

## Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi\*

Ahmet Fethi DURMUŞ<sup>1</sup>

Fikret OTLU<sup>2</sup>

Özge ÖZKAN<sup>3</sup>

### Öz

Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır. Uluslararası Denetim Standartları'na göre denetçinin, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli sayıda, uygun ve güvenilir denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetçi kanıt toplama işini denetim süreci boyunca devam ettirir. Denetçinin denetlenen işletme ile ilgili kabul edilebilir bir denetçi görüşüne ulaşmadan önce yeterli sayıda uygun ve güvenilir kanıt toplaması gerekmektedir. Yaptığı çalışmaların sonucunda denetçi elde ettiği bilgilerin değerlendirilmesiyle denetlenen işletmenin finansal tablolarının ve faaliyet sonuçlarının denetimde referans alınan söz konusu standartlara uygun olup olmadığına varır. Denetim kanıtı toplamadaki temel amaç, müşteri ile ilgili bilgi toplamak ve riskleri belirlemek, müşterinin iç kontrol sisteminin etkinliğini belirlemek, yönetimin finansal tablolarındaki bilgileri ile ilgili iddialarının doğruluğunu araştırmaktır. Bütün bu unsurlar denetçinin denetim görüşüne ışık tutacak olması bakımından son derece önemlidir. Denetçi görüşü sonucu ortaya çıkacak rapor güvenilir bilgi sunma noktasında önem arz etmektedir bu da bağımsız denetimin en önemli unsurudur. Muhasebe denetimi, yönetime mali tablolarla ilgili olarak tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda, geleceğe ait kararların saptanmasında yol göstericidir. Denetimden geçmiş tabloların en büyük yararı kredi veren kuruluşların kredi verme kararlarında yardımcı olmasıdır. Söz konusu tablolar, ellerinde tasarrufları olan yatırımcılara, yatırım kararlarında yol göstericidir. Bu tablolar, işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenen firmanın kârlılığı, verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar. Dolayısı ile bağımsız denetimin bu kadar önemli olması bu çalışmayı ortaya çıkarmıştır. Çalışmada denetim raporunun oluşturulmasında en önemli unsurlardan biri olan denetim kanıtı ve denetçi görüşünün oluşturulması hususunda literatür taraması yapılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde denetim kanıtı ve denetçi görüşünün oluşumu ile ilgili kavramsal konulara değinilmiş, ikinci bölümde ise araştırmanın amacı ve kapsamından bahsedilerek kullanılan yöntem ile veri kaynakları ele alınmıştır. Bulgular bölümünde çalışmada elde edilen sonuçlara yer verilmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Denetim Kanıtı, Denetçi Görüşü

\*Bu çalışma 12-14 Nisan 2018 tarihlerinde Tokat'ta düzenlenen 3.Lisansüstü işletme Öğrencileri Sempozyumunda Bildiri Olarak sunulmuş ve sadece özet olarak bildiri kitabında yer almıştır.

<sup>1</sup> Dr. Öğretim Üyesi, İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ahmet.durmus@inonu.edu.tr

<sup>2</sup> Prof. Dr., İnönü Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, fikret.otlu@inonu.edu.tr

<sup>3</sup> Doktora Öğrencisi, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme A.B.D, Muhasebe Finansman A.B.D.

## The Effect of Audit Evidence Quality on the Auditor's Opinion: A Literature Review

### Abstract

Audit evidence is any information, document or record used by the auditor to determine the extent to which audited information conforms to predetermined criteria. According to the International Standards on Auditing, the auditor needs a sufficient number of appropriate and reliable audit evidence to form the basis for the audit opinion. The auditor maintains the collection of evidence throughout the audit process. Sufficient amounts of appropriate and reliable evidence are required before the auditor reaches an admissible auditor's opinion of the audited entity. As a result of the work done, the auditor judges the financial statements of the audited entity and the results of the operation to be in accordance with the relevant standards which are referred to in the audit. The main purpose of the audit evidence is to collect information about the customer and determine the risks, to determine the effectiveness of the client's internal control system, and to investigate the allegations of information regarding the management's financial statements. All these elements are very important in that they will shed light on the audit opinion of the auditor. The result of the auditor's opinion is important in providing reliable information, which is the most important element of independent audit. Accounting audit is a guideline for determining future decisions in matters such as forecasting, analysis, auditing and report preparation related to financial statements. The greatest benefit of audited tables is that lenders assist in lending decisions. These tables are guides for investors who have savings in their hands, investment decisions. These tables provide reliable information on the business relationship with the business, the profitability of the audited firm, the efficiency and the status of its financial structure. Therefore, independent audit is so important that this work is revealed. In the study, literature review has been conducted on the establishment of the audit evidence and the opinion of the auditor, which are the most important elements in the preparation of the audit report. In the first part of the study, conceptual issues related to the formation of audit evidence and auditor opinion are addressed. In the second part, the purpose and methodology of the research and the data sources are discussed. The results obtained from the study in the findings section were evaluated.

**Keywords:** Audit, Audit Evidence, Auditor's opinion

### 1.Giriş

Karmaşık olan işletme yapısı, finansal tablolardaki bilgilerin kontrolünün şirket yönetiminde olması ve finansal tablo kullanıcıları ile yöneticilerin arasındaki çıkar çatışması gibi nedenler finansal tablolara olan güven sorununu ortaya çıkarmaktadır. Söz konusu sorununun çözümü ise finansal tabloların doğrulanması ile sağlanır. Denetim konusu bu aşamada devreye girmektedir. Müşteri kabulünden, denetçi görüşünün raporlanarak sunulmasına kadar devam eden denetim sürecinin amacı karmaşık olan işletme yapısı içerisinde finansal raporlara aktarılmış olan açıklamaların doğruluğundan emin olmaktır.

Mali tablolarda yapılan muhasebe denetimi işletme yönetimine finansal tahmin, analiz, denetim ve rapor hazırlama gibi konularda, geleceğe ait kararların saptanmasında yol

göstericidir. Bağımsız denetim sonucunda söz konusu finansal tabloların güvenilirliği artarken, bu bilgiyi kullananların daha etkin ve verimli kararlar almaları beklenmektedir.

Denetçi, denetim planının yürütülmesi sürecinde kanıtlar toplar. Yönetimin Finansal tablolarında iddia ettiği hususlar için denetim amaçlarının belirlenmesi, bu amaçlar doğrultusunda kanıt toplama teknikleri uygulanarak test edilmesi ve test edilen sonuçların değerlendirilmesi genel olarak denetim kanıtlarının elde edilmesi sürecini ifade eder. . Denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik çalışmalar, denetim sürecinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Denetim kanıtı, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır.

Uluslararası Denetim Standartları'na göre denetçinin, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli sayıda, uygun ve güvenilir denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetçi kanıt toplama işini denetim süreci boyunca devam ettirir. Denetçinin denetlenen işletme ile ilgili kabul edilebilir bir denetçi görüşüne ulaşmadan önce yeterli sayıda uygun ve güvenilir kanıt toplaması gerekmektedir. Denetim kanıtları denetimin özünü oluşturur. Toplanacak olan kanıtlar gelişigüzel değil, belli başlı tekniklere göre toplanmalıdır. Denetçiler arasındaki kanıt toplama tekniklerinin birbirlerinden farklı olması söz konusu alanda belli bir standardın oluşturulmasını engellemiştir. Denetim ile ilgili olarak yapılan tüm görüşmeler, gözlemler, yazılı ve sözlü açıklamalar, hesaplamalar veya denetçinin kendi oluşturduğu notlar denetim kanıtı olarak kabul edilebilir.

Çalışmanın amacı denetim raporunun oluşturulmasında en önemli unsurlardan biri olan denetim kanıtı ve denetçi görüşünün oluşturulması hususunda akademik bilgi vermek ve konuya ilişkin literatür taraması yapmaktır.

## **2. Denetim Kavramı**

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Denetlenen kişi, kurum veya kuruluş faaliyetlerinin yürürlükteki yasa, kural ve yönetmelikler doğrultusunda işlevlerini yerine getirip getirmediğinin belirlenmesi denetimin esas işlevidir.

Denetim içerisinde finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun uzman kişilerin çalışması neticesinde toplanan delillerin analiziyle elde edilecek bilgilerin raporlanmasını içeren bir süreci kapsamaktadır(Kaval,2008:3). Bu süreç içerisinde işletmeye ait mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ve

işletmeye dair bilgilerin doğru, gerçek ve dürüst bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığının denetim ilke ve kuralları doğrultusunda denetçi tarafından işletmeye ait defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesiyle tespit edilen sonuç raporlarını içermektedir.

İşletme, yönetimin hedefleri ve faaliyet gösterdiği farklı çevreleri göz önüne alarak finansal tablo ve diğer bilgilerini hazırlamaktadır. İşletmenin tabi olduğu vergi mevzuatı, sermaye piyasası mevzuatı ve diğer çeşitli otoritelerce kararlaştırılmış olan standartlar dikkate alınarak bağımsız denetim çalışma kapsamı tespit edilmektedir. Yapılan denetimde denetçinin bağımsızlığına olan inanç, yapılan denetimin değerini belirler ve denetimden beklenen finansal tablo kullanıcılarına tarafsız ve güvenilir bilgi sağlamasıdır. Denetim aşamaları boyunca planlı çalışmaların akılcı ve örneklemeye dayalı yapılması, denetimin aynı anda hem işletmeye hem de bilgi kullanıcılarına hizmet ederken tarafsız şekilde gerçekleştirilmesi, kullanılan bilginin doğruluğu, kanıtlanabilir olması ile doğrudan ilişkilidir. Yine denetimin özellikle küreselleşen iş ve sermaye piyasalarında çeşitli otoritelerce belirlenmiş olan denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yol gösterici olmakla birlikte, denetim faaliyetlerinde temel oluşturan genel ilkelerdir (Cömert vd.,2013:13).

Denetçi finansal tabloların denetimini gerçekleştirirken mali tabloların işletmenin gerçek durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek önemli hata ve yanlışlıkların olabileceği varsayımından hareketle mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmelidir. Denetçinin işletmeye ait mali tabloların denetimi sonucunda en üst düzeyde, makul bir güvenceye ulaşması ancak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak denetim riskini kabul edilebilir en alt düzeye düşürmesiyle söz konusudur.

Denetim sayesinde işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu objektif ve bağımsız bir bakış açısıyla değerlendirilmiş ve onaylanmış olur. İşletmenin finansal bilgilerinin ve işletmeye ait süreçlerin incelenmesi ve analiz edilmesi, işletme için sağlıklı bilgiye dayalı tahminler neticesinde kararlar alınmasına yardımcı olur. Denetim sonucunda sermayedarlar, yatırımcılar, ortaklar ve düzenleyici otoriteler işletmenin finansal bilgilerinin önemli bir hata içermediği konusunda bir görüşe varırlar. Bazı şirketler için denetim çeşitli yasalar ve düzenlemeler münasebetiyle zorunlu kılınırken, bazı finans kuruluşları ise birleşmeler, satın almalar veya diğer amaçları için bağımsız denetimden geçmiş finansal verilere ihtiyaç duyarlar. Bilgi kullanıcıları bu denetim raporlarına bakarak işletme ilgili doğru kararlar verebilmeleri, finansal tablolardaki verilerin doğru ve güvenilir olması ile ilişkilidir.

Denetlenmiş veriler kullanılarak işletmenin de rasyonel kararlar alması, ulusal ve uluslararası ekonomik alanlarda rekabet edebilmesi mümkündür.

### 2.1. Denetim Kanıtları

Denetçinin işletme yönetiminin iddialarını test etmek ve bir denetim görüşü oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetçinin denetim görüşünü oluşturması için kullandığı tüm belgeler birer denetim kanıtıdır. Denetim çalışmasının önemli kısmı denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik çalışmalardır. Yeterli sayıda denetim kanıtının toplanması etkin bir denetim için gerekliyken, bu kanıtların kaliteli ve amaca hizmet edecek kanıtlar olması da o kadar önemlidir(Çetinkaya, 2017:116).

Denetim kanıtlarının mutlak bir doğruluğa sahip olmayacağı her zaman göz önünde bulundurularak hareket edilmelidir. İşletmenin mali tablolarının ve her türlü işlem ve kayıtların doğruluğu işletme yönetiminin iddiasıdır. Denetçi de işletmenin iddialarının doğruluğunu, birer delil niteliği taşıyan denetim kanıtları ile yapacaktır. Denetçi denetim planını hazırlarken hangi denetim işlemlerinin seçileceğine, kontrol testleri ve maddi doğruluk testlerinin ne zaman yapılacağına ve bunların büyüklüklerine, bütün kanıtları toplamak yerine hangi kanıtların ne kadar toplanacağına karar verir. Yeterli sayıda denetim kanıtının toplanması kadar bu kanıtların nitelikli olması da denetim için elzem konulardan biridir. Denetçinin denetim görüşünü oluştururken kullandığı denetim kanıtlarının kalitesi, toplanan bu kanıtların denetim amaçlarına uygunluğu yapacağı değerlendirmeye dayanak oluşturacaktır. Toplanan kanıtların ihtiyaca uygun bilgiler içermesi ve bu kanıtların güvenilir kanıtlar olması, denetçinin görüşünü destekleyecek bilgiler içermesi denetim kanıtının kalitesini belirler. (Çetinkaya,2017:116-117)).

Kanıt toplama süreci planlama biter bitmez başlar ve denetim raporunun verilmesine kadar süren dinamik bir süreçtir. Söz konusu süreçte denetçi muhasebe sisteminden elde ettiği kaynaklar ve destekleyici kaynaklar olarak iki temel başlıkla ele alınabilen kanıtları toplar. İlk olarak muhasebe sisteminden muhasebe defterleri, çekler, hesap planı, açıklamalar, dipnotlar, çalışma kâğıtları gibi veriler elde edilir. Denetçi daha sonra muhasebede elde ettiği kanıtları analiz raporları, toplantı tutanakları, doğrulamalar, soruşturma, gözden geçirme, fiziki inceleme gibi destekleyici kanıtlarla teyit eder(Cömert,2013:307) .

Doğrudan doğruya varlığın fiziki olarak incelenmesiyle elde edilen fiziki kanıtlar, denetlenen dışındaki üçüncü bir kaynaktan doğrulama yapmasının istenilmesi, işletmeden elde edilen mali tablolara ve faaliyetlere ilişkin her türlü belge, fişler, dekontlar, yönetim

kurulu toplantı tutanakları vb., işletme faaliyetlerinin gözlenmesi, doğrudan inceleme sonucu elde edilen kanıtlar, işletme içi çalışanlar ve üçüncü taraflarla yüz yüze yapılan görüşmeler sonucu elde edilen kanıtlar, işletmenin kayıtları yeniden hesaplanmalarıyla elde edilen matematiksel kanıtlar, diğer denetleme raporları, devlet istatistik verileri, sektör verileri gibi analitik kanıtlar, uzman ve bilirkişi görüşleri başlıca denetim kanıt türleri olarak sıralanabilir(Çalgan vd.,2008:74-76).

## 2.2. Denetim Kanıtların Yeterlilik ve Güvenilirliği

Denetim yeterli sayıda ve güvenilir kanıt toplama, bu kanıtları değerlendirme ve görüş bildirme faaliyetidir. Tanımda ifade edilen yeterli sayı toplanacak kanıt miktarını, uygunluk ise toplanan kanıtların güvenilirliği ve kalitesi ile ilgilidir. Denetim sürecinde ne kadar kanıt toplanması gerektiğine denetçinin kendisi karar verecektir. Genel kabul görmüş muhasebe standartlarında toplanacak kanıt sayısını etkileyen unsurlar; risk, önemlilik, ana kütlelin büyüklüğü ve özelliği, kanıt sayısının değişebileceği ifade edilmiştir(Cömert,2013:311).

Kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlardan önemlilik unsuru göreceli bir kavram olup toplanan kanıtın denetim süresince mali tablolara ve mali tablo kullanıcılarına faydalı olmasıyla bağlantılıdır. Söz konusu kanıtın önemli olup olmadığı bilgi kullanıcılarına yapacağı etkiyle doğru orantılıdır(Çalgan,2008:70).

İşletme yönetimi tarafından öne sürülen iddiaların incelenmesi amacıyla kullanılacak denetim prosedürlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlemede oluşturulacak denetim risk modeli önemlidir. Denetçinin söz konusu işletme iddiaları ile ilgili risk düzeyi arttıkça toplanması gereken kanıt sayısı da artmaktadır. Dolayısıyla denetçiler denetim sürecinin başında denetim planlaması yaparken işletmede karşılaşılabilecekleri risk düzeyini belirlemeye çalışırlar(Ataman vd.,2001:32).

Denetim kanıtının niteliği ile ifade edilmek istenen toplanan kanıtın türü ve güvenilirliğidir. Kanıtın güvenilirliği ile toplanacak denetim kanıtı arasında negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Denetim aşamasında toplanan kanıt ne kadar güvenilirse o kadar az kanıt toplanır. Ayrıca toplanacak denetim kanıtının sayısına etki eden başka bir unsur kanıtın türüdür. Örneğin işletme dışından üçüncü kişilerden elde edilen denetim kanıtları, işletme içinden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir. Bu nedenle denetçi işletme dışından toplayacağı denetim kanıtlarının sayısını daha az tutabilir. Diğer taraftan işletmenin resmi belgelerinden elde edilen kanıtlar yine işletmenin kendi oluşturduğu finansal tablolarından

veya maliyet bilgilerinden elde ettiği kanıtlardan daha güvenilirdir (Ataman,2001:32;Cömert,2013:312).

Denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyen maliyet (ekonomik etmenler), denetim süresince denetçi tarafından dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Denetçiler denetim çalışmalarında maliyet ve zaman düzeyine dikkat emek zorundadırlar. Yürütülen denetim çalışmaları makul bir maliyet ve zamanda yapılmalıdır. Toplanan denetim kanıtının sayısı ile zaman ve maliyet arasında aynı yönlü bir ilişki vardır. Kanıt sayısı arttıkça yapılan denetimin maliyeti ve söz konusu denetim için harcanan zaman artmaktadır. Denetim sürecinde denetçi için önemli olan gerekli kanıtları kısa zamanda ve en az maliyetli denetim teknikleriyle toplamaya özen göstermek olmalıdır.

Denetçi tarafından denetlenmesi gereken işletme yönetimi iddiasının ait olduğu yığına ana kütle denilmektedir. Ana kütle ile toplanan denetim kanıtının sayısı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır. Ana kütle arttıkça toplanması gereken kanıt sayısı da artacaktır. Örneğin 1000 adet satış faturasından oluşan bir ana kütlede 100 adedi örnek olarak seçilebilir. Satış faturası sayısı eğer 5000 olsaydı seçilmesi gereken örnek sayısı da buna bağlı olarak daha fazla olması gerekecekti. Diğer taraftan ana kütlede büyüklüğünün yanında özelliği de denetim için önemlidir. Toplanan kanıtın kalitesi kanıtın uygunluğu ya da güvenilirliği olarak ifade edilmektedir. Ana kütlede içeriği ile toplanacak kanıt sayısı arasında da bir ilişki bulunmaktadır. Ana kütlede oluşturulan birimlerin özellikle tutar açısından birbirlerine olan yakınlıkları, toplanacak kanıt sayısını etkilemektedir. Ana kütlede dağılımını gösteren homojen ve heterojen nitelikler toplanacak kanıt sayısını etkilemektedir. Örneğin homojen bir ana kütlede heterojen bir ana kütlede kıyasla daha az kanıt toplanmaktadır(Bozkurt,1998:56).

Denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyen unsurlar ise; kanıtın ilgili olması, kanıtın zamanlılığı, kanıtın kaynağı ve kanıtın objektifliğidir.

**Kanıtın ilgili olması (geçerlilik):** Elde edilen kanıtın denetçinin denetim hedefi ile direkt ilgisi olmalıdır. Başka bir deyişle herhangi bir kanıtın geçerli kabul edilebilmesi için, söz konusu kanıtın denetçi görüşüne etki etmesi gerekmektedir. Yani denetçi görüşünü etkileyen her nitelikli kanıt geçerli bir kanıttır diyebiliriz. Örneğin denetçi denetim kümesindeki mal stokunu miktar olarak saptamak istediğinde mal stokunun bir sayımını yapması gerekecektir. Sayım sonucunda elde edeceği veri mal stokunun belirlenmesi

açısından geçerli bir kanıttır. Fakat aynı kanıt söz konusu malların işletmeye ait olup olmadığının belirlenmesinde geçerli bir kanıt değildir(Güredin, 2014:256).

**Kanıtın kaynağı:** Denetim kanıtının elde edildiği kaynak güvenilirlik derecesinin önemli bir göstergesidir. Kanıtın güvenilirliği ile işletme yönetimi arasında negatif yönlü bir ilişki söz konusudur. Genel olarak kabul edilen görüş kanıtın elde edildiği kaynak üzerinde işletme yönetiminin etkisi azaldıkça kanıtın güvenilirliğinin artacağıdır. Ayrıca denetçi kanıt elde ederken kanıtın kaynağı olan kişi veya kurumdan etkilenmeyecek kanıtları toplamaya özen göstermelidir. Örneğin denetçinin kasa sayımını kendisinin bizzat yapması kasa hesabının bakiyesini doğrulamak için toplaması gereken kanıtların güvenilirliğini arttıracaktır. Oysa söz konusu sayımı üçüncü bir kişiye yaptırması durumunda sayım tutanağı denetim için güvenilir bir kaynak olmayabilir( Güredin,2014:229; Çalgan, 2008:73;Ataman,2001:34).

**Kanıtın zamanlılığı:** Denetim kanıtının zamanlılığı ile onun elde edildiği zaman ifade edilmektedir. Kanıtın elde edildiği zaman ile güvenilirliği arasında ilişki vardır. Söz konusu kanıt dönem içinde veya dönemin sonunda elde edilebilir. Kanıtın elde edilme zamanı dönemin sonuna veya dönemin kapanışından sonraya rastlarsa güvenilirliği de daha fazla olmaktadır. Genellikle denetçi aktif hesaplarla ilgili kanıt toplama işlemini dönem kapandıktan sonraya bırakır. Kanıtın zamanlılığına etki eden başka bir unsur işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğidir. Denetçi iç kontrol sistemi etkin olan bir işletmede dönem içinde kanıt elde etme çalışmalarını arttırabilir(Atsız,2014:24).

**Kanıtın objektifliği:** denetim kanıtında objektiflik elde edilen bir kanıttan farklı denetçilerin aynı sonuca varması olarak ifade edilebilir. Aynı kanıtı inceleyen iki denetçinin görüşleri birbirinden farklı ise söz konusu kanıt objektiflikten uzaktır. Ayrıca işletme dışı bağımsız üçüncü kişilerden toplanan kanıtların işletme yönetimi tarafından sağlanan kanıtlara nispeten daha objektif olduğu söylenebilir. Örneğin demode olan malların değerleri alış faturalarına göre belirleniyorsa kanıt genellikle objektiftir. Başka bir örnek olarak ise bankalardan gelen doğrulama yanıtları her denetçi tarafından direkt kabul edilecek kanıtlardır(Çalgan,2008:73;Ataman,2014:35).

### 3. Literatür Taraması

Çalışmamızın bu bölümünde denetim kanıtı ve denetçi görüşü ilişkisini inceleyen yerli ve yabancı çalışmalar ayrıntılı analiz edilmiştir. Bu çalışmalardan önemli bir bölümü aşağıdaki gibidir.



**Tablo 1. Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi Konusunda Literatür İncelemesi**

Yazar & Yayın Bilgileri	Yöntem&Metod	Temel Bulgular
Karavardar (2014a) <i>Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,</i>	Matematiksel kanıt kuramı kullanılmıştır	Denetim kanıtlarıyla, denetim görüşü arasındaki ilişkinin matematiksel destek düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Modelde ortaya çıkan sonuçların denetçi görüşünü yansıttığı belirlenmiştir.
Karavardar (2014b) <i>İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi</i>	Dempster-Shafer Teorisi fonksiyonlarından kanaat fonksiyonu kullanılmıştır.	Kanaat fonksiyonlarının denetim riskinin matematiksel olarak gösterimine uygun olduğu belirlenmiştir.
Çetinkaya (2017) <i>Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,</i>	Denetim kanıtı kalitesinin karar verme sürecine etkisini araştırmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılmıştır.	Kanıtın kalitesini belgenin geçerliliği ve kabul edilebilir olmasının belirlediği, görüş oluşması ile denetim kanıtı kalitesi arasında doğrudan bir ilişki tespit edilememiştir.
Çil (2003) <i>GÜTTEF Dergisi,</i>	Denetim kanıtı seçiminde kullanılacak yöntem ve kanıt sayısının etkileyen unsurlar incelenmiş 530 No'lu denetim Standardı esas alınmıştır.	Sonuç olarak denetçinin ana kütleyi temsil eden örneklem seçerek denetim görüşüne ulaşacağını belirlemiştir.
Deniz (2013), Okan Üniversitesi Atsız Şener (2014), Okan Üniversitesi Özdemir Yılmaz (2015), İstanbul Ticaret Üniversitesi Kütük(2008), Trakya Üniversitesi Savaş (2015) Atılım Üniversitesi		Denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri genel olarak incelenmiştir.
Mockel ve Plumlee (1989) <i>The Accounting Rewiew</i>	Varsayımsal denetim çalışma raporlarını denetçilerin incelemesiyle denetçileri kanıt tanıma testine tabi tutmuşlardır.	VUK ve Bağımsız denetim standartlarının denetim kanıtlarına bakış açılarını araştırmış. Denetçilerin karşılaştıkları kanıtları raporlarla eşleştirebildiği ve gözlemlenebilen kanıtlarla çıkarımlarını birleştirebildikleri tespit edilmiştir.
Dutta ve Srivastava (1993) <i>A Journal of Practice &amp; Theory</i>	Olasılık teorisi kullanılmış. Denetim kanıtlarının nasıl bir araya getirileceğini göstermeyi hedeflemiştir.	Kanıtların bir değişkenler ağı oluşturduğu, değişkenlerin mali tabloları oluşturan hesaplar olduğu, hesapların da denetim hedeflerini ve bir bütün olarak finansal tabloları oluşturduğunu iddia etmişlerdir.
Tan (1995) <i>Journal of Accounting Research</i>	Karar sürecinde deneyimin rolünü incelemiştir. Deneyi arttıkça tutarlılığın olacağını rotasyon halinde tutarlılığın azalacağını incelemiştir. Personel rotasyonunun denetime farklı bir bakış açısı getirme kabiliyetinin olup olmadığını ölçmüştür	2 deney gerçekleştirilmiştir. 1. Deneyde önceki denetim kanıtlarının tutarlı olması için sosyal baskılar gerektiğini, 2. Deneyde potansiyel bir gözden geçirmenin farkındalığı arttırdığını ayrıca önceki denetim katılımından kaynaklanan tutarlılık etkisini azalttığı görülmüştür.

Morariu vd. (2008) <i>University Of Craiova, Faculty Of Economics And Business Administration,</i>		Denetim kanıtının kalitesini incelemiş kanıtların kalitesinin matematiksel formüllerle değil standartlar, muhasebe referansları, denetçi ahlaki ve mesleki yargısına bağlı olduğunu ifade etmiştir.
Ohta (2009) <i>J. Account. Public Policy</i>	Çalışmada basit örneklem yoluyla denetim kanıtı elde etmenin denetim riskine ve bileşenlerine etkisini incelemiştir.	Yeterli derecede bilgilendirici denetim kanıtlarının bulunmasının denetim riskini azalttığı sonucuna varılmıştır.
Grosman ve Welker (2011) <i>Behavioral Research In Accounting,</i>	Çalışma kâğıtlarının nedenselliğe göre düzenlenmesinin denetçi kararlarına etkisi incelenmiştir	Çalışma sonucunda nedensel düzenlemelerin denetçi kararını zayıflatabileceğini öngörmüşlerdir.
Budescu vd. (2012), <i>Auditing: A Journal of Practice &amp; Theory,</i>	Denetim riskini bir simülasyon kullanarak modellemeye çalışılmıştır.	Önemlilik düzeyinin azaltılması denetim riskini düşürmek yerine artırabileceği belirtilmiştir. Yani hassas denetim gerçekleştirme amacının denetim riskini artırabileceği ifade edilmiştir.
Chen (2011)	Sürekli denetim çeşitlerinden çevrim içi denetimi incelemiştir.	Sonuçta çevrim içi denetim özelliklerine uyan bir denetim kanıt toplama modeli önerilmiştir. Denetim veri analiz teknolojilerinin denetim kanıtı sağlamak ve denetim riskini azaltmak için çevrim içi denetimde nasıl kullanılabilirliği incelenmiştir. Çevrim içi denetim ortamında toplanan denetim kanıtlarının nesnel, karşılaştırılabilir ve eksiksiz olarak kullanılabilirliği kanaatine varılmıştır.
Florea ve Florea(2011) <i>Economy Transdisciplinarity Cognition</i>		Denetim kanıtı kavramından bahsedilerek denetim kanıtı faktörlerinin etkisi ve kaliteli bir denetimin nasıl olması gerektiğine dair önerilerde bulunulmuştur.
Trotman ve Wright (2012) <i>Accounting, Organizations and Society</i>	Denetçilerin finansal tablolarla hileye ilişkin kararlarında kanıt türlerine nasıl tepki verdikleri incelenmiştir.	Denetçinin işletme yönetiminin hileli raporlamalarına karşılık harici delillerin kullanılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.
Sánchez vd. (2012) <i>Contaduría y Administración</i>	İspanyol KOBİ'lerinden finansal stres altında olanlar incelenmiştir. İlgili şirketlerin denetim kanıtları dikkate alınmıştır.	Mali açıdan dengesiz firmaların denetçileri diğerlerinden daha sık değiştirmeye eğilimli olduğu kanısına ulaşılmıştır.
Zhao ve Harding (2013)		İş ortamı ile ilgili denetim kanıtlarının gözden geçirilmesinin, denetim riskini etkilediği; söz konusu kanıtlarda önemli bir yanlışlık olasılığının denetim kaynaklarının daha fazla bu kısma tahsisini teşvik ettiği belirtilmiştir
Bennet ve Hatfield (2013) <i>The Accounting Review</i>	Anket ve deneysel veriler kullanılarak genç denetçiler ve daha eski tecrübeli denetim müşterileri arasındaki etkileşim incelenmiştir.	Aradaki farkların denetçinin yüz yüze görüşme ile ek kanıt talep etme olasılığını azalttığı görülmüştür. Ayrıca denetçilerin bu etkileşimden kaçınmak için kanıt topladıkları ölçüyü azaltabilecekleri tespit edilmiştir.

Bruynseels vd. (2013) <i>Auditing: A Journal of Practice &amp; Theory</i>	Yönetim planları ile denetim kararları arasındaki ilişki incelenmiştir.	Müşteri işletmenin işleyişi veya stratejik girişimleri ile denetçinin endişe verici kararları arasında doğrudan bir bağlantı olduğuna ilişkin herhangi bir kanıt bulunamamıştır.
Brown-Liburd ve Vasarhelyi (2015) <i>Journal Of Emerging Technologies In Accounting</i>	Gelişmiş bir teknolojik ortamın denetim kanıtları formunda ne gibi değişiklikler yaratacağı incelenmiştir.	Otomatik veri izleme ve değerlendirme süreçlerinin denetimin geleceğinde etkili olacağı belirtilmiştir. Denetimin insan-makine bağlamında daha sağlıklı sonuçlar vereceği ifade edilmiştir.
Yoon vd. (2015) <i>Accounting Horizons</i>	Denetim sürecinde büyük verinin denetim kanıtı olarak kullanılması gerektiği savunulmuştur.	Büyük verilerin geleneksel denetim kanıtlarını tamamlama noktasında önemli olduğu, büyük verilerin denetçi müşteri verilerine bağımlılığı azalttığı belirtilmiştir.
Naslmosavi ve Jahanzeb (2017) <i>Asian J Bus Ethics</i>	Mevcut manevi sermayeyi ve manevi sermayeyi oluşturan ahlaki muhakeme, etik, kültür ve kişisel değerlerin bağımsız bir denetçi görüşüne bireysel bir bakış açısı olarak etkisini anket yöntemiyle araştırmışlardır.	Çalışma manevi sermayenin, denetçi görüşünün oluşmasında önemli bir etkisinin olduğunu göstermektedir.

Karavardar (2014-a) yaptığı çalışmada denetim kararlarında denetçilere yardımcı olacak sistemlerin işleyişine uygun bir alt yapı sunabilmesi ve denetimle ilgili araştırmalarda, denetim planlama çalışmalarında, karar destek sistemleri olarak uzman sistem düşüncesinde öne çıkan matematiksel kanıt kuramını göstermeye çalışmıştır. Uygulamalı olarak yapılan çalışmada Türkiye’de faaliyet gösteren bir üretim işletmesinin alıcılar ve satıcılar hesaplarının denetiminde matematiksel kanıt kuramının kullanımının gösterilmesi için işletmenin denetim dosyası, sorumlu denetçilerle birlikte incelenerek denetçilerin uyguladıkları denetim teknikleri gözden geçirilmiş, toplanan denetim kanıtları ile denetçilerin denetim çalışma kağıtları ve raporlarında yer alan denetim görüşleri arasındaki ilişkinin matematiksel destek düzeyleri belirlenerek kanıt temelli bir uzman sisteminin uygunluğu gösterilmeye çalışılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda ise uygulamayı yapan denetim ekibi ile yapılan görüşmelerden model sonuçlarının denetçilerin görüşlerini yansıtan nitelikler taşıdığı sonucuna ulaşılmıştır.

Karavardar (2014-b) yapmış olduğu çalışmada Türkiye’de çeşitli denetim çalışmaları yapmakta olan 63 denetçinin denetim sürecinde toplanan kanıtları değerlendirirken bunu nasıl temsil ettikleri ve söz konusu kanıtların sağladığı desteği

Dempster- Shafer Teorisi'nin fonksiyonlarından biri olan kanaat fonksiyonları ile göstermeyi amaçlamıştır. Denetçilerin tespit ettikleri sonuçları göstermeleri bakımından olasılık teorisi gösterimi ile kanaat fonksiyonlarının karşılaştırması yapılmıştır. Yapılan çalışma neticesinde katılımcı olan denetçilerin denetim sonunda bildireceği görüşlerinde denetim kanıtlarının içerdikleri belirsizliği sunabilmesi nedeniyle kanaat fonksiyonlarına uygun bir risk yorumu yaptıkları görülmüştür. Ayrıca çalışma sonunca denetim kanıtlarının sahip olduğu riski temsil edebilmesi noktasında kanaat fonksiyonlarının denetim riskinin matematiksel olarak gösterimine daha uygun olduğu saptanmıştır. Çalışma sonucunda dikkat çeken bir başka husus ise tam tasdik faaliyetleri yapan denetçilerin denetim kanıtları ile ilgili görüşlerini ortaya koyarken diğer katılımcılara nispeten daha fazla kesin görüş bildirme eğiliminde oldukları ortaya çıkmıştır.

Çetinkaya (2017) denetim görüşünün oluşmasında denetim kanıtının kalitesi çerçevesinde denetçinin karar verme sürecini anlamaya çalışmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği kullanılarak yapılan araştırmada bağımsız denetim yapma yetkisine sahip on denetçi ile görüşmüştür. Denetçi görüşü ve değerlendirmelerinin finansal tabloların belli standartlara bağlı olarak yapılsa bile denetçiden denetçiye değiştiği ancak genel kanının kanıtın kalitesini belgenin geçerliliği ve kabul edilebilir olmasının belirlediği ve bunun bütün denetçiler açısından bir kıstas olduğuna değinilmiştir. Ancak bir belge bağımsız denetçi için yeterli görünürken diğeri için riskli görünebildiği bununla ilgili de bir standardın olmadığı yine çalışmanın sonucunda değinilen bir konudur. Çalışmada değinilen bir başka unsur ise görüşün oluşması ve denetim kanıtının kalitesi arasında doğrudan bir ilişkinin tespit edilememiş olmasıdır. Denetçinin görüşünü etkileyen unsurların belgenin geçerliliği ve güvenilirliği olduğu, denetçilerin denetim kanıtının kalitesinden öte kanıtın varlığını ve içeriğini ortaya koyan kanıtlar elde etmeyi hedefledikleri anlaşılmıştır. Çalışmada denetçilerin görüşlerini mesleki bilgi eğitim ve deneyimleri ile mesleki etik ilkeler çerçevesinde oluşturdukları ve bu nedenle denetçilerin deneyimlerine ilaveten eğitim eksikliklerini gidermeleri gerektiğinden bahsedilerek denetim mesleğinin gelişmesi ve denetimin standartlarda belirtilen kaliteye ulaşması için denetimin doğru ve detaylı planlanması, özellikle analitik prosedürlerin ve maddi doğruluk testlerinin uygulamada yaygınlaştırılması gerektiğine değinilmiştir.

Çil (2003) çalışmasında 530 no'lu Uluslararası Denetim Standardını esas alarak denetim sürecinde seçilecek kanıtlara karar verirken kullanılacak yöntemlerin ve kanıt sayısının tespitini etkileyen unsurları incelemiştir. Denetçinin tüm işlemler ile ilgili kanıt

toplamasının zaman ve maliyet açısından bir külfet oluşturacağını, denetçinin ana kütleyi temsil eden örneklem seçerek ve örneklemi test ederek sonuçları genelleme ile bir denetim görüşüne ulaşacağını belirtmiştir. Kaliteli ve sağlıklı bir denetimin ise diğer uluslararası denetim standartlarıyla beraber 530 no'lu Uluslararası Denetim Standardının ülkemiz koşullarına entegre olarak uygulanması ile sağlanacağına değinmiştir.

Deniz (2013) yazmış olduğu yüksek lisans tezinde 'Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi' başlığını kullanmıştır. Çalışmada genel çerçevede denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleri incelenmiştir.

Özdemir Yılmaz (2015), 'Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları Ve Kanıt Toplama Teknikleri' isimli yüksek lisans tez çalışmasında Ulusal Denetim Standartları çerçevesinde denetim kanıtlarına ve kanıt toplama tekniklerine değinmiştir.

Savaş(2015), 'Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri ve Vergi Uygulamaları ile İlişkilendirilmesi' yüksek lisans tez çalışmasında Vergi Usul Kanunu ve Bağımsız Denetim Standartlarının denetim kanıtlarına bakış açılarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma teorik bir çalışmadır. Bağımsız denetim kanıtlarının toplanması için uygulanan teknikler ile Vergi Usul Kanunu'na göre gerçekleştirilen denetimlerde değerlendirilen kanıtlar ve bu kanıtların toplanma teknikleri karşılaştırılmıştır.

Şener Atsız (2014), 'Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım' isimli yüksek lisans tez çalışmasında dünyada küreselleşmeyle birlikte ticari ve finansal işlemlerin sayısındaki artışa bağlı olarak muhasebe denetiminin sürekli olarak geliştirilmeye çalışılması gereken bir alan olduğunu belirtmiştir. Yazar çalışmasında denetim mesleğinin aynı doğrultuda kaliteli bir şekilde küreselleşebilmesi için denetim sürecinin belirlenmiş standartlara bağlı kalınarak uygulanması gerektiğini ifade etmiştir. Yine bu çalışmada işletme yönetimi tarafından düzenlenen mali tablolara ait verilerin bilgi kullanıcılarına doğru cevaplar verebilmesi için denetçinin elde edeceği kanıtların güvenilirliğine, ayrıca denetçinin gerçekleştirmiş olduğu denetim sonucunda bildirmesi gereken denetim görüşüne objektif bir şekilde yaklaşması gerektiğine bir kez daha vurgu yapılmıştır.

Kütük (2008), 'Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri' isimli yüksek lisans tez çalışmasında kanıt ve kanıt toplama yöntemleri incelenmiştir. Türkiye'de enerji sektöründe faaliyet gösteren dört Kamu İktisadi Teşebbüsünün iç denetçileri, dış denetim yapan Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu denetçileri ve bağımsız denetçilerin, ulusal ve uluslararası gelişmeleri takipleri, tutumlarını anlamak ve denetim

kanıtlarını toplarken dikkate aldıkları teknikleri daha iyi idrak edebilmek için karşılaştırmalı araştırma ve inceleme anket yöntemiyle yapılmıştır. Çalışma sonucunda denetim mesleği ile ilgili kanun ve kanun tasarılarına karşı en yüksek ilgi düzeyine dış denetçilerin sahip olduğu, görülmüştür. Türkiye’de denetim mesleği ile ilgili gelişmeler dikkate alındığında iç denetçiler ve dış denetçilerin geleceğe dair karamsar oldukları buna karşın bağımsız denetçilerin daha iyimser oldukları tespit edilmiştir. Kanıt toplama teknikleri ile ilgili çalışmada varılan sonuçlara göre denetimlerde en çok kullanılan denetim teknikleri sırasıyla belge inceleme, fiziki inceleme ve analitik incelemedir. En güvenilir denetim teknikleri iç denetçiler ve dış denetçilerde belge inceleme, bağımsız denetçilerde ise fiziki inceleme tekniği iken en az güvenilir denetim teknikleri ise göz atma tekniği olduğu görülmüştür.

Moeckel ve Plumlee (1989), denetçilerin denetim kanıtlarının doğru ve yanlış tanınması noktasında kendilerine olan güvenlerini test etmişlerdir. 85 denetçiye bir dizi varsayımsal denetim çalışma raporunu gözden geçirmeleri istenmiş, bir günün ardından denetçiler bir tanıma testine tabi tutulmuş ve denetim kanıtlarını tanımaları beklenmiştir. Denetçilerin iki durumdan kendilerinden emin oldukları gözlemlenmiştir: birincisi incelemiş oldukları denetim raporlarında karşılaştıkları kanıtları eşleştirdikleri ikincisi ise gerçekte gözlemlenebilen kanıtlarla kendi çıkarımlarını birleştirdikleridir.

Dutta ve Srivastava (1993) yaptıkları çalışmada olasılık teorisi çerçevesinde çeşitli denetim kanıtlarının nasıl bir araya getirilebileceğini göstermeyi amaçlamışlardır. Denetim kanıtlarının bir değişkenler ağı oluşturduğunu, değişkenlerin mali tabloları oluşturan hesaplar olduğunu, hesapların denetim hedeflerini ve bir bütün olarak finansal tabloları oluşturduğunu iddia etmişlerdir.

Tan (1995), denetim karar sürecinin önceki beklentilerden, önceki denetim katılımından ve inceleme sürecinden nasıl etkilendiğini araştırmıştır. Yazar tekrarlanan sözleşmelerin, denetçilerin kararlarının önceki bulgularla tutarlı kalacağını ve personel rotasyonlarının böyle bir durumu azaltma eğiliminde olup olmadıklarını incelemiştir. Çalışmada denetimin iki kurumsal özelliğinin etkisini araştırmak için iki deneyin sonuçları rapor edilmektedir: personelin rotasyonu ve denetimin gözden geçirilmesi. Deney 1’in sonuçları, önceki denetim katılımının, tutarlı kalması için sosyal baskıları gerektirdiğini göstermektedir. Benzer şekilde, Deney 2’de incelenmiş olan gözden geçirme, tutarlılık etkilerini azaltan bir sosyal baskı biçimine neden olur.

Morariu vd. (2008) yapmış oldukları çalışmada denetim sürecinde kullanılan denetim kanıtlarının önemini vurgulamayı amaçlamışlardır. Söz konusu çalışmalarında denetim kanıtlarının kalitesi, bunları ölçmek ve değerlendirmek için denetçinin sahip olduğu mesleki yargının denetimi gerçekleştirirken önemli olduğuna vurgu yapmışlardır. Ayrıca yapılan çalışmada denetim kanıtlarının kalitesini değerlendirmek için herhangi bir matematiksel formülün olmadığına değinilmiş, kanıtların kaliteleri, denetim teknik standartları, muhasebe referansları ve yine de denetçinin ahlakı ile ilgili mesleki yargıya bağlı olduğu ifade edilmiştir.

Ohta (2009) yapmış olduğu çalışmada basit örneklem yoluyla denetim kanıtı elde ederek denetim riskinin ve bileşenlerinin nasıl değiştiğini incelemiştir. Çalışmada yapılan analiz, dışsal parametrelerde, denetim riskindeki ve bileşenlerindeki artışlara yönelik eğilimleri tanımlamaktadır. Denetim kanıtı sunulduğunda yönetimin sahtekârlık yapmak için yeterince güçlü bir pozisyona sahip olması durumunda denetim riskinin arttığı, elde edilen kanıtların uygulanmasının her zaman tespit riskini artırdığı gibi sonuçlara ulaşılmıştır. Bununla birlikte, yeterli derecede bilgilendirici denetim kanıtlarının sunulması her zaman içsel risk ve genel denetim riskini azalttığı sonucuna varılmıştır. Ayrıca denetim riskinin ve bileşenlerinin artmasının, kısmen bilgilendirici denetim kanıtlarının sunulmasından kaynaklandığı görülmektedir.

Grossman ve Welker (2011)'a göre önceden yapılan araştırmalar, çalışma kağıdı kanıtlarının nedenselliğe göre düzenlenmesinin denetçi kararını geliştirebileceğini göstermesine rağmen, bu çalışma, nedensel düzenlemelerin denetçi hafızası üzerindeki bazı yan etkilere yol açabileceğini ve böylece denetçi kararını zayıflatabileceğini, özellikle eş zamanlı olarak birden çok denetim gerçekleştiren uygulayıcılar için yargılama kalitesi üzerinde potansiyel olarak zararlı bir etki yaratabileceğini ileri sürmektedirler. Özellikle, çalışmada kanıtların nedensel düzenlemeleri, denetçilerin bellek bağlantı hatalarına (MCEs) karşı savunmasızlığını bir müşterinin kanıtının diğer bir müşterinin kanıtını değerlendirme noktasında yanlış yönlendirebilmesi nedeniyle, arttırabileceği vurgulanmıştır. Araştırmada, denetçiler, kanıtları nedensel, geleneksel ya da rastgele düzenlenmiş iki şirket ile ilgili yargılamada bulunmuşlardır. Sonuçlara göre kanıtların geleneksel ya da rastgele bir düzenlemenin aksine nedensel olarak düzenlenmesi, denetçilerin bellek bağlantı hatalarına (MCE) daha eğilimli olmasına sebebiyet vermiştir.

Budescu vd. (2012) çalışmada denetim riskinin, denetim kanıtlarının kapsamı, nitelikleri ve bir kuruluşun mali tablolarını bozabilecek yanlış beyanların türü ve niteliğine bağlı olarak nasıl oluşturulduğunu modellemek için bir simülasyon kullanmıştır. Dört ana sonuç bulunmuştur. İlk olarak, yüksek denetim riskine karşı önlem almanın en yaygın yollarından biri olan, test kapsamını arttırmanın, denetimdeki önyargı, nicel önemlilikten az olduğunda elde edilen denetim riskini azalttığı gözlemlenmiştir. İkinci olarak, önemlilik düzeyinin azaltılması (daha hassas bir denetimin gerçekleştirilmesi için), toplanan kanıtlara ve yanlış beyanın niteliğine bağlı olarak elde edilen denetim riskini düşürmek yerine arttırabileceği belirtilmiştir. Üçüncü olarak, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerin kalitesinin öğrenilmesi, denetçinin sadece entegre bir denetim gerçekleştirmesine yardımcı olmakla kalmaz, aynı zamanda denetçinin, denetlenen kurumun finansal raporlama ve diğer bilgi sistemlerinden elde edilen kanıtların belirli ve yanlış sonuçların bir sonucu olarak nasıl ve nasıl kanıtlanabileceği konusunu daha iyi değerlendirmesine yardımcı olacağı açıklanmıştır. Dördüncüsü, finansal tablolar hile nedeniyle bozulduğunda, dış denetçinin kanıtları geleneksel denetim testleri ile desteklemesi özellikle önemli olduğuna değinilmiştir. Toplu olarak bu dört temel sonuç belirli nitelikteki önemli yanlışlıkların varlığının, denetimden sorumlu yönetim ve / veya finansal raporlama sisteminin, denetim riskini değerlendirmek ve kontrol etmeye çalışmak için denetçiye sunulan denetim kanıtının temel alt kümelerini nasıl etkilemiş olacağının altı çizilmektedir.

Chen (2011) yapmış oldukları çalışmada bilgi teknolojilerinin geliştirilmesiyle bilgisayar destekli denetimin aktif bir çalışma alanı olan sürekli denetim çeşitlerinden çevrim içi denetim incelenmiştir. Bu çalışma Çin’de kullanılan çevrim içi denetim ortamında denetim kanıtı toplama yöntemlerinin temel bir araştırmasıdır. Yapılan çalışmada çevrim içi denetim kavramı analiz edilmiş, söz konusu denetimin özelliklerine değinilmiş ve Çin’de kullanılan çevrim içi denetimin özelliklerine uyan bir denetim kanıt toplama modeli önerilmiştir. Özellikle, burada denetim veri analizi teknolojilerinin, denetim kanıtı sağlamak ve denetim riskini azaltmak için çevrimiçi denetimde nasıl kullanılabileceği incelenmiştir. Ayrıca bu denetim kanıt toplama modelinde denetim veri analizi yöntemleri olarak kullanılan veri eşleştirme ve aykırı saptama teknolojileri de analize dahil edilmiştir. Yine bu çalışmada söz konusu denetim kanıt toplama modelini kullanan yeni denetim riski değerlendirme yöntemleri önerilmiş ve veri eşleştirmeye dayalı denetim kanıtı toplama modeli üzerinde birtakım araştırmalar yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda çevrim içi denetim ortamında toplanan denetim kanıt verilerinin daha nesnel bir şekilde elde edildiği, söz konusu kanıtların



karşılaştırılabilir olduğu ve elde edilen verilerin eksiksiz olarak kullanılabilmesi kanaatine varılmıştır. Bu durumda potansiyel denetim riskini azalttığı gözlemlenmiştir.

Florea (2011) yaptıkları çalışmada denetim kanıtı kavramı, denetim kanıtlarının elde edilme yöntemleri, denetim sürecinde uygulanan analitik prosedürler ve uzmanların denetim kanıtı olarak kullanımı gibi faktörlere değinilmiş ve söz konusu bu faktörlerin denetim sürecini ve denetimin kalitesini nasıl etkileyeceği ve kaliteli bir denetim için nasıl olması gerektiğine dair birtakım önerilerde bulunmuşlardır.

Trotman ve Wright (2012) yapmış oldukları çalışmada denetçilerin işletme yönetimi tarafından düzenlenen finansal tablolarında dolandırıcılık tespiti ile ilgili olarak artan asgari kanıt gerekliliklerini, denetçilerin artan sorumluluklarını ve dolandırıcılıkla ilgili kararlar verirken farklı kanıt türlerine nasıl tepki verdiklerini incelemişlerdir. Yapılan çalışmada neticesinde, eğer yönetim tarafından yapılan bir dolandırıcılık varsa ve söz konusu bu durum yönetimin kontrolü altında olan kanıtları değiştirmek için yeterince stratejikse, denetim kalitesi bu durumda yönetimin kontrolü dışında harici delillerin kullanılmasıyla yarar sağlayabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Sanchez vd. (2012) yaptıkları çalışmada dayanıksız, açığa çıkarılmamış finansal dengesizliklerin varlığını ortaya çıkarmak amacıyla denetimin söz konusu duruma dair bir takım kanıtlar sağladığını ispatlamayı amaçlamışlardır. Bu çalışmada İspanyol KOBİ'lerinden finansal stres altında olanlar incelenmiştir. Yapılan incelemelerin sonucu, sıkıntılı KOBİ'lerin denetiminin çok farklı özelliklere sahip olduğunu göstermektedir: daha yüksek denetleyici rotasyonu, daha nitelikli raporlar ve yıllık mali tabloların onaylanması ve dosyaya geçirilmesinde son tarihlere uyulmaması gibi faktörlerin yapılacak denetime ilişkin tahmin modeli oluşturmada kullanılmıştır. Çalışma sonucunda elde edilen denetim raporlarının analizi, mali açıdan dengesiz firmaların denetçileri diğerlerinden daha sık değiştirmeye eğilimli olduğu kanısına ulaşılmıştır. Söz konusu bu durum denetçiler daha kısa süre için işe alınırlar ve bu davranış denetçilerin çalışmalarında titizlik düzeylerini azaltmaya yönelik bir girişim olarak yorumlanabilir. Ayrıca çalışmada nitelikli raporun ortalama oranının sözleşmelerin süresine uygun olarak azaldığı göze çarpmaktadır. Elde edilen bu bulgu denetçilerle müşteriler arasında bir anlaşmazlık işareti olarak da yorumlanabilir.

Zhao ve Harding (2013) çalışmasında, denetim kalitesini iyileştirme potansiyeline yönelik bir müdahaleyi tanımlar. Sonuçlar, denetim sırasında (ve özellikle denetimin sonunda) iş ortamı delillerini yeniden gözden geçirmenin, denetçilerin önemli yanlışlık riskini

değerlendirdiği etkinliği artırabileceğini göstermektedir. Olumlu bilgi sistemleri ve finansal tablo sunumları kanıtlarıyla çelişen olumsuz iş ortamı kanıtlarının varlığında, yüksek bir olasılıkla önemli yanlışlık olasılığı denetçinin çelişkiyi uzlaştırma konusundaki ilgisini uyandırdığı ve bu alana daha fazla denetim kaynağının tahsis edilmesini teşvik ettiği belirtilmiştir.

Bennett (2013) yapmış oldukları çalışmada, deneyimsiz genç kadrolu denetçiler ile daha eski ve daha bilgili denetim müşterileri yönetimi arasındaki etkileşimleri incelemektedir. Yapılan çalışma hem anket hem deneysel veriler sunmaktadır. Denetçiler ve müşteri işletme yönetimi arasındaki yaş, deneyim ve bilginin uyumsuzluğu, personel düzeyinde denetçi için potansiyel olarak korkutucu bir durumla sonuçlanabileceği belirtilmiştir. Bu çalışmanın sonuçları, bu sosyal durumun, çalışan denetçilerinin, denetim müşterisiyle yüz yüze görüşmeler yoluyla ek denetim kanıtı talep etme olasılığını azalttığını göstermektedir. Deneysel sonuçlar, personel düzeyindeki denetçilerin bu etkileşimlerden kaçınmak için kanıt topladıkları ölçüyü azaltabileceğini göstermektedir. Son olarak, müşteri yönetimi ile e-posta iletişiminin kullanımı, kişi içi etkileşimlerden kaçınmanın neden olduğu kanıtlardaki azalmayı düşürmeye yardımcı olduğu görülmüştür. İlginçtir ki, tüm kanıtları toplamayınca, katılımcıların yaklaşık yarısı bulgularını belirsiz veya uygunsuz bir şekilde belgelemişlerdir; bu da denetçilerin gözden geçirilmesinin bir problemi tanımlayabilme olasılığını azaltacaktır. Deneyimsiz personel denetçileri tarafından toplanan denetim kanıtlarının boyutları göz önünde bulundurulduğunda, bu bulguların çalışma belgesi ve denetim kalitesi için doğrudan etkileri vardır.

Bruynseels (2013) yapmış oldukları çalışmada operasyonel ve stratejik yönetim planları ile denetçinin vereceği denetim kararları arasındaki ilişkiyi inceleyen arşiv araştırması genişletilmiştir. Bu çalışma ile yönetim tarafından alınan maliyet azaltma ve stratejik girişimler gibi kısa vadeli eylemlerin, denetçilerin, sıkıntılı bir müşteri tarafından gerçekleştirilen geri dönüş inisiyatifleri hakkındaki farkındalıklarının, takip eden bir karar bağlamında sonraki finansal bilgileri değerlendirmelerini nasıl etkilediğini araştırmışlardır. Müşteri işletme geri dönüşümü girişimlerinin denetçilerin mali sıkıntı içerisinde olan firmalara ilişkin endişelerini nasıl etkilediği araştırılmıştır. Çalışmadan elde edilen sonuçlar, operasyonel geri dönüş girişimlerinin (ör., Maliyet kesimi), pozitif finansal kanıtların daha düşük nispi geri çağırılması ve daha iyi bir ilgi görüşü alma olasılığıyla ilişkili olduğunu göstermektedir. Ayrıca, müşterinin işleyişi veya stratejik girişimleri ile denetçinin endişe

verici kararları arasında doğrudan bir bağlantı olduğuna ilişkin herhangi bir kanıt bulunamamıştır.

Brown-Liburd ve Vasarhelyi (2015) yapmış oldukları çalışmada gelişen veri ortamının ışığında denetim ve denetim kanıtı düşüncesini ilerletmeyi amaçlamışlardır. Teknolojik ilerlemelerle birlikte modern iş organizasyonlarının ortaya çıkması, radikal olarak yeni araçlar, yeni bir veri ortamı gibi benzeri faktörler geleneksel denetim görüşü ve denetim kanıtları doğrultusunda değerlendirilmiş ve denetim mesleği ve düzenleyicilerinin daha gelişmiş bir teknolojik ortamın denetim kanıtları formunda olması gereken değişikliklerin neler olabileceği araştırılmıştır. Ayrıca yapılan çalışmada üç farklı anahtar soru üzerinde yoğunlaşmıştır. Söz konusu olan sorular: yeni veri ortamında hangi denetim kanıtlarının ortaya çıktığı, bu kanıtların geleneksel denetim sürecine nasıl entegre edilebileceği ve denetim güvence sürecinin kavramsal olarak nasıl değişmesi gerektiği şeklindedir. Çalışma sonucunda denetim sistemlerinin yaşanan gelişmeler ile birlikte büyük olasılıkla otomatik veri izleme ve değerlendirme süreçleri üzerine kurulacağı, toplanan kanıtların hacim olarak katlanarak genişleyeceği, denetim güvencesinin insan – makine bağlamında daha sağlıklı sonuçlarla sağlanabileceği şeklindedir.

Yoon (2015) yapmış oldukları çalışmada denetim sürecinde büyük verinin denetim kanıtı olarak kullanılması savunulmuştur. Çalışmada büyük verinin denetim kanıtı kriterlerinde kullanılarak değerlendirilmesinde yapılan denetim için yeterlilik, güvenilirlik ve ilgi düzeyi bakımında maliyet-fayda analizi sağlayacağı vurgulanmıştır. Ayrıca çalışmada geleneksel denetim kanıtlarıyla entegrasyon bilgi aktarımı sorunları ve bilgi gizliliği koruması da dahil olmak üzere birtakım önemli zorluklar tartışılmış ve muhtemel çözümler sağlanmaya çalışılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda büyük verilerin, geleneksel denetim kanıtlarını yeterli, güvenilir ve ilgili bilgilerle tamamlaması gibi faydaları doğrultusunda denetimde önemli rol oynayacağı ifade edilmiştir. Yine çalışma sonucunda büyük verilerin denetçilerin müşteri işletme verilerine bağımlılığını azaltmak ve iç denetim kanıtlarını değerlendirmek için bağımsız bir kıyaslama sağlamak için kullanılabileceği belirtilmiştir. Son olarak büyük verinin denetim ortamında getirdiği değişikliğin denetçilere ilk kullanıcı avantajı sağlayacağı ve ölçek ekonomisine ulaşmak için birtakım fırsatlar sunacağı vurgulanmıştır.

Naslmosavi ve Jahanzeb (2017) yapmış oldukları çalışmada entelektüel sermayenin yeni bir bileşeni olan manevi sermayeyi ve manevi sermayeyi oluşturan ahlaki muhakeme, etik, kültür ve kişisel değerlerin bağımsız bir denetçi görüşüne bireysel bir bakış açısı olarak

etkisini incelemişlerdir. Uygulamalı olarak yapılan araştırma katılımcıları 321 İran denetim yöneticisi ve ortağıdır. Çalışma verileri anket tekniği ile toplanmış ve verilerin analizi için çoklu regresyon uygulanmıştır. Elde edilen çalışma bulguları manevi sermayenin bağımsız denetçi görüşünde bireysel bir bakış açısı olarak ilişkili olduğu sonucuna varılmıştır. Bulgular araştırma sorusu temelinde denetçilerin, ahlaki muhakeme düzeyleri ve etik davranış kurallarına dikkat edilmesi gibi, mali tablolar ve bireysel özellikler hakkındaki görüşlerini yayınlama sonuçlarını önemsemesi gerektiğine işaret etmektedir. Çalışma sonucunda manevi sermayenin, karmaşık karar verme durumunda bağımsız denetçinin görüşüne bireysel bakış açısından önemli bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Çalışmanın katılımcıları finansal tablo hakkında görüş bildirmek için etik ikileme karşı karşıya kalmıştır ve finansal tabloların güvenilirliğini değerlendirmek zorunda kalmıştır. Sonuçlar, bir bireyin manevi sermayesinin, boyutları nedeniyle denetim alanında önemli bir rol oynadığını göstermektedir. Bu, denetçilerin kişisel özelliklerinin, etik ikileme sorunuyla karşı karşıya kalırken karar vermelerini sağlayan faktörler arasında olduğu anlamına gelmektedir.

#### 4.Sonuç

Yapmış olduğumuz literatür çalışmasındaki verilere Ulusal Tez Merkezi veri tabanındaki izinli tez çalışmaları, İnönü Üniversitesi kütüphanesi veri tabanı ve üniversite veri tabanı aracılığı ile ulaşılabilen ulusal ve uluslararası akademik yayınlar incelenerek ulaşılmıştır. Yapılan yerli çalışmalar incelendiğinde; denetim kanıtlarının, denetçinin karar verme sürecinde oynadığı rolün çeşitli yöntemler uygulanarak tespit edildiği gözlemlenmiştir. Söz konusu çalışma sonuçlarında denetim kanıtlarının denetçi görüşünü etkilediği belirlenmiştir. Yapılan yabancı çalışmalar incelendiğinde ise denetim kanıtlarının denetim ve denetçi görüşüne etki etme noktasında farklı boyutları ele alınmıştır. Ayrıca aynı çalışmalarda denetçinin sahip olduğu mesleki yeterlilik, ahlaki algı, etik değerler ve kişiliğinin denetim kanıtlarının incelenmesi noktasında denetçi görüşünü etkilediği görülmüştür. Çalışmalardan gözlemlenen bir diğer konu ise denetim kanıtlarının kalitesini belgenin geçerlilik ve güvenilirliğinin etkilemesidir. Teknolojideki gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çevrim içi denetim ile elde edilen denetim kanıtları ve büyük veri tabanlarından elde edilen veri denetim kanıtları, denetim sürecinde toplanan denetim kanıt verilerinin daha nesnel bir şekilde elde edildiği, söz konusu kanıtların karşılaştırılabilir olduğu ve elde edilen verilerin eksiksiz olarak kullanılacağı kanaatine varılmıştır. Bu durumda potansiyel denetim riskini azalttığı gözlemlenmiştir.

Denetim süreci her ne kadar sistematik olarak muhasebe ilke ve prensiplerine genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılmakta olsa da nihayetinde süreci fiilen işleten denetçinin kendisidir. Dolayısıyla denetçinin gerek mesleki tecrübesi ve eğitimi gerekse kişisel yargıları denetim sürecinin her aşamasına sirayet etmekte ve denetim görüşünün oluşmasında etkili olmaktadır. Bundan dolayı denetim kanıtlarının belirlenmesinde denetçinin kanıtların yeterli sayıda, geçerli ve güvenilir kanıtlar toplaması ve bunları fiziken elde etmesi sağlıklı bir denetim çalışması için oldukça önemlidir.

Yapmış olduğumuz çalışmanın kısıtı olarak denetim kanıtı ile ilgili yapılan yerli çalışmaların yabancı çalışmalara nispeten daha az sayıda olması gösterilebilir. Denetim kanıtlarında herhangi bir standardın olmaması söz konusu durumun nedeni olarak gösterilebilir. Bu konuya ilişkin daha fazla çalışma yapılarak literatüre katkı sağlanabilir.

#### **Kaynakça**

AKDOĞAN Nalan; AKTAŞ, Melike; GÜLHAN, Ozan, (2015), “Borsa İstanbul’da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerine Bir İnceleme” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 27

AKDOĞAN, Nalan; GÜLHAN, Ozan; AKTAŞ, Melike, (2016), Borsa İstanbul’da Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Düzeyinin Bağımsız Denetçi Görüşlerine Etkisi Ve Bağımsız Denetim Piyasa Yapısı Ulusal Pazar-Gözetli Pazarı kurumsal Yönetim Endeksi Karşılaştırması, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18 (Özel Sayı-1);1-22

ATAMAN, Ü.; HACİRÜSREMOĞLU, R.; BOZKURT, N., (2001), Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Alfa Yayınları, İstanbul

ATSIZ ŞENER, Seda, (2014), Kanıt ve Kanıt Toplama Tekniklerine Analitik Yaklaşım, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

BAKIR, M., (2007), Denetim, Trabzon: Dilara Yayınevi

BENNETT, G., Bradley; HATFIELD, Richard, C., (2013), The Effect of the Social Mismatch between Staff Auditors and Client Management on the Collection of Audit Evidence, The Accounting Review, Vol. 88, No. 1, pp. 31–50

BROWN-LIBURD, H.; VASARHELYI, M.,A.,(2015), Big Data and Audit Evidence, Journal Of Emerging Technoloies In Accounting, vol.12, pp. 1-16

BRUYNSEELS, Liesbeth; KNECHEL, W., Robert; WILLEKENS, Marleen, (2013), Turnaround Initiatives and Auditors’ Going-Concern Judgment: Memory for Audit Evidence, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32, No. 3, pp. 105–121

BUDESCU, David, V.; PEECHER, Mark, E.; SOLOMON, Ira, (2012), The Joint Influence of the Extent and Nature of Audit Evidence, Materiality Thresholds, and Misstatement Type on Achieved Audit Risk, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 31, No. 2, pp. 19-41

CHEN, Wei; SMIELIAUSKAS J., Wally.; TRİPPEN, Gerhard., (2011), An audit evidence gathering model in online auditing environments, 2011 IEEE International Conference on Systems, Man, and Cybernetics, Anchorage, AK, , pp. 1448-1452.

CÖMERT, Nuran; UZAY, Şaban.; KARDEŞ, SELİMOĞLU, Seval; UYAR, Süleyman, (2013), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim ve Araştırma Merkezi,

ÇALDAĞ, Yurdakul, (2007), Denetim ve Raporlama. 5. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

ÇETİNKAYA, Neslihan, (2007), Risk Odaklı Denetimde Kanıtın Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), 109-133

ÇİL, Seyhan, (2013), Denetimde Kanıt Seçmede Örneklem ve Diğer Yöntemlerin Kullanımı ve ISO No.530, GÜTTEF Dergisi, Sayı:2.

DENİZ, Adem, (2013), Bağımsız Denetimde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Denetçi Açısından Önemi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

DUTTA, Saurav, K.; SRIVASTAVA, Rajenda, P., (1993), Aggregation of Evidence in Auditing: A Likelihood Perspective, A Journal of Practice & Theory, Vol. 12, 137-160

FLOREA, Radu; FLOREA, Ramona, (2011), Audit Techniques And Audit Evidence, Economy Transdisciplinarity Cognition, Vol. XIV, Issue 1, 350-358

GROSSMAN, Amanda, M.; WELKER, Robert, B., (2011), Does the Arrangement of Audit Evidence According to Causal Connections Make Auditors More Susceptible to Memory Conjunction Errors?, Behavioral Research In Accounting, Vol. 23, No. 2, pp. 93-115

GÜREDİN, Ersin, (2000), Denetim, Avcıol Matbaası, Marmara Üniversitesi Kütüphane ve Dökümantasyon Başkanlığı, İstanbul

GÜREDİN, Ersin, (2014), Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul

JOURİ, Ali, (2016), The Relationship Between Auditor's Opinions, Corporate Governance And Accounting Information Quality, International Journal of Advanced Biotechnology and Research (IJBR) ISSN 0976-2612, Online ISSN 2278-599X, Vol-7, Special Issue3-April, 2016, pp404-408

KGK, (2013), BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları, Resmi Gazete (28867 sayılı).

KARAVARDAR, Alper, (2014-I), Denetimde Matematiksel Kanıt Kuramı Kullanımı: Bir Üretim İşletmesindeki Alıcılar Ve Satıcılar Hesap Denetimleri İçin Bir Uygulama, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt/Vol. XXXIII, Sayı/No. 2, pp. 1-22

KARAVARDAR, Alper, (2014-II), Denetim Kanıtlarının Denetçiler Tarafından Değerlenmesinde Kanaat Fonksiyonlarının Kullanımına İlişkin Deneysel Bir Araştırma, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:50, ss. 125-137

KAVAL, Hasan, (2003), Muhasebe Denetimi. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık YMM A.Ş. Yayınları

KÜTÜK, İlhan, (2008), Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.

MOECKEL, Cindy, L.; PLUMLEE R., David, (1989), Auditors' Confidence in Recognition of Audit Evidence, The Accounting Review, Vol LXIV

MORARIU, Ana; CERCEL Tanti.; CIOCODEI, Gabriela, Felicia.; STOIAN, Flavia; ROTARU, Horatiu, (2008), "Audit Evidence – Top Argument For Final Audit Opinion," Annals Of University Of Craiova - Economic Sciences Series, University Of Craiova, Faculty Of Economics And Business Administration, Vol. 2(36), Pages 501-507, May.

NASLMOSAVI, Seyedhossein; JAHANZEB, Agha, (2017), The effect of spiritual capital of individuals on independent auditor's opinion: evidences from Iranian auditors, Asian J Bus Ethics, 6:131-152

NOYES, CHARLES E. (1965), Journal of Accountancy (pre-1986); Vol. 119, Iss. 000006, New York

OHTA, Yasuhiro, (2009), The role of audit evidence in a strategic audit, J. Account. Public Policy, 28, 58-67

ÖZDEMİR YILMAZ, Sefa, (2015), Uluslararası Denetimi Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

SÁNCHEZ, Carlos, Piñero.; MONELOS, Pablo de Llano ; LÓPEZ, Manuel Rodríguez , (2012), A Parsimonious model to forecast financial distress, based on audit evidence, Contaduría y Administración Volume 58, Issue 4, August–December, Pages 151-173

SAVAŞ, Behiye, (2015), Denetimde Kanıt Toplama Teknikleri ve Vergi Uygulamaları İle İlişkilendirilmesi, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

TAN, Hun-Tong, (1995), Effects of Expectations, Prior Involvement, and Review Awareness on Memory for Audit Evidence and Judgment, Journal of Accounting Research ,Vol. 33, No. 1, pp. 113-135

TROTMAN, Ken,T.; WRIGHT, William.,F., (2012), Triangulation of audit evidence in fraud risk assessments, Accounting, Organizations and Society 37, 41–53

YAVAŞOĞLU, Mustafa, (2001), Bağımsız Denetim. Ankara: Seçkin Yayınevi

YOON, Kyunghee; HOOGDUIN, Lucas; ZHANG Li, (2015), Big Data as Complementary Audit Evidence, Accounting Horizons, Vol. 29, No. 2, pp. 431–438

ZHAO, Yifan; HARDING, Noel, (2013), Improving the Interpretation of Complex Audit Evidence: The Beneficial Role of Order Effects, Abacus, Vol. 49, No. 4, 476-505