



Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma*

Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN

Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, bataman@marmara.edu.tr, www.orcid.org/0000-0003-2065-6800

Pınar ÇAVUŞ

Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, pincarcavus123@gmail.com, www.orcid.org/0000-0002-0795-6828

Öz

Bu çalışmanın amacı, denetim sürecinde önemli bir yer tutan ve denetçiye kanıt teşkil edebilecek nitelikte olan denetim kanıtları ile denetim süresince yaygın olarak kullanılan kanıt toplama tekniklerini açıklamakta ve bağımsız denetim firmalarında gerçekleştirilen bir anket çalışması ile muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime etkisini tespit etmektir.

Araştırmanın ana küntlesini, 2021 yılı itibariyle Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nun resmi web sitesinde "Bağımsız Denetim Kuruluşları" listesinde yer alan İstanbul'da faaliyet gösteren toplam 185 bağımsız denetim firması oluşturmaktadır. Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde IBM SPSS Statistics paket programı kullanılmıştır. Ankette kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisinin önemlilik düzeyi için katılımcıların görüşlerini ortaya koyduğu bölümde güvenilirlik ve geçerlilik analizi Cronbach's Alpha katsayısı üzerinde yapılmıştır.

Sonuç olarak, yapılan anketle kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde yüksek düzeyde etkisinin olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Kanıtı, Kanıt Toplama Teknikleri

Makale Gönderme Tarihi: 18. 05. 2022

Makale Kabul Tarihi: 18. 08. 2022

*Bu çalışma, Prof. Dr. Başak Ataman Gökçen'in danışmanlığında, Pınar Çavuş tarafından Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Denetimi Yüksek Lisans Programı'nda hazırlanan "Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma" adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

Önerilen Atf:

Ataman Gökçen, B., Çavuş, P. (2022). Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 3 (3): 271-297.



The Effect of Evidence Collection Techniques on Independent Auditing in Accounting Auditing and A Research*

Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN

Marmara University, Faculty of Business Administration, bataman@marmara.edu.tr,
www.orcid.org/0000-0003-2065-6800

Pınar ÇAVUŞ

Marmara University, Institute of Social Sciences, pincarcavus123@gmail.com,
www.orcid.org/0000-0002-0795-6828

Abstract

The aim of this study is to explain the audit evidence, which has an important place in the audit process and can constitute evidence for the auditor, and the evidence collection techniques commonly used during the audit, and to determine the effect of the evidence collection techniques used in accounting audit on the independent audit with a survey study conducted in independent audit firms.

As of 2021, the main body of the research consists of 185 independent audit firms operating in Istanbul, which are listed on the "Independent Audit Institutions" list on the official website of the Public Oversight Authority (KGK). IBM SPSS Statistics package program was used to evaluate the research data. The reliability and validity analysis of the survey was conducted on the Cronbach's Alpha coefficient in the section where the participants' opinions were revealed for the significance level of the positive effect of evidence collection techniques on independent auditing. As a result, it is seen that the techniques of collecting evidence with the questionnaire have a high effect on the independent audit.

Keywords: Audit, Audit Evidence, Evidence Gathering Techniques

Received: 18. 05. 2022

Accepted: 18. 08. 2022

*This study, by Prof. Dr. It is derived from the master's thesis titled "The Effects of Evidence Collection Techniques in Auditing on Independent Auditing and a Research" prepared by Pınar Çavuş, under the supervision of Başak Ataman Gökçen, at Marmara University Social Sciences Institute Auditing Master's Program.

Suggested Citation:

Ataman Gökçen, B., Çavuş, P. (2022). The Effect of Evidence Collection Techniques on Independent Auditing in Accounting Auditing and A Research, *Journal of Business Academy*, 3 (3): 271-297.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin gelişmekte ve değişmekte olan ekonomik koşullarının giderek büyümesiyle birlikte güvenilir ve doğru bilgiye olan ihtiyaç da ortaya çıkmaktadır. Söz konusu doğru ve güvenilir bilgiye olan ihtiyacı karşılamak ise, işletmelerde denetimin yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle günümüzde işletmelerin anlaşılmasında, güvenilir ve doğru bilginin değerlendirilmesinde denetçinin güvence vermesi bakımından denetim önemli bir ihtiyaç olmaktadır. Denetim sürecinde denetçi; denetlenen işletme faaliyetlerinin, kayıtlarının ve finansal tablolarında yer alan bilgilerinin doğru olup olmadığıyla ilgili bir denetim görüşü sunabilmesi için, çeşitli yöntemlerle ulaşabileceği bilgi ve belgelere ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç doğrultusunda denetçinin denetim görüşüne ulaşmasında etkili olan tüm bilgi ve belgeler, denetim kanıtlarını ortaya çıkarmaktadır.

Denetim kanıtı; denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla denetçinin yapacağı denetim görüşünü sonuçlandırabilmesi için, denetçinin kullanabileceği her türlü bilgi, belge ve kayıtlar olarak tanımlanmaktadır. Denetçinin, denetimle ilgili yaptığı bütün görüşmeler, gözlemler, yazılı ve sözlü açıklamalar, hesaplamalar veya kendi oluşturduğu notlar denetim kanıtına örnek olarak verilebilir. Ancak denetçinin tam denetim yaparak, denetim görüşüne temel oluşturacak denetim kanıtlarının tümüne ulaşması zaman ve maliyet açısından mümkün olmayabilir. Bu nedenle denetçi için önemli olan kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi için yeterli sayıda ve kalitede denetim kanıtına ulaşmaktır. Denetçinin toplayacağı denetim kanıtları rastgele değil, belli başlı tekniklere göre toplanması gerekmektedir.

Denetçilerin oluşturacakları denetim görüşüne temel teşkil edecek denetim kanıtları büyük önem taşımaktadır. Çünkü, işletmelerde meydana gelen işlem yoğunluğuyla beraber işletme verilerinde yaşanan artışın bu denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılan kanıt toplama teknikleri denetim süreci içerisinde önemli bir yeri olmaktadır. Bu nedenle çalışmanın araştırma bölümünde anket çalışması yardımıyla uygulamadan elde edilecek sonuçlar kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerindeki etkilerini belirlemek açısından önemli olmaktadır. Bu bağlamda denetim sürecince önemli bir yer tutan ve denetçiye kanıt teşkil edebilecek denetim kanıtlarının ve denetim süresince yaygınca kullanılan kanıt toplama tekniklerinin açıklanarak bağımsız denetim firmalarında gerçekleştirilen bir anket çalışması ile muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime etkisinin olup olmadığını belirlemeyi amaçlamaktadır.

2. DENETİM KANITI KAVRAMI VE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Denetim kavramı, sistematik bir süreç olarak ele alındığında ise ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların, daha önce tespit edilen ölçütlere uygunluk seviyesini araştırmaktır. Denetçi, bu sürecin sonucunda ortaya çıkan verileri gerekli kişi veya kurumlara bildirmek gerekçesiyle tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirmektedir. Denetçinin denetim sürecinde; işletmenin faaliyetleri, muhasebe kayıtları ve finansal tablolarındaki bilgilerin doğruluğu ile ilgili bir denetim görüşü oluşturmak için çeşitli kanıt toplama teknikleriyle ulaşabileceği her türlü bilgi ve belgeler denetim kanıtı olmaktadır.

2.1. Denetim Kanıtları

Denetim kanıtı, denetçinin oluşturacağı denetim görüşünün temelini teşkil eden sonuçlara varmada denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi olarak tanımlanmaktadır. Denetçi, denetim kanıtlarına denetlenen işletmenin finansal tablolarının dayandığı hesap ve yapılan işlemlerle diğer kaynaklardan temin edilmiş olan bilgileri içeren belgelerden ve işletmenin kayıtlarından ulaşırlar. Denetçiye göre denetim kanıtlarına ulaşılacak en önemli kaynak denetleyeceği

işletmenin finansal tablolarını oluşturan hesap ve işlemlerle ilgili belgeler olmaktadır (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2018:99).

Bağımsız Denetim Standardı (BDS 500) ise denetim kanıtını; “Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir” şeklinde ifade etmiştir (BDS 500, md.5-a).

Çalışma alanı standartları içinde yer alan kanıt toplama standardı da, denetçiden denetim görüşüne makul bir temel oluşturabilmesi amacıyla çeşitli kanıt toplama teknikleri aracılığıyla yeterli miktar ve güvenilirlikte denetim kanıtları toplaması gerektiğini belirtmektedir. Çalışma alanı aracılığıyla aşağıdaki özellikler ortaya çıkmaktadır (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001:30):

- Denetçi denetim görüşünü makul bir temele dayandırmak durumundadır,
- Denetçi bu temeli sağlayabilmek için her işletme iddiasıyla ilgili olarak denetim kanıtlarını toplaması gerekmektedir,
- Denetçi denetim kanıtlarına çeşitli kanıt toplama teknikleri yardımıyla ulaşacaktır ve
- Denetçinin topladığı denetim kanıtları yeterli miktarda ve güvenilirlikte olacaktır.

2.2. Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Teknikleri)

Kanıt toplama teknikleri, denetçinin denetim kanıtlarını toplamak ve değerlendirmek amacıyla kullanmış olduğu yöntemler olarak ifade edilmektedir (Leung vd., 2015:435). Denetçinin denetim kanıtlarını elde etme şekli de kanıt toplama tekniği olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle kanıt toplama tekniği, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında işlemlerin nasıl denetime tabi tutulacağını açıklamaktadır (Çaldağ, 2007:75).

Denetçi, oluşturacağı denetim görüşüne temel teşkil edecek sonuçlara erişebilmek ve yeterli miktarda denetim kanıtlarını toplamak için bazı konularda çeşitli kanıt toplama tekniklerinden yararlanmaktadır. Bu konular şunlardır (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri X, No:22, On dördüncü Kısım, İkinci Bölüm, Md.6):

- İşletmenin finansal tablolarında ve işletme yönetiminin beyanlarında bulunan önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek için işletmenin iç kontrol sistemi de dahil işletmenin çalışma şartlarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranmasında,
- Önemli olmasında ya da denetçinin önemli olup olmasına karar vermesinde, işletme yönetiminin beyanlarındaki önemli olabilecek yanlışlıkları önleyebilmek ya da belirleyip düzenlemek amacıyla işletmenin iç kontrollerinin işleyişinin etkin olup olmamasının ölçülmesinde ve
- İşletme yönetiminin beyanlarında bulunan önemli olabilecek yanlışlıkların belirlenmesinde.

Denetçi, kanıt toplama tekniklerinin tespit edilmesinden sonra bu kanıt toplama tekniklerini uygulayabileceği birimin sayısını ve tekniklerinin hangi birimlere uygulanacağını ortaya koymaktadır (Bozkurt, 1985:22).

Denetçinin, denetim süreci boyunca bir denetim sonucuna varması için muhasebe kayıtlarında meydana gelen asıl denetim kanıtlarına ve destekleyici denetim kanıtlarına ulaşması amacıyla kullanacağı çeşitli kanıt toplama teknikleri bulunmaktadır. Genellikle kabul edilen denetim kanıt toplama teknikleri şunlardır (Toroslu, 2016:171):

- *Fiziksel İnceleme Tekniği,*
- *Gözlem tekniği,*
- *Doğrulama Tekniği,*

- *Soruşturma Tekniği,*
- *Kayıt Sisteminin İncelenmesi Teknikleri,*
- *Yeniden Hesaplama Tekniği,*
- *Belge İnceleme Tekniği,*
- *Analitik İnceleme Tekniği,*
- *Derinlemesine Araştırma Tekniği ve*
- *İlgili Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği*

Fiziki İnceleme Tekniği: Fiziki inceleme tekniğiyle; denetçi sayılabilecek, ölçülebilecek ve tartılabilecek işletme kayıtlarında bulunan mevcut maddi varlıkları ve borçları sayarlar, ölçerler ve tartar. Ayrıca, işletme kayıtlarında bulunan mevcut varlıklar ve borçların ilgili mevzuat hükümlerine uygun şekilde belgelerle doğrulanması ve fiili sayımların uygulanması işlemleri de bu teknik kapsamındaki kanıt toplama faaliyetlerine girmektedir. Denetçi kasa hesaplarını, stokları ve maddi varlıkları saymaları ve incelemeleri fiziki inceleme tekniğine örnek olarak verilir (Türker vd., 2003:83). Fiziki inceleme tekniği, maddi varlıkların mevcudiyetiyle ilgili güvenilir denetim kanıtı sağlar ancak işletmenin mülkiyeti ve maddi varlıkların değerlemesiyle ilgili denetim kanıtının sağlanması bu teknikle belirlenmesi mümkün değildir (ISA 500, md.A-16).

Bu tekniğinin uygulanmasındaki temel amaç; denetlenen işletmenin bilançosu aracılığıyla var olduğunu iddia ettiği fiziki varlıkların işletmede gerçekten olup olmadığını anlamaya yöneliktir. Bu yönüyle işletmenin var olma iddiası da ölçülmektedir. Ayrıca fiziki inceleme tekniğinin uygulanması aşamasında, fiziki varlıkların kalitesini de incelemek mümkün olmakta ve işletmenin bütünlük iddiası da bu teknik sayesinde ölçülmektedir. Kasa hesabının sayımı esnasında kayıtlara girmeyen bir nakit faktörü bulunuyorsa işletmenin bütünlük iddiasının zedelenmesi örnek olarak verilebilir (Zorluoğlu, 2003:34).

Fiziki inceleme tekniği, özellikle stoklar hesabıyla ilgili bilgilere ulaşılmasında ve stok hesabıyla denetim kanıtı toplanmasında kullanılmasında genel kabul görmüştür. Denetçinin; denetim yaptığı işletmedeki stoklarının fiziki envanter denkleğinin incelendiği fiziki sayım işlemlerinde bizzat hazır bulunması, sayım ekiplerini denetlemesi ve sayım işlemlerinin baştan sona, doğru gerçekleşmesine dikkat etmesi sayım sonuçlarının kendi açısından güvenilir olmasını sağlamaktadır (Aksoy,2006:378).

Doğrulama Tekniği: “Doğrulama tekniği, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) doğrudan denetçiye basılı, elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtın elde edilen denetim kanıtı” şeklinde ifade edilmiştir. Doğrulama teknikleri çoğunlukla, belli hesap kalanları ve bu hesap kalanlarının unsurlarıyla ilişkili işletme yönetimin açıklamalarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygun olmaktadır. Fakat, doğrulama tekniklerinin kullanımının sadece hesap kalanlarıyla sınırlandırılmamalıdır. Örneğin denetçi, denetim yaptıkları işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına ya da üçüncü taraflarla yaptıkları işlemlerle ilgili doğrulama isteyebilir. Doğrulama isteği, yapılan anlaşmada herhangi bir değişiklik olup olmadığını, eğer olmuşsa bu konu ile ilgili detayları öğrenmek üzere hazırlanabilir. (BDS 500, md.A22) Doğrulama tekniğinde, denetçi sormak istediği bilgilerin doğruluğunu öğrenmek amacıyla düzenledikleri mektubu bağımsız üçüncü kişilere ulaştırır. Bu kişilerde olumlu veya olumsuz yanıtlarını doğrudan denetçiye bildirmelerinden dolayı denetlenen işletmenin de belge üzerinde değişiklik yapma ihtimali olmayacağından bu teknikte toplanan kanıtların güvenilirlikleri yüksek olmaktadır (Toroşlu, 2007:200- 201). Ancak bütün doğrulama bilgilerinin güvenilirlikleri aynı olmayabilir. Örneğin; doğrulama talep edilen taraf işletmenin ilişkili ya da işletmenin ortakları ise, denetçi bu taraflardan ulaştıkları bilgilerin işletme ile aralarında ticari ilişki dışında bir bağlantı bulunmayan kişilerden ulaştıkları bilgilere kıyasla güvenilirliklerinin daha düşük olduğunu düşünür. Bu sebeple denetçi, güvenilirlikleri

düşük denetim kanıtlarını destekleyici belgelere ulaşmak amacıyla farklı denetim prosedürleri uygulamayı seçebilir (Çetinkaya, 2016:79).

Denetçiler, doğrulama tekniklerini uygularken aşağıda yer alanlar da dahil olmak üzere doğrulama talepleri üzerinde kontrol sahibi olmaları ve bu kontrolleri saklamaları gerekmektedir (BDS505, md.7):

- Denetçilerin doğrulama ya da doğrulama talep edecekleri bilgilere karar vermeleri,
- Denetçilerin doğrulama talep edecek tarafları belirlemeleri,
- Denetçilerin doğrulama taleplerini hazırlamaları ve
- Denetçilerin doğrulama taleplerini teyit edecek taraflara göndermeleridir.

Denetçinin bağımsız üçüncü kişilerden bilgi isteme şekillerine göre doğrulama yöntemi üç çeşittir. Bunlar (Toroslu, 2016:174);

- *Olumlu Doğrulama,*
- *Olumsuz Doğrulama ve*
- *Boş Bakiyeli Doğrulama* şeklindedir.

Olumlu doğrulama yönteminde, denetçinin bilgi istedikleri kişi ya da kuruluşların verecekleri yanıt ne olursa olsun kesinlikle yanıt vermeleri gerekmektedir. Başka bir ifadeyle bilginin doğru veya yanlış olması önemli olmamaktadır (Bakır, 2007:58).

Olumsuz doğrulama yönteminde, denetçinin bağımsız üçüncü kişilere gönderdikleri bilgilerde anlaşmazlık olduğunda yanıt vermeleri gerekmektedir. Eğer, denetçi sorduğu bilgileri doğru kabul ediyorlarsa yanıt vermeleri gerekmez (Kepekçi, 2004:110).

Boş bakiyeli doğrulama yönteminde ise, denetçi bağımsız üçüncü kişilere herhangi bir bakiye bildirmezler o bölümü boş bırakıp üçünü bağımsız kişiler kendi kayıtlarındaki bakiyelerini yazıp göndermelerini istemektedir (Aksoy, 2014:185).

Belgelerin İncelenmesi Tekniği: Belge incelenmesi tekniği, işletmede yapılan işlem ve olaylarla ilgili olarak muhasebe kayıtlarında bulunan mevcutlarla ilgili bütün belgelerin detaylı olarak incelenmesi olarak ifade edilmektedir (Gücenme, 2004:66). Bu teknikte denetçi, işletmenin kayıtlarında bulunan muhasebe bilgilerini inceleyerek ilgili belgelere ulaşmakta ve bu belgeler de denetçi için birer denetim kanıtı olmaktadır. Örneğin, işletmenin kayıtlarında bulunan alış-satış faturaları, çek ve senet gibi belgeler denetçi için denetim kanıtlarıdır. Ayrıca denetçinin, bu belgeleri inceleyerek muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri bulması mümkün olduğundan işletmenin finansal tabloları ve iç kontrol sisteminin güvenilirliğiyle ilgili sonuçlara da ulaşılabilir (Erdoğan, 2005:66). Bu amaçla, işletmede muhasebe kayıtlarının belgelerle desteklenip desteklenmediğinin doğrulanması, ortaya çıkartılan belgelerin gerçeğe uygun aktarılıp aktarılmadığının ve belgelerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının araştırılması gerekmektedir (Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, m.15).

Muhasebe denetiminde işletmede bulunan belgelerin tamamının denetçi tarafından incelenmesi zordur ve ekonomik olmadığından denetçi istisnalar dışında örnekleme ile inceleme yoluna gitmektedir. Denetçi, belge inceleme tekniğinde aşağıdaki işlemleri gerçekleştirmektedir (Bozkurt, 2018:76-77):

- Denetçi, ilgili belgeyi biçimsel ve genel olarak incelemektedir. Buradaki amaç, denetçinin inceleyeceği belgenin biçim olarak uygun olup olmadığını anlamaya çalışmaktır. Sahte olduğunda şüphe duyulan belgelerin detaylı incelenmesi yapılır,
- Denetçi, dosyalarda bulunan belgelerin işletmeye ait olup olmadığını inceler,

- Denetçi, dosyalarda bulunan belgelerin işletmenin amaçlarına ve çalışmalarına uygun olup olmadığını belirlemeye çalışır. Örnek olarak, kişisel amaçlı yapılmış bir harcamayla ilgili belgenin işletmenin kayıtlarında olması verilebilir.
- Denetçi, belgede işletmenin iç kontrol politika ve yöntemlerine uygun olarak gerekli doğrulamaların ve düzenlemelerin olup olmadığını tespit eder
- Denetçi, incelediği belgelerin içeriklerinin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediğini inceler.

Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği: Bu teknik, kayıt sürecinde herhangi bir hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartmayı amaçlamaktadır. Kayıtların doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı, doğru sırada yer alıp almadığı ve tam olup olmadığı gibi konularda denetim kanıtlarının toplanması bu teknikle mümkün olmaktadır (Toroslu, 2016:178).

Bu tekniğe muhasebe kaydına teşkil oluşturan orijinal kaynak belgelerin, tahsil, ödeme ve mahsup makbuzlarına şekil, usul ve muhasebenin genel ilkeleri bağlamında ilişkili olduğu doğru hesap gruplarına ve hesaplara kaydının yapılıp yapılmadığı, mizan, yevmiye ve büyük deftere doğru aktarılıp aktarılmadığının incelenmesi örnek olarak verilebilir (Aksoy, 2006:385-386).

Yeniden Hesaplama Tekniği: Yeniden hesaplama tekniği, denetçinin denetimini yaptığı işletmenin muhasebe kayıtlarındaki aritmetik hesaplamaların doğruluğunun kontrol edilmesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir deyişle, denetçi genellikle denetim sürecinin bir parçası olarak işletmenin muhasebe kayıtlarındaki raporları ve belgeleri tekrardan hesaplar. Bu teknik aynı zamanda, finansal tabloların toplamı, maliyet raporları ve mutabakatların kontrolü için de uygulanabilir. Ayrıca denetçi, temel muhasebe ilkelerinin işletmenin finansal işlemlerine doğru bir şekilde uygulandığından emin olmak için bu teknikten yararlanır (Florea ve Florea, 2011:355). Bu teknikler için; duran varlık amortismanlarının yeniden hesaplanması ve satın alma anlaşmalarından doğan yükümlülüklerin yeniden hesaplanması örnek olarak gösterilir (Calota ve Vinatoru, 2015:20).

Ayrıca bu teknikte denetçi kendi hesapları sonucu bulduğu tutarları işletmenin kayıtlarında bulunan tutarlarla karşılaştırıp fark olup olmadığını tespit eder. Muhasebede çok sayıda hesaplama yapıldığından çok sayıda hata olma olasılığı da olmaktadır. Bu sebeple işletme çalışanı tarafından yapılan hesaplamalara dikkat etmesi gerekmektedir (Kepekçi, 2004:112).

Gözlem Tekniği: Gözlem tekniği, denetlenen işletme tarafından gerçekleştirilen süreç ve prosedürlerin denetçi tarafından izlenmesini ve gözlemlenmesini içeren teknik olarak ifade edilmektedir. Ayrıca bu teknikte denetçi, işletme çalışanlarının görevlerini işletmenin prosedürlerine ve politikalarına uygun olarak yerine getirip getirmediğini de gözlemleyebilir. Gözlem tekniğiyle ulaşılan denetim kanıtları, gerçekleştirildiği zamanla sınırlı olmasından dolayı denetçi ulaştığı denetim kanıtının güvenilirliklerini değerlendirirken dikkat etmelidir (Jovkovic, 2014:52). Gözlem tekniğine örnek olarak, denetçinin işletme çalışanları tarafından gerçekleştirilen envanter sayımlarını ve kontrol faaliyetlerini gözlemlemesi ve izlemesi verilebilir (Whittington ve Pany, 2016:154).

Fiziki inceleme tekniğinde olduğu gibi bu teknikte de denetçi güvenilir denetim kanıtlarına ulaşacaktır. Gözlem tekniğinde; denetçinin işletmede bizzat bulunarak çalışanların görevlerini doğru, zamanında, uygun biçimde yapıp yapmadıklarını gözlemlemeleri ve aynı zamanda denetim kanıtlarına yine bizzat kendilerinin ulaşmaları nedeniyle bu kanıt toplama tekniği güvenilir olmaktadır. Ayrıca gözlem tekniği, işletmenin iç kontrol sistemiyle ilgili kanıtlara ulaşmak için de kullanılmaktadır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016:102).

Ayrıntılı İnceleme Tekniği: Önemli veya olağandışı durumları belirlemek için muhasebe verilerini analiz etme ve doğrulama sürecidir. Ayrıca bu teknik; işlem kayıtlarını, muhasebe

düzeltilmelerini, mutabakatları, diğer belgeleri ve ayrıntılı incelemeyi analiz ettikten sonra, hesap bakiyelerindeki ve finansal tablolardaki diğer tutarlardaki düzensizliklerin belirlenmesini içermektedir (Calota ve Vinatoru, 2015:20).

Bu teknik yardımıyla, bir muhasebe kaydının, bir hesabın ve bir tablonun ayrıntılı bir şekilde derinlemesine araştırılması amaçlanmaktadır. Denetçi, bu teknikle muhasebe ortamlarında 'Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri' ne aykırı olan kayıtları, olduğundan büyük ya da küçük tutarlı kalanları ve normal olmayan dalgalanmalar gösteren hesapları da bulabilir (Toroslu, 2016:182).

- Denetçiyi ayrıntılı incelemeye yönlendirecek olan durumlara örnek olarak aşağıda yer alanlar gösterilebilir (Bozkurt, 2018:78-79):Kasa hesabının olduğundan fazla tutarda kalan vermesi,
- Önemli olabilecek aktif hesapların alacak kalanı vermesi,
- Ortaklar cari hesabının olduğundan yüksek tutarda olması,
- İşletmenin büyüklüğüne bağlı olarak herhangi bir gider hesabının fazla tutarda olması,
- Satışlara bağlı olarak aktif ve pasif hesaplarının daha fazla artış göstermesi,
- Önemli olabilecek pasif hesapların borç kalanı vermesi,
- Avans hesaplarının uzun süreli olarak olduğundan fazla tutarlarda izlenmesi,
- Önemsiz olan tali hesaplarda olduğundan fazla tutarların görülmesi.

Soruşturma Tekniği: Soruşturma tekniği, işletme içindeki veya dışındaki kişilerden hem finansal hem de finansal olmayan veriler hakkında bilgi alınması olarak ifade edilmektedir. Soruşturmalara verilen cevaplar, denetçinin daha önceden sahip olmadığı ve doğrulayıcı nitelikte denetim kanıtı sağlayabilir. Ayrıca, denetçinin ulaştığı diğer bilgilere göre önemli ölçüde farklı bilgilerde elde edilebilir (Audit Evidence-AICPA, 2012:445). Soruşturmalara verilen cevaplar yazılı ya da sözlü olabilir. Ancak, ortaya çıkartılması ve kaynak kolaylığı bakımından daha yüksek değere sahip olmasından dolayı yazılı bilgiler tercih edilmektedir (Jovkovic, 2014:53).

Bu tekniklere verilen cevaplardan ulaşılan denetim kanıtlarının güvenilirlikleri; soruşturmayı gerçekleştiren denetçinin eğitim, bilgi ve tecrübelerinden de etkilenmektedir. Çünkü denetçi soruşturmayı gerçekleştirirken cevapları analiz edip değerlendirir. Bazı durumlarda soruşturmaya verilen cevapların niteliği önemli olabileceğinden denetçiler soruşturma yaptığı kişilerden yazılı yanıt almayı tercih eder (Messier, Glover ve Prawitt, 2008:124).

Soruşturma teknikleri, denetlenen işletmeyi anlamak için yardımcı olsa bu teknik yoluyla ulaşılan denetim kanıtlarının diğer denetim prosedürleriyle desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü, soruşturma teknikleri genellikle tek başına hem önemli bir yanlışlığın bulunup bulunmadığına ilişkin hem de iç kontrollerinin işleyişinin etkin olup olmamasının ölçmek için yeterli denetim kanıtı sağlamamaktadır (Johnstone, Gramling ve Rittenberg, 2014:224).

Hesaplar Arası İlişki Kurma Tekniği: Muhasebe sistemlerinde bulunan çeşitli hesapların arasında belirli derecelerde ilişkiler vardır. Muhasebe tekniği bakımından bir hesapta olan hareket diğer bir hesabı da doğrudan etkileyebilmektedir. Aralarında ilişki kurulabilecek çeşitli hesaplar örnek olarak şunlar gösterilebilir (Toroslu, 2016: 183):

- ❖ Maddi Duran Varlıklar : Birikmiş Amortismanlar
Amortisman Giderler
- ❖ Alacaklar : Şüpheli Alacaklar
Şüpheli Alacaklar Karşılığı
- ❖ Satışlar : Satış İadeleri
Satış İskontoları
- ❖ Banka Kredileri : Finansman Giderleri

Denetçi, bu tür ilişkilerden yola çıkarak ilgili hesaplar arasında uyum olup olmadığını ve olağandışı bir durum olup olmadığını araştırabilir. Bu ilgili hesaplar arasında uygunluk olmaması durumunda ise, denetim incelemelerini bu alanda detaylı bir şekilde yapar (Aksoy, 2006:387).

Analitik İnceleme Tekniği: Analitik inceleme tekniği, hem finansal hem de finansal olmayan bilgiler arasındaki makul ilişkilerin incelenmesiyle ulaşılan finansal bilgilerin denetçi tarafından değerlendirilmesinden meydana gelen teknik olarak ifade edilmektedir. (Analytical Procedures-AICPA, 2012:633). Karşılaştırma işlemlerinde ve denetim aşamalarında yararlanılan analitik inceleme teknikleri, aynı zamanda hesap kalemlerinin ve denetlenen işletme verilerinin makul olup olmadığını belirlemek için de kullanılmaktadır. Örnek olarak, cari yıl için yıllık ortalama varlıkların bir önceki yıla karşılaştırılması gösterilebilir (Calota ve Vinatoru, 2015:20). Analitik inceleme tekniği ile denetçi, finansal tablolardaki hesap kalemlerini karşılaştırır ve aralarındaki ilişkileri inceler. Ayrıca bu teknik sayesinde finansal tablolardaki hesap kalemlerinde gerçek dışı rakamlarda tespit edilmiş olur (Ünsal, 2002:41).

Analitik inceleme teknikleri, denetçiye yardımcı olmak için planlama aşamasında uygulanmaktadır. Bu aşamada kullanılan analitik inceleme teknikleri, denetçinin müşterinin işini ve çevresini daha iyi anlamasını amaçlamaktadır. Bu teknik aynı zamanda şüpheli alanların belirlenmesine de yardımcı olur. Denetimin planlanmasında kullanılan analitik inceleme tekniklerinde, hem finansal hem de finansal olmayan verilerden yararlanılmaktadır (Dauber vd., 2008:142).

Denetçinin analitik inceleme tekniğini kullanmasındaki amaçları (BDS 520, md.3);

- İhtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtlarına ulaşmak,
- Finansal tabloların denetçinin işletmeyi tanımasıyla tutarlı olup olmamasıyla ilgili bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olacak analitik inceleme tekniklerini yapacağı denetimin sonuna doğru planlamak ve gerçekleştirmektir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu bölümünde denetim kanıtları ve kanıt toplama teknikleriyle daha önce yapılmış araştırmalara değinilecektir. Konuyla ilgili literatür taraması yapıldığında karşımıza çıkan örnekler aşağıda yer almaktadır:

Sipahi (2001), "Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama" adlı çalışmada kanıt toplama tekniklerini, muhasebe denetiminde kanıt toplama hangi kanıt toplama tekniklerinin kullanıldığıyla ilgili bir araştırma yapmış ve Türkiye'de oluşturulmakta olan "Muhasebe ve Denetim Standartlarına Kanıt Toplama Teknikleri" başlıklı bir standart önerisi sunmayı amaçlamaktadır. Çalışmada anket yöntemini kullanmıştır. Anket çalışmasını bağımsız denetçilere ve kamu denetçilerine uygulamıştır. Çalışmanın sonucunda ise, hem bağımsız hem de kamu denetiminde en çok kullandıkları kanıt toplama tekniğinin belge inceleme tekniği olurken, en az kullandıkları kanıt toplama tekniğinin ise gözlem tekniği olması, en fazla güvenilir kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme tekniği olurken, en az güvenilir tekniğin de soruşturma tekniği olması, hem bağımsız hem de kamu denetiminin de analitik inceleme tekniğinin sıklıkla kullanıldığı, istatistikî yöntemlerin yeterince kullanılmadığı görülmektedir ve denetim süreci içerisinde yapılan denetim planlaması ve kanıt toplama tekniklerinin önemini vurgulamıştır.

Kütük (2008), "Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri" adlı çalışmada denetim süreci içerisinde önemli bir yer tutan kanıt ve kanıt toplama tekniklerini incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada denetim kanıtlarının toplanmasında dikkate alınan kanıt

toplama tekniklerini daha iyi anlayabilmek için karşılaştırmalı inceleme ve anket yöntemini kullanmıştır. Çalışmanın sonucunda ise, yapılan denetimlerde en fazla kullanılan kanıt toplama teknikleri sırasıyla belge inceleme, fiziki inceleme ve analitik inceleme tekniğinin olduğu görülmektedir. En fazla güvenilir teknik iç ve dış denetçilerde belge inceleme tekniği olurken, bağımsız denetçilerde ise fiziki inceleme tekniğidir. En az güvenilir teknik ise iç, dış ve bağımsız denetçilerde göz atma tekniği olduğu görülmektedir.

Florea ve Florea (2011), “Audit techniques and audit evidence” çalışmalarında denetim kanıt tanımına ve denetim kanıtlarının ulaşıma tekniklerine kısaca değinmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda ise, denetim kanıtı faktörlerinin etkisi ve kaliteli bir denetimin nasıl olması gerektiğiyle ilgili önerilerde bulunmuştur.

Zakari (2013), “Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?” adlı çalışmada denetçiler tarafından elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğini, uygunluğunu ve kanıt türlerinin denetçi kararının kalitesi üzerindeki etkilerini incelemiştir. Çalışmada anket yöntemini kullanmıştır. Anket bulgularını doğrulamak ve desteklemek için yarı yapılandırılmış görüşmeler yapmıştır. Çalışmanın sonucunda ise, kanıt türünün denetçi raporu üzerine etkisi olduğuna ulaşmıştır.

Jovkovic (2014), “Application of Evidence-Collection Techniques in Examining The Basic Audit Objectives in Insurance Companies” çalışmada kanıt elde etmede kullanılan tekniklere kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise; bilinen kanıt toplama tekniklerinin uygulanmasının denetim prosedürlerinin iyileştirilmesi, finansal tabloların güvenilirliğini artırılması ve denetlenen bilgilere dayalı iş kararlarının alınmasını daha güvenli hale getirilmesi sonucuna ulaşmıştır.

Karavardar (2014), “Denetim Kanıtlarının Denetçiler Tarafından Değerlenmesinde Kanaat Fonksiyonlarının Kullanımına İlişkin Deneysel Bir Araştırma” adlı çalışmada denetim amacının sağlanması bakımından denetim kanıtlarının sağladığı desteği Dempster- Shafer Teorisi'nin fonksiyonlarından biri olan kanaat fonksiyonları ile göstermeyi amaçlamıştır. Çalışmasının sonucunda ise, denetim kanıtlarının içerdiği belirsizliği temsil edebilmesi bakımından kanaat fonksiyonlarının denetim riskinin matematiksel gösterimine daha uygun olduğu görülmüştür.

Zuca (2015), “Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion” adlı çalışmada denetim kanıtına kısaca değinmiştir. Çalışmasının sonucunda ise, denetçilerin hem raporun hazırlanmasında hem de ifade edilen görüşü desteklerken önemli hususlara ilişkin kanıtları ve diğer tüm kanıtları, denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak yapıldığını kanıtlamak için belgelemeli ve toplamaları gerektiğini ifade etmiştir.

Calota ve Vinatoru (2015), “Techniques and Procedures to Obtain Audit Evidence Assets” adlı çalışmalarında denetim tekniklerinin neler olduğuna ve bu denetim tekniklerine kısaca değinmişlerdir. Çalışmalarının sonucunda ise, denetçinin denetim görüşünün dayandırılacağı makul sonuçlara varabilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca, denetçinin görevi sırasında elde ettiği kanıtları dokuz ana başlık altında ele almışlardır. Bunları; belgelerin kontrol edilmesi, maddi varlıkların incelenmesi, bunların saha gözlemleri, soruşturması, teyidi, yeniden hesaplanması, yeniden uygulanması , inceleme ve analitik prosedürler olarak ifade etmişlerdir.

Çetinkaya (2016), “Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi” adlı çalışmada denetim kanıtının kalitesinin bağımsız denetim sürecinin sonunda denetçinin oluşturacağı denetim görüşü üzerindeki etkisini araştırmayı amaçlamaktadır. Çalışmada mülakat tekniğini kullanarak yapılan araştırmada bağımsız denetim yapma yetkisi olan on

bağımsız denetçiyle görüşme yapmıştır. Çalışmanın sonucunda ise, denetim sürecinde toplanan denetim kanıtlarının kalitesi ve denetçilerin oluşturdukları denetim görüşleri arasında doğrudan bir ilişki belirlenmemiştir. Ayrıca çalışmada denetçilerin tecrübelerine ek olarak eğitim eksikleri varsa bu eksiklikleri gidermelerini ifade ederek denetim işinin geliştirilmesi ve denetimin standartlarda ifade edilen niteliğe varılması sadece denetim sürecinin doğru ve ayrıntılı bir biçimde tasarlanması gerektiği ifade etmiştir.

Çavdar (2016), “Evidence Gathering Techniques Used in Accounting Audit” çalışmasında muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerine, denetim kanıtlarının ne olacağına, nasıl ve kimden toplanacağına gibi konulara kısaca değinmiştir. Çalışmanın sonucunda ise; denetim kanıtlarının toplanması için kullanılan çeşitli tekniklerin olduğunu, kanıt toplama tekniklerine örnek olarak, fiziksel inceleme, belge inceleme, kayıt sisteminin yeniden izlenmesi, gözlem, sorgulama, doğrulama, yeniden hesaplama ve analitik inceleme gibi teknikler yer aldığını ifade etmektedir.

Durmuş vd. (2018), “Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi” adlı çalışmasında denetim kanıtlarına, denetim kanıtlarının yeterliliğini ve güvenilirliğini etkileyen unsurlara kısaca değinmiştir. Çalışmasının sonucunda ise, denetçinin gerek mesleki tecrübesi ve eğitimi gerekse kişisel yargıları denetim görüşünün oluşmasında etkili olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca, yapmış olduğu çalışmanın kısıtı olarak denetim kanıtı ile ilgili yapılan yerli çalışmaların yabancı çalışmalara nispeten daha az sayıda olması ve denetim kanıtlarında herhangi bir standardın olmaması söz konusu durumun nedeni olarak gösterildiğini ifade etmiştir.

Gönen ve Yıldırım (2019), “Bağımsız Denetimde Kanıt ve Bist Uygulaması” adlı çalışmalarında Borsa İstanbul’da yer alan şirketlerin 2008-2017 faaliyet raporlarını ve görüş bildirmekten kaçınma olarak görüş bildirilen işletmelerde denetçinin görüşüne dayanak oluşturan nedenleri ele almışlardır. Çalışmalarının sonucunda ise, bağımsız denetçilerin görüşüne dayanak oluşturan denetim kanıtlarının denetim faaliyetleri için oldukça önemli olduğunu, denetçilerin görüşünü sunarken yeterli ve kaliteli kanıtlar elde etmesi belirttiği görüşün temeli güçlendirirken, işletme ve finansal tablo kullanıcıları için güven unsuru olduğunu ifade etmişlerdir.

Yin (2020), “Audit Evidence Classification and Collection Techniques in China and the US” adlı çalışmasında denetim kanıtlarının sınıflandırılması ve Çin ve Amerika Birleşik Devletleri’nde denetim kanıtı toplama tekniklerine değinmiştir. Çalışmasında karşılaştırma ve analiz yöntemini kullanarak Çin ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki denetim kanıtlarının toplanması arasındaki farkları karşılaştırmaktadır. Çalışmasının sonucunda ise; Çin ve ABD’nin denetim kanıtlarında aynı kavramlara sahip olduğunu, Çin ve ABD’nin denetim kanıtı sınıflandırmasına farklı bir vurgu yaptığını, Çin ve ABD, en çok ortak denetim kanıtı toplama tekniklerine sahip olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca; Çin gözlem tekniğine daha fazla vurgu yaptığını ve ABD’nin ise yeniden hesaplama tekniğini önemli bulduğunu ifade etmiştir.

Rahim vd. (2020) “The Influence of Audit Staff Quality and Client Type on Audit Evidence Collection with Communication Type as Moderation” adlı çalışmasında denetim personeli kalitesinin etkisini ve müşteri tipinin denetim kanıtı toplama üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmasının sonucunda ise; denetim personeli kalitesinin, müşteri tipinin ve iletişim türünün denetim kanıtlarının doğrudan toplanması üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu bulmuştur. Bu sonuçlara dayanarak, ast denetçinin müşterilerle ilişkilerde güvenlerini geliştirmeleri önerisinde bulunmuştur.

4. ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde; araştırmanın amacı, evreni ve yöntemi, verilerin analizinde kullanılan yöntemler ve araştırmanın bulgularına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, denetçilerin oluşturacakları denetim görüşüne temel teşkil edecek denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılan kanıt toplama tekniklerinin neler olduğunun, bunlardan hangilerinin daha güvenilir olarak değerlendirildiği ve kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini tespit etmektir.

4.2. Araştırmanın Evreni ve Yöntemi

Araştırmanın evrenini, İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları oluşturmaktadır. Araştırma evrenimizin bağımsız denetim firmalarının seçilmesinde muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama teknikleri ile ilgili bağımsız denetim firmalarında en iyi biçimde bilgi alınması etkili olmuştur. Araştırmanın ana kütleliğini ise, 2021 yılı itibarıyla Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nın resmi web sitesinde "Bağımsız Denetim Kuruluşları" listesinde bulunan İstanbul'da faaliyet gösteren toplam 185 bağımsız denetim firmaları kapsamaktadır.

Kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan araştırmada, en sık kullanılan veri toplama yöntemi olarak anket yöntemine başvurulmuştur. Anket çalışmasının uygulamasında ise katılımcılara online form iletilecek biçimde gerçekleştirilmiştir. Ankette bulunan sorular, "Google Form" aracılığıyla hazırlanmış anket soruları Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nın resmi web sitesinde yararlanılarak firmaların e-posta adreslerine gönderilmiştir. Bununla beraber telefon yolu ile de hatırlatmalar yapılarak geri dönüşüm oranı artırılmaya sağlanmıştır. Bunun sonucunda 185 bağımsız denetim firmalarının tamamı ile iletişime geçilmiş olup 47 farklı firmada çalışan 57 bağımsız denetçiden geri dönüş sağlanabilmiştir.

4.3. Verilerin Analizinde Kullanılan Yöntemler

Araştırma verilerinin değerlendirilmesinde IBM SPSS Statistics paket programı kullanılmıştır. Ankette kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim olumlu etkisinin önemlilik düzeyi için katılımcıların görüşlerini ortaya koyduğu bölümde güvenilirlik ve geçerlilik analizi Cronbach's Alpha katsayısı üzerinde yapılmıştır.

Cronbach alfa katsayısı, anket sonuçlarının güvenilir olup olmadığını açıklamak ya da belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Cronbach alfa katsayısı yüksek olan ölçekteki değeri tutarlı bir o kadar da benzer olduğunu gösterir. Cronbach alfa aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Yıldız ve Uzunsakal, 2018:19):

$0 < R^2 < 0.40$ ise güvenilir değil

$0.40 < R^2 < 0.60$ ise düşük güvenilirlikte

$0.60 < R^2 < 0.80$ ise oldukça güvenilir

$0.80 < R^2 < 1.00$ ise yüksek güvenilirlikte

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,748	10

Bu araştırmamda anketin güvenilirliğini test etmek için Cronbach Alfa analizi yöntemini kullanılmıştır. Bu yöntem ile anketin genel güvenilirliği değerlendirilir. Bu yöntemde sonucu değerlendirmek için bir katsayı kullanılır. Bu katsayı 0 ile 1 arasında değişmekle birlikte 0.7-0.9 arasında olması durumunda güvenilirlik sonucu yüksek olduğu anlaşılır (Serçemeli ve Orhan, 2016:37).

İlgili bölümde ankette bulunan 10 maddelik sorunun geçerlik-güvenirlik analizi sonucunda güvenilirlik katsayısı Cronbach's alpha 0.748 olarak hesaplanmıştır. Bu değer güvenilirlik ölçütü olan .70'ten büyük olduğu için veriler güvenilirdir. Maddelerin tek tek güvenilirlik katsayıları Tablo 1'de gösterilmiştir. Anketteki ilgili sorunun maddelerinin her birinin alfa katsayısına bakıldığında tümünün 0.60-0.80 aralığında olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Anketteki Soruların Güvenirlik Katsayıları

	Cronbach's Alpha	N
Fiziki İnceleme Tekniği	0.742	49
Doğrulama Tekniği	0.737	49
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	0.748	49
Kayıt Sürecinin İncelenmesi Tekniği	0.729	49
Yeniden Hesaplama Tekniği	0.711	49
Gözlem Tekniği	0.721	49
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	0.719	49
Soruşturma Tekniği	0.730	49
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	0.713	49
Analitik İnceleme Tekniği	0.724	49

4.4. Araştırma Bulguları

Bu bölümde ankete katılan bağımsız denetim firmalarının ankette yer alan sorulara verdikleri cevaplar istatistiksel analiz tablolar yardımıyla ağıklanmıştır.

4.4.1. Ankete Katılan Bağımsız Denetim Firmaların Türleri ve Faaliyet Sürelerine İlişkin Bilgiler

Ankete katılan bağımsız denetim firmaların türleri ve faaliyet sürelerine ilişkin bilgiler Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. Ankete Katılan Bağımsız Denetim Firmalarının Türleri ve Faaliyet Süreleri

		Frekans	Yüzdesi (%)
Firmaların Türleri	Uluslararası Bağımsız Denetim Firması	24	%42.1
	Uluslararası Temsilcilik	1	%1.8
	Ulusal Bağımsız Denetim Firması	32	%56.1
Firmaların Faaliyet Süreleri	1-5 yıl	24	%42.1
	6-10 yıl	15	%26.3
	11-15 yıl	6	%10.5
	16 yıl ve üzeri	12	%21.1
Toplam		57	100

Ankete katılan bağımsız denetim firmalarının türleri açısından incelendiğinde katılımcı firmaların %42.1'i Uluslararası Bağımsız Denetim Firması, %56.1'i Ulusal Bağımsız Denetim Firması ve %1.8'i ise Uluslararası Temsilcilik şeklindedir.

Ankete katılan bağımsız denetim firmaların faaliyet süreleri açısından incelendiğinde katılımcı firmaların %42.1'i 1-5 yıl aralığında, %26.3'ü 6-10 yıl aralığında, %10.5'i 11-15 yıl ve %21.1'i de 16 yıl ve üzerinde faaliyet gösterdiği görülmektedir.

4.4.2. Ankete Katılan Denetçilerin Kanıt Toplama Teknikleri İle İlgili Değerlendirmelerini Gösteren Bulgular

Bu bölümde ankete katılan denetçilerin kanıt toplama teknikleri ile ilgili denetim alanındaki uluslararası ve ulusal gelişmeleri takip düzeylerini, tutumlarını, durumlarını gösteren frekans ve yüzdesel frekans tabloları aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Katılımcıların Toplayacakları Kanıtların Kalitesini ve Güvenilirliğini Artırmak için Yaptıkları İşlemler

Ankete katılan katılımcıların denetim sırasında toplayacakları kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için hangi işlemleri uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 3'te sunulmuştur.

1. Ek denetim prosedürü belirlemek ve detaylı testlere ihtiyaç duyarım.
2. Elde edilen kanıtları yeterli bulurum.
3. Yetkili kuruluşlardan bilgi talep ederim.
4. Hiçbiri

Tablo 3. Katılımcıların Denetim Sırasında Toplayacakları Kanıtların Kalitesini ve Güvenilirliğini Artırmak İçin Yaptıkları İşlemler

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	33	%57.9
Sadece 2	2	%3.5
Sadece 3	4	%7.0
1-2-3	1	%1.8
1-3	16	%28.0
Hiçbiri	1	%1.8
Toplam	57	100

Ankete katılan katılımcıların %1.8'i işlemlerin tümünü uyguladıklarını, %57.9'u sadece ek denetim prosedürünü belirlediklerini ve detaylı testlere ihtiyaç duyduklarını, %3.5'i sadece elde edilen kanıtları yeterli bulduklarını, %7'si'i sadece yetkili kuruluşlardan bilgi talep ettiklerini, %28.1'i ek denetim prosedürü belirlemek ve detaylı testlere ihtiyaç duydukları ile yetkili kuruluşlardan bilgi talep ettiklerini ve %1.8'i ise hiçbir şey yapmadıkları belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için çoğunlukla ek denetim prosedürü ve detaylı testleri kullandıkları görülmektedir.

Katılımcıların Toplayacakları Kanıtların Sayısını Belirlerken Yaptıkları İşlemler

Ankete katılan katılımcıların denetim sırasında toplayacakları kanıtların sayısını belirlerken hangi işlemleri kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 4'te sunulmuştur.

1. Önemlilik planlaması
2. Denetimde risk planlaması
3. İç kontrol yapısının incelenmesi
4. Hiçbiri
5. Diğer

Tablo 4. Katılımcıların Toplayacakları Kanıtların Sayısını Belirlerken Yaptıkları İşlemler

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	8	%14.0
Sadece 2	1	%1.8
Sadece 3	5	%8.8
1-2-3-5	3	%5.2
1-2-3	27	%47.3
1-2	9	%15.8
1-3	2	%3.5
2-3	1	%1.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Ankete katılan katılımcıların denetim sırasında toplayacakları kanıtların sayılarını belirlerken %14'ü sadece önemlilik planlamasını, %1.8'i sadece risk planlamasını ve %8.8'i de sadece iç kontrol yapısını incelemektedir. %47.3'ü ise bu üç yöntemin hepsini kullanmaktadır. %5.2 ise önemlilik planlamasını, denetimde risk planlamasını ve iç kontrol yapısının incelenmesini kullanmakla beraber bunlara ek olarak iç kontrol yapısı güvenilir olmadığında detay testlerle ilerlediklerini, firmanın bulunduğu bölgenin ve faaliyet gösterdiği sektörün yapısı, şirketin matrah arttırımı ve vergi yapılandırması yaptırdığını ve genellikle firmaların bütün

evraklarını toplamak için çaba sarf ettiklerini ifade etmişlerdir. Bunun yanı sıra katılımcıların %15.8'i önemlilik ve risk planlamasını, %3.5'i önemlilik planlaması ve iç kontrol yapısının incelenmesini ve %1.8'i ise, risk planlaması ve iç kontrol yapısının incelenmesini birlikte kullandığı görülmektedir.

Kanıt Toplama Esnasında Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama esnasında hangi kanıt toplama tekniklerini kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 5'te sunulmuştur.

Tablo 5. Kanıt Toplama Esnasında Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri

	Frekans	Yüzdesi (%)
Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter)	55	%98.2
Doğrulama	53	%94.6
Belge İnceleme	54	%96.4
Kayıt Sürecinin İzlenmesi	40	%71.4
Yeniden Hesaplama	52	%92.9
Gözlem	45	%80.4
Ayrıntılı İnceleme	46	%82.1
Soruşturma	45	%80.4
Hesaplar Arasında İlişki Kurma	50	%89.3
Analitik İnceleme	52	%92.9
Diğer	1	%1.8

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Ankete katılan katılımcıların büyük çoğunluğu yani %98.2'si denetim süreci içerisinde kanıt toplama teknikleri olarak en çok fiziki inceleme tekniğini kullandıklarını ifade ederken en az ise kayıt sürecinin izlenmesi tekniğini kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Kullanılan Kanıt Toplama Tekniklerinden En Güvenilir ve En Az Güvenilir Olanı

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden en güvenilir ve en az güvenilir bulduklarının dağılımı aşağıda Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Kullanılan Kanıt Toplama Tekniklerinden En Güvenilir ve En Az Güvenilir Olanı

	En Güvenilir		En Az Güvenilir	
	Frekans	Yüzde (%)	Frekans	Yüzde (%)
Fiziki İnceleme Tekniği	27	%43.6	–	–
Doğrulama Tekniği	18	%29.1	1	%1.8
Belge İnceleme Tekniği	5	%8.1	12	%22.2
Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	1	%1.6	6	%11.1
Yeniden Hesaplama Tekniği	6	%9.6	2	%3.7
Gözlem Tekniği	–	–	13	%24.1
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	2	%3.2	–	–
Soruşturma Tekniği	2	%3.2	15	%27.8
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	1	%1.6	2	%3.7
Analitik İnceleme Tekniği	–	–	3	%5.6

+Birden fazla seçenek ifade edilmiştir.

Ankete katılan katılımcıların %43.6'sı en güvenilir kanıt toplama tekniği olarak fiziki inceleme tekniğini ve katılımcıların %27.8'i ise, en az güvenilir kanıt toplama tekniği olarak ta soruşturma tekniğini ifade etmişlerdir.

Belge İnceleme Tekniğinin Kullanılması Zaman, Maliyet ve İşgücü Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığı

Ankete katılan katılımcıların belge inceleme tekniğini kullandıklarında zaman, maliyet ve işgücü tasarrufu sağlayıp sağlamadığının dağılımı aşağıda Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7. Belge İnceleme Tekniğinin Kullanılması Zaman, Maliyet ve İşgücü Tasarrufu Sağlayıp Sağlamadığı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Çok Sağlıyor	5	%8.8
Kısmen Sağlıyor	34	%59.6
Hiç Sağlamıyor	17	%29.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Ankete katılan katılımcıların %8.9'u çok sağladığını, %59.6'sı kısmen sağladığını ifade ederken %29.8'i de hiç sağlamadığını ifade etmiştir. Denetim süreci içerisinde belge inceleme tekniğinin kullanılmasının zaman, maliyet ve işgücü tasarrufunun sağlandığı görülmektedir.

Doğrulama Tekniğinin Kullanılma Şekli

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden doğrulama tekniğinin hangisini uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 8'de sunulmuştur.

1. İlgili taraflara olumlu doğrulama mektubu gönderirim.
2. İlgili taraflara olumsuz doğrulama mektubu gönderirim.
3. Boş bakiyeli doğrulama mektubu gönderirim.
4. Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterir.
5. Göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterir.
6. Diğer

Tablo 8. Doğrulama Tekniğinin Kullanılma Şekli

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	6	%10.5
Sadece 3	33	%57.5
Sadece 4	5	%8.8
Sadece 5	1	%1.8
Tümü	1	%1.8
1-2-3	1	%1.8
3-4-5	1	%1.8
1-3	1	%1.8
1-4	1	%1.8
2-3	1	%1.8
3-4	1	%1.8
4-5	4	%7.0
Diğer	1	%1.8
Toplam	57	100

Ankete katılan katılımcılardan doğrulama tekniğini uygulayanlar arasında en fazla kullanılan %57.9 ile boş bakiyeli doğrulama mektubudur. Bunun yanı sıra sadece olumlu doğrulama mektubunu kullananların oranı %10.5, sadece göndermiş oldukları doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini ifade edenler %8.9 ve sadece göndermiş oldukları doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı ise, % 1.7'dir. Doğrulama tekniğinin tümünü uygulayanların oranı ise, %1.7'dir. Olumlu, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların oranı %1.7, olumlu ve boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların ve göndermiş oldukları doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı %1.7, olumsuz ve boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların oranı %1.7, boş bakiyeli doğrulama mektubu kullananların ve göndermiş olduğum doğrulama mektubu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı %1.7, göndermiş oldukları doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere ve iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı %1.7, boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullananların, göndermiş oldukları doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin taşıdığı risklere ve iç kontrol yapısının sağlamlığına göre değişiklik gösterdiğini ifade edenlerin oranı ise, %1.7'dir. Ayrıca %1.7'si ise, doğrulama mektubunu denetlenen işletmenin göndermesini, cevabını denetim firmamıza ulaştırmasını ve borç/alacak bakiyesinin doğrulanmasında farklılık varsa kendi kayıtlarındaki tutarın bildirilmesini istediklerini ifade ettikleri görülmektedir.

Katılımcıların Denetim Türlerini Kullanmalarına Göre Dağılımı

Ankete katılan katılımcıların denetledikleri işletmeler içerisinde hangi denetim türünü kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 9'da sunulmuştur.

1. Finansal Denetim (Mali Tablo Denetimi)
2. Uygunluk Denetimi
3. Performans Denetimi
4. Diğer

Tablo 9. Katılımcıların Denetim Türlerini Kullanmalarına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	34	%59.6
1-2	18	%31.5
Tümü	5	%8.9
Toplam	57	100

Ankete katılan katılımcıların %8.9'u denetim türlerinin tümünü kullanırken, %59.6'sı sadece finansal denetim, %31.5'i finansal denetim ile uygunluk denetimi yaptığını belirtmektedirler. Bu durumda katılımcıların çoğunluğunun finansal tablo denetimi yaptığı görülmektedir.

Katılımcıların Finansal Tablo Denetiminde Kullandıkları Kanıt Toplama Teknikleri

Ankete katılan katılımcıların finansal tablo kalemlerinin denetiminde hangi kanıt toplama tekniklerini kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 10'da sunulmuştur.

Tablo 10. Katılımcıların Finansal Tablo Denetiminde Kullandıkları Kanıt Toplama Teknikleri

	Frekans	Yüzdesi (%)
Fiziki İnceleme Tekniği	43	%75.4
Doğrulama Tekniği	49	%86.0
Belge İnceleme Tekniği	41	%71.9
Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	31	%54.4
Yeniden Hesaplama Tekniği	47	%82.5
Gözlem Tekniği	27	%47.4
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	34	%59.6
Soruşturma Tekniği	28	%49.1
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	46	%80.7
Analitik İnceleme Tekniği	47	%82.5
Diğer	1	%1.8

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Ankete katılan katılımcılara finansal tablo kalemlerinin denetimi sırasında hangi denetim prosedürlerini uygulamayı tercih ettiği sorulduğunda katılımcıların büyük çoğunluğu yani %86'sı doğrulama tekniğini kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniğini Kullanılma Şekli

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden kayıt sürecinin izlenmesi tekniğinin hangisinde uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo 11'de sunulmuştur.

1. Denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartılmasında
2. Denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesinde.
3. Diğer:

Tablo 11. Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniğini Kullanılma Şekli

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	10	%17.5
Sadece 2	30	%52.6
1-2	13	%22.9
2-3	2	%3.5
3	2	%3.5
Toplam	57	%100

Katılımcıların %17.5'i sadece denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartılmasını, %52.6'sı sadece denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesini, %22.9'u denetlenen işletmenin kayıtlarındaki tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartılmasını ve denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesini, %3.5'i denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesini ve buna ek olarak riskli hesaplara göre inceleme yaptıklarını ve sadece izlenme tekniği yaparak kesin hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasının çok zor olduğunu, %3.5'i ise excel ile hazırladıkları verileri analiz sisteminde denetlenen işletmenin tüm yasal kayıtlarının analizini yaptıklarını, belge türleri, hesap nitelikleri ve iş olguları arasındaki analitik bağlantılar yaptıklarını ve kayıtlar incelenir fakat tüm hata ve düzensizlikleri ortaya çıkartma bir iddianın olmadığını, makul güvence seviyesinde denetlenen işletmenin kayıtlarını denetim teknikleriyle incelediklerini ifade etmişlerdir.

Gözlem Tekniğinin Kullanılma Şekli

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden gözlem tekniğinin hangisinde uyguladıklarının dağılımı aşağıda Tablo12’de sunulmuştur.

1. Maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde
2. İç kontrol yapısının değerlendirilmesinde
3. Çalışanların değerlendirilmesinde
4. Diğer

Tablo 12. Gözlem Tekniğinin Kullanılma Şekli

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	17	%29.8
Sadece 2	8	%14.0
Sadece 3	1	%1.8
Tümü-4	1	%1.8
Tümü	13	%22.7
1-2	12	%21.0
1-3	1	%1.8
2-3	2	%3.5
4	1	%1.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Katılımcıların %29.8’i sadece maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde, %14’ü sadece iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde, %1.8’i çalışanların değerlendirilmesinde, %22.7’si tümünü, %1.8’i tümünü uyguladığını ve buna ek olarak daha fazla araştırma gerektiren olağandışı işlemler ve hesap kalanlarını belirlemek amacıyla belgeleri, kayıtları, tabloların gözlemini yaptıklarını, %21’i maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde ve iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde, %1.8’i maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde ve çalışanların değerlendirilmesinde, %3.5’i iç kontrol yapısının değerlendirilmesinde ve çalışanların değerlendirilmesinde uyguladıklarını ve %1.8’i ise bu tekniği çok fazla uygulamadığını ifade etmişlerdir.

Analitik İnceleme Tekniklerinin Kullanımıyla İlgili Denetim Çalışması Dönemlerine Dağılımı

Ankete katılan katılımcıların kanıt toplama tekniklerinden analitik inceleme tekniğini hangi denetim çalışmalarında daha yoğun olarak kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 13’te sunulmuştur.

1. Yıl içi denetim çalışmalarında
2. Yılsonu denetim çalışmalarında
3. Hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında

Tablo 13. Analitik İnceleme Tekniklerinin Kullanımıyla İlgili Denetim Çalışması Dönemlerine Dağılımı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	1	%1.8
Sadece 2	12	%21.1
Sadece 3	41	%71.8
1-2	1	%1.8
Tümü	2	%3.5
Toplam	57	100

Katılımcıların %1.7'si sadece yıl içi denetim çalışmalarında, %21.2'si sadece yılsonu denetim çalışmalarında, %71.9'u sadece hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında, %1.7'si yıl içi denetim çalışmalarında ve yılsonu denetim çalışmalarında ve %3.5'i de hepsinde kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu durumda katılımcıların çoğunlukla analitik inceleme tekniğini hem yıl içi hem de yılsonu denetim çalışmalarında kullandıkları görülmektedir.

Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar

Ankete katılan katılımcıların analitik inceleme tekniğini kullanımında karşılaştıkları zorlukların dağılımı aşağıda Tablo 14'te sunulmuştur.

1. Verilere ulaşım zorluğu
2. Eğitim Eksikliği
3. Personel yetersizliği
4. Zorluk yok
5. Diğer

Tablo 14. Analitik İnceleme Tekniğinin Kullanımında Karşılaşılan Zorluklar

	Frekans	Yüzdesi (%)
Sadece 1	26	%45.6
Sadece 3	2	%3.5
Sadece 4	15	%26.4
1-2-3	3	%5.2
1-2	2	%3.5
1-3	6	%10.5
2-3	2	%3.5
5	1	%1.8
Toplam	57	100

Denetim firmaları analitik inceleme tekniklerini kullanırken çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır. Katılımcıların %45.6'sı sadece verilere ulaşım zorluklarıyla, %3.5'i sadece personel yetersizlikleriyle, %5.2'si verilere ulaşım zorluklarıyla, eğitim eksiklikleriyle ve personel yetersizlikleriyle, %3.5'i verilere ulaşım zorluklarıyla ve eğitim eksiklikleriyle, %10.5'i verilere ulaşım zorluklarıyla ve personel yetersizlikleriyle, %3.5'i eğitim eksiklikleriyle ve personel yetersizlikleriyle karşılaştıklarını belirtirken %26.5'i zorluk olmadığını ve %1.7'si de sağlıklı veri alındıktan sonra analitik incelemenin sorunsuz bir şekilde yapıldığını ifade etmişlerdir. Bu durumda gözlem tekniğinin kullanımında katılımcıların büyük çoğunluğunun analitik inceleme tekniğinin kullanımında verilere ulaşım zorluklarıyla karşılaştıkları görülmektedir.

Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Daha Yoğun Olarak Kullanıldığı

Ankete katılan katılımcıların analitik inceleme tekniğinin hangisi daha yoğun olarak kullandıklarının dağılımı aşağıda Tablo 15'te sunulmuştur.

Tablo 15. Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Daha Yoğun Olarak Kullanıldığı

	Frekans	Yüzdesi (%)
İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılmasını	17	%29.8
İşletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını.	54	%94.7
İşletme verileri ile işletmenin belirlediği beklenen sonuçların karşılaştırılmasını	15	%26.3
İşletme verileri ile denetçi tarafından beklenen sonuçların karşılaştırılmasını	16	%28.1
İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılmasını	7	%12.3

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Analitik inceleme tekniğinin hangisi daha yoğun olarak kullandıklarının incelendiğinde ankete katılan katılımcıların büyük çoğunluğu yani %94.7'si işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını kullandıklarını ifade etmişlerdir.

Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Etkili Olduğu

Ankete katılan katılımcıların denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme tekniklerinden hangisini daha etkili bulduklarının dağılımı aşağıda Tablo 16'da sunulmuştur.

Tablo 16. Denetim Amaçlarına Ulaşmada Analitik İnceleme Tekniklerinden Hangisinin Etkili Olduğu

	Frekans	Yüzdesi (%)
İşletmenin içinde bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin elde edilmesi.	23	%40.4
İşletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin kavranması	21	% 36.8
Maddilik testlerinin, zamanlamasını, özelliklerini ve kapsamını belirlemek.	28	%49.1
İşletmenin finansal ve finansal olmayan verileri arasındaki ilişkilerin uygunluğunu değerlemek.	19	%33.3
Finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamak.	41	%71.9
Finansal tablolardaki yanlış beyanlar, hile ve önemli hatalara ilişkin riskleri azaltmak.	26	%45.6
Hesap kalanlarının makullüğünü değerlemek.	20	%35.1
Finansal yapı ve işletme faaliyetleri ile ilgili zayıf yönleri tanımlamak.	16	%28.1
Finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun doğruluğunu değerlemek.	26	%45.6
İlerleyen aşamalarda testler için riskli bölgelere dikkat çekmek.	23	%40.4

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Denetim amaçlarına ulaşmada analitik inceleme tekniklerinden hangisinin etkili olduğu incelendiğinde ankete katılan katılımcıların büyük çoğunluğu yani %72.7'si finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları denetim amacına ulaşmada analitik inceleme tekniklerini etkili bulduklarını ifade etmişlerdir.

Katılımcıların Şirketleri Denetlerken Kullandıkları Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetime Olumlu Etkisini Önem Düzeyine Göre Dağılımı

Ankete katılan katılımcıların şirketleri denetlerken kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisinin önem düzeyine göre dağılımı aşağıda Tablo 17'de sunulmuştur.

Tablo 17. Katılımcıların Şirketleri Denetlerken Kullandıkları Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetime Olumlu Etkisini Önem Düzeyine Göre Dağılımı

	Az Önemli		Orta Önemli		Önemli		Çok Önemli	
	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Fiziki İnceleme Tekniği	-	-	4	%6.7	23	%38.3	33	%55
Doğrulama Tekniği	-	-	-	-	20	%34.5	38	%65.5
Belgelerin İncelenmesi Tekniği	2	%3.5	3	%5.2	31	%54.4	21	%36.9
Kayıt Sürecinin İzlenmesi Tekniği	1	%1.7	17	%29.4	27	%46.5	13	%22.4
Yeniden Hesaplama Tekniği	2	%3.5	8	%14.1	24	%42.1	23	%40.3
Gözlem Tekniği	4	%6.9	18	%31.1	24	%41.4	12	%20.6
Ayrıntılı İnceleme Tekniği	1	%1.7	5	%8.9	30	%53.6	20	%35.8
Soruşturma Tekniği	5	%8.6	13	%22.5	29	%50	11	%18.9
Hesaplar Arasında İlişki Kurma Tekniği	2	%3.5	5	%8.8	23	%40.4	27	%47.3
Analitik İnceleme Tekniği	-	-	3	%5.2	17	%29.3	38	%65.5

+Birden fazla seçenek işaretlenmiştir.

Ankete katılan katılımcıların şirketleri denetlerken kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisi incelendiğinde %65.5'i doğrulama tekniği ile analitik inceleme tekniğine çok önem verdiklerini ve katılımcıların %8.6'sı soruşturma tekniğine ise az önem verdiklerini ifade etmişlerdir.

Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerinde Etkisinin Olup Olmadığı

Ankete katılan katılımcılara göre kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde etkisinin olup olmadığının dağılımı aşağıda Tablo 18’de sunulmuştur.

Tablo 18. Kanıt Toplama Tekniklerinin Bağımsız Denetim Üzerinde Etkisinin Olup Olmadığı

	Frekans	Yüzdesi (%)
Hiçbir Etkisi Yoktur	1	%1.8
Etkisi vardır, azdır	3	%5.2
Etkisi vardır orta düzeydedir	18	%31.4
Etkisi vardır yüksek düzeydedir	34	%59.8
Cevapsız	1	%1.8
Toplam	57	100

Ankete katılan katılımcıların %1.7’si hiçbir etkisinin olmadığını, %5.2’si etkisinin az düzeyde olduğunu, %31.5’i etkisinin orta düzeyde olduğunu ve %59.9’u ise, yüksek düzeyde olduğu ifade etmişlerdir. Bu durumda ankete katılan katılımcılara göre; kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde yüksek düzeyde etkisinin olduğu görülmektedir.

5. SONUÇ

Bu çalışma bir anket çalışması ile muhasebe denetiminde kullanılan kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde etkisi olup olmadığının araştırılması amaçlanmıştır. Anket, KGK’ya bağlı İstanbul ilinde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarına uygulanmıştır. 47 bağımsız denetim firmasından 57 bağımsız denetçinin katılımıyla anket çalışması tamamlanmıştır.

Anket soruları, anketi cevaplandıran bağımsız denetçilerin kişisel görüşlerini ve çalıştıkları bağımsız denetim kuruluşlarındaki mevcut durumu yansıtacak şekilde oluşturulmuştur.

Ankete cevap veren bağımsız denetim kuruluşlarından elde edilen cevaplara göre aşağıdaki sonuç ve yorumlara ulaşılmıştır.

- Ankete katılan bağımsız denetim firmaları denetim sırasında toplayacakları kanıtların kalitesini ve güvenilirliğini artırmak için ek denetim prosedürü belirlemeleri ve detaylı testleri tercih etmektedirler.
- Firmalar denetim sırasında toplayacakları kanıtların sayısını belirlerken önemlilik planlamasını kullanmayı tercih etmektedirler.
- Firmalar kanıt toplama esnasında en sıklıkla kullandıkları kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme tekniği, en az kullandıkları kanıt toplama tekniğinin ise kayıt sürecinin izlenmesi tekniğini kullandıklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar en güvenilir kanıt toplama tekniğinin fiziki inceleme tekniğini, en az güvenilir olarak soruşturma tekniğini buldukları belirtmişlerdir.
- Firmalar çalışmalarında belge inceleme tekniğini kullandıklarında maliyet, zaman ve işgücü gibi faktörlerde kısmen tasarruf ettiklerini belirtmişlerdir.
- Firmalar doğrulama tekniğini uygularken boş bakiyeli doğrulama mektubunu kullanmayı tercih etmektedirler.
- Firmalar denetledikleri işletmelerde finansal tablo (mali tablo) denetimini uygulamayı tercih etmektedirler.
- Firmalar finansal tablo kalemlerinin denetiminde doğrulama tekniğini kullanmayı tercih etmektedirler.

- Firmalar kayıt sürecinin izlenmesi tekniğini denetlenen işletmenin kayıtlarını incelenmesinde uyguladıklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar gözlem tekniğini maddi hareketlerin ve üretim akışının testinde uyguladıklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar analitik inceleme tekniğini yaptıkları denetim çalışmalarında hem yıl içinde hem de yılsonu çalışmalarında daha yoğun olarak kullandıklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar analitik inceleme tekniğini kullanırken verilere ulaşım zorluklarıyla karşılaştıklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar denetim sürecinde analitik inceleme tekniklerinden en sık olarak işletmenin cari dönem verileri ile önceki dönem verilerinin karşılaştırılmasını kullandıklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar denetim amaçlarına ulaşmak için analitik inceleme tekniklerinden finansal tablolardaki önemli dalgalanmaları saptamayı daha etkili bulduklarını belirtmişlerdir.
- Firmalar şirketleri denetlerken kullandıkları kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetime olumlu etkisi incelediğinde doğrulama tekniğinin ve analitik inceleme tekniğinin önemli olarak gördüklerini belirtmişlerdir.
- Bu çalışmada yapılan anketle kanıt toplama tekniklerinin bağımsız denetim üzerinde yüksek düzeyde etkisinin olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, bağımsız denetimde denetim kanıtlarının toplanmasında işletmenin defter, kayıt ve belgelerinin görülmesi, incelenmesi veya kontrol edilmesi tek başına yeterli bir denetim kanıtı toplama tekniği olarak kabul edilmemekte ve kullanılmamaktadır. Bu sebeple denetçi, yapacağı denetimle ilgili yapacakları denetim raporundaki denetim görüşlerini desteklemek amacıyla başta defter, kayıt ve belgelerden denetim kanıtına ulaşmak üzere fiziki inceleme, doğrulama, belgelerin incelenmesi, kayıt sürecinin izlenmesi, yeniden hesaplama, gözlem, ayrıntılı inceleme, soruşturma, hesaplar arasında ilişki kurma ve analitik inceleme vb. gibi çeşitli kanıt toplama tekniklerinden yararlanılarak yeterli miktarda ve güvenilirlikte denetim kanıtlarını toplamaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Aksoy, T. (2006). Tüm Yönleriyle Denetim: AB İle Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma, 1. Cilt, 2. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Aksoy, T. (2014). Değişim ve Farkındalık Kavramları ile Uluslararası Denetim Standardı 500 Işığında: İç Denetim Sürecinde Denetim Kanıtları, (Editör: Halis Kıral), Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu Yayınları, No:1.
- AICPA, Analytical Procedures, Section 520, <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00520.pdf> (Erişim Tarihi:25.06.2022).
- AICPA, Audit Evidence, Section 500, <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00500.pdf> (Erişim Tarihi:21.06.2022).
- Analitik Prosedürler (BDS 520) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 20, 9.01.2014 tarihli ve 28877 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/01/20140109-13.htm> (Erişim Tarihi: 25.06.2022).
- Ataman, Ü., Hacirüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Yayınevi.

- Bağımsız Denetim Kanıtları (BDS 500) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 16, 30.12.2013 tarihli ve 28867 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171213-6.htm> (Erişim Tarihi: 05.02.2021).
- Bakır, M. (2007). Denetim: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli, 5. Baskı, Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Bozkurt, N. (1985). Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayın No:419, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:368, Can Matbaa.
- Bozkurt, N. (2018). Muhasebe Denetimi, 8. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınevi.
- Calota, G. and Vinatoru, S. S. (2015). Techniques an Procedures to Obtain Audit Evidence Assets,. *Internal Auditing & Risk Management*, 37 (1), 13-22.
- Çaldağ, Y. (2007). Denetim ve Raporlama: Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çavdar, F. (2016), "Evidence Gathering Techniques Used In Accounting Audit", *IBB International Refereed Academic Social Sciences Journal*, 7 (22), 27-41.
- Çetinkaya, N. (2016). Denetim Kanıtının Kalitesinin Denetçi Görüşü Oluşturulmasına Etkisi, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Dauber, N.A., Levine, M.H., Qureshi, A.A. and Siegel, J.G. (2008). *The Complete Guide to Auditing Standards and Other Professional Standards for Accountans*, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc..
- Dış Teyitler (BDS 505) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 18, 30.12.2013 tarihli ve 28867 Sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/12/20131230-5-1.docx> (Erişim Tarihi: 20.06 2022).
- Durmuş, A. F., Otlı, F. ve Özkan, Ö. (2018). "Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9 (1), 66-88.
- Erdoğan, M. (2005). Denetim, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Florea, R. and Florea R. (2011). "Audit Techniques and Audit Evidence", *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 14 (1), 350-358.
- Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019). "Bağımsız Denetimde Kanıt ve Bist Uygulaması", *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (1), 1085-1097.
- Gücenme, Ü. (2004). Muhasebe Denetimi, 1. Baskı, İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. and Wallage, P. (2005). *Principles Of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing*, 2th Edition, London: Prentice Hall.
- ISA 500, "Audit Evidence", <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a022-2010-iaasb-handbook-isa-500.pdf> (Erişim Tarihi: 10.03.2021).
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A. ve Rittenberg, L. E. (2014). *AUDITING:A Risk-Based Approach to Conducting A Quality Audit*, 9th Edition, United States of America: South-Western.
- Jovkovic, B. (2014). "Application of Evidence-Collection Techniques in Examining The Basic Audit Objectives in Insurance Companies", *Economic Horizons*, 16 (1), 45-59.
- Karavardar, A. (2014). "Denetim Kanıtlarının Denetçiler Tarafından Değerlenmesinde Kanaat Fonksiyonlarının Kullanımına İlişkin Deneysel Bir Araştırma", *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 50 (Mart), 127-137.

- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim*, 5.Baskı, İstanbul: Avsı Ofset MatbaacılıkKütük, İ. (2008), *Kamu Ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Messier, W. F., Glover, S.M. and Prawitt, D. F. (2008). *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach*, 6th Edition, New York: The McGraw-Hill Companies.
- Rahim, S., Ahmad, H., Nurwakia, N., Nurfadila, N., & Muslim, M. (2020). "The Influence of Audit Staff Quality and Client Type on Audit Evidence Collection with Communication Type as Moderation", *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 3 (1), 103-117.
- Serçemeli, M. ve Orhan, M. S. (2016). Sürekli Denetim Ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine Bıst-100 Şirketlerinde Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, 101 (Nisan-Haziran), 31- 50.
- Sipahi, B. (2001). *Muhasebe Denetiminde Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- SPK. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2018). SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları.
- Toroslu, M. V. (2007). "Denetim Kanıtları ve Kanıt Toplama Teknikleri", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 45 (Eylül), 195-203.
- Toroslu, M. V. (2016). *Finansal Tablolar Denetimi*, 2.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türker, M., Pekdemir, R., Selvi, Y. ve Yılmaz, F. (2003). *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Ankara: Türmob Yayınları-198, Seri No:2003-1.
- Ünsal, İ. (2002). *Araştırma Teknikleri*, Ankara: Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Sayıştay.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik 2 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete.
- Yılancı, F. M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Türkiye Bağımsız Denetim Standartları İle Uyumlu Muhasebe Denetimi*, 2.Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yıldız, D. ve Uzunsakal, E. (2018). Alan Araştırmalarında Güvenilirlik Testlerinin Karşılaştırılması ve Tarımsal Veriler Üzerine Bir Uygulama, *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (1), 14-28.Yin, X. (2020). "Audit Evidence Classification and Collection Techniques in China and the US", *The Frontiers of Society, Science and Technology*, 2 (14), 182-190.
- Zakari, M. A. (2013). "Does Audit Evidence Type Effects on Quality of Auditor's Opinion?", *International Conference "Financial Distress: Corporate Governance and Financial Reporting Issues*, 1-20.
- Zorluoğlu, Ö.F. (2003). *İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Muhasebe Denetimindeki Yeri*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Zuca, S. (2015). *Audit Evidence - Necessity to Quality a Pertinent Opinion*, *Procedia Economics and Finance*, 20 (December), 700-704.
- Whittington, O. R. ve Pany, K. (2016). *Principles of Auditing & Other Assurance Services*, 20th Edition, New York: Mc Graw- Hill Education.