

Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi
Aralık 2021
Yıl 11, Sayı 2, ss.43-80.

Journal of Individual & Society
December 2021
Year 11, Issue 2, pp.43-80.

DOI: <https://doi.org/10.20493/birtop.1025093>

Makale Türü: Araştırma makalesi

Article Type: Research article

Geliş Tarihi: 17.11.2021

Submitted: 17.11.2021

Kabul Tarihi: 25.11.2021

Accepted: 25.11.2021

Atıf Bilgisi / Reference Information

İKVAN, A & DEMİRKOL, Ö. F. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü, Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi, 11 (2), 43-80.

BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNDE KANITLARIN ROLÜ¹

THE ROLE OF EVIDENCE IN THE QUALITY OF AUDITING

Abdulrezzak İKVAN

Öğr. Gör., Adıyaman Üniversitesi, Kahta MYO, Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü
Instructor Assistant, Adıyaman University, Kahta Vocational School, Department of
Banking and Insurance.

Harran Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi
Harran University, Department of Business Administration, Ph.D. Student

E-posta: aikvan@adiyaman.edu.tr

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9834-237X>

Ömer Faruk DEMİRKOL

Doç. Dr., Harran Üniversitesi, İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi, İşletme ABD
Assoc. Dr., Harran University, Faculty of Economics and Administrative Sciences,
Department of Business Administration

E-posta: omerfarukd@hotmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8795-5736>

Öz

İşletme finansal bilgilerin doğruluğu veya gerçekliği bağımsız denetçilerin yeterli ve uygun kanıtlarla ilgili iddiaları denetlemesiyle mümkündür.

1 Bu çalışma Harran Üniversitesi, İşletme ABD Doktora sürecinde 17.05.2019 tarihinde Seminer olarak sunulan çalışmanın genişletilmiş şeklidir.

Kanıtların yeterliliği ve uygunluğu, denetim kalitesinin düzeyiyle doğru orantılıdır. Başka bir açıdan değerlendirildiğinde kanıtlar bir yandan yönetim iddialarının doğruluğunu ve gerçekliğini ispatlamaya yönelik delil niteliği taşıırken diğer yandan yargısal süreçlerde denetçilere savunma unsuru olabilmektedir. Bu durum paydaşların denetime ilişkin güven ve kalite anlayışlarında kanıtların rolünü değerli kılmaktadır. Çalışmada bağımsız denetimin kalitesinde denetim kanıtlarının özellikleri, rolü ve önemi teorik olarak incelenmiş ve kanıtlara genel bir çerçeve çizilmiştir. İlgili konular içerik değerlendirilmesi şeklinde araştırılmış ve yapılan değerlendirmeler sonucunda denetim kalitesinin sağlanmasında kanıtların yeterlilik ve uygunluk özellikleri tespit edilmiş. Bulgular literatür çalışmalarındaki bulgularıyla benzerlik göstermektedir. Bununla birlikte yapılan değerlendirmelerde kanıtların bağımsız ve tarafsız bakış açısıyla elde edilmesi; fiziki, onaylı, dış kaynak ve teknolojiye dayalı kanıtların sağlanması denetim kalitesine etki ettiği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kanıtları, Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim

Abstract

The accuracy or authenticity of the business financial information is possible when independent auditors audit claims about sufficient and appropriate evidence. The adequacy and relevance of evidence are directly proportional to the level of audit quality. When evaluated from another point of view, the evidence, on one hand, is evidence for proving the accuracy and reality of management claims, on the other hand, it can be a defensive element for auditors in judicial processes. This makes the role of evidence valuable in stakeholders' understanding of audit trust and quality. In the study, the characteristics, role and importance of audit evidence in the quality of independent auditing were examined theoretically and a general framework was drawn to the evidence. Relevant issues were examined through content evaluation, and as a result of the evaluations, the adequacy and suitability of the evidence in ensuring audit quality were determined. The findings are similar to the findings in the literature studies. However, obtaining evidence from an independent and impartial point of view in the evaluations; It was

determined that providing physical, approved, outsourced and technology-based evidence has an impact on audit quality.

Keywords: Audit Evidence, Audit Quality, Independent Audit

Giriş

Denetim; çeşitli yöntem ve teknikler kullanılarak, gerçekleştirilen faaliyetlerin usulüne uygunluğu, doğruluğu, güvenilirliği ve gerçekçiliği gibi hususların belirlenmesine yönelik yapılan kontrol işlemleridir. Genel olarak belirtilen hususların sağlanması için yapılan denetimin türüne göre yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi gerekmektedir. Çünkü denetim öz olarak kanıtlara dayalı yürütülen bir faaliyettir. Kısaca denetim, özünde kanıtların olduğu ve elde edilen kanıtlar dayanak gösterilerek yapılan değerlendirme süreci şeklinde ifade edilebilir (Dunn, 1996, s.143). Kanıtlara dayalı olarak yürütülen denetim faaliyetlerinin kalitesini kanıtların güvenilirliği ve gerçeğe uygunluğu sağlamaktadır.

Denetim kanıtları işletme, denetçi, kamu, yatırımcı vb. ilgililere çeşitli açılardan yarar sağlamaktadır. İşletme açısından denetim kanıtları iddiaların ispatı mahiyetinde olmaktadır. İşletme yönetiminin sunduğu finansal tablo bilgilerinin denetçinin topladığı kanıtlarla doğruluklarının ispatlanması hedef kullanıcıların işletmeye olan güvenlerini artıracaktır. Bu durum işletmeye olan ilgiyi artıracığından satışlarda, fon sağlamada, yatırımcı çekmede olumlu yansımaları hissedilecektir. Aynı zamanda denetçinin gerçekleştirdiği denetim faaliyetine meşru bir dayanak oluşturması açısından, denetim kanıtlarının rolü büyüktür. Denetim faaliyeti sonucunda denetçilerin hazırladıkları raporların temelinde de kanıtların sağladıkları fonksiyonlar yer almaktadır. Kanıtların sağladığı fonksiyonların güvenilirliği denetçi açısından bir dayanak olmaktadır. Sonuç itibarıyla denetçinin raporunda bildirdiği görüşün şekillenmesinde kanıtların etkisi yadsınmaz. Denetçiler tarafından sağlanan kanıt ve belgelerin sahip olduğu sağlamlık denetçi görüşlerinin rasyonelliğine hizmet etmektedir (Hatherly, 1980, s.3).

Son dönemlerde yaşanan muhasebe ve finans skandallarının (Enron, Lehman Brothers, Worldcom, Madoff Yatırımları, Ponzi olayı gibi) yaşanmasının temel nedenlerinden biri de denetimlerde elde edilen kanıtların yetersizliğidir. Nitekim denetçilerin yeterli ve uygun kanıtlarla denetimlerini gerçekleştirmeleri halinde, risk teşkil eden hususlara zamanında müdahale edilebilmeleri ve yaşanan olumsuzlukları önleyebilmeleri muhtemel olacaktır.

Genel olarak kamu yararı açısından değerlendirildiğinde denetimin önemli bir faaliyet olduğu ve yapılacak denetimlerde gerekli dikkat ve özenin gösterilmesi gerektiği ortadadır. Denetimlerin temelini oluşturan kanıtların yeterli, uygun, sağlam, doğru ve gerçekçi olması denetimin kalitesini doğrudan etkilemektedir.

Çalışma genel hatlarıyla dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetimin tanımı ve özellikleri, denetimin amacı, önemi, denetim türleri ile denetçinin tanımı ve denetçi türleri yer almaktadır. İkinci bölümde denetim kanıtları araçları, kanıt toplama yöntem ve teknikleri detaylı olarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise denetim kalitesine değinilmiş ve bu alanda yapılan çalışmalardan elde edilen sonuçlara yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise denetimin kalitesinde kanıtların rolü üzerine hedef kullanıcılara fayda sağlaması amacıyla çeşitli önerilere yer verilmiştir.

1. Denetim ve Denetim Türleri

1.1 Denetimin Tanımı

Denetim genel olarak kontrol şeklinde ifade edilmektedir. Ancak bu ifade denetim için yeterli değildir. Denetim kontrol faaliyetini de kapsayan ve daha geniş çerçevesi olan bir kavramdır. Aynı zamanda denetim bir süreç olduğundan yapılacak tanımlamalarda sürecin temele alınmasını gerekli hale getirmektedir. Denetim, hazır verileri kontrol etmenin yanında sunulan bilgilerin doğruluğunu ve gerçekliğini tespit etmek için kanıtların toplanmasını veya hesaplamaların yeniden yapılmasını da kapsayacak şekilde çok çeşitli şekillerde yürütülmektedir. Denetim

ile ilgili yapılacak tanımlamalar süreçteki tüm hususları içerecek şekilde geniş ve kapsayıcı olmalıdır. Bu kapsamda denetim, organizasyonun faaliyet ve işlemlerinin oluşturulmuş usul ve esaslara uygunluğunun belirlenmesi şeklinde ifade edilebilir (Bozkurt, 2013, s.57).

Denetim köken itibarıyla Latince “Audire” olarak ifade edilen bir fiil olup iştirme ya da dinleme şeklinde anlamlandırılmaktadır. Alanlarında uzman kişilerin iddia tarafını dinleyerek doğruları tespit etmeye çalıştıkları şeklinde tarihsel süreçte gelen bir görüş bulunmaktadır (Bozkurt, 1999, s.17-18). Geçmiş tarihte dar anlamda ifade edilen denetim bilimi, gerçek anlamdaki gelişimini sanayi devrimine bağlı olarak işletmelerin çoğalması ve karmaşık hale gelmesiyle sağlamaya başlamıştır.

Türk Dil Kurumu’na göre denetim; “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” (tdk.gov.tr) şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim; işletmelerin faaliyetlerine ilişkin iddiaların, standart ölçütler çerçevesinde incelenmesi ve neticelerinin hedef kullanıcılara bildirmek için tarafsız ve bağımsız olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir (Başpınar, 2004, s.35).

Denetim, birimlerin belirledikleri plan, program veya projelerin oluşumlarını, uygulamalarını ve/veya sonuçlarını önceden kabul edilen kısıtlara uygunluklarının incelenmesi, gözlemlenmesi, analiz edilmesi gibi yöntemleri kullanarak tespitlerin yapılması, varılan kanıtlara dayalı olarak objektif değerlendirmelerin yapılması ve sonuçlarının ilgililere duyurulması şeklinde izlenen süreçtir (Köse, 2007, s.21).

Denetim tanımlamalarda da görüldüğü gibi çerçevesi geniş bir bilimdir; ancak bazen kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarla karıştırıldığı da görülmektedir. Denetim belirtilen kavramlarla yüksek düzeyde ilişkisinin bulunması ötesinde bu kavramları da kapsayan geniş yelpazeli bir uygulamadır. Kontrol, denetimin başlangıcını ifade eden bir kavramdır. Kontrol, belli bir faaliyetin istenilen neticelere ulaşması için alınan önlemlere dayalı sistemler oluşturularak amaçlardan sapmaların

önüne geçmektir. Başka bir açıdan kontrol, denetimin sağlıklı ve kaliteli yürütülmesinde denetim kanıtlarının gözden geçirilmesi şeklinde de ifade edilebilmektedir. Teftiş ise denetlenen işlemlerin doğruluğunun, gerçekliğinin veya amaçlara uygun şekilde gerçekleştirildiğinin incelenmesidir. Revizyon de gözden geçirme sonucu hataların gerçeğe uygun hale getirme, düzeltme olarak ifade edilmektedir (Başpınar, 2004, s.36).

1.2 Denetimin Özellikleri

Denetime ilişkin yapılan tanımlamalarda da belirtildiği gibi denetimin taşınması gereken başlıca özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz.

Denetim belli bir süreçtir: Denetimin temel özelliklerindedir. Denetim belli bir plan ve program dâhilinde herhangi bir alanda yürütülen, belli standartlara ve aşamalara bağlı faaliyetlerdir.

Denetim işletme iddialarının incelenmesidir: İşletmeler denetimi gerçekleştirecekleri alanlara yönelik oluşturdukları belge veya raporlarda yeralan bilgiler birer iddia olarak kabul edilmektedir. Denetçinin gerçekleştireceği denetim faaliyetinin temelini işletme iddialarının doğruluğunu ve güvenilirliğini ortaya koymaktır. Bundan dolayı denetim işletme iddialarının denetçiler tarafından incelenmesini içermektedir.

Denetim belirlenen ölçütlere bağlı yapılıdır: Denetimlerde denetçilere rehberlik edecek ölçütler bulunmalıdır. Denetimin uygulamasında denetçilerin uyması gereken standartlar, prosedürler, kanunlar, yönetmelikler gibi ölçütlerin olmasıdır. Aynı zamanda bu ölçütler denetimin çerçevesini ve denetim faaliyetinde denetçinin sınırlarını da belirlemektedir.

Denetim faaliyeti tarafsız bir şekilde yürütülür: Denetçi önyargısız ve bağımsız bir şekilde denetim araştırması yaparak elde ettiği kanıtları dikkatle ve özenle inceleyerek tarafsızlık ilkesi çerçevesinde denetim sonucunu ilgililere duyurması gerekmektedir.

Denetim kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetidir: Denetçiler denetim faaliyetlerine meşru zemin oluşturmak ve kendilerine yargısal düzeyde güvence sağlamak amacıyla bağımsız ve tarafsız bir şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtları elde etmek durumundadırlar. Aynı

zamanda denetçiler oluşturacakları denetim raporlarını değerlendirdikleri kanıtlara dayandırmak zorundadırlar.

Denetimin sonucu ilgililere raporla bildirilir: Denetimden beklenen nihai amaç, işletme iddialarının doğruluk ve güvenilirlik düzeylerini denetim süresince elde edilen kanıtlara dayanarak belirlenen ve denetçinin görüşünü içeren bir denetim raporunun oluşturulmasıdır. Kısaca denetim faaliyeti sonucunun denetçi tarafından özetlenmesi şeklinde de ifade edilebilir.

Denetim geçmiş bilgilere dayalı geleceğin öngörülmesidir: Denetim faaliyetinde kullanılan veriler geçmiş olaylardan elde edilmesiyle birlikte bu verilere dayanarak gelecekteki muhtemel olumsuzluklara karşı önlemlerin alınmasına katkılar sunmaktadır.

Denetim, yukarıda belirtilen özelliklerin sistematik bir şekilde uygulandığı bir faaliyettir. Denetim, süreç boyunca belirtilen özelliklere ilişkin gerekliliklerin nizami bir şekilde uygulamaya dâhil edildiği ve her evresinde iddia sahibi işletme yönetimiyle sürekli iletişimin sağlandığı bir faaliyettir. İşletme yönetimiyle sürekli iletişim, denetimde ihtiyaç duyulan kanıtların yeterliliğinde ve uygunluğunda denetçiye kolaylıklar ve aynı zamanda denetimin etkinliğine ve verimliliğine katkılar sağlamaktadır.

1.3 Denetimin Amacı ve Önemi

Her faaliyette olduğu gibi denetim faaliyetinin de belli amaçları bulunmaktadır. Genel olarak denetimin amacı, denetim faaliyeti sonucunda ilgililerin gereksinim duydukları bilgilerin sağlanması şeklinde ifade edilebilir.

Denetim, işletmenin finansal tablo bilgilerine hedef kullanıcılarının atfettikleri güven düzeyini arttırmaktır. Özellikle işletme dışı finansal tablo kullanıcıları, bağımsız ve tarafsız bir unsur tarafından sunulan denetim raporlarına dayalı olarak işletmeye ilişkin asimetrik bilgi düzeylerini düşürmeye çalışmaktadırlar. Aynı zamanda denetim raporları işletme yönetimi iddialarının doğruluğunu ve gerçekliğini teyit

ederek ilgililerin işletmeye yönelik güven düzeylerinin değişmesine neden olmaktadır.

Denetim, işletme sahiplerine ve ilgili hedef kullanıcılarına işletmenin finansal tablolara yönelik bağımsız ve tarafsız bir gücün güvence vermesidir. Denetim nizami ve detaylı yürütülen bir faaliyet olup, ilgililerin kararlarına azami fayda sağlaması için güvenilir bilginin sunulmasını amaçlamaktadır (Arzu, 2015, s.16).

Denetimde temel amaç var olan işletme iddiaları belirlenerek standartlara uygunluk düzeyleri için kıyaslamanın yapılmasıdır. Denetimin esas işlevi, ilgili birim faaliyetlerinin mevcut kanun, kural veya standartlar doğrultusunda fonksiyonlarını sağlayıp sağlayamadıklarının tespit edilmesidir (Durmuş vd., 2018, s.68).

Denetimden beklenen nihai hedef finansal tablo kullanıcılarının güvenlerini artırmaktır. Finansal tablolarda önem arz eden hususların güncel raporlama standartlarına uygun oluşturulup oluşturulmadığı denetçi görüşüyle belirlenebilir (BDS, 200, m3). Genel anlamda denetim faaliyetlerinin amacı, denetlenen kurum veya konuların belirlenen kural ve kaidelere uygunluklarının tespitinin denetçinin kanıtlara dayalı oluşturacağı görüş ile ilgililere bildirilmesidir.

İşletmelerin sanayi devrimiyle birlikte yaşadığı değişim ve dönüşümlere bağlı olarak faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve karmaşık hale gelmesi sonucunda denetim faaliyeti önemli bir ihtiyaç olarak görülmeye başlanmıştır.

İşletme ortaklarıyla yöneticiler arasında oluşması muhtemel çıkar çatışmaları sonucu ortaya çıkacak temsil maliyetlerini asgari düzeyde kalmasını sağlamak amacıyla işletme finansal bilgilerinin doğruluğunun teyit edilmesi için bağımsız denetimden geçirilmesi önem kazanmaktadır (Gore, Pope ve Singh, 2001, s.5). İlgililer tarafından talep edilen denetim, yöneticiler ile işletme sahip, ortakları ve diğer çıkar grupları arasında varolması muhtemel asimetrik bilgiyi azaltmaktadır (Acar vd., 2011, s.275).

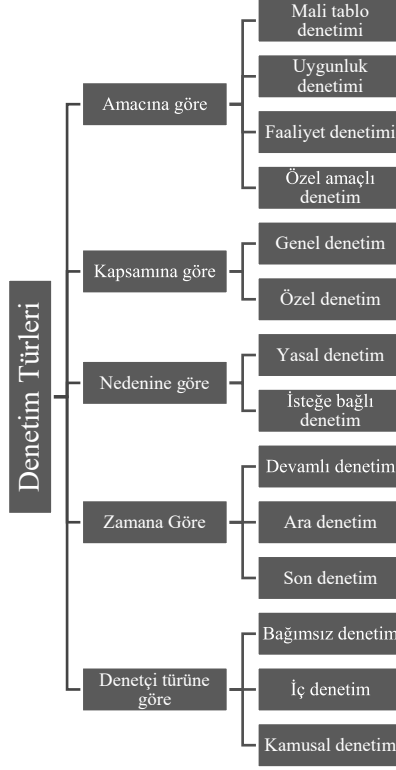
İşletmeyle ilgili bulunan kişi veya kurumların işletmeye yönelik alacakları kararlar veya gerçekleştirecekleri yaptırımlar için güvenilir bilgiye gereksinim duyarlar. İlgili kişi veya kurumların güvenilir bilgiyi elde edememe riskleri bulunmaktadır. Bu riske muhasebe işlemlerin fazlalığı, karmaşıklığı, ilgililerin işletmenin dışında olması, bilgi kaynaklarının eğilimleri gibi faktörler sebep olmaktadır (Bozkurt, 2018, s.26). İlgililer arasındaki çıkar çatışmaları, muhasebe sisteminin karmaşıklığı, alınacak kararların bilgilere dayalı olması, faydalı bilgilerin önemszenmesi, uygulamadaki farklılık veya yanlışlıklar, art niyetli hareketler gibi etkenler de denetimin önemli olduğunu ve bağımsız bir mekanizma tarafından yapılmasının elzem olduğunu ortaya koymaktadır (Kepekçi, 1996, s.8-9).

Denetim, denetlenen işletmeye çeşitli şekillerde önemli katkılar sunmaktadır. Öncelikle denetimle birlikte işletme, farklı bir bakış açısıyla genel olarak gözden geçirilmesi sağlanmaktadır. Denetim faaliyeti bağımsız bir mekanizmanın işletmenin iç kontrol ve muhasebe sistemiyle ilgili varsa hata, eksikliklerin tespitini yaparak yönetimin bunların farkına varması ve giderilmesi için imkan sunmaktadır. Kısacası denetim üçüncü bir göz tarafından işletmeyle ilgili tespitlerin yapılması, hataların düzeltilmesi ve işletme personelinin eğitimine katkı sunması gibi fonksiyonları bulunmaktadır (Başpınar, 2007, s.37).

Sonuç olarak denetim, denetlenen kurum veya kuruluşa ilişkin yönetim iddialarını oluşturan finansal rapor bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmeye yönelik bir amaca hizmet etmektedir. Bu amaç doğrultusunda elde edilen bilgilere dayalı hedef kullanıcıların kararları üzerinde etkili olması denetimin önemini ortaya koymaktadır.

1.4 Denetim Türleri

Denetim faaliyeti amacına, kapsamına, yapılma sebebine, zamanına ve denetçinin türüne göre sınıflandırılabilir (Dalak, 2000, s.4). Denetim türlerinin değişik şekillerde sınıflandırılması Şekil 1’de gösterilmiştir.

Şekil 1: Denetim Türleri (Usul; 2013, s.14-20)²

Belirtilen denetim sınıflandırmalarına ilişkin kısa bilgiler aşağıda verilmiştir. Mali tabloların denetimi ve bağımsız denetim faaliyeti çalışmalarımızın temelini oluşturduğundan daha fazla detaylandırılmıştır.

1.4.1 Yapılış Amacına Göre Denetimler

Yapılış amacına göre denetim mali tablo, uygunluk, faaliyet ve özel amaçlı denetim şeklinde sınıflandırılmaktadır. Mali tablo denetimi, işletmeye ilişkin finansal tablo bilgilerinin doğruluğunu, güvenilirliğini ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, denetim standartlarına uygunluğunun incelenmesidir (Gürbüz, 1195, s.25). Uygunluk denetiminde faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen kural ve politikalara

2 Şekil, ilgili kaynaktan faydalanarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

uygun şekilde yapılıp yapılmadığı tespit edilmektedir (Boyton, 1996, s.5). Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin etkin ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan denetimdir. Özel amaçlı gerçekleştirilen denetimler ise yönetimin herhangi bir konuda bilgilenmek amacıyla yaptırdığı denetimlerdir (Ricchiute, 1995, s.6).

Uygulamada en fazla görülen denetim türü olan finansal tablo denetimi, mali tablo denetimi şeklinde de ifade edilebilmektedir. Mali tablo denetimi işletmenin mali bilgilerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının genel kabul görmüş denetim ilke ve standartları çerçevesinde incelenmesidir (Toroslu, 2007, s.196).

1.4.2 Kapsamına Göre Denetimler

Kapsam bakımından işletmenin her türlü faaliyetine yönelik yapılan denetimler genel, belirli faaliyetlere yönelik yürütülen denetimlere ise özel denetimler denilmektedir.

1.4.3 Yapılma Nedenlerine Göre Denetimler

Kanunen yapılmasının mecburi olduğu denetimlere yasal denetimler, çıkar gruplarının inisiyatifine bağlı olarak yapılan denetimlere ise isteğe bağlı denetimler olarak ifade edilmektedir.

1.4.4 Zamana Göre Denetimler

Dönem boyunca devam eden denetimlere devamlı denetimler, belli evrelerde gerçekleştirilen denetimlere ara denetimler ve dönem kapandıktan sonra yapılan denetimlere ise son denetim denilmektedir.

1.4.5 Denetçilere Göre Denetimler

Denetçi türüne göre denetimler; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi şeklinde üç kısma ayrılır. Bağımsız denetim; işletmenin finansal raporlarında yer alan bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin incelenmesi

için yapılan denetimi (Gürbüz, 1995, s.25), iç denetim; işletme çalışanlarınca yürütülen ve işletmenin planları doğrultusunda yönetime bilgi sunma amaçlı gerçekleştirilen denetimi (Watne, 1990, s.109), kamu denetimi ise işletmelerin vergisel boyutları açısından kamu idarelerinde görevli denetmenlerce denetime tabi tutulmasıdır (Aktan, 1994, s.17).

Bağımsız denetim örgütsel kurum veya kuruluşların kendisine bağlı olmayan bağımsız kişilerce gerçekleştirilen denetimdir. Bu denetimden beklenen amaç ise işletme iç kontrol sisteminin, finansal yapısına ilişkin raporların, verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi ve neticelerinin ilgililere sunulmasıdır (Köse, 2007, s.16).

Bağımsız denetim, ekonomik bir birimin mali tabloları aracılığıyla duyuracağı bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve mevzuata uygunluğunun belirlenmesi için mesleki bilgi, tecrübe, özen ve dikkate sahip bağımsız denetçiler tarafından denetim standartları çerçevesinde yeterli ve uygun kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi neticesinden oluşan kanaatin rapor şeklinde ilgililere sunulması sürecidir (Oktay, 2013, s.44).

2. Denetim Kanıtları

2.1 Denetim Kanıtı Tanımı

Denetimlerde denetçinin işletme yönetimince sunulan finansal iddiaları test etmesi için yeterli ve uygun kanıt elde etmesi gerekmektedir. Denetim kanıtı, kısaca denetçinin gerçekleştirdiği denetime uygun olarak topladığı ve görüşüne makul güvence zemini oluşturan her türlü bilgi, belge ve dokümanlardır.

Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS 500) denetim kanıtını “denetim kapsamındaki bilgilerin önceden oluşturulmuş ölçütler çerçevesinde uygunluklarının belirlenmesi ve denetçinin belli bir görüşe varmada kullandığı bilgi, belge ve kayıtlardır” şeklinde ifade edilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulunun yapmış olduğu tanımlamada denetim kanıtlarını finansal tabloların temelini oluşturan muhasebe bilgilerini de kapsayan, denetçinin görüş oluşturmada kullandığı her türlü bilgi olarak belirtilmiştir.

Denetim kanıtı, denetçinin kullandığı ve bilginin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, denetim standartları gibi ölçütlere uygunluğunu belirlemek için kullandığı verilerdir (Toroslu, 2007, s.197). Denetçiyi işletme iddialarına ilişkin ikna edici özelliğe sahip unsurlar da denetim kanıtı olarak ifade edilebilir (Bozkurt, 2018, s.59).

Denetim faaliyetinin temelini kanıtlar oluşturmaktadır. Bu açıdan denetim üzerinde denetim kanıtları önemli etkilere sahiptir. Denetimlerde etkinlik ve yüksek kalite için kanıt sayısına ilave olarak kanıtların kalitesi ve uygun olmaları da gerekmektedir. Kanıt sayısına bağlı olmasının yanında denetimlerin kalite düzeyinin yüksek olması için kanıtların kaliteli ve uygun olmaları gerekmektedir (Çetinkaya, 2017, s.116).

Denetim sürecinde denetçi tarafından elde edilen kanıtlar denetime görüş oluşturmada önemli katkılar sunmaktadır. Kanıtların belirtilen katkıları sunması için denetçi tarafından tarafsız ve bağımsız bir şekilde toplanmış, yeterli ve uygun kanıtlar olması gerekmektedir. Amaca hizmet etmeyen ve güvenilir bilgilere sahip olmayan kanıtların denetime katkısından çok yanıltıcı ihtimallerine bağlı olarak olumsuz etkileri olacaktır.

Denetim kapsamında denetçinin kanıt toplaması, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütmesi anlamına gelmektedir. Denetçi, oluşturduğu denetim planına göre yürüttüğü denetimde çeşitli tekniklerle kanıtlar toplar. Elde edilen kanıtların denetim görüşüne dayanak olacağından denetimin yapısına uygun ve yeterli olmalıdır. Toplanan denetim kanıtları, denetçiye işletme iddialarının doğruluğu, denetim risk düzeyi ve iç kontrol yapısının etkinlik düzeyi konularında sinyaller vermektedir.

Denetim kanıtlarının belirtilen amaçlara hizmet etmesi için kanıt toplamada bazı unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu unsurlar aynı zamanda denetim kanıtlarının gerçek anlamda kanıt olarak kullanılmaları için kapsamı gereken önemli fonksiyonları da ifade etmektedir. Genel olarak denetim kanıtlarının etkinliğini belirleyen unsurlar; önemlilik, risk, objektiflik, güvenilirlik, yeterlilik, uygunluk, ilgililik, zamanlılık, maliyet şeklinde sıralanabilir (Arzu, 2015, s.13-14).

Önemlilik; denetim kanıtlarının işletme iddialarını oluşturan finansal raporlarda yer alması muhtemel önemli yanlışlıkları ortaya çıkartma gücünü ifade etmektedir. Denetimin temel amacı işletme iddialarının doğruluğunu teyit etmeye yönelik çabalar olup, bu amacı gerçekleştirmede kanıtların denetçiye rehberlik etmesi ve gizli kalmış tarafları aydınlatacak özelliklere sahip olması gerekmektedir.

Risk; işletmenin doğal özelliklerine (işletmenin büyüklüğü, faaliyet yoğunluğu, yönetim anlayışı vb.) ve iç kontrolün etkinlik düzeyine bağlı olarak denetimin hassasiyetini belirleyen temel unsurdur. Denetçi elde edeceği denetim kanıtlarının nicelik ve niteliklerini işletmenin risk düzeyine bağlı olarak belirlemektedir.

Objektiflik; denetim kanıtlarının işletme ile ilgili doğru bilgileri sağlayacak ölçüde olmasını ifade etmektedir. Yanlış verilere dayalı oluşturulmuş kanıtların denetlenen finansal raporlardaki muhtemel önemli yanlışlıkları belirleyebilmesi güçtür. Denetçi güvenilir kaynaklardan faydalanarak kanıt toplamalı ve topladığı kanıtların objektifliğini test etmelidir.

Güvenilirlik; denetim kanıtlarının ne şekilde ve ne düzeyde elde edildiği ile ilgili bir durumu ifade etmektedir. Kanıtların işletme içinden ziyade dış gruplardan elde edilmiş olması, sözlü kanıtlar yerine belgesel kanıtların sağlanması, risk düzeyine bağlı olarak elde edilecek kanıtların sayısında optimum seviyenin belirlenmesi güvenilirlik çerçevesinde değerlendirilen hususlardır.

Yeterlilik; denetimin sağlıklı yürütülmesi, makul güvencenin sağlanması ve güvenilir bir denetim görüşü oluşturulmasında kanıtların nicelik ve nitelik olarak denetimi tatmin etmesini belirtmektedir.

Denetimin türüne ve riskine uygun elde edilmesi gereken kanıtlar şekil, miktar ve önemlilik düzeyleri bakımından farklılık arz etmektedir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde uygunluk; kanıtların denetimin yapısına, risk düzeyine ve önemli hataların tespit edilmesine yatkın olması anlamına gelmektedir.

İlgililik; işletme iddialarını teyit etmek için kullanılan denetim kanıtlarının finansal verilerle bir korelasyona sahip olmasıdır.

Zamanlılık; denetim kanıtlarının elde edilme anını ifade etmektedir. Yapılan denetimin türüne ve risk düzeyine bağlı olarak denetçi değişik zamanlarda denetim kanıtları elde edebilmektedir.

Maliyet ise; denetimin boyutuna göre kanıt sayısının ve tüketilecek sürenin fayda-maliyet kapsamında belirlenmesidir.

Denetim kanıtlarının etkinliğine yönelik yukarıda detaylı olarak açıklanan unsurların aynı zamanda dolaylı olarak denetim kalitesi üzerinde de önemli etkisi olmaktadır. Belirtilen unsurlara azami riayet edilerek denetim kanıtlarının elde edilmesi denetimin kalitesini yükseltecektir.

2.2 Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Birçok çalışmada denetim kanıtları türleri için benzer unsurlar belirtilmiştir. Yapılan temel sınıflandırmada denetim kanıtlarının muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki kaynaktan beslendiği görülmektedir.

Muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlara; yevmiye kayıtları, defter-i kebirler, çek/senetler, banka hesabı hareketleri, stok kartları gibi unsurlar örnek verilebilir.

Destekleyici denetim kanıtlarına da; fiziki kanıtlar, dış teyitler, personel beyanları, basit hesaplamalar, analitik prosedürler, gözlem gibi hususlar örnek olarak gösterilebilir.

Denetim kanıtlarının çeşitli çalışmalarda yapılan sınıflandırması Tablo 1'de gösterilmiştir. Kanıtların sınıflandırılma şekillerine uygun kanıt toplama teknikleri geliştirilmiştir. Kanıt toplama teknikleri kanıtların nerelerden, ne zaman, ne amaçla ve nasıl elde edileceği ile ilgili denetim uygulamalarında ortaya çıkan tekniksel detaydır. Kanıt toplama teknikleri elde edilecek kanıtın türüne ve şekline göre değişmektedir. Örneğin fiziki kanıtları elde etmede belge, dekont, çek/senet varlıkları sorgulanırken, analitik kanıtlarda analitik prosedürlerinin analiz sonuçları kanıt olarak kullanılmaktadır.

Denetim kanıtlarının yeterlilik (önem, risk, nitelik, büyüklük, ekonomik etken) ve güvenilirlik (ilgi, kaynak, zaman, objektif) unsurlarına sahip olması gerekmektedir.

Yeterlilik ve güvenilirlik unsurlarının eksikliğinde gerçekleştirilecek bir denetim faaliyetinden kaliteli bir netice beklenemez. Bundan dolayı denetim kalitesinin sağlanması için kanıtların yeterlilik ve güvenilirlik unsurlarına sahip olması gerekmektedir.

Denetim faaliyetinde denetçinin kanıt toplamada denetlenen konunun büyüklüğüne, kanıt unsurların türüne ve elde etme zamanına dikkat etmesi önemlidir. Belirtilen hususlar kanıtın niteliğiyle yakından ilgilidir (Kardeş, 1996, s.82).

Tablo 1: Denetim Kanıtlarının Sınıflandırılması

Yılmaz (2015)	Yapısal Açıdan Kanıt Türleri Esas Muhasebe Sisteminden Elde Edilen Kanıtlar Destekleyici Belgeler Niteliğine Göre Denetim Kanıtları Esas Muhasebe Kayıtları Fiziki Kanıtlar Doğrulama Belgelenmiş Kanıtlar Görsel Kanıtlar Sözlü Kanıtlar Mekanik Doğruluk Kanıtları Analitik Kanıtlar Elektronik Kanıtlar Yazılı Bildirimler
Toroslu (2007)	Denetim kanıtları Fiziksel Kanıtlar Doğrulama Kanıtları Belgelere Dayalı Kanıtlar Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar Matematiksel Kanıtlar Analitik Kanıtlar
Bozkurt (2018)	Denetim kanıtları Fiziksel Kanıtlar Doğrulama Kanıtları Belgelerden Elde Edilen Kanıtlar Gözlem Sonucu Elde Edilen Kanıtlar Soruşturmalar Sonucu Elde Edilen Kanıtlar Mekanik Doğruluk Kanıtlar Analitik Kanıtlar

2.2.1 Fiziksel Kanıtlar

Fiziksel kanıtlar, işletmenin finansal durum tablosunun varlık sınıfını oluşturan ve yüksek güvenilirliğe sahip unsurlardır. Fiziki kanıtların tespiti kadar sahipliğinin de belirlenmesi önemlidir. Yani fiziki varlıkların varolmasının yanında işletmeye ait olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. Aksi takdirde denetim dönemlerinde işletme, iddialarını desteklemek amacıyla aslında varolmayan varlıkları geçici olarak sağlamış olabilir. Fiziki kanıtların gerçeğe uygun değerleriyle raporlanıp raporlanmadığı da denetimde önemli olmaktadır. İşletmeler bazen varlıklarını yüksek göstermek için varlıklara ilişkin yanlış değerlemeler veya amortismanı gözardı etme gibi makyajlama yöntemlerine başvurabilmektedirler.

2.2.2 Doğrulama Kanıtları

Üçüncü kişileri ilgilendiren hususlarla ilgili taraflardan teyit etme suretiyle denetim kanıtların sağlanmasıdır. İşletme yönetimin kontrolünde olmadığı için bu yöntemle elde edilen kanıtların güvenilirlikleri işletme içinde elde edilen kanıtların güvenilirlerinden daha yüksektir. Borç alacak tutarların satıcı ve müşterilerden teyitlerinin sağlanması, bankalardan talep edilecek hesap özetleriyle bakiyelerin belirlenmesi doğrulama kanıtlarına örnek verilebilir. Doğrulama yöntemiyle kanıt toplamada denetçi ilgili üçüncü kişilerden teyit almaya çalışırken olumlu doğrulama (bakiyelerin işletme iddialarıyla tutarlı olup olmadığı) olumsuz doğrulama (varsa bakiye tutarsızlığının belirtilmesi) veya boş bakiye doğrulama (bakiyeyi karşı taraftan talep etme) yöntemlerini kullanabilir. Boş bakiye tekniğiyle doğrulamanın yapılması elde edilecek denetim kanıtının güvenilirliğini daha da yükseltecektir. Çünkü işletmenin üçüncü kişilerle samimi ilişkilerinden dolayı ilgili kişiler gerçeği yansıtmadığı halde işletme iddialarını destekleyici teyitler sunabilmektedir.

2.2.3 Belgelere Dayalı Kanıtlar

Belgelere dayalı kanıtlar; denetçinin, işletmenin iddialarını faaliyetlerde kullanılan belgelere dayanarak kanıtlar elde etmesidir. Belgelere dayalı kanıtlar, denetçilerin en çok tercih ettikleri kanıtlar olup, denetimin şekillenmesinde önemli katkılar sunmaktadır. Bu kanıtlara çek/senetler, alışı/satış faturaları, yevmiye kayıtları, defter-i kebir bakiyeleri, kasa fişleri, stok kartları, sipariş, sevk belgeleri gibi belgeler örnek gösterilebilir. Denetçi elde ettiği belgelerin orjinal olduğuna ve onaylı olduklarına dikkat etmelidir. Aynı zamanda belgelerde bulunması muhtemel karalamalar, rakam değişikliklerini de önemsenmelidir. Denetçi doğruluğuna ve güvenilirliğine dair makul güvence sağladıktan sonra belgelerle işletme iddialarının karşılaştırmasını yapmalıdır. Belgeler işletme içi düzenlenen belgeler olabileceği gibi işletme dışından düzenlenerek işletmeye gönderilen belgeler de olabilmektedir. Bağımsız dış sağlayıcılardan elde edilmesinden dolayı işletme dışından düzenlenen belgelerin güvenilirlikleri işletme içinde düzenlenen belgelerden daha yüksektir (Kepekçi, 2000, s.90). Aynı zamanda etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmelerde işletme içinde düzenlenen belgelerin de güvenilirliklerinin yüksek olması muhtemeldir.

2.2.4 Görsel Kanıtlar

Denetçinin denetim sürecinde işletme faaliyetlerini denetim maksadıyla takip etmesidir (Bozkurt, 2018, s.78). Görsel kanıt, denetçinin örnekleme ile seçtiği belgelere ilişkin muhasebe sürecini incelemesi şeklinde de ifade edilebilir. Bazı durumlarda denetçinin sayım ve fiziki teyitlere katılarak gözlem yapması da görsel kanıtlar kapsamında değerlendirilmektedir. Görsel kanıtlar güvenilirlikleri denetçinin gözlemlerine dayalı olduğundan subjektif bir düzeydedir. Aynı zamanda bu kanıtlar denetçinin belli bir ana ait gözlemleri olup bu gözlemlerin tüm süreç hakkında fikir vermesi mümkün değildir. Görsel kanıtların güvenilirlikleri fiziki kanıtlara göre düşüktür. Çünkü fiziki kanıtlarda denetçi doğrudan incelemeyi gerçekleştirirken, görsel kanıtlarda denetçi müdahale etmeden işlemleri izlemekle yetinmektedir (Yılmaz, 2015, s.31).

2.2.5 Sözlü Kanıtlar

Denetçinin denetim faaliyetine kanıt elde etmek amacıyla işletmenin ilgili çalışanlarına soru sorarak bilgi sağlamasıdır. Soru sorma ve alınan cevaplar sözlü olabileceği gibi yazılı hale de getirilebilir. Bu tür kanıtların yazılı hale getirilmesi güvenilirliklerini artıracaktır. Sözlü kanıtlara dayalı toplanan bilgilerin önemli görülen kısımları detaylı incelenmelidir. Sözlü kanıtların tek başına kullanılması yeterli görülmemekte olup, denetim kalitesi için diğer kanıtlarla desteklenmesi gerekmektedir.

2.2.6 Mekanik Doğruluk Kanıtları

Finansal raporlarda yer alan hesaplar arasında belli düzeylerde ilişki bulunmaktadır. Hesaplar arasında var olan bu ilişkiye bağlı olarak denetçinin ilgili hesapları karşılıklı olarak tekrar hesaplaması şeklindeki incelemesidir. Gelir tablosunda yer alan amortisman giderlerinin yıllık amortisman tutarıyla denkliği veya dövize ilişkin kur farklarının kambyo kar veya zarar olarak kaydedilen tutarlarla uyumu mekanik doğrulama kanıtlarına örnek gösterilebilir.

2.2.7 Analitik Kanıtlar

Finansal ve finansal olmayan verilerin birbirleriyle ilişki düzeylerine göre belli finansal oranlar yardımıyla incelenmesidir. Finansal oranlar, işletme finansal raporlarında yer alan bilgilerin analitik incelenmesini sağlamaktadır. Pratik olması, kısa sürede veri sağlaması ve kıyaslama imkanına sahip olmasından dolayı denetçiler tarafından sıkça kullanılan bir kanıt toplama yöntemidir. Denetim çalışmalarında yoğun kullanılmasından dolayı denetim prosedürleri (BDS 520) olarak standartlaştırılmıştır.

Analitik incelemeler hesaplar arasında var olan ilişkilerin oranlar yardımıyla incelenmesidir. Tarihsel süreçte işletmelerin analitik sonuçlarının belli oranlarda seyredeceği ve faaliyet sonuçlarının olağanüstü farklılaşmayacağı öngörüsüyle hareket edilmektedir. Analitik incelemeler

faaliyet sonuçlarında olağanüstü bir farklılaşma olması halinde denetçiye dikkat edilecek alanlarla ilgili belirli sinyaller sağlamaktadır.

2.2.8 Elektronik Kanıtlar

Günümüz teknolojisinde ticari belgelerin ve muhasebe işlemlerin elektronik ortamlara taşınmasına bağlı olarak yapılacak denetimlerde bu ortamlardan da kanıtların sağlanmasını önemli hale getirmiştir. Elektronik ortamlarda verilerin değiştirilmesi daha kolaydır. Bundan dolayı bu yöntemle sağlanacak kanıtların güvenilirliklerinin test edilmesi gerekmektedir.

3. Denetim Kalitesi

3.1 Denetim Kalitesi Tanımı

Kalite, en temel şekliyle şartlara uygunluk olarak ifade edilebilir. Her faaliyetin kendine has taşıması gereken şartları bulunmaktadır. Kalitenin tesisi faaliyetlere ilişkin şartların sağlanmış olmasıyla mümkündür. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) çerçevesinde denetim faaliyetinin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasıyla mümkündür (Güredin, 2010, s.316).

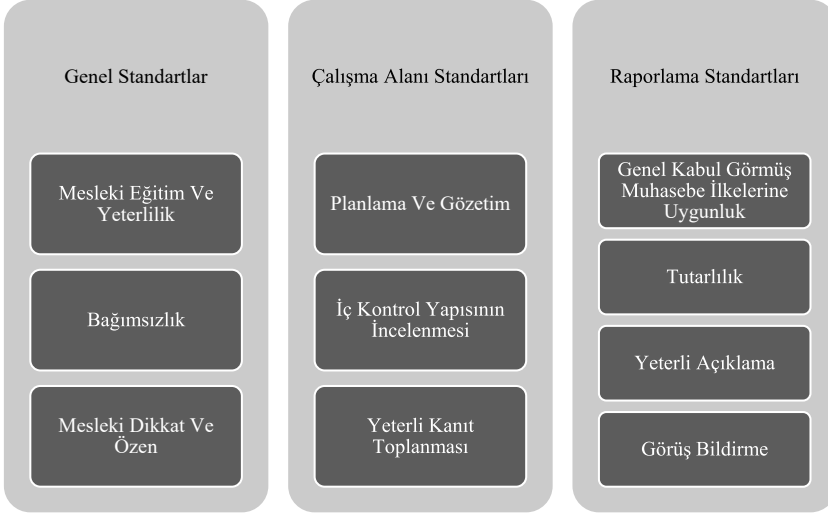
GKGDS, denetimin genel çerçevesini çizerek denetimde kalitenin sağlanmasına hizmet etmektedir. Denetim faaliyetleri belirtilen standartlara uygun yürütüldüğü ölçüde kaliteyi yakalayacaktır.

GKGDS, taşıdığı unsurlar bakımından denetimde denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve denetim faaliyetinin yürütülmesinde dikkat edilmesi gereken hususları kapsamaktadır (Karacan ve Uygun, 2012, s38-45). Aynı zamanda bu standartlar bağımsız denetimin disiplinli bir şekilde yürütülmesine ve ilgili kesimlere denetim sonuçlarının kaliteli ve güvenilir bir şekilde sunulmasına dair teminatlar sağlar (Kavut, 2000, s.9-28).

3.2 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetimde kalitenin sağlanmasının yanında denetçiye rehberlik etmesi bakımından GKGDS önemlidir. Denetime ilişkin GKGDS Şekil-2’de gösterilmiştir.

Şekil 2: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Usul, 2013, s.36-37)



Denetime ilişkin standartlar ve unsurları ile bu unsurların denetim kalitesine etkileri çalışma kapsamında değerlendirilmiştir.

GKGDS denetçilere rehberlik, kural ve yöntemlere ilişkin detaylı bilgiler sunan bir uygulama klavuzu olmaktan çok genel niteliklerin çerçevesini oluşturan özdür (Gücenme, 2004, s.32). Makul bir denetim faaliyeti, denetim standartlarına uygun yürütülmesine bağlıdır. Standartlara uygun yürütülmeyen denetimin yeterliliği ve güvenilirliği kabul görmektedir (Oktay, 2013, s.51).

GKGDS; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç farklı kategoride sınıflandırılmıştır.

3.2.1 Genel Standartlar

Denetçiye ilişkin özelliklerin belirlendiği standarttır. Denetim faaliyetini yürütecek bağımsız denetçinin mesleğiyle ilgili gerekli yeterliliğe sahip olması, bağımsız davranabilmesi ve mesleğinin gerektirdiği ölçülerde özen ve dikkate sahip olması gerekmektedir. Standart kapsamında denetçinin sahip olması gereken hususlar; mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki dikkat ve özen şeklindedir.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik: Denetçinin temelde sahip olması gereken özelliklerdir. Bağımsız denetçi olabilmenin temel şartı mesleğin öngördüğü eğitimin tamamlanmış ve yeterliliği kanıtlayacak diploma, belge ve izinlere sahip olunması gerekmektedir. Mesleki eğitime ve yeterliliğe sahip denetçilerin gerçekleştireceği denetimlerde kalitenin sağlanması öngörülebilir bir durumdur. Bu unsurlar denetimin önemli bir faaliyet olduğunu ve bu faaliyetleri gerçekleştirecek kişilerin de belli bir düzeyde yeterli olduğunu kanıtlamaları gerektiğini ifade etmektedir. Mesleki muhakemenin gelişmesi için de mesleki eğitim ve yeterlilik önemlidir. Alanına ilişkin gerekli eğitimlere ve yeterliliklere sahip kişilerin olayları doğru analiz etmesi ve muhakeme süzgecinden geçirerek sonuçlandırması da ihtimal dahilindedir. Denetçilerin mesleki eğitimlerini sağladıktan sonra yeterlilikleri için mesleğin reel sektöründe kıdemli kişilerin gözetiminde deneyim kazanmaları önemlidir (Güçlü, 2013, s.14). Aynı zamanda mesleki yeterlilik; yeterlilik kazanma (mesleki eğitim ve deneyim kazanma) ve yeterliliği koruma (mesleki gelişmeleri sürekli takip etme) şeklinde iki açıdan değerlendirilebilir (Güçenme, 2004, s.33).

Bağımsızlık: Denetçinin denetim faaliyetini tarafsız olarak yürütmesini ifade etmektedir. Tarafsızlığın sağlanması için denetçinin denetlenen işletme ile ilgili herhangi bir bağının olmaması gerekmektedir. Sağlıklı ve kaliteli bir denetimin gerçekleşmesi ancak ve ancak denetçinin bağımsızlığıyla mümkündür. Bağımsız davranamayan bir denetçinin gerçekleştireceği bir denetim faaliyetinde önemli hataları tespit etmesi, gerçekçi, güvenilir ve doğru bilgiler sunması beklenemez. Bu durum denetimin kalitesi açısından kabul edilebilir bir neticeyi doğurmayacaktır.

Denetçinin işletme ile ticari ilişkisinin bulunması, borç-alacak durumlarının varlığı, ortaklık veya yakın akrabalık ilişkilerin mevcut olması, işletmenin rutin muhasebe işlemlerini yürütmesi bağımsızlığı zedeleyen özellikler olarak gösterilebilir. Kısacası bağımsızlık, denetçinin işletmeyle denetim ücreti dışında mali bir bağının olmamasını gerektirmektedir (Gücenme, 2004, s.34).

Mesleki Dikkat ve Özen: Denetçinin detaylara verdiği önem ve denetim sürecinde sergileyeceği dikkati belirtir. Aslında mesleki dikkat ve özene GKGDS'lerinin tam anlamıyla uygulanması da denilebilir (Aytekin, 2003, s.1-7). Mesleki dikkat ve özen denetçinin denetim faaliyetindeki sorumluluğunu vurgular. Öyle ki denetçinin temel görevi denetim görüşüne makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun kanıtları toplayarak denetimin risk düzeyini düşürmektir. Makul güvencenin sağlanması amacıyla toplanacak kanıt ve belgelerin titizlikle incelenmesi gerekmektedir. Mesleki dikkat ve özen bu noktada önemli hale gelerek önemli hususların gözden kaçmaması için denetçinin uyarıcısı olmaktadır (Yılanıcı vd., 2016, s.26).

3.2.2 Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, denetim faaliyetinin planlanması, denetlenen işletmelerin genel yapılarının belirlenmesi ve denetim görüşüne katkı sunacak gerekli kanıt ve belgelerin elde edilmesine yönelik dikkat edilmesi gereken hususlara ilişkindir. Bu standart; denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi, kanıt toplama ve değerlendirme unsurlarından meydana gelmektedir.

Denetimin Planlanması ve Gözetimi; denetim faaliyetinin belirli düzene ve uygulama aşamalarına göre dizayn edilmesidir. Denetimin planlanması denetim faaliyetinin seri ve başarılı bir şekilde yürütülmesinde denetçiye avantajlar sağlayacaktır. (Selimoğlu vd ,2014, s.15). Her denetim faaliyetinin kendisine has özellikleri bulunmaktadır (Bozkurt, 2018, s.45), bundan dolayı denetimin türüne ve denetimi gerçekleştiren denetçinin karakterlerine uygun bir denetim planının hazırlanması

ve denetim faaliyetlerinin bu plan çerçevesinde yürütülmesi önemlidir. Planlama karmaşadan uzak bir denetim sürecinin yaşanmasına ve daha verimli sonuçlar elde edilmesine hizmet etmektedir. Kanıtların toplanmasında ve değerlendirilmesine planlı ve sistemli hareket edilmesi denetimin kalitesine katkı sunacaktır. Gözetimden kasıt kıdemli denetçilerin denetim faaliyetinde görevlendirilen denetçilerin faaliyetlerini süreç boyunuca kontrol etmeleridir.

İç kontrol Yapısının İncelenmesi; etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı işletmelerin güvenilirliklerini arttırmaktadır. Bunun yanında etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı denetimin sağlıklı ve hızlı yürütülmesinde denetçilere önemli faydalar sağlamaktadır. İşletmeler iç kontrol sistemlerini faaliyetlerinin etkin ve verimli olması için oluşturmaktadırlar. İç kontrol sistemi işletmelerin uyguladıkları politika ve uygulamalarının bilinilirliğinde de denetçiye katkılar sunmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin güvenilir verilerinden faydalanaarak denetim faaliyetini daha sağlıklı, seri ve etkin yürütebilmektedir. İç kontrol sistemi, finansal raporlara olan güveni, denetime makul güvence sağlamayı, faaliyetlerin etkinliğini, verimliliğini, genel politika ve kurallara uygun yürütülmesini sağlayan bir süreçtir (Akçay, 2018, s.236). İşletmelerde sağlıklı bir iç kontrol sisteminin mevcut olması denetimin kalitesine de önemli katkılar sunacaktır.

Yeterli Kanıt Toplanması; denetçinin denetim tekniklerini uygulayarak denetim görüşüne katkı sunacağı yeterli ve güvenilir denetim kanıtları elde etmesi gerekmektedir (Akçay, 2018, s.236). Kanıt toplamada denetçinin mesleki tecrübesi, dikkati, risk değerlendirmesi önemli olmaktadır. Denetim görüşünün şekillenmesinde elde edilen kanıtların rolü göz önünde bulundurulduğunda bu kanıtların etkin ve verimli bir şekilde toplanması ve titizlikle değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Aynı zamanda denetim kalitesinde önemli olan denetim kanıtlarının yeterli ve uygun toplanması güvenilirliğe olumlu yansımaktadır. Denetim faaliyetinde uygun olmayan ve yeterli sayıda toplanmayan kanıtlar denetimin kalitesine gölge düşürecektir. Denetçi uygun ve yeterli düzeyde elde ettiği denetim kanıtlarını çeşitli değerlendirme teknikleri

ile kanıtların güvenilirliklerini test etmelidir. Bu titizlikle oluşturulan denetim raporları kaliteli ve faydalı olacaktır.

3.2.3 Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetim sonucunun ilgililere raporlanmasında uyulması gereken kuralları belirtmektedir. Standart GKGDS uygunluk, tutarlılık, yeterli açıklama ve görüş bildirme unsurlarını kapsamaktadır.

GKGDS uygunluk; denetlenen bilgilerin genel kabul görmüş denetim ilkelerine uygun incelenmesi olup raporlama standartlarının temel esasıdır. Denetim ilkelerine uygun yapılmayan incelemelerden elde edilen bilgi ve belgelerin denetimde bir hükmü bulunmamaktadır. Denetçinin temel görevi işletmeye ait iddia edilen finansal bilgilerin GKGDS uygunluğunu belirlemesi ve belirlediği hususları denetim raporunda açıklamasıdır (Selimoğlu ve Uzay, 2014, s.16). Standartlara uygun yürütülen denetimlerde denetim sürecinde gerçekleştirilecek her türlü faaliyetin temel esaslara uygunluğuna dikkat edileceğinden nihai olarak denetim kalitesinin de sağlanacağı muhakkaktır.

Tutarlılık; dönemler itibariyle uygulanan yöntem ve tekniklerin keyfi olarak değiştirilmemesini ifade etmektedir. Denetçi öncelikle işletmenin dönemler itibariyle kullandığı amortisman, değerlendirme gibi yöntemlerinin tutarlı olduğuna dikkat etmelidir. Tutarlılık olmadan oluşturulmuş finansal tabloların karşılaştırma imkanı zor olmaktadır. Bu durum hedef kullanıcıların işletmenin finansal raporlarını analiz etmede sorunlar yaşamalarına ve yanlış karar almalarına neden olacaktır. Denetim kalitesi aynı zamanda denetim raporlarının hedef kullanıcılara fayda sağlamasıdır. Belirtilen tutarsızlıklarla oluşturulmuş finansal raporların bağımsız denetçinin onayından geçmesi halinde hedef kullanıcılara fayda sağlaması beklenmemelidir.

Yeterli Açıklama; denetçi, işletmenin finansal bilgilerini ilgili hedef kullanıcıların bilgi gereksinimlerine cevap verebilecek düzeyde detaylı açıklayıp açıklamadığını denetlemesi gerekmektedir. Standardın temel amacı hedef kullanıcıların işletmenin finansal bilgileri konusunda

eksiksiz bilgilenmesini sağlamaktır (Gücenme, 2004, s.57). Denetçi önem arz eden hususların açıklanmasında yetersizlik tespit etmesi halinde raporunda ilgili durumları belirtmesi gerekmektedir.

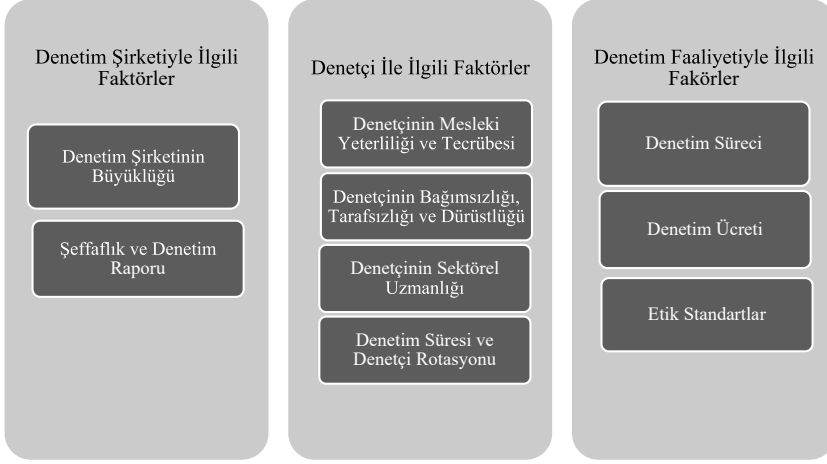
Görüş Bildirme; denetimlerin nihai sonuçları denetçiler tarafından oluşturan denetim raporlarıyla ortaya çıkmaktadır. Denetim raporlarında denetçilerin ortaya koydukları görüş yapılan denetimin genel bir değerlendirmesinin kısa bir cümle ile ifade edilmesidir. Denetçiler denetimleri sonucunda olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüşü raporunda bildirmeleri gerekmektedir. Belirtilen her bir görüş denetim sürecini ve sürecin ne şekilde sonuçlandığını bildirmektedir. Bildirilen her görüşün gerekçelerini denetim raporlarında ayrıca belirtmeleri denetçinin sorumluluğundadır. Denetçinin GKGDS çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin sonunda bildireceği denetim görüşünün hedef kullanıcılara fayda sağlayacak düzeyde denetim içeriğine uygun oluşturması denetimin kalitesini etkileyecektir.

3.3 Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim standartları kapsamında denetimin kalitesinde rol oynayan faktörlerin çerçevesi belirtilmemiştir. Ancak yapılan bazı çalışmalarda denetim kalitesinde etkili olması muhtemel etkenler sıralanmıştır. Bu etkenlerin işletmeden kaynaklanan faktörler, denetçiden kaynaklanan faktörler ve diğer faktörler şeklinde belirtildiği görülmektedir. Denetim firmaları denetim kalitesini etkileyen faktörleri denetim şirketi, denetçi ve denetim faaliyeti açısından belirtmişlerdir (Akçay, 2018, s.239). Bu faktörler ilgili çalışmadan yararlanılarak Şekil 2’de görselleştirilmiştir.

Denetim kalitesini etkileyen faktörler denetim şirketinin yapısı ve büyüklüğü, denetim sürecinin dizaynı, denetim şirketleri tarafından bildirilen denetim ve şeffaflık raporları, denetim faaliyetinin bedeli, denetçinin sahip olduğu mesleki yeterlilik ve deneyim, denetim süresi ve denetçi değişimleri, denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, denetçinin sektör bilgisi ile etik ilkeleridir.

Şekil 3: Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler(Akçay ve Bilen, 2018, s.239-248).



3.3.1 Denetim Şirketinin Büyüklüğü

Denetim firmalarının yapısı, büyüklükleri ve profesyonellikleri gerçekleştirdikleri denetim faaliyetinin kalitesi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Genellikle kapsamlı denetim şirketlerinin daha fazla denetim faaliyeti yürüttükleri, daha yüksek denetim ücreti aldıkları ve hedef kullanıcılarının da bu şirketlerin denetim raporlarına daha fazla güven duydukları görülmektedir. Dört büyükler olarak tarif edilen PwC, E&Y, Deloitte ve KPMG denetim şirketlerinin müşteri potansiyellerinin yüksek, itibarlı şirketler olması gerçekleştirdikleri denetimlerde kaliteyi önemsedikleri görülmektedir (Balsarı ve Varan, 2014, s.77). Büyük şirketler hedef kullanıcılar, mevcut ve potansiyel müşteriler nezdindeki itibarlarını korumak için denetim faaliyetlerini kaliteli gerçekleştirmek mecburiyetindedirler.

3.3.2 Şeffaflık ve Denetim Raporları

Denetim firmaları müşteri işletmelerin finansal ve finansal olmayan bilgilerine dayalı denetim raporları oluşturmaktadırlar. Aynı zamanda

kendileriyle de ilgili olarak şirket yapılarını, büyüklüklerini, bağımsızlıklarını, organizasyon şekillerini vb. unsurlarını kapsayan şeffaflık raporunu kamuoyuyla paylaşmaları gerekmektedir. Denetimin kalitesinde denetim firmalarının rolü önemli bir gösterge olduğu gözönünde alındığında bu firmaların şeffaf olmaları aynı zamanda yaptıkları denetim faaliyetlerinin de şeffaflaşmasına katkıları sunacaktır. Denetim firmalarının mesleki faaliyetlerini kamuya ile paylaşmaları denetimin kalitesinde önemli bir husus olması muhtemeldir (Erdoğan ve Solak, 2016, s.180).

Denetim şirketlerinin faaliyet yürüttükleri ülke mevzuatlarına göre şeffaflık raporlarının kapsamı değişmektedir. Ancak genel olarak denetim şirketlerinin bildireceği şeffaflık raporlarında denetim şirketine ait aşağıda belirtilen bilgilerin asgari düzeyde yer alması gerekmektedir (Demirkan, 2016, s.47).

- ✓ Şirketin hukuksal yapısı ve firma ortakları bilgileri
- ✓ Şirket yöneticilerinin ve sorumlu denetçilerinin bilgileri
- ✓ Denetim ağına ilişkin hukuki ve yapısal özellikler
- ✓ İlişkili olduğu denetim kuruluşları
- ✓ Şirketin organizasyon yapısı
- ✓ Şirketin kalite güvence sistemleri ilişkin açıklayıcı bilgiler
- ✓ Şirketin bağımsızlığa ilişkin bilgiler

3.3.3 Denetçinin Mesleki Yeterliliği ve Tecrübesi

Denetim faaliyet izni alabilmenin şartları arasında denetçinin mesleki eğitim almış ve yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. Nitekim bu şartları sağlamayan herhangi bir kimseye denetim faaliyet izninin verilmesi mümkün değildir. Denetimin kalitesi açısından denetimi gerçekleştirecek kimsenin yetkin olması elzemdir. Yeterlilik ve tecrübe; denetim kanıtlarının elde edilmesinde, incelenmesinde ve denetim görüşü oluşturmada denetçinin muhakeme gücünü ortaya koyması bakımından önemlidir. Denetim faaliyetinde denetçinin muhakeme gücü denetimin kalitesi üzerindeki etkisi önemli derecededir. Netice itibarıyla

denetçinin mesleki yeterlilik ve tecrübesi denetimin sağlıklı yürütülmesinde ve kaliteli bir denetim raporunun ortaya çıkmasında etkilidir.

3.3.4 Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü

Denetçilerin işletme iddialarını kapsayan finansal tablolara ilişkin doğruluk ve güvenilirliklerinin tespit edilmesinde önemli görevleri bulunmaktadır (Özyurt, 2010, s.11). Denetçinin faaliyetlerinde bağımsız olması, tarafsız davranabilmesi denetimin kalitesi açısından önemlidir. Denetçinin raporlarına dayalı olarak karar alan çeşitli hedef kullanıcılar bulunmaktadır. İlgili hedef kullanıcıların sağlıklı karar almaları ancak bağımsız, tarafsız davranan ve denetimini mesleki dürüstlikle gerçekleştiren denetçilerin raporlarıyla mümkündür. Aynı zamanda belirtilen özellikler kapsamında denetçinin denetimi gerçekleştirmesi denetlenen işletmenin de itibarına katkı sunacaktır.

3.3.5 Denetçinin Sektörel Uzmanlığı

Kalitenin temelinde bilgi yatmaktadır. Bilgi olmadan işlemlerin usulüne uygun gerçekleştirilmesi pek mümkün değildir. Denetçilerin uzmanlaştıkları sektörlerde denetim faaliyetini gerçekleştirmeleri denetimin kalitesini arttıracaktır. Denetçinin bilgisi olmayan herhangi bir sektörde faaliyet yürütmesi sağlıklı bir denetim sürecini ortaya çıkartacaktır. Böyle bir durumda denetçinin yeterli ve uygun kanıt toplaması mümkün olmayacak veya topladığı kanıtları etkin bir değerlendirmeye tabi tutamayacak dolayısıyla denetimin kalitesi düşecektir. Sektörel uzmanlığa sahip denetçinin işletmenin muhtemel hata, hile veya yolsuzluklarını tespit etmesi daha yüksektir (Gul vd., 2009, s.272).

3.3.6 Denetim Süresi ve Denetçi Rotasyonu

Denetimde sürenin denetimin türüne ve büyüklüğüne bağlı olarak optimum olarak belirlenmesi gerekmektedir. Denetimin çok kısa veya uzun olması denetimin kalitesini zedeleyebilir. Sürenin kısa olması yeterli

kanıtların toplanmamasına, etkin bir değerlendirmenin yapılamamasına neden olabileceğinden denetimin kalitesini olumsuz etkileyebilir. Aynı şekilde sürenin uzun olması denetçinin çok detaycı bir anlayışla hareket etmesine ve önyargılı davranmasına neden olabileceği için denetim kalitesini olumsuz etkileyecektir.

Denetçi rotasyonu ise belirli sürelerin sonunda zorunlu olarak bağımsız denetçinin değiştirilmesini ifade etmektedir. Bazı denetim şirketleri veya işletmeler muhasebe ve denetim ile ilgili hileli işlemlerden dolayı yatırımcıları mağdur etmesi sonucu benzer mağduriyetlerin tekrar yaşanmaması için oluşturulan Sarbanes-Oxley kanununda denetçilerin işletmelerdeki denetim süresini 5 yıl olarak sınırlandırılmıştır. Amaç denetimde denetçinin bağımsızlığını ve denetim kalitesini sağlamaktır. Denetçi rotasyonu işletme ile denetçi arasında denetimin kalitesini zedeleyecek ilişkilerin gelişmesini önlemek amaçlıdır. Uzun süren ilişkilerin farklı boyutlara taşınma ihtimali denetimin sağlıklı yürütülmesine engel teşkil edecektir.

3.3.7 Denetim Süreci

Denetim sürecinin dizaynı denetim kalitesini etkileyen bir unsurdur. Denetim aşamalardan meydana gelen bir süreç olmasından dolayı her aşamasının planlanması gerekmektedir. Denetim aşamalarının iyi planlanması karmaşıklığı önleyeceğinden denetimin kalitesini arttıracaktır. Aynı şekilde denetim sürecindeki faaliyetlerin standartlara uygun oluşturulması denetimin kalitesine katkı sunacaktır.

3.3.8 Etik Standartlar

Her meslekte olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleğinde de mesleki etik standartları bulunmaktadır. Etik standartları muhasebe ve denetimlerde meslek mensuplarının dikkat etmesi gereken hususları belirtmektedir. Denetim kamuoyuna güven veren bir sorumluluk olmasından dolayı denetçilerin objektif olması gerekmektedir. Bu objektifliğin

sağlanması denetime ilişkin mesleki etik ilkelerinin benimsenmesiyle mümkündür (<https://www.dunya.com/gundem>).

Denetimlerde denetçilerin etik ilkelerine riayet etmesi denetimin kalitesi açısından önemlidir. Denetim standartları bazen denetimin kalitesini sağlamada yetersiz kalabilmektedir. Çünkü her duruma ve şartlara uygun standartların oluşturulması çoğu zaman imkansızdır. Ancak etik ilkelerini benimsemiş denetçi, standartların yetersiz kaldığı durumlarda bile denetim kalitesinin zarar görmemesi için çabalayacaktır.

3.4 Bağımsız Denetim Kalitesinde Kanıtların Rolü

Denetimde kalitenin sağlanması öncelikle denetçilerin GKGDS uygun denetimlerini gerçekleştirmeleri, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını sağlamaları ve aynı zamanda etik ilkeleri çerçevesinde hareket etmeleri ile mümkündür. Denetim kalitesinin sağlanması işletmelerin finansal tablolarına olan güveni arttırmanın yanında denetçilerin sağlıklı bir denetim faaliyetini gerçekleştirmelerine de katkı sunmaktadır. Bu konuda yapılmış bir kısım çalışmalara aşağıda yer verilmiştir.

Akçay ve Bilen (2018) çalışmalarında denetimin kalitesi ve göstergelerini incelemiştir. Piyasada güven sağlamak bağımsız denetimin temel amacı olduğu ve bu amaçla işletmelerin finansal raporlarının bağımsız denetiminden geçirilmesi gerektiği, denetim mekanizmasının iyi bir şekilde dizayn edilmesi durumunda sağlıklı denetimin gerçekleşebileceği belirtilmiştir. İşletme yönetiminin yapacağı muhtemel hata, hile ve yolsuzluklara karşı denetimin güvenini zedelememek için denetimin kalitesine önem verilmesinin önemli olduğu ifade edilmiştir. Denetim kalitesinin ölçümünde farklı denetim şirketlerinde farklı kalite göstergelerinin kullanıldığı, denetim kalitelerinin karşılaştırılması için denetim şirketlerince uygulanan kalite göstergelerinin karşılaştırılabilir özellikte olması ve uygun yorumlanması gerektiği vurgulanmıştır. Çalışmada denetim kalitesinin nitelikli hale gelmesiyle işletmelerin finansal tablolarına hedef kullanıcıların güven duymaları sağlanacağı belirtilmiş ve denetim kalitesinin arttırılması için aşağıdaki öneriler sıralanmıştır.

- Denetimde denetçinin tarafsız ve bağımsızlığı
- Denetçinin GKGDS, etik ilkelerine ve kalite kontrol standartlarına uygun hareket etmeleri
- Denetim raporlarının şeffaf ve güvenilir olması
- Denetim şirketlerinin faaliyetlerinin KGK tarafından denetlenmesi ve sonuçlarının kamuoyuna zamanında duyurularının yapılması

Oktay (2013) çalışmasında denetim kalitesi ile güvenilir, etkin ve kaliteli bağımsız denetim faaliyetlerinin mümkün olacağını, ayrıca bağımsız denetim şirketlerinin, mesleki ve denetleyici kuruluşlarının da denetim kalitesinde önemli görevlerinin olduğunu vurgulamıştır.

Durmuş vd. (2018) çalışmalarında denetim kanıtlarının kalitesinin denetçi görüşüne etkisini incelemişlerdir. Denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne etki ettiğini çeşitli yöntemlerle belirlemişlerdir. Denetçinin mesleki yeterliliği, etik ve kişilik değerlerinin kanıtların elde edilmesinde ve incelenmesinde denetçinin görüşünü etkilediğini belirtmişlerdir. Aynı zamanda kanıtların kalitesinin elde edilecek belgelerin geçerliliği ve güvenilirliğine dayalı olduğu, teknolojik gelişmeler çerçevesinde çevrimiçi denetimle sağlanan kanıtlarının daha objektif olduğunu ifade etmişlerdir. Denetimin kilit konumundaki denetçinin mesleki tecrübesi, dikkat ve özeni ile mesleki muhakeme gücü kanıtların uygun ve yeterli bir şekilde sağlanmasında ve dolayısıyla denetim görüşünün şekillenmesinde etkili olduğunu vurgulamışlardır.

Denetimde kanıt teorisi ve gelişimine ilişkin yapılan çalışmada (Şirin, 2006, s.23-36) dijital sistemlerin işletmelerin karar alma süreçlerinde önemli etkilere sahip olduğu, bunun doğal sonucu olarak denetimlerde de gelişen sistemlere uygun kanıtların toplanmasının hedef kullanıcıların sağlıklı karar almalarına yardımcı olacağı vurgulanmıştır. Aynı çalışmada dijitalleşmeye bağlı olarak denetçilerin elektronik bilgilerin de kanıt olarak toplanmasının gerekliliği belirtilmiş ve gelişen sistemlerin niteliklerinin denetim kanıtlarına ve denetim sürecine etkilerinin denetçiler tarafından fark edilmesi ve önemsenmesi, denetçi görüşlerinin sağlam zemine oturmasına katkı sunacağı ifade edilmiştir.

Sonuç

Denetim, işletme finansal talolarının GKGDs çerçevesinde incelenmesi, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması ve denetçinin mesleki dikkat, özen ve tecrübelerine dayanarak denetim sürecini planlaması ve uygulaması, nihai olarak makul güvence ile oluşturulmuş görüşünü denetim raporuyla ilgililerin hizmetine sunmasıdır. Denetimde kalitenin sağlanması işletme, denetçi ve kamuoyu açısından önemli sonuçlara sebep olmaktadır. İşletmeler açısından denetimin kalitesi finansal bilgilerinin güvenilirliğini arttıracığından işletmenin kabul görmesine katkı sunacaktır. Denetçiler açısından denetimin kalitesi mesleki özenle denetim faaliyetinin yürütülmesine ve kamuoyuna sunulacak denetim raporunun hedef kullacılara fayda sağlamasına dolayısıyla müşteri potansiyelinin artmasına yol açacaktır. Kamuoyu açısından denetimin kalitesi doğru, gerçekçi ve güvenilir finansal bilgilerin sağlanmasıyla ilgililerin alacakları kararlarda sürpriz sonuçlarla karşılaşmasını engelleyecektir. Denetim faaliyetinin nihai sonuçlarının birçok kesimi etkilediği ve tarafların alacakları kararlar üzerinde denetim raporlarının etkilerinin önemli olduğu görülmektedir. Böyle bir durum karşısında denetim faaliyetinde rol oynayan tarafların gerekli hassasiyeti sergilemeleri gerekmektedir. Nitekim kaliteli bir denetim ilgili hedef kullanıcıların sağlıklı kararlar almalarını ve dolaylı olarak kaynaklarını etkin ve verimli kullanmalarını sağlayacaktır. Bu açıdan bakıldığında denetimde kalitenin, sosyal sorumluluk gerektiren bir etkiye sahip olduğu görülmektedir.

Denetim kalitesinin sağlanmasında denetim kanıtlarının rolü önemlidir. Denetçilerin görüşleri denetim kanıtlarının katkılarıyla meşruiyet kazanmaktadır. Dolayısıyla denetçi görüşlerine güven ve yasal zemin oluşturmak için kanıtların etkinliğine dikkat etmesi gerekmektedir. Kanıtların yeterli ve uygun olması denetim kalitesinin olmazsa olmazlarından. Çünkü her denetim faaliyeti kendi içerisinde farklılıklara ve özel hususlara sahiptir. Bundan dolayı denetim kanıtlarında standart bir sayı veya uygunluk düzeyi belirlenmemiştir. Kanıtların sayısını ve uygunluğunu denetçinin mesleki muhakemesi karar verecektir.

Burada denetçinin kaliteli bir denetim faaliyetini hayata geçirmesi için denetimin türüne ve işlemlerin yoğunluğuna bağlı olarak kanıtların sayısını ve uygunluğunu değerlendirmesi gerekmektedir. Sonuç itibariyle denetim görüşünün mimarisinin denetçi tarafından oluşturulmasından dolayı kanıtların etkin ve verimliliği en fazla denetçinin işine yarayacaktır. Çalışma kapsamında denetim kalitesinde denetim kanıtlarının önemine ilişkin bazı öneriler aşağıda belirtilmiştir.

- ✓ Denetim kanıtlarının yapılan denetime uygun olması
- ✓ Denetimin türüne bağlı kanıtların yeterli olması
- ✓ Güven düzeyinin yüksek olmasından dolayı dış kanıtların temin edilmesi
- ✓ Fiziki kanıtlara önem verilmesi
- ✓ Denetçinin kanıt toplamda tarafsız olması
- ✓ Denetim görüşünün oluşturulmasında kanıtlardan azami ölçüde faydalanılması
- ✓ Kanıtların mesleki şüphecilik ilkesi çerçevesinde incelenmesi
- ✓ Kanıtların onaylı olmalarına dikkat edilmesi
- ✓ Sözlü kanıtların yerine yazılı kanıtlara önem verilmesi
- ✓ Önemli yanlışların olduğu konularda daha fazla kanıtların sağlanması
- ✓ Teknolojik gelişmelere bağlı olarak elektronik kanıtların da sağlanması gerekmektedir.

Denetimin sağlıklı neticelenmesi tüm taraflara güven sağlamaktadır. Tarafların da denetimin sağlıklı neticelenmesi için gerekli özen ve çabayı göstermeleri gerekmektedir. Bu çerçevede denetçi, denetim kanıtlarına azami hassasiyet göstererek denetimin kalitesini yükseltebilir.

KAYNAKÇA

- Acar, Durmus, Serpil Senal ve Hayrettin Usul. 2011. Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. SÜ İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi. Cilt: 16. Sayı:22. s.273-306.
- Akçay, A. ve Bilen, A., (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri, sosyal bilimler enstitüsü dergisi, Sayı: 40 – Sayfa:227-256, ISSN: 1302-6879 Van, s.227-250.
- Aktan H. B., (1994). “İşletmelerde mali denetim”, Mali, Ekonomik, Sosyal Yaklaşım, Yıl:2, Sayı: 13, Ocak, s.17.
- Aytekin, S., (2003). Muhasebe açısından şirket yönetimine, düzenleyici otoriteye ve denetçiye düşen sorumluluklar, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri, Toplum Çıkarlarının Korunması ve Muhasebe Eğitimi. Antalya. (16-20 Nisan), s.1-7.
- Balsarı, Ç.K. ve Varan, S. (2014). “Kaliteli finansal raporlamada denetimin rolü ile ilgili tartışmalar”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Yayın Organı. Sayı: 124, s.69-90.
- Başpınar, A., (2004) Türkiye’de ve dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış, Maliye Bakanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı, Maliye Dergisi, s.35.
- Bozkurt, N. (2018). Muhasebe Denetimi, (8.Baskı), Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N. (1999). Muhasebe Denetimi, 2.Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, Denetim Dergisi, Sayı 12, s.56-62.
- Çetinkaya, N., (2007), Risk odaklı denetimde kanıtın kalitesinin önemi ve bir araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), s.109-133
- Dalak, G., (2000)., Denetim ve kalite denetimi, Muğla Üniversitesi SBE Dergisi Güz 2000 Cilt:1 Sayı:1, s.4.

- Demirkan, A. (2016). “Bağımsız denetim kuruluşlarında şeffaflık raporları”, Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, Kamu Gözetim Kurumu Uzmanları Derneği Yayın Organı. Sayı:1, Yıl:1, s.43-54.
- Dunn, J., (1996), “Auditing Theory & Practice” Prentice Hall.
- Durmuş, A.F., Otlu, F. ve Özkan, Ö., (2018). Denetim kanıtı kalitesinin denetçi görüşüne etkisi: literatür incelemesi, Akademik Yaklaşımlar Dergisi, İlkbahar Cilt: 9 Sayı:1, s.68.
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). “Türkiye’de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), s.175-195.
- Gore, P., Pope, P. ve Singh, A., (2001). “Non-audit services, auditor independence and earnings management”. Working Paper, Erişim Tarihi: 22 Nisan 2019, https://www.researchgate.net/publication/266294076_NonAudit_Services_Auditor_Independence_and_Earnings_Management, s.5.
- Gul, F. A., Fung, S.Y.T. ve Jaggi, B. (2009). “Earnings quality: some evidence on the role of auditor tenure and auditors’ industry expertise”, Journal of Accounting and Economics, 47, s.265-287
- Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi, 1.Baskı, Aktüel Yayıncılık, İstanbul.
- Güçlü, F. (2013). Muhasebe Denetimi, 4.Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Gürbüz, Hasan. (1995). Muhasebe Denetimi, 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskisehir.
- Güredin, Ersin. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri, 13.Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Hatherly, J. David (1980). The Audit Evidence Process, Anderson Keenan Publishing.
- Karacan, S., ve Uygun, R., (2012). Denetim ve Raporlama, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

- Kardeş S., (1996). Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Pelin Ofset, Ankara.
- Kavut, L., (2000). Genel kabul görmüş denetim standartları ve Türkiye’deki durumu. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı:4. (Aralık), s.9-28.
- Kepekçi, C., (1996). Bağımsız Denetim, Lazer Ofset Matbaa, Ankara.
- Kepekçi, C. (2000). Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Köse, Ö., (2007). Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, T.C. Sayıştay, 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- Oktay, S., (2013). “Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri”, Maliye Finans Yazıları Dergisi, Sayı: 100, Yıl: 27, s.42-94.
- Özyurt, A. (2010). Bağımsız denetim kalitesini etkileyen etmenlerden bağımsız denetçi özelliklerinin incelenmesine yönelik bir araştırma, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ricchiute N. D. (1995), Auditing, 4th Edition, South-Western College Publishing, Ohio.
- Selimoğlu, S., vd. (2014). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitapevi, Ankara
- Şirin, M. (2006). Denetimde kanıt teorisi ve gelişimi, Sayıştay Dergisi, Cilt , Sayı 61, s.23-36.
- Toroslu, M. Vefa., (2007). Denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül, Sayı 45, s.196-197.
- Usul, H. (2013), Bağımsız denetim, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı”, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Ünal, A.G. (2015). Bağımsız denetim firmalarının kanıt toplamada istatistikî örnekleme yöntemini kullanması, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Ana Bilim Dalı Y. Lisans Tezi, Ankara
- Yılcı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). Muhasebe Denetimi. (2.Baskı), Detay Yayıncılık, Ankara.

Yılmaz, Ö. S., (2015). Uluslararası denetim standartlarına göre denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

Watne A. Donald, Turney B.B. Peter, (1990). Auditing Edp Systems, Second Edition, Prentice-Hall International Editions, New Jersey.

KGK, Bağımsız Denetim Standardı 500, Bağımsız denetim kanıtları,

KGK, Bağımsız Denetim Standardı 520, Analitik prosedürler,

KGK, Bağımsız Denetim Standardı 200, Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi,

<https://www.dunya.com/gundem/bagimsizlik-ve-tarafsizlik-noktasindan-denetim-mesleginde-etik-kurallar-haberi-106335>

www.tdk.gov.tr