

SINIRLI UYGUNLUK

DENETİMİ

(SUD)

Masum TÜRKER, Yeminli Mali Müşavir
Prof.Dr.Recep PEKDEMİR, İ.Ü.İşletme Fakültesi
Yrd.Doç.Dr.Yakup SELVİ, İ.Ü.İşletme Fakültesi
Yrd.Doç.Dr.Fatih YILMAZ, İ.Ü.İşletme Fakültesi

TÜRMOB YAYINLARI- 198
ANKARA - 2003
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2003 - 1

TÜRMOB Adına Sahibi
Mustafa ÖZYÜREK

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki yıllık dönemde **Sirküler Rapor Serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2003-1 Seri Numaralı bu kitabı; Yeminli Mali Müşavir Masum TÜRKER, İ.Ü. İşletme Fakültesi Prof.Dr. Recep PEKDEMİR, İ.Ü.İşletme Fakültesi Yrd.Doç.Dr. Yakup SELVİ, İ.Ü.İşletme Fakültesi Yrd.Doç.Dr.Fatih YILMAZ tarafından hazırlanan **“Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. BAŞLANGIÇ	1
1.1. Giriş	1
1.2. Çalışmanın Amacı Ve Kapsamı	3
1.3. Çalışmada Uygulanan Yöntem	4
2. DENETİM KAVRAMI VE İLKELERİ	4
2.1. Giriş	4
2.2. Denetimin Tanımı	5
2.3. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	7
2.3.1. Giriş	7
2.3.2. Finansal Tabloların Denetimi	7
2.3.3. Faaliyet Denetimi	7
2.3.4. Uygunluk Denetimi	8
2.4. Gerçekleştirilenlere Göre Denetim Türleri	8
2.4.1. Giriş	8
2.4.2. Dış Denetim	8
2.4.3. İç Denetim	9
2.4.4. Kamu (Devlet) Denetimi	9
2.5. Denetimde Unsurlar Ve Kısıtlar	9
2.5.1. Giriş	9
2.5.2. Denetimin Amacı Doğrultusunda Ulaşılabilecek Veriler	10
2.5.3. Denetleyen İle Denetlenen Arasında Olası Çatışmalar	10
2.5.4. Denetleyenlerin Bağımsızlığı Ve Özgürlüğü	10
2.5.5. Kanıtların Toplanmasında Örnekleme Yapılması	10
2.5.6. İnsan Faktörü	10
2.5.7. Müşteri/Kullanıcı	11
3. DENETİM VE STANDARTLAR	11
3.1. Giriş	11

3.2. Amerika Birleşik Devletleri Ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	12
3.3. Genel Standartlar	13
3.4. Çalışma Sahası Standartları	15
3.5. Raporlama Standartları	16
3.6. Ülkemiz Muhasebe Hukukunda Denetim Faaliyeti İle İlgili Standartlar	19
3.7. Ülkemiz Sermaye Piyasası Hukukunda Denetim Faaliyeti İle İlgili Standartlar	24
3.8. Ülkemiz Bankacılık Hukukunda Denetim Faaliyeti İle İlgili Standartlar	31
4. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ	31
4.1. Giriş	31
4.2. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Doğuşu	32
4.3. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Gelişimi	34
4.4. Sınırlı Uygunluk Denetimi Konusunda "Mecburi Meslek Kararı"nın Alınması ve Bu Kararın Hukuka Uygunluğu	36
4.5. "Mecburi Meslek Kararı": Sınırlı Uygunluk Denetimi	40
5. DENETİM SÜRECİ VE SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ	42
5.1 Giriş	42
5.2. Sınırlı Uygunluk Denetim Sürecinde Aşamalar	42
5.3. Müşteri Seçimi ve SUD Anlaşmasının Yapılması	44
5.3.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	44
5.3.2. Önceki Denetçiyle Görüşme	48
5.3.3. Sınırlı Uygunluk Denetimi Anlaşmasının Yapılması ve Sözleşmenin İmzalanması	49
5.4. Sınırlı Uygunluk Denetiminin Planlanması	51
5.4.1. Müşteri ve İçinde Bulunduğu Sektör Hakkında Bilgi Toplama	52
5.4.1.1. İşletmenin İçinde Bulunduğu Sektör Ve Genel Ekonomik Koşullar	52

5.4.1.2. İşletmenin Faaliyet Konusu Ve Örgüt Yapısı	52
5.4.1.3. İşletmenin Tabi Olduğu Yasal Düzenlemeler	55
5.4.1.4. Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Yöntemleri	55
5.4.1.5. Analitik İnceleme	56
5.4.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama Ve Kontrol Riskini Değerleme	57
5.4.2.1. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama	57
5.4.2.2. İç Kontrol Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Tevsiki	59
5.4.2.3. Kontrol Riskini Değerleme	61
5.4.3. Önemlilik Düzeyini Belirleme	62
5.4.3.1. Finansal Tablo Seviyesinde Önemlilik	62
5.4.3.2. Hesap Bakiyesi Seviyesinde Önemlilik	63
5.4.4. Denetim Riski Düzeyini Belirleme	63
5.4.5. Denetim Amaçlarını Belirleme	67
5.4.6. Denetim Programının Tasarlanması	68
5.4.7. Zaman Planlaması	70
5.4.8. İşgücü Planlaması ve Gözetim	71

6. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE YÖNTEMLERİ	73
6.1. Giriş	73
6.2. Denetim Kanıtları	73
6.3. Kanıt Toplanılacak Temel Konular	77
6.4. Kanıt Toplama Teknikleri ve Yöntemleri	79
6.4.1. Geleneksel Denetim İşlemleri	80
6.4.1.1. Giriş	80
6.4.1.2. Karşılaştırma İşlemi	81
6.4.1.3. Tutar Aktarmalarının Denetimi	81
6.4.1.4. Aritmetik İnceleme	81
6.4.1.5. Belgelerin İncelenmesi	82
6.4.2. Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri	83
6.4.2.1. Giriş	83

6.4.2.2. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter İncelemesi)	83
6.4.2.3. Belge İnceleme	84
6.4.2.4. Soruşturma (Bilgi Toplama)	85
6.4.2.5. Doğrulama (Teyit İsteme)	85
6.4.2.6. Yeniden Hesaplama	86
6.4.2.7. Analitik İnceleme	87
6.4.2.8. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme	89
6.4.2.9. Gözlem	90
6.4.2.10. Göz Atma	90
6.4.3. Geleneksel Denetim Yöntemleri	90
6.4.3.1. Giriş	90
6.4.3.2. Şekli Denetim - Maddi Denetim	91
6.4.3.3. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim	91
6.4.3.4. Tam veya Aralıksız Denetim – Örneklemeye veya Sondajlama Yoluyla Denetim	92
6.4.3.5. Direkt Denetim ve Endirekt Denetim	93
6.4.4. Bilgi İşlem Uygulamaları ve Sınırlı Uygunluk Denetimi	93
6.4.4.1. Giriş	93
6.4.4.2. Genel Muhasebe Programları	94
6.4.4.3. Belge Muhasebesinden İşlem Muhasebesine Geçiş Akımı	95
7. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNDE ÇALIŞMA KAĞITLARI VE ÇALIŞMA DOSYALARI	98
7.1. Giriş	98
7.2. Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde Denetim Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyası	98
7.3. Mecburi Meslek Kararında Denetim Çalışma Kağıtları ve Denetim Dosyası	99
7.3.1. Giriş	99
7.3.2. Daimi Dosya	101
7.3.3. Cari Dosya	102
7.3.4. Dönem Karından Vergi Matrahına Geçiş Çalışma Kağıdı	103
8. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNİN SONUÇLANDIRILMASI - RAPORLANMASI ve KALİTE KONTROLÜ	104

8.1. Giriş	104
8.2. Meslek Mensuplarının SUD Karşısında Sorumluluğu	106
8.3. Rapor Türleri	107
8.4. Sınırlı Uygunluk Denetimi ve Kalite Kontrolü	109
9. SONUÇ	114
KAYNAKÇA	115
TABLolar LİSTESİ	
Tablo – 1: Denetçinin Kontrol Riskini Değerlemesi	66
Tablo – 2: Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenirliliğini Etkileyen Unsurlar	74
Tablo – 3: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliliği Arasındaki İlişki	76
Tablo – 4: Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	80
Tablo – 5: SUD Olumlu Rapor Örneği	110
Tablo – 6: SUD Şartlı Rapor Örneği	111
Tablo – 7: SUD Olumsuz Rapor Örneği	113

1. BAŞLANGIÇ

1.1. Giriş

Denetim mesleğinin tarihi¹ konusunda kesin bilgiler yoktur. Ancak, muhasebenin veya hesap kullanmanın tarihi bin yıldan daha fazladır. Bunlara paralel olarak, hesap kontrollerinin de hemen hemen bin yıldan beri yapıldığı konusunda bulgular söz konusudur.

Denetim kelimesinin İngilizce'deki karşılığı "audit," denetleme veya denetim faaliyeti kavramının karşılığı olarak da "auditing" olarak karşımıza çıkmaktadır. "Audit" kelimesi öz itibarıyla Latince bir kelimedir ve "dikkatlice dinleme" anlamına gelmektedir. Çok eski çağlarda, çoğu kimse okuma yazma bilmiyordu. Denetçiler (auditors), kralın yanında durarak, kralın diğerlerine olan talimatını dikkatlice dinler, daha sonra uygulamaların, söz konusu talimatlar doğrultusunda yapılıp yapılmadığını kontrol ederek, unutulmaları veya yanlışlıkları ortaya koyardı.

Tarihte rastlanan ilk denetim işlemi, Eski Mısır'da, aynı konuda birden fazla kişinin kayıt tutarak ve zamanla bir araya gelip, yaptıklarını karşılaştırarak kontrol etmeleri şeklinde olduğu şeklindedir. Böyle bir yaklaşım günümüzde birden fazla kayıt tutmak şeklinde değil, finansal bilgilerin etkilerinin "çek atma" veya "çekleme" tekniği ile kontrol edilmesi şeklinde karşımıza çıkabilmektedir.

Helenistik Dönemde, kamu hesapları belirli kişilerce denetlenmiştir. Kamuda çalışanların hesapları da denetçiler tarafından bu dönemde denetlenmeye başlanmıştır. Roma İmparatorluğu Döneminde de kamu çalışanlarının işi bırakmalarından sonra çalışma dönemlerine ilişkin hesaplarının denetlenmesi söz konusu olmuştur.

Bağımsız denetim faaliyetinin uygulanması Orta Çağda, Britanya İmpara-

1 Çalışmanın bu bölümünde yer verilen denetim mesleğinin tarihi ile ilgili özet bilgi, Donald H.Taylor, G.William Glezen, **Auditing: An Assertions Approach**, Seventh Edition, John Wiley & Sons, 1997, s. 11-13'den alınmıştır.

torluğu'nda ilk defa ortaya konmuştur. Bu dönemde faaliyetlerin farklı yetkiler ile donatılmış kişiler arasında bölümlenmeye başladığını da görmek mümkündür. Tahsilatı yapanın ayrı, kaydedenin ayrı ve bunların üst makama, örneğin Krala sunulması sırasında denetleyenin ayrı olduğu dönem, bu dönemdir.

Şirketlerin büyümesi ve şirketleşmenin artması, kuşkusuz Sanayi Devrimi ile ortaya çıkmıştır. Bu dönemde şirketlerde, sahip ile yöneticilik birbirinden ayrılmaya başlamış ve hatta şirket organizasyonlarının büyümesi nedeniyle, çeşitli yetkiler ile donatılmış orta kademe yöneticiliğin oluşmasına başlanmıştır. Bu durumda faaliyetler ile ilgili finansal bilgilerin şirket organizasyonu içinde alt kademelerden üst kademelere doğru raporlanmaya başlaması, İngiliz Şirketlerinde bu bilgilerin denetlenmesi olgusunu da beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte günümüzdeki anlamıyla denetim faaliyetinin çerçevesinin çizilmeye başlanması, bu döneme rastlamaktadır.

Amerika Birleşik Devletleri'nde ise denetim faaliyetleri, 19.Yüzyılın sonları ve 20.Yüzyılın başlarına rastlamaktadır. ABD'de Kazanç Vergisi Yasası , 1900'lü yılların başlarında uygulamaya konulmuştur. Halka açık şirketlerin zorunlu olarak denetlenmesi, 1929-1930 yıllarında yaşanan Kara Buhran'dan sonra, 1934 yılında hukuki olarak yürürlüğe konmuştur.

Ülkemizde ise ilk yasal ve zorunlu denetim faaliyeti 1987 yılında, bankalarda uygulanmaya başlanmıştır². Bundan önceki yıllarda ise, tamamen zorunlu olmadan ülke içindeki veya dışındaki yatırımcıların özel istekleri

2 Bu konudaki ilk tebliğ 16.1.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazetede "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ" şeklinde Devlet Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Bu tebliğ 9.3.1991 tarih ve 20809 sayılı Resmi Gazetede Devlet Bakanlığı tarafından yayınlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin 2 No.lu Tebliğ" ile yürürlükten kaldırılmış ve burada belirtilen 2 no.lu tebliğ yürürlüğe girmiştir.

doğrultusunda denetim faaliyetine rastlamak mümkündür. Halka açık şirketlerde ilk denetim faaliyetinin 1989 yılında³ uygulamaya konduğunu görüyoruz.

1.2. Çalışmanın Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, 6.7.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanunla eklenen, Mükerrer 227. maddesi doğrultusunda, ülkemiz vergi idaresine sunulan beyanname ve eklerini denetleyecek olan, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yetki ve unvan almış muhasebe meslek mensuplarına, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin 7.Olağan Genel Kurulunda alınan, "Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı" ile ilgili bir rehber oluşturmaktır. Bu doğrultuda, söz konusu meslek mensupları bu çalışmadan aşağıda belirtilenler hakkında ayrıntılı bilgi sahibi olabilecektir:

- Genel olarak denetim kavram ve ilkeleri,
- Denetim türleri ,
- Sınırlı uygunluk denetimi kavramı ve ilkeleri,
- Sınırlı uygunluk denetimi işinin alınması,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin planlanması ve çalışanların örgütlenmesi,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin yürütülmesi,

3 Bu konuda ilk olarak 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" karşımıza çıkmaktadır.

- Sınırlı uygunluk denetim faaliyetinin gerçekleştirileceği işletmeler ile ilgili iç kontrol sistemlerinin gözden geçirilmesi,
- Sınırlı uygunluk denetiminde yeterli kanıt toplanması ve değerlendirilmesi,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılması ve ulaşılan yargının raporlanması.

Bu çalışma, alanında ilk çalışmayı oluşturmaktadır. Bu çalışmanın kaleme alındığı sırada benzer bir çalışmaya rastlanmamıştır. Sınırlı uygunluk denetiminin yasal olarak ülkemizde uygulamaya geçmesi ile yaşanacak olan sorunlar ve karşılaşılabilecek olan durumlar doğrultusunda bu çalışma yeniden gözden geçirilerek, söz konusu meslek mensupları için yeniden hazırlanacaktır.

1.3. Çalışmada Uygulanan Yöntem

Bu çalışmanın hazırlanmasında, öncelikle yerli ve yabancı literatür incelemesi yapılarak konu ile ilgili bir derleme yapılmıştır. Bununla birlikte, halen ülkemizde uygulanmakta olan bağımsız denetim uygulamaları gözlenmiş, bu çalışmada yararlı olabilecek bağımsız denetim uygulamalarından uyarlamalar yapılmıştır.

2. DENETİM KAVRAMI VE İLKELERİ

2.1. Giriş

İşletmeler büyüyerek gün geçtikçe karmaşık bir yapıya dönüşmektedir. Bu durum işletmelerin çıkar gruplarının, çıkarları doğrultusunda karar almalarını etkilemektedir. Karar alma işlevi kuşkusuz geleceği etkiler. Oysa gelecek risk ve belirsizliklerle doludur. Risk ve belirsizlik altında alınan kararların etkinliği, kararın alınmasında yararlanılan bilgilerin etkinliği ve güvenilirliğine bağlıdır.

2.2. Denetimin Tanımı

İşletmelerde veya günlük hayatta yürütülen her denetim faaliyeti mutlaka sistematik bir süreçten oluşmaktadır. Denetim faaliyetini sistematik bir süreç yapan, denetim faaliyeti içinde pek çok faaliyetin belirli bir ardışık sıra ile yer almasıdır.

Denetim faaliyetinden söz edebilmek için her şeyden önce "denetlenecek" bir unsurun olması gerekir. Bu bir faaliyet, beyan, iddia, mal, hizmet veya tanımı yapılabilen, çerçevesi çizilebilen her unsurun denetiminden söz etmek mümkündür.

Denetim faaliyetinde denetlenecek unsurlar ile ilgili olarak önceden belirlenmiş veya taraflarca kabul edilmiş kriterlerin olması gerekmektedir. Çünkü denetim aynı zamanda bir karşılaştırma ve yargılama faaliyeti içermektedir. Denetlenecek unsur, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygundur veya değildir? Denetim faaliyetinin temel amaçlarından biri, denetlenecek olan unsurların, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk veya uygunsuzluk derecesini belirlemektir.

Denetim faaliyetinde, denetim faaliyetinin amacına uygun olarak yeterli miktarda delil veya kanıt toplanması ve bunların değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi halde denetlenecek unsurun, önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğunu belirlemek mümkün değildir.

Denetim faaliyetinde elde edilecek sonuçlar ile ilgili çıkar bekleyen kişi yada grupların olması gerekmektedir. Denetim faaliyeti sonucunda, denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi yada grubun, denetlenen unsur ile ilgili olarak önceden belirlenmiş kriterlere ne derece uygun olduğu konusunda

bir yargıya veya görüşe ulaşması söz konusudur ve bu yargı veya görüşten yararlanacak olan kesimlerin olması gerekmektedir. Bu doğrultuda denetim faaliyetinin sonucunda ulaşılan yargı veya görüşlerin, sistematik bir şekilde ilgililere veya çıkar gruplarına yararlı olacak şekilde raporlanması gerekmektedir.

Sonuç olarak denetim, bünyesinde pek çok faaliyetin yer aldığı ve bu faaliyetlerin de sistematik bir şekilde yapılması gerektiği bir süreci oluşturmaktadır. Denetim ile ilgili en kapsamlı tanım, American Accounting Association bünyesinde faaliyet gösteren Temel Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımdır.⁴ Bu Komiteye göre denetim: "denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir".

Günümüzde denetim dendiğinde genellikle "finansal denetim" anlaşılmaktadır ve yukarıda verilen tanım da doğrudan finansal denetimi kapsamaktadır. Finansal denetim kapsamında denetime tabi olacak unsurlar, kuşkusuz işletmeler veya işletme yönetimleri tarafından ortaya konan beyanlar, bildirimler ve mali tablolar, kısaca finansal bilgiler ve bunların hazırlandığı ortamlar, muhasebe sistemleridir.

Denetim faaliyetini çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak mümkündür. Günümüzde en sık rastlanan sınıflandırma ise "amaçlara göre denetim" ve "gerçekleştirilenlere göre denetim" şeklindedir. Aşağıda her iki sınıflandırma şekline göre denetim faaliyetinin açıklanmasına çalışılmıştır.

4 Söz konusu tanımın İngilizce'deki orijinal metni şöyledir: "a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between these assertions and established criteria and communicating the results to interested users." Bkz.: Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts* (American Association Accounting, 1973.)

2.3. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

2.3.1. Giriş

Amaçlarına göre denetim faaliyetleri, daha ziyade, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır.⁵

2.3.2. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetimi, işletmeler tarafından ilgililerine sunulan finansal tabloların, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine veya finansal tabloları doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını içeren denetim faaliyetidir. Bunun için denetim kapsamına alınacak finansal tablolar ile ilgili yeterli kanıt toplanması ve bu kanıtların bir değerlendirilmesinin yapılması söz konusudur. Doğal olarak bu sürecin tamamlanması için denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin konularında uzman kişiler olması gerekir.

2.3.3. Faaliyet Denetimi (Operational Auditing)

Faaliyet denetimi, denetim faaliyetlerinin belki de en geniş kapsamlısı olarak görülebilir. Bu bir kişinin, bir departmanın, bir bölümün veya bir ekonomik birimin, belirli bir dönemde gerçekleştirdiği faaliyetlerin sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Örneğin, bir bilgi işlem sisteminin etkinliği ve verimliliği nedir? Bir makine başında çalışan bir iş görenin etkinliği, verimliliği veya üretkenliği nedir? Yeterli midir? Önceden belirlenen standartlara uygun mudur? Tüm benzer soruların yanıtları faaliyet denetimi ile ortaya konabilmektedir.

5 W.Kell, W.C.Boynton, R.E.Ziegler, **Modern Auditing**, Fourth Edition, John Wiley & Sons, 1989, s. 5.

2.3.4. Uygunluk Denetimi (Compliance Auditing)

Uygunluk denetimi, kişileri veya ekonomik birimleri kapsamakta ve bu kişi veya ekonomik birimlerin hukuk kurallarına ve yasalara uygun davranıp davranmadığını amaçlamaktadır. Örneğin, bir devlet çalışanı veya özel kesim işletme personeli, her yılın ocak ayında gerçekleştirilen "özel gider indirimi"nden nasıl yararlanmıştı? Bunun ortaya konması bir uygunluk denetim faaliyeti gerektirmektedir. Bir işletmenin her hangi bir aya ilişkin olarak düzenleyip vergi dairesine teslim ettiği "muhtasar beyanname" veya "katma değer vergisi beyanamesi" ilgili yasal mevzuat hükümlerine ne derece uygundur? Bunun da ortaya konabilmesi için bir denetim faaliyeti gerekmektedir.

2.4. Gerçekleştirilenlere Göre Denetim Türleri

2.4.1. Giriş

Denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin, bağlı buldukları yapıya göre denetim faaliyeti sınıflandırıldığında,⁶ dış denetim (bağımsız denetim), iç denetim ve kamu denetimi şeklinde bir yapı karşımıza çıkmaktadır.

2.4.2. Dış Denetim (Bağımsız Denetim)

Dış denetim faaliyeti, kendi nam ve hesabına faaliyet gösteren kişi veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyeti şeklinde anlaşılmaktadır. Bu tür denetim faaliyetlerini daha ziyade muhasebe ve denetim şirketleri veya bireysel olarak hizmet veren muhasebe meslek mensupları gerçekleştirmektedir. Dış denetimin amacı işletme dışında bulunan dış çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamaktır. Bu daha ziyade karşımıza işletme dışında bulunan çıkar gruplarına sunulan finansal bilgilerin ve benzeri unsurların denetlenmesi şeklinde çıkmaktadır.

⁶ Ersin Güredin, , **Denetim**, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Yayın No:50, İstanbul, 1987, s.11.

2.4.3. İç Denetim

İç denetim, belirli bir organizasyon için yine o organizasyona bağlı olarak ve bağımsız bir şekilde faaliyet gösteren denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetidir. İç denetim orta ve büyük ölçekli firmalarda bir departman şeklinde yapılabilmektedir. İşletmeler küçüldükçe, firma içinde faaliyet gösteren iç denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerin sayısı azalmakta ve hatta iç denetim bazı durumlarda işletme sahibi tarafından gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetim faaliyetinin sonuçları daha çok doğrudan üst yönetime raporlanır. İç denetim faaliyeti, daha çok uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu bir kişi veya departmanın faaliyetlerinin, yasalara göre veya işletme tarafından belirlenmiş politikalar, stratejiler veya kurallara göre uygunluğunun incelenmesi olabilmektedir.

2.4.4. Kamu (Devlet) Denetimi

Ülkemizde iş hayatı üzerinde devletin pek çok denetim uygulaması vardır. İşletmeler üzerinde devlet tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri, vergi denetimi, ticari denetim, çevre denetimi gibi çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilmektedir. Bunlardan finansal denetim kapsamında ele alınabilecek olan vergi denetimleridir. Ülkemizde vergi denetimleri, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri, vergi denetmenleri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.5. Denetimde Unsurlar ve Kısıtlar

2.5.1. Giriş

Genel olarak her denetim faaliyetinde karşılaşılabilecek bazı unsurlar ve kısıtlar söz konusudur. Bunlardan en sık karşılaşılanları ise kısaca aşağıda açıklanmıştır.⁷

7 Donald H.Taylor, G.William Glezen, **a.g.e.**, s. 10-11

2.5.2. Denetimin Amacı Doğrultusunda Ulaşılabilecek Veriler

Her denetim çalışmasında belirli bir yargıya ulaşılabilmesi için denetçi tarafından yeterli verinin toplanması gerekir. Aksi halde denetçinin yargıya ulaşabilmesi kısıtlanmış olmaktadır.

2.5.3. Denetleyen İle Denetlenen Arasında Olası Çatışmalar

Denetlenen ile denetleyen arasında çoğu zaman çatışmalar yaşanır. Bu durumun, her iki tarafın insan olma özelliğinden kaynaklandığı sanılmaktadır. Etkili ve verimli bir denetim uygulamasının gerçekleştirilmesi, her iki taraf arasında ortaya çıkabilecek çatışmanın en aza indirilmesi gerekir.

2.5.4. Denetleyenlerin Bağımsızlığı ve Özgürlüğü

Her denetim uygulamasında denetçinin bağımsız ve özgür davranabilmesi, denetim faaliyetinin temel esaslarından birini oluşturmaktadır. Bu durum denetim uygulamasının sonucunu doğrudan etkileyebilecektir. Bu nedenle, denetleyenlerin bağımsızlığı ve özgürlüğü denetim kanıtlarının toplanmasında, değerlendirilmesinde ve yargıya ulaşılmasında olmazsa olmaz unsurları oluşturmaktadır.

2.5.5. Kanıtların Toplanmasında Örnekleme Yapılması

İşletmelerde denetlenecek veriler bazı durumlarda oldukça fazla miktarda olabilmektedir. Bu durumda denetçinin yapabilecekleri arasında örnekleme yapılması da yer almaktadır. Aksi halde, denetlenecek verilerin tamamının denetim kapsamına alınması, hem zaman hem kaynak gerektirir. Oysa çoğu denetim uygulamasında hem kaynak hem de zaman kısıtı söz konusudur.

2.5.6. İnsan Faktörü

Her denetim faaliyetinde insan faktörü mutlaka önemli bir unsur olarak yer alır. Bu da denetim çalışmasının etkinlik ve verimliliğini doğrudan etkileyebilecektir. Kişi yorgun veya dalgın olabilir. Bu gibi durumlar, denetçinin sağlıklı, etkin ve verimli çalışmasını engelleyebilecektir.

2.5.7. Müşteri/Kullanıcı

Denetim faaliyeti sonucunda ortaya konacak olan denetim raporunun mutlaka kullanıcısı veya müşterisi olması gerekir. Aksi halde yapılacak denetim faaliyeti ve bunun sonucunda ortaya konacak olan denetim raporunun her hangi bir anlamı olmayacaktır. Nitekim, ülkemizde belirli bir kredi miktarını aşan bankaların kredi müşterilerinin mali tablolarının yeminli mali müşavirlerce denetlenmesi yaklaşık on yıldır hukuk kuralı olmasına rağmen, söz konusu kural bir türlü uygulamaya konamamıştır. Bu kuralın uygulamaya konması durumunda yapılacak denetim faaliyetinin müşterisi veya denetim faaliyeti sonucunda ortaya konacak olan denetim raporunun kullanıcısı bankalar olacaktır. Ancak, bankalar böyle bir hizmet ile ilgilenmemişlerdir; çünkü gereksinim duymamışlardır. Bankalar, kredilendirme sürecinde kendilerinden kredi talebinde bulunan müşterilerinin mali tablolarını ve finansal bilgilerini, sahip oldukları mali tahlil ve istihbarat bölümleri vasıtası ile böyle bir işlemi gerçekleştirmektedirler.

3. DENETİM VE STANDARTLAR

3.1. Giriş

Günümüzde hemen hemen her konuda "standart" kavramı veya uygulaması karşımıza çıkabilir. Standart, çeşitli şekillerde tanımlanabilmektedir. Standart, kimilerine göre "olması gereken," kimilerine göre "amaca uygunluk derecesi" şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim kavram ve uygulamalarında da standartlar söz konusudur. Bu standartlardan bazıları kavramsal düzeyde olup çeşitli düşünceleri yansıtmakta, diğer bazıları da uygulamayı yönlendirmektedir. Bu konudaki standartlaşma, ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle, denetim kavram ve uygulamalarının en yaygın olduğu Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bu konudaki durum ile ülkemizdeki mevcut duruma, çalışmanın bu bölümünde yer verilmiştir.

3.2. Amerika Birleşik Devletleri Ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim kavram ve uygulamaları, denetim faaliyetlerin gelişmiş olduğu Amerika Birleşik Devletleri'nde kademeli olarak aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır.⁸

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)
- Denetim Standartları (Statements on Auditing Standards)
- Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures)

Bunlardan ilki, yani Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim kavram ve uygulamaları ile ilgili düşünceleri kapsayan bir çerçeveyi oluşturmaktadır. Bunların temel amacı denetim faaliyetinin kalitesinin güvence altına alınması ile ilgilidir.

Bu standartlardan ikinci grubun temel amacı ise Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının yorumlanarak uygulamada etkili olmasını sağlamaktır. Bununla ilgili olarak ABD'de AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) bünyesinde muhasebe firmalarının temsilcileri ile akademisyenlerden oluşan bir kurul oluşturulmuştur. Bu kurul denetim faaliyetlerinde karşılaşılan sorunların, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları çerçevesinde yorumlanarak bir çözüme kavuşturulması doğrultusunda faaliyet göstermektedir.

Üçüncü grup standartlaşma ise denetim yöntemleri yada usul ve esasların-

8 Ersin Güredin, **a.g.e.**, s. 11, içinde The Committee on Auditing Procedure: **Tentative Statement of Auditing Standards-Their Generally Accepted Significance and Scope**, New York, October 1947 ve American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Board: **Codification of Statements on Auditing Standards**, Commerce Clearing House, Inc., Chicago 1980, Auditing Section 201.

da gerçekleştirilmektedir. Denetim yöntemleri, baştan sona bir denetim faaliyetinin ne şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği konusunda birer rehber çalışmayı oluşturmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları: Bu grubu oluşturan standartlar, kendi içinde üç alt grupta toplanmaktadır:

- Genel Standartlar
- Çalışma Sahası Standartları
- Raporlama Standartları

3.3. Genel Standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ilk grubu olan, **Genel Standartlar**, *gerçekleştirilecek denetim faaliyetinin kalitesinden emin olmak için atılacak adımları veya alınacak tedbirleri oluşturmaktadır.* Bu grubu oluşturan standartlar üç tanedir:

- Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir.
- *(The audit is to be performed by a person or persons having adequate technical training and proficiency as an auditor-AU Section 210.01).*

Burada sözü edilen teknik bilgi, deneyim ve uzmanlık özellikleri finansal denetim faaliyeti için, doğal olarak muhasebe ve denetim alanlarında olması gereken niteliklerdir. Bu doğrultuda pek çok ülkede finansal denetim faaliyeti ile ilgili sorumluluk üstlenecek kişilerin yasa veya kurallar doğrultusunda ünvan ve yetki almış meslek mensupları olması gerekmektedir. Ülkemizde de finansal denetim faaliyetinde bulunabilmek için 3568 sayılı Kanun kapsamında ya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ya da Yeminli Mali Müşavir olmak gereklidir.

- Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır.

- *(In all matters relating to the assignment, an independence in mental attitude is to be maintained by the auditors-AU Section 220.01).*

Bu standart, yani bağımsızlık, bu konudaki standartların belki de en önemlilerinden birini oluşturmaktadır. Burada sözü edilen *bağımsızlık*, hem görünümde hem de gerçekte yaşanmalıdır. Bağımsız görünüp, aksi davranışta bulunmak, aldatıcı bir davranış oluşturmaktadır. Denetim faaliyetinin bağımsız olabilmesi için denetim faaliyetini gerçekleştiren kişilerin denetlenen işletmeden herhangi bir maddi veya manevi bir çıkarı olmaması gerekir. Aksi halde bağımsızlığın etkilenmemesi mümkün değildir.

- Denetim faaliyetinin her aşamasında, gerekli olan mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir.
- *(Due professional care is to be exercised in the performance of the audit and the preparation of the report-AU Section 230.01).*

Bu standart, yani mesleki özen ve titizlik, denetim faaliyetinin planlanmasında ve yürütülmesinde, denetim kanıtlarının toplanmasında ve değerlendirilmesinde, denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan yargıların raporlanmasında gösterilmesi gereken bir davranış biçimini amaçlamaktadır.

Sonuç olarak, ABD’de etkili olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından birinci grup standartları oluşturan Genel Standartlar, denetim faaliyetinin kalitesini güvence altına almaya çalışmakta, denetim faaliyetini gerçekleştirecek kişinin sahip olacağı özellikler ile söz konusu kişinin denetim faaliyeti boyunca ne şekilde davranması gerektiğini ortaya koymaktadır.⁹

9 Benzer şekilde IFAC International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bir denetim faaliyetinin genel ilkeleirini belirlemiştir. Bu ilkelerden birincisi denetçinin sahip olması gereken özellikler ve davranış biçimidir. Buna göre; denetçi, bağımsız, dürüst, objektif, sır saklayan, mesleki uzmanlığa sahip ve mesleki özen ve titizlik sergileyen, profesyonel davranış sergilemesi ve teknik bilgiye sahip olması gerekir. Bkz: IFAC Handbook 1999 **Technical Pronouncements**, s. 62. Ayrıntılı bilgi için bkz: www.ifac.org, 10.9.2002.

3.4. Çalışma Sahası Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından ikinci grubu oluşturan **Çalışma Sahası Standartları**, denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi ile ilgilidir. Bu grupta da üç standart söz konusudur.

- Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları uygun bir şekilde gözetlenmelidir.
- *(The work is to be adequately planned, and assistants, if any, are to be properly supervised-AU Section 311.01).*

Kuşkusuz her denetim faaliyetinin kendine has bazı riskleri olabilecektir. Ancak, denetim faaliyetinin çok iyi bir şekilde planlanması, ortaya çıkabilecek risklerin azalmasına katkı sağlayabilecektir. Bu arada, her denetim çalışmasında çoğu zaman yardımcı personelden yararlanılması için bir gereğidir. Çünkü denetim faaliyeti bir takım işidir. Kişinin tek başına bir denetim faaliyetini planlaması ve yürütmesi, orta ve büyük ölçekli işletmelerde mümkün görünmemektedir.

- Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlelerin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir.
- *(A sufficient understanding of internal control is to be obtained to plan the audit and to determine the nature, timing, and extent of tests to be performed – AU Section 319.01).*

Küçük veya büyük, her işletmede mutlaka bir iç kontrol sistemi mevcuttur. İşletmenin örgütsel işleyişi, hizmet veren personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri, varlıkların korunması doğrultusunda alınmış tedbirler iç kontrol sistemin temel özellikleri olarak, yapılacak denetim faaliyetine doğrudan etkili olmaktadır. Etkin ve verimli faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin üstün olduğu işletmelerde, denetim riski kuşkusuz

daha düşük olacaktır. Bu nedenle denetlenecek işletmelerde iç kontrol sistemlerinin denetim faaliyetine geçilmeden önce incelenmesi Çalışma Sahası Standartlarından ikincisini oluşturmuştur.

- Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için, denetlenen işletmede, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gereklidir.
- (*Sufficient competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquiries, and confirmations to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under audit –AU Section 326.01*).

Denetim faaliyeti sonucunda belirli bir yargıya ulaşılabilmesi için, bu yargıyı destekleyecek yeterli kanıt toplanması denetim işinin esaslarından birini oluşturmaktadır. Ancak, burada söz edilen yeterlilik, nisbi bir kavramdır. Kanıtların yeterliliğini etkileyecek olan diğer kavramlar ise kanıtların geçerliliği, niceliği ve niteliğidir. Geçerlilik, ülkemizde olduğu gibi, diğer ülkelerde de çoğu zaman hukuk kuralları ile tanımlanabilmektedir. Örneğin, ülkemiz muhasebe sistemlerinde hangi belgelerin geçerli olacağı muhasebe ve vergi mevzuatında açık bir şekilde tanımlanmıştır. Nitelik ve nicelik kavramları ise genel olarak hukuk kurallarında yoktur, bunların daha çok denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin inisiyatifleri dahilinde ele alındığına rastlanmaktadır.

Sonuç olarak, ABD’de etkili olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından ikinci grup standartları oluşturan Çalışma Sahası Standartları, denetim faaliyetinin yürütülmesini hedeflemektedir.

3.5. Raporlama Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından üçüncü grubu oluşturan **Raporlama Standartları**, denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan yargının ilgililerine sunulmasını kapsamaktadır. Bu grubu oluşturan standartlar, da-

ha ziyade finansal tabloların denetimi kapsamındadır. Bu grupta dört standart söz konusudur.

- Düzenlenecek rapor, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine¹⁰ uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir.
- *(The report shall state whether the financial statements are represented in accordance with generally accepted accounting principles – AU Section 410.01).*

Bu standarda göre, düzenlenecek denetçi rapourunda finansal tabloların mutlaka genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyup uymadı belirtilir. Aksi halde, raporun okuyucuları tarafından finansal tabloların söz konusu ilkelere uygun olduğu konusunda bir ön yargı oluşacaktır. Bu nedenle bu standart sayesinde böyle bir yargının oluşmasının önlenmesi hedeflenmektedir.

- Düzenlenecek raporda, cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer verilmelidir.
- *(The report shall identify those circumstances in which such principles have not been consistently observed in the current period in relation to the preceding period – AU Section 420.01).*

Bu standart, finansal bilgilerin veya finansal tabloların muhasebenin temel kavramlarından **Tutarlılık Temel Kavramına**¹¹ uygun olup olmadığı

10 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (*Generally Accepted Accounting Principles*), Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlükte bulunan ve önceleri APB Accounting Principles Board, daha sonra FASB Financial Accounting Standards Board tarafından yayınlanan Finansal Muhasebe Standartları'nın genel adını oluşturmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: www.fasb.org, 10.9.2002

11 Söz konusu temel kavram ülkemiz muhasebe hukukunda da geçerlidir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Maliye Bakanlığı, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği No 1", 26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

ğının raporlanmasını hedeflemektedir. Söz konusu temel kavram, muhasebesi yapılan işletmenin finansal bilgilerinin dönemler arası sağlıklı bir şekilde karşılaştırılabilirliğini amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bu durumun denetlenen finansal bilgilere de yansması gerekmektedir.

- Düzenlenecek raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli olarak kabul edilecektir.
- *(Informative disclosures in the financial statements are to be regarded as reasonably adequate unless otherwise stated in the report – AU Section 430.01).*

Finansal tablolar çoğu zaman, okuyucular için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, finansal tablolar ile birlikte açıklayıcı dipnotların da raporlanması gelişmiş ülkelerde karşılaşılan yaygın bir durumdur. Söz konusu açıklayıcı notların yeterli olmaması durumunda, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak raporda açıklayıcı bilgiler yer almalıdır. Bu standart ile hedeflenen, okuyucuların tam veya eksiksiz bilgilenmeleridir.

- Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yarıya ulaşılmalı ve bu yarı, mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz (ters) görüş belirtmelidir. Bu yarı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır.
- *(The report shall either contain an expression of opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or an assertion to the effect that an opinion cannot be expressed. When overall opinion cannot be expressed, the reasons therefore should be stated. In all cases where an auditor's name is associated with financial statements, the report should contain a clear-cut indication of the character of the auditor's work, if any, and the degree of responsibility the auditor is taking – AU Section 504.01).*

Bu standart kapsamında, denetim faaliyeti sonunda ulaşılan yargının olası türleri ele alınmıştır. Buna göre, denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin en fazla dört alternatifleri bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, olumlu görüş içeren rapordur. Söz konusu rapora standart rapor da denmektedir. Bu raporda, denetlenen finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlandığı ve denetim faaliyetinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapıldığına yer verilmektedir.

İkinci tip rapor ise şartlı görüş belirten rapordur. Bu rapor kapsamında, denetim faaliyetinin gerçekleştirilemediği veya hakkında her hangi bir yargıda bulunulmadığı alanların hariç tutularak bir görüşe yer verilir.

Üçüncü tip rapor ise, görüş belirtmekten kaçınma veya sakınma durumunu içeren rapordur. Denetim faaliyeti sırasında yeterli kanıtın toplanamaması ve buna bağlı olarak olumlu veya olumsuz bir yargıya ulaşılamaması durumunda herhangi bir görüşün belirtilememesi söz konusu olacaktır.

Dördüncü tip rapor ise önceden belirlenmiş kriterlerden çok önemli bir şekilde uzaklaşmalar söz konusu olduğu durumda ortaya konabilecek olan olumsuz veya ters rapordur.

3.6. Ülkemiz Muhasebe Hukukunda Denetim Faaliyeti ile İlgili Standartlar

Ülkemizde muhasebe hukuku dendiğinde kuşkusuz ilk akla gelen, 3568 sayılı kanunla tesis edilen Muhasebe Meslek Hukuku anlaşılmaktadır. Konu ile ilgili olarak muhasebe mesleğinin yasal olarak yürürlüğe girmesini takiben, Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli yönetmelikler yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bunlardan ilki 2.1.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "*Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*"tir. Bu yönetmeliğin adından da anlaşıldığı gibi konu tamamen "tas-

dik" kavramına ayrılmıştır. Tasdik işlemleri ile denetim işlemleri arasında yöntem ve teknikler açısından genel olarak fark yoktur. Ancak tasdik işlemi sonucunda tasdik raporu, denetim işlemi sonucunda denetim raporu düzenlenecektir. Nitekim, söz konusu yönetmeliğin 8.Maddesi "Denetleme" başlığını taşımaktadır. Bu başlık altında yönetmelikte yer alan hüküm şöyledir:

"Gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap dönemleri itibariyle çıkarılan mali tablolarının tasdiki; bu tabloların kapsadığı dönemin başından itibaren sürekli denetleme sonucunda yapılabileceği gibi, dönemin kapanmasından sonra yapılacak denetim sonucunda da yapılabilir. Denetimin hangi duruma göre yapıldığı tasdik raporunda açıkça belirtilir.

Sürekli denetlemeyi kapsayan tasdik hizmetini veren yeminli mali müşavir, belirli aralıklarla haber vermeksizin kasa sayım ve stok tesbiti yapabilir, yıl sonu envanter çalışmalarını denetleyebilir. Yeminli mali müşavirler, tasdik konuları ile ilgili olarak karşıt incelemeler yapabilir. Başka Oda çevrelerindeki karşıt incelemeler, ücreti Ücret Yönetmeliğindeki usul ve esaslar çerçevesinde ödenmek kaydıyla, o odaya mensup yeminli mali müşavirlere yaptırabilir."

Yukarıda da belirtildiği gibi denetim ve tasdik kavramlarını birbirinden ayırmak oldukça güçtür.

Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Meslek Huku kapsamında yayınlanan ikinci yönetmelik ise 3.1.1990 tarihi ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan **"Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"** tir. Bu yönetmeliğin **İkinci Bölümü "Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları"** na ayrılmıştır. Bu bölüm içinde yer alan konular ise şöyledir:

- a. Genel Meslek Standartlar
- b. Başvurma Usul ve Esasları
- c. Çalışma Konuları
- d. Bildirim Mecburiyeti
- e. Yeminli Mali Müşavirlere İlişkin Hükümler
- f. Yasak Haller ve İstisnalar

Bunlardan ilki olan Genel Meslek Standartları, ABD’de hakim olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Genel Standartlar ile benzerlikler taşımaktadır. Söz konusu yönetmelikte yer alan genel mesleki standartlar aşağıdaki gibidir:

"Meslek Ünvanı ile Yeterlilik İlkesi

Madde 4 – Mesleki ünvanları alarak, Kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlanmış olan meslek mensupları meslek ünvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar.

Mesleki Eğitim ve Bilgi

Madde 5 – Mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir. Bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür.

Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Madde 6 – Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temeli - ni oluşturur.

Meslek mensuplarının, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür.

Meslek mensupları çalışmaları sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterir - ler.

Sır Saklama

Madde 7 – Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkraya hükmününün dışındadır.

Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler Odalar ve Birlik personeli hakkında da uygulanır.

Sorumluluk

Madde 8 – a) Sosyal Sorumluluk:

Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumluluk taşırlar.

b) İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk:

Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

c) Meslekdaşlara karşı sorumluluk:

Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

Bağımsızlık

Madde 9 – Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurudur.

Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.

Haksız Rekabet

Madde 10 – Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar.

Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler.

Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar."

Söz konusu Yönetmeliğin Üçüncü Bölümü "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşvirlerin Yapacakları Denetimlerle İlgili Çalışma Usul ve Esasları"na ayrılmıştır. Bu bölümde denetimin tanımı yapılmış, denetimin amacı belirtilmiş, denetim faaliyetleri ve denetim faaliyetleri sırasında dikkat edilecek hususlar açıklanmış ve son olarak denetim raporu türlerine yer verilmiştir. Bunlardan, çalışmanın bu kısmı ile ilgili olan denetimin tanımı ile denetim raporu türleri, yönetmelikte yer aldığı şekliye aşağıda yer almıştır.

"Denetimin Tanımı

Madde 8 – Muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakkamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgili lere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik bir çalışmadır."

Yukarıda yer alan tanım irdelendiğinde, Maliye Bakanlığı'nın denetim faaliyetlerinden "onaylama" beklemektedir. Oysa, uluslararası uygulamalara göre denetim faaliyetleri sonucunda "görüş bildirme" beklenmektedir.

Söz konusu yönetmeliğin bu bölümünde yer alan denetim raporu ve türleri ile ilgili hüküm aşağıdaki gibidir:

"Denetim Raporu Çeşitleri

Madde 59 – Denetim raporları meslek mensubunun denetim sonucu oluşan görüşüne göre;

- a) Olumlu rapor; denetim faaliyetinin bitiminde meslek mensubunun olumlu görüşünü ihtiva eden rapordur.*
- b) Şartlı denetim raporu; meslek mensubunun denetim sırasında karşılaştığı denetim kapsamındaki sınırlamalar ile denetlenmesini istediği halleri ihtiva eden rapordur.*
- c) Olumsuz rapor; meslek mensubunun, denetim sırasında incelenen yerlerin ve kuruluşların gerçek durumunu yansıtmadığı kanaatine varması sonucu düzenlediği rapordur."*

ABD'deki uygulamalar ile karşılaştırıldığında, söz konusu yönetmelikte, "görüş bildirmekten kaçınma" seçeneği bulunmamaktadır. Bu yönetmeliğe göre meslek mensubu gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda mutlaka bir görüş belirtecektir.

3.7. Ülkemiz Sermaye Piyasası Hukukunda Denetim Faaliyeti ile İlgili Standartlar

Ülkemizde denetim uygulamalarının gelişmesinde kuşkusuz sermaye piyasası uygulamalarının önemli katkıları vardır. Halka açılacak veya halka açık

işletmelerin finansal tabloları uzun zamandan¹² beri bağımsız denetlemeye tabi tutulmaktadır. Bu konudaki standartlaşmalar oldukça geniş kapsamlı karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye Piyasası Hukuku kapsamında denetim ve denetim raporları ile ilgili ilk uygulamalarda yer alan açıklamalar "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" te aşağıdaki gibidir:

"Bağımsız Denetleme

MADDE 5 — Bağımsız denetleme, ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtıp yansıtmadığının tesbiti ve rapora bağlanmasıdır.

Bu denetleme, mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe esas ve ilkelerine uygunluk yönünden, defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapılır. Bunun yanı sıra, ortaklıkla işlemde bulunan gerçek ve tüzel kişiler işbirliğine razı olduklarında bu denetleme, bu kişilerle hesap mutabakatı da sağlanarak yürütülür.

12 Bu konuda ilk olarak 13.12.1987 tarih ve 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" karşımıza çıkmaktadır. Buna bağlı olarak, bu konudaki uygulamalar, 18.12.1987 tarih ve 19668 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri: X, No: 1 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ," 2.3.1988 tarih ve 19742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Seri: X, No: 2 "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" ve 18.6.1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan Seri: X, kapsamındaki "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar" ile ilgili Tebliğlerle başlamıştır. Söz konusu tebliğler daha sonra çeşitli değişikliklere tabi tutularak günümüze kadar uygulanmaya devam ettirilmiştir.

Bu Yönetmelik kapsamında yerine getirilecek denetleme hizmeti, denetlenen kuruluşların vergi kanunları yönünden denetlendiği anlamını taşımaz. Kendilerine bağımsız denetleme görevi verilen bağımsız denetleme kuruluşları, bu kuruluşların ortakları, yönetici ve denetçileri, bu yetkilerine dayanarak, herhangi bir yerde veya herhangi bir şekilde vergi kanunları çerçevesinde denetleme yetkisine sahip oldukları izlenimi verecek şekilde duyuruda ve faaliyette bulunamazlar. Vergi kanunları çerçevesinde yapılacak denetleme ve müşavirlik hizmetleri, belirli bir usul ve esasa bağlanmadığında, bu kuruluşlar ve bunların ortakları, yönetici ve denetçileri hiçbir surette bu Yönetmeliğe dayanarak müktesep hak iddia edemezler.

Bağımsız Denetleme Raporları

MADDE 6 – Bağımsız denetleme sonucunda, yetkili denetleme kuruluşları tarafından mali tablo ve raporlara ilişkin olarak "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" denetleme raporları düzenlenir.

Ancak, bu raporlar, denetlenen kuruluşun vergi kanunlarına uygun kayıt tuttuğuna ve belge düzenlediğine delil teşkil etmez. Bunu belirtir bir ibareye bu Yönetmelik çerçevesinde yapılacak açıklama ve ilânlarda yer verilir.

"Olumlu Rapor", ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların mali durum ve faaliyet sonuçlarının, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıttığının tasdiki anlamındadır. "Olumsuz Rapor" ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aksaklıkların var olması halinde "Şartlı Rapor" düzenlenir.

Denetleme raporlarının şekil ve muhtevasına dair esas ve standartlar SPK tarafından çıkarılacak tebliğlerle belirlenerek ilân edilir."

Sermaye Piyasası Hukuku uygulamaları ile ilgili olarak günümüzde daha ziyade geçerli olan 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 15.10.1997 tarih ve 23141 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan

Tebliğ ile değiştirilen "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"deki düzenlemelerdir. Söz konusu tebliğde yer alan hükümlere göre bu çalışmanın kapsamına giren konuların tanım ve kapsamı aşağıdaki gibidir:

"Bağımsız Denetim: Ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği drşt bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasını ifade eder.

Mesleki Yeterlilik

MADDE 7 - Bağımsız denetim kuruluşları, denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlilik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu üstlenecek denetçilerin, mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, nitelikli bir denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

Bağımsızlık İlkesi

MADDE 10 - Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin drşt ve tarafsız yürütülmesinin sağlayacak bir davranış ve anlayışlar b-

tünüdür. Denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Denetçiler, çalışmalarını sırasında ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak, dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek, denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak zorundadırlar.

Mesleki Özen ve Titizlik

MADDE 12 - Denetçiler, denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre bir denetçi denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, mali tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklamak zorundadır.

Bağımsız Denetim Raporları

MADDE 35 - Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde, mali tablolar ve açıklayıcı notlar yer alır.

Bağımsız denetim raporu, sürekli ve özel denetimlerde bu Tebliğin 1-5 no'lu; sınırlı denetimlerde 6,7 no'lu eklerinde yer alan formlara uygun olarak düzenlenir.

Denetçi raporunda olumlu, olumsuz, şartlı görüş bildirir veya görüş bildirmekten kaçınır.

"Olumlu Rapor", müşterinin mali durum ve faaliyet sonuçlarının gerçeği yansıttığı anlamındadır. "Olumsuz rapor" ise bunun aksini ifade eder. Bir bütün olarak mali tabloların güvenilirliğini bozmayacak aykırılıkların var olması halinde "Şartlı Rapor" düzenlenir.

Denetçinin ve müşterinin iradesi dışında oluşan, çalışma alanını sınırlayan önemli bir hususun var olması nedeniyle mali tablolara ilişkin bilgi ve belgelerin elde edilememesi halinde, "olumlu", "olumsuz" veya "şartlı" görüşlerden birine ulaşılamıyor ise görüş bildirmekten kaçınılır.

Bağımsız denetim raporunun açıklama bölümünde;

a) Olumlu görüş içeren raporda, bu görüşü etkilemeyen, ancak ilgililerin dikkatine sunulması gerekli görülen hususlara, (Önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması, aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleriyle veya ortaklarla yapılan önemli işlemler, müşteri yönetiminin yaptığı diğer açıklamaların mali tablolar ile uyumsuzluk içinde olması, ortaklığın kullandığı hammadde piyasasında tek satıcı veya ürettiği mamüllerin pazarında tek alıcının olması, ortaklığı doğrudan önemli ölçüde etkileyebilecek mevzuat ve teknoloji değişiklikleri gibi)

b) Olumsuz görüş içeren raporda, olumsuz görüşe yol açan nedenler ile bunların mali tablolar üzerindeki etkilerine,

c) Şartlı görüş içeren raporda, görüşün dayanağını oluşturan aykırılıklara,

d) Görüş bildirmekten kaçınma halinde, kaçınmaya yol açan nedenlere, yer verilmesi şarttır.

Özel denetim raporlarının açıklama bölümlerinde ayrıca;

a) Önceki yıl mali tablolarının denetlenmemiş olması durumunda bu hususa,

- b) Varsa önceki hesap dönemine ilişkin bağımsız denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu unvanını,
- c) Aralarında ortaklık ilişkisi bulunan holding veya grup şirketleriyle ve ya ortaklarda yapılan ve müşteri tarafından herhangi bir şekilde açıklanmayan önemli işlemlere,
- d) İzahname taslağının veya müşteri yönetimince yapılan diğer açıklamaların mali tablolar ile uyumsuzluk içinde olması halinde bu hususa,
- e) Müşterinin, kullandığı hammaddeyi temin ettiği veya ürettiği mamüllerini pazarladığı piyasaların rekabet özelliklerine,
- f) Müşteriyi doğrudan önemli ölçüde etkileyebilecek olan ve müşteri tarafından herhangi bir şekilde açıklanamayan mevzuat ve teknoloji değişikliklerine,
- g) Gelecek faaliyet dönemlerine ilişkin kar tahminlerinin dayandığı, müşteri tarafından herhangi bir şekilde açıklanmayan temel varsayımlara,
- h) Bağımsız denetim kuruluşunun gerekli göreceği sair hususlara,
- yer verilmesi zorunludur.

'g' bendi uyarınca kar tahminlerinin dayandığı varsayımların açıklanması, bu varsayımların bağımsız denetim kuruluşu tarafından hiç bir şekilde doğru ve uygun bulunduğu veya bulunmadığı anlamına gelmez."

Daha önce de belirtildiği gibi, denetim kavram ve uygulamaları, denetim uygulamaları ile ilgili standartlaşmalar, ülkemiz sermaye piyasası hükümlerinde daha geniş olarak ele alınmıştır. Aynı zamanda, bu uygulamaların gelişmiş ülkelere benzerlikler gösterdiğini söylemek de mümkündür.

3.8. Ülkemiz Bankacılık Hukukunda Denetim Faaliyeti ile İlgili Standartlar

Ülkemizde ilk bağımsız denetim uygulamaları, daha önce de belirtildiği gibi bankacılık alanında gerçekleştirilmiştir. Bankacılık alanında başlatılan denetim uygulamaları ile ilgili olarak hukuki düzenlemelere bakıldığında, denetim uygulamaları ile ilgili standartlaşmaya pek rastlanmamıştır. Bankacılık alanında denetim uygulamalarına ilişkin hukuki düzenlemelerde, daha ziyade 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve bu kanun kapsamında ünvan ve yetki almış muhasebe meslek mensuplarının tesis edebilecekleri şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunabilecekleri belirtilmiş ve bunlara ilişkin genel ve mesleki standartlar ve denetim uygulamalarında izlenecek usul ve esaslardan söz edilmiştir. Dolayısıyla, yukarıda yer verilen ülkemiz muhasebe hukuku kapsamındaki denetim uygulamalarına ilişkin açıklamalar, bankacılık alanındaki denetim uygulamaları için de geçerli olmaktadır.

4. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ

4.1. Giriş

Daha önceki bölümlerde de ele alındığı gibi, uygunluk denetimi, kişileri veya ekonomik birimleri kapsamakta ve bu kişi veya ekonomik birimlerin hukuk kurallarına ve yasalara uygun davranıp davranmadığının ortaya konmasını amaçlamaktadır. Bu açıdan bakıldığında, aslında tüm denetim faaliyetleri birer uygunluk denetimi haline dönüşmektedir. Örneğin, finansal tabloların denetlenmesi, denetlenen finansal tabloların önceden belirlenmiş olan kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının ortaya konması söz konusudur. Bir diğer örnek, işletmenin tamamının veya bir kısmının performansının denetlenmesi amacıyla gerçekleştirilecek faaliyet denetimi, aslında yapılacak çalışma, ortaya konan performansın, önceden belirlenmiş verimlilik veya üretkenlik konusundaki standartlara uygun olup olmadığını ortaya koymaktadır. Ancak, bunlara rağmen, denetim lite-

ratüründe, uygunluk denetimi dendiği zaman daha dar bir kapsam anlaşıl-
maktadır¹³.

Örneğin uygunluk denetimi konusunda uzmanlaşmış ve hizmet veren bir kuruluş uygunluk denetimini şu şekilde tanımlamaktadır: "*Uygunluk de-
netimi, ürünlerin, mamullerin ve hizmetlerin, taraflar arasında önceden
belirlenmiş, teknik, güvenlik, çevresel ve kalite ile ilgili kontrat hükümlerine,
uygun olup olmadığının incelenmesi ve konfirme edilmesi konusunda
odaklanmış ve entegre bir seri faaliyetten oluşmaktadır.*"¹⁴ Bu tanım kap-
samına giren denetim faaliyetleri, dışarıya ihale edilmiş, yönetim ve tamir
bakım gibi hizmetlerin, kontrata uygunluğu ve yap-işlet-devret yöntemle-
ri ile gerçekleştirilen işlemlerin önceden belirlenen kurallara uygunluğu
şeklinde örnek olarak karşımıza çıkmaktadır.

Nitekim ülkemizde de bu konuda geliştirilen ve "Sınırlı Uygunluk Deneti-
mi" olarak uygulamaya konulan çeşitli çalışmalar da benzer şekilde dar
kapsamlı kalmaktadır.

4.2. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Doğuşu

Ülkemizde finansal denetim çalışmaları arasında ele alınabilecek, sınırlı
uygunluk denetimi, 6.7.1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürür-
lüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesi ile iş
hayatımıza girmiştir. Söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir:

"Maliye Bakanlığı;

***1. Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış Serbest
Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Mü-
şavirler tarafından da imzalanması mecburiyeti getirmeye, bu mecburi-
yeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariy-
le ayrı ayrı uygulatmaya,***

¹³ Donald H.Taylor, G.William Glezen, **a.g.e.**, s. 722.

¹⁴ Bkz: <http://www.delcan.com/CAS/CAS1.html>, 18.6.2002.

2. Vergi Kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. 2 numaralı bent hükmüne göre yararlanılması Yeminli Mali Müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz şartına bağlanan konularda, tasdik raporunun zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar uzatmaya yetkilidir."

Yukarıda yer alan kanun maddesi hükmü, ülkemiz muhasebe hukukunun gelişmesinde yer alan önemli kilometre taşlarından birini oluşturmaktadır. Nitekim, söz konusu kanun maddesinin ülkemiz iş hayatına kazandırılmasında, söz konusu madde ile ilgili genel gerekçede yer alan aşağıdaki açıklamanın özel bir önemi bulunmaktadır:

"..... yapılacak yasal düzenlemelerin yanı sıra etkin bir vergi idaresini de zorunlu hale getirmektedir. Bununla birlikte, vergi sisteminin amacına uygun işleminde, 3568 sayılı Kanun gereğince faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerden yararlanılması gereği de açıktır. Mükellef ile vergi idaresi arasında bir köprü görevini üstlenen meslek mensuplarının vergilendirme konusunda sorumluluk almaları, öngörülen hedeflere ulaşmasında önemli katkılar sağlayacağı kuşkusuzdur."

Söz konusu kanun madde gerekçesinin son paragrafı, söz konusu kanun maddesinin amacını aşağıdaki gibi özetlemiştir:

"Bu düzenleme ile vergi denetimlerinde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerden de yararlanılması amaçlanmaktadır."

Yukarıda belirtilen gerekçeler de dikkate alındığında, söz konusu kanun maddesinden aşağıdaki konuların ortaya konması mümkün görünmektedir:

- Bu düzenlemenin, vergi idaresi yararına bir "**ön denetim**" olma özelliği vardır. Çünkü vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler, hem mükellefleri, hem de vergi beyannamelerini imzalayan muhasebe meslek mensuplarını sorumluluk altına almaktadır. Vergi idaresi, vergi beyannameleri ve eklerinde yer alan bilgilerin daha sonra kendi elemanları tarafından denetlenmeleri sırasında daha az zaman ve kaynak harcayabileceklerdir.
- Vergi beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir tarafından imzalanması ve bu beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere *uygun* olmamasından imzalayanların müştereken ve müteselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmaktadır. Bu yönüyle bu düzenleme, bir **uygunluk denetimi**ni oluşturmaktadır.
- Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 sayılı Kanununun 12.maddesindeki tasdik yetkisi, Vergi Usul Kanununda tekrar düzenlenmekte ve bu tasdikten tasdik edenlerin müşterek ve sorumlulukları tekrar edilmektedir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, bu düzenleme ile vergi beyannamelerinin imzalanması amacıyla *uygunluk denetimi* iş dünyasına girmiş olmaktadır.

4.3. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Gelişimi

Sınırlı Uygunluk Denetimi, yukarıda belirtilen yasal düzenleme ile ortaya çıkmıştır. Ancak bu düzenlemenin uygulamaya geçirilmesi kolay olmamıştır.

Bu düzenlemenin hayata geçirilmesi için 23.2.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazetede konu ile ilgili 1 no.lu Tebliğ, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. Yine konu ile ilgili 2 no.lu Tebliğ, 29.3.1995 tarih ve 22242 sayılı Resmi Gazetede, 3 no.lu Tebliğ ise 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Ancak bu Tebliğler, bazı vergi mükellefleri, bazı meslek odaları ve bazı muhasebe meslek mensupları tarafından iptal edilmesi amacıyla Danıştay'da davalar açılmış ve bu davalar sonucunda bu tebliğler iptal edilmiş ve ayrıca Danıştay 4.Dairesi, bu yasal düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesi ile iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurmuştur.

Danıştay 4.Dairesi, bu Tebliğleri iptal ederken, vergi beyannamelerinin imzalanmasında defter tutma ve/veya sözleşme imzalama zorunluluğunun getirilemeyeceğini, bağımlı çalışan meslek mensuplarına vergi beyannamelerinin imzalatılamayacağını, aksi düşüncenin 3568 sayılı Kanunun 2. Maddesine ve Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Maddesine aykırı olduğunu, almış olduğu iptal kararlarının gerekçesine açıkça belirtmiştir.

Anayasa Mahkemesi, Danıştay 4.Dairesi'nin, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Maddesinin iptali ile ilgili başvurusunu reddederek, söz konusu maddenin Anayasa'ya aykırı olmadığını, (26.4.1996 tarih, Esas Karar : 1996/5, Karar Sayısı: 1996/26) oy çokluğu ile karar vermiş, bu konu ile ilgili gerekçeli kararını 30.6.2001 tarihli Resmi Gazetede gecikmeli¹⁵ olarak yayınlamıştır.

Maliye Bakanlığı 29.6.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazetede, konu ile ilgili 4 no.lu Tebliği yayınlamış ve bu Tebliğ ile vergi beyannamelerinin imzalanması zorunluluğunun 1.1.1998 tarihinden itibaren başlayacağını kamuya ilan etmiştir. Maliye Bakanlığı bu Tebliğ ile, vergi beyannamelerinin imzalanması zorunluluğunu, kapsamını ve usullerini ortaya koymuştur. Bu Tebliğin de iptali için, bazı vergi mükellefleri, bazı meslek odaları,

15 Veysi Seviğ, "Gecikmeli Yayınlanan Bir Anayasa Mahkemesi Kararı," **Dünya Gazetesi**, 27.07.2001.

bazı meslek mensupları ve bazı muhasebe meslek odaları tarafından yürütmenin durdurulması ve iptali için Danıştay nezdinde çeşitli davalar açılmıştır. Danıştay 4.Dairesi, Esas No: 1997/4285 sayılı dosya ile ilgili olarak 21.11.1997 tarihli ara kararında yürütmenin durdurulmasının gerek olmadığına ilişkin ara karar vermiştir. Söz konusu ara kararda, vergi beyannamelerinin imzalanmasının defter tutma hizmetlerine bağlanamayacağını, muhasebe meslek mensuplarınca defterleri tutulmayan vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerinin muhasebe meslek mensuplarınca imzalanabileceği yer almıştır.

Bu kararda da belirtildiği gibi, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluğu muhasebe defterlerinin tutulmasında değil, söz konusu defterlerden toplumun çeşitli kesimlerine yapılacak bildirim veya beyanlarda yer almaktadır. Söz konusu bildirim veya beyanların, kuşkusuz önceden belirlenmiş kriterlere uygun olması gerekir. Bunların, söz konusu kriterlere uygun olup olmadığını inceleyecek olan ve bu konuda inceleme sonucunda bir yargıya varacak olan ise muhasebe meslek mensupları olacaktır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları, muhasebe defterlerinin tutulmasında değil bu defterlerden elde edilecek bilgilerin raporlanmasında ortaya çıkmaktadır.

4.4. Sınırlı Uygunluk Denetimi Konusunda "Mecburi Meslek Kararı"nın Alınması Ve Bu Kararın Hukuka Uygunluğu

Özellikle Anayasa Mahkemesi'nin, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227.Maddesinin Anayasa'ya aykırı olmadığına karar verip, gerekçeleri ile birlikte konuya açıklık getirdikten sonra, konu ile ilgili olarak muhasebe meslek mensuplarının ne şekilde hizmet verecekleri, diğer bir ifade ile meslek mensuplarının konu ile ilgili çalışmalarında uyacakları esasların ne olacağı konusu gündeme gelmiştir. Bu doğrultuda muhasebe meslek örgütü olan TÜRMOB Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği, 3568 sayılı Kanunun 33.Maddesi 'f' Bendi hükmünün "Birlik Genel Kuruluna" verdiği "Uyulması Gereken Mecburi Meslek Kararlarını Alma" yetkisinin kullanılması söz konusu olmuştur.

"Muhasebe mesleği ile ilgili, mecburi meslek kararları hakkındaki öneriler, TÜRMOB'un Genel Kurulu gündemine ya doğrudan doğruya TÜRMOB Yönetim Kurulu tarafından, yada 3568 sayılı Kanununun 34.Maddesinin 6. fıkrası hükmüne göre Genel Kurul temsilcilerinin önceden beşte ikisinin imzası ile teklifi üzerine veya Genel Kurul Toplantısında hazır bulunan temsilcilerin beşte birinin önerisi ile eklenir.

TÜRMOB Yönetim Kurulu tarafından doğrudan doğruya gündeme eklenen mecburi meslek kararlarının tasarıları, ya TÜRMOB Yönetimi tarafından üretilir yada 3568 sayılı Kanununun 19.Maddesi hükmüne göre TÜRMOB'a bağlı Oda Genel Kurulları tarafından kararlaştırılarak TÜRMOB'a ulaştırılan tekliflerden oluşur."

Bu doğrultuda, TÜRMOB'un 14.9.1996 tarihli 7.Olağan Genel Kurulunda, "**Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227.Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı**" alınmış ve uygulamaya konulmuştur.

Ancak, konu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Tebliğlerde olduğu gibi, bu mecburi meslek kararı ile ilgili olarak İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası tarafından, Danıştay 8.Dairesi nezdinde (Esas No: 1996/5072) 13.11.1996 tarihinde yürütmenin durdurulması ve iptali hakkında dava açılmıştır. Bu dava (Karar No: 1998/485) kapsamındaki iddialar reddedilerek, ülkemiz muhasebe meslek hukukunun oluşmasına ve gelişmesine katkıda bulunacak şekilde sonuçlanmış ve muhasebe meslek hukukunun temelini oluşturacak hukuki gerekçeleri ortaya koymuştur.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın bu yaklaşımı Mecburi Meslek Kararlarının hukukiliğini ortaya koymuş ve TÜRMOB Genel Kurulları tarafından alınan Mecburi Meslek Kararlarının adeta hukuki olarak onanmasını sağlamıştır.

Danıştay 8.Daire'nin Esas No 1996/5072 ve Karar No: 1998/485 sayılı kararıyla sonuçlanan bu davada, davacıların iptal taleplerinin gerekçeleri aşağıdaki gibidir:

"Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesine göre imzalanacak vergi beyannameleri ile ilgili uygulanacak esaslara ilişkin mecburi meslek kararı ile, muhasebecilerin yetki alanına ilgili kanun ve yönetmeliğe aykırı olarak denetim fonksiyonu eklenmiştir; halbuki Vergi Usul Kanunu'na yönelik denetim ve tasdik yetkisinin Yeminli Mali Müşavirlere ait olduğu iddia edilmiştir."

Danıştay Savcısı, uyulması gereken mecburi meslek kararının iptal istemini, TÜRMOB'un 3568 sayılı Kanun'un verdiği yetki uyarınca bu kararları almasının mevzuata aykırı olmadığını, bu nedenle davanın reddine karar verilmesinin uygun olduğu düşüncesini şu gerekçelere dayandırmıştır:

1. 3568 Sayılı Kanun'un 29.Maddesinde mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmanın, meslek mensuplarının menfaatlerini mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumanın ve uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemenin Birliğin görevlerinden olduğu öngörülmektedir. Birlik Genel Kurulu'nda bu yetki esas alınmıştır.
2. Gerek 3568 sayılı Kanun'un 2 maddesinde, gerekse Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesinde Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin vergi beyannamelerini düzenlemek ve imzalamak yetkisi bulunmaktadır.

Davalı Birlikçe yukarıda belirtilen Kanun'un verdiği yetkiye dayanarak Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesinde Serbest Muhasebecilerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin vergi beyannamelerinin imzalanması hizmetlerinde yapacakları çalışmalar gereken usulleri belirleyen bir düzenleme oluşturmuştur.

Bu düzenlemede salt Vergi Usul Kanun'un Mükerrer 227.Maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması açıklanmakta olup, ileri sürülen aksine YMM'lerin meslek alanına taşırılan bir çalışmaya yer verilmemiştir.

Dava konusu olan mecburi meslek kararının 4.Maddesinde yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle mutabakatı içermediği için vergi revizyonu olmadığı, doğruluk denetimi içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen YMM'lerin tasdik faaliyeti de olmadığı, salt yukarıda açıklanan amaca yönelik bir ön denetim olduğu açıkça belirtilmiştir.

Doğal olarak TÜRMOB Yönetimi, uyulması mecburi meslek kararının iptali ile ilgili davanın reddi için kurucu hukuk mücadelesine ağırlık veren savunmada bulunmuş ve başarılı olmuştur.

Kurucu hukuk felsefesi içinde yapılan savunma sonucunda Danıştay 8.Dairesi 18.2.1998 tarih Esas No: 1996/5072 ve Karar No: 1998/485 sayılı kararında söz konusu davanın reddini ve uyulması mecburi meslek kararının kanunlara uygun olduğunu şu gerekçelerle karar vermiştir:

Dava konusu Vergi Usul Kanun'un Mikerrer 227. Maddesine göre imzalanacak vergi beyannamelerinde uyulacak esasları belirleyen mecburi meslek kararının genel olarak incelenmesinde, yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle mutabakatı içermediği için vergi revizyonu niteliğinde olmadığı, beyanname ve eklerinde yer alan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defterlere uygunluk ve kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

Bu nedenle bu faaliyetin, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen Yeminli Mali Müşavirlerintasdik faaliyeti niteliğinde olmadığı ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki görev alanına taşınması sonucunu doğurmadığı açıktır.

Sonuç olarak Danıştay'ın bu kararı, söz konusu uyulması gereken mecburi meslek kararının hukuka uygunluğu onaylanmış olmaktadır.

4.5. "Mecburi Meslek Kararı": Sınırlı Uygunluk Denetimi

Muhasebe meslek mensupları tarafından uyulması mecburi olan ve hukuki gelişimi bundan önce açıklanan meslek kararının amacı; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması hizmetlerinde muhasebe meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir. Söz konusu mecburi meslek kararı, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesine göre, vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını kapsamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesine göre, muhasebe meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyama bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluğun sınırları, söz konusu meslek kararının 16.Maddesinde düzenlenmiştir. Ancak sorumluluktan meslek mensubunun müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması iki koşula dayandırılmıştır.

Birinci koşul, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğudur. Bu hükümle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklendiği görev ve sorumluluk sadece defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlar da dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap özetleri de dahildir.

İkinci koşul, söz konusu defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasından, meslek mensubunca Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şek-

li inceleme anlaşılmalıdır. Burada belgelere uygunluk dışında, defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması, meslek mensubundan talep edilen hizmetin kapsamındadır.

Uygunluk denetimi, daha önce tanımlandığı gibi, işletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. Bu çerçevede, uygunluk denetimi, vergi revizyonundan daha geniş kapsamlı olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi revizyonu, muhasebe işlemlerinin ve sonuçlarının vergi yasalarına aykırı olup olmadığının belirlenmesini amaçlayan denetim türüne denmektedir. Muhasebe denetimi açısından ise yalnız vergi revizyonu konusunu içermeyen, vergi yasalarının diğer yasalar nedeniyle de yapılan ve ayrıca işletme yöneticilerinin belirledikleri kurallara da aykırılıkları araştıran denetim türüne uygunluk denetimi denmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesine göre yapılacak sınırlı uygunluk denetim (SUD) faaliyeti karşıt inceleme ve üçüncü kişilerle uygunluğu içermediği için vergi revizyonu olmadığı gibi, doğruluk denetimini içeren ve karşıt inceleme yetkisiyle gerçekleştirilen yeminli mali müşavirlerin tasdik faaliyeti de değildir. Vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının SUD faaliyeti, vergi beyannamelerinin ekindeki finansal bilgilerin veya hesap özetlerinin defterlere uygunluğu ile bu kayıtların doğru bir şekilde ve dayanakları olan belgelere uygun yapılması amacına yönelik bir ön denetimdir. Buna bağlı olarak, belgelerin yanıtıcı olup olmadığının belirlenmesi veya karşıt inceleme, bu uygunluk denetiminin kapsamında bulunmamaktadır.

5. DENETİM SÜRECİ VE SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ

5.1 Giriş

Daha önceki kısımlarda da belirtildiği gibi her denetim faaliyeti, çeşitli alt faaliyetleri kapsayan bir süreci oluşturur. Bu faaliyetlerin belirli bir düzen veya öncelik sırası kapsamında gerçekleştirilmesi, bu faaliyetlerin tümünü birden bir süreç haline dönüştürmektedir.

Bu çalışmanın temel yasal dayanağını oluşturan konu ile ilgili Mecburi Meslek Kararında denetim süreci şu şekilde tanımlanmıştır.

"MADDE 5- VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında SUD süreci şu aşamaları içerir.

- a) Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ile anlaşılma işinin alınması,
- b) Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin planlanması,
- c) Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin yürütülmesi,
- d) Sınırlı uygunluk denetiminin sonuçlandırılması ve rapora bağlanması,
- e) Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin kalite kontrolü."

Dolayısıyla çalışmanın bu bölümünde, denetim sürecini oluşturan aşamalar ve faaliyetler, literatürde yer alan başka kaynaklarda çeşitli şekillerde sınıflandırılrsa dahi, yasal düzenlemenin bu bölümüne uygun olarak aşağıda açıklanmıştır.

5.2. Sınırlı Uygunluk Denetim Sürecinde Aşamalar

Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD), daha önce de belirtildiği gibi süreç gerektiren bir işlemdir. Bu süreç birbirini izleyen aşamalardan oluşur. Bu aşamaları aşağıdaki gibi beş ana bölümde toplamak mümkündür:

- Müşteri Seçimi ve SUD Anlaşmasının Yapılması
- SUD'nin Planlanması

- SUD Çalışmalarının Yürütülmesi
- SUD Raporunun Hazırlanması
- SUD Faaliyetinin Kalite Kontrolü

Bu aşamalar da çeşitli alt unsurlardan oluşur. Denetim süreci müşteri seçimi ve SUD anlaşmasının yapılmasıyla başlar. SUD yaptırtmak için başvuran işletme hakkında öncelikle bir araştırma yapılır ve ulaşılan sonuca göre, kendi kabul politikası doğrultusunda, eğer işletme uygun bulunmuşsa SUD anlaşması yapılır.

İkinci aşamada, denetim planlaması yapılır. Planlama aşamasında, işletme ayrıntılı bir şekilde tanınmaya çalışılır, denetimdeki risk unsurları belirlenir, iç kontrol yapısı incelenir, denetim programı hazırlanır, ardından işgücü ve zaman planlaması yapılır.

Üçüncü aşama, denetim çalışmalarının yürütülmesidir. Bu aşamada, testler yapılır ve yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıtlar toplanır.

Dördüncü ve son aşamada, toplanan kanıtlar değerlendirilerek, bir SUD görüşü oluşturulur ve buna ilişkin rapor düzenlenir.

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde, yukarıda belirtilen aşamalar detaylı olarak ele alınmıştır.

Ayrıca, SUD'nin her aşamasında kalite kontrolün yapılması gerekir. Yapılacak kalite kontrol için kalite kontrol standartlarının geliştirilmesi gereklidir. Bu kalite kontrol standartları asgari olarak Uluslararası Denetim Standartları'nda (ISA)¹⁶ yer alan "Denetim Çalışması Kalite Kontrolü (ISA – 220)" standardındaki şartları yerine getirmelidir.

¹⁶ Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing – ISA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'nın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmaktadır.

5.3. Müşteri Seçimi ve SUD Anlaşmasının Yapılması

5.3.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim mesleği, saygınlık gerektiren bir meslektir. Saygınlık da kaliteli hizmet sunarak kazanılan bir itibardır. Denetim firmaları veya denetçiler saygınlıklarını korumak için müşteri seçiminde de hasas olmak zorundadırlar. Denetim firmaları (veya denetçiler), kendilerine başvuran her müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na (GKGDS) ve Uluslararası Denetim standartlarına göre, müşterinin kabul edilmesinden önce haklarında gerekli araştırmaların yapılması gerekir.

Yeni bir müşterinin seçiminde veya mevcut bir müşteri ile çalışmaya devam etme konusunda karar verilirken, firmanın bağımsızlığı, uzmanlık alanı kapsamında hizmet verebilme kabiliyeti ve müşteri işletmenin yöneticilerinin dürüstlüğü gözönüne alınmalıdır¹⁷. Bu konuda işletmelerin "müşteri seçimi politikasının" oluşturulması gereklidir. Oluşturulacak bu politikalar doğrultusunda müşteri seçimi yapılmalıdır.

Denetim firmaları, özellikle yeni müşteri seçerken yapılacak denetim anlaşmasının, denetim firmasına yükleyebileceği denetim riskini dikkate alırlar. Yeni denetim anlaşmasının getireceği denetim riskinin kabul edilebilecek düzeyden fazla tahmin edilmesi durumunda, denetim firması bu görevi kabul etmez¹⁸.

Denetim firmaları veya denetçiler, işi kabul etmeleri halinde yüklenecek-

17 IFAC, "IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements", ISA – 220, New York, 1999. s.87.

18 Ersin Güredin, **a.g.e.** s.66.

leri riskleri tahmin edebilmek ve denetim kapsamı ile planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar¹⁹. Bu araştırmalarda aşağıdaki işlemler yapılır²⁰:

- İşletmenin geçmişi genel olarak incelenir.
- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve sektördeki yeri hakkında bilgi toplanır.
- ıkar çevresiyle olan ilişkileri incelenir. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkileri incelenir.
- İşletmenin finansal tabloları incelenerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Tepe yöneticilerinin dürüstlüğü ve yasadışı faaliyetlerde bulunup bulunmadığı araştırılır ve denetim işlemine bakışları belirlenir.
- Denetimin hangi amaçla istendiği öğrenilir.
- Müşterinin kabul edilmesinin denetçinin toplumdaki itibarına olan etkileri araştırılır.
- Varsa nceki denetçi ile görüşme yapılır.
- İşletmede yapılacak denetim faaliyetinde bağımsızlık ilkesini zedeleyecek bir durumun var olup olmadığı araştırılır.
- İşletmenin muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarına olan etkisi ortaya konur.
- Bu araştırma sırasında toplanmasında ve saklanmasında yarar görülen temel bilgiler, şunlardan oluşabilir.

19 SPK Tebliğ Seri:X, No:16, md:22.

20 . Ataman, R. Hacırıstemoğlu, N. Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001, s.53.

- a) Genel bilgiler;
 - aa) Şirketin ünvanı,
 - ab) Hissedarlar ve hisse payları,
 - ac) Faaliyet konusu,
 - ad) İşyerlerinin adresleri,
 - ae) Özetlenmiş finansal bilgiler; sermaye, yedekler, vergi önce - si karlılık, cirolar,*
 - af) Organizasyon şeması.*
- b) Personel durumu ile ilgili bilgiler;
 - ba) Ödeme yöntemi,
 - bb) Yan ödemeler,
 - bc) Personel sayısı ve dağılımı.
- c) Muhasebe departmanı ile ilgili bilgiler;
 - ca) Çalışan muhasebe personel sayısı,
 - cb) Muhasebe organizasyon şeması,
 - cc) İdari ve muhasebe prosedürleri,
 - cd) Hesap planı,
 - ce) Bilgi işlem sistemi,
 - cf) İç Kontrol organizasyonunun durumu.
- d) Satışlar ile ilgili bilgiler;
 - da) Satışların mamullere göre dağılımı,
 - db) Satış ve tahsil yöntemleri,
 - dc) Satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni,
 - dd) Ortalama müşteri sayısı,
 - de) Kredi grubuna dahil şirketlere satışlar.

- e) Satın alma ile ilgili bilgiler;
 - ea) Yıllık satınalma cirosu,
 - eb) Satıcı adedi,
 - ec) Satın alma bölümünün çalışma usulleri,
 - ed) İthalat dosyalarının düzeni,
 - ee) Kendi grubuna dahil şirketlerden satın almalar.
- f) Envanter ile ilgili bilgiler;
 - fa) Envanter sayım metodu,
 - fb) Fiziki sayımın süresi,
 - fc) Fiziki sayımın denetimi.
- g) Üretim faaliyetleri ile ilgili bilgiler.
- h) Maliyet sistemi ile ilgili bilgiler.
- i) Sabit kıymetlerin durumu ile ilgili bilgiler;
 - ia) Yıllara göre dağılımı,
 - ib) Değer kayıpları,
 - ic) Sayıların kontrolü.
- j) Şirket borç ve alacaklarının durumu ile ilgili bilgiler.
- k) Vergi idaresi ve diğer resmi kurum ve kuruluşlarla ilişkiler hakkındaki bilgiler.
- l) Son iki muhasebe dönemine ilişkin finansla tablolar.
- m) Diğer bilgiler.

Yukarıda da belirtildiği gibi, işletme hakkında bilgi toplanırken finansal bilgilerin yanısıra finansal olmayan bilgiler de toplanmaya çalışılır. Bir denetçi, üstleneceği görevi tam bağımsız olarak ve uzmanlık alanı içinde uygun bir biçimde yerine getirmekte tereddüt ederse, hiç düşünmeden bu

görevden affını istemesi gerekir. Denetçi uygun bulduğu takdirde, bu iş için uygun gördüğü bir meslektaşını müşteri işletmeye önerebilir²¹.

5.3.2. Önceki Denetçiyle Görüşme

Müşteri işletmeyi daha önce denetleyen denetçiden alınacak bilgiler en önemli bilgi olarak kabul edilir. Denetim anlaşması yapılmadan önceki mevcut veya önceki denetçiden yazılı veya sözlü olarak bilgi istenir. Tabii, önceki denetçiye başvurabilmek için, mutlaka müşterinin onayının alınması gerekir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, bu onay alındıktan sonra eski denetçiye başvurulabilir. Eğer onay alınmazsa bu, işin reddedilmesi için yeterli bir sebeptir. Eğer önceki denetçi ile görüşme onayı alınırsa, bu denetçiden aşağıdaki bilgilerin edinilmesine çalışılır²².

- Yönetimin dürüstlüğü,
- Muhasebe ilkelerinin ve denetim işlemlerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlık olup olmadığı,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğinin nedenleri.

Sermaye piyasası mevzuatına göre, "Bağımsız denetim görevinin herhangi bir nedenle sürdürülememesi halinde bu görev, müşteri tarafından, listeden seçilen bir başka bağımsız denetim kuruluşuna önerilir. Bu bağımsız denetim kuruluşu öneriyi kabul etmeden önce, görevi devredecek olan bağımsız denetim kuruluşundan görevin sürdürülememesi nedenleri ile işin kabulünü etkileyebilecek bilgileri 15 gün içinde yazılı olarak alır. Yapılacak görüşmede ilgili ortak başdenetçilerin bulunması şarttır. Görüşme sonuçları tutanakla tespit edilir. Sözü geçen görüşmenin herhangi bir sebeple gerçekleşmemesi veya istenilen bilgilerin verilmemesi veya fesih ve

21 Ersin Güredin, a.g.e., s.68.

22 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.65.,

çekilme durumlarında kendisine görev önerilen bağımsız denetim kuruluşu görevi kabulden önce Kurul'dan uygun görüş almak zorundadır"²³. SPK'nun daha önceki mevzuatında yer alan önceki denetim kuruluşunun müşteriden yazılı izin alma koşulu, daha sonraki düzenlemelerle yürürlükten kaldırılmıştır.

Ancak, GKGDS'na göre eski denetçinin bilgi vermekten kaçınması da işin reddedilmesi için yeterli bir sebeptir.

5.3.3. Sınırlı Uygunluk Denetimi Anlaşmasının Yapılması ve Sözleşmenin İmzalanması

Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) için başvuran müşteri ile ilgili olarak hakkında ön araştırmalarda bulunduktan ve varsa önceki denetçi ile görüşme yaptıktan sonra, eğer işletme müşteri seçimi politikasına uygun bulunmuşsa, iki taraf arasında bir anlaşmanın yapılması gerekir. Bu anlaşma, iki tarafın imzalayacağı bir sözleşme şeklinde olabileceği gibi, denetim firması tarafından hazırlanan ve müşteri tarafından da imzalanan bir mektup şeklinde de olabilir.

Bu anlaşmanın yazılı olarak yapılmasındaki amaç, ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmaları önlemek veya en aza indirmektir. SUD anlaşma mektubu veya sözleşmesinde genel olarak aşağıdaki konulara yer verilir:

- SUD'nin amacı ve kapsamı,
- Çalışmanın genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütüleceği,
- Finansal tabloların işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğu,
- SUD'nin amacının yolsuzlukları ortaya çıkarmak olmadığı, ancak, olağanüstü durumların saptanması durumunda yönetimin bilgilendirileceği,

23 SPK Tebliği Seri:X, No:16, md:21.

- İç kontrol sistemindeki sınırlamalar ve denetimin sınırlı olması nedeniyle bazı önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmama riskinin bulunduğu,
- Denetimin başlama ve bitiş tarihleri,
- Varsa sunulacak diğer hizmetlerin neler olduğu,
- Denetim ücretinin hesaplanma ve ödeme esasları.

Bu çalışmanın yasal dayanağını oluşturan Mecburi Meslek Kararında bu konu aşağıdaki gibi ele alınmıştır:

"MADDE 6- Vergi beyannamesi imzalamak üzere iş alınırken, kesinlikle bir sınırlı uygunluk sözleşmesi yapılması gerekir. Bu sözleşmede en az şu bilgiler yer almalıdır:

- . Sözleşme tarafları,
- . Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ve dönem
- . İmzalanacak vergi beyannamesi ile ilgili olarak sınırlı uygunluk denetimi yapılacak mali tablolar ve defterleri,
- . Sınırlı uygunluk denetiminde çalışacak insan/saat,
- . Sınırlı uygunluk denetimi kapsamına alınacak süre ve dönem,
- . Varsa önceki sınırlı uygunluk denetimi yapan meslek mensubunun adı, soyadı, odası ve ruhsat numarası,
- . Defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin ve envanter miktar listelerinin doğruluğundan vergi mükellefinin sorumlu olduğu,
- . Vergi beyannamesinin imzalanarak vergi yükümlüsüne teslim tarihi,
- . Ücret

Meslek mensupları 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 52’nci maddesindeki çalışmaları yapıp, uzmanlık deneyimlerini, biri -

kimlerini ve yeteneklerini gözönünde bulundurarak kendilerine önerilen vergi beyannamelerini imzalama işini kabul edip etmemekte serbesttirler."

Söz konusu mecburi meslek kararında, SUD anlaşmasının yapılması ve sözleşmenin imzalanması, kuramda ve uygulamada yer alan durumu hemen hemen kapsamaktadır. Ayrıca, muhasebe meslek mensuplarının 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu kapsamında yürüttükleri çalışmalarını, müşteri ile mutlaka bir sözleşmeye dayandırılması bir kez daha vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda, SUD ile ilgili sözleşme örneğine TÜRMÖB'un internet sayfasından²⁴ ulaşılabilir.

5.4. Sınırlı Uygunluk Denetiminin Planlanması

Bir Sınırlı Uygunluk Denetiminde, denetçi mutlaka, tasarlanan denetimin kapsamı ve uygulamasını tanımlayan genel bir SUD planı hazırlamalı ve bunu yazılı hale getirmelidir. Sınırlı uygunluk denetiminde amaca ulaşabilmek için yapılacak işlerin neler olduğu, bunların ne zaman ve kim/kimler tarafından yapılacağı belirlenmesi sınırlı uygunluk denetim çalışmasının planlama aşamasını oluşturmaktadır.

Sınırlı Uygunluk Denetimi ile ilgili olarak söz konusu mecburi meslek kararında yer alan hukuki düzenleme ise aşağıdaki gibidir:

"MADDE 7- Vergi beyannamesi imzalanacak işin kabulü anında araştırılan bilgiler dikkate alınarak SUD faaliyetinin nasıl ve ne sürede yapılacağı planlanır. Bu amaçla SUD faaliyetinin süresi, SUD faaliyetinde görevlendirilecek personel sayısı ve iş bölümü, SUD faaliyetinde ağırlık ve rülecek hususları içeren yazılı bir SUD programı hazırlanır ve çalışma dosyası oluşturulur. SUD faaliyeti planlanırken ayrıca zamana esas alan bir çalışma programı yapılır."

Bu düzenleme kapsamında yer alan yukarıdaki paragrafın biraz daha geniş kapsamlı olarak yorumlanması ve algılanması gerekir.

24 Bkz: www.turmob.org.tr, 1.9.2002.

5.4.1. Müşteri ve İçinde Bulunduğu Sektör Hakkında Bilgi Toplama

Denetim planının hazırlanabilmesi için, denetçinin müşterisi hakkında bazı bilgilere sahip olması gerekir. Denetçi, müşterisi hakkında ne kadar bilgi sahibi olursa, denetim planı da o kadar başarıya ulaşacaktır. Bu aşamada bilgi sahibi olunması gereken konular ve yapılması gerekenler aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ve genel ekonomik koşullar,
- İşletmenin faaliyet konusu ve örgüt yapısı,
- İşletmenin tabi olduğu yasal düzenlemeler,
- Uygulanan muhasebe politikaları ve yöntemleri,
- Analitik inceleme.

5.4.1.1. İşletmenin İçinde Bulunduğu Sektör Ve Genel Ekonomik Koşullar

İşletmenin içinde bulunduğu sektör hakkında bilgi toplanır. Zira her sektörün kendine has bazı özel koşulları vardır. Bu özel koşullar finansal tabloları etkileyebilmektedir. Örneğin inşaat sektörü, madencilik sektörü, turizm sektörü, bilgi işlem sektörü, finans sektörü gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tabloları birbirlerinden farklılık gösterirler. Ayrıca sektörü etkileyen genel ekonomik koşulları da dikkate almak gerekir. Örneğin ithalata dayalı faaliyet gösteren bir sektör ise, kur artışlarından veya ithalat rejimindeki değişikliklerden etkilenmesi doğaldır.

5.4.1.2. İşletmenin Faaliyet Konusu ve Örgüt Yapısı

Müşteri işletmenin faaliyet konusu ve örgüt yapısı hakkında detaylı bilgi alır. Alınacak bilgileri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür²⁵:

25 IFAC, a.g.e., ISA-310, s.120.

➤ **Yönetim ve sahiplik ile ilgili bilgiler;**

- İşletmenin ortaklık ve sermaye yapısı,
- Örgüt yapısı,
- Yönetimin hedefleri, felsefesi, stratejik planları,
- Planlanmış veya yakın zamanda gerçekleşmiş, birleşme, satınalma veya son verilen faaliyetler,
- Finans kaynakları ve yöntemleri (önceki dönemlerde ve cari dönemde),
- Yönetim kurulunun;
 - Kompozisyonu,
 - bireylerin iş konusundaki ünü ve tecrübeleri,
 - faaliyetlerin yönetimi üzerindeki kontrolü ve bağımsızlığı,
 - toplantı sıklığı,
 - denetim komitesinin varlığı ve faaliyetlerinin kapsamı,
 - firma yönetimindeki politikaların varlığı,
 - profesyonel danışmanlardaki (avukat, v.b.) değişim.
- Faaliyet Yönetimi ile ilgili bilgiler;
 - tecrübe ve ün,
 - devir,
 - kilit finansal personel ve organizasyondaki statüleri,
 - muhasebe departmanındaki kadrolaşma,
 - mükafatlandırmanın parçası olarak teşvik veya ödül planları (örneğin kar payı),
 - tahminlerin ve bütçeleri kullanılması,

- yönetim üzerindeki baskılar (örneğin fazla borçlanma, bir kişinin baskın olması, hisse fiyatı için destek, sonuçları duyurmak için yetiştirilmesi mümkün olmayan tarihler),

- İç denetim fonksiyonu (var olması, kalitesi),
- İç kontrol çevresine karşı tutum.

➤ **İşletmenin üyünlüü, pazarları, tedarikçileri, giderleri ve faaliyetleri ile ilgili bilgiler;**

- İşletmenin yapısı (örneğin; imalatçı, toptancı, finansal hizmetler, ihracat/ithalat),
- Üretim tesislerinin, depoların, ofislerin yerleşimi,
- İstihdam (örneğin; arz, ücret seviyesi, sendikal sözleşmeler, kıdem tazminatları, yasal düzenlemeler),
- Mamuller / hizmetler ve pazarlar (örneğin; başlıca müşteriler ve sözleşmeler, ödeme koşulları, kâr marjları, pazar payı, rakipler, ihracatlar, fiyat politikaları, mamullere rağbet, garantiler, eğilimler, pazarlama stratejileri ve hedefleri, üretim süreçleri),
- Mal ve hizmetlerin başlıca tedarikçileri (örneğin; uzun süreli sözleşmeler, arz istikrarı, ödeme koşulları, ithalatlar, taşıma koşulları),
- Stoklar (örneğin; yerleri, miktarları),
- İsim hakları, lisanslar, patentler,
- Önemli gider çeşitleri,
- Araştırma ve geliştirme,
- Dövizden cinsinden varlıklar, borçlar ve işlemler, riskten korunmalar (hedging),
- İşletmeyi etkileyen yasal mevzuat ve düzenlemeler,
- Bilgi sistemleri,
- Borç yapısı.

➤ **Finansal performans (işletmenin finansal durumunu ve karlılığını etkileyen faktörler) ile ilgili bilgiler;**

- Başlıca oranlar ve faaliyet istatistikleri,
- Eğilimler.

➤ **Raporlama çevresi (yönetimin finansal raporlamasını etkileyen dış unsurlar) ile ilgili bilgiler;**

➤ **Mevzuat ile ilgili bilgiler;**

- Düzenleyici çevre ve zorunluluklar,
- Vergilendirme,
- İşletmeye has hesaplamalar ve açıklamalar,
- Denetim raporu icapları,
- Finansal tabloların kullanıcıları.

İşletmedeki faaliyetlerin süreçleri öğrenilir. İşletmenin esas faaliyet gelirleri, diğer faaliyet gelirleri, maliyet bileşenleri, ortaklık yapısı, faaliyetlerin finansmanının ne şekilde yapıldığı, yatırımlarının neler olduğu gibi konularda bilgi toplanır. Ayrıca, işletmenin örgüt yapısı hakkında da bilgi alınır. Merkez ve şubelerin olması durumunda, bunlar arasındaki ilişki öğrenilir.

5.4.1.3. İşletmenin Tabi Olduğu Yasal Düzenlemeler

İşletmenin ve içinde olduğu sektörün tabi olduğu özel yasalar varsa bunların neler olduğu öğrenilir. Zira bu yasalar, işletmenin faaliyet sonuçlarını, vergi matrahlarını, finansal raporlama yöntemlerini etkileyebilir.

5.4.1.4. Uygulanan Muhasebe Politikaları Ve Yöntemleri

İşletmede önceki dönemlerde ve cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları ve yöntemleri hakkında bilgi alınır. Eğer bunlarda cari dönemde bir değişiklik olmuş ise, bunun nedenleri ve etkilerinin neler olduğu öğrenilir.

5.4.1.5. Analitik İnceleme

Analitik inceleme, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki mantıklı ilişkilerin incelenmesi ve finansal bilgilerin değerlendirilmesinden oluşur. Bu inceleme, basit oranlardan regresyon analizini de içeren istatistiksel ve matematiksel modellere kadar değişebilir²⁶.

Analitik inceleme "uygunluğu araştırmaya yönelik" denetim işlemleri niteliğinde olup amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin varlığını doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır²⁷. Böylece, daha etkin ve verimli bir denetimin gerçekleşmesine çalışılır.

Bu incelemelerde aşağıdaki konulara dikkat edilir:

- Finansal bilgilerin dönemler itibarıyla karşılaştırılması,
- Beklenen mali tablo sonuçlarının yıllık ve ara dönemler itibarıyla bütçeler ve tahminlerle karşılaştırılması,
- Dönemin finansal bilgi unsurlarının aralarındaki ilişki,
- Finansal bilgilerin, işletmenin içinde bulunduğu sektör ile karşılaştırılması,
- Finansal bilgilerin, finansal olmayan bilgilerle olan ilişkisi.

Analitik inceleme işlemleri değer, fiziksel miktarlar, oranlar veya yüzdelere yararlanılarak yapılmaktadır.

Analitik incelemeler sonucunda, beklenmeyen değerlere veya ilişkilere ulaşılmış ise, bu konularda daha detaylı bir çalışma programı hazırlanmalı ve bu konular derinlemesine incelenmelidir.

26 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.72.

27 Ersin Güredin, a.g.e, s.76.

5.4.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama Ve Kontrol Riskini Değerleme

5.4.2.1. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama

İç kontrol sistemin yapısını tanımak, SUD planlaması aşamasında denetçi için büyük önem taşır. SUD planının yapılabilmesi için işletmenin iç kontrol sistemi hakkında yeterli miktarda bilgi toplanması gereklidir. Bu aşamada denetçinin dikkat edeceği husus, iç kontrol sistemindeki politikalar ve prosedürlerin, varlıkların korunmasını ve finansal kayıtların güvenilirliğini sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığıdır²⁸

Buradaki temel amaç, SUD'ne tabi tutulan işletmenin muhasebe sistemi tarafından yapılan kayıtların ve hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini saptamak ve SUD sırasında uygulanacak denetim işlemlerinin türünü, kapsamını, ayrıntı seviyesini ve uygulama zamanını saptamaktır²⁹.

İç kontrol sisteminin incelenmesinde üç unsurün gözönünde bulundurulması gerekir. Bu üç unsur aşağıdaki gibidir³⁰:

- Kontrol çevresi (işletmenin örgüt yapısı, iç denetçilerin olması, yönetimin yetki ve sorumluluk verme yöntemleri, v.b.),
- Muhasebe sistemi (işletmede meydana gelen olayların tanımlanması, kaydedilmesi, raporlanması ile varlıkların ve borçların izlenebilmesi),
- Kontrol prosedürleri (varlıklara erişim ve onları kullanmada özel yetkilendirme ve fiziksel kontrol).

Denetçi, iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplarken;

- Belgeleri inceler,

28 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.75.

29 Ersin Güredin, a.g.e., s.165.

30 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.143.

- Yönetime ve kilit personele sorular sorar,
- Kontrol prosedürlerini gözlemler.

Denetçinin inceleme çalışmaları, işletme tarafından sadece yazılı olarak oluşturulan politika ve prosedürlere bakılmasıyla sınırlı kalmamaktadır. Bu politika ve prosedürlerin işletme faaliyetlerinde fiilen uygulanıp uygulanmadığının da incelenmesi gerekir. Bu tür çalışmalara "*Kontrollerin Test Edilmesi*" adı verilmektedir ³¹.

a) Kontrol Çevresinin İncelenmesi

SUD yapılacak işletmede kontrol çevresi incelenirken işletmenin örgüt yapısı, iç denetçilerin olması, yönetimin yetki ve sorumluluk verme yöntemleri gibi hususlar ele alınır. Bu konularda gerekli belgeler incelenir. Kontrol çevresinin anlaşılması, SUD'nin planlanmasına esas teşkil eder.

b) Muhasebe Sisteminin İncelenmesi

Muhasebe sisteminin incelenmesinde, denetçi aşağıdaki hususları dikkate alır:

- İşletme faaliyetlerindeki başlıca işlem grupları,
- Bu işlemlerin nasıl başlatıldığı veya yürütüldüğü,
- Muhasebe kayıtları, destekleyici belgeler ve finansal tablolarda yer alan hesaplar,
- Bir işlemin gerçekleşmesinden, o işlemin finansal tablolarda yeralmasına kadar olan ve veri işlemede bilgisayarların kullanılma yöntemleri de dahil olmak üzere muhasebe süreçleri,
- Finansal tabloların hazırlanmasındaki muhasebe süreçleri ve belli başlı muhasebedeki varsayımlar.

31 Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, 2. baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999, s.130.

c) Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi

İşletmedeki kontrol çevresi ve muhasebe sistemi incelenirken, bazı kontrol prosedürleri kontrol çevresi ve muhasebe sistemi ile ilgili olduğundan, bu kontrol prosedürleri hakkında da bilgi sahibi olunur. Denetçi, SUD'ni planlamak için kontrol prosedürleri hakkında, özellikle de hatalı raporlama yapılma ihtimalinin yüksek olduğu işlemlerde, uygun bulacağı kadar inceleme yapar. Ancak, bu incelemeler her bir hesaptaki her bir işlemin incelenmesini de gerektirmez. Denetçi, stoklara erişimdeki kontrol ile nakitin yönetilmesi, kaydedilmesi ve muhafaz edilmesinde görevlerin uygun bir şekilde ayrılmış olmasına dikkat eder³².

5.4.2.2. İç Kontrol Sisteminden Elde Edilen Bilgilerin Tevsiki

Tüm sınırlı uygunluk denetimlerinde, bir işletmedeki iç kontrolün incelenmesi çalışma kağıtları ile tevsik edilmesi gerekir. Bu;

- anketlerin yapılmasıyla,
- akış şemalarıyla,
- not alma yöntemiyle ve

bunların bir kısmının veya tamamının kullanılması kararı, denetçinin görüşüne kalmıştır. Büyük işletmelerde, her bir tevsik yöntemi kullanılırken, küçük işletmelerde sadece not alma yöntemi kullanılır.

a) Anket Yapılması

Anket yapma, SUD'ne tabi tutulan işletmelerin iç kontrol sistemleri hakkında bilgi toplamak için en yaygın olarak uygulanan yöntemdir. Denetçi, incelenen işletmedeki sistemin etkinliğini ve güvenilirliğini araştırmaya yönelik soruları önceden hazırlayarak bu anket formunu oluşturur. Anket, denetlenen işletmedeki mali işler müdürü (veya koordinatörü), muha-

32 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.155.

sebe müdürü, bilgi işlem müdürü ve diğer yönetici konumundaki personelle konuşularak, bizzat denetçi tarafından doldurulur. Anket formları genellikle matbu form şeklinde hazırlanmış olup, çoğu işletmede uygulanabilir nitelikte sorulardan oluşur. Ancak, bazı durumlarda anket formları denetlenen işletmeye göre yeniden hazırlanır.

Anketteki sorulara verilen cevaplar çok kısa ve özdir. Kural olarak sorulara verilen cevaplar "evet", "hayır", "uygun değildir"³³ biçiminde olur. Cevaplama da ayrıca "düşünceler" kısmına da yer verilir. "Evet" cevabı iç kontrol sisteminin etkin olduğunu, "hayır" cevabı ise sistemin kusurlu taraflarını gösterecek şekilde sorular hazırlanır. Sorulan soru, işletmedeki duruma uygun değilse, cevaplama da "uygun değildir" anlamında "U.D." veya "N/A" yazılır. Ayrıca, denetçinin gerekli gördüğü durumlarda herbir cevaba ilişkin düşünceler de yazılabilir.

Anket yöntemi ile birlikte akış şemaları ve not alma yöntemlerinin de uygulanması, sistemin daha iyi anlaşılmasına yardımcı olur.

b) Akış Şemaları Yöntemi

Akış şemaları yöntemi, muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin adım adım meydana gelişlerini standart semboller, birbirlerine bağlı akış çizgileri ve notlar kullanılarak şematik bir şekilde gösterilmesidir³⁴. Akış şemaları muhasebe sisteminin tamamı veya belli bir işlem bazında da hazırlanabilir. İşlem bazında hazırlanan akış şemaları satışlar, tahsilatlar, alımlar, ödemeler, üretim gibi faaliyetler için hazırlanır.

Akış şemaları işlemlerin görsel bir şekilde, kolayca anlaşılmasını sağlar. Fakat, bu kolaylığının yanı sıra, akış şemalarının hazırlanması biraz vakit alır. Bu nedenle, işletmenin her yeni SUD'nde bir önceki denetimde hazırlanmış olan akış şemaları üzerinde değişiklik yapma yoluna gidilebilir.

33 Cevaplama da "uygun değildir" ifadesi kısaca "U.D." veya "N/A" şeklinde belirtilir.

34 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.161.

Akış şemaları tamamlandıktan sonra, bunların doğruluğundan emin olmak için, uygun işletme personelinin akış şemalarını gözden geçirmesi istenebilir³⁵.

c) Not Alma Yöntemi

Not alma yöntemi, iç kontrol sistemi ile ilgili olarak toplanan bilgilerin, denetçinin yorumlarıyla birlikte yazılı hale getirilmesidir. Denetçi, bu yöntemi akış şemaları yönteminin yerine kullanabilir. Bu yöntem, küçük işletmelerinin sınırlı uygunluk denetimlerinde iç kontrol sisteminin anlaşılmasında tek yöntem olarak uygulanabilir.

5.4.2.3. Kontrol Riskini Değerleme

İşletmenin iç kontrol sistemi incelendikten ve anlaşıldıktan sonra, mali tablo kalemleri için kontrol riski saptanır. Kontrol riski, işletmenin iç kontrol politikaları ve prosedürlerinin önemli hataları önleyememesi veya ortaya çıkartamaması riskidir.

Kontrol riskinin seviyesi, diğer risk unsurları ile birlikte denetçinin önemlilik testlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkileyen bir unsurdur³⁶. Kontrol riskini değerlendirme, işletmenin mali tablolardaki hata ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme sürecidir.

SUD'ni planlama aşamasında kontrol riskinin başlangıçta değerlendirilmesi aşağıdaki aşamalardan oluşur:

- Kontrol amaçlarının belirlenmesi,
- Kontrol prosedürlerinin belirlenmesi,
- Kontrol zayıflıklarının belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Kontrol riskinin değerlendirilmesi.

35 Celal Kepekçi, "Bağımsız Denetim", Cem Web Ofset, Ankara, 1996, s.77.

36 Nejat Bozkurt, a.g.e., s.143.

Kontrol riskinin değerlenmesi, denetim programının hazırlanmasında kontrol testleri ile denetim prosedürlerinin kapsamını belirler.

5.4.3. Önemlilik Düzeyini Belirleme

Önemlilik, genel kabul görmüş denetim standartlarının temelini teşkil eder. Bu nedenle, SUD'nde önemlilik önemli bir etkiye sahiptir. Denetçi, SUD'ni planlarken ve mali tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına karar verirken önemliliği göz önüne almalıdır. Mali tablolardaki bilgilerin yanlışlığı, bu mali tablolara bakarak karar verecek kişilerin kararlarını etkiliyorsa, bilgi yanlışlığının önemli olduğu kabul edilir. Bilgi yanlışlıkları, hem hata sonucu oluşları hem de yolsuzlukları kapsar.

Her SUD çalışmasında, önemlilik seviyesi farklıdır. Örneğin 1 milyar TL tutarında bir bilgi yanlışlığı, küçük bir işletme için önemli iken, büyük bir işletme için önemsiz olabilmektedir.

Bir SUD'nde denetçi finansal raporlardaki önemli yanlışlıkların olup olmadığından sorumludur. Denetçi, önemli bir yanlışlık olduğunu belirlerse, müşterisinden yanlışlığın düzeltilmesini ister. Müşteri yanlışlığı düzeltmek istemez ise, yanlışlığın önemlilik derecesine göre, denetçi şartlı veya olumsuz görüş bildirebilir³⁷.

Bir denetimde, denetçi önemliliği iki seviyede değerlemelidir:

- Finansal tablo seviyesinde ve
- Hesap bakiyesi seviyesinde

5.4.3.1. Finansal Tablo Seviyesinde Önemlilik

Bir denetimde, finansal tabloların bütününe ilişkin doğruluğuna ilişkin görüş bildirildiğinden önemliliği finansal tablo seviyesinde değerlemek gerekir.

37 Celal Kepekçi, a.g.e, s.37.

Her bir finansal tablo için farklı önemlilik seviyeleri tespit edilebilir. Örneğin, bir gelir tablosu için önemlilik seviyesi net kâr tutarına veya net satışlara göre belli bir oran şeklinde tespit edilebilir. Bilançodaki önemlilik seviyesi ise varlıklar toplamına veya dönen varlıklar toplamına göre belli bir oran şeklinde tespit edilebilir. Bunun sonucunda, gelir tablosunda önemsiz olan bir tutar, bilanço için önemli olabilir. Planlama amacı bakımından finansal tabloların her biri için önemli olacağı düşünülen toplam hata düzeylerinin en küçüğü kullanılmalıdır. Zira, mali tablolar birbirleri ile ilişkili olduklarından ve bir denetim prosedürünün birden çok finansal tabloyu etkilemesi nedeniyle bu uygulama yapılır³⁸.

5.4.3.2. Hesap Bakiyesi Seviyesinde Önemlilik

Hesap bakiyesi seviyesinde önemlilik, bir hesabın önemli derecede yanlış bilgi içerdiği düşüncesini veren hata sınıridir. Bu hata sınırı kabuledilebilir (tolerans gösterilebilir) hata sınırı olarak da adlandırılır.³⁹ Bir hesabın önemlilik seviyesi ile bu hesabın bakiyesini doğrulamak için gerekli kanıt sayısı arasında ters bir ilişki vardır. Önemlilik seviyesi düştükçe, kanıt sayısı artar. Örneğin, 100 milyar TL tutarında bakiye veren bir demirbaş hesabı için gerekli kanıt sayısı, önemlilik seviyesi 500 milyon TL kabul edildiğinde önemliliğin 1 milyar TL kabul edilmesine göre daha fazla sayıda olacaktır.

SUD'nde finansal tabloların tamamı üzerinde bir kanaate varmadan önce hesap bakiyeleri seviyesindeki önemlilik düzeyi ile finansal tablolar seviyesindeki önemliliği gözönüne almalıdır.

5.4.4. Denetim Riski Düzeyini Belirleme

SUD'nin planlanmasında denetim riskinin mutlaka dikkate alınması gerekir. Denetim riski, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, de-

38 Celal Kepekçi, a.g.e, s.38.

39 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.78.

netçinin bunları farketmeyerek, finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirmesi olasıdır. Denetim riskinin tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmadığından, denetçinin bu riski en aza indirmesi gerekmektedir.

Denetim riskinin azaltılması için güvenilirliğin yüksek olması gerekir. Örneğin, denetçi %99 güvenilirlik arzuladığında denetim riski %1 olurken, %95 güvenilirlik arzuladığında denetim riski %5 olur.

SUD'nin planlanması aşamasında denetçiler katlanacakları riski bilmeleri gerekir. Belirlenecek risk düzeyi, denetim prosedürlerinin yapısını, zamanını, kapsamını ve işgücü planlamasını doğrudan etkilemektedir.

Denetim riskinin üç unsuru vardır. Bunlar:

- Yapısal risk,
- Kontrol riski,
- Ortaya çıkarma riski.

a) Yapısal Risk

Yapısal risk, müşterinin iç kontrol sisteminin olmadığını varsayarak, hesap bakiyelerinin önemli yanlışlıkları içermesi riskidir. Yapıların farklı olmaları nedeniyle her hesap aynı düzeyde yapısal riske sahip olmayabilir. Örneğin kasa hesabı ile arsa hesabının yapısal riskleri farklıdır. Kasa hesabı, arsa hesabına göre suistimallere daha açık bir hesaptır. Bu nedenle yapısal riski de arsaya göre daha yüksektir.

Ayrıca hesapların yapısal riskleri işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Örneğin, tüketim malı satan bir işletmenin stok hesabı ile bir mermer ocağı işleten işletmenin stok hesabı aynı riske sahip olmayabilir.

b) Kontrol riski

Kontrol riski, hesaplarda yeralan önemli yanlışlıkların müşterinin iç kont-

rol sistemi ile önlenemeyecek veya ortaya çıkarılmayacak olması riskidir. Kontrol riski, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Etkin bir iç kontrol sistemi bu riski azaltır. Ancak, kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmaz.

Denetçiler kontrol riskini azaltamazlar. Fakat, kontrol riskini belirleyerek uygun denetim planı hazırlarlar. Denetim riskini belirlemek için:

- İç kontrol sistemini incelerler ve
- Kontrol politika ve prosedürlerini test ederler.

c) Ortaya Çıkarma Riski

Ortaya çıkarma riski, finansal tablolardaki önemli yanlışlığın, denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürleri ile ortaya çıkarılmaması riskidir. Bu risk, denetim prosedürlerinin etkinliğinin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Ortaya çıkarma riski, bir hesap bakiyesinin veya işlem türünün tamamının denetçi tarafından denetlenmediği durumlarda var olan belirsizlikten doğar (örnekleme riski) veya denetçinin uygun olmayan denetim prosedürlerini seçmesinden, uygun bir prosedürü yanlış uygulamasından ya da denetim sonuçlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanan belirsizlikten doğabilir (örnekleme dışı risk)⁴⁰.

Denetim risk düzeyini oluşturan üç farklı risk unsuru arasında bir ilişki mevcuttur. Yapısal risk ile kontrol riskinin düzeyleri, denetçinin saptayacağı ortaya çıkarma riskinin düzeyini etkilemektedir. Denetim çalışmalarında her durumda yüksek güvenilirlik istenmesi, ortaya çıkarma riskinin düşük tutulmasına neden olmaktadır, ancak, bu da denetimin süresini ve maliyetini artırmaktadır. Denetçinin bu aşamada en uygun düzeyi belirlemesi gerekir⁴¹.

40 Celal Kepekçi, a.g.e., s.39-40.

41 Nejat Bozkurt, a.g.e., s.110.

Bu risk unsurları arasındaki ilişki Tablo –1’deki gibidir. Tablo – 1’de, ortaya çıkarma riskinin kabul edilebilir seviyesinin, yapısal ve kontrol risklerinin değerlendirilmesine bağlı olarak nasıl değişebileceği gösterilmektedir. Tablodaki koyu renk alan ortaya çıkarma riskini göstermektedir. Örneğin kontrol ve yapısal risklerin yüksek olması durumunda, ortaya çıkarma riski düşük seviyede belirlenir. Diğer taraftan, kontrol ve yapısal risklerin düşük olması durumunda, ortaya çıkarma riski yüksek seviyede belirlenebilir.

Tablo – 1: Denetçinin Kontrol Riskini Değerlemesi

		Denetçinin Kontrol Riskini Değerlemesi:		
		Yüksek	Orta	Düşük
Denetçinin Yapısal Riski Değerlemesi:	Yüksek	En Düşük	Düşük	Orta
	Orta	Düşük	Orta	Yüksek
	Düşük	Orta	Yüksek	En Yüksek

Kaynak: IFAC, IFAC Handbook 1999 Technical Pronouncements, ISA-400, New York, 1999, s.139.

Kontrol riski, yapısal risk ve ortaya çıkarma riski bir denetim işleminde denetim riskini oluşturur. Denetim riski aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

$$DR = YR \times KR \times O\text{ÇR}$$

DR = Denetim Riski

YR = Yapısal Risk

OÇR = Ortaya Çıkarma Riski

Örneğin, yapısal risk %90, kontrol riski %50 ve ortaya çıkarma riski %10 ise, denetim riski %4,5 ($= 0,90 \times 0,50 \times 0,10$) olacaktır. Eğer denetim riskinin belli bir düzeyde olması isteniyorsa, bu düzeye ulaşmak için gerekli ortaya çıkarma riski yukarıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir.

5.4.5. Denetim Amaçlarını Belirleme

Denetimin amaçlarının belirlenmesi, denetim planlamasının temel unsurlarından biridir. Finansal tabloların denetlenmesinin amacı, bunların GKGMI'ne uygun olarak doğruyu gösterip göstermediğidir. Bu temel amaca ulaşabilmek için, finansal tablolarda yer alan her bir hesap için özel amaçların belirlenmesi gerekir. Bu amaçlar da hesaplardaki doğrulamalardan kaynaklanır. Özel amaçların oluşturulabilmesi için önce genel amaçların oluşturulması gerekir. Genel denetim amaçları aşağıdaki gibidir⁴² :

- Aritmetik doğrulama;

Muhasebe kayıtlarının, hesap bakiyelerinin, alt ve karşıt hesaplarla matematiksel doğruluğunun araştırılması

- Varolma veya Yeralma;

42 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.83.

Bilanço kalemlerinin varlığının ve kaydedilen işlemlerin oluşumunun belirlenmesi

- Bütünlük;

Bütün işlemlerin kaydedilmiş olduğu ve hesaplarda yer aldığı belirlenmesi

- Haklar ve Yükümlülükler;

Mevcut varlıklar üzerindeki müşteri işletmenin haklarının araştırılması ve mevcut varlıklar üzerinde kreditorlerin haklarının geçerliliğinin doğrulanması

- Değerleme ve Giderleştirme

Finansal tablo kalemlerinde belirtilen tutarların doğruluğunun araştırılması

- Finansal tabloların sunulması ve açıklanması

Finansal tablo kalemleri sunumunun uygunluğunun ve ekindeki açıklamaların yeterliliğinin belirlenmesi

5.4.6. Denetim Programının Tasarlanması

SUD programı, denetimin saha çalışması sırasında uygulanacak denetim prosedürlerinin listesidir. Bu program tasarımı, planlamanın önemli aşamalarından biridir. Denetim programındaki prosedürler, denetim amaçlarını yerine getirecek kapsamda olmalıdır.

Bir denetim programı;

- Yapılacak işlerin çerçevesini belirler ve bu işlerin nasıl yapılacağına ilişkin talimatlar içerir,
- Denetimin koordine edilmesine, gözetimine ve kontrolüne temel teşkil eder ve

- Yapılan işin kaydını sağlar⁴³.

İyi hazırlanmış denetim programlarının denetim çalışmalarına yönelik önemli yararları bulunmaktadır. Bu yararların başlıcaları aşağıdaki gibidir⁴⁴:

- Denetim sırasında yapılacak işlerin neler olduğunun bir bütün olarak kavranmasını sağlar,
- Denetim elemanları arasında dengeli bir iş bölümüne olanak sağlar,
- Zaman tasarrufu sağlar,
- Denetim çalışmalarının eksiksiz yapılmasına olanak sağlar,
- Bir denetim elemanının başlamış olduğu çalışmayı başka bir denetim elemanının sürdürebilmesini sağlar,
- Denetim ekibinin başındaki kişilere daha kolay bir gözetim imkanı verir,
- Denetim sonrası yapılacak soruşturmalara kanıt olarak kullanılır,
- İleride yapılacak denetim çalışmalarına destek sağlar,
- Denetim elemanlarının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymalarını sağlar.

Denetim programları planlama aşamasında yapılır. Fakat, denetim işlemine başlandığında, program üzerinde bazı değişiklikler yapma ihtiyacı ortaya çıkabilir. Örneğin, başlangıçta belirlenen iç kontrol sisteminin etkinlik seviyesi konusunda bir yanlışlık ortaya çıkarsa, hesaplar üzerinde testlerin artırılması ihtiyacı oluşur. Bu ihtiyaçta denetim programının revize edilmesini gerektirir. Bu tür ihtiyaçlar nedeniyle, denetim programlarında zaman zaman düzeltme işlemleri yapılabilir.

43 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.85.

44 Nejat Bozkurt, a.g.e., s.188.

5.4.7. Zaman Planlaması

Sınırlı uygunluk denetiminde yapılacak işlemler ile ilgili program yapıldıktan sonra, çalışmanın yürütülmesi ile ilgili zaman planlaması yapılır. Denetlenecek işletmenin ilk defa denetlenecek olması veya yinelenen bir denetim olması zaman planlamasını etkiler.

Denetçinin daha öncede denetlediği bir işletmeyi yeni dönemde de denetlerken zaman planlaması yapması daha kolaydır. Zira, önceki dönemde bu işletme hakkında detaylı bilgi sahibi olmuştur. İlk defa yapılacak denetimlerde ise işletmenin yeterince tanınmaması nedeniyle yapılacak işlerin zaman planlamasını yapmak daha zordur.

Denetçi seçiminin ve denetim anlaşmasının mümkün olduğu kadar erken bir tarihte yapılması hem müşteri hem de denetçi açısından faydalıdır. Erken tarihte yapılan anlaşma denetim çalışmalarını kolaylaştırır ve gerçekçi bir zaman planlaması yapılmasına olanak tanır ⁴⁵

Denetim çalışması, müşteri işletmenin muhasebe dönemi içinde ve dönemin bitiminden kısa bir süre sonra yapılabilir. Denetim çalışmaları bu açıdan iki döneme ayrılabilir:

- Dönem içi denetim çalışmaları (Ön denetim) ve
- Dönem sonu denetim.

Denetim faaliyetleri bu iki döneme paylaşılır. Bir kısım faaliyetler dönemde içinde yapılırken, bir kısım faaliyetler de dönem sonunda yapılır.

Genel olarak, denetim çalışmasının önemli bir kısmı dönem içinde yapılır. Ön denetim faaliyetleri çoğunlukla dönemin sonuna 6 ay kala başlar. Bu aşamada daha çok işletme hakkında bilgi toplanıp, iç kontrol sisteminin etkinliği araştırılır. Belge incelemesi, hesap incelemesi, analitik inceleme,

45 Ersin Güredin, a.g.e., s.81.

ve ana hatlarıyla gözden geçirme gibi denetim işlemleri ön denetim sırasında yapılır. Ön denetimin yapılmış olması, yıl sonu denetimini kolaylaştırır. Zira yıl sonunda kısıtlı bir sürede denetçi tüm müşterilerinin denetimlerini tamamlayıp, denetim raporlarını hazırlamak zorundadır. Ön denetim yaparak, dönem sonu denetiminin süresini azaltmak mümkün olur⁴⁶.

1. Denetlenecek işletmenin yönetiminin soruşturulması, denetçinin denetimi GKGDS'na uygun olarak yapıp yapamayacağını değerlendirilmesi ve anlaşma mektubunun hazırlanması.
2. Denetim planının tamamlanması.
3. İç kontrol sisteminin incelenmesi ve test edilmesi.
4. Hesap bakiyelerinin doğrulanması.
5. Saha çalışmasının sonu
6. Finansal tabloların doğruluğunun belirlenmesi, denetim görüşünün oluşturulması ve yazılması, raporun tamamlanması
7. Raporun yayınlanması
8. Kalite Kontrolü

5.4.8. İşgücü Planlaması ve Gözetim

SUD planlamasının son aşamasında işgücü planlaması yapılır. Yapılacak SUD ile ilgili denetim personelinin görevlendirilmesi aynı zamanda kalite kontrolünün de bir unsurudur. Yapılacak işin niteliği ve niceliği, denetimde görevlendirilecek personelin seçimini ve sayısını etkilemektedir. Tabii işgücü planlamasında dikkate alınması gereken bir unsur da zamandır. Ön denetimde işgücü planlaması zaman genişliği nedeniyle daha rahat olurken, dönem sonunda bu biraz daha zorlaşmaktadır.

46 Ersin Güredin, a.g.e., s.81.

Denetim firmalarında her müşteri için denetim ekibi oluşturulur. Bu ekip oluşturulurken aşağıdaki gibi bir seçim yapılır ⁴⁷:

- Denetim anlaşmasının tüm sorumluluğunu üzerine alabilecek ve ortak konumundaki bir baş denetçi,
- Denetim programının yürütülmesini koordine eden ve gözetimini yapan, bir veya daha çok sayıda yönetici denetçi,
- Denetim programının bölümlerinden sorumlu olabilecek ve denetçi yardımcılarının işlerini gözden geçirip onları yönlendiren bir veya daha çok sayıda kıdemli denetçi,
- Kendilerine verilen görevleri yapan denetçi yardımcıları.

Çalışma sahası standartları, denetim ekibindeki yardımcılardan gerektiği şekilde gözlemlenmesini gerektirir. Planlama ve gözetim birbirleri ile ilişkilidir. Her ikisi de denetim boyunca devam eder. Gözetim, denetim sırasında denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesidir. Gözetim aşağıdaki işlemleri içerir ⁴⁸ :

- Denetçi yardımcılarının, uygulayacakları prosedürlerin amaçları konusunda bilgilendirilmelerini,
- Karşılaştıkları önemli sorunlar hakkında bilgi alınmasını,
- Yapılan işlerin gözden geçirilmesini ve
- Denetim ekibi arasındaki görüş farklılıklarının giderilmesini.

47 Walter G.Kell, William C.Boynton, Richard E.Ziegler, a.g.e, s.89.

48 Celal Kepekçi, a.g.e., s.53-54.

AICPA, "Codification of Statements on Auditing Standards", AU 311.11, New York, 1993, s.52-53.

6. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ VE YÖNTEMLERİ

6.1. Giriş

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Çalışma Sahası Standartlarından üçüncüsü, yeterli miktar ve kalitede kanıt toplamayı şart koşmaktadır⁴⁹. Bu standart doğrultusunda, denetlenen işletmenin düzenlemiş olduğu beyannamelerin ve bunların ekleri olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarına ilişkin denetim raporunda görüş bildirilebilmesi için, yeterli miktar ve kalitede kanıtların toplanmış olması gerekmektedir. Sınırlı uygunluk denetimini icra eden denetçi bu kanıtları, kanıt toplama tekniklerinden yararlanarak elde etmektedir. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle denetim kanıtlarını inceleyecek ve daha sonra da bu kanıtların toplama tekniklerine değineceğiz.

6.2. Denetim Kanıtları

Denetçinin denetim raporundaki görüşünü yönlendiren ve destekleyen en önemli unsur, denetim faaliyeti süresince toplayacağı denetim kanıtlarıdır. Denetim kanıtları, "denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıtlar"dan⁵⁰ oluşmaktadır. "Tam Tasdik" kapsamında Yeminli Mali Müşavirlere, "tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıt toplama"⁵¹ zorunluluğu getirilmiştir.

Yine tam tasdik kapsamında meslek mensubu, "kurum ve kuruluşların ma-

49 Ersin Güredin, **a.g.e.**, s.27.

50 Nejat Bozkurt, **a.g.e.**, s.53.

51 Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", Madde: 14.

li tablolarında yer alan; varlık, kaynak, gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğinin tespiti için gerekli bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek"⁵² zorundadır.

Sınırlı uygunluk denetimini gerçekleştirecek olan meslek mensubu da, kurum ve kuruluşların vergi beyannamesinin ekindeki mali tabloların defterlere uyguladığını bu tablolarda yer alan; varlık (aktif), kaynak (pasif), gelir ve giderlerinin gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini saptamak amacıyla yeterli miktar ve güvenilirlikte her türlü gerekli bilgi, belge ve kayıtları toplamak ve bu kanıtları değerlendirmek zorundadır.

Toplanacak olan kanıtların yeterli miktar ve güvenilirlikte (kalitede, uygunlukta) olması denetçinin denetim raporunda ortaya koyacağı görüşü için önem arz etmektedir. Toplanacak olan kanıtların miktar ve güvenilirlik olarak yeterli olup olmadığının belirlenmesi denetçinin öznel yargısına bağlı olmakla birlikte, kanıtların miktar ve güvenilirliğine etki eden bazı unsurlar vardır ve bu unsurlar Tablo-2’de özetlenmiştir⁵³.

Tablo-2: Denetim Kanıtlarının Miktarını ve Güvenirliliğini Etkileyen Unsurlar

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

52 Maliye Bakanlığı, 3 Ocak 1990 tarihli, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları" Madde: 55.

53 Ersin Güredin; **a.g.e.**, s. 107-113.

Tablo-2’den de görüleceği gibi; toplanacak olan denetim kanıtlarının miktarının belirlenmesinde, incelenen unsurun önemlilik ve risk derecesi, kanıtın niteliği ve elde etme maliyeti ile ana kütleinin büyüklüğü ve özelliği meslek mensubunca dikkate alınması gereken kriterlerdir. Meslek mensubu toplayacağı kanıtların güvenilir olmasına da özen gösterecektir. Toplanacak olan kanıtların güvenilirliğini ise; kanıtın geçerli (ilgili) olması, kanıtın kaynağı, zamanlılığı, nesneliliği ve sürekliliği etkilemektedir. Denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirliğini etkileyen unsurlarla denetim kanıtlarının miktar ve güvenilirlikleri arasındaki ilişki Tablo-3’de özetlenmiştir

Tablo-3: Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliliğini Etkileyen Unsurlarla Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliliği Arasındaki İlişki

Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliliğini Etkileyen Unsurlar	Denetim Kanıtlarının Miktar ve Güvenirliliği
Denetlenecek unsurun önemlilik düzeyi artarsa,	toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Denetlenecek işletmede karşılaşılabilecek risk artarsa,	toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanacak kanıtların güvenirliliği artarsa,	toplanması gereken kanıt sayısı azalır.
Toplanacak kanıtların sayısı arttıkça,	toplanacak kanıtların maliyeti ve harcanan zaman artar.
Denetlenecek işletmenin işlem miktarı ve işlemlerin heterojenliği arttıkça,	toplanması gereken kanıt sayısı artar.
Toplanan kanıtların, denetimin asıl amacıyla olan ilgililik derecesi arttıkça,	toplanan kanıtların güvenirliliği artar.
Denetim kanıtlarının elde edildiği kaynak üzerinde denetlenen işletmenin etkisi azaldıkça,	toplanan kanıtların güvenirliliği artar.
Denetim kanıtları denetim döneminin sonunda ve/veya sonrasında elde edilirse,	toplanan kanıtların güvenirliliği artar.
Toplanan kanıtların objektifliği arttıkça,	toplanan kanıtların güvenirliliği de artar.

Denetim kanıtlarını farklı kriterlere göre sınıflandırmak mümkün olmakla birlikte, yapısal açıdan denetim kanıtlarını;

- işletmenin muhasebe kayıt ortamından elde edilen kanıtlar ve
- destekleyici kanıtlar olarak sınıflandırmak mümkündür⁵⁴

54 Nejat Bozkurt, a.g.e., s.54. Ersin Güredin a.g.e., s.98.

Bilanço, Gelir Tablosu vb. finansal tablolar, finansal olayların kaydedildiği kayıt ortamı için tutulan her türlü defterler, hesap planı ve çalışma kağıtları gibi denetlenen işletmede hazır bulunan kanıtlar işletmenin muhasebe kayıt ortamından elden edilen kanıtlardır. Destekleyici kanıtlar ise; yevmiye kayıtlarının yapılmasına esas teşkil eden her türlü yasal belgeler ve sınırlı uygunluk denetimini gerçekleştirecek olan denetçinin kanıt toplama tekniklerini kullanarak toplayacağı diğer belge ve bilgilerden oluşmaktadır. Genel olarak, destekleyici kanıtların güvenilirliği, denetlenen işletmenin kayıt ortamından elde edilen kanıtların güvenilirliğine oranla daha yüksektir.

6.3. Kanıt Toplanılacak Temel Konular

Meslek mensubu SUD faaliyeti süresince; muhasebe denetimi, bilanço denetimi, gelir tablosu denetimi, vergi denetimi ve mali tabloların test edilmesi⁵⁵ çalışmalarından oluşan alt denetim birimleriyle ilgili olarak denetim tekniklerini kullanarak kanıt toplayacaktır. Her bir alt denetim birimi için izlenecek olan faaliyetler ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir.

Meslek mensubu "muhasebe denetimi" kapsamında aşağıdaki konulara ilişkin olarak denetim kanıtları toplayacaktır:

- Muhasebede kayıt ve matematiksel hataların tespit edilmesine yönelik,
- Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin tespit edilmesine yönelik,
- Muhasebe hesaplarına intikal etmeyen kayıt dışı işlemlerin tespit edilmesine yönelik,
- Muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ile mevzuata uygunluğunun tespit edilmesine yönelik,
- Muhasebe yöntem ve politikalarının geçmiş yıllar ile mukayesesi ve değişikliklerin nedeninin araştırılmasına yönelik kanıtlar.

55 Maliye Bakanlığı, 3 Ocak 1990 tarihli, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Teminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları" Madde: 55.

Meslek mensubu "bilanço denetimi" kapsamında aşağıdaki konulara ilişkin olarak denetim kanıtları toplayacaktır:

- Aktif ve pasif hesapların denetimine yönelik,
- Dönem içi mizanlar ile hesapların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolüne yönelik,
- Bilanço gününden önce meydana gelen ve sonradan tespit edilen işlemlere ait kayıtların kontrolüne yönelik,
- Envanter işlemlerinin yapılması ve kontrolüne yönelik,
- Kapanış kayıtlarının kontrolüne yönelik kanıtlar.

Meslek mensubu "gelir tablosunun denetimi" kapsamında aşağıdaki konulara ilişkin olarak denetim kanıtları toplayacaktır:

- Hasılat ve maliyet hesapları ile randıman ve firelerin kontrolüne yönelik,
- Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılmasına yönelik,
- Gelir ve gider hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolüne yönelik kanıtlar.

Meslek mensubu "vergi denetimi" kapsamında ise aşağıdaki konulara ilişkin olarak denetim kanıtları toplayacaktır:

- Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğuna yönelik,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğuna yönelik,
- Muhasebe kayıtlarına geçmeyen işlemlerin ve belgelerin tespitine yönelik,
- Aktif ve pasif hesapların değerlemelerinin mevzuata uygunluğuna yönelik,

- Alış, satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin tespitine yönelik,
- Vergi matrahının doğruluğunun tespitine yönelik,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit ve özel) mevzuata uygunluğunun tespitine yönelik kanıtlar.

Meslek mensubu "mali tabloların test edilmesi" kapsamında ise aşağıdaki konulara ilişkin olarak denetim kanıtları toplayacaktır:

- Bilanço ve gelir tablosu ve diğer ek mali tabloların Muhasebe Uygulama Tebliği'ne uygunluğuna yönelik,
- Bilançoların defterler ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolüne yönelik,
- Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye intikalinin mevzuata uygunluğunun kontrolüne yönelik kanıtlar.

6.4. Kanıt Toplama Teknikleri ve Yöntemleri

Meslek mensubu, SUD kapsamında, denetim raporunda görüş bildirebilmek için, denetim tekniklerinden yararlanarak yeterli miktar ve güvenilirlikte denetim kanıtı toplamalıdır. Meslek mensubu, denetim yöntemleri ve denetim işlemlerinden oluşan geleneksel denetim tekniklerine başvurarak işletmenin muhasebe kayıt ortamından elde edilebilecek kanıtları toplayabilir⁵⁶ Ayrıca, meslek mensubu denetlenen işletmenin kayıt ortamından elde edilen kanıtların doğruluğunun saptanması ve desteklenmesi için destekleyici kanıt toplama tekniklerine başvurarak da destekleyici kanıtları toplayabilir. Denetim kanıtı toplama teknikleri⁵⁷ Tablo-4'de özetlenmiştir. Meslek mensubu SUD süresince bu tekniklerden uygun olanlarına ve ihtiyaç duyduğu teknikleri kullanacaktır.

56 Ersin Güredin; a.g.e., s.99.

57 A.g.e., s.99-106, 123-131.

Tablo-4: Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri	Denetim yöntemleri Denetim işlemleri
a) Denetim İşlemleri	<ul style="list-style-type: none">● Karşılaştırma işlemi● Tutar aktarmalarının denetimi● Aritmetik inceleme● Belgelerin incelenmesi
b) Destekleyici Kanıt Toplama Teknikleri (Denetim Yordamları, Denetim İşlemleri)	<ul style="list-style-type: none">● Fiziki inceleme● Gözlem● Yeniden hesaplama● Soruşturma● Göz atma● Kayıt sistemini yeniden izleme● Belge inceleme● Analitik inceleme● Doğrulama (SUD'nde kullanılmaz.)
c) Denetim Yöntemleri	<ul style="list-style-type: none">● Şekli denetim ve maddi denetim● Aralıksız denetim ve örnekleme yoluyla denetim● İleriye doğru denetim ve geriye doğru denetim● Doğrudan denetim ve dolaylı denetim

6.4.1. Geleneksel Denetim İşlemleri

6.4.1.1. Giriş

SUD faaliyetleri sırasında denetim işlemini gerçekleştiren kişiler tarafından başvurulan, karşılaştırma işlemi, tutar aktarmalarının denetimi, aritmetik inceleme ve belgelerin incelenmesi gibi işlemler geleneksel denetim işlemlerini oluşturmaktadır. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

6.4.1.2. Karşılaştırma İşlemi

Meslek mensubu, çeşitli nedenlerle aralarında uygunluk bulunduğu inandığı tutarlar arasında karşılaştırmalar yaparak denetim kanıtı toplayabilir. Karşılaştırma işlemleri temel prensip olarak, defter kayıtları arasındaki doğruluğu toplamlar arasında karşılaştırma ve tek tek tutarlar arasında karşılaştırma yaparak belirlemeye yönelik çalışmalardır. Bu teknikteki temel amaç, muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi açısından tutarlar arasında eşitliğin (uygunluğun) var olup olmadığının tespit edilmesidir⁵⁸.

6.4.1.3. Tutar Aktarmalarının Denetimi

Tutar aktarmalarının denetimi tekniği ile kanıt toplamının temel amacı, tutarların yanlış aktarılması veya doğru tutarların ait oldukları hesaba değil de başka bir hesaba kaydedilmesi sonucu meydana gelmiş hataları tespit etmeye çalışmaktır⁵⁹. Örneğin; beş milyon liralık bir faturanın yanlışlıkla elli milyon olarak muhasebeleştirilmiş olması veya demirbaşlar hesabına kaydedilmesi gereken bir faturanın yanlışlıkla bir gider hesabına yazılmış olması.

6.4.1.4. Aritmetik İnceleme

Muhasebe verilerinin çoğunluğu aritmetik işlemler sonucu elde edilmektedir. Dolayısıyla da bu işlemlerde hata yapılmış olması her zaman için mümkündür. Meslek mensubu, aritmetik işlemlerin çokluğu nedeniyle, örnekleme yaparak bazı aritmetik işlemleri tekrarlamalı ve doğruluklarını kontrol etmelidir. Örnek olarak, amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamalarının aritmetik inceleme ile doğruluklarının test edilmesi.

58 Ersin Güredin, **a.g.e.**, s.103.

59 **A.g.e.**, s.104.

6.4.1.5. Belgelerin İncelenmesi

Geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olan belge incelemesi tekniğinde temel amaç, olası hataları kaynağında belirlemek ve ileriye yansımını engellemektir. Belge incelemesi iki aşamalı bir süreçtir⁶⁰. Birinci aşamada belgeler ile defter kayıtları arasında uygunluk aranır. İkinci aşamada ise, defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin şekli ve maddi uygunlukları kontrol edilir.

Belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kontrolleri yapılırken dikkat edilecek hususlar ana hatlarıyla aşağıdaki gibidir⁶¹:

- Belgelerin aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.
- Belge üzerindeki açıklama olayı yanlış anlamaya yol açmadan tüm açıklığıyla yansıtılmalıdır.
- Belgeler üzerindeki onay ve imzaların geçerliliği araştırılmalıdır.
- Belgeler sıra numarası izlemeli ve bu numaraya göre atlanmadan tasnif ve dosyalanmış olmalıdır.
- Her belge üzerinde düzenlenme tarihi veya işletmeye giriş tarihi aranmalıdır.
- Her belge muhasebe kaydını yapan kişi tarafından kayıt yapıldığında imzalanmış olmalıdır.
- Belgeler bir daha kullanılmayacak bir biçimde damgalanmalıdır.
- Belgelerin her zaman kolaylıkla bulunabilmesi için belge üzerine ve ilgili hesaplara gerekli açıklama düşülmelidir.

60 Ersin Güredin, **a.g.e.**, s.105.

61 **A.g.e.**, s.106.

6.4.2. Destekleyici Geleneksel Kanıt Toplama Teknikleri

6.4.2.1. Giriş

SUD sırasında denetçiler tarafından başvuru, fiziki inceleme, gözlem, yeniden hesaplama, soruşturma, göz atma, kayıt sistemini yeniden izleme, belge incelemesi ve analitik inceleme gibi teknikler destekleyici geleneksel kanıt toplama tekniklerini oluşturmaktadır. Bu teknikler kısaca aşağıda açıklanmıştır.

6.4.2.2. Fiziki İnceleme (Sayım ve Envanter İncelemesi)

Bu teknikle meslek mensubu, sayılabilen, ölçülebilen tartılabilen işletme kayıtlarındaki mevcutları ve borçları sayar, ölçer ve tartar. İşletme kayıtlarında gösterilen mevcutlar ve borçların ilgili mevzuat hükümlerinde öngörülen belgelerle doğrulanması, fiili ve kaydi envanterlerin yapılması çalışmaları bu tekniğin kapsamındaki kanıt toplama çalışmalarıdır⁶². Kasa mevcudunun sayılması, portföydeki çek ve senetlerin fiziki sayımı, stokların sayımı ve maddi duran varlıkların sayımı bu kapsamdaki sayım ve incelemelerdir.

Denetlenen işletmenin kayıtlarında gözüken maddi varlık unsurlarının fiziki olarak işletmede bulunup bulunmadığının tespit edilmesi ve fiziki varlığı tespit edilen unsurların mülkiyetinin denetlenen işletmeye ait olup olmadığına belgelere başvurularak denetlenmesi gerekir. Örneğin; işletme bilançosunda kayıtlı olan bir makinenin doğruluğunun tespitinde öncelikle sözkonusu makinenin fiziki olarak işletmede bulunup bulunmadığına ilişkin fiziki tespit yapılacak ve fiziki olarak var olan makinenin işletmeye ait olup olmadığına tespiti için de faturasının denetlenen işletme adına düzenlenip düzenlenmediğinin kontrol edilmesi gerekecektir.

Denetçi fiziki inceleme tekniğini kullanarak maddi kıymetlerin varlığı ve

62 Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", Madde: 15-a.

durumu hakkında doğrudan bilgi edinirler ki; doğrudan edinilen bilgilerin güvenilirliği de yüksektir⁶³. Dolayısıyla, en yüksek güvenilirliğe sahip fiziki kanıtlar fiziksel inceleme sonucunda toplanan kanıtlardır.

6.4.2.3. Belge İnceleme

Muhasebenin temel kavramlarında birisi de "tarafsızlık ve belgelendirme kavramı"dır. Bu kavram gereği, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekmektedir. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu, muhasebe kaydının doğruluğuna; muhasebe kaydının doğruluğu da kaydın dayanağı olan belge veya belgelerin doğruluğuna bağlıdır.

SUD'nde finansal tablolarda beyan edilen bilgilerin doğruluğunu tespit etmek için muhasebe sürecinin tersi yönünde inceleme yapmak gerekmektedir⁶⁴. Bu amaçla, finansal tablolardaki bilgiler işletmenin muhasebe kayıtlarıyla ve muhasebe kayıtları da bu kayıtlara gerekçe olan belgelerle karşılaştırılacaktır. Belgelerin incelenmesi yoluyla muhasebe kayıtlarının dayanağı olan belgelerin doğrulanması yapılmış olacak, ibraz edilen belgelerin gerçeği yansıtmadığı ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı araştırılmış olacaktır⁶⁵.

Belgelerin incelenerek denetim kanıtlarının toplanmasında izlenilecek süreç aşağıdaki gibidir⁶⁶;

- Muhasebe kaydına dayanak teşkil eden belgenin sahte olup olmadığını tespit etmeye yönelik şekli inceleme.

63 Ersin Güredin, **a.g.e.**, s.123.

64 **A.g.e.**, s.127.

65 Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", Madde: 15-b.

66 Nejat Bozkurt, **a.g.e.**, s.70.

- Sözkonusu belgelerin denetlenen işletmeye ait olup olmadığının incelenmesi.
- Sözkonusu belgelerin içeriğinin denetlenen işletmenin amaç ve faaliyet konusuyla uyumlu olup olmadığının incelenmesi.
- Sözkonusu belgelerde, denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi gereği, gerekli onay ve düzenlemelerin bulunup bulunmadığının incelenmesi.
- Sözkonusu belgelerin içeriklerine uygun olarak doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediklerinin incelenmesi.

6.4.2.4. Soruşturma (Bilgi Toplama)

Soruşturma tekniği, denetlenen işletmenin çalışanlarına yazılı veya sözlü çeşitli sorular sorarak denetim kanıtı toplama tekniğidir. SUD yapılan işletmenin muhasebe kayıtları ve bu kayıtların dayanakları olan belgeler konusunda gerekli açıklığın olmadığı durumlarda ilgililerden sözlü veya yazılı bilgi alınması ve alınan bilgilerin tutanakla tespit edilmesi gerekmektedir⁶⁷.

Denetçi soruşturma tekniğini kullanarak; SUD yapılan işletmenin iç kontrol sistemini tanıyabilir ve SUD faaliyeti sırasında uygulayacağı diğer özel denetim işlemlerinin türünü ve sıklığını saptayarak çalışmalarını yönlendirebilir. Soruşturma tekniği; soruşturma sırasında sorulacak soruların içeriği, kimlere sorulacağı, soruların ilgililere soruluş tarzı.

6.4.2.5. Doğrulama (Teyit İsteme)

Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerle ilgili olarak üçüncü şahısların defter ve belgeleri üzerinde araştırılarak tespit yapmak suretiyle doğrulanması⁶⁸ yoluyla kanıt toplama tekniğine doğrulama

⁶⁷ Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", Madde: 15-c.

⁶⁸ Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", Madde: 15-d.

tekniki denilmektedir. Bu teknikle meslek mensubu denetlenen işletme dışındaki bağımsız bir kaynaktan doğrudan yazılı soruşturma niteliğinde bilgi almaktadır⁶⁹. Sınırlı Uygunluk Denetiminde bu teknik kullanılmayacaktır.

6.4.2.6. Yeniden Hesaplama

Muhasebe bilgi sisteminin girdi aşamasından çıktı aşamasına kadar olan süreçte aritmetik işlemler çoğu zaman kullanılmaktadır. Denetlenen işletmenin beyannamelerinde ve finansal tablolarındaki bilgilerin elde edilmesi aşamasında kayıt ve belgeler üzerinde yapılan her türlü aritmetik işlemlerin doğruluğunun saptanması amacıyla, aritmetik hesaplamaların denetçi tarafında tekrar yapılması işlemine "yeniden hesaplama tekniği" denilmektedir⁷⁰. Zaman ve maliyet kriterleri dikkate alınarak bütün hesaplamalar tekrar yapılmayacak, örnekleme yoluyla seçilen ve önemli olan hesaplamalar tekrar yapılacaktır. Bu doğrultuda, SUD'nde yeniden hesaplamaların yapılması gereken bazı unsurlar aşağıdaki gibidir⁷¹:

- Ticari kar veya zararın tekrar hesaplanması,
- Vergi matrahının ve matrah üzerinden hesaplanan verginin tekrar hesaplanması,
- Kanunen kabul edilmeyen giderler tutarının yeniden hesaplanması,
- Varsa, yatırım indirimlerinin tekrar hesaplanması,
- Varsa, kar dağıtımı ve yedeklerin tekrar hesaplanması,
- Genel toplamaların tekrar alınması,
- Birim maliyetlerin, dönem sonu stoklarının ve satışların maliyetinin tekrar hesaplanması,

69 Ersin Güredin, **a.g.e.**, s.128.

70 **A.g.e.**, s.125.

71 Nejat Bozkurt, **a.g.e.**, s.71.

- Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplarının tekrar hesaplanması,
- Kıdem tazminatı karşılığının, şüpheli alacak karşılığının ve diğer karşılıklarla karşılık giderlerinin yeniden hesaplanması,
- Dövizde dayalı hesapların kur değerlemelerinin yeniden yapılması,
- Reeskont hesaplarının yeniden yapılması, vb.

6.4.2.7. Analitik İnceleme

Analitik inceleme tekniği; denetlenen "işletme hesap ve işlemlerinde ortaya çıkması gereken normal sonuçlarda, varsa sapmaların tespit edilmesi amacıyla, cari yıl hesaplarının aylık veya yıllık olarak randıman, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanım vb. bakımlardan; önceki yıl hesap ve işlemleriyle, kapasite raporlarındaki sonuçlarla, bütçe verileriyle veya sektör ortalamasıyla, teknolojik unsurlar dikkate alınarak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemler uygulanarak sonuçların olması gerekenlerle karşılaştırılması ve değerlendirilmesi⁷²dir. Meslek mensubu, analitik inceleme tekniğiyle, karşılaştırmalar yaparak ve ilişkiler kurarak hesap kalemlerinin uygun olup olmadığına yönelik kanıt toplar⁷³.

Meslek mensubunun analitik inceleme tekniğinin planlanmasında ve yerine getirilmesinde sırası ile takip etmesi gereken aşamalar aşağıdaki gibidir⁷⁴:

- Prosedürlerin oluşturulması;
- o İncelenecek ilişkilerin ve muhasebe tutarlarının tanımlanması,

72 Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik", Madde: 15-f.

73 Seval Kardeş, **Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:29, Ankara, 1996, s.85.

74 Seval Kardeş, **a.g.e.**, s.23.

- o İnceleme prosedürlerinin amaçlarının tanımlanması,
- o Kullanılacak değerlendirme metodlarının belirlenmesi,
- o İncelenen ilişkilerdeki ve tutarlardaki önemli dalgalanmaların belirlenmesi,
- o Analitik inceleme prosedürlerinden istenilen güvenilirliğin belirlenmesi.
- İnceleme için tanımlanmış ilişkileri ve tutarların karşılaştırılması;
- o Verilerin bilgisayarlı mı, bilgisayarsız mı karşılaştırılacağına karar verilmesi,
- o Örneklem dışı riskin kontrolü (yardımcı denetçilerin analitik inceleme prosedürleri konusunda doğru olarak eğitilmeleri gibi),
- o Denetim kontrolünü sağlamak,
- o Karşılaştırma yapmak.
- Önemli dalgalanmaların değerlendirilmesi,
- Önemli dalgalanmaların araştırılması,
- Sonuçların değerlendirilmesi ve karara ulaşılması.

Meslek mensubunun amacı doğrultusunda başvurabileceği analitik inceleme prosedürleri beş ana grupta toplanmaktadır⁷⁵:

- İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,

75 Nejat Bozkurt, **a.g.e.**, s.155.

- İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması.

Trend analizleri, karşılaştırmalı tablolar analizi, dikey analiz, oran analizi ve ussallık testleri meslek mensubunun analitik inceleme prosedürlerinde kullanabileceği tekniklerdir⁷⁶.

6.4.2.8. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Denetlenen işletmenin muhasebe kayıt sistemine girdi teşkil eden belgelerden örnekleme yoluyla bir kısmının seçilmesi, seçilen bu belgelerin kayıtlara nasıl alındıklarının muhasebe süreci içinde aşama aşama takip edilmesi ve böylece varsa kayıt sürecindeki hata ve düzensizlikleri saptamaya çalışmak bu tekniğin genel amacıdır. Bu teknik sayesinde, kayıtların doğru aktarılıp aktarılmadığı, kayıtların uygun sırayı izleyip izlemediği ve belgelerin kayıtlara eksiz alınıp alınmadığı konularında kanıtlar toplamak mümkün olur⁷⁷.

Denetlenen işletmenin kayıt sisteminin yeniden izlenmesi;

- Denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin test edilmesi,
- Hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması,
- Denetlenen işletmedeki muhasebe kayıtlarının eksiksiz ve doğru olarak yapılıp yapılmadığının test edilmesi vb. konularda denetçiye belgesel türde kanıt sağlar⁷⁸.

76 A.g.e., s.165

77 A.g.e., s.70.

78 Ersin Güredin, a.g.e., s.127.

6.4.2.9. Gözlem

Gözlem tekniğinin konusunu kişiler, işlemler ve süreçler oluşturmaktadır. Meslek mensubu, SUD faaliyetinde bulunduğu işletmede gerçekleştirilen belirli bir faaliyeti gözlemleyerek, faaliyetlerin olması gerektiği gibi yapıp yapılmadığı hakkında kanıt toplar. Bu şekilde kanıt toplama tekniğine gözlem tekniği denilmektedir. Gözlem tekniği ile toplanan bilgiler bizzat meslek mensubu tarafından toplandığı için güvenilirliği yüksektir⁷⁹.

Gözlem tekniğinde, meslek mensubu faaliyetlere bizzat katılmaz, gözlemci konumundadır. Bu nedenle, gözlem tekniği fiziki inceleme ve sayım tekniğinden farklılık gösterir⁸⁰.

6.4.2.10. Göz Atma

Göz atma tekniğinde meslek mensubu denetlediği işletmenin muhasebe bilgi sistemini yüzeysel olarak inceler ve bu inceleme sonrasında farkına vardığı olağandışı uygulamaları saptar. Daha sonra, saptadığı olağandışı uygulamalar için derinlemesine araştırma yapar. Dolayısıyla, meslek mensubu göz atma tekniği ile doğrudan denetim kanıtı toplamamakta, diğer hangi kanıt toplama tekniklerini uygulayarak hangi denetim kanıtlarını toplaması gerektiğini saptamaya çalışmaktadır⁸¹.

6.4.3. Geleneksel Denetim Yöntemleri

6.4.3.1. Giriş

Yapılacak SUD faaliyetleri sonucunda belirli bir yargıya varabilmek için yeterli kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilmesi, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Çalışma Sahası Standartlarının üçün-

79 A.g.e., s.124.

80 Nejat Bozkurt, a.g.e., s.71.

81 Ersin Güredin, a.g.e., s.126-127.

cüsünü oluşturmaktadır. Bu doğrultuda yapılacak çalışmalarda, denetim faaliyetlerine katılacak kişilerin davranış biçimleri ve eğilimleri, denetim faaliyetlerinin yapılış biçimi ve kapsadığı alan gibi unsurlar açısından sistematik bir şekilde sınıflandırıldığında, geleneksel denetim yöntemleri karşımıza çıkmaktadır. Geleneksel denetim yöntemlerini aşağıdaki gibi dört grupta toplamak mümkündür.

6.4.3.2. Şekli Denetim - Maddi Denetim

Şekli denetim, daha ziyade uygunluk denetimidir. Örneğin finansal tablolar şekil ve sınıflandırma ilkelerine uygun mudur? Bilançonun aktifi, dönen ve duran varlık şeklinde sınıflandırılmış mıdır? Finansal tablolardaki unsurlar olması gereken yerde midir? Diğer bir ifade ile bu unsurlar finansal tabloların şekil ve sınıflandırılması kurallarını kapsayan Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun olarak kaydedilip, raporlanmış mıdır? Benzeri sorulara cevap bulmak için yapılan denetim çalışmaları ve faaliyetleri şekli denetimi ortaya koymaktadır.

Maddi denetim ise "hataları ortaya çıkarma" denetimi olarak da adlandırılabilir. Zira bu tür denetim faaliyetlerinde olası maddi hataların ortaya konması hedeflenir.

Ancak, her iki denetim türü birlikte bir bütünü oluşturur. Bunları kesin çizgilerle birbirinden ayırarak denetim faaliyetlerinin yürütülmesi az rastlanan bir durumdur. Dolayısıyla, SUD faaliyetleri sırasında, hem şekli denetim hem de maddi denetim yapılması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

6.4.3.3. İleriye Doğru Denetim ve Geriye Doğru Denetim

İleriye doğru veya geriye doğru denetim faaliyetleri, denetim çalışmalarının nereden başlatılacağı ve nerede sona erdirileceğine ilişkindir. Sondan başlayıp başa doğru yol almak, geriye doğru denetim, baştan başlayıp sona doğru hareket etmek ileriye doğru denetim olarak adlandırılabilir. SUD

kapsamında, beyannamelerden başlayıp, finansal tablolar, bu tabloların dayanağını oluşturan mizanlar ile devam ettirmek ve nihayetinde mizanlara konu olan muhasebe kayıtları ve muhasebe kayıtlarına nesnet teşkil eden muhasebe efişleri ve belgelerinin incelenmesi geriye doğru denetim faaliyetini oluşturacaktır. Bu sürecin tersinin yaşanması ise kuşkusuz ileriye doğru denetim çalışmasını oluşturacaktır. SUD kapsamında önerilen geriye doru denetim çalışmasıdır. Zira, SUD' un temel amacı, imzalanacak olan vergi beyannamelerinin ve ekleri finansal tabloların önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığını ortaya koymaktır.

6.4.3.4. Tam veya Aralıksız Denetim – Örneklemeye veya Sondajlama Yoluyla Denetim

Aralıksız veya tam denetim ile örneklemeye veya sondajlama denetim birbirinin muadili denetim türünü oluşturmaktadır. Ancak bazı durumlarda her iki denetim türüne de rastlandığı görülmektedir.

Aralıksız denetim, denetime konu olan muhasebe dönemi ile ilgili denetlenecek her unsuru, her belgeyi, her olayı ve diğer tüm unsurları denetim faaliyeti kapsamına almak demektir. Ancak, orta ve büyük ölçekli işletmelerde böyle bir uygulamanın gerçekleştirilmesi mümkün değildir. Böyle bir uygulamanın gerçekleştirilmesi için hem zaman hem de kaynak yetersizliği söz konusu olacaktır. Bu nedenle, örneklemeye veya sondajlama tekniği ile denetim faaliyetine başvurulur. Doğal olarak örneklemeye yöntemleri ile denetim yapılmasında başarı elde etmek, söz konusu örneklemeye işlemlerinin temel istatistik kurallarına uygun olarak yürütülmesi gerekir. Bunun için ana kütleinin belirlenmesi, optimal örnek büyüklüğünün belirlenmesi ve örneklemeye amacıyla test tekniklerinin kullanılması gerekmektedir. Bu konuların detaylı bir şekilde ele alınması bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu konular ile ilgili olarak, muhasebe meslek mensupları üniversitelerimizde okutulan işletme bilimine uyarlanmış istatistik kitaplarından yararlanabilirler.

6.4.3.5. Direkt Denetim ve Endirekt Denetim

Direkt veya doğrudan denetim, hedeflenen ne ise onun üzerine doğrudan gidilerek veya erişim sağlanarak yapılan denetim şeklidir. Örneğin; stokların hangi değerlendirme yöntemi ile değerlendirildiğinin belirlenmesi doğrudan bir çalışma gerektirecektir. Dolaylı veya endirekt denetim ise olaylara dolaylı yaklaşmayı gerektirir. Örneğin; bazı varlıklar ile gelir tablosu unsurları arasında dolaylı bazı ilişkiler vardır. Gelir tablosunda "faiz gelirleri" söz konusu ise muhasebe döneminde işletmenin faiz getirisi sağlayacak bir yatırımın olması gerektiği konusunda bir yargıya varılabilir. Ancak dolaylı denetim şeklinin doğrudan denetim şekline göre daha riskli olabileceğini söylemek mümkündür. Bu doğrultuda işin önemlilik derecesine göre, önemli görülenlerin doğrudan, önem derecesi düşük olanların dolaylı denetim uygulanarak bir yargıya varılması söz konusu olmalıdır.

6.4.4. Bilgi İşlem Uygulamaları ve Sınırlı Uygunluk Denetimi

6.4.4.1. Giriş

Günümüzde her işletmenin bir bilgi işleme sistemine sahip olduğunu söylememiz mümkündür. Finansal olaylar bazı işletmelerde tamamen kişiler tarafından yerine getirilirken diğer bazı işletmelerde ise bilgisayarlardan yararlanılarak yerine getirilmektedir.

İşlemlerin tamamen kişiler tarafından yerine getirildiği ortamlarda, gerek defterler ve belgeler gerekse finansal raporlar, tamamen kişilere bağlı olarak yapılmakta ve yürütülmektedir. Bu durumda yapılacak denetim çalışmaları tamamen defter ve belge üzerinde yoğunlaşacaktır.

Bazı işlemlerin ve faaliyetlerin bilgisayar ortamında izlenmesinde ülkemizde gelinen noktayı çeşitli başlıklar altında toplamak mümkündür:⁸²

82 Recep Pekdemir ve Mete Önal, "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri", **VI.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya-Kemer, Mayıs 1999.

6.4.4.2. Genel Muhasebe Programları

Muhasebe faaliyetlerinin bilgisayar ortamında izlenmesinde öncülük eden programlar "genel muhasebe programları" şeklinde yapılandırılmıştır. Bu programlarda, işletme olaylarını temsil eden ve başka ortamlarda hazırlanmış fatura ve benzeri belgelerin ve bu belgelerde yer alan bilgilerin "muhasebe fişleri"ne dönüştürülerek işlenmesi gerçekleştirilmektedir. Günümüzde oldukça geride kalmış sayılabilecek bu tür sistemleri kullanan işletmeler ve muhasebe hizmeti veren bürolara rastlamak mümkündür. Bu tip programların temel ürünü devlet birimlerine verilecek beyan ve bildirimlerin daha hızlı bir şekilde hazırlanmasını sağlamaktır. Bu tip programların yer aldığı ortamlarda işletme kararlarının alınmasında yardımcı olabilecek bilgilerin üretildiğini iddia etmek mümkün değildir.

Yarı-Otomatik Entegre Sistemler: Bu tip sistemlerde, yukarıda belirtilen genel muhasebe programlarında gerçekleştirilen faaliyetlerin yanında diğer bazı işletme faaliyetleri de bilgisayar ortamında yürütülebilmektedir. Örneğin stok kontrolü, müşteri takibi, çek-senet, nakit gibi ödeme belgelerinin izlenmesi, banka hesaplarının takibi, personel ile ilgili işlemlerin bilgisayar ortamında izlenmesi, vb. Bu faaliyetler arasında genel muhasebe ortamında muhasebeleştirilmesi, ve dolayısıyla devlete verilecek beyan ve bildirimlerde yer alması gereken bazı faaliyetler söz konusudur. Bu faaliyetlerin muhasebe fişlerine dönüştürülerek kayıtlara alınması ve dolayısıyla muhasebe faaliyetleri kapsamında işlenmesi işlemleri yarı-manuel olarak otomasyona bağlanmış olan sistemler bu grubu oluşturmaktadır. Bu grupta açıklanmaya çalışılan sistemlere daha çok küçük ve orta ölçekli işletmeler ile gelişmiş ve gelişmekte olan muhasebe bürolarında rastlamak mümkündür.

Tam Otomatik Entegre Sistemler: Bu gruba giren sistemlerde, yukarıda ikinci grupta belirtilen muhasebe faaliyetlerine destek olarak yürütülen faaliyetlerin doğrudan-otomatik olarak muhasebeleştirilmesi, diğer bir ifade ile muhasebe fişlerine dönüştürülmesi işlemleri gerçekleştirilebilmekte-

dir. Kuşkusuz bu tip sistemler yukarıda açıklanmaya çalışılan sistemlerden daha ileride bulunmaktadır. Bu sistemler daha çok orta ve büyük ölçekli işletmelerde karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bu sistemler, maddi, beşeri ve mali açıdan yatırım gerektirmektedir. Bu sistemler için yeterli kalifiye personel ve yeterli maddi ve mali kaynak gerekmektedir. Bu kaynakları daha ziyade büyük ölçekli işletmeler karşılayabilmektedir.

6.4.4.3. Belge Muhasebesinden İşlem Muhasebesine Geçiş Akımı

Günümüzde gelinen noktada gerek ülkeler gerekse işletmeler kağıt-defter gibi unsurlar ile uğraşmaktan gün geçtikçe uzaklaşmaktadırlar⁸³. Bu durum da "belge muhasebesi" yaklaşımından "işlem muhasebesi" yaklaşımına doğru bir eğilim gerektirmektedir. Belge muhasebesi dendiğinde muhasebe faaliyetinin mutlaka bir belgeye dayandırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Oysa işlem muhasebesi yaklaşımında mutlaka belgenin düzenlenmesi diye bir dayatma söz konusu değildir. Bu yaklaşımda önemli olan işlemin gerçekleşmiş olmasıdır. Burada belirtilen işlem muhasebesi yaklaşımını çeşitli örnek olaylarla aşağıdaki gibi somutlaştırmak mümkündür⁸⁴.

Örnek Olay 1: ATM'ler

ATM (Automatic Teller's Machine) günümüz bankacılık işlemlerinde kullanılan otomatik para-işlem makinelerinin genel adıdır. Kişiler sahip oldukları erişim kartları ile bu makineler yardımı ile bankalardaki mevduat hesaplarından para çekeabilmekte ve diğer bankacılık işlemlerini kolayca yapabilmektedirler. Söz konusu makinelerde yapılan işlemler ile ilgili ola-

83 Bunun en tipik örneği Microsoft Şirketinde yaşanmaktadır. Söz konusu şirketin genel merkezinde bilgisayar yazıcıları ortadan kaldırılarak, tamamen kağıtsız bir dünya hedeflenmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Scott M.Boggs, "Accounting: The Digital Way; How Microsoft Adds Up?", **Journal of Accountancy**, May 1999.

84 Recep Pekdemir ve Mete Önal, a.g.b.

rak son zamanlarda belge istenip-istenmediği sorulmaktadır. Hatta bazı durumlarda belge istense dahi makinede belgenin dzenlenmesi için yeterli kağıt bulunmadığı söz konusu olmaktadır.

rnek Olay 2: Telefon, Ev ve İş Yeri Bankacılığı

Günümüzde kısıtlı dahi olsa ev ve iş yerlerinden veya sokaklardaki kamu telefonlarından (ton sesi veren tuşlu telefon olması koşuluyla) bankacılık işlemi yapmak oldukça mümkündür. Bu işlemlere ilişkin olarak işlemlerin yapıldığı anda belgenin dzenlenmesi mümkün olmayabilmektedir.

rnek Olay 3: Marketlerde Yazar Kasa Faaliyetleri

Günümüzde süper ve hiper marketlerde faaliyetlerin, aliş ve satışların otomasyona tabi tutulması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Marketlerde kasiyerler günümüzde sadece malların optik okuyucular tarafından okunmasını sağlamaktadır. Eğer kullanılmayacaksa, müşterinin bu satış işlemine ilişkin belgeyi teslim almasına gerek yoktur. Önemli olan, barkod okuyucunun satış yapılan malın kodunu okuduğu zaman, satış işleminin gerçekleştirmesi, satış muhasebe kaydını yapması, satış yapılan malı stoktan dışmesi ve satışlar maliyeti hesaplarına kaydetmesi, ve bu işlem nedeniyle Katma Değer Vergisi uygulamasında beyanın ne şekilde değişeceğini belirlemesi ve bu beyanı gerçekleştirmesi yeterlidir. Bu işlemler günümüz marketiliğinde tam otomatik-entegre sistemlerde oldukça basit bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Görüldüğu gibi ne belge muhasebesi gereksinim vardır, ne de işlemlerin muhasebe faaliyetleri arasına dahil edilmesinde muhasebeciye gereksinim vardır.

rnek Olay 4 : Otellerdeki Mini Barların Otomasyonu

Yazarların sahip olduğu tecrübelerden biri şöyledir. Gelişmiş ülkelerdeki çok yıldızlı otellerden birinde otel odasında yer alan televizyon aynı zamanda uzaktan kumanda ile idare edilebilen bir bilgisayar terminalini oluşturmaktadır. Otel müşterisi hesabını söz konusu terminalden anlık ola-

rak izleyebilmektedir. Bunun yanında, otel odasında bulunan mini bardaki ürünler özel kapakların arkasında bulunmaktadır. Kapakların üzerinde ise şöyle bir ifade yer almaktadır: "Bu kapağı kaldırırsanız, kapağın arkasındaki ürünün satış bedeli, hesabınıza borç olarak kaydedilmektedir." Denecek için kaldırdığımızda, söz konusu satış bedelinin hesabımıza borç olarak kaydedildiğini televizyon ekranında izlemek mümkündür. Bunun sonucunda söz konusu malın bedeli müşterinin hesabına borç olarak kaydedildiğinde, söz konusu bilgi işlem sistemi, o malın satışını gerçekleştirmekte ve satış muhasebe kaydını yapmakta ve söz konusu malı stoktan düşmekte ve satışlar maliyeti kaydını da yapmaktadır. Görüldüğü gibi bu işlemde de herhangi bir belge düzenlenmemektedir. Önemli olan işlemin gerçekleşmiş olmasıdır.

Yukarıda aktarılan örnek olaylar, gelecekte muhasebe uygulamalarının günümüzdeki boyutundan çok farklı bir yapıya doğru değişeceğini ortaya koymaktadır. Bunun sonucunda muhasebe mesleği özellikle ülkemizde günümüzdeki tanım ve kapsamından oldukça farklılaşacaktır. Özet olarak defter tutma veya ekonomik olayların kaydedilmesi, muhasebe faaliyetleri arasından çıkacaktır. Hatta aşağıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi, geleceğin muhasebe uygulamalarında defter ve belgeler ortadan kalkacaktır. Nitekim Maliye Bakanlığı bünyesinde gerçekleştirilen otomasyon çalışmaları sonucunda yakın bir zaman içinde vergi dairelerindeki vezne bölümleri ortadan kalkacak, tahsilat ve ödemeler elektronik ortamda ve tamamen bankacılık sistemine kanalize edilecektir⁸⁵. Bunun sonucunda mükellefler vergi yükümlülüklerini evden telefon bankacılığı yoluyla yerine getirebilecekler, bu sırada evdeki işlemler ile ilgili evde herhangi bir belge düzenlenemeyecektir.

Görüldüğü gibi bilgisayarlı ortamda gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin denetlenmesi, tamamen kişiler tarafından yürütülen muhasebe sistemlerinin denetlenmesi şeklinden farklılık gösterecektir. Yine yukarıda belir-

85 Maliye Bakanlığı'nın 3-8 Eylül 2002 tarihlerinde İstanbul'da düzenlenen Avrasya CeBit Bilişim Fuarı'ndaki standında detaylı bilgi ve belgeler yer almıştır. .

tildiği gibi işletmelerin bilgisayarlı bilgi işlem sistemlerinin kapasiteleri birbirlerinden oldukça farklılıklar içerebilecektir. Bu nedenle, SUD gerçekleştirilecek işletmelerin sahip oldukları bilgisayarlı bilgi işleme sistemlerinin kapasiteleri ve becerilerinin önceden tanınması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olacaktır.

7. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNDE ÇALIŞMA KAĞITLARI VE ÇALIŞMA DOSYALARI

7.1.Giriş

Çalışma kağıtları ve denetim çalışma dosyaları her denetim faaliyetinde olması gereken temel unsurları oluşturmaktadır. Yapılan denetim faaliyetinin sistematik bir şekilde yürütülmesi ve denetim faaliyetinin sağlıklı bir şekilde kanıtlanabilmesi için gereklidir. Muhasebe meslek mensuplarının her türlü denetim faaliyetlerinde bu konu ile ilgili olarak, muhasebe meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını düzenleyen, Maliye Bakanlığı'nın ilgili yönetmeliğini bir rehber olarak alması yararlı olacaktır.

7.2. Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde Denetim Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyası

Söz konusu yönetmelikte konu aşığıdaki gibi ele alınmıştır:

"Denetim Çalışma Kağıtları ve Çalışma Dosyası

Madde 56 – Meslek mensubu, denetimini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Bu kayıt düzeni, çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir.

Çalışma kağıtları; meslek mensuplarının denetleme yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmeleri sonucu ulaşılan kanaati ihtiva eden kağıtlar olup uygulamada kullanılması mecburidir. Ayrıca, yeminli mali müşavirlerin yaptığı tasdik işlemi ile ilgili denetimlerde, resmi defterler ile gerekli görülen belge ve kayıtlar tarih ve imza atılarak mühürlenir.

Çalışma kağıtlarının formu, en az aşağıdaki bilgileri ihtiva etmesi şartı ile; meslek mensubunca serbestçe düzenlenebilir.

a) Denetlenen müşteri, denetimin dönemi, hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun adı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almaktadır.

b) İleride denetim faaliyeti araştırıldığında; meslek mensubunun savunmasına temin edecek şekilde; yapılan denetim çalışmalarının tüm safhalarını ve sorumluluk safhalarını göstermelidir. Bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin en az her ay yapılması ve çalışma kağıtlarının aylık denetim faaliyetlerini göstermesi zorunludur.

c) Hesapların tetkikinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap teyitleri, meslek mensubunun iç kontrol sisteminden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d) Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Çalışma kağıtları çalışma dosyası içinde on yıl süre ile yetkililerin isteği ile ibra edilmek üzere saklanmalıdır.

Çalışma dosyası; Çalışma kağıtlarının, doğruluk testlerinin, yazışmaların, denetlenen kuruluşa ait mukavelelerin, talimatların, yönetim karar suretleri gibi meslek mensubunun denetlenen kurum ve kuruluşun ibrazını istediği belgelerin muhafaza edilmesi amacıyla kullanılan denetim dosyasıdır."

7.3. Mecburi Meslek Kararında Denetim Çalışma Kağıtları ve Denetim Dosyası

7.3.1. Giriş

Sınırlı uygunluk denetim faaliyetleri için yasal dayanak oluşturan muhase-

be meslek mensupları için uyulması mecburi olan meslek kararında da denetim çalışma kağıtları ve denetim dosyası ile ilgili hüküm yer almıştır. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir:

"MADDE 11- Meslek mensubu, SUD faaliyetini düzenli bir kayıt sistemi içinde yapmalıdır. Söz konusu düzen çalışma kağıtları ve bunları toplayan çalışma dosyası ile yerine getirilir. Çalışma dosyası; daimi dosya ve cari dosya olmak üzere iki ayrı dosyadan oluşur.

Çalışma dosyası; SUD sırasında kullanılan çalışma kağıtlarının, uygunluk testlerinin, yazışmaların, SUD'u yapılan kuruluşa ait işlemlerin, sözleşmelerin örnekleri gibi meslek mensubunun belgelerini içerir.

Çalışma kağıtları, meslek mensuplarının SUD yöntem ve teknikleri ile toplanan kanıt ve değerlendirmelerini içeren kağıtlardır. Çalışma kağıtlarının formu en az aşağıdaki bilgileri içermesi koşulu ile; meslek mensubunca serbestçe düzenlenebilir.

Çalışma kağıtlarındaki asgari bilgiler;

a) Vergi beyannamesi imzalanana müşterinin adı-soyadı veya ünvanı, SUD'un dönemi, çalışma kağıtlarının hazırlandığı tarih, hazırlayan meslek mensubunun ya da yardımcısının adı-soyadı ile sorumlu meslek mensubunun imzası yer almalıdır.

b) İleride vergi beyannamesinin imzalanması nedeniyle meslek mensubuna sorumluluk yükletildiğinde meslek mensubunun savunmasına yardımcı olacak şekilde yapılan SUD çalışmalarının tüm aşamalarını ve sorumluluk sınırlarını göstermelidir.

c) Kayıtların ve hesapların incelenmesinde kullanılan özel işaretlerin açıklanması, hesap uygunluğu, meslek mensubunun iç kontrol sistemi ile varsa iç denetim faaliyetlerinden yararlanıp yararlanmadığı veya düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

d) SUD programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan SUD faaliyetinin konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Çalışma kağıtları çalışma dosyası içinde 10 yıl süre ile saklanmalıdır."

Her iki düzenlemeden hareket ederek, çalışma kağıtlarının her bir denetim faaliyeti için önemli olduğunu ve çalışma kağıtlarının meslek mensupları tarafından SUD yöntem ve tekniklerinin uygulanması ile toplanan kanıt ve değerlendirmeleri içeren belgeler veya kağıtlar olduğunu söylememiz mümkündür.

Çalışma dosyası ise SUD faaliyeti sırasında kullanılan çalışma kağıtlarının uygunluk testlerinin, yazışmaların, SUD' u yapılan kuruluşa ait işlemlerin, sözleşmelerin örnekleri gibi meslek mensubunun belgelerini içermektedir. Çalışma dosyaları içinde yer alan belgelerin türleri doğrultusunda ikiye ayrılmaktadır: Daimi dosya ve cari dosya.

7.3.2. Daimi Dosya

Daimi dosyalar, her dönemde kullanılacak statik nitelikli bilgi ve belgelerin yer aldığı dosyalardır. Bu dosyalarda, işletmenin tarihsel gelişimine ilişkin bilgi ve belgeler, işletmenin ve içinde bulunduğu sektörün faaliyet yapısı ile ilgili bilgi ve belgeler, işletmenin örgütsel yapısı, yetki ve sorumluluk dağılımları ile ilgili bilgi ve belgeler, işletme içerisindeki bilgi ve belge akışı ile ilgili bilgi ve belgeler, işletmede hüküm süren veya var olan iç kontrol sisteminin işleyişine yönelik bilgi ve belgeler, işletmede var olan muhasebe ve bilgi işleme sistemleri ile ilgili bilgi ve belgeler vb. dokümanlar yer alır. Bunlar ilgili işletme hakkında her zaman kullanılacak türdeki kaynakları oluşturmaktadır. Spesifik olarak bu gruba giren belge ve bilgilerden bazıları şunlardır.

- İşletmenin kuruluş kanunu veya kuruluş ana sözleşmesi,
- İşletmenin ana sözleşmesinin yayımlandığı ticaret sicil gazetesi,
- İşletmenin ana sözleşmesinde meydana gelen değişiklikler ile ilgili yayımlanan ticaret sicil gazeteleri,

- Şirketi temsil ve ilzamu içeren imza sirküleri,
- Verilen vekaletnameler,
- Organizasyon şeması ve el kitabı,
- Muhasebe hesap planları ve açıklamaları,
- Üçüncü taraflar ile yapılmış sözleşmeler,
- Genel kurul ve yönetim kurulu ve icra kurulu gibi kurul tutanakları,
- Geçmiş dönemlere ilişkin finansal tablolar ve mizanlar,
- Geçmiş yıllarla ilgili denetim raporları,
- İşletmenin taraf olduğu ve finansal bilgileri etkileyen mahkeme kararları,
- Hisselerin dökümü.

7.3.3. Cari Dosya

Cari dosya SUD ile ilgili olarak çalışılmakta olan hesap dönemine ilişkin çalışma kağıtlarının saklandığı dosya veya dosyalardır. Bu dosyada yer alan bilgi ve belgeler daha ziyade güncel olanları içerir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır.

- Denetim sözleşmesi,
- Denetim planı ve denetim programı,
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi anketi ve bu konuda alınmış notlar, bilgi ve belgeler,
- Yazışmalar, sorgulamalar, gözlem notları,
- Tutanak ve sözleşme örnekleri,
- Cari yılda karşılaşılan mahkeme kararları,
- Önemli görülen muhasebe fişleri ve belgeleri,
- Yeniden hesaplama tabloları; yeniden değerlendirme vb.,

- Geçmiş dönemlere göre karşılaştırmayı engelleyen, diğer bir ifade ile "tutarlılık" temel kavramını zedeleyici işlemlere ilişkin bilgi ve belgeler,
- Denetim mizanı,
- Denetim sırasında ortaya çıkan ve yapılan düzeltmeler,
- Taslak mali tablolar ve denetim raporu.

7.3.4. Dönem Karından Vergi matrahına Geçiş Çalışma Kağıdı

Kuşkusuz SUD faaliyetinde önemli pek çok çalışma kağıdı söz konusudur. Ancak durum vergi beyannamelerinin imzalanması olduğunda, dönem karından vergi matrahlarına geçiş çalışmalarının yapıldığı kağıtlar daha fazla önem kazanmaktadır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları SUD faaliyetini gerçekleştirirken dönem karından vergi matrahlarına geçiş hesaplamalarını kontrol ederken ya da yeniden yaparken, her bir bilginin ne şekilde ele alındığını ayrıntılı bir şekilde işlemesi ve not etmesi yararlı olacaktır. Nitekim konunun önemi nedeniyle, muhasebe meslek mensupları tarafından uyulması zorunlu mecburi meslek kararında bu konu ayrı bir başlıkta ele alınmıştır. Şöyle ki;

"VERGİ BEYANNAMESİNE ESAS FİNANSAL TABLOLARDAN TİCARİ KARDAN VERGİ MATRAHINA GEÇİŞ"

MADDE 14- *İmzalanacak vergi beyannamelerine esas finansal tablolar elde edildiğinde ortaya çıkan safi kar yada safi kazanç, vergilendirmeye esas olan matrah kavramından farklıdır. SUD faaliyetinde yapılan işlemler ve testler sonucunda elde edilen safi kardan hareketle vergilendirmeye esas olan matrahın saptanması gerekir.*

Ticari kar vergi hukuku açısından da irdelenerek aşağıdaki çalışmalar sonucu vergi matrahı saptanacaktır.

a) *Giderlere ilişkin farklılıklar,*

- b) Değerlemeye ilişkin farklılıklar,
- c) Amortismanlara ilişkin farklılıklar,
- d) Karşılıklara ilişkin farklılıklar,
- e) Gelirlere ilişkin farklılıklar,

Bu çalışmalar sonucunda genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına göre saptanan ticari kardan vergi matrahına ulaşmak için ticari kara vergi kanunları açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, karşılıklar eklenecek, yine bu ticari kar saptanırken, indirilmeyen ancak vergi yasaları açısından indirilebilir amortismanlar, karşılıklar ve değerlendirme farklılıkları eklendikten sonra vergiden muaf veya istisna edilmiş gelirler indirilecektir."

Yukarıda da belirtildiği gibi, her bir meslek mensubu, gerçekleştirdiği her bir SUD faaliyeti için denetime konu olan vergi beyannamesine esas finansal tablolarda ticari kardan vergi matrahlarına geçiş çalışmaları sırasında gerekli özen ve titizliği göstermesi ve bu çalışmaları sağlıklı bir çalışma kağıdında sabitlemesi gerekli olacaktır.

8. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNİN SONUÇLANDIRILMASI - RAPORLANMASI ve KALİTE KONTROLÜ

8.1. Giriş

Yapılan SUD faaliyeti, kuşkusuz sonuçlandırılacak ve yapılan çalışma sonucunda elde edilen bulgular bir rapora bağlanacaktır. SUD konusunda muhasebe meslek mensuplarını bağlayıcı özelliği bulunan mecburi meslek kararında konu şu şekilde özetlenmiştir.

"MADDE 9- SUD tamamlandıktan sonra varılan kanaat olumlu ise vergi beyannameleri koşulsuz olarak imzalanır. Bu imza olumlu rapor niteliğindedir. İmza sırasında TÜRMOB'dan alınan ve sıra numaralı olan Ser -

best Muhasebeci ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kaşelerini, Yeminli Mali Müşavirlerin ise mühürlerini kullanmaları zorunludur.

SUD'u gerçekleştiren meslek mensupları; mesleki sorumluluğun bilincinde, SUD faaliyeti sırasında içeriği itibarıyla yanıtıcı belge saptadıkları takdirde ya da genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına, muhasebe standartlarına ve mevzuat hükümlerine aykırı hatalı ve hileli işlemleri saptadıkları takdirde, vergi beyannamesini imzalayacakları müşterilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini sözlü veya yazılı bildirirler. Bu bildirime rağmen, hata ve hilelerin düzeltilmemesi halinde, vergi beyannamelerine kayıt koyarak imzalarlar ve durumu ilgili kurumlara bildirirler.

VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında rapor hazırlama zorunluluğu yoktur. Ancak meslek mensuplarının sorumluluklarını sınırlamak, anlaşmazlıklarda çalışma kağıtlarının kanıt olarak kullanılabilmesi amacıyla vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılan SUD sonucunda rapor hazırlanması meslek mensubuna bu meslek kararıyla önerilir.

Sınırlı uygunluk denetimi sonucunda hazırlanması önerilen rapor şu bölümlerden oluşur.

a) Genel bilgi bölümü (ilgili vergi dairesi müdürlüğü, müşterinin adı, vergi hesap numarası),

b) Kapsam bölümü (dönemi belirtilen finansal tabloların veya hesap özetlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilke, kural ve standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve vergi matrahının belirlenmesinde mevzuata uygun olup olmadığı belirtilir),

c) Açıklama ve görüş bölümü (SUD sonucunda meslek mensubunda oluşan kanı belirtilir),

d) Tarih bölümü (SUD faaliyetinin bittiği tarih gösterilir.)

e) Meslek mensubunun TÜRMOB'tan aldığı sıra numaralı kaşesi veya mührü (kendi adına veya meslek şirketi adına SUD'un sorumluluğunu yüklenen meslek mensubu tarafından imzalanır),

SUD raporu, sorumluluğu üstlenen meslek mensubunun sınırlı uygunluk denetimi faaliyeti sonucunda oluşan kanısına göre olumlu, olumsuz ve şartlı olabilir."

SUD'un temel hedefi "vergi beyannamelerinin imzalanması"dır. Bu nedenle SUD tamamlandıktan sonra ulaşılan görüş olumlu ise vergi beyannameleri koşulsuz olarak imzalanır. Bu imza olumlu rapor niteliğindedir. Bu durumda standart olumlu görüş içeren raporun düzenlenmesi söz konusu mecburi meslek kararı ile önerilmektedir. Aslında bu öneri her türdeki denetçi görüşü için geçerlidir. Ancak söz konusu beyannamelerin imzalanması sırasında, önerilen denetim raporu ile birlikte, TÜRMOB'dan alınan ve sıra numaralı olan Serbest Muhasebeci ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin kaşelerini, Yeminli Mali Müşavirlerin ise mühürlerini kullanmaları söz konusu mecburi meslek kararında zorunlu tutulmuştur.

Yapılan SUD faaliyeti sonucunda ulaşılan görüşün belirli bir ciddiyet içinde saklanması ve istendiğinde ilgililere sunulması, söz konusu SUD sonucunda ulaşılan görüşün bir denetçi raporuna bağlanması ile mümkündür. Bu doğrultuda, söz konusu mecburi meslek kararındaki rapor kapsamına uygun olarak aşağıda rapor türlerine yer verilmiştir.

8.2. Meslek Mensuplarının SUD Karşısında Sorumluluğu

Daha önce de belirtildiği gibi SUD, Maliye Bakanlığı lehine bir "ön denetim" faaliyetidir. Bu faaliyet kapsamında devletin işletmelerden olan haklarının doğru hesaplanması ve daha sonra devlet denetim elemanlarının yapacakları vergi denetimlerinde zaman ve kaynak tasarrufu sağlanması hedeflenmektedir. Bu doğrultuda yürürlükteki mecburi meslek kararında sorumluluk aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

"VERGİ BEYANNAMELERİNİN İMZALANMASINDA SORUMLULUK

*MADDE 16- İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziya -
ının saptanması durumunda meslek mensubunun müşterek ve müteselsil
sorumluluğu şu koşullara bağlıdır.*

- a) Bu mesleki kararın 12. maddesindeki koşullara uyulmaması,*
- b) Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,*
- c) Defter kayıtlarının VUK'nun 227 ve 228'nci madde hükümlerine uygun
olmaması,*
- d) Değerlemelerin VUK'nun değerlendirme hükümlerine aykırı yapılması,*
- e) Finansal tablolardaki ve hesap özetlerindeki ticari kara yapılacak ila -
ve ve indirimlerin yapılmaması,*
- f) VUK'un 135'nci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca ya -
pılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulu -
nan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan
meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net
bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belir til -
mesi."*

Söz konusu mecburi meslek kararının yukarıda yer verilen bölümünde be -
lirtildiği gibi, muhasebe meslek mensupları tarafından imzalanan vergi be -
yannamelerinde daha sonra vergi ziyanının saptanması durumunda muhase -
be meslek mensubu müşterek ve müteselsil sorumlu tutulmuştur. Ancak,
bu sorumluluğun bazı koşulları söz konusudur. Bu koşullar söz konusu
mecburi meslek kararının 16.maddesinde sınıflandırılmıştır.

8.3. Rapor Türleri

SUD ile ilgili faaliyeti gerçekleştiren ve sorumluluğu üstlenen muhasebe

meslek mensubunun SUD sonucunda ulaştığı yargısına göre olumlu, şartlı olumlu ve olumsuz görüş şeklinde olabilecektir. Bununla birlikte, herhangi bir görüşe ulaşamayacak kadar kısıtlar altında çalışması ve SUD faaliyetini yürütmesi durumunda herhangi bir görüş belirtmeyebilir. Herhangi bir görüş belirtmesi söz konusu olamadığı veya olumsuz bir görüşe ulaşması durumunda kuşkusuz, muhasebe meslek mensubu söz konusu vergi beyannamesini imzalamayacaktır. Aksi halde bilerek sorumluluğu üstlenmesi söz konusu olacaktır.

SUD sonucunda, muhasebe meslek mensubu bir rapor hazırlayacak ise, hazırlanacak rapor asgari olarak şu bölümleri kapsamına alması gerekmektedir:

- a) Genel bilgi bölümü (ilgili vergi dairesi müdürlüğü, müşterinin adı, vergi hesap numarası),
- b) Kapsam bölümü (dönemi belirtilen finansal tabloların veya hesap özetlerinin genel kabul görmüş muhasebe ilke, kural ve standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ve vergi matrahının belirlenmesinde mevzuata uygun olup olmadığı belirtilir),
- c) Açıklama ve görüş bölümü (SUD sonucunda meslek mensubunda oluşan kanı belirtilir),
- d) Tarih bölümü (SUD faaliyetinin bittiği tarih gösterilir.)
- e) Meslek mensubunun TÜRMOB'tan aldığı sıra numaralı kaşesi veya mührü (kendi adına veya meslek şirketi adına SUD'un sorumluluğunu yüklenen meslek mensubu tarafından imzalanır),

Bu doğrultuda her bir rapora ilişkin rapor formatları veya dispozisyonları Tablo-5, Tablo-6 ve Tablo-7'de yer almıştır.

8.4. Sınırlı Uygunluk Denetimi ve Kalite Kontrolü

Gerçekleştirilecek SUD faaliyetlerinin kalite kontrolü ile ilgili olarak, muhasebe meslek mensupları tarafından uyulması mecburi meslek kararında durum aşağıdaki gibi yer almıştır.

"MADDE 10- Meslek mensupları, sınırlı uygunluk denetiminin her aşamasında planlama ve kontrolü etkin bir şekilde yerine getirmelidirler. Bu amaçla meslek mensubu, yardımcılarının SUD faaliyetinde kullandıkları çalışma kağıtlarını kontrol etmek, varılan kanaatleri ile SUD programına ve tekniklerine uyulup uyulmadığını test etmek zorundadırlar.

SUD faaliyetinde görev alan personelin çalışmalarının yönlendirilmesi ve bu çalışmaların SUD'un amacına uygun tamamlanması SUD'un sorumluluğunu üstlenen meslek mensubunun görevidir."

Yukarıda belirtilen hüküm, gerçekleştirilecek SUD faaliyeti için kaanati-mizce yeterli değildir. Bu dorultuda "kalite standartları"nın geliştirilmesi gerekir. Bu standartlar, muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları, personelin yapısına, müşterinin yapısına vb. özelliklere göre değişebilecektir. Bu konuda geliştirilmesi gereken kalite standartlarının temel hedefi sunulan hizmetlerin kaliteli olmasını güvence altına alacak şekilde ve bir merkezden yönlendirilecek ve denetlenecek şekilde olmalıdır. Aksi halde, SUD sadece yukarıda belirtilen ifadedeki hüküm şeklinde kalacak olursa, bu sadece kendi kendini kontrol etmeden öteye gidemeyecektir.

Tablo- 5: SUD Olumlu Rapor Örneği

<p>..... Vergi Dairesi Müdürlüğüne</p> <p>Dairenizin no.lu Vergisi Yükümlüsü'nin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesi doğrultusunda Yılı Vergisi Beyannamesinin imzalanması amacıyla gerçekleştirdiğimizi Sınırlı Uygunluk Denetiminde, Mali Yılı mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre Muhasebe İlke ve Kurallarına uyulduğu, kullanılan belgelerin ilgili mevzuata uygun olduğu, muhasebe kayıtlarının kanıtı olan belgelerin mevcut olduğu, dönem karından vergi matrahına geçiş hesaplamalarının doğru yapıldığı, aşağıda 1 ve 2 no.lu dipnotlarda belirtilenlerin dışında uygulanmakta olan muhasebe yöntem ve politikalarında herhangi bir değişikliğe gidilmediği, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirdiğimiz ve gerekli gördüğümüz denetim teknik, yöntem ve işlemlerden yararlandığımız sınırlı uygunluk denetiminde tesbit edilmiştir.</p> <p>Görüştümüze göre, Şirketinin, Mali Yılı, Vergisi Beyannamesindeki vergi matrahı ve hesaplanan vergi ile beyannamenin ekinde yer alan finansal tablolar defter kayıtlarına ve dayandığı belgelere uygundur.</p> <p>.../.../... Tarih</p> <p>SMMM İstanbul Sicil No Kaşesi</p> <p>Dipnotlar: 1. Şirket önceki yıl normal amortisman kullanırken, cari yılda hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanmıştır 2. Geçmiş dönemlerde kıdem tazminatı ayrılmamıştır. Cari yılda kıdem tazminatı ayırmaya başlamış ve geçmiş yıllar için birikmiş kıdem tazminatları için de karşılık ayrılmıştır</p>
--

Tablo-6: SUD Şarh Rapor Örneği

<p>.....Vergi Dairesi Müdürlüğüne</p> <p>Dairenizin no.lu Vergisi Yükümlüsü'nin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesi doğrultusunda Yılı Vergisi Beyannamesinin imzalanması amacıyla gerçekleştirdiğimizi Sınırlı Uygunluk Denetiminde, Mali Yılı mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre Muhasebe İlke ve Kurallarına uyulduğu, kullanılan belgelerin ilgili mevzuata uygun olduğu, muhasebe kayıtlarının kanıtı olan belgelerin mevcut olduğu, dönem karından vergi matrahına geçiş hesaplamalarında 3 ve 4 no.lu dipnotlarda belirtilen konular hariç doğru yapıldığı, aşağıda 1 ve 2 no.lu dipnotlarda belirtilenler dışında uygulanmakta olan muhasebe yöntem ve politikalarında herhangi bir değişikliğe gidilmediği, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirdiğimiz ve gerekli gördüğümüz denetim teknik, yöntem ve işlemlerden yararlandığımız sınırlı uygunluk denetiminde tesbit edilmiştir.</p> <p>Görüşümüze göre, Şirketinin, Mali Yılı, Vergisi Beyannamesindeki vergi matrahının ve hesaplanan verginin aşağıda 3 ve 4 no.lu dipnotlarımızdaki düzeltmelerin yapılması koşulu ve bunların beyannamenin ekinde yer alan finansal tablolarda da düzeltilmesi koşulu ile defter kayıtlarına ve dayandığı belgelere uygundur.</p> <p>.././... Tarih</p> <p>SMMM</p> <p>İstanbul Sicil No</p> <p>Kaşesi</p>
--

Dipnotlar:

1. Şirket önceki yıl normal amortisman kullanırken, cari yılda hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanmıştır.
2. Geçmiş dönemlerde kıdem tazminatı ayrılmamıştır. Cari yılda kıdem tazminatı ayırmaya başlamış ve geçmiş yıllar için birikmiş kıdem tazminatları için de karşılık ayrılmıştır.
3.tarihinde tutarındaki harcama karşılığında düzenlenen belge Vergi mevzuatına aykırı olduğu ve bu tutarın Kanunen Kabul Edilmeyen Gider niteliği taşıdığı için vergi matrahına eklenmesi gerekir.
4. Amortisman tabi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinde, yeniden değerlendirilme kapsamına alınmaması gereken TL tutarındaki Kur Farkı yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve bu işlem TL tutarında fazla amortisman ayrılmasına neden olmuştur. Söz konusu tutarın vergi matrahına eklenmesi gerekir.

Tablo-7: SUD Olumsuz Rapor Örneği

<p>..... Vergi Dairesi Müdürlüğüne</p> <p>Dairenizin no.lu Vergisi Yükümlüsü'nin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227.Maddesi doğrultusunda Yılı Vergisi Beyannamesinin imzalanması amacıyla gerçekleştirdiğimiz Sınırlı Uygunluk Denetiminde, Mali Yılı mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre Muhasebe İlke ve Kurallarına uyulmadığı, kullanılan belgeler arasında yanıtıcı belge olduğu, muhasebe kayıtlarının kanıtı olan belgelerin bir kısmının mevcut olmadığı, dönem karından vergi matrahına geçiş hesaplamalarının doğru yapılmadığı, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirdiğimiz ve gerekli gördüğümüz denetim teknik, yöntem ve işlemlerden yararlandığımız sınırlı uygunluk denetiminde tesbit edilmiş ve durum işletme sahip ve yöneticilerine tarafımızdan bildirilmesine rağmen düzeltilmemiştir.</p> <p>Görüştüme göre, Şirketinin, Mali Yılı, Vergisi Beyannamesindeki vergi matrahı ve hesaplanan vergi ile beyannamenin ekinde yer alan finansal tablolar defter kayıtlarına ve dayandığı belgelere uygun değildir.</p> <p>.././... Tarih</p> <p>SMMM</p> <p>İstanbul Sicil No</p> <p>Kaşesi</p>
--

9. SONUÇ

Tarihçesi ve hukuki gelişimi çalışmanın ilk bölümlerinde açıklanan SUD, ülkemiz profesyonel muhasebe mesleğinin kendi kendine düzenlediği uygulamalardan birini ve hatta en önemlisini oluşturmaktadır. Bu uygulama ile Kanunla kendisine verilmiş bir hakkın savunucusu olmakta, bununla birlikte kendisini müşterek ve müteselsil sorumluluk altına almaktadır. Bu konudaki umutlar, dilekler ve temenniler, SUD uygulamasının etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmesidir. Bu doğrultuda;

- Devletin vergi ziyayı azalacak,
- Kayıt dışı ile mücadelede başarı elde edilecek,
- Ön denetim olma özelliği ile devletin daha sonra kendi denetim elemanları tarafından gerçekleştirilecek denetimlerde daha az zaman ve kaynak harcanacaktır.

Bu çalışma, bu doğrultuda, yasal düzenlemenin uygulamaya dönüştürülmesine katkıda bulunmak ve bu yönde muhasebe meslek mensuplarının her an ulaşabileceği ve yararlanabileceği bir rehber veya kaynak olmasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu çalışma konusunda kapsamlı ilk çalışmadır. Söz konusu yasal düzenleme henüz uygulamada yer bulmadığı için bu çalışma her unsuru kapsamına alamamış olabilir. Söz konusu yasal düzenlemenin uygulamaya geçirilmesi ile hem yasal düzenlemedeki eksiklikler hem de bu çalışmada ele alınamamış konular ortaya çıkacaktır. Bu nedenle okuyuculardan gelecek eleştiriler bu çalışmanın gelecekte daha da sağlıklı hazırlanmasına katkıda bulunacaktır.

Çalışmanın ülkemiz muhasebe mesleğine katkıda bulunması en büyük temennidir.

KAYNAKÇA

- AICPA, "Codification of Statements on Auditing Standards", AU 311.11, New York, 1993.
- American Institute of Certified Public Accountants, Auditing Standards Board: Codification of Statements on Auditing Standards, Commerce Clearing House, Inc., Chicago 1980.
- Ataman, Ümit, R. Hacırüstemoğlu, N. Bozkurt, **Muhasebe Denetimi Uygulamaları**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2001.
- Boggs, Scott M. "Accounting: The Digital Way; How Microsoft Adds Up?", **Journal of Accountancy**, May 1999.
- Bozkurt, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, 2. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1999.
- Committee on Auditing Procedure: **Tentative Statement of Auditing Standards-Their Generally Accepted Significance and Scope**, New York, October 1947.
- Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, American Association Accounting, 1973.
- Devlet Bakanlığı, "Bağımsız Denetim Kuruluşlarının İlişkin 2 No.lu Tebliğ," 9.3.1991 tarih ve 20809 sayılı Resmi Gazete.
- Devlet Bakanlığı, "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ," 16.1.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete.
- Güredin, Ersin. **Denetim**, Dördüncü Baskı, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enstitüsü Yayın No:50, İstanbul, 1987.
- IFAC Handbook 1999 **Technical Pronouncements**.
- Kardeş, Seval. **Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:29, Ankara, 1996.
- Kell, W., W.C.Boynton, R.E.Ziegler, **Modern Auditing**, Fourth Edition, John Wiley & Sons, 1989.
- Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**, Cem Web Ofset, Ankara, 1996.
- Maliye Bakanlığı, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği No 1", 26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı, 2 Ocak 1990 tarihli, "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik."

Maliye Bakanlığı, 3 Ocak 1990 tarihli, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Teminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik."

Pekdemir, Recep. Mete Önal, "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri", **VI.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Antalya- Kemer, Mayıs 1999.

Sermaye Piyasası Kurulu, "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar" 18.6.1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Kurulu, "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" Seri: X, No: 2, 2.3.1988 tarih ve 19742 Sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ", 18.12.1987 tarih ve 19668 sayılı Resmi Gazete. Seri: X, No: 1.

Sermaye Piyasası Kurulu, "Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik," 13.12.1987 tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazetede.

Seviğ, Veysi. "Gecikmeli Yayınlanan Bir Anayasa Mahkemesi Kararı," **Dünya Gazetesi**, 27.07.2001.

Taylor, Donald H., G.William Glezen, **Auditing: An Assertions Approach**, Seventh Edition, John Wiley & Sons, 1997.

Türker, Masum. **Ruhsath Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Vergi Beyannamelerinin İmzalanması ve Yekniği**, TÜRMOB Yayınları No 13, 1994.

www.delcan.com./CAS/CAS1.html, 18.6.2002.

www.fasb.org, 10.9.2002

www.ifac.org, 10.9.2002.