülükler),
- Aktif ve pasiflerin doğru bir şekilde değerlendirilip finansal tablolara yansıtıldığı (Değerlendirme ve Dağıtım),
- İşlemlerin doğru hesaba kaydedildiği, finansal bilgilerin uygun şekilde sınıflandırılıp sunulduğu ve dipnotlarda bu hesaplara ilişkin gerekli açıklamaların yapıldığı (Sunuş ve Açıklama).

Yönetim iddialarının finansal tabloların her bir kısmı için temel hata noktalarını oluşturması sebebiyle (Wally, 1990: 407-426), bu iddiaların tanımlanması ve bu iddialara ilişkin faaliyet amaçlarının oluşturulması kanıt toplama sürecine ilişkin denetim planının hazırlanması ve uygulanmasında denetçiye faydalı bir araç olmaktadır. Kısaca denetçi finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediğine ilişkin kararına; yönetim tarafından iddia edilen hususların doğru olup olmadığına ilişkin kanıtlar toplayıp değerlen-

dirmek suretiyle ulaşır. Örneğin olumlu görüş içeren bir denetim raporu, denetçinin yönetimin iddia ettiği finansal açıdan önemli her bir hususu doğrulayan yeterli miktarda güvenilir kanıt topladığını ifade etmektedir.

5) Önemlilik: Tüm kanıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi işlevinin engelleyici maliyeti, denetim kanıtının elde edilme maliyeti ile elde edilen bilgilerin faydası arasındaki ilişkinin kanıt toplama sürecinde dikkate alınmasını gerektirir.(ISA 500.13) Elde edilen bilgilerin faydasının ölçütü, finansal tablo kullanıcılarının karar alma sürecinde o bilgiye dayanarak farklı davranma ihtimalidir. Yani denetçi önemlilik düzeyi yüksek hususlara ilişkin daha fazla kanıt toplamalıdır. Önemli ve riskli kalemler için çok sayıda kanıt toplanması yapılacak denetim sonucu ulaşılacak yargı ve sonuçların sıhhati açısından önem arz eder (Aksoy: 2002:184).

6) Kanıtların Yeterliliği ve Uygunluğu: Denetim kanıtlarının kesinlikten ziyade ikna edici olması, bunların uygunluğu ve yeterliliği hususlarına ilişkin cevaplanması gereken önemli soruları ortaya çıkarır⁵. Denetçi yeterli miktarda kanıt topladığını nasıl anlayacaktır? Denetim kanıtının uygunluğuna nasıl karar verecektir? Kullanılan kanıt toplama yöntemleri denetim görüşünün oluşturulmasında aynı değerde denetim kanıtı sağlar mı? ⁶

Bu soruların cevaplanmasında denetim standartları; denetçiye denetim kanıtlarının bu niteliklerinin nasıl test edileceğine ilişkin uygulama rehberliğinden ziyade bu niteliklere ve değerlendirilmelerine ilişkin kavramlara atıf yaparak genel bir rehberlik sağlamaktadır (Arthur, 2001:247-267). Yeterli ve uygun denetim kanıtını neyin oluşturduğuna ilişkin karar, denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır (ISA 500.17). Denetçi, kanıtlarının yeterliliğine ve uygunluğuna ilişkin kararına; denetlenen işletmenin yapısını, uygulanan kanıt toplama yöntemini ve elde edilen kanıtın niteliğini, denetim konusunun önemliliğini, denetim risklerini ve denetim faaliyeti boyunca ortaya çıkan işletmenin bilgi sisteminin kalitesi, iç kontrol sisteminin etkinliği, yöneticilerin dürüstlüğü gibi diğer etmenleri değerlendirerek varacaktır.

6.1) Uygunluk: Denetim kanıtının değerlendirilmesinde ilk basamağı denetim kanıtının uygunluğu oluşturmaktadır. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçümüdür (ISA 500.07). Bir başka deyişle denetim kanıtının

⁵ Denetçi, denetim görüşüne esas oluşturacak makul sonuçlar çıkarmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı temin etmelidir (ISA 500).

⁶ R.K. Mautz “ The Nature and Reliability of Evidence” adlı makalesinde bu soruları, kanıtların niteliği açısından cevaplamaya çalışmıştır (Kepekçi, 1975).

uygunluğu; kanıtın denetçi tarafından kabul edilebilirliği (Güvenilirlik) ile denetlenen kaleme ilişkin denetim amacıyla ilişkilendirme, yani denetim görüşüne etki edebilme (İlgililik) derecesini ifade eder. Denetim standartları (ISA/SAS) bu iki kavrama (Güvenilirlik ve İlgililik) atıf yapmasına rağmen net bir tanımlama yapmamıştır. Bir denetim kanıtı ancak “İlgili” ve “Güvenilir” olduğu zaman uygun bir denetim kanıtıdır.

6.1.1) Güvenilirlik: Her denetimin kendine özgü nitelikler taşıması ve bir denetimde güvenilirlik derecesi yüksek bir denetim kanıtının bir başka denetimde güvenilirlik derecesinin düşük olabileceği dikkate alındığında denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin bir genelleme yapmanın güç olacağı anlaşılabacaktır (ISA 500.09). Ancak güvenilir denetim kanıtları genellikle aşağıdaki karakteristik özellikleri taşır:

- İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Daha etkin bir iç kontrol sistemi daha güvenilir kanıtlar sağlar.
- Denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar, dolaylı ve çıkarımlar yoluyla elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
- Denetim kanıtları belge şeklinde mevcut olduğu zaman daha güvenilirdir.
- Orijinal belgeler, fotokopi ve faks yoluyla elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.

6.1.2) İlgililik: Denetim kanıtının, denetçinin denetlenen finansal tablo kalemi hakkında oluşturacağı görüşü etkileme özelliğidir. Denetim kanıtı ile denetim amacı arasında kurulan anlamlı ve mantıklı ilişkidir. Denetim kanıtı finansal tablo bilgilerine ilişkin yönetim iddialarının doğruluğu veya yanlışlığını kanıtlayabilen bir nitelik taşımalıdır.

6.2) Yeterlilik: Denetim kanıtının miktarının ölçümüdür. Denetim görüşü oluşturmak için gerekli denetim kanıtı miktarı elde edilen kanıtların uygunluğu/kalitesi ve denetlenen hususa ilişkin önemli yanlışlık riskinden etkilenir. Denetim riski arttıkça toplanacak denetim kanıtı miktarı da artırılmalıdır. Denetim kanıtlarının uygunluğunun artması denetçi açısından daha az kanıtlarla denetim görüşünü oluşturabileceğini ifade eder. Ancak daha fazla denetim kanıtı toplamak denetim kanıtının düşük kalitesini telafi etmez. Denetçi yeterli denetim kanıtının miktarını belirlerken denetlenen hususun finansal tablo kullanıcıları açısından ifade ettiği önemi, işletmenin iç kontrol

sisteminin etkinliğini, denetim hususunun önemli yanlışlık içerme riskini, örnekleme yöntemi kullanıyorsa toplanan kanıtların popülasyonu temsil edip etmediğini dikkate almalıdır. Ayrıca denetim elemanı denetim riskini sıfıra düşürmesinin imkansızlığını, sınırsız sayıda denetim kanıtı toplamasının ekonomik ve zamansal nedenlerle mümkün olmadığını bilerek herhangi bir yönetim iddiasına ilişkin önemli tüm şüpheleri ortadan kaldıran yeterli uygun denetim kanıtı toplayarak denetçi görüşünü oluşturmalıdır.

B- Kanıtların Değişimi ve Denetimin Yeni Boyutu

Organizasyonlar içerisindeki teknolojik yapının, iş süreçlerinin bir parçası olmaktan çıkıp işletme içi iş süreçlerini ve işletmeler arası ticari işlemleri kapsayan bir iletişim ağına dönüştüğünü görmekteyiz. Gelişen bilgi teknolojileri üretim sürecinde ve ticari işlemlerdeki veri akışını basılı belge yönetim sistemlerine dayalı olmaktan çıkararak elektronik belge yönetim sistemlerine dönüştürmüştür. Entegre bilgi sistemleri belgelerin niteliklerini etkileyerek bilginin şekil ve yer şartlarından bağımsız olarak ekonomik birimler arasında kolayca iletilmesini sağlar.

Günümüzde üretilen belgelerin yüzde otuzundan daha fazlasının artık çıktısı alınmamaktadır (Smith, 2000:283). Ticari işlemlere ilişkin basılı belgelerin yokluğu, klasik denetim prosedürlerinin bilgi sistemlerine dayalı işletmelerde yeterli olmadığını ortaya koymaktadır. Basılı belgelerin sayısının azaldığı, işletmelerin elektronik bilgi sistemlerine bağlılığının arttığı böyle bir ortamda denetçiler kaçınılmaz olarak elektronik bilgileri denetçi görüşünün oluşturulmasında daha fazla bir şekilde denetim kanıtı olarak kullanacaklardır.

1) Denetim Yaklaşımı: Bilgi süreçleri sadece işletmelerin üretim süreçlerini değil denetim konusu ve talebini de değiştirmektedir. Finansal tablolar maddi olmayan varlıklara daha fazla dayanmakta, finansal tablo kullanıcıları da geçmişe dönük bilgi yerine gerçek zamanlı bilgiyi daha fazla talep etmektedirler. Mevcut durum itibari ile denetim talebindeki bu değişikliğin yavaş yavaş (sürekli denetim gibi) denetim uygulamalarında da yer almaya başladığını görmekteyiz. Bütün bunlar gelişen bilgi teknolojilerinin işletmelerin üretim ve ticari uygulamalarını değiştirmesinin bir sonucudur. Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) klasik denetim kanıtları ile elektronik denetim kanıtları arasındaki farklılıktan doğan sorun alanlarını şöyle özetlemiştir (Ratcliffe 2002):

- Elektronik bilgilerin yeterli denetim kanıtı olarak kabulü,

- Elektronik kanıtların sunumunun farklı formatlarda mümkün olması,
- Elektronik denetim kanıtlarına ulaşabilmek için yeterli denetim araçlarının varlığı,
- Elektronik denetim kanıtlarına ulaşımın zorluğu,
- Bilgi sistemleri kontrol performansının değerlendirilmesinin zorluğu,
- Hataların tanımlanması (Denetçinin hataları tespit edememe riskinin artması),

Gerek Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) gerekse Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) teknolojik uygulamaların denetim mesleğinin genel amaç ve kapsamını değiştirmediklerini belirtmektedir. Meslek örgütleri, denetçilerin önüne çıkan yeni tehditlerin teknolojik gelişimin bir sonucu olduğunu ve teknolojinin sebep olduğu zorlukların da daha fazla teknoloji kullanılmasıyla telafi edilebileceğini düşünmektedir (Selvi, 2005 - Adebayo, Lee ve Epps, 2006).

2) Denetçi Nitelikleri: Elektronik denetim kanıtlarının çoğunlukla diğer elektronik denetim kanıtlarıyla desteklenmesi, denetim kanıtlarının gerçekliğinin ve güvenilirliğinin anlaşılmasında bilgi sistemleri kontrollerinin test edilmesini zorunlu kılar⁷ (Nearon, 2005: 32-34). Böyle bir durumda denetçilerin; elektronik bilgi ortamlarında yürütülen muhasebe ve iç kontrol seviyelerini yeterli şekilde anlayabilecek, genel denetim risklerinin ve hesap bakiyeleri ile sınıflandırmalara ilişkin risklerin değerlendirilmesi sırasında elektronik bilgi ortamının etkilerini belirleyebilecek, uygun kontrol testlerini ve doğrulama prosedürlerini oluşturabilecek teknolojik alt yapı ile bilgi sistemlerine ilişkin gerekli bilgi donanımına sahip olması gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere denetçilerin önündeki en önemli engel bilgi teknolojilerine ilişkin kontrollerin değerlendirilmesinde gerekli bilgi ve yeterliliğin kazanımıdır. Denetçiler genellikle bu soruna bilgi sistemleri uzmanlarından faydalanılması yoluyla çözüm getirmektedirler. Bilgi sistemleri uzmanlarından faydalanılsa da denetçinin, gerek uzman görüşünün

⁷ İşlemelerin önemli bir bölümünü elektronik olarak gerçekleştiren işletmelerde denetim riskini doğrulama teknikleri ile kabul edilebilir bir seviyeye indirmek mümkün olmayabilir. Böyle bir durumda denetçi daha fazla kontrol testleri uygulayarak denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye çekmelidir (Statment on Auditin Standarts (SAS), no 80.

yeterliliğinin belirlenmesi, gerekse uzman görüşünün yeterlilik düzeyinin düşük bulunması halinde telafi edici prosedürleri uygulaması için en azından belirli bir teknolojik alt yapıya ihtiyacı vardır.

3) Risk: Elektronik bilgi sistemlerinin yoğun olarak kullanılması, işletmeleri yeni risklerle karşı karşıya getirmiştir. Denetçiler denetim süreci boyunca ve kanıt toplama süreci boyunca bu risklerin denetimi nasıl etkileyeceğine karar vermelidir. Denetçilerin dikkate alması gereken riskleri şöyle sıralayabiliriz (Chien,Hung ve Chi 2000 195-215):

- İşletmelerin ekonomik olarak birbirine bağlılığının getirdiği riskler,
- Bilgi sistemlerine bağımlılığın getirdiği riskler,
- Elektronik işlem ve verilerin kaybolma riski,
- Üçüncü kişilere bağımlılığın artmasının getirdiği riskler (İnternet hizmeti sağlayıcıları gibi),
- Ticari sırların açıklanması – bilgi güvenliği riski.

4) Elektronik Denetim Kanıtları: Kanıt kelimesi günümüzde artık gerek hukuki gerekse denetimle ilgili mesleki literatürde elektronik denetim kanıtlarını kapsayacak şekilde kullanılmaktadır. Elektronik denetim kanıtlarının şekil ve yer kısıtlamasından bağımsız olması, kapsam alanını denetçinin kontrol alanının dışına çıkartmaktadır. Başka bir ifadeyle elektronik bilgi iletişim vasıtalarının kişisel ve ticari amaçlarla kullanımının mümkün olması, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin çerçevesinin çizilmesini zorlaştırmaktadır. Örneğin ABD’de bir çok mahkeme elektronik posta gibi elektronik iletişim vasıtalarını eğer işletmenin operasyonel işlemlerinde kullanılıyorsa şirket kaydı olarak kabul etmektedir (Volonino, 2003).

Elektronik denetim kanıtları; denetim görüşünün oluşmasında denetçiye fayda sağlayan, elektronik olarak tutulan, iletilen, kaydedilen, işlenen, yaratılan bilgiyi ifade etmektedir. Bu bilgiye ancak uygun araçlar kullanılarak ulaşılabilir. Elektronik belgeler word excel, powerpoint, mp3, avi, mpeg, jpeg, html formatında olabilir. Muhasebe kayıtları, kaynak belgeler, faturalar, elektronik sözleşmeler, elektronik doğrulamalar elektronik denetim kanıtlarına örnek verilebilir (Lavigne ve Emond, 2002 40-42). Elektronik denetim kanıtları, klasik denetim kanıtlarından (basılı belgelerden) aşağıda yer alan özellikleri bakımından farklılık göstermektedir (Selvi 2005 - Ratcliffe ve Munter 2002 –Williamson 1997).

Geleneksel Denetim Kanıtları	Elektronik Denetim Kanıtları
Değiştirilmesi zordur.	Değiştirilmesi kolay olup bilgi sistemlerine ilişkin yapılan değişiklikler özel tasarlanmış testler gerektirir.
Güvenilirliği kaynağın bağımsızlığına ve yeterliliğine bağlıdır.	Güvenilirliğini elektronik ortama ilişkin kontrollerin etkinliğinden alır. Hileli, hatalı olanları doğrudan anlaması zordur.
Basılı belge üzerindeki onaylar belgenin bütünlüğünü tamamlar ve kolayca görülür.	Elektronik onayların elektronik kayda entegre edilmesi mümkünse de, ek yorum gerektirir. Tüm onaylar görülmeyebilir.
Basılı belgelerin şekli bir iç parçası olup işleme ilişkin tüm önemli şartları içerir.	İşleme ilişkin önemli unsurlar (bilginin kaynağı, gönderilme tarihleri gibi) belgenin bir iç parçası değildir. Şekil elektronik bilginin bir iç parçası değildir.
Ulaşılabilmesi elde edilmesi ve değerlendirilmesi kolaydır.	Ulaşılabilmesi elde edilmesi ve değerlendirilmesi zordur. Bir uzmanın yardımı gerekebilir.
Farklı denetçiler güvenilir ve geçerli bir klasik denetim kanıtından aynı sonuca ulaşırlar.	Denetim kanıtının niteliği her zaman açık değildir. Uygun kontrollerin yokluğunda benzer elektronik bilgi formatları yanıltıcı sonuçlara varılmasına neden olabilir.

5) Elektronik Denetim Kanıtlarının Güvenilirliği: Elektronik denetim kanıtlarının basılı belgelere oranla daha kolay silinebilir, değiştirilebilir, yolsuzlaştırılabilir veya çoğaltılabilir olması nedeniyle elektronik denetim kanıtlarının denetim görüşünün oluşturulmasında yeterli ve güvenilir nitelik taşıyıp taşımadığı denetçiler tarafından çözülmesi gereken önemli konulardan birini teşkil eder. Denetçi güvenilirliğe ilişkin değerlendirmelerinde elektronik denetim kanıtına özgü şartları dikkate almalıdır. Elektronik denetim kanıtının çıktısını almak ona basılı belge niteliği

kazandırmaz. Elektronik bilgilerin güvenilirliğinin temel unsurunu elektronik bilgi sistemleri ile elektronik bilgi sistemlerini destekleyen teknolojilerin güvenilirliği, oluşturmaktadır.

CICA (Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü) çalışma grubu, elektronik bilgilerin denetim kanıtı olarak güvenilirliklerinin değerlendirilmesinde aşağıdaki kriterlerin kullanılmasını önermiştir. Her bir güvenilirlik kriterinin önemi, kullanılacağı denetim amacına, elektronik bilginin niteliğine ve kaynağına göre değişmektedir (Lavigne ve Emond, 2002 40-42).

Elektronik Bilginin Denetim Kanıtı Olarak Güvenilirliğinin Belirlenmesi	
Doğrulama - Sıhhatin tevsiki	Bilgiyi üreten kurum ve kişinin kimliğinin tanımlanması.
Bütünlük	Bilginin gerçekliği, cari niteliği, doğruluğu, tamlığı. Bütünlük geçerliliğinin sağlandığına; yani bilginin hazırlanma, işleme, iletilme, alınma süreçlerinde kasten veya tesadüfen değiştirilmediğine ilişkin güvenceyi ifade eder.
Yetki	Yetkili veya sorumlu kişilerce bilginin hazırlanması, işlenmesi, iletilmesi, düzeltilmesi, gönderilmesi, alınması.
Reddetmeme	Bilginin hazırlanması, iletilmesi, alınması süreçleri içerisinde ilgili tarafların bilgi içeriğini reddetmemesi, işlemin taraflarca kabulü .

Sonuç

Elektronik bilgi sistemlerinin, ekonomik birimlerin karar alma süreçlerini dramatik şekilde değiştirdiği bir dönemi yaşamaktayız. Denetimin görevi, finansal tablo kullanıcılarının karar alma faaliyetine yardım etmek ise bu değişim denetim mesleğine ilişkin uygulamaları, kanıt toplama işlevini de doğal olarak değiştirecektir. Böyle bir ortamda denetim görüşünün oluşturulmasında denetçi, kaçınılmaz olarak elektronik bilgileri denetim kanıtı olarak toplayacaktır. Bu durum ise denetim kanıtlarına ilişkin belirsizliklerin sayısını daha da artırmaktadır.

Kanıt teorisinin klasik niteliklerinin yanında elektronik bilgi ortamının denetim kanıtlarına ve denetim ortamına etkilerinin denetçi tarafından iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu, denetçi görüşünü sağlam temellere oturması ve denetçinin mesleki saygınlığı ile raporlarının finansal tablo kullanıcıları tarafından itibar görmesinin devamı bakımından da önemlidir. Bu gelişmeler karşısında denetçi, denetim kanıtlarına ve kanıt toplama sürecine ilişkin anlayışını geliştirerek denetim kanıtlarına ilişkin belirsizlikleri azaltmalıdır.

KAYNAKÇA

- ADEBAYO, Arinola O., LEE, Allen S., EPPS, Ruth W. (2006), "Developing a Theory of Auditing Behavior in the Electronic Business Environment",
<http://aaahq.org/AM2006/abstract.cfm?submissionID=1270>
- AICPA (2006), Statement on Auditing Standards, No: 106
- AKSOY, Tamer (2002), Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları.
- ARTHUR, Alex (2001), "Evidence and Argument: Another Look at Audit Fundamentals", *Critical Perspectives in Accounting* vol: 12, 3.
- BEASLEY, Mark S., CARCELLO, Joseph V., HERMANSON, Dana R., (2001), "Top 10 Audit Deficiencies", *Journal Of Accountancy*, vol :191:4
- CHIEIN-Chieh Yu, HUNG-Chao Yu, CHI-Chun Chou, (2000), "The Impacts of Electronic Commerce on Auditing Practices", *International Journal of Intelligent Sytems in Accounting, Finance and Mangement*, No: 9
- CLIKEMAN, Paul M. (2004), "Financial Statement Assertions" *İnternal Auditor* April, vol:62,2
- DUNN, John (1996), "Auditing Theory & Practice" Prentice Hall
- FLINT, David (1988), "Philosophy and Principlples of Auditing", Macmillan Education Ltd.
- GRONEWOLD, Ulfert, (2005) "The Probative Value of Audit Evidence",
http://aaahq.org/audit/midyear/06midyear/2006AUD_program.htm
- HATHERLY, J. David (1980), *The Audit Evidence Process*, Anderson Keenan Publishing
- IFAC (2005), *Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements*
- LAVIGNE, Andree, EMOND Caroline, (2002), "Going Electronic", *CA Magazine*, September.
- MAUTZ, R. K (1958), "Denetim Delillerinin Mahiyeti ve Güvenilirliği", (Çeviren: Celal KEPEKÇİ), *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1, (1975).

- NEARON, Bruce H. (2005), "Foundations in Auditing and Digital Evidence", The CPA Journal, January.
- O'REILLY Vincent M., MCDONNELL Patrick J., WINOGRAD Barry N., (1990), "Montgomery's Auditing", John & Willey Sons Ltd
- RATCLIFFE, Thomas A., MUNTER Paul (2002), "Information technology, internal control, and financial statement audits", The CPA Journal, vol: 72,4
- ROBERTSON Jack C. (1984), "A defense of Extant Auditing Theory" A journal of Practice & Theory, Vol:3,2
- SELVİ Yakup, TÜREL Ahmet, ŞENYİĞİT Bora, (2005), "Elektronik Bilgi ortamlarında Muhasebe Denetimi", 7. Muhasebe denetimi Sempozyumu, <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=4772>
- SMIELIAUSKAS Wally, SMITH Lloyd (1990), " A theory of evidence based on audit assertions" Contemporary Accounting Research, Spring,
- SMITH G. Stevenson, (2000), "Collection and Control of electronic evidence", Journal of Forensic Accounting, vol:1
- SPK (2006), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri : X No: 22"
- VOLONINO Linda (2003), "Electronic Evidence and Computer Forensic", Communications of the Association for Information Systems, vol: 2, 27
- WILLIAMSON A. Louise, (2002) "The Implications of Electronic Evidence", Journal of Accountancy, vol:183, 2.