

**T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Ali ALAGÖZ**

**HAZIRLAYAN
Tevfik EREN**

KONYA - 2005

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
TABLOLAR LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR.....	IX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	3
1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....	3
1.2. Denetimin Yararları.....	5
1.3. Denetimin Türleri.....	6
1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	6
1.3.1.1.Mali Tablolar Denetimi.....	7
1.3.1.2.Uygunluk Denetimi.....	8
1.3.1.3.Faaliyet Denetimi.....	8
1.3.1.4.Özel Amaçlı Denetim.....	9
1.3.2. Denetimi Yapan Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	9
1.3.2.1.İç Denetim.....	9
1.3.2.2.Kamu Denetimi.....	10
1.3.2.3.Bağımsız Denetim.....	10
1.3.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri.....	11
1.4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	11
1.4.1. Genel Standartlar.....	12
1.4.1.1.Mesleki Eğitim ve Yeterlilik.....	12
1.4.1.2.Bağımsızlık.....	13
1.4.1.3.Mesleki Özen ve Titizlik.....	13
1.4.2. Çalışma Sahası Standartları.....	13
1.4.2.1.Planlama ve Gözetim Standardı.....	14
1.4.2.2.İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.....	14
1.4.2.3.Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı.....	15
1.4.3. Raporlama Standartları.....	15
1.4.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı.....	16
1.4.3.2.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı.....	16
1.4.3.3.Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı.....	16

1.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	17
--	----

İKİNCİ BÖLÜM

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ VE 3568 SAYILI YASA'DA MESLEK

MENSUPLARI.....	19
2.1. Uygunluk Denetimi.....	19
2.1.1. Uygunluk Denetiminin Kapsamı.....	20
2.1.2. Uygunluk Denetiminin Yapılma Zamanı.....	21
2.1.3. Uygunluk Denetimi Sonuçları.....	21
2.2. Sınırlı Uygunluk Denetimi.....	21
2.2.1. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Doğuşu, Kanunun Yayınlanma Amacı.....	24
2.2.2. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Gelişimi.....	24
2.2.3. Sınırlı Uygunluk Denetim İle İlgili Mecburi Meslek Kararı.....	25
2.2.3.1. Mecburi Meslek Kararlarının Önemi.....	26
2.2.3.2. Mecburi Meslek Kararının Amaç ve Kapsamı.....	26
2.2.3.3. Sınırlı Uygunluk Denetiminde Çalışma Yöntemi.....	27
2.3. 3568 Sayılı Yasa ve Meslek Mensupları.....	28
2.3.1. Mesleğin Konusu.....	29
2.3.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları.....	30
2.3.3. Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları.....	31
2.3.3.1. Serbest Muhasebecilerin Çalışma Konuları.....	31
2.3.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları.....	32
2.3.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları.....	32
2.3.4. Vergi Beyannamelerinin Meslek Mensuplarınca İmzalanması.....	33
2.3.5. Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumluluğu.....	35

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ SÜRECİ VE PLANLAMASI.....	37
3.1. Sınırlı Uygunluk Denetimi Süreci.....	37
3.2. Sınırlı Uygunluk Denetimi Sürecinde Aşamalar.....	37
3.2.1. Müşteri Seçimi ve Anlaşmanın Yapılması.....	37
3.2.1.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü.....	38
3.2.1.2. Önceki Denetçi İle Görüşme.....	40

3.2.1.3. Anlaşmanın Yapılması.....	41
3.3. Sınırlı Uygunluk Denetiminin Planlanması.....	41
3.3.1. Müşteri ve İşletme Çevresinin Tanınması.....	42
3.3.1.1. Müşteri İşletmenin İş Faaliyet Gösterdiği Sektör İle İlgili Bilgi Sağlanması.....	43
3.3.1.2. Müşteri İşletme Yöntemi ve Organizasyon Yapısı Hakkında Bilgi Edinme.....	43
3.3.1.3. Müşteri İşletmenin Muhasebe Politikaları ve Prosedürleri Hakkında Bilgi Edinme.....	44
3.3.1.4. İşletmenin Tabi Olduğu Yasal Düzenlemeleri Hakkında Bilgi Edinme.....	44
3.3.1.5. Analitik İnceleme Prosedürler.....	44
3.3.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama ve Kontrol Riskini Değerleme.....	46
3.3.2.1. İç Kontrol Sistemi ve Amacı.....	46
3.3.2.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama.....	46
3.3.2.3. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Sağlama Yöntemleri.....	50
3.3.3. İç Kontrol Sistemini Değerleme.....	52
3.3.4. Önemlilik Düzeyini Belirleme.....	53
3.3.4.1. Hesap Bazında Önemlilik.....	54
3.3.4.2. Finansal Tablo Seviyesinde Önemlilik.....	55
3.3.5. Denetim Riski Düzeyini Belirleme.....	55
3.3.5.1. Doğal Risk.....	56
3.3.5.2. Kontrol Riski.....	57
3.3.5.3. Ortaya Çıkarma (Bulgu) Riski.....	57
3.3.5.4. Risk Unsurları Arasındaki İlişki.....	58
3.3.6. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi.....	58
3.3.7. Denetim Programının Hazırlanması.....	60
3.3.7.1. Denetim Programının Yararları ve Sakıncaları.....	62
3.3.8. Zaman Planlaması.....	62
3.3.9.İşgücü Planlaması.....	64

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ TEKNİKLERİ, YÖNTEMLERİ VE BİR SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ UYGULAMASI.....	65
4.1. Sınırlı Uygunluk Denetimi Teknikleri.....	65
4.1.1. Fiziki İnceleme ve Sayma Teknikleri.....	65
4.1.2. Doğrulama Tekniği.....	66

4.1.3. Yeniden Hesaplama Tekniği.....	66
4.1.4. Soruşturma Tekniği.....	66
4.1.5. Kayıt Sistemini Gözden Geçirme Tekniği.....	66
4.1.6. Belgelerin İncelenmesi Tekniği.....	67
4.1.7. Analitik İnceleme Tekniği.....	67
4.2. Sınırlı Uygunluk Denetim Yöntemi.....	67
4.3. Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yürütülmesi.....	70
4.4. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin İmzalanması ile İlgili Sınırlı Uygunluk Denetimi Uygulaması.....	72
4.5. Denetim Değerlendirmesi.....	91

BEşİNCİ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ FAALİYETLERİNİN DEğERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI.....

5. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı.....	107
5.1. Araştırmada Uygulanan Yöntem.....	107
5.2. Alanı.....	108
5.3. Sınırlılıkları.....	108
5.4. Varsayımlar.....	108
5.5. Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket alışma Verilerinin Tablolar Halinde Değerlendirilmesi.....	108
5.5.1. Ankete Katılanların Meslek Unvanı.....	109
5.5.2. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Brlerinde alışan Sayısı.....	109
5.5.3. Meslek Mensuplarının Brlerinde alışanların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı.....	110
5.5.4. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Beyannamesini İmzalamış Olduğu Mükellef Sayısı.....	112
5.5.5. Beyannamesini İmzalamış Olduğunuz Firmaların Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Mensupları Tarafından Yapılmalıdır.....	112
5.5.6. Yazılı Bir Plan ve Program erevesinde Sınırlı Uygunluk Denetim Yapmanın Bir ok Faydası Vardır.....	113
5.5.7. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Müşteri İşletmenin Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunda nemli Bir Etkendir.....	113

5.5.8. Meslek Mensuplarının Mükelleflerinin İşlemlerini Bilgisayar Ortamına Kayıt Ederken Kullandıkları Sistem.....	114
5.5.9. Sınırlı Uygunluk Denetimi Hakkında Yeterli Bilginiz var mı?.....	114
5.5.10. Beyannamesini İmzalamış Olduğunuz Mükelleflere Sınırlı Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?.....	115
5.5.11. SUD Yapanların Yazılı Bir Plan ve Program Kullanmaları.....	115
5.5.12. Yazılı Plan ve Program Yapanların Nasıl Bir Plan ve Program Kullanımı.....	116
5.5.13. Meslek Mensuplarının Hangi Alanlarda Yazılı Plan ve Program Kullandıkları.....	116
5.5.14. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Sistemini İnceliyor musunuz?.....	117
5.5.15. Beyannamelerini İmzalamış Olduğunuz Mükellefler ile İlk İletişiminiz Genellikle Nasıl Olmaktadır.....	117
5.5.16. Size Müracaat Eden Her Mükellefin Beyannamesini İmzalayıp Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?.....	118
5.5.17. Beyannamelerin İmzalanması ve Uygunluk Denetimi Anlaşması Yapmadan Önce Mükelleflerinizin Önceki Denetçileri İle Görüşüyor musunuz?.....	118
5.5.18. Cevabınız Evet ise Hangi Konularda Bilgi Alıyorsunuz?.....	119
5.5.19. Mükelleflerden İsteddiğiniz Her Konuda Zamanında ve Yeterli Bilgi Alabiliyor musunuz?.....	119
5.5.20. Size Müracaat Eden Mükellefler Sizden Hangi Çalışmaları İstiyor?.....	120
5.5.21. Beyannamesini İmzaladığınız Mükellefin Belge Denetimlerini Nasıl Yapıyorsunuz?.....	120
5.5.22. Mükelleflerin Stok Sayımında Bulunuyor musunuz?.....	121
5.5.23. Finansal Tablolarınız Denetimde Aşağıdaki Yöntemlerden Hangisini Kullanıyorsunuz?.....	121
5.5.24. SUD ile İlgili Mecburi Meslek Kararına Uymamaktan Dolayı SMMM Odası Tarafından Herhangi Bir Uyarı ve Ceza Aldınız mı?.....	122
5.5.25. VUK'un Mükerrer 227. Maddesinde Belirtilen Mütteselsil veya Müstereken Sorumluluk Kapsamında Herhangi Bir Ceza Aldınız mı?.....	122
SONUÇ.....	123
KAYNAKÇA.....	127
EKLER.....	132
ANKET	162

TABLOLAR LİSTESİ

TABLO 1: Ankete Katılanların Meslek Unvanı Dağılımı.....	109
TABLO 2: Meslek mensuplarının bürosunda çalışan eleman sayılarının dağılımları.....	109
TABLO 3: Lisans Mezunu Dağılımı.....	111
TABLO 4: Önlisans Mezunu Dağılımı.....	111
TABLO 5: Lise Mezunu Dağılımı.....	111
TABLO 6: Ortaöğretim Mezunu Dağılımı.....	111
TABLO 7: Diğer Mezunlar Dağılımı.....	112
TABLO 8: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Beyannamesini İmzalamış Olduğu Mükellef Sayısı Dağılımı.....	112
TABLO 9: Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Mensupları Tarafından Yapılmalıdır.....	113
TABLO 10: Yazılı Bir Plan ve Program Çerçevesinde Sınırlı Uygunluk Denetim Yapmanın Bir Çok Faydası Vardır.....	113
TABLO 11: Muhasebe Kayıtlarının Doğruluğunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Hakkında Meslek Mensuplarının Fikir Dağılımları.....	114
TABLO 12: Meslek Mensuplarının Kullandıkları Kayıt Sistemleri.....	114
TABLO 13: Ankete Katılanların Sınırlı Uygunluk Denetimi Hakkındaki Bilgi Düzeyleri.....	115
TABLO 14: Sınırlı Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?.....	115
TABLO 15:Yazılı Bir SUD Plan ve Programı Kullananlar.....	116
TABLO 16: Meslek Mensuplarının Kullandıkları Yazılı Program Türleri.....	116
TABLO 17: Yazılı Program Kullanılan Alanlar.....	117
TABLO 18: Müşteri işletmenin İç kontrol Sistemini İnceleme Durumu.....	117
TABLO 19: Meslek Mensubunun Müşterileri ile İlk İletişimleri Genellikle Nasıl Olmaktadır.....	118
TABLO 20: Size Müracaat Eden Her Mükellefin Beyannamesini İmzalayıp Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?.....	118
TABLO 21: Önceki Denetçi ile Görüşme Durumu.....	118

TABLO 22: Hangi Konularda Bilgi Alıyorsunuz.....	119
TABLO 23: Zamanında ve Yeterli Bilgi Alabilme Durumu.....	119
TABLO 24: Meslek Mensuplarından İstenen Çalışmalar.....	120
TABLO 25: Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Belgelerini İnceleme Biçimleri.....	121
TABLO 26: Stok Sayımlarına Katılıp Katılmama Durumu.....	121
TABLO 27: Meslek Mensupları Tarafından Finansal Tablo Denetiminde Kullanılan Yöntem Dağılımı.....	122
TABLO 28: Meslek Mensubunun Mecburi Meslek Kararına Uymamaktan Dolayı Herhangi Bir Ceza Alma Durumu.....	122
TABLO 29: Müteselsil veya Müşterek Sorumluluk Kapsamında Herhangi Bir Ceza Aldınız mı?.....	122

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı geçen eser
vb.	: ve benzeri
Mecburi Meslek Kararı	: Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre İmzalayacakları Vergi Beyannamelerine İlişkin Uygulanması Mecburi Meslek Kararı
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
SUD	: Sınırlı Uygunluk Denetimi
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
bkz.	: bakınız

GİRİŞ

İşletmelerin büyümesi, iktisadi hayatın gelişip karmaşık bir hale gelmesi güvenilir bilgi elde etme gereksinimini arttırmıştır. Hem işletme yöneticileri hem de işletme dışındaki kişi ve kuruluşlar amaçlarına uygun ve tutarlı karar verebilmek için, karar aşamasında kullandıkları bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Bu bilgilerin güvenilir olup olmadığının araştırılmasında başvuru genel yöntem denetimdir. Aynı zamanda denetim, yasalar gereği bir zorunluluk olarak da karşımıza çıkmaktadır.

Denetim; çeşitli kriterler dikkate alınarak çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulmuştur. Bu sınıflandırmalar içerisinde yer alan uygunluk denetiminin amacı, işletme ile ilgili finansal ve finansal nitelikte olmayan tüm faaliyetlerin, önceden belirlenmiş kıstaslara, yönetimin kararlarına, politikalara ve ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğunu denetlemektir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesine göre, 3568 Sayılı yasa ile yetki almış olan muhasebe meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi zıyana bağlı olarak salınacak ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilin sorumludur. Bu maddeye göre ve yine bu madde doğrultusunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından alınan ve uyulması gereken mecburi meslek kararı doğrultusunda “Sınırlı Uygunluk Denetimi” 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.

Denetimden beklenen amaca ulaşılabilmesi için çalışma sahası standartlarında öngörüldüğü gibi bir denetim planlamasının yapılması gerekir. 3568 sayılı yasaya göre yetki almış meslek mensuplarının, yine aynı yasa kapsamında çıkartılan mecburi meslek kararı doğrultusunda yapacakları “Sınırlı Uygunluk Denetimi”nde kriterleri daraltılmış bir denetim faaliyetidir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının bu faaliyeti yaparken bir plan çerçevesinde

faaliyetlerini yürütmesinin bir çok faydası olacak ve kendisinden beklenen amaca ulaşılmasını sağlayacaktır.

Bu çalışmanın amacı, “Sınırlı Uygunluk Denetimi”ni çeşitli yönleri ile incelemek, uygulamaya örnek teşkil etmek ve Konya Merkezde faaliyet gösteren Muhasebe Meslek Mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi faaliyetlerini genel olarak değerlendirmektir.

• Birinci bölümde; denetim kavramı, türleri, yararları ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları incelenecektir

İkinci Bölümde; genel olarak uygunluk denetimi hakkında bilgi verilerek, sınırlı uygunluk denetimi ve 3568 sayılı yasada yer alan meslek mensubu olabilmenin genel ve özel şartları, bunların çalışma konuları, meslek mensuplarının sorumluluğu ve vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması konusu incelenecektir.

Üçüncü bölümde; sınırlı uygunluk denetiminde denetim süreci incelenecektir ve özellikle planlama konusu incelenecektir.

Dördüncü bölümde; sınırlı uygunluk denetimi ile ilgili mecburi meslek kararında yer alan teknik ve yöntemler kısaca incelenerek, bir firma üzerinde sınırlı uygunluk denetimi uygulaması yapılacaktır.

Beşinci bölümde ise, Konya Merkezde faaliyet gösteren meslek mensuplarına örnekleme yolu ile bir anket uygulaması yapılarak sınırlı uygunluk denetimine ilişkin faaliyetleri değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

1.1. Denetimin Tanımı ve Özellikleri

“Denetim, iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”¹

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor sunmak amacı ile bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir.²

Denetim genel anlamda uygulamanın yahut eylem ve işlemlerin önceden belirlenen kurallara uygunluğunu sağlamaya yönelik araştırma, objektif delil toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir.³

Muhasebe, denetlemenin temel dayanağı; denetleme ise muhasebenin yasalara, kurallara ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun sağlanmasıdır.⁴

3568 Sayılı Kanuna dayanılarak hazırlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in⁵ 48. maddesine göre denetim aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“Muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri, faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin

¹Ersin Güredin, *Denetim*, 4.Baskı, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:62, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1991, s.5.

²Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi*, Genişletilmiş 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995, s.5.

³Mevlüt Özer, *Denetim*1, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997, s.8.

⁴Murat Erdoğan, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:5, 2002, s.54.

⁵Yönetmelik 03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

kayıtlarda yer alıp almadığını, tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır.”

Günümüzde denetim dendiğinde genellikle “finansal denetim” anlaşılmakta olup finansal denetim kapsamında denetime tabi olacak unsurlar, işletmeler ve işletme yönetimleri tarafından ortaya konulan finansal bilgiler, bunların hazırlandığı ortamlar ve muhasebe sistemleridir.⁶

Yukarıda yapılan tanımlardan anlaşılacağı üzere denetimin özelliklerini aşağıdaki gibi sayabiliriz.

Sistematik bir süreç olması: Gerekli delillerin toplanması, bunların işlenerek değerlendirilmesi, denetim ile ilgili bir sonuca varılması ve bunların ihtiyaç sahiplerine bildirilmesini kapsayan bir süreçtir.

İktisadi Olay ve Faaliyetlerle İlgili iddialar: işletmenin, iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanmış olduğu çeşitli raporlar ve beyanlar işletme açısından bir iddia niteliğindedir.⁷

Önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırma: yönetimin iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırdıkları standartlar ölçü olarak kullanılır.⁸

Bu standartlar, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri, yasalar, yönetmelikler, yada üst yönetim tarafından konulan kurallardır.

Uzman ve bağımsız bir kişi tarafından yapılması: Denetimi yapacak olan kişi, yeterli mesleki bilgiye, tecrübeye sahip yeterli sayıda kişiler olmalıdır.

Denetimin her aşamasında tarafsız ve ön yargısız hareket etmeli ve kanıtların elde edilmesi aşamasında sadece bilimsel koşullara göre hareket edilmelidir.

Denetim sonucunda rapor hazırlaması: Denetim sürecinin en son aşaması olan raporlama, işletme tarafında iddia edilen bilgilerin doğruluğunun onaylanması yada reddedilmesidir. Bu aşamada denetçi işletme bilgilerinin

⁶ Masum Türker ve diğerleri, *Sınırlı Uygunluk Denetimi*, Türmob Yayınları Yayın No: 198, Ankara, 2003, s.6.

⁷ Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, ?,Ankara, 2003, s.19.

⁸ Güredin, a.g.e., s. 5.

önceden belirlenen kıstaslara ne derece uyulduğu konusunda bir görüş bildirir ve bu görüş yazılı bir rapor haline getirilerek ilgililere duyurulur.

1.2. Denetimin Yararları

Bir denetimin yararları, önem sırasına bakılmaksızın aşağıdaki şekilde sayabiliriz.⁹

1. Bağımsız bir yetkili kişi tarafından iş sahiplerine, yönetime ve başkalarına mali tabloları sağlamak.
2. Kredi imkanlarının genişletilmesini sağlar.
3. Kredi açan kurumlara gerekli bilgileri sağlar.
4. Vergi beyannamelerinin hazırlanmasını sağlar.
5. Resmi denetmenlerin ve diğer kuruluşların yapacakları incelemelere yardımcı olmak.
6. Yangın, hırsızlık, soygun vb. gibi olaylar sonucunda oluşacak zararlar saptamak.
7. Mali kurumların güvence almalarını sağlamak.
8. Hiile yapma olasılıklarını azaltmak.
9. a) Kar üzerinden verilen ikramiye sözleşmeleri,
b) Zarara katılma anlaşmaları
c) Karın, maliyetin bir yüzdesi olarak belirlendiği anlaşmalar'a göre alacaklı ve borçlu hesapları düzenlemek.
10. Başarılı personele verilecek ödülleri saptamak.
11. Patent davaları ve lisans sözleşmelerinde yardımcı olmak.
12. Mali yapının değiştirilmesi için gerekli verileri sağlamak.
13. Muhasebe ve iş uygulamalarının değiştirilmesinde dayanak hizmeti görmek.
14. Menkul Kıymetler ve Borsa komisyonunun kayıt ve bildiri şartlarına uymak suretiyle halk yararını korumak.
15. Borsalar, kamu kurumları ve başkalarının bilgi edinmesinde kaynak

⁹ Arthur W.Holmes ve Wayne S.Overmyer, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri, Cilt I, Çeviren: Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yatın No: 5, 1975, s.28-29.

hizmeti görmek

16. Yatırımcılara yatırım kararlarında yardımcı olmak.

17. Borçluluk ve iflas hallerinde yapılacak işler için kaynak hizmeti yapmak.

18. Vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin sağlıklı bir şekilde yapılması için bilgi sağlamak.

19. Bir işyerinin el değiştirmesi veya başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcıya doğru mali verileri sağlamak.

20. Mameleki azalan kimseleri, sağlıklı bir hesaplaşma ve masraflı davalardan kaçınmayı sağlayacak bilgilerle donatmak.

21. Müşterinin genel mali tutumunu belirtmek.

22. Kar ve zararlardaki dalgalanmaların nedenlerinin giderilmesinde yardımcı olmak.

23. İşletmelerin iç kontrol sistemlerini kurmak yada geliştirmek.

1.3. Denetim Türleri

Muhasebe denetimi faaliyetleri çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir.

Yapılan sınıflandırmalar, amaçlarına göre ve denetimi yapan denetçinin statüsüne göre olabilir.¹⁰

Bu sınıflandırma dışında, uygulama zamanına göre, yapılış nedenine göre ve denetimin kapsamına göre de sınıflandırma yapılabilir.

1.3.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Muhasebe denetiminin amacı, belli bir işletmeye veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütler ile karşılaştırılıp aralarındaki uygunluk derecesinin belirlenmesidir.¹¹

Denetimin amacı esas itibariyle işletme ile ilgili işlemlerin dayanaklarını kayıtlarını ve sonuçlarının sistemli bir şekil de incelenmesi; hatta hile ve kanuni

¹⁰ Tamer Aksoy, *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002, s.55.

¹¹ Gürbüz, a.g.e., s.11.

ölçülere aykırılıkların tespit edilip bunların düzeltilmesini sağlamaktır.¹²

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminlı Mali Müşavirlerin çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'in 49.maddesine göre denetimin amacı:

Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacakları ile kredi kuruluşlarına işçi ve işveren kuruluşlarına, Devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine bunların mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır.

Karşılaştırma kıstasları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kanunlar, yönetmelikler ana sözleşme hükümleri, yönetim tarafından konulmuş kurallar vb. olabilir.¹³

Amaçlarına göre denetim türleri: Finansal Tablolar Denetimi, Faaliyet Denetimi, Uygunluk Denetimi, Özel Amaçlı Denetimler olarak dört grup altında toplanır.

1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi

Mali tablolar denetimi, mali tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı amacına yönelik olarak yapılmaktadır. Bu denetimin kapsamı, bir işletmenin mali tabloların önceden saptanmış kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirtmektir. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir.¹⁴

Ancak bunun yanında ülkeden ülkeye değişebilen yasal düzenlemelerde kriter olarak kullanılmaktadır.¹⁵

Mali tabloların denetimi, teoride ve uygulamada en yaygın denetim türü olup,¹⁶ bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür.¹⁷

Mali tabloların denetimindeki asıl amaç, mali tablolar hakkında rapor

¹² Güldem Dalak, "Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, Haziran, 1999, s.82.

¹³ Gürbüz, a.g.e., s.11.

¹⁴ Atilla Uyanık, Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme; Sigorta Sektörü Uygulamalı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2001, s.61.

¹⁵ Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi, Alfa/Aktüel Kitabevi, Bursa, 2000, s.27.

¹⁶ Gürbüz, a.g.e., s.12.

¹⁷ Celal Kepekçi, Bağımsız Denetim, Siyasal Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2000, s.2.

vermek diğer amaçları ise hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve yönetime önerilerde bulunmaktır.

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetiminin amacı yetkili bir üst makam tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır.¹⁸

Uygunluk denetiminde, işletme personeline yapılan işlemlerin, kanunlar, yönetmelikler, işletme politikaları veya işletme ana sözleşme hükümleri ile karşılaştırılıp bunlara uygunluğu araştırılmaktadır.

Uygunluk denetimi, işletme içi kişiler tarafından da işletme dışı kişiler tarafından da yapılabilir.

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir işletmede saptanmış hedef ve amaçlara ulaşılp ulaşılmadığını ölçmeye çalışır.

“Faaliyet denetiminin sınırları kesin çizgilerle belirlenmiş bir amacının olduğunu söylemek oldukça zordur.”¹⁹ Faaliyet denetimi için genel bir çerçeve belirlenecek olursa, işletme yönetimini başarısını, işletme politikalarının etkinliğini ve başarısını, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve işletmenin başarısını, belirlenmiş amaçlara ulaşmasını etkileyecek her türlü faaliyetin başarısını ve etkinliğini ölçmek, işletmenin istikrarlı bir şekilde büyüme, amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla yönetime tavsiyelerde bulunmak şeklinde özetlenebilir.²⁰

Bu denetim uygulamasının amacı işletmede faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini ölçmek olup, denetimin kapsamı işletmenin tamamı için yapılabileceği gibi, bir bölümü veya bir şubesi içinde olabilir.

Faaliyet denetimi her türden denetçi tarafından yapılabilir de, uygulamada genellikle iç denetçiler ve devlete bağlı kamusal denetçiler

¹⁸ Güredin, a.g.e., s.14.

¹⁹ Murat Kıracı, “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi,” *Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:4, Sayı:2 Aralık, 2003, s.69.

²⁰ Özer, *Denetim 1*, s.75.

tarafından yapıldığı görülmektedir.²¹

Faaliyet denetimi sonucunda işletme yönetimine faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin geliştirilmesi için çözüm ve öneriler içeren bir rapor verilir.

1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, özelliği olan bir konuda belli bir karar birimine ayrıntılı bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılır. Özel amaçlı denetim kapsamında bir işletmenin tüm finansal tabloları, kayıtları ve bunların dayanağı olan belgeler incelenebilir. Başlıca Özel amaçlı denetim türleri şunlardır:²²

- Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler.
- Satın alma, devir ve birleşmelerden önce yapılan incelemeler.
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması için yapılan incelemeler.
- Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler
- Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler.
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan inceleme.

Her biri ayrı bir uzmanlık konusu olan bu denetim çalışması sonucunda, görev veren karar birimine ihtiyaç duyduğu bilgileri ve karar vermesinde yardımcı olacak öneriler içeren bir rapor sunulur.²³

1.3.2. Denetimi Yapan Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim yapan denetçinin statüsüne göre denetim, iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılır.

1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim faaliyeti işletmede görevlendirilmiş olan iç denetçiler

²¹ Güredin, a.g.e., s.15.

²² a.g.e., s.13-14

²³ a.g.e., s.14

tarafından yürütülmektedir. İç denetim faaliyeti işletmedeki hem mali nitelikteki hem de mali nitelikte olmayan faaliyetleri kapsamaktadır.

İç denetçiler, işletmedeki mali ve mali olmayan faaliyetleri gözden geçirerek değerlemesini yaparlar ve bulgularını işletme yönetimine rapor ederler.²⁴

İç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamakta olup²⁵ amacı; işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini araştırmaktır.

İç denetimden beklenen en önemli husus işletme faaliyetlerinin verimliliği ile ilgilidir.²⁶

İç denetim faaliyeti sonucunda, iç denetçiler elde ettikleri bilgileri üst yönetime rapor halinde sunarlar.

1.3.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan, kamu denetçileri tarafından yapılır.

Kamu denetçileri, kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere ve devletin genel politikalarına göre kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.

Kamu denetçileri kendi kurumlarında yaptıkları denetim faaliyeti iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda ise kamu görevini yerine getirirler.²⁷

1.3.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, dış denetim veya finansal tablolar denetimi olarak da adlandırılmakta olup, uzman kişiler tarafından yürütülen, sistematik süreci olan

²⁴ Gürbüz, a.g.e., s.17

²⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.3.

²⁶ Özer, Denetim 1, s.80.

²⁷ Bozkurt, a.g.e., s.34.

bir alandır.²⁸

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kimseler ile bir denetim işletmesinde görevli olan kimselerdir.²⁹

Bağımsız denetçiler, eğitimleri deneyimleri ve bağımsız olma nitelikleri itibarıyla kendi alanlarında uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yaparlar.³⁰

1.3.3. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim, sürekli denetim, ara denetim ve son denetim olarak üçe ayrılabilir.³¹

Denetlenen işletmedeki muhasebe çalışmalarının yıl boyunca sürekli incelenmesi ve gerekli düzeltmelerin yapılması, sürekli denetim,

Hesap dönemi içerisinde belli tarihlerde yapılan denetim, ara denetim,

Hesap dönemi sonu itibarıyla yapılan denetim ise son denetim olarak adlandırılır.

1. 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Muhasebe denetiminde etkinliğin sağlanması için, bazı ilke ve kurallara ihtiyaç vardır. Finansal tabloların denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kendisinden belirlenen faydayı sağlayabilmesi için, belirli nitelikleri taşıyan bir denetim çalışması ve belirli niteliklere uygun bir raporlamanın yapılmış olması gerekir.

Bu nedenlerle denetim faaliyeti sırasında bir takım kıstaslara ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlarda denetim standartlarıdır.

Denetim standartları, “yasalarca veya mesleki örgütlerce, meslekçe kabul edilmiş olan ve denetim uygulamalarının kalitesini ölçen kıstaslardır”³²

²⁸ Murat Kiracı, “Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlemesi,” *Vergi Dünyası*, Sayı:278, Yıl:23, Ekim, 2004. s.143.

²⁹ Gtredin, a.g.e., s.9.

³⁰ Ali Aktuğlu, *Denetleme ve Revizyon*, 3.Baskı, Barış Yayınları, İzmir, 1996, s.85.

³¹ Gürbüz, a.g.e., s.16.

³² a.g.e., s.34.

Diğer tanımlamaya göre; denetim standartları; denetim sürecinde denetçinin daha sağlıklı sonuçlara ulaşmasını sağlayacak bu nedenle güvenilir, gerçekçi ve objektif denetim sonuçlarına ulaşılabilmesi için denetçi tarafından uyulması gereken genel nitelikteki hususları içermektedir.³³

Bu standartlar;³⁴

- Denetim kalitesini üst düzeyde tutabilmek.
- Denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaları genel düzeyde belirleyen kurallardır.
- Denetçilere yol göstermeyi amaçlayan kılavuzlardır.

Genel kabul görmüş denetim standartları, meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları bu standartlar ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve bir çok ülke tarafından da benimsenmiştir.³⁵

AICPA tarafından kabul edilen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları üç başlık altında toplanmıştır.³⁶

- 1- Genel Standartlar
- 2- Çalışma Sahası Standartları
- 3- Raporlama standartları

1.4.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar denetçi ile ilgili hususları içermektedir. Bu standartlar denetçinin nitelikleri ve çalışma kalitesi ile ilgilidir. Bu standartlar şunlardır³⁷:

- Mesleki eğitim ve yeterlilik
- Bağımsızlık
- Mesleki özen ve titizlik

1.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Yeterlilik

Denetim, denetçi olarak isimlendirilen, gerekli teknik eğitim ve

³³ Özer, Denetim 1, s.136.

³⁴ Bozkurt, a.g.e., s.3.

³⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.14.

³⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları, Cilt I, İstanbul, 1996 s.18.

³⁷ Melih Erdoğan, Denetim, Genişletilmiş 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir 2005, s.11.

tecrübeye sahip kişiler tarafından yapılmaktadır.

Denetçi, denetim alanını ilgilendiren bütün konularda gerekli mesleki eğitimi almış lisans düzeyinde eğitim görmüş kişiler olmalıdır. Ayrıca standart, denetçinin mesleğini sürdürürken sürekli mesleki eğitimden geçmesini ifade etmektedir. Bir diğer unsur denetçinin gerekli tecrübeye sahip olması ile ilgilidir.

Denetçinin denetim faaliyetinde başarılı olabilmesi için yeterli tecrübeye sahip olması gerekir.

Ayrıca denetçi, günün gelişen koşullarına göre kendisini sürekli yenileyip, mesleki yeterliliğini koruması gerekir.

1.4.1.2. Bağımsızlık

Denetçi, denetim konuları ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığına sahip olmalıdır.

Denetçiler denetim faaliyetlerinde tarafsız ve dürüst olmalıdır. Tarafsızlık denetçinin herhangi bir etki altında kalmadan kendi kararını kendisinin vermesi ile ilgilidir. Çıkar gruplarının etkisi altında kalmaması gerekir. Dürüstlük ise bilgi kullanıcılarının yanıltılmaması ile ilgilidir.

1.4.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik

Denetçi denetim faaliyetlerinin tüm aşamalarında mesleğin gerektirmiş olduğu dikkat ve özeni göstermesi gerekir.

Denetçi denetim faaliyetleri sırasında işine gereken önem ve özeni göstererek, diğer alanlarla ilgili standartlara da uymak zorundadır.

1.4.2. Çalışma Sahası Standartları

Çalışma sahası standartları denetim faaliyeti sırasında denetçinin uymak zorunda olduğu kuralları kapsamaktadır.

Bu grupta yer alan standartlar³⁸:

- Denetimi Planlama ve gözetim standardı.
- İç Kontrol Sistemi hakkında bilgi edinme standardı.

³⁸ Melih Erdoğan, a.g.e., s.11.

- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama standardı.

1.4.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Bu standart denetimin iyi bir şekilde planlanması ve varsa denetçi yardımcılarının iyi bir şekilde kontrol edilmesi ile ilgilidir.

Denetim planı yapılmasındaki temel üç neden şunlardır.³⁹

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir düzeyde tutabilmek.
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek.

İş gücü ve zaman planlaması yapılarak kaynakların verimli bir şekilde kullanımı planlanmalıdır. Planlanmada etkinliği sağlamak için denetçi, denetlenecek işletmenin kendisi ve faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi sahibi olması gerekir.

Denetim faaliyetlerinin iyi bir şekilde planlanması ortaya çıkabilecek risklerin azalmasına katkı sağlayacaktır.⁴⁰

Denetçi denetim amacına ulaşması için gerekli bilgileri nasıl toplayacağını, denetim çalışmasını etkin bir biçimde kontrol edip yöneteceğini, denetimin eksiksiz yapılması için işgücü ve zaman planlamalarını içeren detaylı bir denetim planı hazırlar.

Denetim çalışmaları sırasında görev alan denetçi yardımcılarını sürekli gözlem altında bulundurulmalı ve faaliyetleri uzman denetçiler tarafından kontrol edilmesi gerekir.

1.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı.

Bu standart denetçinin, denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilip bir değerlendirme yapılması ile ilgilidir.

İç kontrol sisteminin etkinliği, işletmelerin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirlik derecesini doğrudan etkilemektedir.

İç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlendirilmesinin iki amacı

³⁹ Bozkurt, a.g.e., s.39.

⁴⁰ Türker ve Diğerleri, a.g.e, s.15.

vardır.⁴¹ Bunlardan birincisi, sistemin kendisine olan güvenin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Diğer i se, uygun bir denetim görüşüne varmak için, uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir.

1.4.2.3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı.

Çalışma sahası standartlarından üçüncü stü, denetçilerin finansal tablolar hakkında bir görüş bildirebilmeleri için yeterli sayıda ve uygun kanıt toplanmasını öngörmektedir.

Denetçi, denetlenen işletme ile ilgili, soruşturmalar, gözlemler ve incelemeler yoluyla yeterli sayıda kanıt elde etmelidir.

Aynı zamanda kanıtlar uygun kanıtlar olması gerekir. Kanıtın uygunluğunun belirlenmesi ve toplanacak kanıtın sayısı denetçinin özne l yargısına bağılıdır.⁴²

Uygunluk kalite ile aynı anlamda kullanılmakta olup, genel olarak denetim kanıtının kalitesine etki eden etmenler şunlardır.⁴³

- Kanıtın geçerliliği
- Kanıtın nesnelliği
- Kanıtın zamanlılığı
- Kanıtın sürekliliği

1.4.3. Raporlama Standartları

Finansal tabloların kullanıcıları açısından en önemli husus denetim raporunda ortaya konulan denetim sonuçlarıdır. Bu nedenle denetim raporlarının mesleki bir görüşle hazırlanması gerekmektedir.

Raporlama standartları denetçinin denetim sonucunda raporları hazırlarken uymak zorunda olduğu kurallardır.

Raporlama standartları şunlardır⁴⁴:

⁴¹ Gtredin, a.g.e., s.30-31.

⁴² a.g.e., s.31.

⁴³ Uyanık, a.g.e., s.115.

⁴⁴ Melih Erdoğan, *Denetim*, s.11.

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı.
- Genel Kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı.
- Mali tablolardaki açıklamaların yeterliliği standardı.
- Görtüş bildirme standardı.

1.4.3.1.Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:

“Denetim raporu mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir.”⁴⁵

Denetçi, denetim raporu ile işletmenin finansal tablolarının, işletmenin finansal durumunun, faaliyet sonuçlarının, doğruluğunu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ölçü alarak değerlendirmektedir.

Denetçi hazırlanmış olan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkesi doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığını inceler ve çalışmaların sonucunu açıkça raporunda belirtir.

1.4.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Rapor, Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemle bağlantılı olarak, cari dönemde de değişmeyen biçimde gözlemlenip gözlemlenmediğini belirlemelidir.⁴⁶

Bu standart farklı dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine imkan sağlamaktadır. İşletmeler herhangi bir nedenle uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapmışlar ise bu değişikliğin, o dönem finansal tabloları üzerindeki etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

1.4.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Bu standart, finansla tabloların kullanıcılarının bu tablolardan beklenen

⁴⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.19.

⁴⁶ Holmes ve Overmyer, Muhasebe Denetimi ,Cilt1, s.24.

amacı sağlayıp sağlamadıklarını araştırır.

Finansal tablolarda yer alan sayısal rakamların yanında dipnotlar ile açıklayıcı bilgilerde yer almaktadır. Karar alıcılar, alacağı kararlarda bu açıklayıcı bilgilere de ihtiyaç duyarlar.

Bu nedenle denetçi, mali tabloların dipnotlarında yer alan açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını araştırıp raporunda belirtmek zorundadır.

1.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetim sonucu denetim raporunda açıklanır. Bu standarda göre denetçi, finansal tabloların denetimi sonucunda ulaşmış olduğu görüşü denetim raporunda belirtmesi gerekir.

- Olumlu görüş.
- Şartlı görüş.
- Olumsuz görüş.
- Görüş bildirmekten kaçınma, şeklinde olabilir.

a) Olumlu Görüş

Aşağıdaki şartların varlığı durumunda şartsız denetim raporu düzenlenir.⁴⁷

- Genel Standartlara, denetim çalışmalarında uyulmuştur.
- Denetim çalışmaları, çalışma alanı standartlarına uygun olarak yürütülmüştür.
- Finansal tablolar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak düzenlenmiştir.
- Önceki yıl mali tabloları ile denetlenen yılın mali tablolarında uygulanan muhasebe politikaları uyum içerisindedir.
- Finansal tablolarda yer alan bilgiler yeterli açıklıktadır.
- Finansal tabloları etkileyecek belirsizlikler bulunmamaktadır.
- Denetçi çalışmalarında herhangi kısıtlama ile karşılaşmamıştır.

⁴⁷ Bozkurt, a.g.e., s.367.

b) Şartlı Görüş

Denetçinin incelemiş olduğu finansal tablolar hakkında genel olarak olumlu görüş taşımasına karşın, bazı konularda görüşüne koşul koyması ve bunu açıklaması şeklidir.⁴⁸

c) Olumsuz Görüş

Aşağıdaki koşulların varlığı durumunda denetçi olumsuz görüş bildirir.⁴⁹

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar,
- Muhasebe politikalarının devamlılığında çok önemli sapmalar,
- Tam açıklama kuralına uymama.

d) Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçiyi görüş bildirmekten alıkoyan koşullar aşağıdaki gibidir.⁵⁰

- Denetçi çalışmalarının önemli ölçüde engellenmesi,
- İşletmenin önünde önemli belirsizliklerin bulunması.

⁴⁸ Bozkurt, a.g.e., s.369.

⁴⁹ a.g.e., s.371.

⁵⁰ a.g.e., s.371.

II. BÖLÜM

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ VE 3568 SAYILI YASA'DA MESLEK MENSUPLARI

2.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletme içinden veya işletme dışından bir üst organ tarafından belirlenmiş olan kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Bu kurallar işletme üst yönetimi veya devlet kurumları tarafından oluşturulan kurallardır.

Uygunluk denetiminde amaç belli bir otorite tarafından konulmuş olan kurallara uygulayıcıların uyma derecelerinin belirlenmesidir.⁵¹

Aynı zamanda Usul Denetimi olarak da bilinen uygunluk denetimi, bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, işletme yönetimi, yasama organı yada diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca belirlenmiş yöntemlere kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.⁵²

Bu tür denetimde denetimin konusu; işletme personelinin tutmuş olduğu kayıtlar, yapmış olduğu işlemler olurken, ölçütler; yasalar, şirket sözleşmesi tüzükler, iş sözleşmeleri, yönetimin belirlediği politika ve usullerden oluşur.⁵³

Uygunluk denetimi, biri biçimsel inceleme diğeri de maddi inceleme olmak üzere iki aşamaya dayanmaktadır.⁵⁴

Biçimsel inceleme de, defter kayıtları ile belgelerin düzenliliği üzerinde durulup, kayıtlar arasında uygunluk olup olmadığı araştırılır.⁵⁵

Maddi inceleme de işlemlerin biçimi değil, muhtevası söz konusu olur. Burada amaç ispat edici belgelere ve defter kayıtlarına dayanmak suretiyle incelemenin konusunu yeniden inşa etmek ve tespit etmektir.⁵⁶

Uygulamada şekli ve maddi denetim içeren aşamaları kesin bir biçimde

⁵¹ Bozkurt, a.g.e., s.28.

⁵² Masum Türker, Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri, Tümbay Yayınları, Yayın No: 249, Ankara, 2004, s.144.

⁵³ Ferruh Çömlekçi ve Melih Erdoğan, Muhasebe Denetimi, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 974, editör, Özgül Cemalcılar, Eskişehir, 1997, s.6.

⁵⁴ Türker, a.g.e., s.144.

⁵⁵ a.g.e., s.144.

⁵⁶ a.g.e., s.145.

sınırlandırmak zordur.⁵⁷

Örneğin, işletmenin tutmuş olduğu yevmiye defteri veya hazırlanıp vergi dairesine verilmiş olan muhtasar beyannamenin ilgili yasal hükümlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını araştırılması bir uygunluk denetimidir.

2.1.1. Uygunluk Denetiminin Kapsamı

Uygunluk denetimi işletme ile ilgili olarak alınan her türlü karar, politika ve benzeri hükümler ile işletmeyi ilgilendiren işletme içi ve işletme dışındaki her türlü yasal düzenleme ve diğer kararlar kapsamında yapılır.⁵⁸

Uygunluk denetimi işletme içi denetçiler tarafından yapılabileceği gibi işletme dışı denetçiler tarafından da yapılabilir.

Özellikle devlet müdahalesinin arttığı durumlarda uygunluk denetimlerinin kapsamı da genişlemektedir.⁵⁹

“Kamu kurumlarının görevlendireceği kişiler tarafından yapılacak uygunluk denetiminin amacı, işletmelerin yasal düzenlemelere uyup uymadıklarını ve yasal yükümlülükleri yerine getirip getirmediğinin araştırmaktır.”⁶⁰

Uygunluk denetiminde ele alınacak kriterler çok farklı ve kesin çizgilerle sınırlanamamasına, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilecek nitelikte olmasına rağmen, ana hatları ile bazıları aşağıdaki gibi sayılabilir.⁶¹

- Ana sözleşme hükümleri
- Yönetim tarafından belirlenen yahut kabul edilen iş ve işlem prosedürleri
- Yönetim tarafından belirlenen yönergeler
- Yönetim tarafından alınan özel veya genel amaçlı kararlar.
- Teknik düzenlemeler
- Yasal düzenlemeler ve diğer mevzuat hükümleri
- İşletme politikaları

⁵⁷ a.g.e., s.146

⁵⁸ Özer, Denetim I, s.70.

⁵⁹ Uyanık, a.g.e., s.70.

⁶⁰ Gürbüz, a.g.e., s.12.

⁶¹ Özer, Denetim I, s.70-72.

2.1.2. Uygunluk Denetiminin Yapılma Zamanı

Uygunluk denetimi için kesin bir zaman tayini doğru olmamaktır. Fakat uygunluk denetiminin işletme yönetimi tarafından yapılıyor olması faaliyet sonuçları ile değil de doğrudan faaliyetlerle ilgili olması uygunluk denetiminin dönem kapanmadan yapılması gerektiği şeklindeki bir görüşün doğruluğunu teyit edecektir.⁶²

Uygunluk denetimi sonuçlarının işletme tarafından kullanılması, yapılan yanlışlıkların ve işletme politikalarından sapmaların düzeltilmesi bakımından, bu denetimin dönem içinde yapılması daha uygun olacaktır.

Dönem içerisinde uygunluk denetimi yapılmamış ise finansal tablolar denetimi yapılmadan önce uygunluk denetimi yapılması daha doğru olacaktır.⁶³

2.1.3. Uygunluk Denetimi Sonuçları

Uygunluk denetimi sonucunda ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere (işletme tepe yöneticilerine) raporlanır.

Uygunluk denetiminin sonuçları ile daha çok işletme yöneticileri ilgilenir, fakat kamu denetçileri tarafından yapılacak uygunluk denetimi sonuçları ile sadece işletme değil denetimi yaptıran tarafta ilgili olacaktır.⁶⁴

İşletme yönetimi uygunluk denetimi sonucunda ulaşılan sonuçları, ortaya çıkan aksaklıkları ve işletme politikalarından sapmaları düzeltmek, gerekli tedbirleri almak ve işletme politika ve kararlarını tekrar gözden geçirmek için kullanacaktır.

2.2. Sınırlı Uygunluk Denetimi

Önceki bölümde anlatıldığı gibi uygunluk denetimi işletmenin mali işlemlerinin, faaliyetlerinin, işletme yönetimi ya da dışarıdan bir üst organ tarafından belirlenmiş kurallara yasalara uyulup uyulmadığının araştırılması amacı ile yapılmaktadır.

Belirlenmiş bu kriterler işletme üst yönetimi yada devlet kurumları

⁶² Özer, Denetim I, s.73.

⁶³ a.g.e., s.73.

⁶⁴ a.g.e., s.69.

tarafından belirlenmekte ve çok çeşitli olabilmektedir.

Uygunluk denetimi için konulan bu kriterlerin bir kısmının sınırlandırılması durumunda gerçekleştirilen denetim faaliyeti sınırlı uygunluk denetimi olmaktadır.⁶⁵

Ülkemizde sınırlı uygunluk denetimi 06.07.1994 tarihinde 21982 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı kanunun 6.maddesi ile iş hayatımıza girmiştir.

Söz konusu kanun ile Vergi Usul kanununa mükerrer 227.madde eklenmiş ve bu maddenin metni aşağıdaki gibidir.

“Maliye Bakanlığı:

1.Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya,

2. Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca 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 ziyanına 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 ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar. Ancak, Maliye Bakanlığı tasdik raporlarının ibraz süresini iki aya kadar

⁶⁵ Türker, a.g.e., s.146.

uzatmaya yetkilidir.

(Ek: 25.5.1995-4108/5 md.) 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine tabi olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bunlara ait müesseseler hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

Madde hükmünde görüldüğü üzere uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Denetimin konusu ise işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemlerdir. Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, iş sözleşmeleri, tüzükler, şirketin iç yönetmelikleri yönetim politika ve usullerinin dışında saptanmış muhasebe ilkeleri, kurallar ve standartlardır.⁶⁶

Mükerrer 227.madde’de kriterler daraltılmış olduğundan, buradaki uygunluk denetimi sınırlı uygunluk denetimidir.⁶⁷ Bu denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunun araştırılması gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir.⁶⁸

18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren, “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK’ un Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı”nın 4. maddesine göre; vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi 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 denetimidir.

V.U.K’nun mükerrer 227.maddesine göre yapılacak sınırlı uygunluk denetimi maddi inceleme söz konusu olmadığından maliyetlerin oluşumu ve üçüncü kişilerle mutabakat zorunlu değildir.⁶⁹

Kısaca, bu kanun metni kapsamında yapılacak uygunluk denetimi, meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerin ve düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da

⁶⁶ Türker, a.g.e., s.47.

⁶⁷ a.g.e., s.147.

⁶⁸ Burhan Gündoğdu, “Yeminli Mali Müşavirlerin Mütteselsil Sorumlulukları”, *Vergi Dünyası*, Yıl 23, Sayı 274, Haziran, 2004, s.142.

⁶⁹ Türker, a.g.e., s.148.

dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunu araştırmaktadır. Bu uygunluk denetiminde kullanılan kriterler sınırlandırıldığı için bu denetim sınırlı uygunluk denetimi olmaktadır.

2.2.1. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Doğuşu, Kanunun Yayınlanma Amacı

Sınırlı uygunluk denetimi 06.07.1994 tarihinde 21982 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunun 6.maddesi ile yürürlüğe girmiştir. V.U.K.'nın mükerrer 227.maddesi olarak yer almıştır.

Bu kanun 6.maddesinin gerekçesinin son paragrafı aşağıdaki gibidir.

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

Bu paragraftan anlaşıldığı gibi, bu kanunun amacı vergi denetimlerinde, meslek mensuplarından yararlanmak olduğu açıkça görülmektedir.

2.2.2. Ülkemizde Sınırlı Uygunluk Denetiminin Gelişimi

V.U.K'un Mükerrer 227.maddesinin hayata geçirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından, 23.12.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete 1 nolu tebliğ, 29.03.1995 tarih ve 22242 sayılı Resmi Gazetede 2 nolu tebliğ, 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazetede 3 nolu tebliği yayınlanmıştır.

Daha sonra bu tebliğlerin iptali için Danıştay'a, bazı meslek mensupları, bazı meslek odaları ve bazı vergi mükellefleri tarafından davalar açılmış ve bu davalar sonucunda bu tebliğler Danıştay 4. Dairesi tarafından iptal edilmiştir.⁷⁰

29.06.1997 tarihinde 23034 Sayılı Resmi Gazete de 4 nolu tebliğ yayınlanmış ve bu tebliğ ile vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanması zorunluluğunun 01.01.1998 tarihten itibaren başlanacağı bildirilmiştir. Bu tarihten itibaren de yükümlülük uygulanmaya başlanmıştır. Bu tebliğde, bu yükümlülüğün kapsamı ve usulleri belirlenmiş olup bunlarla ilgili bilgi daha sonraki başlıklar altında verileceği için burada geniş bilgi

⁷⁰ Türker ve Diğerleri, a.g.e., s.35.

verilmemiştir.

V.U.K'un Mükerrer 227.maddesinin uygulanması amacı ile TÜRMOB tarafından "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK'un Mükerrer 227.Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı" alınmış ve yayınlanmıştır.

2.2.3. Sınırlı Uygunluk Denetimi İle İlgili Mecburi Meslek Kararı

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 29.maddesinde TÜRMOB'a verilmiş olan görevlerden bazıları aşağıdaki gibidir.

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- Meslek Mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak düzen ve geleneklerini korumak.
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlemek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.

Aynı kanunun 33.maddesinde sayılan TÜRMOB Genel Kurulunun görevleri içerisinde "Uyulması mecburi meslek kararlarını almak" şeklinde ayrıca mevcuttur.

Bu maddelerin hükümlerinden anlaşılacağı üzere "mecburi meslek kararları" alma yetkisi TÜRMOB'a verilmiştir.

TÜRMOB bu doğrultuda 14.09.1996 tarihinde yapılan 7.Olağan Genel Kurulunda "Vergi Usul Kanunun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı" alınmış ve uygulamaya konulmuştur.⁷¹

Bu mecburi meslek kararı 18.10.2001 Tarihli 24557 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Ayrıca 3568 sayılı yasanın 48.maddesinde de mecburi meslek kararlarının önemini ortaya koyan hükümler mevcuttur.

Bu maddeye göre, mesleki kurallara uymayanlara, kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunanlara çeşitli disiplin cezaları

⁷¹ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.37.

uygulanacağı belirtilmektedir.

2.2.3.1. Mecburi Meslek Kararlarının Önemi

Muhasebe Mesleği, güvenilir bilgi sağlayacak tek unsur ve denetim fonksiyonunu yaygınlaştırılabilmenin tek yolu konumundadır.⁷²

Bundan dolayı sağlıklı ve güvenilir bilgi elde edilip sunulabilmesi için bir takım standartların, uyulacak kuralların saptanması, tekniklerin belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bu önem nedeniyle, meslek mensuplarının VUK'un mükerrer 227.maddesine göre yapacakları ön denetim faaliyetlerinde, meslek mensuplarına çalışma esaslarını açıklayan mecburi meslek kararları oluşturulmuştur.

Meslek kararları, meslek mensuplarının örgütlenmesi ve yapılandırılmasında meslek kurallarının düzenlenerek, meslek ahlakının geliştirilmesinde demokratik katılımı sağlayan ve meslek hukukunun oluşmasına katkı sağlayacak niteliklere ve yaptırımlara sahiptir.⁷³

2.2.3.2. Mecburi Meslek Kararının Amaç ve Kapsamı

3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış olan meslek mensuplarının uyması zorunlu olan bu mecburi meslek kararının amacı, söz konusu meslek mensupları tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması hizmetlerinde, meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını düzenlemektedir.⁷⁴

Sınırlı uygunluk denetiminin mecburi meslek kararlarının 4.maddesinde yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, VUK' un mükerrer 227.maddesine paralel olarak bir yorumlama mevcuttur. Burada sınırlı uygunluk denetimi, kanun koyucunun amacı doğrultusunda bir ön denetim olarak yorumlanmıştır.

Bu mecburi meslek kararı, VUK' un mükerrer 227.maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğunu

⁷² Uğur Büyükbalkan, Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı; Yasa, Yönetmelikler, Tebliğler, İlgili Mevzuat, Yargı Kararları, TÜRMOB Yayınları No:46, Ankara, 1998, s.6.

⁷³ Türker, a.g.e., s.111.

⁷⁴ Mecburi Meslek Kararı Madde 1

saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını kapsamaktadır.⁷⁵

3568 Sayılı Meslek Kanunun 12.maddesi ile VUK' un mükerrer 227.maddesinde yer alan Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işleri ile ilgili çalışmalar bu mecburi meslek kararı kapsamında değildir.⁷⁶

Görüldüğü üzere mecburi meslek kararının kapsamı VUK' un Mükerrer 227.maddesindeki sorumluluk kapsamı ile aynıdır. Kapsamın sınırları Vergi beyannamelerinin ekinde sunulan mali tabloların ve hesap özetlerinin ilgili oldukları defterlerin kayıtları ile uyumlu olması, bu defter kayıtlarının da dayanağını oluşturan belgelere uygunluğunun saptanması olarak belirlenmiştir.

Fakat Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemleri ise bu kapsam dışında tutulmuş olduğu görülmektedir.

2.2.3.3. Sınırlı Uygunluk Denetiminde Çalışma Yöntemi

Mecburi Meslek Kararının 3.maddesinde çalışma yöntemi belirlenmiştir.

VUK'un mükerrer 227. maddesine göre meslek mensupları imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağına teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluğun sınırları bu kararın 16. maddesi düzenlenmiştir. Mecburi meslek kararının 3. maddesinde bu sorumluluk iki koşula dayandırılmıştır.

Bu koşullardan ilki, vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygunluğudur. Bu hükümle, vergi beyannamelerinin imzalanmasında meslek mensubunun yüklenmiş olduğu görev ve sorumluluk yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda 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

⁷⁵ Mecburi Meslek Kararı Madde 2

⁷⁶ Mecburi Meslek Kararı Madde 2

belgelere uygun olmasından, VUK' un mükerrer 227. maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yapacağı şekli inceleme anlaşılmalıdır. Buna da belgelere uygunluk dışında defter kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile vergi mevzuatına uygunluğunun araştırılması da, meslek mensuplarının talep edilen hizmetin kapsamı içerisinde.

Sorumluluk gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensupları tarafından sınırlı uygunluk denetimi yapılması gerekir.

2.3. 3568 Sayılı Yasa ve Meslek Mensupları

İktisadi hayatın gelişip, karmaşık bir hale gelmesi, işletmelerin ekonomi içerisindeki etkinliklerinin ve fonksiyonlarının artması bunların mali, mali olmayan faaliyetlerinin ve sonuçlarının denetlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda muhasebe ve denetçilik mesleğinin yasal bir zemine oturtulabilmesi amacıyla çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunun 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiş ve 13.06.1989 tarihli 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kanunun genel gerekçesinde, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun çıkarılma nedeni şu şekilde belirtilmiştir. Meslek, özellikle kalkınma gayretindeki ülkemiz için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması nedeniyle yasal olarak düzenlenmelidir. Böylece Türk vergi sisteminin yozlaşmasına mani olunacak, vergicilik ve işletmecilik sahasında güven ve ahlak unsurunun gelişmesi sağlanacak, vergi denetiminin etkinliği arttırılacak ve muhasebe uygulamalarında tek düzen sisteme geçilmesi mümkün olacaktır.

3568 Sayılı Kanunun amacı, bu kanunun 1.maddesinde Şu Şekilde belirtilmiştir. İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili kanun çerçevesinde

denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin kullanımına tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Kanunda meslek mensupları, “Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak üç grupta isimlendirilmiştir.

Kanun dört bölümden oluşmakta olup bunlar;

1. Bölüm; Genel Hükümler,
2. Bölüm; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları,
3. Bölüm; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği,
4. Bölüm; eşitli Hükümler, şeklinde dir.

2.3.1. Mesleğin Konusu

“Serbest Muhasebeci”, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” lik mesleklerinin konusu kanunun 2.maddesinde belirtilmiştir.

Buna göre Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin konusu işletmelerin;

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, mali tablo ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- Muhasebe sistemlerini kurmak, işletmecilik, finansman ve mali mevzuat ile ilgili işlerini düzenlemek ve müşavirlik yapmak.
- Yukarıda belirtilen konularda, belgelerine dayanarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili alanlarda yazılı görüş vermek, rapor düzenlemek, tahkim ve bilir kişilik

yapmak.

Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin konusu ise yukarıdaki son iki paragrafta belirtilen işlerin yanında, bu kanunun 12. maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işleri yapmaktır.

2.3.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları

Kanunun 4. ve 5. maddesinde Meslek Mensubu olabilmenin genel ve özel şartları açıklanmıştır.

Genel şartlar:

- T.C. vatandaşı olmak.
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak
- Kamu haklarından yasaklı olmamak
- Taksirli Suçlar hariç ağır hapis ve 5 yıldan fazla hapis ya da, zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas, yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya Devlet sırlarını açıklamak, vergi kaçırma ve buna teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymemek.
- Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları:

- Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmakla beraber yüksek lisans yapmış olmak.
 - Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir yanında iki yıl staj yapmak.
 - Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavını kazanmış olmak.
- Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankaları müfettişleri ve

kanunlarına göre vergi inceleme yetkisi almış olanlar, bu tarihten itibaren 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ve ilk sırada sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış olanlar için sınav şartı aramaz.

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.

Serbest Muhasebeci olabilmenin özel şartları:

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olabilmenin özel şartları içerisinde ilk sırada sayılan konularda ön lisans ya da ticaret lisesi mezunu olmak.

Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları:

kanunun 9.maddesinde sayılmıştır. Bunlar:

- En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak.
 - Yeminli Mali Müşavirlik sınavını geçmiş olmak.,
 - Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak.,
- Şartları aranır.

Şu kadarki, kanunları uyarınca vergi incelemesi yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi,ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği ve görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

2.3.3. Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları

Meslek mensuplarının çalışma konuları, 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 hakkındaki yönetmelik ile belirlenmiştir.

2.3.3.1. Serbest Muhasebecilerin Çalışma Konuları

Yukarıda belirtilen yönetmeliğin 17.maddesine göre:

Gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve teşebbüslerin; genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, mali

tabloları hazırlamak ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

2.3.3.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları

03 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik’in 18.maddesinde serbest muhasebeci mali müşavirler için çalışma esasları belirtilmiştir. Buna göre; serbest muhasebeci mali müşavirlerin görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işler yapmak.
- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak.
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

2.3.3.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Konuları

03 Ocak 1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik” in 19.maddesinde de Yeminli Mali Müşavirler için çalışma esasları belirtilmiştir. Buna göre serbest muhasebeci mali müşavirler için de geçerli olan,

- Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirliklerini yapmak,
- Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

görevlerinin yanı sıra;

- Mali tabloların ve beyannamelerin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğu ve hesapların denetim standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik etmek,
- İlgili mevzuat ile Maliye Bakanlığı ve resmi mercilerce verilecek görevleri yapmak, yeminli mali müşavirlerin çalışma konularını oluşturmaktadır.

2.3.4. Vergi Beyannamelerinin Meslek Mensuplarınca İmzalanması

Vergi beyannamelerinin meslek mensuplarınca imzalanmasına ilişkin esasları Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. maddesindeki yetkiye dayanılarak çıkarılan 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı resmi gazete'de yayımlanan 4 sıra Nolu Tebliğ ile belirlenmiştir. Daha öncede belirttiğimiz gibi bu konuda daha önce yayımlanan 1,2 ve 3 nolu tebliğler Danıştay tarafından iptal edilmiş ve 4 nolu tebliğ ile de yürürlükten kaldırılmıştır.

4 nolu tebliğe göre, kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden 1997 yılı Aktif toplamı 200 milyar ve net satışlar toplamı 400 milyar lirayı aşmayanlar, 1998 yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.

Söz konusu hadler 2004 yılı için aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Aktif toplamı 2.936.833,79.- YTL

Net Satışları toplamı 5.873.667,59.- YTL

4 nolu tebliğe göre bu hadleri aşan mükellefler ise 30.07.1995 tarih ve 22359 sayılı resmi gazete’de yayımlanan 18 sıra nolu “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği” hükümlerine göre yeminli mali müşavirlere tasdik ettireceklerdir.

Aşağıdaki yazılı olan mükellefler ise 4 nolu tebliğ ile imzalatma kapsamı dışında bırakılmıştır.

1- İkinci Sınıf tacirlerden

- Alım satım veya imalat yapanlardan bir önceki yıl satışları 7 milyar lirayı (102.789,18 YTL)
- Yukarıdaki belirtilen işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayri safi iş hasılatının tutarı 3,5 milyar (51.394,59 YTL)

2. Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit olun çiftçilerden bir önceki yıl hasılatlar, tutarı 7 milyar lirayı (102.789,18 YTL)

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl gayri safi hasılatları tutarları 5 milyar lirayı, (73.420,84 YTL) aşmayanlar.

(Parantez içindeki tutarlar 2004 yılı için belirlenmiş ve bu tebliğ hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranında arttırılmış tutarlardır.) ve tutarlar ne olursa olsun noterler beyannamelerini imzalatmak zorunda değildir.

27.02.1998 tarih ve 23271 sayılı resmi gazete’de yayımlanan 5 sıra nolu tebliğ ile ise özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ve bunların oluşturdukları birlikler beyanname imzalatma zorunluluğu kapsamından çıkartılmıştır.

4 Nolu Tebliğe göre imzalatılacak beyannameler, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri, muhtasar beyanname ve katma değer beyannamesidir.

Meslek mensupları yalnızca kanuni defterlerini tuttukları ve finansal tablolarını düzenledikleri mükelleflerin beyannamelerini imzalayabilecekler, aksi takdirde defterlerini tutmadıkları ve tanzim etmedikleri mükelleflere ait beyannamelerde yer alan imzalarının hiçbir hukuki geçerliliği yoktur.⁷⁷

⁷⁷ Ahmet Temizyürek, “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Beyanname Tasdiki”, Vergi Dünyası Yıl 22, Sayı 263, Temmuz, 2003, s.41.

2.3.5. Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

VUK'un mükerrer 227.maddesine göre, meslek mensupları imzaladıkları vergi beyannamelerinin defter kayıtlarına, defter kayıtlarının da dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Meslek mensubunun burada yapacağı uygunluk denetimi şekli bir denetim olup⁷⁸ belgelerin yanıltıcı olup olmadığının belirlenmesi veya karşıt inceleme, bu uygunluk denetimin kapsamında değildir.⁷⁹ Fakat meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden sorumlu olacaktır.⁸⁰

Belgelerin kanuni süreler içerisinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine, genel muhasebe kurallarına, vergi mevzuatına ve ilgili diğer mevzuatlara uygun ve doğru olarak yasal defterlere kaydedilmesi ve mali tablolara aktarılması sorumluluk kapsamı içerisinde⁸¹

Meslek Mensuplarının verdikleri hizmetin yasal standartlara uygunluğundan sorumlu olmaları, hem yasal açıdan hem de rekabet ortamının bozulmaması ve mesleğin uluslararası standartları yakalaması açısından gereklidir.⁸²

Daha öncede değinildiği gibi, sınırlı uygunluk denetimi kapsamında meslek mensuplarının müştereken ve müteselsilen sorumluluklarının sınırı, mecburi meslek kararının 16.maddesinde düzenlemiştir ve şu koşullara bağlanmıştır.

- Vergi Beyannamelerinde yer alan bilgilerin defterlere uygun olmaması.

⁷⁸ Türker, a.g.e., s.80.

⁷⁹ Türker ve Diğerleri, a.g.e., s.41.

⁸⁰ Altar Ömer Arpacı, "Vergi Beyannamelerinin imzalanması Mecburiyeti ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 12, Sayı 142, Ekim, 2004, s.138.

⁸¹ Gündoğdu, a.g.e., s.141.

⁸² Niyazi Cangir, "Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği: Vergi İdarisi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül, 2001, s.33.

- Söz konusu defterlerdeki kayıtların belgelere uygun olmaması
- Defter kayıtlarının doğruluğunun saptanamaması,
- Defter kayıtlarının VUK'un 227 ve 228.maddelerine aykırı olması
- Değerlemede VUK değerleme hükümlerine uyulmaması
- Ticari kara yapılacak ilave ve indirimlerin yapılmaması
- Vergi inceleme elamanları tarafından bir matrah farkı ortaya çıkarılması ve matrah farkının meslek mensubunun mesleki hatasından kaynaklandığının net bir şekilde saptanması ve inceleme raporunda açıkça belirtilmesi,

Meslek mensupları sorumluluk kapsamında, 3568 sayılı yasanın 47,48 ve 49.madde hükümlerince ve bu yasanın Disiplin Yönetmeliği hükümlerine göre cezalandırılırlar.

Bütün bu açıklamalar ışığında şunu diyebiliriz. Meslek Mensupları VUK'un mükerrer 227.maddesindeki sorumlulukları açısından, ilgili mecburi meslek kararı doğrultusunda hareket etmesi gerekmektedir. Aynı zamanda bu bir zorunlulukta.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SINIRLI UYGUNLUK DENETİM SÜRECİ VE PLANLAMASI

3.1. Sınırlı Uygunluk Denetimi Süreci

Denetim süreci müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayan, birbirini izleyen çeşitli faaliyetlerden oluşur. Bu faaliyetlerin belirli bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesi, bu faaliyetlerin tümünü bir süreç haline dönüştürmektedir.⁸³

Denetim süreci üç ana safhadan oluşturmaktadır. Bunlar; denetim faaliyetinin planlanması, denetim programının yürütülmesi ve denetçi bulgularının ve yargısının raporlanması safhalarıdır.⁸⁴

VUK' un 227.maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanmasında sınırlı uygunluk denetimi süreci şu aşamaları içerir.⁸⁵

- Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ile anlaşılıp işin alınması,
- Sınırlı uygunluk denetiminin planlanması,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin yürütülmesi,
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin sonuçlandırılması ve raporlanması
- Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinin kalite kontrolü

3.2. Sınırlı Uygunluk Denetimi Sürecinde Aşamalar

Mecburi Meslek Kararı'nda yer alan ve yukarıda belirtmiş olduğumuz sınırlı uygunluk denetimi süreci aşamalarından ilk ikisini inceleyelim.

3.2.1. Müşteri Seçimi ve Anlaşmanın Yapılması

Vergi beyannamelerinin imzalanması açısından sınırlı uygunluk denetimi yapılabilmesi için öncelikle işin alınması gerekir.

Meslek mensubu bir sınırlı uygunluk denetimi öncesi çeşitli kriterlerine göre müşteri seçimi yapar, müşteri işletme ile anlaşma yapılıp imzalanması ile

⁸³ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.42.

⁸⁴ Güredin, a.g.e., s.65.

⁸⁵ Mecburi Meslek Kararı Madde 5

birlikte denetim süreci başlamış olur.

3.2.1.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

Denetçiler, denetim firmaları, sınırlı uygunluk denetimi kapsamında işe meslek mensupları kendilerine müracaat eden her müşteriyi kabul etmek zorunda değildirler. Genel kabul görmüş Denetim standartları da işin kabulünden önce müşteri hakkında gerekli araştırmaların yapılmasını öngörmektedir. Bu araştırmalar aşamasında müşteriden kaynaklanan denetim riski belirlenmeye çalışılır.⁸⁶ Denetim risklerinin en aza indirilmesi çabaları da bu aşamada başlamaktadır.⁸⁷

Yeni bir müşterinin kabulüne karar verirken denetçi şu hususları göz önünde bulundurmalı ve incelemeli;⁸⁸

- a) Finansal tablolarda önemli düzensizliklerin ve hataların bulunması olasılığı ve denetim sonunda bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi,
- b) Yapılacak denetimin denetçinin veya denetim firmasının itibarına gölge düşürmesinin beklenmesi,
- c) Denetim yapılacak müşterinin sahiplerinin özellikleri ve finansal tablolarla ilgili bir anlaşmazlık halinde denetçi aleyhine mahkemeye başvurma eğiliminin hissedilmekte olunması,
- d) Denetim raporunun kullanılma amacı
- e) Denetlenecek firmanın finansal durumu
- f) Denetlenecek müşterinin tepe yöneticilerinin dürüstlüğü,
- g) Çeşitli kurumlarla olan ilişkiler araştırılır. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerin sağlıklı olup olmadığı incelenir.⁸⁹
- h) Genel olarak işletmenin geçmişi, uygulanan muhasebe sistemi ve bağımsız bir çalışmanın yapılıp yapılamayacağı hakkında araştırma yapılır.⁹⁰

Denetçi denetim işini kabul edip etmeme konusunda karar verebilmek

⁸⁶ Kaval, a.g.e., 56.

⁸⁷ Mustafa Yavaşoğlu, Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s.46.

⁸⁸ Güredin, a.g.e., s.67-68.

⁸⁹ Bozkurt, a.g.e., s.87.

⁹⁰ a.g.e., s.87-88.

için, bu araştırmalar sırasında topladığı bilgilerden yararlanır.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Műřavir ve Yeminli Mali Műřavirlerin alıřma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliđin 52.maddesine göre; Meslek mensupları, uzmanlık deneyimleri ve yeteneklerini göz önünde bulundurmak suretiyle, teklif edilen işi kabul edip etmeme konusunda serbesttirler. Bunun içinde bu madde hükmüne göre ařađıdaki bilgilerden yararlanırlar.

a) Genel Bilgiler;

şirket unvanı, hissedarlar ve hisse payları, işyerleri adresleri, faaliyet konusu, Özetlenmiş finansal bilgiler (sermaye, ihtiyatlar, vergi öncesi kâr, cirolar), organizasyon şeması

b) Personel Durumu;

Ödeme durumu, yan ödemeler, personel sayısı ve dağılımı

c) Muhasebe Departmanına ait bilgiler;

alışan muhasebe personeli sayısı, muhasebe organizasyon şeması, idari ve muhasebe prosedürleri, hesap planı, muhasebe uygulama araçlarının tespiti, yönetime sunulan raporlar, iç kontrol organizasyon durumu

d) Satışlara ait bilgiler;

Satışların mamullere göre dağılımı, satış ve tahsil notları, satış sözleşmeleri ile ihracat dosyalarının düzeni, ortalama müşteri sayısı, kendi grubuna dahil şirketlere satışlar

e) Satın alma ile ilgili bilgiler;

Yıllık alım cirosu, satıcı adedi, satın alma servisinin çalışma usulleri, ithalat dosyalarının düzeni, kendi grubuna dahil şirketlerden satın alımlar

f) Envanter bilgileri

Yıllık satın almanın parasal değeri, fiziki sayım süresi, fiziki sayımın denetimi

g) Üretim faaliyetlerinin muhteviyatı

h) Maliyet sistemine ait bilgiler

i) Sabit kıymetlerin durumu

Yıllara göre dağılımı, değer kayıpları, sayımların kontrolü

j) **Şirket borç ve alacaklarının durumu**

k) **Vergi idaresi ve diğer resmi kuruluşlarla ilişkiler hakkında bilgiler**

l) **Son iki yıla ait finansal tablolar**

m) **Özel bilgiler**

Yapılacak çalışmalar sonucunda toplanacak bilgiler aynı zamanda denetim planlaması, denetim programının hazırlanması ve denetim sürecinde de kullanılacak özellikte olabilir.⁹¹

Burada değinilen hususlar özellikle ilk defa denetim hizmeti verilecek işletmelerde uygulanması zorunlu hususlar olmakla birlikte, daha önceden denetim hizmeti verilmiş işletmeler hakkında da denetçinin eldeki mevcut bilgileri tamamlayıcı bilgiler toplaması zorunludur.⁹²

Denetçi toplamış olduğu finansal ve finansal nitelikte olmayan bütün bilgileri değerlendirip, bağımsız düşünme mantığı içinde hareket edip, işi uygun bulduğu takdirde kabul etmeli aksi takdirde kabul etmemesi gerekir.

3.2.1.2. Önceki Denetçi İle Görüşme

İşletme hakkında bilgi edinmenin bir diğer yolu önceki denetçi ile görüşmedir. Önceki denetçi ile görüşebilmek için müşterinin izninin olması gerekir. Eğer izin alınamazsa bu işin reddedilmesi için yeterli bir sebeptir.⁹³

İznin alınması durumunda özellikle aşağıdaki konularda bilgi istenir.⁹⁴

- Yöneticilerin dürüstlüğü,
- Muhasebe ilkeleri, denetim prosedürleri ve benzer konularda yönetim ile uyumsuzluğa düşülüp düşülmediği,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğinin nedenleri,

Denetçi bu görüşme sonucunda elde ettiği bilgilere göre işletme hakkında bir yargıya varma aşamasına gelecektir.

⁹¹ Özer, Denetim 1, s.397.

⁹² Uyanık, a.g.e., s.142.

⁹³ Türker ve Diğerleri, a.g.e., s.48.

⁹⁴ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.28.

3.2.1.3. Anlaşmanın Yapılması

Meslek mensubu bütün bu ön araştırmaları ve önceki denetçi ile görüşmeleri sonucunda elde ettiği bulguları ve sonuçları müşteri kabul politikası çerçevesinde değerlendirmek suretiyle işi kabul etmesi durumunda bunu müşteriye bildirir. Müşteri ile arasında bir anlaşma yapılır. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK' un Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin mecburi Meslek Kararı'nın 6.maddesine göre; vergi beyannamesi imzalanmak üzere iş alınırken, kesinlikle bir sınırlı uygunluk denetimi sözleşmesi yapılması gerektiği ve bu sözleşmede en az şu bilgilerin yer alması gerektiği belirtilmiştir:

- Sözleşmenin tarafları,
- Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ve dönem,
- Sınırlı uygunluk denetimi yapılacak finansal tablolar ve defterleri,
- Sınırlı uygunluk denetimi kapsamına alınacak süre ve dönem.
- Varsa önceki sınırlı uygunluk denetimi yapan meslek mensubunun, adı, soyadı, odası ve ruhsat no,
- Defter kayıtlarının dayanağını teşkil eden belgelerin ve envanter miktar listelerinin doğruluğundan vergi mükelleflerin sorumlu olduğu,
- Vergi beyannamesinin imzalanacak vergi yükümlüsüne teslim tarihi
- Ücret,

3.3. Sınırlı Uygunluk Denetiminin Planlanması

Planlama, geleceği önceden görerek veya tahmin ederek tavır alma, amaca ulaşabilmek için izlenecek yol veya yöntemleri belirleme şeklinde tanımlanabilir.⁹⁵

Denetim planlaması ise; denetim görüşüne ulaşmada, denetçilerin faaliyetleri ne şekilde yürütecekleri hususundaki davranış düzenini ifade eder.

Sınırlı uygunluk denetiminde amaca ulaşabilmek için yapılacak işlerin belirtilmesi, bunların ne zaman ve kim/kimler tarafından yapılacağını

⁹⁵ Kaval, a.g.e., s.64.

belirlenmesi bu denetim faaliyetinin planlama aşamasını oluşturmaktadır.⁹⁶

Denetim planının amacı, denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, denetçileri denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması düşünülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır.⁹⁷

Sınırlı uygunluk denetiminin planlaması ile ilgili düzenleme söz konusu mecburi meslek kararın 7.maddesi ile düzenlemiş bu maddeye göre;

“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 programı hazırlanır ve çalışma dosyası oluşturulur. SUD faaliyeti planlanırken ayrıca zamanı esas alan bir çalışma programı yapılır.”

Ulaşılabilecek sonuçların sağlıklı bir şekilde olması için iyi bir planlama yapılması büyük önem arz etmektedir. İyi bir planlama yapılabilmesi için, müşteri işletmenin faaliyet konusu ve faaliyetlerinin niteliği, faaliyet gösterilen sanayi sektörünün özellikleri, uygulanmakta olan muhasebe politika ve ilkelerinin nitelikleri dikkate alınmalıdır.⁹⁸

3.3.1. Müşteri ve İşletme Çevresinin Tanınması

Denetim planının başarıya ulaşabilmesi açısından denetçinin, müşteri hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olması önemli bir husustur.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ön gördüğü şekilde denetim planlaması yapılabilmesi için denetçinin müşteri işletme hakkında yeterli bilgi sahibi olması gerekir.

Denetçi müşteri işletme ile ilgili aşağıdaki konularda bilgi sahibi olur.

- Müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör,
- Müşteri işletme yönetimi ve organizasyon yapısı,
- Müşteri işletme muhasebe politikaları ve prosedürleri,

⁹⁶ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.51.

⁹⁷ www.sayıstay.org.tr., (Erdal Kenger, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, Şubat, 2001) 15.03.2005.

⁹⁸ Gütredin, a.g.e., s.73.

- İşletmenin tabi olduğu yasal düzenlemeler,
- Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması,

3.3.1.1. Müşteri İşletmenin İş ve Faaliyet Gösterdiği Sektör İle İlgili Bilgi Sağlanması

Denetçinin etkin ve iyi bir plan yapabilmesi için, müşterinin işi ve faaliyet gösterdiği sektör hakkında yeterli bilgiye sahip olması gerekir. Her sektörün kendine özgü özellikleri mevcut olup bunlar, muhasebe uygulamalarına etki edebilmektedir.

Denetçi, işletmenin türü, üretmiş olduğu mal ve hizmet türü, satmış olduğu mal, üretim ve dağıtım yöntemleri, kullanılan hammadde, fabrika ve şubelerin yerleri, işgücü, ücret sistemi, sermaye mallarının nitelikleri, sermaye yapısı, satış ve tahsilat politikaları, kapasite, yıllık satış miktar ve tutarları, pazar payı, faaliyet türü, rekabet koşulları, sektörü etkileyen etmenler, sektörün durumu, sanayi dalına ilişkin muhasebe uygulamaları v.b. konularda bilgi sahibi olmalıdır.

Bu bilgiler, müşterinin ilk yapılan denetiminde daha titiz araştırılmaya çalışır ve daimi dosyada dosyalanır.⁹⁹

3.3.1.2. Müşteri İşletme Yöntemi ve Organizasyon Yapısı Hakkında Bilgi Edinme

Şirketin hukuki yapısı denetim riski üzerinde önemli bir etkiye sahiptir.¹⁰⁰

İşletmenin yönetim yapısında örgüt yapısında yapılan sık ve önemli değişiklikler denetim riskini artırır.¹⁰¹

Müşteri işletme yönetimi ve organizasyon yapısı hakkında elde edilecek bilgiler, yönetim kurulu başkanı, yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve yardımcıları, yönetim tipi, yönetim politikaları, işletme birimlerinde görevli diğer yöneticiler, organizasyon yapısı, iç denetim bölümü personel politikaları,

⁹⁹ Kaval, a.g.e., s.68.

¹⁰⁰ a.g.e., s.69.

¹⁰¹ a.g.e., s.69.

yöneticiler ve personelin yetki ve sorumlulukları vb. bilgilerden oluşur.

Elde edilecek bu bilgiler ile denetçi müşteri işletmeyi daha iyi tanıyacak ve denetim planlarının hazırlanmasında kendisine büyük kolaylık sağlayacaktır.

3.3.1.3. Müşteri İşletmenin Muhasebe Politikaları ve Prosedürleri Hakkında Bilgi Edinme

Denetçi, işletmede cari dönemde ve geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile ilgili bilgi sağlar. Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin etkileri öğrenilir.

Bilgisayarların muhasebe sistemlerinde kullanılmaya başlaması ile birlikte denetim yöntemlerinin bunlardan etkilenmesi nedeniyle,¹⁰² denetçi müşteri işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak, işletmede etkin bir bilgisayar ağının olup olmadığını tespit etmelidir.¹⁰³

3.3.1.4. İşletmenin Tabi Olduğu Yasal Düzenlemeleri Hakkında Bilgi Edinme

İşletmenin tabi olduğu özel yasalar varsa bunlar öğrenilir. İşletmenin yasal yükümlülüklerinin gözden geçirilmesi amacı ile şu araştırmalar yapılır.¹⁰⁴

- İşletmenin yasalar karşısındaki durumu,
- Genel kurul toplantılarında alınan kararlar,
- Yönetim kurulu toplantılarında alınan kararlar ve yetkilendirmeler,
- Yapılan anlaşmalar.

3.3.1.5. Analitik İnceleme Prosedürler

Analitik prosedürler, finansal ve finansal nitelikte olmayan veriler arasındaki mantıklı ilişkilerin incelenmesi ve finansal tablolardaki bilgilerin değerlendirilmesinden oluşur.¹⁰⁵

Analitik inceleme prosedürleri, “uygunluğu araştırmaya yönelik”

¹⁰²Melih Erdoğan, Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:276, Eskişehir, 1988, s.62.

¹⁰³ Özer, Denetim 1, s.402.

¹⁰⁴ Bozkurt, a.g.e., s.95.

¹⁰⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.34.

denetim işlemleri niteliğinde olup amacı, veriler arasında anlamlı ilişkilerin varlığını doğrulamak ve bunlar arasında olağan kabul edilemeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır.¹⁰⁶

Denetim sürecinin tüm aşamalarında analitik inceleme prosedürlerinden yararlanılmakta olup, bu prosedürler üç farklı amaçla kullanılmaktadır.¹⁰⁷

- Diğer denetim prosedürlerini yapısının, zamanlamasının ve kapsamının planlamasında denetçiye yardımcı olmak,
- Çeşitli işletme iddiaları hakkında kanıt elde etmek,
- Denetimin son gözden geçirme aşamasında, mali bilgilerin toplu olarak incelenmesi amacıyla.

Denetim planlanma aşamasında analitik inceleme prosedürleri uygulanmasındaki başlıca amaçlar şunlardır.¹⁰⁸

- Müşterinin işi hakkında bilgi sağlama,
- Müşterinin faaliyetinin sürekliliğini değerlendirme,
- Finansal tablolarda olası hataların varlığını belirleme,
- Denetim testlerini azaltma.

Bu inceleme işlemleri sırasında aşağıdaki konulara dikkat edilir.¹⁰⁹

- Dönemler itibarı ile finansal bilgilerin karşılaştırılması,
- Beklenen mali tablo sonuçlarının yıllık ve ara dönemler itibarıyla bütçeler ve tahminlerle karşılaştırılması,
- Dönemin finansal bilgi unsurlarının aralarındaki ilişki,
- Finansal bilgilerin, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile karşılaştırılması,
- Finansal nitelikteki bilgilerin, finansal nitelikte olmayan bilgiler ile

olan ilişkisi,

Analitik incelemeler sonucunda, beklenmeyen değerlendirme veya ilişkilere ulaşılması durumunda, bu konularda daha detaylı bir çalışma programı hazırlanarak bu konular derinlemesine incelenmelidir.¹¹⁰

¹⁰⁶ Güredin, a.g.e., s.76.

¹⁰⁷ Bozkurt, a.g.e., s.96.

¹⁰⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.35

¹⁰⁹ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.56.

¹¹⁰ a.g.e., s.56.

3.3.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama

Denetim planlarının hazırlanması aşamasında iyi bir denetim planının yapılması amacı ile denetçinin müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi sahibi olması gerekir. Denetim standartları da bunu öngörmektedir.

3.3.2.1. İç Kontrol Sistemi ve Amacı

İç kontrol; işlemlerin yapılması anında işletmenin etkinliği ve yeterliliği, işletme içinde ve dışında kullanılacak verilerin güvenilirliği, işletme faaliyetlerinin yasalar ve diğer düzenlemeler ile yönetim politikalarına uygunluğunu sağlamayı amaçlayan bir sistemdir.¹¹¹

İç kontrol genel olarak, ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği gibi amaçlara ulaşma konusunda uygun güveni sağlamak amacı ile oluşturulan işletmenin yönetimi ve personel tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.¹¹²

İç kontrol sistemi, işletme yönetiminin, işletme varlıklarını korumak, hata ve yolsuzlukları önlemek, muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlamak, muhasebe verilerinin zamanında hazırlanmasını sağlamak ve faaliyetlerin yönetim tarafından belirlenen politikalara uygunluğunu sağlamak amacıyla kabul ettiği politika ve prosedürlerdir.¹¹³

3.3.2.2. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Toplama

Sınırlı uygunluk denetim planının hazırlanabilmesi için, meslek mensupları müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında yeterli bilgi sahibi olması gereklidir.

Çalışma sahası standartlarından ikincisi iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi olup bunun amacı, yapılacak denetim

¹¹¹ Aslan Kaya ve Halit Demiral, Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:1, Sayı:3, Ocak, 2001, s.83.

¹¹² Mehmet Kalkınoglu, İç Kontrol Sistemi, Vergi Dünyası, Yıl:22, Sayı:265, Eylül 2003, s.70.

¹¹³ Mehmet Bakır, Denetim, Akademi Yayınevi, Rize, 2002, s.49.

işlemlerinin ve test sonuçlarının saptanmasıdır.

İç kontrol sisteminin etkinliği denetim riskini doğrudan etkilemektedir¹¹⁴ ve iç kontrol sistemini gözden geçirip değerlerindeki var olan amaçlar şunlardır.¹¹⁵

1- Sistemin kendine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanması

2-Uygun bir denetim görüşüne ulaşmada gerekli denetim kapsamını ve ayrıntı derecesini saptamaktır.

Denetçi denetleyeceği işletmenin iç kontrol yapısını incelerken yararlanacağı bilgi kaynaklarından, önemli olarak kabul edilenler aşağıda sıralanmıştır.¹¹⁶

- Denetçinin işletme ile ilgili olarak önceden elde etmiş olduğu deneyimler,
- İşletme yönetimi, personel ve iç denetçilerden elde edilen bilgiler,
- İç kontrol yapısı ile ilgili çeşitli belge ve kayıtların incelemesi ile elde edilen bilgiler,
- Personelin iş başında gözlemlenmesi ile elde edilen bilgiler,
- İşletmede bulunan konu ile ilgili el kitapları

Denetim amaçları açısından, iç kontrol sistemini aşağıdaki unsurlar oluşturur¹¹⁷

- Kontrol çevresi
- Muhasebe Sistemi
- Kontrol prosedürleri (usul ve yöntemleri)

a) Kontrol Çevresinin İncelenmesi

Kontrol çevresi, bir işletmenin mevcut iç kontrol sisteminin etkinliğini arttıran yada azaltan faktörler olarak ifade edilmektedir.¹¹⁸

¹¹⁴ Yavaşoğlu, a.g.e., s.62.

¹¹⁵ Aslan Kaya ve Halit Demiral, a.g.e., s.82.

¹¹⁶ Bozkurt, a.g.e., s.130.

¹¹⁷ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.65.

¹¹⁸ Mehmet Bakır, Denetim (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli), Dilara Yayınevi, Trabzon, 2005, s.43.

Bu kavram, işletme personelinin özellikle yönetim kademesinin tavırlarını, yeteneklerini ve faaliyetlerini içermektedir.¹¹⁹

Bu itibarla kontrol çevresi kavramı; işletmeye özgü politikaların süreç ve yöntemlerin tesisinde, geliştirilmesinde veya aşırılıkların giderilmesinde etkili olan faktörlerin toplu olarak etkilerini ifade etmektedir.¹²⁰

İç kontrol çevresi aşağıdaki faktörleri içerir.¹²¹

- Yönetim felsefesi ve faaliyet şekli
- Örgüt yapısı ve denetim komitesi
- Yetki ve sorumlulukların dağıtılma yöntemi
- Yönetimin kontrol yöntemleri
- Personel Politikaları ve uygulamaları
- Dış etkiler

Sınırlı uygunluk denetimi yapılacak işletmede kontrol çevresi incelenirken işletmenin organizasyon yapısı, iç denetim, yönetimin yetki ve sorumlulukları verme yöntemleri gibi hususlar ele alınır.¹²²

b) Muhasebe Sisteminin İncelenmesi

Muhasebe Sistemi bir işletmenin faaliyetlerine ve finansal durumuna ilişkin hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla işlemleri belirleme, belgelere ve muhasebe defterlerine kaydetme ve raporlama ile ilgili usul ve yöntemleri içermektedir.¹²³ Muhasebe sisteminin etkinliği ise hata ve yolsuzlukları ne ölçüde denetlediği ile ilgili olup bu sonucu doğuracak bir sistem olmalıdır.¹²⁴

Muhasebe departmanı, genel olarak muhasebe görevlerinin uygun şekilde ayrılması ve muhasebe prosedürleri vasıtasıyla ulaşılabilecek muhasebe kontrolünün kurulmasından ve yürütülmesinden sorumludur.¹²⁵

¹¹⁹ Kalkınoglu, a.g.e., s.77.

¹²⁰ a.g.e., s.77.

¹²¹ Aslan Kaya ve Halit Demiral, a.g.e., s.84.

¹²² Türker ve diğerleri, a.g.e., s.158

¹²³ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.69.

¹²⁴ Bakır, Denetim, a.g.e., s.52.

¹²⁵ Celal Kepekçi, İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetim Rolü, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, No:251/171, Eskişehir, 1982, s.18.

Etkin bir muhasebe sisteminin içereceği unsurlar şunlardır.¹²⁶

Var olma: Defterlere kaydedilmesi gereken bütün işlemlerin gerçekten defterlere kaydedilip kaydedilmediği amacıyla ilgilenmektedir.

Doğruluk: Bu amaç hesap işlemleri için bilginin doğruluğu ile uğraşır.

Sınıflandırma: Bu amaç ile yapılan sınıflandırmanın doğruluğu kontrol edilir.

Zamanlama: İşlemin gerçekleştiği dönemde kayıtlara alınmasını ifade eder.

Kayıtların Transferi ve Özeti: Bu amaç yardımcı defterlere kaydedilen işlemlerin ana defterlere ve buradan da finansal tablolara doğru geçirilip geçirilmediğiyle uğraşır.

Denetçi, muhasebe sisteminin incelenmesinde aşağıda yer alan hususları dikkate alır.¹²⁷

- İşletmenin faaliyetlerinde yer alan işlemlerin mali tablolarda anlamlı bir biçimde yer alıp almadığına bakılır.
- Bu işlemlerin başlangıçtaki durumu ele alınır.
- İşletmenin, muhasebe kayıtlarını, bunların dayanağını teşkil eden belgeleri, bilgisayar dosyalarını, bunların mali tablolarda yer alma sürecini ve raporlama işlemlerini tanımaya çalışır.
- Bir işlemin başlangıcından, finansal tablolarda yer almasına ve bunların bilgisayar muhasebe programında yürütülme biçimini izler,
- Finansal tabloların hazırlama sürecinde kullanılan raporlama sistemini gözden geçirir.

Bu özellikleri ortaya çıkarabilmek için, denetçi tarafından bazı kılavuz örnek işlemler seçilir ve bunlar başlangıçtan, finansal tablolara kadar izlenir.¹²⁸

c) Kontrol Prosedürlerinin İncelenmesi

Kontrol prosedürleri, işletme amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için

¹²⁶ Kaya ve Demiral, a.g.e., s.84-85.

¹²⁷ Bozkurt, a.g.e., s.133.

¹²⁸ a.g.e., s.134.

işletme yönetimi tarafından geliştirilen usul ve yöntemlerdir.¹²⁹

Bu usul ve yöntemlerin konuları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.¹³⁰

- İşlemlerin yürütülmesinde personelin işin gerektirdiği uygun yetkilerle donatılması,
- Hata ve yolsuzlukların önlenmesi amacıyla görev ayrımının yapılması,
- İşlemlerin uygun bir şekilde kayıt altına alınmasını sağlayacak belgelerin tasarım ve kullanımı,
- Varlık ve kayıtların korunması için bunlara erişim yetkisinin sınırlandırılması,
- İşletme faaliyetleri sonucunda oluşturulan kayıtların, mevcut varlıklarla karşılaştırılması.

Denetçi, Sınırlı Uygunluk denetimini planlamak için kontrol prosedürleri hakkında, özellikle de hatalı rapor hazırlama ihtimalinin yüksek olduğu işlemlerde, uygun bulacağı kadar inceleme yapar.¹³¹

3.3.2.3. İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Sağlama Yöntemleri

Denetçi, denetlemekte olduğu işletmenin iç kontrol sistemi hakkında değişik yöntemler ile bilgi toplayabilir.

İç kontrol sistemi ile ilgili bilgi toplamda genellikle kullanılan yöntemler şunlardır:

- Not alma yöntemi
- Anket
- Akış şemaları yöntemi

Bu yöntemlerin tamamının veya bir kısmının kullanılması, denetçinin görüşüne kalmıştır.¹³² Bu yöntemlerden yaygın olarak kullanılanı soruşturma yöntemidir.¹³³

¹²⁹ Bakır, Denetim, s.53.

¹³⁰ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.70.

¹³¹ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.59.

¹³² a.g.e., s.59.

¹³³ Güredin, a.g.e., s.184.

a) Not Alma Yöntemi

Denetçi, müşteri işletmenin personeli ile görüşme yaparak bunlara sorular sorar ve sorulara verilen cevapları not eder.

Denetçi, işletmenin organizasyon şemalarını, görev tanımlarını, iş tanımlarını, yönerge ve yönetmelikleri, sistem akış şemalarını incelemek suretiyle muhasebe ve mali işlerdeki yetkili müdürlerle muhasebecilerle, diğer yönetici personel ile görüşmeler yaparak iç kontrol sistemi hakkında bilgi toplar.¹³⁴

İşletmelerin iç kontrol sistemlerini tanımada, diğer yöntemlere yardımcı olarak kullanılan bu yöntem, basit ve kolay olup genellikle küçük işletmelerin iç kontrol sistemlerini tanımada kullanılır.¹³⁵

b) Anket Yöntemi

Bu yöntem sınırlı uygunluk denetimine tabi tutulan işletmelerin iç kontrol sistemleri hakkında bilgi toplamak için en yaygın olarak uygulanan yöntemdir.¹³⁶

Denetçi bu yöntemde, müşteri işletmenin iç kontrol sistemini tanımak amacıyla, iç kontrol sistemi ile ilgili çeşitli sorular hazırlar. Sorular işletmenin iç kontrol politikaları ve prosedürleri ile ulaşılabilecek çeşitli iç kontrol amaçlarına yöneliktir.¹³⁷ Sorular genel itibari ile evet – hayır yada söz konusu değil biçiminde yanıtlar alınabilecek şekilde hazırlanır.¹³⁸

Oluşturulan sorular denetim sırasında doğrudan denetçinin kendisi tarafından doldurulur ve sorulan sorular o şekil hazırlanmalıdır ki, verilecek evet ve hayır cevapları sistemin etkin ve zayıf yanların ortaya çıkarabilsin.¹³⁹

Yöntemin en belirgin yararı, iç kontrol sistemi hakkında hızlı ve genel bir kanıya ulaşılmaya imkan vermesidir.¹⁴⁰

¹³⁴ a.g.e., s.185.

¹³⁵ Aksoy, a.g.e., s.284.

¹³⁶ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.59.

¹³⁷ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.79.

¹³⁸ Güredin, a.g.e., s.185.

¹³⁹ a.g.e., s.185

¹⁴⁰ Aksoy, a.g.e., s.284.

c) Akış Şemaları Yöntemi

Bu yöntemde, denetçi müşteri işletmesini iç kontrol yapısının işleyişini, çeşitli semboller kullanarak şema biçimine getirmesi ve izlemesidir.¹⁴¹ Sistem akış şemaları, iç muhasebe kontrol sisteminde herhangi bir faaliyete yada kıymet hareketine ilişkin bilgi akışını girdi, işlem ve çıktı düzeninde gösteren etkin bir araçtır.¹⁴²

Akış şemaları muhasebe sisteminin tamamı veya belli bir işlem baz alınarak da hazırlanabilir.¹⁴³

Yöntemin en büyük yararı, işletmenin iç kontrol sisteminin tamamını bir özet olarak gösterebilmesidir.¹⁴⁴

İşletme yapılarının bir birinden farklı olmaları nedeniyle denetçinin her işletme için ayrı bir akış şeması hazırlamak zorunda olması nedeniyle oldukça zahmetli ve iç kontrol sisteminin çok iyi tanınmasını gerektiren bir yöntemdir.¹⁴⁵

3.3.3. İç Kontrol Sistemini ve Kontrol Riskini Değerleme

Denetçi, iç kontrol sistemini değerlemek suretiyle müşteri işletmenin zayıf noktalarını tespit edecektir. Eğer iç kontrol sistemi yeterli değil ise hatalı işlemlerin, kaçakların kayıpların düzeyi artacak ve bu nedenden dolayı denetçi iç kontrol sistemini hem bütün olarak, hem de kısmi alanlara yönelik olarak inceleyip riskli alanları tespit edecektir.¹⁴⁶ Kontrol riski, “müşterinin iç kontrol politikaları ve prosedürleriyle önlenemeyecek veya bulunamayacak önemli hata ve yolsuzlukların mali tablolarda olması olasılığıdır.”¹⁴⁷ Kontrol riskini değerlendirme, işletmenin mali tablolardaki hata ve yolsuzlukları önleme ve ortaya çıkarmada iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirme sürecidir.¹⁴⁸

Denetçi, kontrol prosedürlerinin olmadığına veya uygulanmadığına yada bunların etkinliğini değerlemenin zaman ve maliyet yönünden uygun

¹⁴¹ Bozkurt, a.g.e., s.140.

¹⁴² Güredin, a.g.e., s.187.

¹⁴³ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.60.

¹⁴⁴ Aksoy, a.g.e., s.285.

¹⁴⁵ Bakır, Denetim, s.56-57.

¹⁴⁶ Kaval, a.g.e., s.71.

¹⁴⁷ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.79.

¹⁴⁸ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.61.

olmayacağına karar verirse, işlem türleri veya hesaplar için kontrol riskini maksimum düzeyde belirler.¹⁴⁹ Kontrol riskinin düzeyi, diğer risk unsurları ile birlikte denetçinin yapacağı maddi doğruluk testlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını doğrudan etkilemektedir.¹⁵⁰

Sınırlı uygunluk denetiminin planlama aşamasında kontrol riskinin başlangıçta değerlemesi aşağıdaki aşamalardan oluşmaktadır.¹⁵¹

- Kontrol amaçlarının belirlenmesi
- Kontrol prosedürlerinin belirlenmesi
- Kontrol zayıflıklarının belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- Kontrol riskini değerlendirme

3.3.4. Önemlilik Düzeyini Belirleme

Bir kalemin önemli olup olmadığı o kalemin finansal tablolara ve okuyanların kararlarına yapacakları etki ile belirlenir.¹⁵² Finansal tablolarda açıklanan bilginin yanlışlığı, söz konusu bilginin doğru olduğuna inanarak karar veren kişilerin kararlarını etkilemeyecekse finansal tablolardaki bu bilgi yanlışlığı önemsiz olarak kabul edilmektedir.¹⁵³ Bu yanlışlıklar, hata, yolsuzluklar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yanlış uygulanmasından olabilir.

Her sınırlı uygunluk denetimi çalışmasında önemlilik farklıdır. Örneğin, 1 milyar TL. tutarında bir bilgi yanlışlığı, küçük bir işletme için önemli iken, büyük bir işletme için önemsiz olabilmektedir.¹⁵⁴ Denetçinin önemlilik düzeyini belirlemesi mesleki yargı konusudur.¹⁵⁵ Önemlilik yalnızca yapılan yanlışlığın büyüklüğü ile bağlantılı olmayıp, yanlışlığın yapısı ile de yakından ilgilidir.¹⁵⁶ Denetçi; önemlilik tutarını belirleyen yanlışlık tutarının az olmasını isterse, daha çok kanıt toplayacak; tutarı yüksek belirlediği durumda ise, daha az kanıt

¹⁴⁹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.79.

¹⁵⁰ Bozkurt, a.g.e., s.143.

¹⁵¹ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.61.

¹⁵² Gütredin, a.g.e., s.107.

¹⁵³ Arslan Kaya ve Halit Demiral, a.g.e., s.86.

¹⁵⁴ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.62.

¹⁵⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.37.

¹⁵⁶ Bozkurt, a.g.e., s.98.

toplayacaktır.¹⁵⁷

Sınırlı uygunluk denetiminde denetçi finansal raporlardaki önemli yanlışların olup olmadığından sorumludur.¹⁵⁸ Denetçi önemli bir yanlışlığı belirlerse, müşterisinden yanlışlığın düzeltilmesini ister. Müşteri yanlışlığı düzeltmeyi kabul etmezse, yanlışlığın önemlilik derecesine göre, denetçi şartlı veya olumsuz görüş bildirmelidir.¹⁵⁹

Değerlendirme konusu olan yanlışlık ilgili bulunduğu hesapları ve bu hesapların oluşturduğu mali tabloları bütün olarak etkilemektedir. Dolayısıyla önemlilik sınırı olarak tespit edilmeye çalışılacak olan tutar, hesap ve mali tablolar itibarıyla farklı olacaktır.¹⁶⁰

3.3.4.1. Hesap Bazında Önemlilik

“Hesap bakiyesi seviyesinde önemlilik, bir hesabın önemli derecede yanlış bilgi içerdiği düşüncesini veren hata sınırıdır.”¹⁶¹

Hesap bazında tespit edilecek olan önemlilik tutarı her hesap itibarı ile farklı olabilir. Bu farklılık hesabın bakiyesinin büyüklüğü ile ilişkili olabileceği gibi incelenen hesabın türü ve karlılık oranı gibi çeşitli oranlara etki etme durumu ile de ilişkilendirilebilir.¹⁶² Genel olarak çok hareket gören bir hesabın bakiyesi az hareket gören hesap bakiyesine oranla daha önemli olduğu kabul edilir.¹⁶³

Bir hesabın önemlilik seviyesi ile bu hesabın bakiyesini doğrulamak için gerekli kanıt sayısı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Önemlilik seviyesi düştükçe kanıt sayısı artar.¹⁶⁴ Örneğin; Önemliliğin 300 Milyon TL olarak kabul edildiği bir durumda 10 Milyar TL bakiye veren bir hesapta önemliliğin 800 Milyon TL olarak kabul edildiği bir duruma göre daha çok sayıda kanıt toplanacaktır.

¹⁵⁷ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.37.

¹⁵⁸ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.62

¹⁵⁹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.37.

¹⁶⁰ Yavaşoğlu, a.g.e., s.64.

¹⁶¹ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.63

¹⁶² Yavaşoğlu, a.g.e., s.65.

¹⁶³ Güredin, a.g.e., s.108

¹⁶⁴ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.63.

3.3.4.2. Finansal Tablo Seviyesinde Önemlilik

Finansal tablolar düzeyinde önemliliği değerlemenin nedeni bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş belirtmektir.¹⁶⁵ Denetçi bilanço ve gelir tablosu için farklı önemlilik sınırları belirleyebileceği gibi tek bir sınırda belirleyebilir. Bu sınır belirlenmesinde göz önünde bulundurulabilecek hususlar şunlardır;¹⁶⁶

- Denetlenen işletmenin büyüklüğü
- Faaliyet gösterdiği sektör
- Denetimin yapılma amacı vb. olabilir.

Örneğin; gelir tablosu için, net kar tutarına veya net satışlara göre belli bir oran önemlilik seviyesi olarak tespit edilebilir.¹⁶⁷

Finansal tabloların birbiri ile ilişkili olması ve bir çok denetim prosedürünün birden fazla finansal tablo ile ilgili olması nedeniyle; denetçi planlama amacı açısından finansal tabloların her biri için önemli olacağı düşünülen toplam hata düzeylerinin en küçüğünü kullanılmalıdır.¹⁶⁸

3.3.5. Denetim Riski Düzeyini Belirleme

Denetim riski, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren finansal tablolarda önemli hata bulunduğu halde denetçinin bunları tespit edememesi ve olumlu görüş bildirmesi durumudur.¹⁶⁹ Bu risk beraberinde işletme riskini de getirmektedir. İşletme riski ise, görüşünü yanlış bildirilmesinden dolayı denetim firmasının itibarının sarsılması ve denetim görevinin kendisinden alınması olasılığıdır.¹⁷⁰

Denetim planlama aşamasında denetim prosedürlerinin, yapılacak denetimin yapısı ve kapsamını doğrudan etkileme gücüne sahip bir denetim risk düzeyi belirlemek durumundadır.¹⁷¹ Denetçi, hem kanıt toplamak amacıyla

¹⁶⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.38.

¹⁶⁶ Yavaşoğlu, a.g.e., s.65.

¹⁶⁷ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.63.

¹⁶⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.38.

¹⁶⁹ Bakır, Denetim, s.57.

¹⁷⁰ Yurdakul Çaldag, Denetim ve Raporlama ve Analiz teknikleri, Gözlem Yayıncılık, Ankara, 2002, s.44.

¹⁷¹ Aksoy, a.g.e., s.149.

uygulayacağı denetim prosedürlerini tasarlamada, hem de mali tabloların bütün olarak, tüm önemli hususlarda doğru olarak sunulup sunulmadığını değerlemede denetim riskini ve önemliliğini göz önünde bulundurmalıdır.¹⁷²

Finansal tablolarda yer alan hesapların önem düzeyilerindeki farklılık nedeniyle, denetçi her hesap için farklı risk düzeyleri oluşturmak zorundadırlar.¹⁷³ Denetçi, doğru görüş bildirdiğinden daha fazla emin olmak isterse kabul edeceği denetim riski daha düşük olacaktır.¹⁷⁴ Örneğin; % 99 güvenilirlik isterse denetim riski % 1 olacaktır. Ancak, finansal tablolar düzeyinde ne risk derecesi, ne de güvenilirlik derecesi yüzde olarak ölçülemez.¹⁷⁵ Sınırlı uygunluk denetiminin planlanması aşamasında denetçiler katlanacakları riski bilmeleri gerekir.¹⁷⁶ Denetim risk düzeyi, her işletmede farklı olup, faaliyet konularına göre değişebilir. Ancak denetim riskinin asgari düzeyinin bir belirlemesi yoktur.¹⁷⁷

Denetim riski üç temel risk unsurundan oluşmaktadır.

- Doğal (yapısal) risk
- Kontrol riski
- Ortaya Çıkarma Riski

3.3.5.1. Doğal Risk

Doğal risk, iç kontrol sistemini meydana getiren politikalar ve prosedürlerin olmadığı varsayıldığında, belli yapısal ve çevresel özelliklerinden dolayı hesap kalanlarının önemli yanlışlıklardan etkilenebilirliğidir.¹⁷⁸ Başka bir ifade ile iç kontrol sisteminin olmadığını varsayarak yani iç kontrol sisteminden bağımsız olarak ortaya çıkan, hesap bakiyelerinin önemli yanlışlıkları içermesi riskidir.

Doğal risk düzeyini, işletme yönetiminin ciddi ve dürüstlüğü, finansal tablolara ilişkin yönetimin alışkanlığı ve tercihleri, önceki denetimin sonuçları,

¹⁷² Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.39.

¹⁷³ Bozkurt, a.g.e., s.106.

¹⁷⁴ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.39.

¹⁷⁵ a.g.e., s.39.

¹⁷⁶ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.64.

¹⁷⁷ Bakır, Denetim, s.57.

¹⁷⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.39.

denetimin ilk olup olmadığı, rutin ve olağan dışı işlemler, ilk kez yapılan denetim, işletmenin yapısı ve özellikleri, faaliyet konusu, üretilen ürünün niteliği gibi benzeri faktörler etkilene eğilimi göstermektedir.¹⁷⁹

Doğal risk her hesap için farklı düzeyde kabul edilmektedir. Örneğin bir kasa ile binanın yapısal riski aynı değildir. Kasanın yapısal riski daha yüksek kabul edilmektedir.

3.3.5.2. Kontrol Riski

Kontrol riski işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, önemli hataları önleyememe veya ortaya çıkartamama riskidir.¹⁸⁰ Bu risk iç kontrol sisteminin etkinliğinin bir fonksiyonudur.¹⁸¹ Etkin bir iç kontrol sistemi bu riski azaltır fakat hiçbir zaman sıfır olmaz.¹⁸²

3.3.5.3. Ortaya Çıkarma (Bulgu) Riski

Ortaya çıkarma riski, finansal tablolarda bulunan önemli yanlışlıkların, denetçinin mevcut denetim uygulamaları ile ortaya çıkarılamaması riskidir.¹⁸³ Başka bir ifade ile, denetçinin yeterli çalışma yapmış olması halinde ortadan kaldırılabilecek hata ve hilelerden kaynaklanan risktir.¹⁸⁴ Bu risk, 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 yada denetim sonuçlarını yanlış yorumlamasından kaynaklanan belirsizlikten (örnekleme dışı risk) doğabilir.¹⁸⁵

3.3.5.4. Risk Unsurları Arasındaki İlişki

Denetim risk düzeyini oluşturan risk unsurları arasında yakın bir ilişki bulunmakta olup , doğal risk ile kontrol riskinin belirlenen düzeyleri, denetçinin

¹⁷⁹ Aksoy, a.g.e., s.150.

¹⁸⁰ Bozkurt, a.g.e., s.108.

¹⁸¹ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.39.

¹⁸² Türker ve diğerleri, a.g.e., s.65.

¹⁸³ Bakır, Denetim, s.58.

¹⁸⁴ Kaval, a.g.e., s.76.

¹⁸⁵ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.39-40.

belirleyeceği ortaya çıkarma riskinin düzeyini etkilemektedir.¹⁸⁶

Denetçi, denetim faaliyetlerinde her durumunda yüksek güvenilirlik istemesi ortaya çıkarma riskinin düşük tutulmasına neden olmaktadır, fakat bunun sonucu olarak ta denetim zamanı ve maliyeti artacağı için denetim bu aşamada en uygun düzeyi belirlemek zorundadır.¹⁸⁷

Denetim riski aşağıdaki formülle gösterilebilir.¹⁸⁸

$$\underline{DR = YR \times KR \times BR}$$

DR: Arzu edilen denetim Riski YR: Yapısal Risk KR: Kontrol Risk BR: Bulgu Riski

Örneğin denetçi tarafından doğal risk % 10 olarak belirlenmiş ise bu bir işletmede kontrollerin olmadığı bir ortamda finansal tabloların % 90 doğru % 10 hatalı olma ihtimali olduğunu gösterir. Bu işletmede kontrol riski ve tespit riski de % 10 olarak görülmüşse bu durumda denetim riski ($= \%10 \times \%10 \times \%10$) $= \%0,1$ olacaktır.¹⁸⁹ Bu sonuca göre bu işletmenin finansal tablolarının % 99,9'u doğru olduğu kabul edilmektedir.

3.3.6. Denetim Amaçlarının Belirlenmesi

Finansal tabloların denetiminin genel amacı finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmektir. Her işlem grubuna ve her hesap kalanına uygulanabilir genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini denetçi "genel denetim amaçları" olarak kabul eder.¹⁹⁰

Bunlar aşağıdaki gibidir.¹⁹¹

- Gerçeklik
- Bütünlük
- Sahiplik ve Yükümlülük

¹⁸⁶ Bozkurt, a.g.e., s.110.

¹⁸⁷ a.g.e., s.110.

¹⁸⁸ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.41.

¹⁸⁹ Kaya ve Demiral, a.g.e., s.87.

¹⁹⁰ Kepekçi, Bağımsız Denetim, s.47.

¹⁹¹ Bakır, Denetim, s.59.

- Değerleme ve Gidere Dönüştürme
- Sınıflandırma
- Açıklama
- Kayıtsal Doğruluk

Gerçeklik, işletmenin finansal tablolarında yer alan bilgilerin ve bunlara ait değerlerin gerçekten işletmede mevcut olmalarını ifade eder. Aynı zamanda gerçeği yansıtmalıdır. Gerçek olmayan varlıklar ve kaynaklar bilançoda gerçekleşmiş gibi gösterilmemelidir.

Bütünlük, Bilançoda yer alması gereken varlık ve kaynaklar ile gelir tablosunda gösterilen gelir ve giderler kayıt dışı kalmamalıdır. Yani işletmede var olan her şey kayıt altına alınmalı.

Sahiplik ve yükümlülük, bilanço günü itibari ile, bilançoda gösterilen varlıklar işletmenin mülkiyetin de olmalıdır. Bilançoda gösterilen borçlar ise işletmenin yükümlülüklerini göstermelidir.

Değerleme ve gidere dönüştürme, finansal tablolarda yer alan değerlere ilişkin tutarların vergi usul kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre belirlenmesi gerektiğini ifade eder.

Sınıflandırma, işletmede yapılan işlemlerin, Tekdüzen Hesap Planının gerektirdiği şekilde kayıtlara aktarılmasını ve sınıflandırılmasını ve buna uygun olarak finansal tablolarda gösterilmesini ifade eder.

Açıklama amacı, finansal tablolarda ve bu tabloların dipnotlarında yer alan bilgilerin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı ile ilgilidir.

Kayıtsal doğruluk varlıklar kaynaklar, gelirler ve giderlere ilişkin işlemlerin hesapların doğru taraflarına ve doğru tutarlar ile kaydedilip kaydedilmediği ile ilgilidir. Örneğin, bankalar hesabının büyük defter bakiyesi ile yardımcı defter bakiyesinin eşit olmaması bu amacın ihlal edildiğini gösterir.

3.3.7. Denetim Programının Hazırlanması

Denetim planlamasında diğer bir adım yapılacak denetim için ayrıntılı bir denetim programının tasarlanmasıdır. Sınırlı uygunluk denetim programı: Sınırlı uygunluk denetiminde yapılacak işlerin neler olduğu, kimin tarafından ne

zaman yapılacağının belirlendiği ve çalışma dosyasının dizayn edildiği bir taslaktır.¹⁹² Denetim programları, kullanılacak denetim prosedürlerini, incelenecek birimlerin sayısını gösteren örnek hacminin ne olacağını, yapılacak test çalışmalarının zamanının ne olacağını içerirler.¹⁹³

Denetim programlarının hazırlanmasına ilişkin husus, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 53.maddesinde aşağıdaki gibidir.

“52’nci maddede belirlenen hususlar ve değerlendirme de dikkat alınarak planlama yapılır. Denetim zaman sürecini, denetimde görevlendirilecek elaman sayısını ve iş bölümünün, iş kontrol organizasyonundan yararlanıp yararlanılmayacağını, denetim de ağırlık verilecek hususları içeren yazılı bir denetleme programı yetkili meslek mensubu tarafından hazırlanır ve çalışma dosyası açılarak denetime başlanır.”

Sınırlı uygunluk denetim programı her işletmeye göre farklı kapsamda hazırlanır ve kapsam sınırlı uygunluk denetimi çerçevesinde belirlenir.¹⁹⁴ Denetim Programındaki prosedürler, denetim amaçların yerine getirecek kapsamda olmalıdır.¹⁹⁵

Yazılı denetim programı küçük işletmelerin denetiminde gerekli olmayabilir. Fakat orta ve büyük ölçekli işletmelerin denetiminde büyük yararlar sağladığı genel kabul görmüştür.¹⁹⁶

Etkin ve sağlıklı bir denetim için denetim programlarının hazırlanması ve uygulanması sırasında göz önünde tutulması gereken hususlar ana hatları ile şu şekilde sayılabilir.¹⁹⁷

- Hazırlanan denetim programı esnek olmalı
- Denetim programında öngörülen tüm denetim teknikleri ve denetim işlemleri bilinçli seçilmeli.

¹⁹² Türker, a.g.e., s.182.

¹⁹³ Bozkurt, a.g.e., s.179.

¹⁹⁴ Türker, a.g.e., s.182.

¹⁹⁵ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.68.

¹⁹⁶ Gürbüz, a.g.e., s.172

¹⁹⁷ Özer, Denetim 1, s.461-463.

- Denetim programı hazırlanırken kesinlikle başka bir işletme için hazırlanmış olan denetim programı üzerinde değişiklikler yapılarak kullanılmamalıdır. Çünkü denetim programını işletme büyüklüğü, Organizasyon yapısı, iç kontrol, muhasebe sistemi, işletme politikaları gibi bir çok faktör etkilemektedir.
- Denetçinin, programın hazırlanması için ihtiyaç duyacağı bilgileri işletme içinden ve dışından toplarken bu bilgilerin yanıltıcı olabileceği gözden uzak tutulmalıdır.
- Denetim programında yer alan her bir denetim işlemi finansal tablolara etkisi bakımından maddi doğruluğunu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu kanıtlayacak nitelikte olmalıdır.
- Denetim programında yer alacak denetim işlemleri ait oldukları olaylara ilişkin kesin sonuçlar elde etmeye yönelik olmalıdır.
- Hangi işlemlerin hangi tarihlerde kimler tarafından ne kadar sürede yapılacağı belirtilmelidir.
- Programda yer alacak her bir işlem çalışma kağıtları ile ilişkilendirilebilmelidir.
- Denetim programı hazırlama ve uygulama aşamasında katı tutumlar sergilenerek denetçilerin davranışları ve sorumlulukları sınırlandırılmamalıdır.

3.3.7.1. Denetim Programının Yararları ve Sakıncaları

Denetim programlarının denetim çalışmalarına sağladığı yararlar şunlardır.¹⁹⁸

- Yapılacak işlerin genel görünümünü sağlar,
- Denetim elamanları arasında dengeli bir iş dağılımına yardımcı olur.
- Zaman tasarrufu sağlar.
- Denetim çalışmalarının tam olarak yapılmasını sağlar.
- Bir denetim elamanının başlamış olduğu bir çalışmayı başka bir denetim elamanının devam ettirmesini sağlar.

¹⁹⁸ Bozkurt, a.g.e., s.188.

- Ekip başlarının, yardımcı denetçilere düzgün bir şekilde nezaret etmelerini sağlar.
- Daha sonra doğabilecek bir soruşturmada kanıt olarak kullanılır.
- Gelecekte yapılacak denetim çalışmalarına destek sağlar,
- Denetçilerin, genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalmalarını sağlar.

Denetim programının sakıncaları ise;¹⁹⁹

- Bağımsız düşünmeyi engellemesi,
- Değişen şartlara uyum sağlamayı zorlaştırması
- Denetim görevini mekanikleştirmesi.
- Denetlenen işletme personelinin denetim programını bilmesi veya ele geçirmesi durumunda yolsuzluklarını gizlemek için gerekli tedbirleri alabilir,²⁰⁰
- Zaman sınırlaması aceleciliğe yol açabilir ve bunun sonucu olarak denetim çalışmalarında bazı noktalar gözden kaçabilir.²⁰¹

3.3.8. Zaman Planlaması

Sınırlı uygunluk denetim programı hazırlandıktan sonra denetim çalışmalarının yürütülmesi ile ilgili zaman planlaması yapılır.

Denetimde zaman planlaması, yapılacak denetim, denetçinin aynı işletmede yapacağı ilk denetim veya yenilenen bir denetim olması zaman planlamasını etkiler. Zira yenilenen denetimlerde zaman planlamasının yapılması daha kolaydır.²⁰²

Denetçi, denetim faaliyetlerini, denetim amaçlarına ulaştıracak en uygun süreyi belirlemelidir.²⁰³

Şekil 2-6'da bir denetim anlaşması ile ilgili zaman planlamasına örnek verilmiştir. Şekilde belirtilen zaman süreleri her bir denetim çalışması için farklı olabilir. Bu örnekte etkin bir iç kontrol sisteminin bulunduğu bir işletmede

¹⁹⁹ Güredin, a.g.e., s.8.

²⁰⁰ Gürbüz, a.g.e., s.177.

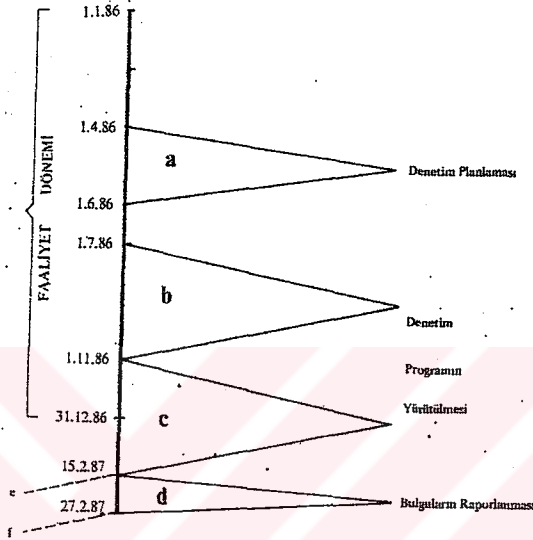
²⁰¹ a.g.e., s.177.

²⁰² Güredin, a.g.e., s.80.

²⁰³ Bakır, Denetim, s.63.

denetim safhalarına ait zamanlama ana hatları ile belirtilmiştir.²⁰⁴

DENETİMDE ZAMAN PLANLAMASI



- Denetim programının, zaman planının hazırlanması, denetçilerin görevlendirilmesi,
- İç kontrol sisteminin incelenerek değerlendirilmesi.
- Hesap bakiyelerinin doğrulanması.
- Finansal tabloların dürüstlüğünün yargılanması, denetçi görüşünün oluşturulması, denetim raporunun yazılması ve açıklanması
- Denetim çalışmasının tamamlandığı tarih. Bu tarih denetim raporunun tarihidir.
- Denetim raporunun yayınlandığı tarih.

3.3.9. İşgücü Planlaması

Denetim planlamasındaki son aşama denetim prosedürlerini uygulayacak denetim personelinin belirlenmesidir.

²⁰⁴ Gtredin, a.g.e., s.82.

Denetim faaliyetlerinin yürütülmesinden sorumlu olan denetçi, denetim faaliyetinde görev alacak personeli belirler. Yapılacak işin niteliği ve niceliği, denetim de görevlendirilecek personelin seçimini ve sayısını etkiler.²⁰⁵

Denetimde görev alacak personel belirlenirken, işletmenin ve işin niteliğine deneyime ve sorumluluğa dikkat edilir.²⁰⁶ Müşteri işletmenin iç denetçilerinin ve muhasebe personelinin denetim faaliyetlerine yardımcı olacağının beklentisi, görevlendirilecek personel sayısını etkileyebilir.²⁰⁷

Genel olarak denetçi takımı şu şekilde oluşturulur.²⁰⁸

a) Denetim çalışmasının bütünü ile sonuçlu olarak sorumlu bulunan baş uzman denetçi. Bu kişiler genellikle 10 yılın üzerinde bir meslek deneyimine sahiptir.

b) Denetim programının yürütülmesinin gözetimini ve uyumlaştırmayı sağlayan, bir ya da daha fazla sayıda yönetici denetçi. Bunlar genellikle 4 ile 10 yıl arasında deneyime sahiptir.

c) Denetim programının belirli bölümlerinin yürütülmesinden sorumlu olan ve denetçi yardımcılarının gözetimini üstlenmiş olan bir ya da daha fazla sayıda kıdemli denetçi. Kıdemli denetçiler 3 ile 6 yıl arasında bir mesleki deneyime sahiptir.

d) Kıdemli denetçiye yardımcı olan ve genellikle 3 yıldan az deneyimli denetçi yardımcıları.

²⁰⁵ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.71.

²⁰⁶ Bozkurt, a.g.e., s.191.

²⁰⁷ Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, s.53.

²⁰⁸ Güredin, a.g.e., s.83.

IV.BÖLÜM

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ TEKNİKLERİ, YÖNTEMLERİ VE BİR SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ UYGULAMASI

4.1. Sınırlı Uygunluk Denetimi Teknikleri

Sınırlı uygunluk denetimi sırasında, uygunluğun belirlenmesi amacıyla gerekli delillerin elde ediliş şekillerine sınırlı uygunluk denetim teknikleri denir.²⁰⁹ Denetim teknikleri, denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla kullanılan çeşitli yöntemlerdir.²¹⁰

Meslek mensubunun, sınırlı uygunluk denetimi sırasında kanıt elde etmek için kullandığı genel araç ve yöntemlere kanıt toplama teknikleri denilmektedir ve bunlar şunlardır.²¹¹

- Fiziki inceleme ve sayma teknikleri
- Doğrulama tekniği
- Yeniden Hesaplama tekniği
- Soruşturma tekniği
- Kayıt sistemini gözden geçirme tekniği
- Belgelerin incelenmesi tekniği
- Analitik inceleme tekniği

4.1.1. Fiziki İnceleme ve Sayma Teknikleri

Fiziki inceleme, işletmede var olduğu iddia edilen fiziki varlıkların, işletmede gerçekten bulunup bulunmadığını anlamaya yönelik olarak yapılan denetim tekniğidir. Fiziki sayım ve envanter incelemesi, kayıtlarda gözükten varlıkların işletmede mevcut olup olmadıklarını, işlemede var olan fiziki varlıkların kayıtlarda yer alıp almadıklarını bu varlıkların işletmeye ait olup olmadıklarının tespitine ve kayıtlarda görünen alacak ve borçların hukuki belgelerle doğrulanmasına yönelik olarak yapılacak incelemeleri ifade eder.²¹²

²⁰⁹ Türker, a.g.e., s.166

²¹⁰ Bozkurt, a.g.e., s.64

²¹¹ Türker, a.g.e., s.166-167

²¹² Özer, Denetim I, s.240

Örneğin, işletme kayıtlarında gözükten demirbaşların gerçekten işletmede bulunup bulunmadığının tespiti aracı ile kayıtlar ile demirbaşların karşılaştırılması. Kasadaki paranın var olup olmadığının incelenmesi.

Bu kanıtların doğrudan doğruya edilmeleri nedeniyle güvenirlilik dereceleri çok yüksek kabul edilir.²¹³

4.1.2. Doğrulama Tekniği

Doğrulama tekniği, işletme ile ilgili bilgilerin doğrudan doğruya işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan toplanması yöntemidir. Üçüncü kişi ve kurumlara teyit mektupları gönderilerek, işletme alacaklarının kayıtlara uygun olup olmadığının araştırılması doğrulama tekniğidir.

Sınırlı uygunluk denetiminde bu teknik kullanılmayacaktır.²¹⁴

4.1.3. Yeniden Hesaplama Tekniği

Muhasebe kayıtlarında ve finansal tablolarda yer alan tutarların matematik doğruluğunu tespit etmek için denetçinin aritmetik hesaplamaları tekrar yapmasına dayanan bir tekniktir. Amortisman hesaplamalarının yeniden yapılmasını, yeniden hesaplama tekniğine bir örnek olarak verebiliriz.

4.1.4. Soruşturma Tekniği

Denetlenen işletmenin personeline yazılı ve sözlü olarak çeşitli sorular sormak suretiyle kanıt toplamayı esas alan bir yöntemdir. Stok değerlemelerinin nasıl yapıldığı hakkında yetkililerden bilgi alınması bir soruşturma tekniğidir.

4.1.5. Kayıt Sistemini Gözden Geçirme Tekniği

İşletmenin muhasebe kayıtlarının yapılmasına esas alınan belgelerden örnekler seçilerek, kayıtların başlangıcından sonuna kadar muhasebe kayıt sisteminde izlenmesini esas alan bir yöntemdir. Örneğin, duran varlık alımına ilişkin bir faturanın seçilerek muhasebe kayıtlarına ve finansal tablolara doğru

²¹³ Güredin, a.g.e., s.123.

²¹⁴ Türker ve diğerleri, a.g.e., s.86

olarak yansıtılıp yansıtılmadığının incelenmesi.

4.1.6. Belgelerin İncelenmesi Tekniği

İşletmede yapılan kayıtların doğruluğunu tespit etmek amacıyla, kayıtlara dayanarak teşkil eden belgelerin incelenmesi ve kayıtlarla karşılaştırılması tekniğidir. Örneğin, bir alış faturasının incelenip muhasebe kayıtlarına uygunluğunun araştırılması.

4.1.7. Analitik İnceleme Tekniği

Denetlenen finansal tabloların karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurmak, cari oran, stok devir hızı, alacakların devir hızı ve benzeri analizleri kullanarak gerçekleştirilen bir ön denetim tekniğidir.²¹⁵ Örneğin, satış iskontolarının satışların belirli bir yüzdesi olarak yazıldığı durumda, satışlara bağlı olarak satış iskontolarının incelenmesi.

4.2. Sınırlı Uygunluk Denetim Yöntemi

Mecburi Meslek Kararı'nın 17. maddesinde Sınırlı uygunluk denetimi yöntemlerine ilişkin esaslar şu şekilde belirtilmiştir.

Sınırlı uygunluk denetimi faaliyetinde, denetlenen işletmenin tüm işlemleri tek tek veya örnekleme yöntemiyle denetim faaliyeti gerçekleşir.

Esas olan, vergi beyannamesi imzalanacak işletmenin tüm işlemlerinin tek tek incelenmesi, finansal tablolarda görülen aykırılıkların nedenlerinin araştırılması sınırlı uygunluk denetiminin tam yapılmasıdır.

Ancak işlem hacmi geniş olan işletmelerde sınırlı uygunluk denetimini tam yapmak zor olduğundan, örneklemelerin iç kontrol sistemi, organizasyon planı, muhasebe sistemi yöneticiler ve personel bakımından yeterli olmalıdır. Bu nedenden dolayı iç kontrol sistemi incelenerek sistemin işleyip işlemediği, bu işleyiş biçiminin finansal tablolar hakkında genel olarak kesin fikir verebilmesine yetecek nitelikte olup olmadığı, ayrıca iç kontrol sisteminin zayıf ve kuvvetli yanlarının saptanması gerekir. İç kontrol sisteminin testleri olumlu bulunduğu

²¹⁵ Türker, a.g.e., s.169

takdirde örnekleme yöntemleri kullanılır.

Yıllık işlem hacmi ikiyüz adet yevmiye kaydını geçen ana hesapların denetlenmesi için TÜRMOB Yönetimi aşağıda belirtilen örnekleme yöntemlerinden farklı veya benzer koşullardaki işletmelere göre uygun bulduklarını, örneklemenin kullanılma alanlarını belirterek her yıl başında ilan eder.

TÜRMOB'un ilan etme yetkisinde olduğu örnekleme yöntemleri şunlardır.

- a) Sınırsız rastlantısal örnekleme ikame ile,
 - b) Nitelikler örnekleme,
 - c) Keşif örnekleme,
 - d) Tabakalı rastlantısal örnekleme,
 - e) Sistematik örnekleme,
 - f) Yığın (küme) örnekleme,
- Yöntemleri kısaca açıklayalım.²¹⁶

a) Sınırsız Rastlantısal Örnekleme

Basit tesadüfî örnekleme: ana kütleyi oluşturan N sayıdaki birimden bağımsız olarak seçilerek n birimlik bütün örneklemlerin seçilme olasılıklarının birbirine eşit olduğu bir örnekleme yöntemidir.²¹⁷

Örnekleme uzayında her bir örnekleme eşit seçilme olasılığı verilerek ve seçilen örnekleme birimi yerine konulmaksızın uygulanan örnekleme yöntemine basit tesadüfî örnekleme adı verilir.²¹⁸

b) Nitelikler Örnekleme

Nitelikler örnekleme hata gibi, belli bir olayın ya da bir maddenin

²¹⁶ Geniş Bilgi İçin Bkz., (Serpil Ergün Bülbul, *Çözümset İstatistik*, Alfa Basım Yayım, İstanbul, Ekim 2001., Hülya Çıngı, *Örnekleme Kuramı*, Hacettepe Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Basımevi, Ankara, 1990., Holmes ve Overmyer, a.g.e., Haluk Geray, *Toplumsal Araştırmalarda Nicel ve Nitel Yöntemlere Giriş*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004., Necati İşçil, *Örnekleme yöntemleri*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1977., Asım Kabukçu, *Sağlık Sosyal ve Fen Bilimlerine Uygulamalı İstatistik*, ?, Konya, 1994.,)

²¹⁷ Bülbul, a.g.e., s.144.

²¹⁸ Çıngı, a.g.e., s.18.

tekerrüründeki sıklık ya da oranın ölçülmesini hedef alır.²¹⁹ Örneklemelerin iki veya daha fazla aşamada belirlendiği bir yöntemdir.²²⁰

c) Keşif Örneklemesi

Nitelikler örneklemesinin özel bir hali olup, denetmenin örneklem yapılacak kitle hakkında yeterli bilgisi yoksa ya da mantıklı olarak % 3 veya daha fazla bir tekerrür oranı umuyorsa, o takdirde nitelikler örneklemesi uygulanmalıdır.²²¹

d) Tabakalı Rastlantısal Örnekleme

Yığını, tabakalara (alt yığınlara) ayırmak suretiyle yapılan, örneklemeye, tabakalı örneklemeye denir.²²²

Her tabakaya basit tesadüfi örneklem yönteminin uygulandığı tabakalı örneklemeye tabakalı tesadüfi örneklemeye denilmektedir.²²³

e) Sistematik Örnekleme

Yığını meydana getiren birimlerin eğer alfabetik, sayısal ya da başka bir esasa göre düzenlenmiş bir listesi varsa veya bu önceden yapılmamış ise devir sayısı belirlendikten sonra rasgele yöntemle bir başlangıç sayısı bulunup, yöntemle bir başlangıç sayısı bulunup, bu sayıya devreden sayı ve onun katları eklenmek suretiyle, buralarda bulunan birimlerin örneğe alınması işlemine sistematik örneklemeye denir.²²⁴

f) Yığın (Küme) Örneklemesi

Birden fazla kitle birimi içeren örneklem biçimlerinin örneklem çekilmesi şeklinde uygulanan yöntem küme örneklemesi denir.²²⁵

²¹⁹ Holmes ve Overmyer, a.g.e., s. 287.

²²⁰ Geray, a.g.e., s. 108.

²²¹ Holmes ve Overmyer, a.g.e., s. 289.

²²² İşçil, a.g.e., s.99.

²²³ Çıngır, a.g.e., s.76

²²⁴ Kabukçu, a.g.e., s.123

²²⁵ Çıngır, a.g.e., s.222

4.3. Sınırlı Uygunluk Denetiminin Yürütülmesi

Aynı kararın 8.maddesinde denetim faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili esaslar şu şekilde belirtilmiştir.

Vergi beyannamelerinin imzalanması amacıyla yürütülecek SUD faaliyeti, defter tutma yükümlülüğüne göre yürütülür.

A- İşletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür.

Basit defter yöntemiyle defter tutanların vergi beyannamesinin imzalanmasını sözleşme ile üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD faaliyet programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki hesap özeti işletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri ile ödeme kaydedici cihaz raporlarına uygunluğunu, bu defterlerde yer alan kayıtların dayanağı olan belgelere uygun yapıp yapılmadığını, her kaydı ve her belgeyi ayrı ayrı inceleyerek saptar. Hesap özeti bu kayıtlara ve yıl içinde verilen Katma Değer Vergisi ve Muhtasar Beyannameleri ile tutarlı olup olmadığının test edilerek saptanması gerekir. Mal alışları içindeki demirbaşların ayrılıp ayrılmadığı araştırılır ve amortisman hesapları yeniden yapılarak test edilir.

Bu tür defter tutan işletmelerin SUD faaliyetinde belirtilenlerden yalnız ilgili olanları uygulanır.

- Defter kayıtları ile matematiksel hata ve hilelerinin saptanması,
- Hesap özetlerinin kayıtlara uygun olup olmadığı,
- Envanter listelerinin kontrolü,
- Amortisman hesaplarının yeniden yapılarak test edilmesi,
- Yıl sonu kapanışları yapılarak devirlerin denkleştirilmesinin kontrolü,
- Ödeme kaydedici cihaz raporlarının, katma değer vergisi beyannamelerinin, ücret bordrolarının ve muhtasarlara kontrolü.

B- Bilanço esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür:

Vergi beyannamesini imzalama işini üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD denetim programına uygun olarak, vergi beyannamesinin

ekindeki finansal tabloların defterlere uygunluğunu, bu tablolarda yer alan varlık (aktif), kaynak (pasif), gelir ve giderlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ve bunların kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini saptamak için bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıda sınıflandırılmış çalışmaları yapmalıdır. Ancak SUD faaliyetinde aşağıda, belirtilenlerden yalnız ilgili olanlar uygulanır.

a) Muhasebe Denetimi,

- Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması,
- Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin saptanması,
- Kullanılan hesap planının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uyup uymadığının saptanması,
- Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığı,
- Muhasebe yöntem ve politikalarını bir örnek dönem ile karşılaştırarak, değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması.

b) Bilanço Denetimi

- Aktif ve pasif hesapların denetimi,
- Dönem içi mizanların hesaplara uygunluğu ve bu mizanların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- Yıl sonu düzenleyici kayıtlar (amortisman, karşılık, yeniden değerlendirme, reeskont gibi) ile kapanış kayıtlarının kontrolü.

c) Gelir Tablosunun Denetimi

- Kullanılan 7/A sisteminin işleyişinin incelenmesi,
- Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,
- Hasılat ve maliyet hesaplarının incelenmesi,
- Gelir ve gider hesaplarının ilgili yasalara uygunluğunun denetimi,

d) Vergi Denetimi

- Muhasebe belgelerinin bu mecburi meslek kararında belirtilen sınırlar içinde mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Yapılan enflasyon düzeltmesinin ve karşılıkların vergi mevzuatına uygunluğu,
- Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması,
- Ücret Bordrolarının test edilmesi.

e) Finansal Tabloların Test Edilmesi,

- Bilanço ve gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği formatına uygunluğu,
- Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü,
- Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye aktarılmasının yasalara uygunluğunun denetimi

4.4. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin İmzalanması ile İlgili Sınırlı Uygunluk Denetimi Uygulaması

I. Denetim Programı

1. Genel Bilgiler

- 1- İşletmenin Adı: Güney Petrol Ürünleri Tur. Gıda San. ve Tic. Ltd.Şti
- 2- Adresi: Ereğli yolu 15.Km Konya
- 3- Denetlenen Dönem: 2004
- 4- Şubeler ve İşletmelerin Adı ve Adresleri: şube yok
- 5- Denetim kapsamı: Sınırlı Uygunluk Denetimi
- 6- Denetim Başlangıç Tarihi: 10.02.2004 Bitiş Tarihi:28.04.2005
- 7- Görevli Denetim Elemanları:

- 8- Raporun Sayısı: Kısa: Uzun:
9- Raporun teslim Tarihi:28.04.2005
10- Raporun Sunulacağı Yer: Şirket Merkezi
11- İşletmenin Hukuki Yapısı: Limited şirket
12- Sermayesi:200.000.000.000TL
13- Kuruluş Tarihi:1997
14- İşletme sahiplerinin Adları:Ahmet Öztekin, Hasan Yakar
15- İşletmenin Avukatları ve Müşavirleri:****
16- İşletmenin Faaliyeti Konusu ve Alanı:Petrol ürünleri pazarlaması

2. Genel Yöntemler

- 1- Defter-i Kebir Mizanını alınız
a) Defteri Kebir ile karşılaştırınız
b) Toplamları kontrol ediniz.
2- Çalışma Kağıtları
a) Çalışma Kağıtlarını hazırlayınız
b) Çalışma Kağıtlarını Gözden geçirerek hakkında soru sorulacak kalemleri tespit ediniz.
3- Önemli sözleşmeleri gözden geçiriniz.
4- İç Kontrol
a) İç kontrol tanınması
b) İç kontrol sisteminin yeterliliği hakkında bir muhtıra hazırlayınız.
c) İç denetim bölümü çalışanlarının tespit edilmesi

3. Muhasebe Denetimi

- 1- Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması
2- Hesap planının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uyup uymadığının saptanması
3- Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığının saptanması
4- Uygulanan muhasebe politikalarının da değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması.

4. Bilanço Denetimi

4.1. Aktif Hesapların Denetimi

4.1.1. Kasa

4.1.1.1. Kasa Hesabındaki tahsil ve ödeme kayıtlarının incelenmesi

4.1.1.2. Örneklemeye yöntemi ile kasa hesabındaki kayıtların belgelerle karşılaştırılarak incelenmesi

4.1.1.3. Kasa hesabının dönem sonu itibariyle uygun biçimde kapatılmış olup olmadığının tespit ediniz.

4.1.2. Banka

4.1.2.1. Hesap bakiyesinin aritmetik sağlamasını yapmak.

4.1.2.2. Yıl Sonu banka ekstrelerini kayıtlarla karşılaştırınız.

4.1.2.3. Ekstredeki yatırılan ve çekilen tutarları kayıtlar ile karşılaştırınız.

4.1.2.4. Çekle yapılan ödemeleri inceleyiniz.

4.1.3 Alacak Senetleri

4.1.3.1. Hesap bakiyesinin aritmetik sağlamasını yapınız.

4.1.3.2. Döneme ait işlemleri ve kayıtları gözden geçiriniz.

4.1.4. Alacak Hesapları

4.1.4.1. Hesap bakiyesinin aritmetik sağlamasını yapınız.

4.1.4.2. Alacak hesapları ile ilgili yevmiye defteri ve defteri kebir kayıtlarını belgelerle karşılaştırarak örneklemeye yöntemi ile inceleyiniz.

4.1.5. Stoklar

4.1.5.1 Ana gruplar itibari ile stokların bir listesini hazırlayınız.

4.1.5.2. Envanter listelerindeki hesaplamaları tekrar yaparak envanter listelerinin aritmetik doğruluğunu kontrol ediniz.

4.1.5.3. İşletmenin uyguladığı maliyet yöntemlerini gözden geçiriniz.

4.1.6. Sabit Varlıklar ve Birikmiş Amortismanlar

4.1.6.1 Sabit varlıkların ve birikmiş amortismanların bir listesini hazırlayınız.

4.1.6.2. Sabit varlık hesaplarına yapılan kayıtlar ile bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgeleri örnekleme yöntemi ile kontrol ediniz.

4.1.6.3. Gruplar itibari ile birikmiş amortisman çizelgesini hazırlayınız.

4.1.6.4. Amortisman oranlarını hesaplamalarını ve amortisman ayırma yöntemlerini tespit ediniz, doğruluklarını araştırınız.

4.1.6.5. Ayrılan amortismanlar, V.U.K'un gerektirdiği tutardan farklı ise aradaki farkların vergi mevzuatına göre mutabakatını sağlayınız.

4.1.6.6. Sabit varlıkların satılması, hurdaya çıkarılması terk edilmesi sonucu ortaya çıkan kar ve zarar ile ilgili kayıtları inceleyerek belgelerle karşılaştırınız.

4.2. Pasif Hesaplar

4.2.1. Borçlar

4.2.1.1. Hesap bakiyelerinin aritmetik doğruluğunu hesaplayınız.

4.2.1.2. Örnekleme yöntemi ile, muhasebe kayıtları ile bunların dayanağını teşkil eden belgeleri karşılaştırınız.

4.2.2. Sermaye

4.2.2.1. İşletmenin ana sözleşmesini inceleyiniz.

4.2.2.2. Sermaye hesabındaki tüm kayıtları inceleyiniz.

4.2.3. Dağıtılmamış karlar ve Yedekler

4.2.3.1. Hesaplardaki tüm kayıtları belgelerle karşılaştırarak inceleyiniz.

5. Gelir Tablosunun Denetimi

5.1. Satışlar ve Diğer Gelirler

5.1.1. Gelirlerle ilgili iç kontrol sistemini gözden geçiriniz.

5.1.2. Kullanılan 7/A seçeneğinin işleyişini inceleyiniz.

5.1.3. Önemli gelir hesaplarının aritmetik sağlamasını yapınız.

5.1.4. Örnekleme yöntemi gelir hesaplarına yapılmış olan yevmiye maddelerini ve bunların dayanağını teşkil eden belgeleri inceleyiniz.

5.1.5. Satış iadelerinin doğruluğunu araştırınız.

5.1.6. Kaydedilmemiş gelir olup olmadığını araştırınız.

5.2. Giderler

5.2.1. Giderlerle ilgili iç kontrol sistemini gözden geçiriniz.

5.2.2. Önemli gider hesaplarının aritmetik sağlamlasını yapınız.

5.2.3. Örneklem yöntemi ile gider hesaplarındaki kayıtları ve bunların dayanağını teşkil eden belgeleri inceleyiniz.

5.2.4. Satın almalar, stoklar ve satılan malın maliyetini birlikte inceleyiniz.

5.2.5. Denetlenen yıla ait kaydedilmemiş fakat tahakkuk etmiş giderlerin olup olmadığını araştırınız.

5.2.6. Genel giderleri inceleyerek, vergi kanunları açısından önemli giderleri analiz ediniz. Kanunen kabul edilmeyen giderleri tespit ediniz.

6. Vergi Denetimi

6.1. Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğunu kontrol ediniz.

6.2. Muhasebe defterleri ve kayıtların mevzuata uygunluğunu inceleyiniz.

6.3. Yapılan yeniden değerlendirme, enflasyon düzeltmesi ve karşılıkların vergi mevzuatına uygunluğunu inceleyiniz.

6.4. Ücret Bordrolarının test edilmesi

6.4.1. Örneklem yöntemi ile bordroları inceleyiniz.

6.4.2. Brüt ücret, kesintiler ve net ücret tutarlarını, yevmiye ve defteri kebir kayıtlarında izleyiniz. Bu kayıtların doğruluğunu araştırınız.

6.4.2. Ödeme kayıtları ile bordroları karşılaştırınız.

6.4.3. Personelin imzaladığı ücret fişleri ile bordro kayıtlarını karşılaştırınız.

6.5. Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerini kontrol ediniz ve vergi matrahını test ediniz.

6.6. Kurumlar Vergisi beyannamesinin mevzuata uygunluğunu test

ediniz.

7. Finansal Tabloların Test Edilmesi

7.1. Bilanço ve Gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleri formatına uygunluğunu inceleyiniz.

7.2. Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü

7.3. Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye aktarılmasının yasalara uygunluğunun denetimi.

II. Şirkete İlişkin Genel Bilgiler

Şirket 05.06.1997 tarihinde Konya’da kurulmuştur. İki ortağı olan şirketin sermayesi 200.000.-YTL olup ortakların sermaye payları eşit ve tamamı ödenmiştir.

Şirket Selçuk Vergi dairesi 134 823 4561 sicil numarası ile kayıtlıdır. Şirket merkezi şu anda faaliyette bulunduğu Ereğli yolu 15. km’de ki işyeri olup başka herhangi bir şubesi yoktur.

Şirket Petrol ürünleri ticareti yapmakta ve yukarıda belirtilen adreste bir adet benzinlik mevcuttur. Şirkette beş kişi çalışmaktadır. Üç kişi işçi olarak çalışmakta bir kişi ise muhasebe sorumlusu olarak çalışmakta, bir kişi de tahsilat ve ödemeleri takip etmektedir. Ayrıca şirket sahipleri de işleri fiilen takip etmektedirler.

Şirkette Muhasebe kayıtları GMSS2 adlı program aracılığıyla tutulmakta olup, 7/A seçeneği kullanılmaktadır.

Şirket ortakları, Ahmet Öztekin ve Hasan Yakar’dır. Muhasebe sorumlusu Ali Akın Ticaret Lisesi mezunu olup 3568 sayılı yasaya göre herhangi bir unvanı yoktur.

Firmanın faaliyet gösterdiği benzinlik kendi mülkiyetindedir.

Şirket iletişim araçları aşağıdaki gibidir.

Telefon : 0 332 *****

Faks : 0 332 *****

Şirket ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirliğimiz arasında 06.01.2004 tarihinde vergi beyannamelerinin imzalanması sözleşmesi yapılmıştır. Bu kapsamda kurumlar vergisi beyannamesinin imzalanması ile ilgili olarak gerekli denetim işlemleri yapılarak sınırlı uygunluk denetim raporu düzenlenmiştir.

III. Denetleme Yöntemine İlişkin Bilgiler

1. Sınırlı uygunluk denetim planlaması ile ilgili bilgiler

- a) Müşteri işletmenin, organizasyon yapısı, iç kontrol sistemi ve iş akışı araştırılmış ve gözden geçirilmiştir.
- b) Muhasebe politikaları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı doğrultusunda incelenmiş olup bunlara uygunluğu gözden geçirilmiştir.
- c) Çalışmalar sırasında gerekli bilgilerin elde edilmesinde ve hazırlanmasında yardımcı olacak personel belirlenmiştir.

2. Kanıtların Toplanması

Sınırlı uygunluk denetimi kapsamında yapılan incelemelerde kanıt toplanmasında uygulanan teknikler şunlardır.

- a) İşletmede tüm varlık, kaynaklar, gelir ve giderlere ilişkin işlemlerin tamamının doğru olarak kaydedilip edilmediği,
- b) Finansal tablolara aktarılması gereken bütün işlemlerin doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı,
- c) Varlıkların işletmenin sahipliğinde olup olmadığı, borçların işletmeye ait olup olmadığı,
 - aa) Örneklem yöntemi ile, muhasebe kayıtlarını belgelere dayalı olarak yapıldığı ve bunların kayıtlara uygunluğu araştırılmıştır,
 - ab) İşletme kayıtlarında yer alan varlık ve borçların doğrulanması belgelerden ve kaydı envanterlerden yapılmıştır.
 - ac) Kayıtlar ve belgeler hakkında gerekli bilgiler alınmıştır,
 - ad) Kayıtlarda yer alan bilgiler, üçüncü şahıslardan doğrudan alınan bilgilerle doğrulanmıştır,

ae) Kayıtlar, hesaplamalar ve finansal tablolardaki bilgilerin aritmetik doğrulamaları yapılmıştır.

3. Uygulanan İnceleme Yöntem ve Teknikleri:

a) Hazır değerler gözlenmiş (özellikle kasa ve alınan çekler) sayım tutanaklarının kayıtlarla mutabakatı gözden geçirilmiştir.

b) Banka hesaplarının banka hesap ekstrelerinden banka mutabakatlarının sağlandığı gözlenmiş ve incelenmiştir.

c) Ticari alacaklardan, önemli bakiye arz eden müşteriye doğrulama mektubu gönderilmiş ve cevap alınmıştır. Buna bağlı olarak ta müşteri hesapları cari kartlar, hesaplar ve belgeler üzerinden de kontrol edilmiştir.

d) Maddi duran varlıkların dönem başı bakiyeleri ve dönem içerisindeki hareketleri, kayıtlara uygunluğu kontrol edilmiştir.

e) Amortismanların kayıtlara uygunluğu ve amortisman hesaplamaları örnekleme yöntemi ile test edilerek kontrol edilmiştir.

f) Enflasyon düzeltmesi kayıtları kontrol edilerek, enflasyon düzeltmesi ile ilgili işlemler test edilerek kontrol edilmiştir.

g) Stokların dönem sonu değerlemeleri ve ticari mal maliyetinin hesaplama yöntemleri gözden geçirilmiştir.

h) Öz kaynaklar grubundaki hesaplar dönem başı bakiyeleri ile dönem içindeki hareketleri kontrol edilmiş ve dönem sonu bakiyelerinin mutabakatı yapılmıştır.

i) Gelir ve gider hesaplarından önemli görülenlerin kayıt incelemeleri ve belgelere uygunluğu kontrol edilmiştir.

j) Şirket yetkililerinden, mali tablolar, hazırlanan beyannameler, bilgi ve belgelerin tam ve doğru olduğunu teyit eden bir yazı alınmıştır.

4. Denetim Yapıldığı Tarihler

Müşteri işletme ile yapılan anlaşma gereği olarak, işletmenin 2004 yılı üçer aylık geçici vergi dönemleri ile birlikte kurumlar vergisi beyannamesini imzalanması kapsamında sınırlı uygunluk denetimi yapılış tarihleri aşağıdaki

gibidir.

Dönem	Dönem Tarihi
Ocak-Şubat-Mart	10.05.2004
Nisan-Mayıs-Haziran	11.09.2004
Temmuz-Ağustos-Eylül	12.11.2004
Ekim-Kasım-Aralık	10.02.2004 28.04.2005

IV. Usule Uygunluğun Denetimi

Mükellefin, bilanço esasına göre tutmakta olduğu defterlerin VUK'da belirtilen esaslara uygun tutulup tutulmadığı, muhasebe kayıtlarının tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak tutulup tutulmadığı, ve muhasebe kayıtlarının dayanağını teşkil eden belgelerin örnekleme yolu ile usule uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği incelenmiştir.

1- Şirketin 2004 yılında tutmuş olduğu defterlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

	Onay Makamı	Onay Tarihi
Yevmiye Defteri	Konya 3. Noteri	25.12.2003
Defter-i Kebir	Konya 3. Noteri	25.12.2003
Envanter Defteri	Konya 3. Noteri	25.12.2003
Damga Vergisi Defteri	Konya 3. Noteri	25.12.2003

Yapılan incelemelerde şirketin tutmak ve tasdik ettirmek zorunda olduğu defterleri yasal süreler içerisinde tasdik ettirdiği tespit edilmiştir.

Şirketin defterlerinde VUK'da belirlenen defter tutma düzenine uyulmuştur. (Türkçe tutma, Defterlerin mürekkeple yazılacağı, yanlış kayıtların düzeltilmesi, baş satır bırakılamayacağı ve sayfaların yok edilemeyeceği). Bunlara ilişkin düzenleme VUK'un 215-219 maddelerinde belirtilmiştir.

2- Kayıtlara dayanarak teşkil eden belgelerin usule uygunluğunun ve bunların gerçekleri yansıtip yansıtmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan ön denetim çalışmalarının sonucu

a) Şirketin 2004 yılında yapmış olduğu bütün mal alım ve satım

işlemleri faturalıdır.

b) Yine aynı şekilde bütün hizmet alımları faturalı olarak yapılmıştır.

Örnekleme yöntemi ile muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden belgeler incelendi. Yapılan incelemelerde belgelerin gerçek durumu yansıttığı ve usulüne uygun olduğu tespit edilmiştir. Gerçeği yansıtmayan ve usulüne uygun olmayan herhangi bir belgeye rastlanmamıştır.

3- Muhasebe kayıtlarının mevzuata uygunluğunun incelenmesi sonucu ulaşılan sonuçlar.

a) 31.12.2004 tarihi itibari ile alınan kesin mizanda ana hesap tutarları, muavin defterler ve defteri kebir kayıtlarının tamamı bir biri ile uyumludur.

b) Bu belgelerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan kayıt nizamına, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde belirtilmiş olan usul ve esaslar ile genel muhasebe kurallarına uygun olarak kayıtlara intikal ettirildiği görülmüştür.

c) Satış faturaları ve irsaliyeler mevzuatta belirtilen süreler içerisinde düzenlenmiştir.

d) Yapılan incelemelerde muhasebe kayıtlarının dayanağını teşkil eden bütün belgelerin ilgili defterlere kayıt düzenine uygun ve doğru olarak, kayıt edildiği görülmüştür.

e) Sınırlı uygunluk denetiminin yapıldığı dönemle ilgili muhtasar beyanname ve katma değer vergisi beyannameleri, vergi dairelerine süresinde verilmiş ve tahakkuk eden vergiler zamanında ödenmiştir.

V. İşletmenin Muhasebe politikalarının incelenmesi

İşletmede uygulanan önemli muhasebe politikaları aşağıdaki gibidir.

1. Stokların Değerlemesi

İşletme stoklarını Maliyet Bedeli ile değerlemiştir. Dönem sonunda satılan ticari mallar maliyeti ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ile tespit edilmiştir. Satılan ticari mallar maliyetleri aralıklı envanter yöntemi esaslarına göre ilgili maliyet hesaplarına devredilmiştir.

2. Maddi Duran Varlıklar ve Amortisman

İşletme maddi duran varlıkları maliyet bedelleri ile aktiflere almıştır. Bunlar üzerinden normal amortisman nispetine göre amortisman hesaplamış ve ilgili kayıtlara yansıtmıştır

3. Enflasyon Muhasebesi

İşletme 2004 yılı geçici vergi dönemleri itibari ile enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. Dönem sonu itibari ile enflasyon muhasebesi uygulaması kapsamında parasal olmayan varlıklarına enflasyon düzeltmesi yapılmış ve ilgili kayıtları yapılmıştır.

Sonuç olarak şu görüşe varılmıştır. İşletme önceki yıllarda uygulamış olduğu muhasebe politikalarını bu dönemde değiştirmeden uygulamaya devam etmiştir.

VI. Bilanço Denetimi

1) Kasa Hesabı

Kasa hesabı gözden geçirilerek şirketin ödemelerle ve tahsilatlarla ilgili prosedürleri ve kontrolleri incelemiş ve aşağıdaki yöntemlerle kasa hesabı bakiyeleri doğrulanmıştır.

Şirketin 31.12.2003 tarihli bakiyesi ile 01.01.2004 tarihi açılış bakiyelerinin aynı olduğu görülmüştür. 2004 yılı sonu itibari ile fiili kasa mevcudu sayılarak defterdeki kasa bakiyeleri ile karşılaştırılmıştır ve her hangi bir farklılık olmadığı görülmüştür.

Dönem sonu itibariyle kasada yabancı para bulunmamaktadır.

2) Alınan Çekler

Dönem sonu itibariyle şirketin alınan çekleri mevcut değildir. Yıl içerisindeki çek hareketleri çek tahsil makbuzları ile örnekleme yolu ile incelendi ve yevmiye kayıtları ile karşılaştırıldı. Herhangi bir olumsuz durum ile karşılaşılmamıştır.

3) Bankalar, Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Şirketin 2003 yılı kapanış ve 2004 yılı açılış kayıtları kontrol edilmiş olup bakiyelerin aynı olduğu görülmüştür. 2004 dönem sonu mizanında görülen tüm (bankalara bakiye vermeyen hesaplar dahil) mutabakat mektupları gönderilmiştir. Gelen cevaplarla banka bakiyelerinin mutabakatları yapılmış olup her hangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

Banka hareketleri örnekleme yolu ile defter kayıtları ile karşılaştırılmıştır. Hesaplarda gözüken bakiyelerin bilançoda gözüken bakiyelerle uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Dönem sonu itibariyle firma çeklerinin tamamı bankalardan ödenmiştir. 31.12.2004 itibariyle keşide edilmiş çek ve ödeme emirleri mevcut değildir. Verilen çeklerin ödemeleri ayrıca banka ekstrelerinde de izlenmiştir.

Şirketin bankalar ile olan münasebetleri ticari mevduat nakdi kredi ve gayri nakdi kredi şeklindedir.

Şirketin her ay sonu itibari ile bankalar ile mutabakat yaptığı, varsa farklılıkları araştırıp düzelttiği anlaşılmıştır.

Sonuç olarak banka hesaplarının gerçek durumu yansıttığı görülmüştür.

4) Diğer Hazır Değerler

Şirket pos satışlarını bu hesapta takip etmektedir. Yıl sonu itibari ile bu hesabın bakiyesi mevcut değildir. Pos cihazlarından alınan raporlardaki tutarlar üzerinden bu hesaba kayıt yazılmıştır. Örnekleme yöntemi ile bankalardan alınan ekstrele ve pos cihazlarının günlük raporları karşılaştırılmış ve herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır. Tutarların hesaplara uygun biçimde yansıtıldığı gözlenmiştir.

Ayrıca şirkete pos satışlarının 127 nolu Diğer Alacaklar hesabında takip etmesi gerektiği belirtilmiştir.

5) Ticari Alacaklar

Şirketin 31.12.2004 tarihi itibari ile yalnızca bir firmadan 55.024.229.600.TL tutarında ticari alacağı gözükmektedir. Bu alacakta, ilgili

firmaya mutabakat mektubu gönderilerek gelen cevapla karşılaştırılmak suretiyle doğrulanmıştır. Ayrıca fatura ve benzeri belgeler (veresiye fişi) üzerinde de bu doğrulama yapılmıştır. Şirketin yabancı para cinsinden alacağı yoktur.

6) Stoklar

İşletmenin yıl içerisindeki alımları irsaliye ve faturalar üzerinden örnekleme yöntemi ile kontrol edilmiştir. Alımların tamamının faturalı olduğu ve yasal süreler içerisinde defterlere kayıt edildiği görülmüştür.

Stoklar Maliyet bedeli ile değerlendirilmiş, stok maliyetlerinin hesaplanmasında ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanmıştır.

Şirketin dönen sonu itibari ile stok miktarları envanter tutarlarının aritmetik doğrulamaları yapılmıştır. Şirket tanklarında bulunan akaryakıt miktarı şirket yöneticilerinin beyanları ile gelen ve satılan akaryakıt miktarlarının aylık miktarları üzerinden kontrol edilmiştir.

7) Şüpheli Alacaklar

Şirketin 31.12.2004 tarihi itibari ile şüpheli alacağı yoktur.

8) KDV Hesapları

Aylık olarak KDV hesaplarında devir işlemlerinin, uygun şekilde ilgili hesaplara kaydedildiği ve beyannamelerin kayıtlara ve belgelere dayalı olarak hazırlandığı görülmüştür.

Her ayın KDV beyannamesi, tahakkuk fişleri ile kontrol edilmiş ve herhangi bir farklılığa rastlanmamıştır.

9) Peşin ödenen vergiler ve fonlar

Bu hesapta gözüken tutarlar incelenmiş ve bunları geçici vergilerden kaynaklanan tutarlar olduğu anlaşılmıştır. Geçici vergi tahakkuk fişlerinde gözüken tutarların doğru ve uygun olarak bu hesaplara kaydedildiği görülmüştür.

10) Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıkların az sayıda olması nedeniyle bunların tamamının açılış bakiyeleri ile yıl içi hareketleri kontrol edilmiştir. Amortisman ve enflasyon düzeltmesine ilişkin hesaplamalar ve bunlara dayalı olarak yapılan kayıtlar incelenmiştir.

Amortisman ve enflasyon düzeltmesi cetvelleri yeniden oluşturularak, şirket hesaplamaları ile karşılaştırılmıştır. Hesaplamalarda herhangi bir yanlışlığa rastlanmamış olup bunların uygun tutarları ile kayıtlara aktarıldığı, buradan da ilgili mali tablolara yansıtıldığı tespit edilmiştir.

Bunlara ilişkin hesaplamalar ek çalışma kağıtlarında olduğu gibidir.

Maddi duran varlıkların tamamının işletmenin sahipliğinde olduğu işletmede fiilen kullanıldığı ve bunların bilançoda gösterildiği tespit edilmiştir.

Yıl içerisinde satın alınan 423.728.814.-TL tutarındaki demirbaş maddi duran varlıklardaki ilgili hesaplara kayıt edilmiştir.

11)Banka Kredileri

Şirketin 31.12.2004 tarihi itibari banka kredilerinden dolayı borcu mevcut değildir. Yıl içerisinde Halk Bank Selçuklu şubesinden 18.400.-YTL kısa süreli kredi sağlanmış ve tamamı faizi ile birlikte dönem içerisinde ödenmiştir. Bununla ilgili bankadan bir mutabakat istenmiş ve gelen cevapla kayıtlar karşılaştırılmıştır. Ayrıca kredi anlaşması incelenmiş, kredi alımları, faiz oranları geri ödeme konusunda kredi anlaşmalarına aykırılık tespit edilmemiştir. Ana para ve faiz tahakkuklarının doğru hesaplanıp hesaplanmadığı ve kayıtlara doğru aktarılıp aktarılmadığı kontrol edilmiştir.

Hesaplamalarda bir hata olmadığı, fakat ödenen faizin öztün önceliği kavramı dikkate alınmadan 770 Genel Yönetim Giderleri içerisinde gösterildiği tespit edilmiştir.

Buradaki tutarın 780 nolu Finansman Giderleri hesabında yer alması gerektiği muhasebe sorumlusuna bildirilmiş ve gerekli düzeltme kaydı yapılmıştır. Düzeltme kaydı ek çalışma kağıtlarında gösterilmiştir.

12) Borçlar

Şirketin 31.12.2004 tarihi itibari ile ticari ve diğer borçlar grubunda herhangi bir borç bakiyesi mevcut değildir.

Yıl içerisinde hareket gören satıcılar ve ortaklara borçlar hesaplarının muavin kayıtlarda hareketleri alınarak örnekleme yöntemi ile bu kayıtlar ile belgelerdeki tutarların uygunluğu incelenmiş olup tutarlar ve muhasebe ilkeleri açısından bir aykırılık tespit edilmemiştir.

13) Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Ödenecek vergi ve fonlar hesabındaki hareketler incelenmiş, aylar itibari ile muhtasar beyanname tahakkuk fişleri ile kayıtlar karşılaştırılıp bütün kayıtların usulüne uygun olarak kaydedildiği tespit edilmiştir. Bilançoda gözükten 1.070,25.-YTL tutarındaki borcun 12. aya ait muhtasar beyannameden kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Ödenecek sosyal güvenlik kesintileri de aylık SSK bildirgeleri de muhtasar beyannamede olduğu gibi incelenmiş olup herhangi bir hata tespit edilmemiştir.

14) Özkaynaklar

Şirketin 31.12.2004 tarihi itibari ile sermayesi 200.000.-YTL dir. Dönem içerisinde hesapta herhangi bir hareket olmamıştır.

Sonuç itibari ile kanuni defterlerde yer alan tutarların bilançoya doğru olarak yansıtıldığı, muhasebe ilkeleri ve muhasebe uygulama genel tebliğlerine uygun olarak hazırlandığı tespit edilmiştir.

VII. Gelir Tablosu Denetim

1- Brüt Satışlar

Satışlarla ilgili olarak, işletmenin iç kontrol sistemi şu şekilde çalışmaktadır.

Mesai değişimlerinde her akaryakıt pompasının sayaçları okunmakta ve

her elemanın ne kadar satış yaptığı miktar ve tutar cinsinden tespit edilip daha sonra bunlar peşin satış, veresiye satış ve pos satışlar ile karşılaştırılıp tutarlar açısından uygunluk aranmaktadır. Bunlar muhasebe sorumlusu tarafından kaydedilmekte ve şirketin aynı zamanda idareciliğini yapan ortaklar tarafından kontrol edilmektedir.

Satışlarla ilgili olarak yeterli kontrollerin yapılmakta olduğu anlaşılmıştır.

Fatura ve irsaliyelerin basılı sıra numaraları örnekleme yoluyla kontrol edilerek, bunların kayıtlara doğru olarak geçirildiği, bunlardaki hesaplama ve tutarların doğru olduğu görülmüştür.

Satış yevmiyesinden örnekleme yolu ile seçilmiş satış işlemlerinin fatura ve belgelerine bakılmış ve satışların kayıtlara doğru olarak aktarıldığı kanaatine varılmıştır.

2- Satışların Maliyeti

Şirketin satış maliyetleri gözden geçirilerek, örnekleme yoluyla yapılan hesaplamalarda hata olmadığı tespit edilmiştir.

Şirket ticari mallar maliyetini dönem sonunda ortalama maliyet üzerinden değerlendirmek suretiyle satılan ticari mallar maliyetini tespit etmiştir.

3- Faaliyet Giderleri

Faaliyet giderleri içerisinde yer alan genel yönetim giderleri incelemeleri ve gelir tablosu incelemeleri sonucunda çekilen kredi faizlerinin, işçi olarak çalışan personelin maaş giderlerinin ve bunlara ait diğer giderlerinde bu gider kalemi içerisinde gösterildiği tespit edilmiştir. Bu gider kalemi içerisinde gösterilen fakat özü itibari ile pazarlama satış ve dağıtım gideri olan toplam 43.795,27.-YTL tutarındaki genel yönetim gideri içerisinden çıkarılarak ilgili gider kalemine atılmıştır. Bu gider kalemi içerisinde gösterilen 725,24.-YTL tutarındaki giderin alınan kısa vadeli kredi giderleri olduğu tespit edilmiş ve bununla ilgili düzeltme kaydı yapılmıştır. Yine bu gider kalemi içerisinde yer alan 345.-YTL tutarındaki giderinde (20005 yılı resmi defter giderleri) gelecek

döneme ait olduğu tespit edilmiş ve gerekli düzeltme yapılmıştır.

Bu tespit işlemi sırasında örnekleme yolu ile diğer gider belgeleri incelenerek muhasebe kayıtlarına doğru olarak kaydedildiği görülmüştür.

Ücret bordroları örnekleme yoluyla incelenmiş ve bunlardaki hesaplamalar ve aritmetik doğrulamalar tekrar yapılmıştır. Yukarıda da belirtildiği üzere Özün Önceliği kavramının ve dönemsellik kavramlarının dikkate alınmaması dışında bir hayata rastlanmamıştır. Bunlarla ilgili gerekli düzeltmeler yapılmış ve ek’lerde sunulan çalışma kağıtlarında gösterilmiştir.

4- Enflasyon düzeltmesi ve Amortisman hesaplarının denetimi

Şirket VUK’un mükerrer 298 maddesi kapsamında parasal olmayan varlıklarına enflasyon düzeltmesini 2004 yılı sonu itibari ile yapmıştır. Geçici vergi dönemlerinde düzeltme yapılmamıştır. 2003 yılı değerleri de 31.12.2004 tarihi itibari ile düzeltilmiştir.

02.08.2004 Tarih ve VUK-8/2004-6/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-5 sayılı VUK sirkülerinde belirtilen hadlerin altında kalanlar için tanınan ihtiyarilik kapsamında şirket geçici vergi dönemlerinde düzeltme yapmamıştır.

Şirket VUK’un 313 ve devamı maddelerde belirtilen hükümlere göre amortisman hesaplamış hem bu hesaplamalar, hem de enflasyon düzeltmesi hesaplamaları usulüne uygun olarak yasal defterlere kaydedilmiştir.

Enflasyon düzeltmesinde şirket “Basit Ortalama Yöntemi” kullanmıştır.

Aktif ve pasif hesaplar da yer alan parasal olmayan kalemlere ait enflasyon düzeltme ve maddi duran varlıklara ait amortisman hesaplamalarına ilişkin tablolar eklerde sunulmuştur

VIII. Vergi Denetimi

1- Geçici Vergi Hesaplaması

Şirket tarafından geçici vergi dönemlerin de düzenlenen geçici vergi beyannamelerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

I. Dönem Geçici Vergi Beyannamesi Bilgileri

Ticari Kazanç (Kurum Kazancı)	(116.818.802)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	551.350.000
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar (-)	
Kar ve İlaveler Toplamı	551.350.000
Zarar	
İndirimler (-)	
Geçici Vergi Matrahı	434.531.198
Hesaplanan Geçici Vergi (%33)	143.400.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi (-)	
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	
Mahsup Edilecek Tevkifat (-)	
Mahsup Edilecek Geç. Vergi ve Tev. Toplam Tutarı	
Ödenecek Geçici Vergi	143.400.000

II. Dönem Geçici Vergi Beyannamesi Bilgileri

Ticari Kazanç (Kurum Kazancı)	(7.510.798.594)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.676.800.000
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar (-)	
Kar ve İlaveler Toplamı	1.676.800.000
Zarar	5.833.998.594
İndirimler (-)	
Geçici Vergi Matrahı	
Hesaplanan Geçici Vergi (%33)	-
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi (-)	
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	-
Mahsup Edilecek Tevkifat (-)	
Mahsup Edilecek Geç. Vergi ve Tev. Toplam Tutarı	
Ödenecek Geçici Vergi	-

III. Dönem Geçici Vergi Beyannamesi Bilgileri

Ticari Kazanç (Kurum Kazancı)	(2.754.452.936)
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.710.908.697
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar (-)	
Kar ve İlaveler Toplamı	1.710.908.697
Zarar	1.043.544.239
İndirimler (-)	
Geçici Vergi Matrahı	
Hesaplanan Geçici Vergi (%33)	
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi (-)	-
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	
Mahsup Edilecek Tevkifat (-)	
Mahsup Edilecek Geç. Vergi ve Tev. Toplam Tutarı	
Ödenecek Geçici Vergi	
Sonraki Döneme Devreden Tev. Tutarı	-

IV. Dönem Geçici Vergi Beyannamesi Bilgileri

Ticari Kazanç (Kurum Kazancı)	1.747.130.000
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	1.978.210.000
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar (-)	
Kar ve İlaveler Toplamı	3.725.340.000
Zarar	
İndirimler (-)	
Geçici Vergi Matrahı	3.725.340.000
Hesaplanan Geçici Vergi (%33)	1.229.360.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi (-)	143.400.000
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	1.085.960.000
Mahsup Edilecek Tevkifat (-)	
Mahsup Edilecek Geç. Vergi ve Tev. Toplam Tutarı	
Ödenecek Geçici Vergi	1.085.960.000

27.12.1998 Tarihli ve 23566 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 217 Seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen eksik hesaplama sınırları aşılmamıştır. Dönemler itibariyle geçici vergi matrahı %10’unu aşan tutarda eksik beyan edilmemiştir. Yani beyan edilen tutardaki farklılıklar yasal sınırlar içersindedir.

2. Kurumlar Vergisi Beyannamesi Bilgileri

Şirketin 2004 yılı yasal defterleri ve geçici vergi beyannamesi incelemeleri sonucunda ve elde edilen bilgiler doğrultusunda kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenmesine ilişkin hesaplamalar aşağıda düzenlenmiştir.

Dönem Ticari Bilanço Zararı	36.117.395.691
Kanunen Kabul edilmeyen Giderler(+)	2.088.646.077
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar (+)	-
Diğer İndirimler (-)	-
Dönem Mali Zararı	34.033.749.614

2004 yılında mali zarar akması nedeniyle kurumlar vergisi ödemesi çıkmamıştır.

Yukarıda da görüldüğü üzere, şirketin 2004 yılı içerisinde gider hesaplarında gösterilen fakat vergi kanunların ca kabul edilmeyen giderlerin enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonraki tutarı 2.083.646.077 TL olup bunun ayrıntıları aşağıdaki gibidir.

Para ve Vergi Cezaları	:	120.843.540
Özel İşlem Vergileri	:	560.859.690
Belgelendirilemeyen Genel Giderler:		1.401.942.847

4.5. Denetim Değerlendirilmesi

Güney Petrol A.Ş.’nin 2004 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin imzalanması ile ilgili sınırlı uygunluk denetimi, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve bu kanuna ilişkin Mecburi Meslek Kararı doğrultusunda

yapılmıştır. Denetim kapsamında, hazırlanan beyannamelerin muhasebe kayıtlarına, bunlarında bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygunluğu araştırılmıştır.

Yapılan Denetimde;

1. Defter kayıtlarına dayanak oluşturan belgelerin usulüne ve gerçeğe uygun olduğu,

2. Defter kayıtlarının ve hazırlanan finansla tabloların, muhasebe sistemi Uygulama Genel Tebliği ile açıklanan Muhasebe ilkeleri ve Genel Muhasebe İlkelerine uygun olarak tutulduğu,

3. Şirketin 2004 takvim yılına ilişkin olarak Selçuk Vergi Dairesine vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinin, vergi ile ilgili olarak yapılan hesaplamalar doğrultusunda uygun olarak doldurulmuş olduğu, sonuçlarına varılmıştır.

Yapılan kayıt hataları tarafımızdan düzeltilmiş ve aynı hataların tekrarlanmaması için muhasebe personeline gerekli açıklamalar yapılmıştır.

**2004 Yılı Kurular Vergisi Beyannamesinin İmzalanması ile İlgili Sınırlı
Uygunluk Denetimi Raporu ve Uygulama Ekleri**

- Ek:1A Sınırlı Uygunluk Denetimi Raporu
- Ek:2A Düzeltilmemiş Bilanço
- Ek:2B Düzeltilmemiş Bilanço
- Ek:3A Düzeltilmemiş Gelir Tablosu
- Ek:4A Düzeltilmiş Bilanço
- Ek:4B Düzeltilmiş Bilanço
- Ek:5A Düzeltilmiş Gelir Tablosu
- Ek:6A Düzeltme Kayıtları
- Ek:7A 2004 Yılı Sonu Maddi Duran Varlıklar Enflasyon
Düzeltme ve Amortisman Hesaplama tablosu
- Ek:7B 2004 Yılı Sonu Maddi Duran Varlıklar Enflasyon
Düzeltme ve Amortisman Hesaplama tablosu Devamı
- Ek:8A Diğer Bilanço Kalemleri Enflasyon Düzeltme Tablosu
- Ek:9A İçkontrol Soru Kağıdı
- Ek:9B İçkontrol Soru Kağıdı

EK:1A

Selçuk Vergi Dairesi Müdürlüğüne

Dairenizin 134 823 4561 no.lu Kurumlar Vergisi Yükümlüsü **Güney Petrol Ürünleri Tur. Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti'nin**, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. Maddesi doğrultusunda 2004 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin imzalanması amacıyla gerçekleştirdiğimiz Sınırlı Uygunluk Denetiminde, 2004 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, 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 tespit edilmiştir.

Görüşümüze göre, **Güney Petrol Ürünleri Tur. Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti'nin**, 2004 Mali Yılı, Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki vergi matrahı ve hesaplanan vergi ile beyannamenin ekinde yer alan finansal tablolar defter kayıtlarına ve dayandığı belgelere uygundur.

.../.../..... Tarih

SMMM

Konya Sicil No

Kaşesi

GÜNEY PETROL ÜRÜNLERİ TURİZM, GIDA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
31/12/2003-2004 TARİHLİ AYRINTILI İŞLETME BİLANÇOSU (Milyon TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM-2003	CARİ DÖNEM-2004
I. DÖNEN VARLIKLAR	322.527,02	215.653,50
A- Hazır Değerler	48.371,40	86.037,22
1- Kasa	459,66	85.652,54
2- Alınan Çekler	35.000,00	
3- Bankalar	11.375,96	384,68
4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		
5- Diğer Hazır Değerler	1.535,78	
C- Ticari Alacaklar	198.504,10	57.115,17
1- Alıcılar	198.504,10	55.030,13
5- Diğer Ticari Alacaklar		2.085,04
D- Diğer Alacaklar	0,00	0,00
E- Stoklar	75.651,52	72.319,34
3- Ticari Mallar	75.651,52	72.319,34
F- Yıllara Yaygın İnş. ve Ona.Mal.	0,00	0,00
G- Gelecek Aylara Ait Gid. ve Gel. Tah.	0,00	0,00
H- Diğer Dönen Varlıklar	0,00	181,77
1- Devreden KDV		38,42
4- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar		143,35
II. DURAN VARLIKLAR	111.519,75	110.299,00
A- Ticari Alacaklar	1,77	1,77
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	1,77	1,77
B - Diğer Alacaklar	0,00	0,00
C- Mali Duran Varlıklar	0,00	0,00
D- Maddi Duran Varlıklar	109.330,53	110.297,23
1- Arazi ve Arsalar		
2- Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	22.235,85	26.678,24
3- Binalar	90.819,75	103.189,70
4- Tesis, Makine ve Cihazlar	21.250,57	23.912,23
5- Taşınlar	129.300,29	147.195,45
6- Demirbaşlar	14.947,30	17.517,13
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar		
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	-169.223,23	-208.195,53
9- Yapılmakta Olan Yatırımlar		
10- Verilen Avanslar		
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	0,00
F- Özel Tüketime Tabi Varlıklar		
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahak	2.187,45	0,00
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler	2.187,45	
H- Diğer Duran Varlıklar	0,00	0,00
AKTİF TOPLAMI	434.046,77	325.952,50

GÜNEY PETROL ÜRÜNLERİ TURİZM, GIDA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.

31/12/2003-2004 TARİHLİ AYRINTILI İŞLETME BİLANÇOSU (Milyon TL)

PASİF (KAYNAKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM-2003	CARİ DÖNEM-2004
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	117.104,37	1.607,68
A- Mali Borçlar	0,00	0,00
B- Ticari Borçlar	46.701,20	0,00
1- Satıcılar	46.701,20	
C- Diğer Borçlar	61.597,80	0,00
1- Ortaklara Borçlar	61.597,80	
D- Alınan Avanslar	0,00	0,00
E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	0,00	0,00
F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	6.081,87	1.607,68
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.415,74	1.070,26
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	384,73	537,42
3- Vd. Geçmiş Ert.yeya Taks. Verg. Ve Diğer	3.281,40	
G- Borç ve Gider Karşılıkları	2.723,50	0,00
1- Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yüküm. Karş.	2.723,50	
H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahak.	0,00	0,00
I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00	0,00
A- Mali Borçlar	0,00	0,00
B - Ticari Borçlar	0,00	0,00
C- Diğer Borçlar	0,00	0,00
D- Alınan Avanslar	0,00	0,00
E- Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	0,00
F- Gelecek Aylara Ait Gel. ve Gid. Tahak.	0,00	0,00
G- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00	0,00
III. ÖZKAYNAKLAR	316.942,40	324.344,82
A- Ödenmiş Sermaye	406.889,79	463.203,34
1- Sermaye	200.000,00	200.000,00
3- Ödenmiş Sermaye Efnulasyon Olumlu Farkı	206.889,79	263.203,34
B- Sermaye Yedekleri	0,00	0,00
C-Kar Yedekleri	367,01	417,80
1- Yasal Yedekleri	367,01	417,80
D- Geçmiş Yıllar Karları	0,00	0,00
E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-90.314,40	-102.813,92
F- Dönem Net Karı (Zararı)	0,00	0,00
1-Dönem Net Karı	0,00	-36.462,40
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	434.046,77	325.952,50

EK:3A Düzeltilmemiş Gelir Tablosu

GÜNEY PETROL ÜRÜN. TURZM. GIDA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
31/12/2003-2004 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU (Milyon TL)

	ÖNCEKİ DÖNEM-2003		CARİ DÖNEM-2004	
A- BRÜT SATIŞLAR		944.560,15		815.151,53
1- Yurt İçi Satışlar	944.560,15		815.151,53	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00		0,00
NET SATIŞLAR		944.560,15		815.151,53
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		894.423,29		756.289,78
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti	894.423,29		756.289,78	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		50.136,86		58.861,75
D- FAALİYET GİDERLERİ (-)		44.113,08		64.544,67
3- Genel Yönetim Giderleri	44.113,08		64.544,67	
FALİYET KARI VEYA ZARARI		6.023,78		-5.682,92
E- DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GELİR VE KARLAR		0,00		0,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)		0,00		30.779,67
6- Enflasyon Fark Giderleri			30.779,67	
G- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		0,00		0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		6.023,78		-36.462,39
H- OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		0,00		0,20
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			0,20	
J- OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		0,00		
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		6.023,78		-36.462,39
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK. KARŞ. (-)	2.723,50	2.723,50		0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		3.300,28		-36.462,39

GÜNEY PETROL ÜRÜN. TURZM. GIDA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
31/12/2003-2004 TARİHLİ AYRINTILI İŞLETME BİLANÇOSU(Milyon TL)

AKTİF (VARLIKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM-2003		CARİ DÖNEM-2004	
I. DÖNEN VARLIKLAR		322.527,02		215.998,50
A- Hazır Değerler	48.371,40		86.037,22	
1- Kasa	459,66		85.652,54	
2- Alınan Çekler	35.000,00			
3- Bankalar	11.375,96		384,68	
5- Diğer Hazır Değerler	1.535,78			
C- Ticari Alacaklar	198.504,10		57.115,17	
1- Alıcılar	198.504,10		55.030,13	
5- Diğer Ticari Alacaklar			2.085,04	
E- Stoklar	75.651,52		72.319,34	
3- Ticari Mallar	75.651,52		72.319,34	
F- Yıllara Yaygın İnş. ve Ona.Mal.	0,00		0,00	
1- Yıllara Yaygın İnş. ve Ona.Mal.i				
G- Gelecek Aylara Ait Gid. Ve Gel. Tah.	0,00		345,00	
1- Gelecek Aylara Ait Giderler				
H- Diğer Dönen Varlıklar	0,00		181,77	
1- Devreden KDV			38,42	
4- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar			143,35	
II. DURAN VARLIKLAR		111.519,75		110.299,00
A- Ticari Alacaklar	1,77		1,77	
4- Verilen Depozito ve Teminatlar	1,77		1,77	
D- Maddi Duran Varlıklar	109.330,53		110.297,23	
1- Arazi ve Arsalar				
2- Yeraltı ve Yertüsti Düzenleri	22.235,85		26.678,24	
3- Binalar	90.819,75		103.189,70	
4- Tesis, Makine ve Cihazlar	21.250,57		23.912,23	
5- Taşıtlar	129.300,29		147.195,45	
6- Demirbaşlar	14.947,30		17.517,13	
7- Diğer Maddi Duran Varlıklar				
8- Birikmiş Amortismanlar (-)	-169.223,23		-208.195,53	
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahak	2.187,45		0,00	
1- Gelecek Yıllara Ait Giderler	2.187,45			
AKTİF TOPLAMI		434.046,77		326.297,50

GÜNEY PETROL ÜRÜNLERİ TURİZM, GIDA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
31/12/2003-2004 TARİHLİ AYRINTILI İŞLETME BİLANÇOSU(Milyon TL)

PASİF (KAYNAKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM-2003	CARİ DÖNEM-2004
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- Mali Borçlar	0,00	0,00
1- Banka Kredileri		
2- Diğer Mali Borçlar		
B- Ticari Borçlar	46.701,20	0,00
1- Satıcılar	46.701,20	
C- Diğer Borçlar	61.597,80	0,00
1- Ortaklara Borçlar	61.597,80	
2- İştiraklere Borçlar		
F- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	6.081,87	1.607,68
1- Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.415,74	1.070,28
2- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	384,73	537,42
3- Vd. Geçmiş Ert.veya Taks.Verg. Ve Diğer	3.281,40	
G- Borç ve Gider Karşılıkları	2.723,50	0,00
1- Dönem Karı Vergi ve Diğ. Yas. Yüküm.Karş.	2.723,50	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00	0,00
III. ÖZKAYNAKLAR	316.942,40	324.689,82
A- Ödenmiş Sermaye	406.889,79	463.203,34
1- Sermaye	200.000,00	200.000,00
2- Ödenmemiş Sermaye (-)		
3- Ödenmiş Sermaye Efilasyon Olumlu Farkı	206.889,79	263.203,34
B- Sermaye Yedekleri	0,00	0,00
C-Kar Yedekleri	367,01	417,80
1- Yasal Yedekleri	367,01	
D- Geçmiş Yıllar Karları	0,00	0,00
E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)	-90.314,40	(102.813,92)
F- Dönem Net Karı (Zararı)		0,00
1-Dönem Net Zararı	0,00	(36.117,40)
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	434.046,77	326.297,50

EK:5A 2004 Yılı Düzeltilmiş Karşılaştırmalı Gelir Tablosu**GÜNEY PETROL ÜRÜNLERİ TURİZM, GIDA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.****31/12/2003-2004 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU (Milyon TL)**

	ÖNCEKİ DÖNEM-2003		CARİ DÖNEM-2004	
A- BRÜT SATIŞLAR		944.560,15		815.151,53
1- Yurt İçi Satışlar	944.560,15		815.151,53	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00		0,00
NET SATIŞLAR		944.560,15		815.151,53
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		894.423,29		756.289,78
1- Satılan Malların Maliyeti				
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti	894.423,29		756.289,78	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		50.136,86		58.861,75
D- FAALİYET GİDERLERİ (-)		44.113,08		63.474,43
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri				
2- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri			43.795,27	
3- Genel Yönetim Giderleri	44.113,08		19.679,16	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		6.023,78		(4.612,68)
E- DİĞER FAALİYET, OLAĞAN GELİR VE KARLAR		0,00		0,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)		0,00		30.779,69
6- Enflasyon Fark Giderleri			30.779,67	
7- Diğer Olağan Gider ve Zararlar				
G- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		0,00		-725,23
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri			-725,23	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		6.023,78		(36.117,60)
H- OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		0,00		0,20
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			0,20	
J- OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		0,00		0,00
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		6.023,78		(36.117,40)
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YAS.YÜK. KARŞ. (-)	2.723,50	2.723,50		0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		3.300,28		(36.117,40)

Düzeltilme Kayıtları

İşletme Adı: Güney Petrol Ltd.Şti.

Hazırlayan:T.E

Konu: Düzeltme Kayıtları

Tarih/....../.....

760 PAZ.SAT. ve DAĞ.GİD.	43.795.275.842
770 GENEL YÖN.GİD.	43.795.275.842

Hatalı Kaydın Düzeltilmesi

780 FİNANSMAN GİD.	725.238.000
770 GENEL YÖN.GİD.	725.238.000
Hatalı Kaydın Düzeltilmesi	

180 GEL.AY.GİDERLER	345.000.000
770 GENEL YÖN.GİD.	345.000.000
Hatalı Kaydın Düzeltilmesi	

/	

EK:7A

İşletme Adı: Güney Petrol Ltd.Şti.

Konu:2004 Yılı Sonu Maddi Duran Varlıklar Enflasyon Düzeltmesi

Amortisman Hesaplama tablosu

Hazırlayan:

Tarih :..../..../....

Dmtrb Kodu	Açıklama	Girir Tarihli	Amortis Oranı	Amortis Yılı	Düzeltilen Kalamın	Denetlenen Giriş Bedeli	Düzenli Alaklı Değer	Düzenli Birlikli Amortisman	Düzenli Düzeltim Alaklı Değer	Düzenli Düzeltim Bir. Amort.	Düzenli Ayrılan Amortisman	Düzenli Toplam Bir. Amort.	Gelecek Döneme Devredilen Değ.	Alaklı Değer Enflasyon Düz. Farkı	Bir. Amort. Enflasyon
251 01	DEPO(Tank)	28.12.2002	20,00	Normal	1,13840	6.108.474.576	7.849.389.831	3.139.753.932	8.935.743.384	3.174.298.143	1.787.149.077	5.361.447.230	3.574.298.154	1.086.555.553	434.542.221
251 02	YERALTI TANKI	16.05.2001	4,00	Normal	1,13840	7.311.864.407	14.939.233.765	1.792.706.296	2.940.819.124	680.273.040	2.721.092.164	14.385.733.831	14.385.733.831	2.067.990.230	248.110.828
251 03	YERALTI DÜZENLERİ	07.01.1997	20,00	Normal	1,13840	38.150.000	646.230.099	646.230.099	735.688.345	735.688.345		735.688.345		89.438.246	89.438.246
TOPLAM						13.448.488.983	23.434.855.695	5.578.694.327	26.678.239.724	6.350.785.622	2.467.422.117	8.818.207.739	17.840.031.985	3.243.384.029	772.691.295
252 01	İDARI BİNALAR	01.01.1997	4,00	Normal	1,13840	4.999.769.903	84.092.052.343	8.459.068.065	96.413.432.387	9.959.807.085	3.854.337.295	13.486.340.380	82.927.092.007	11.721.380.044	1.170.735.029
252 02	İDARI BİNA EK MASRAFLARI	30.12.2006	4,00	Normal	1,13840	1.176.482.051	3.307.279.292	529.162.437	3.765.008.735	602.398.518	150.602.269	753.998.787	3.012.007.948	457.727.453	73.236.081
252 03	İDARI BİNA ELEKTRİK MASRAFI	15.03.2002	4,00	Normal	1,13840	2.058.500.000	2.845.172.500	211.613.800	3.011.264.374	240.901.150	120.450.575	361.331.725	2.649.912.649	366.091.874	79.287.350
TOPLAM						8.234.751.954	90.644.504.125	9.199.844.302	103.189.703.496	10.473.102.753	4.127.588.139	14.600.690.892	88.489.012.604	12.545.199.371	1.273.258.451
253 01	POMPA VE KUYU TESİSLERİ	01.01.1997	20,00	Normal	1,13840	483.046.199	8.182.411.344	8.182.411.344	9.314.857.074	9.314.857.074		9.314.857.074		1.132.445.730	1.132.445.730
253 02	ELK CİT KESME AHS-700 BÜŞCİ	01.01.1997	20,00	Normal	1,13840	42.608.698	721.756.797	721.756.797	821.647.938	821.647.938		821.647.938		99.891.141	99.891.141
253 03	AKARYAKIT POMPA TEÇHİZATI	01.01.1997	20,00	Normal	1,13840	532.414.800	9.018.675.456	9.018.675.456	10.266.860.139	10.266.860.139		10.266.860.139		1.248.184.683	1.248.184.683
253 04	100 KVA TRAFİO	06.02.2002	20,00	Normal	1,13840	1.619.000.000	2.080.415.000	832.166.000	2.368.344.436	947.337.774	473.668.887	1.421.006.661	947.337.775	287.929.436	115.171.774
253 05	-45 KW 1500 D GAMA K	13.03.2002	20,00	Normal	1,13840	779.661.817	1.001.864.407	400.743.785	1.140.592.441	456.208.939	238.104.408	684.313.467	456.208.939	138.458.034	55.403.314
TOPLAM						3.456.730.712	21.006.123.004	19.155.753.502	23.912.232.038	21.806.911.904	701.773.375	22.508.685.279	1.483.545.748	2.907.109.024	2.651.156.452
254 02	-425M/400 MAN KAMYON	01.01.1997	20,00	Normal	1,13840	6.223.281.690	105.451.229.452	105.451.229.452	120.043.679.608	120.043.679.608		120.043.679.608		14.594.450.156	14.594.450.156
254 03	SUBARU IMPREZA SEDAN	01.01.2000	20,00	Normal	1,13840	6.765.000.000	23.849.600.400	19.079.332.535	27.149.770.359	21.719.912.158	5.429.858.201	27.149.770.359		3.300.709.959	2.640.579.023
TOPLAM						12.988.281.690	129.300.289.852	124.530.561.987	147.193.449.967	141.765.591.766	5.429.858.201	147.193.449.967		17.895.160.115	17.235.029.779

EK:8 Aİşletme Adı: **Güney Petrol Ltd.Şti.**

Hazırlayan:

Konu: Diğer Bilanço Kalemleri Enflasyon Düzeltmesi Tarih .../.../....

TİC. MAL. ENF DÜZELTME				
CİNSİ	DÜZELTİLMEMİŞ DEĞER	DÜZ. KATSAYISI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENF FARKI
MOTORİN	50.860.465.610	1,02028	51.891.915.853	1.031.450.243
SÜPER BENZİN	5.832.433.898	1,02028	5.950.715.657	118.281.759
KURŞUNSUZ BENZİN	14.177.903.562	1,02028	14.465.431.446	287.527.884
GAZ YAĞI	11.055.719	1,02028	11.279.929	224.210
TOPLAM	70.881.858.789		72.319.342.885	1.437.484.096

YEDEKLER ENF DÜZELTME				
CİNSİ	DÜZELTİLMEMİŞ DEĞER	DÜZ. KATSAYISI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENF FARKI
YASAL YEDEK	367.007.254	1,13840	417.801.058	50.793.804
			0	0
TOPLAM	367.007.254		417.801.058	50.793.804

GEÇM. YIL ZARARLARI ENF DÜZELTME				
CİNSİ	DÜZELTİLMEMİŞ DEĞER	DÜZ. KATSAYISI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENF FARKI
GEÇM. YIL ZARARLARI	90.314.403.994	1,13840	102.813.917.507	12.499.513.513
TOPLAM	90.314.403.994		102.813.917.507	12.499.513.513

SERMAYE ENF DÜZELTME				
CİNSİ	DÜZELTİLMEMİŞ DEĞER	DÜZ. KATSAYISI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENF FARKI
ÖDENMİŞ SERMAYE	200.000.000.000	1,13840	227.680.000.000	27.680.000.000
ÖDENMİŞ SERMAYE	206.889.790.000	1,13840	235.523.336.936	28.633.546.936
TOPLAM	406.889.790.000		463.203.336.936	56.313.546.936

K.K.E. GİDER ENF DÜZELTME				
CİNSİ	DÜZELTİLMEMİŞ DEĞER	DÜZ. KATSAYISI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENF FARKI
K.K.E. GİDER	0		0	0
	4.500.000	1,09132	4.910.940	410.940
	546.850.000	1,06889	584.522.497	37.672.497
	578.600.000	1,04130	602.496.180	23.896.180
	546.850.000	1,05275	575.696.338	28.846.338
	214.700.000	1,06062	227.715.114	13.015.114
	34.108.697	1,04140	35.520.797	1.412.100
	16.913.311	1,00885	17.062.994	149.683
	24.548.715	1,00132	24.581.119	32.404
	11.140.099	1	11.140.099	0
TOPLAM	1.978.210.822		2.083.646.077	105.435.255

Ek:9A İçkontrol Anket Kağıdı

Hazırlayan:		Kontrol eden :	
Dönem :	2004	Tarih:	
Firma :	Güney Pet. Tur. A.ş		

DENETİM PROSEDÜRÜ	SONUÇ (E/H)
Şirketin iç kontrolleri, defteri kebire doğru olmayan ve onaysız herhangi bir kaydın yapılmasını önlemek için yeterli midir?	Evet

İç kontroller

Muhasebe hesap planı vardır ve bu plana uymak zorunludur.	Evet
Mizan aylık olarak hazırlanmaktadır.	Evet
Muhasebe elemanları arasından tatminkar görev dağılımı mevcuttur.	Evet
Tüm mahsup, tahsil ve tediye fişleri yetkili bir kimse tarafından onaylanmaktadır.	Hayır
Tüm muhasebe fişleri (mahsup, tahsil, tediye) ilgili muhasebe memuru tarafından onaylanıp, aritmetik kontrolü yapılmaktadır.	Evet
Muavin defter kayıtlarını tutan kimse defteri kebir kayıtlarını tutan kimseden farklıdır.	Hayır
Defteri kebir kayıtlarındaki bilgiler güvenilirdir.	Evet
Mahsuplara seri numarası verilmektedir.	Evet
İptal edilen mahsupların yeni halinde muhakkak iptalin neye göre yapıldığı açıklanmakta ve iptal edilen mahsup için yeterli açıklama bulunmaktadır.	Evet
Muavin defterler (cari hesaplar) toplamaları her ay sonu itibariyle (toplam borç, alacak ve bakiye olarak) defteri kebir hesapları ile karşılaştırılmaktadır.	Evet
Kanuni defterler kanuni süreleri içinde (en çok 45 gün/x) içinde yazılmaktadır. (Vergi Usul Kanunu GT 238)	Evet

Ek:9B İçkontrol Anket Kağıdı

Denetimi yapılan dönem muhasebe açılış kaydı bir önceki dönem muhasebe kapanış kaydı ile bir önceki dönem muhasebe kapanış kaydı ile kontrol edilmek suretiyle uygunluğu sağlanmaktadır.	Evet
Sondaj usulü ile muhasebe fişleri ekli orjinal evrak ile kontrol edildi.	Evet
Fiş altındaki orijinal belgeler ile fiş tarihleri arasında tarih farkları yoktur.	Evet
Fotokopi belgeler yoktur.	Evet
Tüm evraklar onaylı ve paraflıdır.	Evet
Muhasebe fişlerinin aritmetik kontrolü doğrudur.	Evet

BEŞİNCİ BÖLÜM

MESLEK MENSUPLARININ SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ANKET UYGULAMASI

5. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının, mecburi meslek kararları karşısındaki tutumlarını ve bu karar çerçevesinde bir sınırlı uygunluk denetimi yapıp yapmadıklarını ve yapanların yazılı bir denetim planı kullanıp kullanmadıkları sorularının cevaplarını bulmaktır.

Bilindiği gibi VUK' un Mükerrer 227.Maddesine 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu madde kapsamında TÜRMOB tarafından “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK’un 227.Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı” 18.10.2001 Tarihinden itibaren yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Meslek mensuplarının bu mecburi meslek kararı çerçevesindeki uygulamalarını ve bu uygulamalarını yazılı bir plan ve program çerçevesinde yapıp yapmadıklarını değerlemek amacıyla bu çalışmayı yapmış bulunmaktayız.

Araştırmamızın kapsamı, tanımlamaya çalıştığımız konumuz, tüme varım yöntemi ile ele alınarak, kaynak tarama metodu ve saha araştırması (anket uygulaması) tekniği ile irdelenecektir. Araştırmamızın kapsamı içerisinde özelden genele doğru giden bir inceleme söz konusudur.

5.1. Araştırmada Uygulanan Yöntem

Meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi uygulamalarına yönelik olarak yapılan anket ile elde edilecek veriler SPSS tekniği ile analiz edilerek, meslek mensuplarının bu faaliyetlerini mevzuatta belirtilen hükümler çerçevesinde yapıp yapmadıkları araştırılmıştır.

5.2. Alanı

Konya şehir merkezinde Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olarak faaliyet gösteren 613 adet²²⁶ meslek mensubundan 100 tanesine rasgele örnekleme yöntemi ile anket uygulaması yapılmıştır.

5.3. Sınırlılıkları

Araştırmada elde edilen bulguların geçerliliği ve güvenilirliği, örnekleme yapısı ve veri toplama aracının geçerlilik ve güvenilirliği ile sınırlıdır.

5.4. Varsayımlar

1.Sınırlı uygunluk denetiminin amaçlarına ulaşması için bir plan ve program kapsamında yapılmalıdır.

2.Denetim için yeterli sayıda ve uzman elamana ihtiyaç vardır.

3.Denetimin planlanması ve yapılacak denetim işlemlerinin belirlenmesi açısından müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi önemli bir etkidir.

4.İç kontrol sistemi müşteri işletmenin muhasebe bilgilerinin doğruluğunda önemli bir etkidir.

5.5.Meslek Mensuplarına Uygulanan Anket Çalışma Verilerinin Tablolar Halinde Değerlendirilmesi

Konya şehir merkezinde Konya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlı olarak faaliyet gösteren 100 meslek mensubuna rasgele örnekleme yöntemi ile uygulanmış olan anket sonucu elde edilen bulgular

²²⁶ www.ksmmmo.org.tr/ 18.05.2005

aşağıda tablolar halinde düzenlenmiş ve değerlendirilmiştir.

5.5.1. Ankete Katılanların Meslek Unvanı

Ankete katılan meslek mensuplarının % 33'ü Serbest Muhasebeci, % 62'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, % 5'i ise Yeminli Mali Müşavirdir.

TABLO 1: Ankete Katılanların Meslek Unvanı Dağılımı

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
SM	33	33,0	33,0	33,0
SMMM	62	62,0	62,0	95,0
YMM	5	5,0	5,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.2. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Bürolarında Çalışan Sayısı

Tablo 2 de gözüktüğü üzere ankete katılan meslek mensuplarının bürolarının %1'inde hiçbir personel çalışmamakta, yani meslek mensubu yalnız çalışmakta, %42' sinde 1veya 2 personel, % 48'inde 3 veya 4 personel, %5' inde 5 veya 6 personel, % 1'inde 7 yada 8 personel, % 3'ünde ise 10 ve üzeri sayıda personel çalışmaktadır.

TABLO 2: Meslek mensuplarının bürosunda çalışan eleman sayılarının dağılımları

Dağılım Aralığı	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
,00	1	1,0	1,0	1,0
1-2	42	42,0	42,0	43,0
3-4	48	48,0	48,0	91,0
5-6	5	5,0	5,0	96,0
7-8	1	1,0	1,0	97,0
10veÜzeri	3	3,0	3,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.3. Meslek Mensuplarının Bürolarında Çalışanların Eğitim Durumuna Göre Dağılımı

Ankete katılan meslek mensuplarının bürolarında çalışan personel in 83 tanesi lisans mezunudur. Ankete katılan meslek mensuplarının bürolarının % 50' sinde hiçbir lisans mezunu personel çalışmamaktadır. % 31'inde yalnızca 1 tane % 13'ünde 2 tane, % 3'ünde 3 tane, % 1'inde 4 tane, % 1'inde 6 tane % 1'inde 7 tane lisans mezunu personel çalışmaktadır. Tablo 3'de meslek mensuplarının bürolarında çalışan lisan mezunlarının dağılımı gözükmemekte

Meslek mensuplarının bürolarında çalışan önlisans mezunu toplam 51 kişidir. Ankete katılan meslek mensuplarının % 59'unda hiçbir önlisans mezunu personel bulunmamaktadır. Büroların % 34'ünde yalnızca 1 tane % 4'ünde 2'tane, % 3'ünde 3 tane önlisans mezunu çalışmaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının bürolarında çalışan lise mezunu toplam 130 personel bulunmaktadır. Bunların % 31'inde 1, % 23'ünde 2, % 9'unda 3, % 1'inde 4, %2'sinde 5 ve yine %2'sinde 6 adet lise mezunu personel bulunurken, % 32'sinde lise mezunu bulunmamaktadır.

Ankete katılan meslek mensuplarının bürolarında çalışan ortaöğretim mezunu toplam 12 personel bulunmaktadır. Büroların %91'inde ortaöğretim mezunu bulunmazken, % 7'sinde 1, % 1'inde 2, % 1'inde 3 adet orta öğretim mezunu personel bulunmaktadır.

Mezuniyetleri bunların dışında kalan personel 7 adet olup, büroların % 3'ünde 1 adet, % 2'sinde ise 2 adettir.

Sonuç olarak şunu diyebiliriz; aşağıdaki bunlara ilişkin tablolarda da (Tablo: 3-4-5-6-7) görüldüğü üzere bürolarda çalışan personelin çoğunluğu lise mezunudur. Büroların %50'sinde hiçbir lisans mezunu personel çalışmamaktadır. Buda denetim açısından önemli bir sorundur.

TABLO 3: Lisans Mezunu Dağılımı

Dağılım	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
,00	50	50,0	50,0	50,0
1,00	31	31,0	31,0	81,0
2,00	13	13,0	13,0	94,0
3,00	3	3,0	3,0	97,0
4,00	1	1,0	1,0	98,0
6,00	1	1,0	1,0	99,0
7,00	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

TABLO 4: Önlisans Mezunu Dağılımı

Dağılım	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
,00	59	59,0	59,0	59,0
1,00	34	34,0	34,0	93,0
2,00	4	4,0	4,0	97,0
3,00	3	3,0	3,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

TABLO 5: Lise Mezunu Dağılımı

Dağılım	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
,00	32	32,0	32,0	32,0
1,00	31	31,0	31,0	63,0
2,00	23	23,0	23,0	86,0
3,00	9	9,0	9,0	95,0
4,00	1	1,0	1,0	96,0
5,00	2	2,0	2,0	98,0
6,00	2	2,0	2,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

TABLO 6: Ortaöğretim Mezunu Dağılımı

Dağılım	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
,00	91	91,0	91,0	91,0
1,00	7	7,0	7,0	98,0
2,00	1	1,0	1,0	99,0
3,00	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

TABLO 7: Diğer Mezunlar Dağılımı

Dağılım	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
,00	95	95,0	95,0	95,0
1,00	3	3,0	3,0	98,0
2,00	2	2,0	2,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.4. Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Beyannamesini İmzalamış Olduğu Mükellef Sayısı

Ankete katılan meslek mensuplarının beyannamesini imzalamış olduğu mükelleflerinin sayıları Tablo-8 de de görüldüğü üzere, % 17'sinin 1-30, % 31'inin 31-60, % 30'nun 61-90, % 10'nun 91-120, % 11'nin 121-150, % 1'nin ise 151 ve üzeri olduğu görülmektedir.

TABLO 8: Ankete Katılan Meslek Mensuplarının Beyannamesini İmzalamış Olduğu Mükellef Sayısı Dağılımı

Dağılım Aralığı	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
1-30	17	17,0	17,0	17,0
31-60	31	31,0	31,0	48,0
61-90	30	30,0	30,0	78,0
91-120	10	10,0	10,0	88,0
121-150	11	11,0	11,0	99,0
151 ve Üzeri	1	1,0	1,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.5. Beyannamesini İmzalamış Olduğunuz Firmaların Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Mensupları Tarafından Yapılmalıdır.

Ankete katılan meslek mensuplarına bu şekilde yöneltilen bir yargı sorusuna, meslek mensuplarının % 11'i kesinlikle katılmıyorum, % 11'i katılmıyorum, % 10'u fikrim yok, % 24'ü katılıyorum, % 44'ü ise kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş beyan etmiştir. Buna göre, ankete katılanların % 68'i olumlu görüş bildirmiştir.

TABLO 9: Sınırlı Uygunluk Denetimi Meslek Mensupları Tarafından Yapılmalıdır.

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	11	11,0	11,0	11,0
Katılmıyorum	11	11,0	11,0	22,0
Fikrim Yok	10	10,0	10,0	32,0
Katılıyorum	24	24,0	24,0	56,0
Kesinlikle Katılıyorum	44	44,0	44,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.6.Yazılı Bir Plan ve Program Çerçevesinde Sınırlı Uygunluk Denetim Yapmanın Bir Çok Faydası Vardır.

Ankete katılanların % 7'si kesinlikle katılmıyorum, % 8'i katılmıyorum, % 7'si fikrim yok, % 41' Katılıyorum % 37'si kesinlikle katılıyorum şeklinde görüş bildirmiştir. Yani % 78'i bu konuda olumlu görüş bildirmiştir.

TABLO 10: Yazılı Bir Plan ve Program Çerçevesinde Sınırlı Uygunluk Denetim Yapmanın Bir Çok Faydası Vardır

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	7	7,0	7,0	8,0
Katılmıyorum	8	8,0	8,0	16,0
Fikrim Yok	7	7,0	7,0	23,0
Katılıyorum	41	41,0	41,0	64,0
Kesinlikle Katılıyorum	37	37,0	37,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.7. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Müşteri İşletmenin Muhasebe Bilgilerinin Doğruluğunda Önemli Bir Etkendir.

Bu görüşe ankete katılanların % 2'si kesinlikle katılmıyorum, % 6'sı katılmıyorum, % 7'si fikrim yok, % 32'si katılıyorum % 53'ü ise kesinlikle katılıyorum şeklinde fikir beyan etmişlerdir.

TABLO 11: Muhasebe Kayıtlarının Doğruluğunda İç Kontrol Sisteminin Etkinliği Hakkında Meslek Mensuplarının Fikir Dağılımları

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2,0	2,0	2,0
Katılmıyorum	6	6,0	6,0	8,0
Fikrim Yok	7	7,0	7,0	15,0
Katılıyorum	32	32,0	32,0	47,0
Kesinlikle Katılıyorum	53	53,0	53,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.8. Meslek Mensuplarının Mükelleflerinin İşlemlerini Bilgisayar Ortamına Kayıt Ederken Kullandıkları Sistem

Ankete katılanların % 5'nin YMM olması nedeni ile defter tutamadıkları, % 57'sinin sadece genel muhasebe kayıtlarını kullanmakta oldukları, % 20'sinin genel muhasebe ve diğer program modüllerini (Stok, Çek-Senet, Fatura vb modüller) bir birinden bağımsız olarak kullandığını, % 15'i ise bütün modülleri entegre olarak kullanıp muhasebeleştirme işlemlerini otomatik olarak yaptıklarını ve % 3'ü ise her üç sistemi de kullandığını beyan etmiştir.

TABLO 12: Meslek Mensuplarının Kullandıkları Kayıt Sistemleri

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Defter Tutmayan(YMM)	5	5,0	5,0	5,0
Genel Muhasebe Kayıtlarını Kullanmaktayım	57	57,0	57,0	62,0
Genel Muh. ve Diğer Program Modüllerini Bağımsız Olarak Kullanmaktayım	20	20,0	20,0	82,0
Bütün Modülleri Entegre Olarak Kullanmaktayım	15	15,0	15,0	97,0
Her Üçünü de Kullanmaktayım	3	3,0	3,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.9. Sınırlı Uygunluk Denetimi Hakkında Yeterli Bilginiz Var mı?

Ankete katılanların % 33'nün sınırlı uygunluk denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu, % 48'inin kısmen bilgi sahibi oldukları, % 19'nun ise bilgi

sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. Görüldüğü üzere meslek mensuplarının büyük çoğunluğu sınırlı uygunluk denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip değildir. Tablo-13’de ankete katılanların sınırlı uygunluk denetimi hakkındaki bilgi durumları görülmektedir.

TABLO 13: Ankete Katılanların Sınırlı Uygunluk Denetimi Hakkındaki Bilgi Düzeyleri

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	33	33,0	33,0	33,0
Hayır	19	19,0	19,0	52,0
Kısmen	48	48,0	48,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.10. Beyannamesini İmzalamış Olduğunuz Mükelleflere Sınırlı Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?

Ankete katılan meslek mensuplarının % 48’inin beyannamesini imzalamış olduğu mükelleflere sınırlı uygunluk denetimi yaptığı, %52’sinin ise yapmadığı yani çoğunluğun ilgili Mecburi Meslek Kara doğrultusunda hareket etmedikleri ortaya çıkmıştır. Tablo:14’de meslek mensuplarının SUD yapma yüzdeleri görülmektedir.

TABLO 14: Sınırlı Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	48	48,0	48,0	48,0
Hayır	52	52,0	52,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.11. SUD Yapanların Yazılı Bir Plan ve Program Kullanmaları

Sınırlı Uygunluk Denetimi yapan meslek mensuplarının % 39,6’sı yazılı bir plan ve program yaparken, % 50’si kısmen yazılı bir plan ve program yaptıklarını % 10,4’ü ise yazılı bir plan ve program yapmadıklarını bildirmişlerdir. Tablo 15 de yazılı bir SUD plan ve Programı kullananların durumu görülmektedir.

TABLO 15:Yazılı Bir SUD Plan ve Programı Kullananlar

	Sayı	Yüzde
Evet	19	39,6
Hayır	5	10,4
Kısmen	24	50,0
Toplam	48	100,0

5.5.12. Yazılı Plan ve Program Yapanların Nasıl bir Plan ve Program Kullandıkları

Yazılı bir plan ve program kullanan meslek mensuplarının % 69,8'i genel denetim programı, % 25,6'sı özel denetim programı, % 4.6 sı ise her ikisini de kullandıklarını bildirmişlerdir. Tablo 16'da bu durum görülmektedir.

TABLO 16: Meslek Mensuplarının Kullandıkları Yazılı Program Türleri

	Sayı	Yüzde
Genel Denetim Prog.	30	69,8
Özel Denetim Prog.	11	25,6
Her ikisi	2	4,6
Toplam	43	100,0

5.5.13. Meslek Mensuplarının Hangi Alanlarda Yazılı Plan ve Program Kullandıkları

Yazılı bir plan ve program yapanların, % 69,8'i yalnızca muhasebe kayıt ve belgelerinin, % 4,6'sı muhasebe kayıt ve belgeleri ile bilanço denetiminin her ikisi içinde, % 14'ünün muhasebe kayıt ve belgeleri ile bilanço ve gelir tablosu denetimlerinin her üçü içinde, % 5'inin ise muhasebe kayıt ve belgeleri ile bilanço tablosu, gelir tablosu denetimi ve vergi denetimi için yazılı bir plan ve program yaptıklarını bildirmişlerdir. Tablo 17'de bu dağılım görülmektedir.

TABLO 17: Yazılı Program Kullanılan Alanlar

Yazılı Program Kullanılan Alanlar	Sayı	Yüzde
Muhasebe Kayıt ve Belgelerinin Denetimi	30	69,8
Kayıt-Belge+Bilanço Tab.+Gelir Tab.+Vergi Denetimi	5	11,6
Muhasebe Kayıt ve Belge Denetimi ile Bilanço Denetimi	2	4,6
Muhasebe Kayıt ve Belgelerinin, Bilanço ve Gelir Tablosunun Denetimi	6	14,0
Toplam	43	100,0

5.5.14. Müşteri İşletmenin İç Kontrol Sistemini İnceliyor musunuz?

Ankete katılan meslek mensuplarının %41'i beyannamesini imzalamış olduğu mükelleflerin iç kontrol sistemini incelerken, %59'luk bir kısmının iç kontrol sistemlerini incelemedikleri ortaya çıkmıştır. Ayrıca sınırlı uygunluk denetimi yaptığını belirten meslek mensuplarının da bir kısmının iç kontrol sistemini incelemedikleri ortaya çıkmıştır. Bu oran ise sınırlı uygunluk denetimi yapanların % 14'üne tekabül etmektedir.

TABLO 18: Müşteri işletmenin İç kontrol Sistemini İnceleme Durumu

	Sayı	Yüzde
Evet	41	41,0
Hayır	59	59,0
Toplam	100	100,0

5.5.15. Beyannamelerini İmzalamış Olduğunuz Mükellefler ile İlk İletişiminiz Genellikle Nasıl Olmaktadır.

Meslek mensuplarının defterlerini imzalamış olduğu mükellefler ile ilk iletişimleri genellikle, % 75 tanıdıkların tavsiyesi ile gerçekleşmekte, % 25 ise mükelleflerin kendi müracaatı ile gerçekleşmektedir.

TABLO 19: Meslek Mensubunun Müşterileri ile İlk İletişimleri Genellikle Nasıl Olmaktadır

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Mükelleflerin Kendi Müracaatı	25	25,0	25,0	25,0
Tanıdıkların Tavsiyesi ile Gelenler	75	75,0	75,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.16. Size Müracaat Eden Her Mükellefin Beyannamesini İmzalayıp Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?

Meslek mensuplarından % 42'si kendilerine müracaat her mükellefin beyannamesini imzaladığını, % 58' i ise imzalamadığını belirtmiştir.

TABLO 20: Size Müracaat Eden Her Mükellefin Beyannamesini İmzalayıp Uygunluk Denetimi Yapıyor musunuz?

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	42	42,0	42,0	42,0
Hayır	58	58,0	58,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.17. Beyannamelerin İmzalanması ve Uyguluk Denetimi Anlaşması Yapmadan Önce Mükelleflerinizin Önceki Denetçileri İle Görüşüyor musunuz?

Meslek mensuplarının % 68'i önceki denetçi ile görüşüğünü, % 31'i ise görüşme yapmadığını belirtmiştir. % 1' ise görüş belirtmemiştir.

TABLO 21:Önceki Denetçi ile Görüşme Durumu

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Cevapsız	1	1,0	1,0	1,0
Evet	68	68,0	68,0	69,0
Hayır	31	31,0	31,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.18. Cevabınız Evet ise Hangi Konularda Bilgi Alıyorsunuz?

Önceki denetçi ile görüşen meslek mensuplarının % 5'i müşterinin dürüstlüğü, %13'ü muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlık olup olmadığı, % 23'ü değişikliğin nedenleri, % 22 si bunların tamamı hakkında bilgi istediklerini bildirmişlerdir. % 5'i ise müşterinin dürüstlüğü ve muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlık olup olmadığı konusunun her ikisi hakkında da bilgi istediklerini beyan etmişlerdir. Dağılım tablo 20'de görülmektedir.

TABLO 22: Hangi Konularda Bilgi Alıyorsunuz

	Sayı	Yüzde
Müşterinin Dürüstlüğü	5	7,4
Muh.İlk.Uygulamalarında. Yönetim ile Anlaşmazlık	13	19,1
Değişikliklerin Nedeni	23	33,8
Müşteri Dürüstlüğü ile Muh. İlk Uyg. Yönetimi ile Anlaşmazlık	5	7,4
Hepsi	22	32,3
Toplam	68	100,0

5.5.19. Mükelleflerden İstedığınız Her Konuda Zamanında ve Yeterli Bilgi Alabiliyor musunuz?

Ankete katılanların, % 40'ı mükelleflerden yeterli ve zamanında bilgi alabildiğini, % 60'ı ise zamanında ve yeterli bilgi alamadığını belirtmiştir. Zamanında ve yeterli bilgi edinimi hem planlama açısından hem de sınırlı uygunluk denetiminin yapılması açısından çok önem arz etmektedir. Fakat meslek mensuplarının büyük çoğunluğu zamanında ve yeterli bilgi sağlayamamaktadır.

TABLO 23: Zamanında ve Yeterli Bilgi Alabilme Durumu

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	40	40,0	40,0	40,0
Hayır	60	60,0	60,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.20. Size Müracaat Eden Mükellefler Sizden Hangi Çalışmaları İstiyor?

Meslek mensuplarına müracaat eden mükelleflerin meslek mensubundan istemiş olduğu çalışma ve hizmetlerin dökümü tablo 22’ de olduğu gibidir. Fakat burada önemli olan bir nokta bu soru seçenekleri arasında yer alan “Sınırlı Uygunluk Denetimi” istenmesi % 2 olarak, “hepsi” olarak belirlenen seçenek içerisinde yer almıştır. Yani mükelleflerin % 98’i böyle bir hizmet talebinde bulunmamaktadır.

TABLO 24: Meslek Mensuplarından İstenen Çalışmalar

İstenen hizmet	Sayı	Yüzde
Beyannamelerin İmzalanması	1	1,0
Defter Tutma	11	11,0
Bütün İşlemlerin Tek Tek İncelenmesi	5	5,0
Müşavirlik Hizmetleri	8	8,0
Beyannamelerin İmzalanması ile Defter Tutma	46	46,0
Beyannamelerin imzalanması, Defter Tutma, Bütün işlemlerin Tektek İncelenmesi	15	15,0
Beyannamelerin imzalanması, Defter Tutma, Bütün işlemlerin Tektek İncelenmesi, Müşavirlik Hizmetleri	10	10,0
Beyannamelerin İmzalanması, Defter Tutma, Müşavirlik Hizmetleri	1	1,0
Bütün İşlemlerin Tek Tek İncelenmesi, Müşavirlik Hizmetleri, Beyannamelerin İmzalanması ile Defter Tutma	1	1,0
Hepsi	2	2,0
Toplam	100	100,0

5.5.21. Beyannamesini İmzaladığınız Mükellefin Belge Denetimlerini Nasıl Yapıyorsunuz?

Ankete katılan meslek mensuplarının % 87’si mükellefin belge denetimlerini tek tek yaptıklarını, % 11’i örnekleme yolu ile yaptıklarını beyan etmişlerdir. % 2’si ise bu soruyu yanıtsız bırakmıştır. Tablo 22 belge denetimlerinin nasıl yapıldığı durumu gözükmektedir. Meslek mensuplarından sınırlı uygunluk denetimi yapanların % 69.8 muhasebe kayıt ve belgelerinin denetimi için yazılı program yapması ile burada çıkan sonucu birlikte

değerlendirdiğimizde, sınırlı uygunluk denetiminin, mali nitelikte olayı ispatlayan bilgi ve belgelerin denetimi şeklinde algılanmaktadır. Muhasebecileri buna iten neden kayıt sürecinin bilgisayar ortamında gerçekleşmesidir.

TABLO 25: Meslek Mensuplarının Mükelleflerin Belgelerini İnceleme Biçimleri

	Sayı	Yüzde
Cevapsız	2	2,0
Tek Tek	87	87,0
Örnekleme yolu ile	11	11,0
Toplam	100	100,0

5.5.22. Mükelleflerin Stok Sayımında Bulunuyor musunuz?

Ankete katılanların % 23'ü mükelleflerin stok sayımlarına katıldıklarını, % 77'si ise stok sayımlarına katılmadıklarını bildirmişlerdir. Tablo 23'de Meslek mensuplarının mükelleflerin stok sayımlarına katılıp katılmama durumları görülmektedir.

TABLO 26: Stok Sayımlarına Katılıp Katılmama Durumu

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Evet	23	23,0	23,0	23,0
Hayır	77	77,0	77,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.23. Finansal Tablolarınız Denetiminde Aşağıdaki Yöntemlerden Hangisini Kullanıyorsunuz?

Ankete katılanların % 82'si finansal tabloların denetiminde belgelerden finansal tablolara doğru, % 9'u finansal tablolardan belgelere doğru bir denetim yaptıklarını bildirmişlerdir. % 9'u ise bu soruyu cevapsız bırakmıştır. Tablo 24 de finansal tabloların denetiminde kullanılan yöntemlerin durumu görülmekte.

TABLO 27: Meslek Mensupları Tarafından Finansal Tablo Denetiminde Kullanılan Yöntem Dağılımı

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Cevapsız	9	9,0	9,0	9,0
Belgelerden Finansal Tablolara Doğru	82	82,0	82,0	91,0
Finansal Tablolardan Belgelere Doğru	9	9,0	9,0	100,0
Toplam	100	100,0	100,0	

5.5.24. SUD ile İlgili Mecburi Meslek Kararına Uymamaktan Dolayı SMMM Odası Tarafından Herhangi Bir Uyarı ve Ceza Aldınız mı?

Meslek mensuplarından hiç birisi 3568 Sayılı yasa kapsamında çıkartılan “Sınırlı Uygunluk Denetimi” ile ilgili Mecburi Meslek Kararına uymamaktan dolayı Konya SMMM odası tarafından her hangi bir cezai müeyyideye tabi tutulmamışlardır.

TABLO 28: Meslek Mensubunun Mecburi Meslek Kararına Uymamaktan Dolayı Herhangi Bir Ceza Alma Durumu

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	100	100,0	100,0	100,0

5.5.25. VUK’un Mükerrer 227. Maddesinde Belirtilen Mütteselsil veya Müstereken Sorumluluk Kapsamında Herhangi Bir Ceza Aldınız mı?

Ankete katılan meslek mensuplarının hiçbirisi mütteselsil ve müstereken sorumluluk kapsamında bir ceza uygulamasına maruz kalmadıklarını belirtmişlerdir.

TABLO 29: Mütteselsil veya Müstereken Sorumluluk Kapsamında Herhangi Bir Ceza Aldınız mı?

	Sayı	Yüzde	Geçerli yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	100	100,0	100,0	100,0

SONUÇ

Denetim iktisadi olay ve faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesi araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.

Belirlenmiş olan ölçütler işletme üst yönetimleri veya devlet kurumları tarafından belirlenmekte ve çok çeşitli olabilmektedir. Bu ölçütlerin bir kısmının sınırlandırılması durumunda gerçekleştirilen denetim faaliyeti sınırlı uygunluk denetimi olmaktadır. Bu faaliyet yapmak zorunda olanlar ise 3568 sayılı yasa ile yetki almış olan meslek mensuplarıdır.

VUK'un mükerrer 227. maddesine 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 zıyana bağlı olarak salınacak vergi ceza gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

TÜRMOB'da bu kanun maddesini baz alarak meslek mensuplarının nasıl hareket etmesi gerektiğini ve bu sorumluluk kapsamında yapması gereken işlemleri düzenleyen "Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı"nı uygulamaya koymuştur.

Mükerrer 227. maddenin amacı vergi denetimlerinde meslek mensuplarından yararlanmaktır. Sınırlı uygunluk denetiminde bu amacın gerçekleşmesi ve meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamında hareketlerinin nasıl olacağını belirlemesi açısından planlama önemli bir unsurdur. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içinde yer alan Çalışma Standartları da bunu öngörmektedir.

Sınırlı uygunluk denetiminde planlama, yapılacak işlerin belirtilmesi, bunların ne zaman ve kim/kimler tarafından yapılacağını belirlenmesi işlemlerinden oluşmaktadır. Örnek olarak bir firma alınmış ve bu firmanın Kurumlar Vergisi beyannamesinin imzalanması ile ilgili bir sınırlı uygunluk denetimi uygulaması yapılmıştır. Bu uygulamada; özün önceliği ve dönemsellik

kavramlarına uyulmadığı tespit edilmiştir. Gerekli düzeltmeler yapılarak sınırlı uygunluk denetimi raporu hazırlanmıştır.

Meslek Mensuplarının “Sınırlı Uygunluk Denetimi” faaliyetlerinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan araştırma sonucuna göre;

1.a Meslek Mensubunun kendisini dikkate almadığımızda, meslek mensuplarının bürolarının çoğunluğunda hiçbir lisans mezunu personel bulunmamaktadır. Çalışanların çoğunluğu lise mezunudur. Meslek Mensuplarının bu denetim faaliyetini yürütebilmesi için, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında belirtilen niteliklere sahip personel çalıştırması gerekmektedir.

1.b Meslek Mensupları mükelleflerinin muhasebe kayıtlarını bilgisayar ortamına kayıt ederken çoğunluğun, sadece genel muhasebe kayıtlarını kullandığı, geriye kalan kısmın ise genel muhasebe kayıtları ile birlikte Stok, çek-senet, fatura vb. modülleri birbirinden bağımsız kullanıldığı, yada muhasebe programının bütün modüllerini entegre kullanıp muhasebeleştirmeyi otomatik olarak yaptığı belirlenmiştir. Meslek mensubunun defter tutmakta kullandığı bu sistemler planlama ve yapılacak denetim işlemleri açısından önem arz etmektedir.

2.Meslek Mensuplarının çoğunluğunun, beyannamesini imzalamış olduğu mükellef sayısı çok fazladır. Bu mükellef sayısı birlikte çalışan personeli de dikkate aldığımızda meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimini, Mecburi Meslek Kararlarında belirtilen esaslar çerçevesinde yürütmeleri zor gözükmektedir. Bilindiği gibi Meslek Mensuplarının beyannamelerini zamanında yetiştirememeleri nedeniyle Maliye Bakanlığı 2004 ve 2005 yılı içerisinde defalarca beyanname verme sürelerini uzatmıştır.

3. Meslek Mensuplarının çoğunluğu sınırlı uygunluk denetimi'nin meslek mensubu tarafından yapılmasına olumlu görüş belirtmiştir. Buna rağmen sınırlı uygunluk denetimi yapanlar azınlıkta kalmaktadır.

4.Meslek Mensuplarının büyük bir kısmı yazılı bir plan ve program çerçevesinde sınırlı uygunluk denetimi yapmanın bir çok faydası olduğunu beyan etmiştir. Fakat sınırlı uygunluk denetimi yapanların belirli bir kısmı yazılı plan

kullanılmaktadır. Yazılı bir denetim planının denetim amaçlarına ulaşmada önemli bir unsur olduğunu daha öncede belirtmiştik.

5.a Meslek Mensuplarının çoğunluğu, müşterilerin iç kontrol sisteminin etkinliğinin, muhasebe kayıtlarının doğruluğunda önemli bir etken olduğuna inanmakta fakat meslek mensuplarının büyük bir kısım da müşteri işletmenin iç kontrol sistemini incelememektedir.

5.b Meslek mensuplarının çoğunluğu, müşterilerinin belge denetimlerini tek tek, finansal tabloların denetimini ise belgelerden finansal tablolara doğru yapmaktadırlar.

6.a Meslek Mensuplarının çoğunluğu müşterilerinden zamanında ve yeterli bilgi alamamaktadır. Bu da planlama ve sınırlı uygunluk denetimi uygulanması açısından önemli bir sorundur.

6.b Meslek Mensuplarının müşterileri ile ilk iletişimleri genellikle tanıdıkların tavsiyesi ile gerçekleşmektedir ve meslek mensuplarının belirli bir kısmının kendisinden önceki denetçi ile görüşmediği belirlenmiştir.

6.c Meslek Mensupları kendilerine müracaat eden müşterilerden çok cuzzi bir kısmın, sınırlı uygunluk denetimi istediğini belirtmiştir.

7.a Meslek Mensuplarının çoğunluğunun, sınırlı uygunluk denetimi hakkında yeterli bilgiye sahip olmadığı ortaya çıkmıştır.

7.b Meslek Mensupları, sınırlı uygunluk denetimini, mali nitelikteki olayı ispatlayan bilgi ve belgelerin denetimi şeklinde algılamaktadır. Belge doğru ise diğer bütün işlemler doğrudur mantığı hakimdir. Yani düzenlenen beyannamelerde yer alan bilgilerin doğruluğu belgelerin doğruluğuna bağlanmaktadır.

8.a Sınırlı uygunluk denetim yapmamaktan dolayı ise hiçbir meslek mensubu herhangi bir ceza almamıştır.

8.b Meslek mensuplarından hiç birisi müştereken ve müteselsilen sorumluluk kapsamında ceza almamıştır.

Sonuç olarak, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması amacıyla vergi denetimlerinde meslek mensuplarından yararlanmak için VUK'un 227. maddesi yürürlüğe girmiş ve paralelinde TÜRMOB tarafından, meslek mensuplarının

vergi beyannamelerini imzalaması hizmetlerinde, meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarını düzenlemek amacı ile mecburi meslek kararı düzenlenip uygulanmaya konulmuştur.

Meslek mensuplarının imzalamış olduğu beyannamelerin doğruluğu, dolayısı ile düzenlemiş oldukları finansal tabloların ve kayıtların doğruluğu bütün çıkar grupları açısından ve meslek mensubunun sorumlulukları açısından önem taşımaktadır. Meslek mensuplarının üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmesi açısından mecburi meslek kararında yer alan esaslara uyması gerekmektedir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nın VUK'un Mükerrer 227. maddesini işletmesi ve TÜRMOB'un ve Meslek odalarının da bu mecburi meslek kararını uygulamak için daha etkin faaliyet göstermesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAP

AKSOY, Tamer; **Tüm yönleriyle Denetim**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2002

AKTUĞLU, Ali; **Denetleme ve Revizyon**, 3.Baskı, Barış Yayınları, İzmir, 1996

BAKIR, Mehmet; **Denetim (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı İlaveli)**, Dilara Yayınevi, Trabzon, 2005.

BAKIR, Mehmet; **Denetim**, Akademi Yayınevi, Rize, 2002.

BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, Alfa/Aktüel Kitabevi, Bursa, 2000.

BÜLBÜL, Serpil Ergün; **Çözümsel İstatistik**, Alfa Basım Yayım, İstanbul, Ekim 2001.

BÜYÜKBALKAN, Uğur; **Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı; Yasa, Yönetmelikler, Tebliğler, İlgili Mevzuat, Yargı Kararları, TÜRMOB Yayınları No:46**, Ankara, 1998.

ÇALDAĞ, Yurdakul; **Denetim ve Raporlama ve Analiz teknikleri**, Gözlem Yayıncılık, Ankara, 2002.

ÇINGİ, Hülya; **Örnekleme Kuramı**, Hacettepe Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Basımevi, Ankara, 1990.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh ve Melih Erdoğan; **Muhasebe Denetimi**, 2.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 974, editör, Özgül Cemalcılar, Eskişehir, 1997.

ERDOĞAN, Melih; **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:276, Eskişehir, 1988.

ERDOĞAN, Melih; **Denetim**, Genişletilmiş 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Eskişehir 2005.

GERAY, Haluk; **Toplumsal Araştırmalarda Nicel ve Nitel Yöntemlere Giriş**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

GÜRBÜZ, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, Genişletilmiş 4.Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir, 1995.

GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, 4.Baskı, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:62, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1991.

HOLMES, Arthur W ve Wayne S.Overmyer; **Muhasebe Denetimi Standartları ve Yöntemleri**, Cilt I, Çeviren Oğuz Göktürk, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın no:5, 1975.

İŞÇİL, Necati; **Örnekleme Yöntemleri**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Ankara, 1977.

KABUKÇU, Asım; **Sağlık Sosyal ve Fen Bilimlerine Uygulamalı İstatistik**, ?, Konya, 1994.

KAVAL, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, ?, Ankara, 2003.

KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 4.Baskı, Ankara, 2000.

KEPEKÇİ, Celal; **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetim Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları, No:251/171, Eskişehir, 1982.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **Denetim İlke ve Esasları**, Cilt I, İstanbul, 1996.

ÖZER, Mevlüt; **Denetim1**, Özkan Matbaacılık, Ankara, 1997.

TÜRKER, Masum ve diğerleri; **Sınırlı Uygunluk Denetimi**, Türmob Yayınları, Yayın No: 198, Ankara, 2003.

TÜRKER, Masum; **Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Beyannamelerini İmzalaması ve Maliye Bakanlığına Bir Öneri**, Türmob Yayınları, Yayın No: 249, Ankara, 2004.

UYANIK, Atilla; **Denetim, Muhasebe ve Vergilendirme; Sigorta Sektörü Uygulamalı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2001.

YAVAŞOĞLU, Mustafa; **Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim Yorum Uygulama ve Açıklamalar**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001.

MAKALE

ARPAÇI, Altar Ömer; “Vergi Beyannamelerinin imzalanması Mecburiyeti ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi** , Yıl 12, Sayı 142, Ekim, 2004, ss.134-139.

CANGİR, Niyazi; “Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleği: Vergi İdarisi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül, 2001, ss.29-37.

DALAK, Güldem; “Vergi Denetimi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran, 1999, ss. 80-91.

ERDOĞAN, Murat; “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı:5, 2002, ss.51-63.

GÜNDOĞDU, Burhan; “Yeminli Mali Müşavirlerin Mütteselsil Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası**, Yıl 23, Sayı 274, Haziran, 2004, ss. 139-145.

KALKINOĞLU, Mehmet; İç Kontrol Sistemi, **Vergi Dünyası**, Yıl:22, Sayı:265, Eylül, 2003, ss.70-78.

KAYA, Aslan ve Halit Demiral; Vergi İncelemelerinde İşletmelerin İç Kontrol Sistemlerinden Yararlanma Olanakları, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Yıl:1, Sayı:3, Ocak, 2001, ss.81-89.

KİRACI, Murat; “Bağımsızlık İlkesi Ekseninde Bağımsız Denetim Mesleğiyle İlgili Düzenlemelerin Bir Değerlemesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı:278, Yıl:23, Ekim, 2004, ss.143-149.

KİRACI, Murat; “Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi,” **Osman Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2 Aralık, 2003, ss.68-77.

TEMİZYÜREK, Ahmet; “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Beyanname Tasdiki”, **Vergi Dünyası**, Yıl 22, Sayı 263, Temmuz, 2003, ss.38-45.

DİĞER

www.sayistay.org.tr (Kenger, Erdal. **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat, 2001) 15.03.2005.

www.ksmmmo.org.tr/ 18.05.2005

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Tebliğleri

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

**Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Mavir ve Yeminli Mali
Müşavirlerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik**



EK:1

**VERGİ USUL KANUNUN MÜKERRER 227. MADDESİNE GÖRE
İMZALANACAK VERGİ BEYANNAMELERİNDE UYULACAK
ESASLARA İLİŞKİN MECBURİ MESLEK KARARI**

Resmi Gazete No: 24557

Resmi gazete Tarihi: 18.10.2001

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığından:

AMAÇ

MADDE 1- Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun mükerrer 227'nci maddesine göre; 3568 Sayılı Kanun'a göre yetki almış Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler tarafından vergi beyannamelerinin imzalanması hizmetlerinde meslek mensuplarının çalışmaları bu mecburi meslek kararına göre düzenlenecektir.

KAPSAM

MADDE 2- Bu mecburi meslek kararı VUK'un mükerrer 227'nci 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.

3568 Sayılı Meslek Yasasının 12. maddesi ile VUK'nun mükerrer 227'inci maddesinde yer alan Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işleri ile ilgili çalışmalar bu mecburi meslek kararı kapsamında değildir.

MESLEKİ ÇALIŞMA YÖNTEMİ

MADDE 3- VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre meslek mensupları, imzaladıkları vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya

ıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme

faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu sorumluluğun sınırları bu kararın 16'ncı 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 yalnız defterlere dayanan bilgilerle sınırlandırılmaktadır. Bu sınırlamaya defterlerin onayları ile ilgili bilgiler gibi şekli olanlarda dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarına uygun olarak hazırlanan vergi beyannamelerinin ekindeki finansal tablolar ile hesap zetleri de dahildir.

İkinci koşul, söz konusu defterlerdeki kayıtların dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmasından, meslek mensubunca VUK'nun mükerrer 227. maddesinde belirtilen hükümler çerçevesinde yapacağı şekli 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.

Sorumluluğu gerektiren bu durumlar nedeniyle vergi beyannamelerinin imzalanması öncesi meslek mensuplarının sınırlı uygunluk denetimi yapmaları gerekir.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ (SUD)

MADDE 4- Uygunluk denetimi, işletme içinden veya dışından yetkili bir st makam tarafından saptanmış kurallara ve Devlet müdahalesinin olduğu durumlarda yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını araştırmaktır. VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre talep edilen uygunluk denetimi sınırlandırılmış olup, kayıtların dayanağı olan belgelere uygunluk koşulunu getirmiştir. Bu

denetimin yerine getirilmesinde üçüncü kişilerle uygunluk, belgelerin doğruluğunu araştırma gibi yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmemiştir. Bu nedenle VUK'nun mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin imzalanması için yapılacak sınırlı uygunluk denetiminin (SUD), konusunu, işletmenin tuttuğu defter kayıtları ve yapmış olduğu işlemler oluşturur. Denetim kriterleri ise yasalar, şirket ana sözleşmesi, şirketin iç yönetmelikleri, iş sözleşmeleri dışında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ve standartları ile defter kayıtlarının dayanağını oluşturan belgelerin yasalara uygun nitelikte olmasıdır. VUK'un mükerrer 227'nci maddesine göre yapılacak 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 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.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ SÜRECİ

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

- a) Vergi beyannamesi imzalanacak işletme ile anlaşılacak işin 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.

VERGİ BEYANNAMESİ İMZALANACAK İŞİN ALINMASI

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 yükümlülüğüne 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, birikimlerini ve yeteneklerini gözönünde bulundurarak kendilerine önerilen vergi beyannamelerini imzalama işini kabul edip etmemekte serbesttirler.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNİN PLANLAMASI

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 verilecek hususları içeren yazılı bir SUD programı hazırlanır ve çalışma dosyası oluşturulur. SUD faaliyeti planlanırken ayrıca zamanı esas alan bir çalışma programı yapılır.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİ

MADDE 8- Vergi beyannamelerinin imzalanması amacıyla yürütülecek SUD faaliyeti, defter tutma yükümlülüğüne göre yürütülür.

A- İşletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür.

Basit defter yöntemiyle defter tutanların vergi beyannamesinin imzalanmasını sözleşme ile üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD faaliyet programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki hesap özeti işletme defteri veya serbest meslek kazanç defteri ile ödeme kaydedici cihaz raporlarına uygunluğunu, bu defterlerde yer alan kayıtların dayanağı olan belgelere uygun yapıp yapılmadığını, her kaydı ve her belgeyi ayrı ayrı inceleyerek saptar. Hesap özeti bu kayıtlara ve yıl içinde verilen Katma Değer Vergisi ve Muhtasar Beyannameleri ile tutarlı olup olmadığının test edilerek saptanması gerekir. Mal alışları içindeki demirbaşların ayrılıp ayrılmadığı araştırılır ve amortisman hesapları yeniden yapılarak test edilir.

Bu tür defter tutan işletmelerin SUD faaliyetinde belirtilenlerden yalnız ilgili olanları uygulanır.

- . Defter kayıtları ile matematiksel hata ve hilelerinin saptanması,
- . Hesap özetlerinin kayıtlara uygun olup olmadığı,
- . Envanter listelerinin kontrolü,
- . Amortisman hesaplarının yeniden yapılarak test edilmesi,
- . Yıl sonu kapanışları yapılarak devirlerin denkleştirilmesinin kontrolü,
- . Ödeme kaydedici cihaz raporlarının, katma değer vergisi beyannamelerinin, ücret bordrolarının ve muhtasarlara kontrolü.

B- Bilanço esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür:

Vergi beyannamesini imzalama işini üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD denetim programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki finansal tabloların defterlere uygunluğunu, bu tablolarda yer alan varlık (aktif), kaynak (pasif), gelir ve giderlerin gerçeği yansıtır yansıtmadığını ve bunların kayıtlara

doğru geçirilip geçirilmediğini saptamak için bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıda sınıflandırılmış çalışmalar yapılmalıdır. Ancak SUD faaliyetinde aşağıda, belirtilenlerden yalnız ilgili olanlar uygulanır.

a) Muhasebe Denetimi,

- . Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması,
- . Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin saptanması,
- . Kullanılan hesap planının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uyup uymadığının saptanması,
- . Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığı,
- . Muhasebe yöntem ve politikalarını bir örnek dönem ile karşılaştırarak, değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması.

b) Bilanço Denetimi

- . Aktif ve pasif hesapların denetimi,
- . Dönem içi mizanların hesaplara uygunluğu ve bu mizanların bilançoya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü,
- . Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü,
- . Yıl sonu düzenleyici kayıtlar (amortisman, karşılık, yeniden değerlendirme, reeskont gibi) ile kapanış kayıtlarının kontrolü.

c) Gelir Tablosunun Denetimi

- . Kullanılan 7/A veya 7/B sisteminin işleyişinin incelenmesi,
- . Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması,
- . Hasılat ve maliyet hesaplarının incelenmesi,
- . Gelir ve gider hesaplarının ilgili yasalara uygunluğunun denetimi,

d) Vergi Denetimi

- . Muhasebe belgelerinin bu mecburi meslek kararında belirtilen sınırlar içinde mevzuata uygunluğu,
- . Muhasebe defterleri ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,

- . Yapılan yeniden değerlemenin ve karşılıkların vergi mevzuatına uygunluğu,
- . Ticari kardan vergi matrahına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması,
- . Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması,
- . Ücret Bordrolarının test edilmesi.

e) Finansal Tabloların Test Edilmesi,

- . Bilanço ve gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri formatına uygunluğu,
- . Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü,
- . Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye aktarılmasının yasalara uygunluğunun denetimi,

Not: Bu maddedeki tüm çalışmalarda, bu meslek kararının 11'inci maddesinde yer alan çalışma kağıtları ve çalışma dosyası kullanılır.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİNİN SONUÇLANDIRILMASI VE RAPORA BAğLANMASI

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 Serbest 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 itibariyle yanıltıcı 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 müşteriilerine hata ve hilelerin düzeltilmesini sözlü veya yazılı bildirirler. Bu bildirimle 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 kullanabilmesi 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.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİM FAALİYETİNİN KALİTE KONTROLÜ

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.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİM FAALİYETİ ÇALIŞMA DOSYASI VE ÇALIŞMA KAĞITLARI

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 imzalanan 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.

VERGİ BEYANNAMESİ İMZALANAN MÜŞTERİLERİN DEFTER KAYITLARININ DAYANAĞI OLAN BELGELER

MADDE 12- SUD faaliyetinde defter ve belgelerin sağlanmasından ve doğruluğundan vergi beyannamesinin yükümlüsü sorumludur. Ancak SUD faaliyetini sürdüren meslek mensubunun defter kayıtlarının dayanağı olan belgelerle ilgili şu yükümlülükleri vardır.

- a) Belgeler VUK ile Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen şekil ve koşullara sahip olmalıdır.
 - b) Alınan ve verilen kambiyo senetleri ile çekler, şirketin defterlerindeki kayıtlara uygun olmalıdır.
 - c) Amortisman ve yeniden değerlendirme hesaplamaları kontrol edilmelidir.
 - d) Şüpheli alacak karşılıklarının icra ve yargı belgelerine bağlanmış şekilde ayrılıp ayrılmadığı araştırılmalıdır.
 - e) Alacak ve borç senetleri için yapılan reeskont hesaplamaları kontroledilmelidir.
 - f) Envanter listeleri müşteri tarafından hazırlanacak ve imzalanacaktır.
- Müşterinin beyan ettiği birim fiyat meslek mensubu tarafından test edilecektir.

VERGİ BEYANNAMELERİ İMZALANAN MÜŞTERİLERİN DEFTER KAYITLARI

MADDE 13- Meslek mensupları, müşteri tarafından kendilerine verilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kurallarına uygun ve doğru olarak kanuni defterlere kaydedilmesini ve bu kayıtlara dayanarak mali tabloların çıkarılmasını sağlamalıdır.

Bu amaçla yapılacak işlemlerde ilgili kayıtların ve hesapların denetlenmesi gerekir.

Vergi beyannamesi imzalanan müşterilerin tutmakla yükümlü olduğu defterler; işletme defteri ya da serbest meslek kazanç defteri ise yapılacak incelemede belgelerin bu defterlere uygun kaydedilip edilmediği ve çıkarılan hesap özetlerinin doğruluğu test edilecektir.

Defter kayıtlarının denetimi sırasında doğru olarak elde edilecek finansal tabloların veya hesap özetlerindeki ticari kardan vergi matrahına geçilmesi için gerekli, indirim ve ilaveler, bu mecburi meslek kararının 14. maddesinde belirtildiği şekilde yapılacak çalışma ile saptanacak ve vergi beyannamelerinin buna göre düzenlenmesi sağlanacaktır.

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.

FAALİYETİN TERKEDİLMESİ VEYA İŞİN BIRAKILMASI

MADDE 15- Meslek mensubunun vergi beyannamesi imzalama işini aldığı sözleşme dönemi içinde ölüm, meslekten çıkartılma ya da meslek faaliyetinin süresiz tatil edilmesi ve benzeri nedenlerden dolayı faaliyetini terketmesi halinde, vergi beyannamesi başka bir meslek mensubu tarafından SUD faaliyeti tamamlanarak imzalanabilir. Sorumluluk imzayı atan meslek mensubuna aittir.

Ancak meslek mensubu ile müşteri arasındaki iş sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda tarafların gerekçe göstermesi gerekir. Gerekçe gösterilmediği ve ilk sözleşmeyi imzalamış meslek mensubu vazgeçmedikçe vergi beyannamesi birlikte imzalanır. Sözleşme vergi beyannamesinin verilme süresinden 4 ay öncesine kadar sona erdirilebilir. Bundan sonraki işlemlerde birlikte imza koşulu zorunludur.

VERGİ BEYANNAMELERİNİN İMZALANMASINDA SORUMLULUK

MADDE 16- İmzalanan vergi beyannamelerinde daha sonra vergi ziyanın 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 ilave ve indirimlerin yapılmaması,
- f) VUK'un 135'nci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan inceleme neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, bulunan vergi matrahı vergi inceleme elemanlarınca beyannameyi imzalayan meslek mensubunun sorumluluğunu ortaya koyan mesleki hatasının net bir şekilde saptanması ve bu hususun inceleme raporunda açıkça belirtilmesi.

SINIRLI UYGUNLUK DENETİM YÖNTEMLERİ

MADDE 17- SUD faaliyetinde, denetlenen işletmenin ya tüm işlemleri tek tek veya örnekleme yöntemiyle incelenerek gerçekleşir.

Esas olan, vergi beyannamesi imzalanacak işletmenin tüm işlemlerinin tek tek incelenmesi, finansal tablolarda görülen aykırılıkların nedenlerinin araştırılması, elde edilen tutarların eski tutarlarla karşılaştırılarak sınırlı uygunluk denetiminin tam yapılmasıdır.

Ancak, işlem hacmi geniş olan işletmelerde sınırlı uygunluk denetimini tam yapmak zor olduğundan, örnekleme yöntemleri kullanılabilir.

Örnekleme yöntemlerinin kullanılabilmesi için işletmelerin iç kontrol sistemi, organizasyon planı, muhasebe sistemi, yöneticiler ve personel bakımından yeterli olması gerekir. Bu nedenle iç kontrol sistemi incelenerek sistemin işleyip işlemediği, bu işleyiş biçiminin finansal tablolar hakkında genel olarak kesin fikir verebilmesine yetecek nitelikte olup olmadığı, ayrıca iç kontrol sisteminin zayıf ve kuvvetli yanlarının saptanması gerekir. İç kontrol sisteminin testleri olumlu bulunduğu takdirde örnekleme yöntemleri kullanılır.

Yıllık işlem hacmi ikiyüz adet yevmiye kaydını geçen ana hesapların denetlenmesi için TÜRMOB Yönetimi aşağıda belirtilen örnekleme yöntemlerinden farklı veya benzer koşullardaki işletmelere göre uygun bulduklarını, örneklemenin kullanılma alanlarını belirterek her yıl başında ilan eder.

TÜRMOB'un ilan etme yetkisinde olduğu örnekleme yöntemleri şunlardır.

- a) Sınırsız rastlantısal örnekleme ikame ile,
- b) Nitelikler örnekleme,
- c) Keşif örnekleme,
- d) Tabakalı rastlantısal örnekleme,
- e) Sistematik örnekleme,
- f) Yığın (küme) örnekleme,

YÜRÜRLÜK

MADDE 18- Bu mecburi meslek kararı yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

YÜRÜTME

MADDE 19- Bu mecburi meslek kararının hükümleri TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) Yönetim Kurulu tarafından yürütülür.

EK :2

4 SIRA NO'LU VERGİ BEYANNAMELERİNİN SERBEST

MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERCE İMZALANMASI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ

Resmi Gazete No:23034

Resmi Gazete Tarihi: 29/06/1997

Kapsam

I – AMAÇ

Bilindiği üzere; işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak, gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13/06/1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de, yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 2 nci maddesinde serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin yetkilerinin düzenlenmiş olmasına rağmen, mali sorumlulukları Kanunda yer almamıştır.

Kanunun 2/A-a bendinde muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu, diğer işlemlerin yanında "gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin; genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak" olarak ifade edilmiştir.

Serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin, (Tebliğin bundan sonraki bölümlerinde meslek mensupları olarak anılacaktır.) bu işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak mali sorumluluğu ise 06/07/1994 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227 nci madde ile hüküm altına alınmıştır. Buna göre, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki, almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır. Bu suretle, beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını

teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Bir başka deyimle, 3568 sayılı Kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk, Vergi Usul Kanununun mükerrer 227 nci maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır.

Anılan madde ile vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirme, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ve söz konusu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Bakanlığımıza yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanarak, vergi beyannamelerinin, 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetine ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğe belirlenmiştir.

II - KAPSAM

A) İmzalatma Kapsamındaki Mükellefler

Kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, 1997 yılı aktif toplamı 200 milyar ve net satışlar toplamı 400 milyar lirayı aşmayanlar, 1998 yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Bu zorunluluk, takip eden yıllarda Bakanlığımızca belirlenecek yeni hadleri aşmayan mükellefler için geçerli olacaktır. Söz konusu hadlerin Bakanlığımızca belirlenmemesi halinde, bu hadler, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır. Yukarıdaki hadlerin tespitinde adi ortaklık ve kolektif şirket ortakları için bu işletmelere ait aktif ve net satışlar toplamı gözönünde bulundurulacaktır. Bir önceki yıl aktif veya net satışlar toplamı yukarıda belirtilen hadleri aşan mükellefler ise, beyannamelerini 18 sıra numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" hükümlerine göre yeminli mali

müşavirlere tasdik ettireceklerdir. Bu hadlerden birisinin aşılması, beyannamelerin yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmesi için yeterli olacaktır. Bu Tebliğ kapsamına giren mükellefler diledikleri takdirde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini ilgili Tebliğ hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir. Bu durumda sadece anılan Tebliğ hükümleri geçerli olacaktır.

B) İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellefler

1998 yılı vergilendirme dönemiyle ilgili olarak;

1 - İkinci sınıf tacirlerden;

a) Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satışlarının tutarı 7 milyar lirayı,

b) Yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatlarının tutarı 3,5 milyar lirayı,

2 - Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hasılatları tutarı 7 milyar lirayı,

3 - Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl gayrisafi, hasılatları tutarı 5 milyar lirayı,

aşmayanlar ile,

4 - Bu hadlere bakılmaksızın noterler,

beyannamelerini imzalatmak zorunda değildirler.

Söz konusu hadlerin takip eden yıllarda Bakanlığımızca ayrıca belirlenmemesi halinde, bu hadler, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır.

C) İmzalatma Kapsamındaki Beyannameler

Tebliğin II/B bölümündeki hadleri aşan, ancak II/A bölümündeki hadlerin altında kalan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına da imzalatılması zorunludur.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari, zirai veya mesleki kazanç yanında başka unsurlardan elde edilen gelir bulunması halinde imzalatma mecburiyeti ve buna ilişkin sorumluluk, bu gelir unsurlarıyla sınırlıdır.

D) İmzalatma Kapsamı Dışındaki Beyannameler

Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannameleri dışında kalan beyannamelerin meslek mensuplarına imzalatılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Keza, gelirleri ücret, gayrimenkul sermaye iradı menkul sermaye iradı ile sair kazanç ve iratlardan oluşan gelir vergisi mükelleflerine ait beyannamelerin imzalatılması zorunlu değildir.

III – BEYANNAMELERİNİ İMZALATMAYAN MÜKELLEFLER HAKKINDA YAPILACAK İŞLEMLER

Bu Tebliğ hükümlerine göre beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatmaları gerektiği halde imzalatmayan veya bu Tebliğin IV. bölümünde belirtilen esaslara uyulmaksızın imzalatan mükellefler hakkında, Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre cezai işlem yapılmakla birlikte; fiil aynı Kanunun 30 uncu maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 8 numaralı bent uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden, durum vergi dairelerince takdir komisyonuna intikal ettirilecektir. Ayrıca, söz konusu mükelleflerin öncelikle incelenmesine özen gösterilecektir.

IV – BEYANNAMELERİ İMZALAYACAK MESLEK MENSUPLARI VE SORUMLULUKLARI

Mükelleflerin beyannameleri, kendilerine 3568 sayılı Kanunun 2/A-a maddesinde belirtilen hizmetleri bir bütün olarak fiilen veren meslek mensupları tarafından imzalanacaktır.

Beyanname imzalayan meslek mensuplarının imzaladıkları beyannamelerle ilgili olarak herhangi bir rapor yazmalarına gerek bulunmamaktadır.

Meslek mensupları, mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin,

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal süresi içinde, kanuni defterlere kaydedilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludurlar. Meslek mensupları, bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaklardır. Miktar veya tutar itibariyle işletmenin faaliyet konusu veya iş hacmiyle müteneşip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgeler, meslek mensuplarının sorumluluğu kapsamındadır. Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilirler. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle birlikte meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

Sorumluluğun tespitinde, yukarıda belirtilen sorumlulukla bağlantılı olarak ortaya çıkan vergi ziyanının varlığı yeterli olacaktır. Örneğin, sehven dahi olsa yevmiye defterinde yer alan bir toplamı yanlış aktararak veya bir yevmiye işlemini yanlış hesaba kaydederek vergi ziyanına sebebiyet veren meslek mensubu ziyaa uğratılan bu vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerce ibraz edilen belgelerde yer alan bilgilerin kanuni defterlere ve defterlerdeki bilgilerin mali tablolara uygunluğunun yanı sıra, beyannamelere eklenen temel mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr/Zararı'nın doğruluğundan da sorumludurlar,

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyayı ortaya çıktığı takdirde, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 346 ncı maddesinde bir mükellefi veya vergi sorumlusunu kaçakçılık yapmaya azmettirme fiilleri için mükellefe veya

sorumluya uygulanacak cezanın aynen uygulanacağı, aynı Kanunun 347 nci maddesinde ise kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde bu fiiller için Kanunda belirlenen cezaların dörtte birinin kesileceği hüküm altına alınmıştır. Yukarıda belirtilen sorumluluklar, mükellefin beyannamesini imzalayan meslek mensubu için de geçerli bulunmaktadır.

Beyanname ve eklerini yeminli mali müşavirlere tasdik ettiren mükelleflere ait muhasebeye ilişkin işlemlerin ruhsatlı meslek mensuplarınca yerine getirilmesi durumunda, sözkonusu meslek mensupları da yaptıkları işlerden bu Tebliğe belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sorumludurlar. Bu sorumluluk, ayrıca tasdiki yapan yeminli mali müşavirin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

V – MÜŞTEREK VE MÜTESELSİL SORUMLULUĞUN TESBİTİ

A) Denetim Elemanlarınca Yapılacak İşlem

Vergi Usul Kanununun 135 inci maddesinde sayılan vergi inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler neticesinde bir matrah farkı ortaya çıktığı takdirde, denetim elemanları, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının sorumluluklarının tespitini yapacak ve raporlarında belirteceklerdir. Denetim elemanları, bulunan matrah farkı ile meslek mensubunun sorumluluğu arasındaki ilişkiyi ilgili meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklayacaklardır. Meslek mensubunun bu Tebliğe belirlenen sorumluluk çerçevesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu olduğunun tespit edilmesi halinde, sözkonusu inceleme raporlarının onaylı birer örneği denetim elemanlarınca, meslek mensubunun bağlı bulunduğu vergi dairesine ve disiplin cezası yönünden de gereği yapılmak üzere meslek odasına ayrıca gönderilecektir. Bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ve buna ilişkin cezalarda uzlaşmaya varılmış veya tahsilatın yapılmış olması, raporların birer örneğinin meslek mensubunun bağlı bulunduğu odaya gönderilmesine engel teşkil etmeyecektir. Bu raporların ayrıca Bakanlığımıza gönderilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, vergi inceleme elemanlarınca, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarının Vergi Usul Kanununun 346 ve 347 nci maddelerinde belirtilen sorumluluklarının olup olmadığı da tespit edilecektir.

B) Vergi Dairelerince Yapılacak İşlem

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu vergi inceleme raporu ile tespit edilen meslek mensupları hakkında vergi dairelerince yapılacak takibat, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlatılacak ve tahakkuku kesinleşen vergi ve cezanın tahsiline yönelik olacaktır. Sorumluluğu tespit edilen meslek mensupları ile ilgili takibat, bu meslek mensuplarının bağlı bulunduğu vergi dairelerince yerine getirilecektir.

VI – DEFTER TUTMA ÜCRETLERİ

İlgili yılda yayımlanan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesi"nde belirlenen defter tutma ücretleri, beyanname imzalama ücretlerini de kapsamakta olup, beyannameyi imzalayan meslek mensuplarınca beyanname imzalanması için ilave bir ücret talep edilmeyecektir.

VII – BEYANNAMELERİN VERGİ DAİRELERİNE VERİLMESİ

Meslek mensuplarına imzalatırılan beyannameler, mükellefler veya vekili tarafından vergi dairesine bizzat verilecek veya posta ile taahhütlü olarak gönderilecektir. Ancak meslek mensupları, beyannamelerini imzaladıkları mükelleflerin adı-soyadı, bağlı bulundukları vergi dairesi ve vergi numaralarını içeren bir listeyi Mayıs ayının 15 inci günü mesai bitimine kadar kendilerinin bağlı bulundukları vergi dairesine vermek zorundadırlar. Bu listeler, meslek odasına kayıtlı olduğunu "Oda Kayıt Belgesi" veya "Oda Faaliyet Belgesi" ile belgeleyen meslek mensubu tarafından bizzat imzalanarak vergi dairesine yazı ekinde teslim edilecektir.

VIII – YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİĞLER

23/2/1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı,

29/3/1995 tarih ve 22242 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 sıra numaralı ve 25/12/1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3 sıra numaralı "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali M  şavirlerce   mzalanması Hakkında Genel Tebliğ"ler y  r  rl  kten kaldırılmıştır. Bu tebliğ h  k  mleri, 1 Ocak 1998 tarihinden ge  erli olmak   zere yayımı tarihinde y  r  rl  ğe girer.

Tebliğ olunur.

EK:3

5 SIRA NO'LU VERG   BEYANNAMELERİNİN SERBEST

MUHASEBECİ VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLERCE İMZALANMASI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ

Resmi Gazete No: 23271

Resmi Gazete Tarihi: 27/02/1998

Kapsam

Bilindiği gibi, 4 Sıra No.lu "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ" 29/6/1997 gün ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tebliğin II-B bölümünde beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış meslek mensuplarına imzalatmak zorunda olmayan mükellefler belirtilmiştir.

Beyanname imzalatma uygulamasına ilişkin olarak Bakanlığımıza yapılan başvuruların değerlendirilmesi sonucunda aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesinin Bakanlığımıza tanıdığı yetkiye istinaden, özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile bunların oluşturdukları birliklerin, herhangi bir had ile sınırlı olmaksızın, beyannamelerini sözü edilen tebliğ çerçevesinde meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu kapsamında olmamaları uygun görülmüştür.

Diğer taraftan, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan mükelleflerin muhtasar ve katma değer vergisi beyannamelerini meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Tebliğ olunur.

EK:4

Sayı:.....

Tarih: .../.../.....

SÖZLEŞME

1- TARAFLAR

MESLEK MENSUBUNUN İŞ SAHİBİNİN

Adı Soyadı

Unvanı

Adresi

Telefon

Vergi D. Vergi Kimlik
No.

Bağlı Olduğu Mesleki
Kuruluş/Büro Sicil No.

ODA:	BÜRO:

2- AMAÇ: 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve ilgili Yönetmelikler gereği meslek mensubu ile iş sahibi arasındaki ilişkileri düzenlemektir.

3- YAPILACAK İŞLERİN KONUSU VE KAPSAMI

3.1) İlgili firmanın kayıtlarını tutmak
3.2) V.U.K. Mükerrer 227. Maddesine istinaden beyannameleri tanzim etmek
3.3) Mali konularda danışmanlık yapmak
3.4)
3.5)
3.6)

4-TARAFLARIN KARŞILIKLI SORUMLULUK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ

4.1) Meslek Mensubu; Sözleşmede anılan işleri mevzuat ve meslek ahlak kuralları ile genel kabul görmüş muhasebe prensipleri çerçevesinde yerine getirecektir. Bu işleri kendisi yapabileceği gibi gözetimi altında başka meslektaşlarla işbirliği yaparak da yerine getirebilir. Ancak bu durumda müşteriden ek ücret istenmeyecektir. İş sahibi meslek mensubunun yazılı olurlarını

almadan bu işleri başkasına yaptıramayacaktır. Tersine davranması halinde meslek mensubuna ücretin tamamını ödeyecektir.

4.2) Meslek Mensubunun; Müşteriye karşı sorumluluğu, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde olmak üzere mesleki kusuru ile sınırlıdır. Meslek Mensubu, defterlerin tutulması, mali tabloların düzenlenmesi, beyannamelerin imzalanması ve benzeri konulardan sorumludur. Müşteri tarafından kendisine iletilen her türlü belgeyi gerek şeklen gerek içerik itibarıyla gerçek ve doğru olarak kabul edecektir. Aksi halin sorumluluğu müşteriye aittir.

4.3) Müşteri; ticari defterlere, mali tablolara, beyannamelere yansımaları gereken her türlü belge ve bilgileri Meslek Mensubuna tam ve doğru, olarak yansıtmakla yükümlüdür. Müşteri ayrıca bütün kasa ve banka hareketlerini işletme ile ilgili düzenlenen senedi (Keşide, tanzim, ciro, aval verme ve alma vb.) hareketlerini, diğer varlık ve aktiflerini tam olarak iletmekle yükümlüdür. Müşteri ayrıca işletmenin, grup şirket, bağlı ortaklık ve dolaylı veya dolaysız iştiraklerle ilgili ilişkileri bildirmekle yükümlüdür.

Zira Meslek Mensubu, kendisine iletilmeyen veya eksik iletilen yahut yanlış iletilen her türlü bilgi ve belgeden sorumlu tutulamaz. İşletme içi yolsuzluk ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılması ve bu konuda gerekli önemlerin alınması Müşterinin sorumluluğundadır.

4.4) Müşterinin işletmesi ile ilgili belgelerin Mevzuata uygun olarak tedariki ve düzenlenmesi Müşterinin sorumluluğundadır. Öte yandan işletmede yapılması gereken her türlü yıl sonu sayımı/stok sayımı ve fiili envanter çalışması müşteri tarafından mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak yerine getirilir ve sonuçları Meslek Mensubuna doğru ve tam olarak yazılı şekilde intikal ettirilir.

4.5) Müşteri, Meslek Mensubunun ilgili mevzuatın gerekleri açısından yapacağı her türlü uyarıyı derhal dikkate almak zorundadır. Müşterinin bu uyarıları dikkate almaması halinde, Meslek Mensubu bu uyarıyı yazılı olarak yapar. Yazılı uyarının yapılması ile birlikte Meslek Mensubunun konuya ilişkin sorumluluğu sona erer.

4.6) Meslek Mensubu işin yapılması sırasında öğrendiği bilgileri ve belgeleri Müşterisinin bilgi ve izni dışında açıklayamaz, üçüncü şahıslara bilgi, kayıt ve belgelerin suretlerini veremez. Meslek Mensubunun bu sorumluluğu, bu sözleşmenin sona ermesinden sonra da devam eder. Meslek Mensubu, bu yükümlülüğe aykırı hareketinden dolayı Müşterinin uğrayacağı her türlü zararı tazminle yükümlüdür.

4.7) Müşteri, Meslek Mensubunun, kayıtlara esas aldığı belgelerin doğru ve gerçek olmamasından, maddi ve/veya şekli kayıplar içermesinden yahut idarece kabul edilmemesinden veya Müşterinin bu sözleşmedeki her türlü yükümlülüklerden, her derecedeki kusurundan dolayı, gerek 3568 sayılı Kanun, gerek Vergi Usul Kanunun mükerrer 227. Maddesi ile anılan maddeler uyarınca karşılaşacağı her türlü mali yükümlülüğü (vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükleri ile bunların cezaları ve zam, faiz gibi fer'ilerini) derhal karşılamakla yükümlüdür.

Vergi idaresi tarafından; Müşteri aleyhine hukuki, idari veya cezai takibat yapılması halinde, Müşteri durumu derhal Meslek Mensubuna bildirmekle yükümlüdür. Özellikle Meslek mensubunun ilgili ve anılan Mevzuat uyarınca müteselsilen sorumlu tutulduğu hallerde, Meslek Mensubunu zarara uğratici veya hukuksal haklarını kullanmasını engelleyici her türlü davranıştan kaçınmakla yükümlüdür. Müşteri, Meslek Mensubunun müteselsilen sorumlu tutulduğu hallerde, taraflar arasındaki bu sözleşme sona ermiş olsa dahi aynı hususla yükümlü olduğu gibi, Meslek Mensubunun hukuksal haklarının kullanması için gerekli her türlü bilgi ve belgeyi vermekle ve/veya kullanmasına izin vermekle yükümlüdür. Bu gibi hallerde müşteri vergi idaresine karşı, gerekli ödemelerin yapılmasından, kusuru oranında meslek mensubuna rücu hakkı saklı olmak üzere birinci derecede sorumludur. Bu ödemelerin geciktirilmesinden veya savsaklanmasından yahut ödemelerin taksitlendirilmesinden veyahut yargı yoluna gitmek ve sair suretle tahakkukun geciktirilmesinden doğacak her türlü zam, faiz vb. fer'ilerinin sorumluluğu müşteriye aittir.

Meslek Mensubunun, bu sözleşme dolayısıyla ve/veya müteselsil sorumlu sıfatı ile vergi idaresine karşı yapacağı veya yapmak zorunda kaldığı her türlü ödeme, her hangi bir ihtar veya ilama gerek olmaksızın, ilk bildirimden itibaren 7 gün içerisinde Müşteri tarafından Meslek Mensubuna ödenecektir.

Meslek Mensubunun, Müşterinin kusuru veya bu sözleşmeye aykırı davranışları dolayısıyla müteselsilen sorumlu tutulduğu hallerde, Meslek Mensubunun kendini savunmak üzere bir Avukat tutması halinde, Avukat ücreti Müşteri tarafından karşılanır.

4.8) Bu sözleşmenin doğrudan hizmet ifası ile ilgili hükümleri, dışındaki hükümleri, özellikle sır saklamaya ve sorumluluğa ilişkin ilgili madde hükümleri, bu sözleşmenin her hangi bir sebeple sona ermesinden sonra da taraflar arasında yürürlüğünü ve geçerliliğini muhafaza eder.

4.9) İş sahibi yukarıda gösterilen adresi kanuni adres olarak kabul etmiştir. Meslek mensubunun iş sahibine yapacağı her türlü bildirim bu adrese yapılacaktır. İş sahibi adres değişikliklerini 3 iş günü içinde meslek mensubuna bildirmekle yükümlü olup, adres değişikliği dolayısıyla müşteriye ulaşmayan bildirimlerde meslek mensubu sorumlu tutulamaz.

4.10) Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman fesh edebilirler.

Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler iş sahibine geri verilir. Tarafların tazminat hakkı genel hukuk kurallarına tabidir. Üzerine aldığı işi haklı bir sebep olmaksızın bırakan meslek mensubu iş için almış olduğu ücreti geri vermek zorundadır. Buna alınan avanslarda dahildir. İş sahibi adına zorunlu olarak yapılan giderleri geri ödenmez. Sözleşmenin müşteri tarafından feshi halinde sözleşmede belirtilen sürelerin bedelin tamamı meslek mensubuna iş sahibince ödenir. Şu kadar ki; meslek mensubunun bu duruma kendi kusur ve ihmali ile

yol açmış olmasının yetkili adli mercilerce tespit edilmiş olması kaydıyla ücret geri ödenir.

Bu sözleşmeye göre peşin verilmesi gereken ücret ya da avans ödenmezse meslek mensubu işe başlamak zorunda değildir.

5. SINIRLI UYGUNLUK DENETİMİ İLE İLGİLİ YAPILACAK İŞLER, MALİYET VE TESLİM TARİHİ

5.1 Sınırlı Uygunluk Denetimine Tabi Tutulacak Unsurlar:

- a- Muhasebe Denetimi
- b- Bilanço Denetimi
- c- Gelir Tablosunun Denetimi
- d- Vergi Denetimi
- e- Finansal Tabloların Test Edilmesi

5.2 Sınırlı Uygunluk Denetimi için işgücü Kullanımı ve Maliyeti:

Yedinci maddede belirlenen aylık ücrete dahil edilmiştir.

5.3 Beyannamelerin Vergi Yükümlüsüne Teslim Tarihi:

Vergi idaresine verilmesi gereken yasal süredir.

6. ÖZEL HÜKÜMLER

7. ÜCRETİN TUTARI VE ÖDEME ŞEKLİ

7.1.) Meslek mensubunun sözleşmede belirtilen işlerden dolayı sözleşme dönemi süresince alacağı ücret aylık:.....(yalnız.....)

TL olup, iş sahibi tarafından

- 1.a) Her ay nakit olarak ödenecektir.
- 1.b) Kredi kartı ile ödenecektir.

KREDİ KARTI İLE ÖDEME EMRİ

[illegible]

--	--

--	--	--	--

--	--	--

[illegible]

11

--	--

--	--	--	--

--	--	--

Meslek mensubu tarafından bu sözleşme ile belirlenen hizmetlerin karşılığı olarak tahsil edilecek ücretlerin her ayın aynı gününde yukarıda belirttiğim kredi kartı hesabından yeni bir talimatla durdurulmasını bildirmediğim sürece tahsil edilmesi konusunda bankanıza yetki veriyor, kartımın kapanması, son kullanma tarihinin ve kart numarasının değişmesi halinde değişikliği en kısa zamanda tarafınıza bildireceğimi beyan ediyorum.

7.2) Ücrete KDV dahildir/değildir.

7.3) İş için yapılacak bütün giderler iş sahibince karşılanacaktır.

7.4) Ücret, sözleşmede belirtilen şekilde ödenmediği takdirde meslek mensubu işi bırakır. Alacakları için kanuni takibe geçer, ayrıca kayıtlı olduğu Odaya, başka meslek mensubunun işi almaması konusunda bildirimde bulunur.

7.5) Sözleşmede yazılı ücret yalnızca sözleşmede belirtilen işler içindir. Sözleşmede yer almayan işler istenmesi halinde meslek mensubuna ücret tarifesi altında kalmamak koşuluyla ayrı ücret ödenecektir. (*)

8- SÖZLEŞMENİN SÜRESİ

a) işbu sözleşme anılan yerle sınırlı olmak üzere bir takvim yılını kapsar. İş bu

sözleşme

...../...../.....

günü.....Adresinde 3 sayfa olarak düzenlenmiş olup, birer nüsha taraflara verilmiştir. Doğabilecek anlaşmazlıklarda İstanbul Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

b) Sözleşme karşılıklı fesh edilmediği sürece yürürlüktedir. Ancak belirlenen ücret her yıl karşılıklı anlaşmayla yenilenerek sözleşmeye ek yapılarak, yeni sözleşme düzenlenmeden mevcut sözleşme geçerliliğini koruyacaktır.

Not: Tarafların sözleşmede yazılı bulunan meslek yasasından ve yönetmeliklerden doğan karşılıklı sorumluluk ve yükümlülükleri ile tarafların koyduğu özel hükümler bu sözleşmenin kapsamı dahilindedir.

İş Sahibi
Kaşe – İmza

PUL

Meslek Mensubu
Kaşe- İmza

ANKET

Değerli Meslektaşımız,

Bilindiği gibi VUK' un Mükerrer 227.Maddesine 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 ziyaına bağlı olarak salınacak vergi ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu madde kapsamında TÜRMOB tarafından "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin VUK'un 227.Maddesine Göre İmzalanacak Vergi Beyannamelerinde Uyulacak Esaslara İlişkin Mecburi Meslek Kararı" 18.10.2001 Tarihinden itibaren yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Siz meslek mensuplarının bu mecburi meslek kararı çerçevesindeki uygulamalarını değerlemek amacıyla bu çalışmayı yapmış bulunmaktayız. Bu amaç çerçevesinde hazırlanan anket formunu değerli zamanınızı ayırarak doldurmanız çalışmamız açısından çok değerli olacaktır.

İlginize teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

1-Meslek Unvanınız () SM () SMMM () YMM

2-Büronuzda Çalışan Sayısı:

3-Çalışanların Eğitim Durumu

Sayı

4 Yıllık Fakülte Mezunu (lisans) :

2 Yıllık Meslek Yüksekokulu mezunu(önlisans) :

Lise :

Ortaöğretim :

Diğer :

4-Beyannamelerini imzalamış olduğunuz mükellef sayısı :

5-Aşağıdaki ifadelere ilişkin görüşlerinizi lütfen belirtiniz.

5:kesinlikle katılıyorum

4:katılıyorum

3:fikrim yok

2:katılmıyorum

1:kesinlikle katılmıyorum

anlamına gelmektedir.

Lütfen görüşünüze uygun puanın üzerini işaretleyiniz.

Beyannamesini imzalamış olduğunuz firmaların sınırlı uygunluk denetimi meslek mensupları tarafından yapılmalıdır	1)	2)	3)	4)	5)
Yazılı bir plan ve program çerçevesinde uygunluk denetimi yapmanın bir çok faydası vardır.	1)	2)	3)	4)	5)
Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, müşteri işletmenin muhasebe bilgilerinin doğruluğunda önemli bir etkidir.	1)	2)	3)	4)	5)

6-Defterlerini tutmakta olduğunuz mükelleflerin işlemlerini bilgisayar ortamına aşağıdaki sistemlerden hangisini kullanarak kayıt etmektesiniz.

a) Sadece genel muhasebe kayıtlarını kullanmaktayım

b) Genel muhasebe ile çek- senet, fatura, stok ve diğer işlemleri birbirinden bağımsız olarak kullanmaktayım.

c) Stok, çek-senet, fatura v.b benzerlerini entegre olarak kullanıp muhasebeleştirmeyi otomatik olarak yapmaktayım.

7-VUK` un mükerrer 227 .maddesi ve 3568 sayılı kanun kapsamında yürürlükte olan sınırlı uygunluk denetimi hakkında yeterli düzeyde bilginiz var mı?

() Evet

() Hayır

() Kısmen

8- 3568 sayılı kanun kapsamında beyannamesini imzalamış olduğunuz mükelleflere sınırlı uygunluk denetimi yapıyor musunuz?

() Evet

() Hayır

9-Cevabınız evet ise yazılı bir sınırlı uygunluk denetimi plan ve programı yapıyor musunuz?

() Evet

() Hayır

() Kısmen

10-Yazılı bir denetim plan ve programı yapıyor iseniz aşağıdaki planlardan hangisini kullanıyorsunuz?

a) Genel denetim programı

b) Özel denetim programı

11- Yazılı bir plan ve program kullanıyor iseniz hangi alanlarla ilgili yazılı plan ve program hazırlıyorsunuz?

a) Muhasebe kayıt ve belgelerinin denetimi

b) Bilanço denetimi

c) Gelir tablosunun denetimi

d) Vergi denetimi

12-Müşteri İşletmenin iç kontrol sistemini inceliyor musunuz?

() Evet

() Hayır

13-Beyannamelerini imzalamış olduğunuz mükellefler ile ilk iletişiminiz genellikle nasıl olmaktadır?

a) Mükelleflerin kendi müracaatı

b) Tanıdıkların tavsiyesi ile gelenler

c) Kendi teklifimiz ile

- d) Meslek odası tarafından yönlendirme
- e) Meslektaşlarımız tarafından yönlendirilenler

14- Size müracaat eden her mükellefin beyannamesini imzalayıp uygunluk denetimini yapıyor musunuz?

- () Evet () Hayır

15- Beyannamelerin imzalanması ve uygunluk denetimi anlaşması yapmadan önce önceki denetçi (meslek mensubu) ile görüşüyor musunuz?

- () Evet () Hayır

16- Cevabınız evet ise hangi konularda bilgi istiyorsunuz

- a. Müşterinin dürüstlüğü
- b. Muhasebe ilkelerinin uygulanmasında yönetim ile anlaşmazlık olup olmadığı
- c. Değişikliğin nedenleri

17- Beyannamelerini imzalamış olduğunuz mükelleflerden istediğiniz her konuda zamanında ve yeterli bilgi alabiliyor musunuz?

- () Evet () Hayır

18- Size müracaat eden firmalar sizden genellikle hangi çalışmalarını istiyor?

- a) Beyannamelerin imzalanması
- b) Defter tutma
- c) Bütün işlemlerin tek tek incelenmesi
- d) Müşavirlik hizmetleri
- e) Sınırlı uygunluk denetimi

a) Tek tek b) Örnekleme yolu ile

() Evet () Hayır

a) Belgelerden finansal tablolara doğru
b) Finansal tablolardan belgelere doğru

() Evet () Hayır

() Evet () Hayır

a)Sahte veya muhteviyatı itibari ile yanıltıcı belge kullanımı
b)Vergi ziyayı
c)Usulsüzlük
d)Tekdüzen Muhasebe sistemine uymama
e)Diğer(lütfen belirtiniz).....