

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

FINANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE DİJİTAL ENTEGRASYON SÜRECİNİN GÜVENCE DÜZEYİNE ETKİSİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uğur KARAHAN

GAZİANTEP
AĞUSTOS 2020

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE DİJİTAL
ENTEGRASYON SÜRECİNİN GÜVENCE DÜZEYİNE
ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uğur KARAHAN

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN

GAZİANTEP
AĞUSTOS 2020

ÖZET

FINANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE DİJİTAL ENTEGRASYON SÜRECİNİN GÜVENCE DÜZEYİNE ETKİSİ

KARAHAN, Uğur

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN

14.08.2020 99 sayfa

Muhasebenin dijitalleşmeye entegrasyonu pragmatik değişimler göstererek iş akışlarını revize etmiş ve denetim sürecini doğrudan etkilemektedir. İşletmelerde finansal durum göstergesi olan tabloların daha geniş perspektifte denetlenmesi dijital çağımızın neticesidir. Tüm işletmeler için aynı dijital algının uygulanması için teknolojinin geniş tabana yayılmış halde uygulama alanına sahip olamayacağı aşıkardır. Uluslararası düzeyde yapılan dijital denetim olgularında OECD tarafından yayımlanan SAF-T ülkemizde ve birçok Dünya ülkesinde finansal tablo yükümlülerinin yıllık olarak hazırlaması gereken envanter defteri ile benzer niteliklere sahip olduğu görülmüştür. Yapılan çalışmada Envanter defterinin nasıl dijitalleşebileceği ve denetim sürecine entegrasyonu ülkemizde bilanço esasına göre defter tutan işletmeler için ayrıntılı olarak incelenmiştir. Envanter defterinin denetim sürecine bağlantısal bütünsellik çerçevesinde entegre edilmesi halinde güvence düzeyine etkisi araştırılmak üzere bağımsız denetim firmalarına anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre envanter defterinin aylık olarak basit ölçekte dijitalleşmesi vergi beyanlarına göre hazırlanacak finansal tabloların, fiziki sayım gerektiren unsurlar kısmen hariç olmak üzere yüksek ölçekte denetlenebileceği ve finansal tabloların hazırlanmasından önce finansal verilerin denetime tabi olacak olması denetim süreçlerinde kolaylıklar sağlayarak finansal tablolara olan güveni arttıracığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Dijital Denetim, Envanter Defteri, Finansal Tablolar, Güvence, Bağlantısal Bütünsellik

ABSTRACT**THE EFFECT OF THE DIGITAL INTEGRATION PROCESS ON THE
SECURITY LEVEL IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**

KARAHAN, Uğur

Master's Thesis, Department of Business Administration

Supervisor: Asst. Prof. Murat KARAHAN

14.08.2020 99 pages

Integration of accounting with digitalization has revised workflows by showing pragmatic changes and mandatory changes are observed in the audit process. Inspection of tables, which are indicators of financial status in businesses, in a wider perspective is the result of our digital age. It is obvious that the technology cannot be widely applied in order to implement the same digital perception for all businesses. SAF-T, published by the OECD in the cases of digital audits conducted at international level, has similar qualifications to the inventory book that must be prepared annually by financial statement payers in our country and in many countries of the world. In the study, how the inventory book can be digitalized and its integration into the audit process has been examined in detail for the enterprises that keep books on the basis of balance sheet in our country. In case the inventory book is integrated into the audit process within the framework of connective integrity, a questionnaire was applied to independent audit firms to investigate the effect on the assurance level. According to the results of the survey, it has been concluded that the simple digitization of the inventory book on a monthly basis, the financial statements to be prepared according to tax declarations can be audited at a high scale, excluding the elements requiring physical counting, and that the financial data will be subject to audit before the preparation of the financial statements will facilitate the audit processes and increase the confidence in the financial statements.

Keywords : Digital Audit, Inventory Book, Financial Statements, Assurance, Connective Integrity

ÖNSÖZ

Geleneksel finansal tablolar hazırlama biçimlerinin işletmenin faaliyetlerindeki etkilerinde değerlendirilmesi neticesinde realiteye uygun raporlar hazırlamasına neden olabilir. Finansal tabloların dijital günümüzde bağlantısal bütünsellik çerçevesinde doğrulanması, işletmenin operasyonel süreçlerinde içeriden dışarıya doğru teyitlenmesine imkan verecektir. Dünyada çeşitli araçlar ile çok kısıtlı işletmeleri kapsayan bu olay ülkemizde geniş perspektifte uygulama alanı mevcut yasal düzenlemelerde bulunan Envanter defterinin dijitalleşmesi ile mümkün olacaktır.

Bu çalışmanın planlanması, hazırlanması ve tamamlanmasında bilgi ve tecrübelerinden faydalandığım danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Murat KARAHAN'a ve tez çalışmaları sırasında katkılar sağlayan Sayın Prof. Dr. İbrahim Halil EKŞİ'ye teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, bu süreçte desteklerini esirgemeyen Annem, Babam ve Eşim başta olmak üzere tüm aileme ve çalışma arkadaşlarıma şükranlarımı sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER	iv
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR	xi
1. GİRİŞ	1
1.1. ÇALIŞMANIN AMACI.....	1
1.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ.....	2
1.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ	3
2. LİTERATÜR TARAMA.....	4
2.1. KONU İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR	4
3. MUHASEBE DENETİMİ VE FİNANSAL TABLOLAR.....	11
3.1. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	11
3.1.1. Finansal Tablo Türleri	11
3.1.1.1. Vergi Mevzuatı Hükümlerine Göre Finansal Tablolar	12
3.1.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Finansal Tablolar	13
3.2. MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ	14
3.2.1. Denetimin Konusuna Göre Sınıflandırma	15
3.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi.....	15
3.2.1.2. Uygunluk Denetimi.....	16
3.2.1.3. Faaliyet Denetimi.....	16
3.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	17
3.3. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE UYGULAMALAR.....	17
3.3.1. Müşteri Kabulü	18
3.3.2. Önemlilik ve Risk Değerlendirmesi	19

3.3.3. Denetim Kanıtı.....	20
3.3.4. Denetimin Tamamlanması.....	23
3.3.5. Denetim Raporu.....	23
3.4. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE GÜVENCE DÜZEYİ İLİŞKİSİ.....	24
3.4.1. Paydaşlara Etkisi.....	24
3.4.2. Sürdürülebilirlik.....	26
4. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE DİJİTAL ENTEGRASYON SÜRECİ.....	27
4.1. DİJİTAL DENETİM SÜRECİ.....	27
4.2. ENVENTER DEFTERİNİN DİJİTALLEŞMESİ VE DENETİM	29
4.2.1. Envanter Defterinin Dijital Denetime Entegrasyonu.....	32
4.2.2. Dijital Envanter Defteri Standart Şablonun Oluşturulması	33
4.2.3. Denetim Çalışmalarında Envanter Defteri.....	34
4.2.4. Ön Denetim Raporunun Hazırlanması.....	35
5. DİJİTAL ENTEGRASYON SÜRECİNİN MUHASEBE DENETİMİNDE GÜVENCE DÜZEYİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA.....	36
5.1. MATERYAL VE YÖNTEMİ.....	36
5.1.1. Araştırmanın Önemi	36
5.1.2. Araştırmanın Amacı.....	36
5.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları	36
5.1.4. Veri Toplama	37
5.1.5. Evren ve Örneklem Seçimi	37
5.1.6. Araştırma Sorusu ve Hipotezleri.....	38
5.1.7. Araştırmanın Yöntemi	39
5.2. BULGULAR VE SONUÇ	39
5.2.1. Örneklemenin Frekans Analizi ve Histogram	39
5.2.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)	53
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	63
KAYNAKLAR	68
EKLER.....	74
EK A. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI CİMER YAZIŞMA	75
EK A.1. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI CİMER YAZIŞMA.....	76
EK B. VUK ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ.....	77
EK B.1. VUK ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ	78

EK C. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN BİLANÇO	
HESAPLARI	84
EK C.1. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN BİLANÇO	
HESAPLARI.....	85
EK D. ANKET SORULARI.....	92
EK D.1. ANKET SORULARI	93
ÖZGEÇMİŞ.....	98



TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 3.1. Finansal Tablo Türleri	12
Tablo 3.2. Denetim ve Denetçi Sınıflandırılması.....	17
Tablo 3.3. Dış Kaynaktan Doğrulama Türleri	22
Tablo 3.4. Dolaylı Finansal Tablo Kullanıcıları	25
Tablo 4.1. Denetim Sürecinin Evrimi	28
Tablo 5.1. Cronbach's Alpha Analiz Sonucu.....	37
Tablo 5.2. Kişisel Verilere Ait Frekans Analizi.....	40
Tablo 5.3. Dijital Envanter Defteri İçerine Yönelik Soruların Frekans Yüzdesi.....	41
Tablo 5.4. Envanter Defteri Hazırlanma Süresinin Frekans Yüzdesi	41
Tablo 5.5. Envanter Defterinin Dijitalleşmesinin Denetime Etkisi Frekans Yüzdesi	42
Tablo 5.6. Denetim Riskinin Düşürülmesine Yönelik Soruların Frekans Yüzdesi ...	43
Tablo 5.7. Denetçilerin Dış Teyitler Konusundaki Tutumu Frekans Yüzdesi.....	46
Tablo 5.8. Finansal Tabloların Elektronik Ortamda Denetiminin Frekans Yüzdesi..	47
Tablo 5.9. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolar Denetim Raporu Olmasının Frekans Yüzdesi	49
Tablo 5.10. Finansal Tabloların Dijital Denetimine Yönelik Genel Soruların Frekans Yüzdesi.....	51
Tablo 5.11. Envanter Defterinin Dijitalleşmesi Denetim Sürecine Olumlu Etkisi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	54
Tablo 5.12. Vergi Denetim Kurulu Tarafından Elektronik Envanter Defterine İstinaden Ön Denetim Raporunun Hazırlanacak Olması Denetim Sürecini Kolaylaştırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	55
Tablo 5.13. Finansal Tablolardaki Hesap Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanması Denetim Riskini Düşürmesi İle Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları.....	55

Tablo 5.14. Denetimde Yeniden Hesaplama İşlemlerinin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskini Düşürmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	56
Tablo 5.15. Denetimde Analitik İncelemelerinin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskini Düşürür Olması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları.....	56
Tablo 5.16. Denetimde Fiziki İncelemeye Tabi Varlıklarda Dijital Ortamda Otomatik Teyitlenmesi Denetim Riskini Düşürmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları.....	57
Tablo 5.17. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Muhasebe Verilerine Olan Güveni Arttırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	58
Tablo 5.18. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Paydaşların Karar Alma Sürecine Olumlu Katkı Sağlaması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları.....	59
Tablo 5.19. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması İşletmelerin Sürekliliğine Pozitif Yönde Etki Etmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları.....	59
Tablo 5.20. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması Ülke Ekonomisine Olan Güveni Arttırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	60
Tablo 5.21. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Vergiye Uyumunu Arttırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	60
Tablo 5.22. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Finansal Verilerinin Doğruluk Seviyesi ile İşletmenin İflas Riskini Tespit Edebilmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları	61

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

Şekil 5.1. Envanter Defterinin Dijitalleşmesinin Denetim Sürecine Olumlu Etkisi Histogram Grafiği	42
Şekil 5.2. VDK Tarafından Elektronik Envanter Defterine İstinaden Ön Denetim Raporunun Hazırlanacak Olmasının Denetim Sürecine Etkisi Histogram Grafiği....	43
Şekil 5.3. Finansal Tablolardaki Hesap Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanması Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği	44
Şekil 5.4. Denetimde Yeniden Hesaplama İşlemlerinin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği.....	44
Şekil 5.5. Denetimde Analitik İncelemelerin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği	45
Şekil 5.6. Denetimde Fiziki İncelemeye Tabi Varlıklarda Dijital Ortamda Otomatik Olarak Teyitlenmesi Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği	45
Şekil 5.7. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Muhasebe Verilerine Olan Güven Etkisi Histogram Grafiği	47
Şekil 5.8. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Paydaşların Karar Alma Sürecine Olumlu Etkisi Histogram Grafiği.....	48
Şekil 5.9. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması İşletmenin Sürekliliğine Pozitif Etkisi Histogram Grafiği	48
Şekil 5.10. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması Ülke Ekonomisine Olan Güven Etkisi Histogram Grafiği.....	50
Şekil 5.11. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Vergiye Uyum Etkisi Histogram Grafiği	50
Şekil 5.12. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Finansal Verilerinin Doğruluk Seviyesi ile İşletmenin İflas Riski Tespiti Histogram Grafiği	51

Şekil 5.13. Bilançoda Yer Alan Hesap Bakiyelerinin %100'e Yakınınının Dijital Ortamda Doğrulanması Neticesinde Denetim Raporunda Güvence Yüksekliğine Etkisinin Histogram Grafiği.....	52
Şekil 5.14. Gelir Tablosunda Yer Alan Tutarların Dijital Ortamda Döngüsel Denetim Yaklaşımı İle Analiz Yapılması Neticesinde Denetim Raporunda Güvence Seviyesi Etkisinin Histogram Grafiği.....	53



KISALTMALAR

BDDT	: Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RPA	: Robotik Proses Otomasyonunun
SAF-T	: Standart Vergi Denetim Dosyası
TCKN	: Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VEDAS	: Vergi Denetim Analiz Sistemi
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VKN	: Vergi Kimlik Numarası
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
XBRL	: Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Dijitalleşen çağımızda Endüstri 4.0'le nesnelerin interneti, yapay zeka, siber fiziksel sistem, akıllı fabrikalar vb. unsurlar sayesinde finansal ve finansal olmayan verilerin anlık toplanması ve analitik yeteneği sayesinde muhasebe denetim süreçleri için önemli değişkenlikler arz etmektedir. Gelişmiş ya da gelişmekte olan endüstrilerde rekabet koşullarının artması ve paydaşlarının baskısı ile işletmeler teknolojiye zorunlu uyum sağlamaktadırlar. Tüm dünya ülkelerindeki muhasebe sisteminde veri üreten kurumların birbirleri ile entegre olarak faaliyetlerini yerine getirdiği için finansal tabloların doğrulanmasında denetimde bağlantısal bütünsellik dikkate alınmalıdır. Bu amaçla kurumların dönemlik ya da yıllık olarak vergi beyanlarına göre hazırladığı mali tabloların sunumundan önce detaylı envanter defteri şeklinde entegre sistemlere veri aktarımı sayesinde otomatik dijital denetim süreçleri yapılması için standartların ve uygulamaların nasıl olması gerektiği bu çalışmanın temel fikrini ifade etmektedir.

Devlet kurumlarında entegre edilen sistemler aracılığıyla alınan finansal tablo verileri büyük veri analitikleri kapsamında oluşacak rapora göre; işletmelerin risk gruplarına göre belirlenmesinde, denetim süreçlerinin hızlanmasında, denetim maliyetinin azalmasına, paydaşların hızlı ve doğru kararları almasını, denetlenen firma sayısının artmasında, toplumda denetim olgusunun yaygınlaşmasına, finansal tabloların şeffaflığının artmasına, finansal tablo denetiminde güvencenin yükselmesi gibi durumlar için fayda sağlayabilir. Böylelikle muhasebe denetiminin tüm işletmelerde yaygın bir sürece sahip olması yanlış beyanda bulunma, vergiden imtina olaylarının teknolojik sistemler aracılığıyla tespiti kolaylıkla mümkün olacaktır.

1.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Yapılan literatür taramasına göre çalışmalarda sürekli denetim, büyük veri, robotik süreç otomasyonu gibi faaliyetlerin denetim süreçlerinde nasıl bir yol izlenebileceği ifade edilmiştir. Bu çalışmamızda odak nokta mali tabloların hesap bakiyelerinin dönemsel ve yıllık olarak doğrulamasını sağlayacak yöntemleri net bir araç kullanarak izah edilmesidir. Bu anlamda bakıldığında literatürde daha önceden bir benzeri olmayan çalışmamız bu yönüyle muhasebe eğitime ve denetimine büyük katkıları olacağı varsayılmaktadır.

Dijital çağımızda tüm işletmeleri birbirleri arasındaki ilişkilerin ve hatta diğer kurumlarla olan ilişkilerin doğrulanabilir bir norm çerçevesi içerisinde dijital entegre bütünlük esasları doğrultusunda göre hazırlanan dijital verilerin karşılaştırılabilirliği sayesinde dünya üzerindeki tüm işletmelerin mali tabloları hakkında temel bir güvenceye varılabilir. Ülkemizdeki vergi denetimlerinde oran %3 civarında seyretmektedir. Dolayısıyla inceleme oranlarının düşük olması mükellefler nezdinde kendilerinin denetlenmeyeceği algısı oluşmaktadır ve bu sebepten ötürü işletmelerin vergiden kaçınmak için hileli olayların sayısı artmaktadır. Bağımsız denetim uygulamalarında temel yargı makul güvence yoluyla mali tabloların bütünü hakkında kanaate ulaşırken, verilen güvencenin daha çok raporlama düzeyinde kaldığı Kamu Gözetimi Kurumunun (KGK) Yıllık İnceleme Raporlarında görülmektedir. Yeminli Mali Müşavir (YMM) tam tasdik denetim raporuna sahip olan işletmelerin vergisel yönden denetim raporuna sahip olurken, vergi incelemesinde diğer mükelleflere nazaran daha az riskli grupta değerlendirilmektedir. Denetim sistemlerinde teknolojik alt yapının denetçilerin kullanımından ziyade idari kurumlarında rol alması gerekmektedir. Ayrıca mevcut denetim süreçlerindeki zaman, maliyet, şeffaflık, sürekli veri izleme gibi olaylarda da tasarrufların sağlanması bağlantısal bütünsellik denetim anlayışı ile mümkün olabilecektir.

Yapılacak çalışma ile muhasebe denetiminin temel ön yargılarından; iç kontrol sisteminin etkinliğini, denetimin planlanması, kanıt toplama ve raporlama aşamasına kadar ki olan süreçte risk değerlendirilmesinde yardımcı olacaktır. Ayrıca işletmelerin fiziki denetime tabi tutulmaksızın bulut sistemler vasıtasıyla mali tablolara güvence durumunu gösteren rapor otomatik olarak oluşturulacak olup, mevcut durum itibarıyla finansal göstergelerde realitenin doğru ve zamanında tespit edilmesine olanak sağlayacaktır.

1.3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın amacına göre önce literatür taraması yapılacak olup, muhasebe denetimi ve finansal tablolar hakkında kavramsal bilgiler yer verilecektir. Bundan sonraki bölümlerde envanter defterinin dijital hale getirilmesine ilişkin esaslar belirlenerek denetim faaliyetlerindeki uygulama ve güvence düzeyine ilişkin olarak KGK'dan yetki almış denetim firması çalışanlarına yönelik anket araştırması uygulanarak istatistiksel analizler yapılacaktır. Son bölümde ise çalışmanın sonuçları ve önerileri yer alacaktır.



İKİNCİ BÖLÜM

LİTERATÜR TARAMA

2.1. KONU İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Teknolojik gelişmeler çerçevesinde gelenekselden dijital dönüşüme uğrayan denetim ile ilgili olarak, yapılan çalışma kapsamında dijital vergi denetimi, güvence denetimi ve otomatik denetim konuları hakkında literatür taraması aşağıda yer almaktadır.

Rezaee vd. (2002) çalışmalarında sürekli denetimin uygulanabilirliği için gerekliliklerin tespit edilmesi, varsayımsal olarak sürekli denetim süreci ve bu denetleme olgusunun gelişimi için kavramsal incelemeler yapmıştır. Gerçek zamanlı kayıt sistemi finansal raporlamaların hızlanmasına müteakiben sürekli denetimi kapsamında elektronik çevrim içi denetim faaliyeti işletmede entegre olarak uygulanmasına imkan sağlar. Sürekli denetim geleneksel finansal tablo bakiyelerinin denetimden, sistemsal ve operasyonel denetime doğru değişimi ifade etmektedir.

Aldhizer ve Cashell (2006) çalışmalarında denetim kanıt toplama sürecinde manuel yapılan nakit ve hesap bakiyelerini teyit edilmesi işleminde karşılaşılan yolsuzluklardan dolayı onay işlemlerini otomatikleştirilmesine yönelik inceleme yapmışlardır. Manuel onay sürecinde kimlik doğrulama zorluğu ve denetimini verimliliği ile ilgili sınırlamalar mevcuttur. Otomatik onaylama süreci ile bilgi gizliliği ve güvenliğinin sağlanması, katılımcıların kimlik yerinin doğrulanması faktörlerini taşımaktadır. Dolayısıyla manuel onaya göre sahtekarlık riskinin azaltılması, geliştirilmiş denetim verimliliği ve standartlara daha fazla uyum gibi avantajları bulunmaktadır. Capital Confirmation inc. şirketi otomatik onay için geliştirilmiş altyapı sunmakta olup çeşitli muhasebe kuruluşları bu sistemi kullanmaya başlamış olup gelecek vaat eden uygulama olmuştur. Otomatik onay sürecinde 128 bit güvenli soket şifreleme kullanılarak verilerin gizliliği ve erişimde güvenlik sağlaması söz konusu olabilmektedir.

Çağlar (2011) çalışmasında elektronik vergi denetim sisteminin kayıt dışı ekonominin önüne geçmek için eksikliklerine ve nasıl geliştirilebileceğine yönelik öneriler geliştirilmiştir. E-fatura ve E-defter uygulamalarının uygulamaya konulması ve yaygınlaştırılması, mükelleflerin dijitalleşmeye uyumlarının teşvik edilmesi ve vergide sadeleşme basitleştirme çalışmaları yapılması öne çıkan önerilerdir. Ekonomideki tüm mal ve para hareketlerinin takip edilebilir olması kayıt dışı ekonomiyi azaltacaktır. Dolayısıyla gerekli altyapı çalışmaları yapılarak tüm ekonomideki faktörlerin uyumu ön planda tutacak uygulamalar yapılması gereklidir.

Özer (2012) çalışmasında belgesiz kayıt ortamında denetim konusu işlenmiş ve fiziki kağıt kullanılarak yapılacak denetimlerdeki güçlüğü önüne geçmek amaçlanmıştır. Diğer taraftan bilgi teknolojilerinin gelişmesi ile ülkemizde ticari defterlerin dijitalleşmesi belgesiz ortamda denetim süreci için önemli unsur olarak görülmüştür. Bu denetim sürecinde dijital ortamda elde edilen veriler çeşitli algoritmalar ile incelemelere tabi tutularak işletme hakkında ön denetim raporunun hazırlanmasına ilişkin hususlar belirtilmiştir.

Chan ve Vasarhelyi (2011) çalışmalarında gerçek zamanlı güvence için sürekli denetimin gerekliliği bahsedilerek teknoloji ve otomasyon ile sürekli denetimin getirdiği yenilikler paradigmatik olarak ve güvence konusu metodolojik öneri getirilerek incelenmiştir. İzleme ve test için sürekli denetimde veri modelleme ve veri analizi her bir işleme ve her bir hesap bakiyesine uygulandığı için yönetimin iddialarına karşı kapsamlı güvence elde edilmesine neden olur. Döngüsel yaklaşım ile hesaplar arasındaki ilişki potansiyel riskli alanları izlenmesi ve değerlendirilmesi ile yönetim tarafından yapılan hata ve hileli işlemlerin tespit edilmesinde fayda sağlar.

Boydaş Hazar (2013) çalışmasında ACL denetim yazılımı ile sürekli denetim uygulanmasını içeren uygulama geliştirilerek işletmede genel olarak değişiklik yapılmadan etkinlik elde edebileceği gösterilmiştir. Araç takip sistemleri üretmekte olan bir şirkette satın alma döngüsü ACL yazılımı kullanılarak sürekli denetim konusunda faaliyetler yürütülmüştür. Sürekli denetim faaliyetinin işletmede yapılan bu uygulama ile denetim sürecinin hızlı güvenilir şekilde dijital ortamlarda yapılması sağlanmıştır. Bu sistemin işletmelerde uygulanmasında karşılaşılan büyük zorluk fayda-maliyet ilişkisidir.

Lewis vd. (2014) çalışmalarında bilgi teknolojisindeki gelişmeler kapsamında hükümetlerin finansal tablolar denetiminde kullanılan tekniklerinin modernize

edilmesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Talep edilen formatlarda sunulacak finansal tablo veri kaynakları sayesinde hükümetlerin finansal tablolarda denetim süreçlerini yürütebileceği ifade edilmiştir. Kamu tarafından yapılacak bu dijital denetimler yüksek düzeyde hesap verilebilirlik ve şeffaflık oluşturur.

Rikhardsson ve Dull (2016) çalışmalarında sürekli denetim süreci İzlanda'da faaliyet gösteren yedi küçük işletmede uygulaması ve etkileri incelenmiştir. Sürekli denetim faaliyetleri iç denetim departmanı değil finans veya bilgi işlem departmanı tarafından yürütülmekte. Teknolojiyi veri kalitesini iyileştirmek için araç olarak kullanılması sonucu her şeyin doğrulanması öncelik kazanmıştır. Sürekli denetimde algılanan fayda maliyet, gelir, verimlilik ve karar verme olarak gruplandırılmıştır. Yapılan çalışma neticesinde sürekli denetim faaliyetleri küçük işletmelerde; teknolojiyi belirli bir sorunu çözmede araç olarak kullandıkları, iç denetim birimi olmadığı, sürekli denetimi bilgi teknolojisi gibi algılanması, daha gelişmiş denetim imkanı olmaması, verilere olan güvenin artması olarak sıralanmaktadır.

Kıymetli Şen (2016) çalışmasında sürekli denetim olgusu kavramsal olarak açıklanarak bağımsız denetim sürecindeki konumu ve Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) hakkında bilgi vermiştir. Geleneksel denetim anlayışı finansal tablolara yönelik güvence faaliyetini kapsarken sürekli denetimde ise veri kalitesi ve gerçek zamanlı veri sunumunu kapsar. Dijitalleşme ve otomasyonu kullanarak geleneksel denetime göre avantajlı olurken muhasebe bilgi sistemine girilen verilerde oluşabilecek aksaklıklar dezavantaj üretir. Sürekli denetim faaliyeti neticesinde finansal tabloların XBRL formatında hazırlanması ve yayımlanması denetim sürecinde yarar sağlar.

Appelbaum (2016) çalışmasında kamu denetiminde veri kaynaklarının, denetim kanıtlarının doğruluğu ve güvenilirliği konularında büyük veri kaynağı olgularına ilişkin kavramsal bilgiler yer almaktadır. Büyük veri kaynağından denetim kanıtı elde etme konusunda büyük veri kaynağı kara kutusu şeklinde daha önce tanımlanan sürece göre güvenilir kanıt elde etme konusunda öneriler geliştirilmiştir. Log kayıtlarının tutulması, büyük veri kaynağından verilerin salt okunur şeklinde olması ve denetim sorguları için basitleştirme öngörülmüştür.

Dai ve Vasarhelyi (2016) çalışmalarında Endüstri 4.0'ın denetim mesleği üzerindeki etkileri incelenmiştir. Denetim 4.0 kavramı, standartları, ilkeleri ve teknoloji ortaya konularak denetim sürecinin evrimi irdelenmiştir. Denetimdeki değişimin süreçleri ayna dünyalar, birbirine bağlı kuruluşlar, gerçek ve ayna

dünyaların birleştirilmesi başlıklarında incelenmiştir. Denetim 4.0'a geçiş; zorluklar, uyum, dijital verilere izinsiz erişim, güvenlik ve standart veri kaynağı oluşturulması şeklinde tespit edilmiştir. Teknolojinin denetimde kullanımı sosyo-teknik sistemlerin yavaş evrimi ve teknolojik sürekli değişimin isteksizliği zorluk oluşturmaktadır. Ancak bu sürecin hızlanması farklı paydaşlardan gelen baskı, rekabetçi maliyet baskıları, kolaylaştırıcı uygulamaların geliştirilmesi ve farklı ülkelerde ilerici mevzuat yer alması katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Denetim 4.0 ile sadece finansal değil finansal olmayan bilgiler ile analitikler kurulacağından dış, iç ve uzman güvence denetim türlerinde otomatikleşme sağlanacaktır.

Solieri ve Hodowanitz (2016) çalışmalarında ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından Denetim Standardı 67'nin 330 nolu onay süreci başlıklı bölümü finansal tablo bakiyelerinin doğrulanmasında esas alınan sürecin otomatik onayları zorunlu olacak şekilde güncellenmesi incelenmiştir. Ekim 2011'de MF Global firmasının onaylama sürecindeki 1.6 milyar dolarlık sahtekarlığının ortaya çıkmasından sonra 2012 yılında onay sürecinde Vadeli İşlem Piyasası firmaları için confirmation.com aracılığıyla doğrulanması zorunlu hale gelmiştir. Geleneksel kağıt tabanlı ile otomatik onay süreci karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Geleneksel onaylama sürecinde denetçiyi ve tarafların kolaylıkla aldatılması, denetçinin mesleki şüpheciliğini yeterince ifade edememesi gibi durumlar sıklıkla karşılaşılmaktadır. Sahte iletişim kanallarının üretilmesi de söz konusu olunca üçüncü bir tarafın confirmation.com gibi onaylama sürecine müdahil olması sayesinde yolsuzlukların önlenmesi görülmektedir.

Dai (2017) çalışmasında Endüstri 4.0, blockchain ve mevcut dijital denetim uygulamaların muhasebe ve güvence sistemine etkileri, uyarlanması tartışılmış ve uygulama tabanlı denetim sistemi geliştirilmiştir. Blockchain ile gerçek, zamanlı, güvenilir ve şeffaf muhasebe eko sisteminde elde edilen verilerin Denetim 4.0 uygulamalarında zamanında, gerçekçi ve otomatik bir güvence sistemi dönüşümü ifade edilmiştir. Dijital denetim uygulamalarında işletmelerin teknolojiye uyum sağlamadaki güçlüğü olması sebebiyle uygulama alanı kısıtlı olabilmektedir.

Uzun Kocamış ve Kekeç (2017) çalışmalarında Dünya'da ve Türkiye'de dijital vergi uygulamalarına değinerek vergi denetim kavramı ve e-denetime geçiş süreci anlatılmıştır. Veri madenciliği ve çeşitli iş zekası uygulamaları ile oluşturulacak alt yapı vergi denetimlerinin şeffaf, esnek ve kolay analiz edilebilir

olmasını sağlar. Vergilendirmede etkin denetim anlayışının hakim olması adil vergilemeyi getirebilir.

Ünal (2018) çalışmasında Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) kapsamında yapılan elektronik uygulamalarının vergi denetimlerine etkisi araştırılmak üzere Adana, Mersin ve Osmaniye'deki Vergi Müfettişleri ve yardımcıları ile meslek mensuplarından 335 kişiye anket uygulanarak araştırma yapmıştır. Elde edilen sonuçlara göre elektronik uygulamaların vergi denetiminde olumlu etkileri olduğu kanaatine varılmıştır. Vergi denetiminde elektronik uygulamalar ile denetimde önleme fonksiyonu, hata ve hileleri tespiti olguları ankete katılanlar tarafından olumlu katkıları olduğu görülmektedir.

Moffit vd. (2018) çalışmalarında Robotik Proses Otomasyonunun (RPA) denetim faaliyetlerinde uygulamaları incelenmiştir. Hesap mutabakatları, analitik onaylar gibi süreçlerin bu otomasyon çerçevesinde İdea, Excel, Phyton gibi araçlar kullanarak nasıl yapılabileceği ifade edilmiştir. İlgili yazılımlara verilerin standart bir şablonda yüklenmesi elektronik denetim kanıtı elde etmenin birincil önceliğidir. RPA ile talep edilen denetim görevinde tüm popülasyonun incelenmesi geri bildirim alacağından şüpheli olup önemsiz durumlarında tespit edilmesinde faydalı olacaktır. Düşük seviyeli, sıradan ve orta düzey tekrarlayan olaylarda RPA'nın kullanımı tercih edilebilir.

Gonzalez ve Hoffman (2018) çalışmalarında sürekli ve gecikmeli raporlama bildirimlerinin denetlenenlerin sahtekarlık yapma algısı ve hileli davranışları üzerindeki etkisinin izleme sisteminin etkisini araştırmak için deney tasarlamışlardır. Çalışmada geliştirilen hipotezler büyük bir üniversitenin deneysel veri havuzundan 20-29 yaş aralığında 96 kişi seçilmiş olup, 90 dakikalık birkaç oturum yapılarak test edilmiştir. Denetim sonuçlarının erken ve sık bildirimin sahtekarlığı caydırmak için her zaman yarar sağlamadığı görülürken zayıf olan izleme sistemlerinde sahtekarlık yapma eğiliminde artış bulunmuştur. Gecikmeli bildirimle kıyasla zayıf izleme sistemlerinde erken bildirim sahtekarlık riskini arttırmaktadır.

Calayoglu (2019) çalışmasında elektronik vergi denetiminin ülkemizdeki uygulamaları bahsedilerek tam elektronik vergi denetimi anlayışı açıklanmıştır. Avrupa birliğinden uygulanmakta olan Fiscalis programlarına adaptasyon süreci ile vergi uygulamaları dijitalleşecek risk odaklı hale getirecektir. Vergi denetimlerinin dijital ortamlarda yapılabilmesi için bazı standart formlar kullanılmakta olup bunlar e-defter, e-belgeler ve Standart Vergi Denetim Dosyaları (SAF-T) gibidir. Bu dijital

ortamdaki e-belgeler ve e-defterler gibi verilerden faydalanılarak Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) sayesinde dijital ortamda denetim yapılabilir. Vergi denetiminin geniş kitlelere yayılımı vergi toplama gününün artmasına, kayıt dışı ekonominin engellenmesine ve vergi adaletini sağlamaya yönelik fayda sağlayacaktır.

Literatür tarama çalışmalarına göre özet olarak şu sonuçlar tespit edilmiştir;

- E-belgeler, e-defterler ve dijital ortama taşınan standart şablondaki veriler sayesinde elektronik vergi denetimlerinde ve risk analizleri ile yolsuzlukların önüne geçebilir (Calayoğlu, 2019; Çağlar, 2011; Lewis vd. 2014; Uzun Kocamış ve Kekeç, 2017).
- Belgesiz ortamda yapılacak denetimler neticesinde ön denetim raporları hazırlanabilir ve bu rapor yapılacak denetimlerde fayda sağlayabilir (Özer, 2012).
- Denetim 4.0'a geçiş süreci sosyo-teknik sistemlerin yavaş gelişmesinden dolayı tüm işletmelerde uyum sürecinde zorluk yaşanabileceği (Dai ve Vasarhelyi, 2016; Dai ve Vasarhelyi, 2017).
- Geleneksel denetim faaliyetlerinde manuel ortamlarda yapılan hesap mutabakatlarının elektronik ortamda confirmation.com gibi siteler aracılığıyla yapılması sahtekarlıkları önleyebilmekte (Aldhizer ve Cashell, 2006; Solieri ve Hodowanitz, 2016).
- Sürekli denetim geleneksel finansal tabloların denetimden ile operasyonel denetimin süreçlerini kapsamı ve gerçek zamanlı teyit ve raporlama sunduğu için raporlara güven seviyesi yükselebilmektedir. (Boydaş Hazar, 2013; Chan ve Vasarhelyi, 2011; Rezaee vd., 2002; Rikhardsson ve Dull, 2016).
- İzleme sisteminin zayıf ya da güçlü olması sahtekarlık eğilimlerinde gerçek zamanlı veya gecikmeli denetim raporlama süreci neticesine göre algı farklılığı oluşturmaktadır (Gonzalez ve Hoffman, 2018).

Dijitalleşme ile bağımsız denetim ve vergi denetim süreçlerinde elektronik ortamda yapılma ihtiyacını gidermek için yapılan çalışmalar gösteriyor ki dijitalleşmenin yayılımı ile güvence sistemi arasında doğru orantılı ilişki bulunmaktadır. Yapılan çalışmalarda belirli teknolojik yenilikler, confirmation.com, SAF-T, e-defterler, e-belgeler gibi araçlar kullanılarak denetim süreci irdelenmiştir.

Çalışmamızın konusu olan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin halen kağıt ortamda tuttıkları envanter defterinin dijitalleşerek denetim sistemine entegre edilmesine yönelik daha önce hiç çalışma yapılmamıştır. Bu yönü ile yapılacak çalışma ile işletmelere ek yükümlülük getirilmeden ticari defterlerdeki dijital dönüşüm tamamlanması ve literatüre katkı sağlayacaktır. EK A.1.'de yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Elektronik Belge ve Defter Uygulamaları Müdürlüğü yazısına göre envanter defterinin dijitalleşmesine yönelik hali hazırda çalışma bulunmadığı ancak ilerleyen zamanlarda yapılması planlanmaktadır. Dolayısıyla yapılacak bu çalışma GİB'na ve Vergi Denetim Kuruluna (VDK) öneri olarak sunulması planlanmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE DENETİMİ VE FİNANSAL TABLOLAR

3.1. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanan, işletmenin mali durumunu, karlılığını ve kullandığı fonların kaynağı hakkında bilgi verir. Finansal tablolar Bilanço, Gelir Tablosu, Satışların Maliyeti Tablosu, Fon Akım Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Öz Kaynak Değişim Tablosu ve Kar Dağıtım Tablosu'dur (Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 3). Finansal tablolar muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve derlenen bilgilerin belirli zaman aralıklarıyla kullanıcılara finansal durum, finansal faaliyet ve nakit akışları amaçları doğrultusunda sunularak karar alma ve bir yargıya varmada kullanılan bilgi verme aracıdır.

Finansal tablolarda yer alan bilgiler; kanıtlanabilir, tarafsız ve olayı temsilde doğruluk unsurları ile güvenilir olmalıdır (Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 39). İlgililere sunulacak finansal raporlarda verilerdeki sapmalar karar vericilerin işletme hakkında yanlış varsayımlarda bulunmalarına ve bu doğrultuda karar almalarına neden olabilir. Finansal tabloların hazırlanması sürecinde, yarar fayda ilişkisi, önemlilik, anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygun olma, güvenilirlikte karşılaştırılabilirlik hususlarına dikkat edilmelidir (Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 40). Muhasebe bilgi sistemlerindeki dijitalleşme eğilimleri finansal tablolar kaynağı verilerin fiziki ortamlara göre ulaşımını ve denetimini kolay hale getirebilmektedir.

3.1.1. Finansal Tablo Türleri

Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler ve teşebbüsler vergi kanun ve düzenlemelere uygun olarak vergi matrahını tespit ederek finansal raporlarını buna göre hazırlamaktadırlar. Bağımsız denetime tabi işletmeler bu finansal raporlara ilaveten KGK tarafından yayımlanan esaslar doğrultusunda da finansal raporlar hazırlaması gerekmektedir (TTK, 2011, md.88). Finansal tablo türleri, vergi

mevzuatı hükümlerine ve uluslararası finansal raporlama standartlarına göre olmak üzere iki kısımda incelenecektir.

3.1.1.1. Vergi Mevzuatı Hükümlerine Göre Finansal Tablolar

213 sayılı Vergi Usul Kanununu 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) mali tablolara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemenin amacı, “bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır” (MSUGT, 1992). Mali tablolar 1 Sıra No'lu MSUGT'da temel ve diğer mali tablolar olarak iki kısımda sınıflandırılmış olup Tablo 3.1'de yer almaktadır. Temel mali tablolar tüm bilanço esasına göre defter tutanları kapsamakta olup, diğer mali tablolar ise belli aktif toplamı ve ticari faaliyet hacmini aşanları düzenlemek zorundadır.

Tablo 3.1. Finansal Tablo Türleri

Temel Mali Tablolar	Diğer Mali Tablolar
Bilanço Gelir Tablosu	Satışların Maliyeti Tablosu
	Fon Akım Tablosu
	Nakit Akım Tablosu
	Kar Dağıtım Tablosu
	Öz Kaynaklar Dağıtım

Muhasebe sürecinde geri bildirimlerin tespit edildiği raporlamalar neticesinde işletmelerin kaynak arayışlarında en önemli araç görevi görmektedir. Dolayısıyla bu durum küresel hale gelmek isteyen işletmelerde vergi matrahının tespitinde yönelik finansal raporlamalarının uluslararası boyuta doğru evrilmesine neden olmaktadır.

3.1.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Finansal Tablolar

Uluslararası finansal raporlama süreci Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurumu tarafından yayımlanan; uluslararası muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama standartları ve uygulama kılavuzlarından oluşan veri setinden faydalanılmaktadır (IFRS(a), 2020). Dünya üzerindeki 93 menkul kıymet borsalarında işlem gören 29.000 yerli firma UFRS ye kullanmaktadır (IFRS(b), 2020). Uluslararası finansal raporlama ekonomik piyasalarda şeffaflık, hesap verilebilirlik ve verimlilik ilkelerini gütmektedir. Ekonomik bilinçli kararların alınması, emanet edilen paranın yönetimindeki bilgi boşluğunun doldurulması, yatırımcıların risk ve fırsatları görmesi, ortak muhasebe dilinin kullanımı ile raporlama maliyetinin düşürülmesi ve sermaye maliyetini azaltmak bu ilkelerin görevleridir (IFRS(c), 2020).

Ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standardı 1 Finansal Tabloların Sunuluşunda uluslararası finansal raporlamalar için düzenlemeler yapılmıştır. Finansal şu hususlarda bilgi sağlar; Varlıklar, Yükümlülükler, Özkaynaklar, Kazanç ve kayıplar dâhil, Gelir ve Giderler, Ortakların Ortaklık sıfatıyla yaptığı katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve nakit akışlarını içerir (TMS1, 2005). İlgili standart da tam bir finansal tablolar seti şu şekilde yer almaktadır;

1. Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
2. Döneme ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu,
3. Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
4. Döneme ait nakit akış tablosu,
5. Önemli muhasebe politikalarını ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlar,
6. İşletmenin, bir muhasebe politikasını geriye dönük uygulaması veya finansal tablo kalemlerinde geriye dönük bir düzeltme yapması ya da 40A-40D paragrafları uyarınca finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırması durumunda bir önceki dönemin başına ait finansal durum tablosu.

Vergi düzenlemelerine göre hazırlanan bilanço ve gelir tablosu burada sırasıyla, dönem sonuna ait finansal durum tablosu ve döneme ait kâr veya zarar ve

diğer kapsamlı gelir tablosu olarak karşımıza çıkmaktadır. Dijitalleşen çağımız uluslararası finansal raporlama ile ortak muhasebe dili kullanımının yaygınlaşması, yatırımcıların şeffaf bir çerçevede bilgiye erişimi ve hesap verilebilir çerçeve sunmasında önemli etkisi bulunmaktadır.

3.2. MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

Muhasebe denetimi, “iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Güredin, 2010, s. 11).

Muhasebenin tümevarımcı ve pragmatik yaklaşımlar içermesi uygulamaların sürekli olarak gelişmesine ve değişiminde rol oynar (Sevilengül, 2008, s. 22). İşlem yoğunluğu ve karmaşıklığı, ilgi duyanların çoğunluğunun işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimleri nedeniyle muhasebe bilgilerinin güvenilir olmama olasılığı bulunmaktadır (Bozkurt, 2018, s. 25). Bu nedenle muhasebe süreçlerinde üretilen bilginin risk taşıması muhtemeldir. Ortaya çıkan bilgi riskinin azaltılmasında izlenecek yöntemler; ilgililerin işletmeyi denetlemesi, ilgililerin ve yönetimin riske ait sorumluluğu üstlenmesi ve ilgililere denetlenmiş finansal raporların sunumu şeklindedir (Bozkurt, 2018, s. 25-26). İleri sürülen bilgi riskini azaltıcı unsurlardan denetlenmiş finansal raporlamalar ilgi duyanlar tarafından kabul görmüş ve günümüzde VDK, KGK, Sermaye Piyasası Kurumu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu gibi kamu kurum ve kuruluşları bu amaç doğrultusunda ölçütleri belirleyen kurumlardır.

Muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen raporlar bilanço bakiyelerinin gerçekten var olduğu, gelir tablosundaki işlemlerin gerçekleştiği, finansal tablo açıklamalarının düzenlemelere uygunluğu gibi yönetimin iddialarını içerdiğinden denetim faaliyetleri bunların doğrulanması ya da çürütülmesi görevini yerine getirir (Louwers vd. 2018, s. 5). İspatlanması gereken hususlar ile ilgili olarak ölçütlere uygun kanıt toplaması ve değerlendirme sürecinde denetçilerin mesleki şüphecilik ve mesleki muhakeme uygulamalarını taşımaları gereklidir (Louwers vd. 2018, s. 48). Denetçi genellikle kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında; müşterinin işi hakkında bilgi edinme, fiziksel varlıkların gözetimi, yöneticilerin soruşturulması, üçüncü taraf onayları ve belgelerin fiziki incelemelerini yapar (Louwers vd. 2018, s. 6).

Muhasebe denetimi sistematik süreç olarak tanımlanması itibariyle, en temel süreç girdi, işlem ve sonuç aşamaları görülebilmektedir. İlke, kuram, ölçütler ve işlemler denetimin temelini oluştururken bu hususlarda teknolojik gelişmeler karşısında zorluk oluşturduğu için sürekli bunlarda kendilerini revize ederek güncelliğini sürdürmektedir. Muhasebe bilgi sistemlerinin çıktıları olan raporla olan güvensizlik denetlenme ihtiyacını tetiklemiş ve sürekli değişen çerçeve dahilinde ortaya atılan iddiaların doğruluğu araştırılması gereklilik halini almıştır. Denetim sürecinin çıktısı bilgi riskini en aza indirmek isteyenlere sunularak işletme hakkında makul güvenceye itimat ederek işletme hakkında ilgili raporu karar alma süreçlerine dahil etmektedir.

3.2.1. Denetimin Konusuna Göre Sınıflandırma

Genel olarak konusuna göre üç farklı alanda denetim çalışması yapılmakta olup bunlar; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

3.2.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

”İşletmenin mali tablolarının mali durum ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtip yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaya finansal tablolar denetimi olarak tanımlanır” (Bozkurt, 2018, s. 33). Denetçi bir görüşe ulaşmak için bütün olarak finansal tabloların hata veya hile nedeniyle önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde eder (Louwers vd. 2018, s. 48).

Finansal tablo denetimleri genel amaçla tüm grupların bilgisine sunulacağı varsayımında yapılır (Güredin, 2010, s. 16). Finansal tablolar denetiminin genel özellikleri şöyledir (Bozkurt, 2018, s. 35);

1. Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır,
2. Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız kişiliğe sahiptir,
3. Amaç mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır,
4. Denetçi tarafından mali tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek var olan hatalar üzerinde durulmamaktadır,

5. Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

Finansal tabloların denetimi yönetimin çeşitli iddialarının incelenmesinde denetçi tarafından dikkat edilecek hususlar; varlık ve oluşum, haklar ve yükümlülükler, tamlık, değerlendirme ve tahsis, sunum ve açıklama konularıdır. Denetçinin mesleki şüphecilik ile sorgulayıcı bir zihin ve eleştirel kanıt toplayarak tarafsız ve objektif denetim sürecinin yürütmelidir (Louwers vd. 2018, s. 14). Finansal tablolar denetiminde sunulan rapor, ilgi duyanların hatalı karar almasına neden olabilecek hususları içermemelidir.

3.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Üst kuruluşlarca saptanmış kurallara uyulup uyulmadığını araştırılması işlemine uygunluk denetimi denmektedir. İşletmeler için üst kuruluş işletmenin kendi içerisinde yöneticiler veya sahipleri olabileceği gibi işletme dışında devlet kurumları, uluslararası kurumlar gibidir. Uygunluk denetimi neticesindeki rapor geniş kitleleri değil denetimi yapan kuruma bağlı olarak kısıtlı çerçevede için yapılır (Güredin, 2010, s. 17).

3.2.1.3. Faaliyet Denetimi

İşletme faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğinin tespit edilmesi ve iyileştirilmesi için önerilerde bulunması. Finansal ve finansal olmayan hür türlü konu faaliyet denetimi kapsamına girmektedir. Bu denetim genelde iç denetçi ya da kamu denetçileri tarafından yapılabilir. Bu denetimde ölçüt denetim faaliyetini yapan kurum tarafından belirlenen esaslar oluşturmaktadır (Güredin, 2010, s. 19).

Faaliyet denetiminin uygulama alanına işletmenin örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları ve bilgi işlem faaliyetleri girmektedir. Bu nedenle diğer denetim türlerine göre karmaşık ve ölçütler daha soyut olup genel olarak kullanılan ölçütler; bütçeler, başarı ölçütleri, oranlar, sektör ortalamalarıdır (Bozkurt, 2018, s. 35).

3.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetlerini yerine getiren kişilerin temel özellikleri, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki değerleri taşıyan ve çalışmalarında gerekli özeni gösteren kişilerdir. Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılmış olup Tablo 3.2’de ifade edilmektedir (Güredin, 2010, s. 19).

Tablo 3.2. Denetim ve Denetçi Sınıflandırılması

Denetim Türü	Denetim Konusu	Denetçi Statüsü
İç Denetim	Uygunluk Denetimi Faaliyet Denetimi	İşletme İçi Denetçi İşletme Dışı Denetçi
Kamu Denetimi	Finansal Tablolar Denetimi Uygunluk Denetimi Faaliyet Denetimi	Kamu Görevlisi Denetçiler Yetkilendirilen YMM'ler
Bağımsız Denetim	Finansal Tablo Denetimi Diğer Özel Denetimler	KGK Tarafından Yetkilendirilen Bağımsız Denetçiler

Denetçiler icra ettikleri denetim faaliyetinin türe göre genel bilgilerin yanında özel niteliklere sahip olmalıdır. Uygunluk denetimin yapan kamu denetçilerin ilgili hukuki düzenlemelere muvaffak olması, faaliyet denetimi yapanların ilgili işletmenin sektörü, işleyişi ve bağımsız denetim yapanların uluslararası raporlama standartlarına hakim olması gibi nitelikleri taşımalıdır.

3.3. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE UYGULAMALAR

Muhasebe uygulamalarında tümevarımcı ve faydacı yaklaşımlarla elde edilen finansal raporlar bilgi, kontrol ve öngörme aracı olarak kullanılmaktadır (Sevilengül, 2008, s. 17). Finansal tablolar denetiminde muhasebenin bu yaklaşımı, denetçinin makul güvenceye göre denetim sürecini planlamasından anlaşılmaktadır.

Finansal tabloların amaçlarına uygun olarak sunumun gerçekleştirilmesinde belirli bir çerçevede denetime tabi tutulması yolu ile bilgiye olan güven sağlanır. Denetim sürecinde denetçi, yönetimin var olma ve oluşma, bütünlük, haklar ve yükümlülükler, değerlendirme ve dağıtım, sunum ve açıklama iddialarının doğruluğuna yönelik çalışmalar yapar (Bozkurt, 2018, s. 54-55). Finansal tabloların denetimde

denetçi makul güvenceye ulaşmak için aşağıdaki süreçleri esas almaktadır (Louwers vd. 2018, s. 49);

1. Müşteri seçimi ve işin planlanması,
2. Denetim de uygun önemlilik seviyesini belirler,
3. Dolandırıcılık veya hata nedeniyle işletmenin iç kontrolü de dahil olmak üzere işletmenin ve çevresinin anlaşılmasına dayanarak önemli yanlışlık risklerini tanımlar ve değerlendirir,
4. Risk değerlendirirken risklere uygun yanıtlar tasarlayarak önemli yanlışlıkların olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.
5. Denetimin tamamlanması ve raporlama

Denetçi işletme yönetimi tarafından sunulan iddiaların doğru olup olmadığını ortaya koyabilecek bu çalışmaların hedefleri şunlardır; gerçeklik, bütünlük, sahiplik, değerlendirme, sınıflandırma, hesap kesimi, mekanik doğruluk, sunuş (Bozkurt, 2018, s. 56-57). Denetime tabi tutulacak işletmenin iç kontrol sistemine sahip olması elde edilen bilgilere olan güveni arttıracığından risk değerlendirme ve kanıt toplama faaliyetleri ile ters orantıda ilişkilidir. Finansal tabloların denetimde uygulamalar genel olarak müşteri kabulü, önemlilik ve risk değerlendirme, denetim kanıtı, denetim raporunun tamamlanması ve denetim raporu şeklinde incelenecektir.

3.3.1. Müşteri Kabulü

İşletme ile denetim faaliyetlerini icra edecek kurum ya da kişiler ile aralarında güvence sözleşmesi kurulmaktadır. Bu sözleşme ile ilgili denetim firması denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkında neticeye varıp finansal tablolar hakkında makul güvence verecektir. 210 numaralı Bağımsız Denetim Standartlarında denetimin ön şartı olarak finansal raporlama çevresi ve yönetim sorumlulukları üzerinde incelemeler yer almaktadır. Buradan hareketle denetime tabi unsurların kaynağına doğru çerçevede her türlü bilgi ve belgenin saklanmaması şeffaflık içerisinde denetim faaliyetlerinin yürütüleceği denetlenecek firma tarafından denetçiye verilecek teminat şeklinde görülmektedir. Denetim ön koşulu mütakiben denetim sözleşmesinin kurulması gerçekleşmektedir. Bu denetim sözleşmesinde; denetimin konusu ve kapsamı, denetimin amacı, denetim şirketinin sorumlulukları, mesleki sorumluluk sigortası, müşterinin sorumlulukları, ücret, faturalandırma ve

diğer özel şartlar, denetim ekibi, yedek denetçiler ve raporlama konularına yer almaktadır (BDS 210, 2013, s. 20-24).

3.3.2. Önemlilik ve Risk Değerlendirmesi

Denetim faaliyetlerinde önemlilik ve risk unsurları denetimin planlanması ve kanıtının miktarı, zamanını, yerini, türünü ve kriterini belirlediğinden dolayı zorunlu bir süreçtir (Güredin, 2010, s. 215). Önemlilik, “bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek” olan bir denetim hedefinin bir parçası olarak kabul edilmektedir. Önemlilik denetçinin yargısına bağlı olarak genellikle net gelir, satış veya gelir ve toplam varlıklar gibi önemli finansal tablo alt toplamalarının yüzdelere dayanılarak belirlenir. Denetçiler, yalnızca işletmenin finansal tablolarına ilişkin yanlış beyanların tespit edildiğine dair makul güvence sağlamaktan sorumlu olduğundan finansal tablolar için önemli olmayan yanlışlıkların tespitinden sorumlu değildir (Louwers vd. 2018, s. 50).

Denetim raporunda olumlu görüş ile makul güvence yargısına ulaşılmaktadır, bu durum ile denetçinin sorumluluğu önemli finansal bilgiler ile sınırlı olduğu anlamına gelmektedir. Ayrıca mutlak güvence için işin niteliği gereği tüm işlemlerin kontrolü mümkün olmaması da denetim görüşüne ulaşırken karşılaşılan sınırlamadır (Güredin, 2010, s. 213). Bir hata veya düzensizlik mali tablo kullanıcılarının verecekleri kararlarda etkileme olasılığı var ise bu olgu önemlidir. Denetçiler denetim sürecinde önemlilik kavramını göz önünde bulundurlar (Bozkurt, 2018, s. 103). Denetçiler önemli yanlışlık riskinde her hesap için “ne yanlış olabilir?” sorusuna cevap aramalıdır (Louwers vd. 2018, s. 244).

Risk değerlendirme süreci, müşterinin, işletim ortamının ve endüstrisinin anlaşılmasını gerektirir. Buna, müşterinin muhasebe bilgi sistemlerinde faaliyet gösteren ve sonuçta müşterinin finansal tablolarını üreten dahili kontroller de dahildir. Tatmin edici iç kontrol, hesaplardaki sahtekarlık veya hata olasılığını azaltır (Louwers vd. 2018, s. 51).

Denetimde risk içsel, kontrol ve tespit olarak sınıflandırılır. Finansal tabloların önemli ölçüde yanlış hazırlandığı durumlarda denetim ekibinin uygun olmayan bir denetim görüşü sunma olasılığıdır. Yani denetçi bulmadığı önemli yanlışlıklardan dolayı denetim görüşüne etki etmez. Denetim riski bir bütün olarak iddiaları odaklanarak değerlendirirler (Louwers vd. 2018, s.119).

$$\text{Denetim riski} = \text{İçsel risk} \times \text{Kontrol riski} \times \text{Tespit riski}$$

şeklinde hesaplanmaktadır. Denetçilerin belirli bir iddiayı denetlemek veya denetim riskini nispeten düşük bir seviyede tutacak kadar hesaplamamalıdır gerekmedikte olup bu oran %5 ile %11 arasında olmalıdır (Louwers vd. 2018, s. 121). Denetim riski hesaplamasında kullanılan unsurlar hakkında açıklamalar aşağıda yer almaktadır (Louwers vd. 2018, s.120);

İçsel risk, iç kontroller olmadığında maddi hatalar veya sahtekarlıkların finansal tabloları geliştirmek için kullanılan muhasebe sistemine girme olasılığıdır. Denetlenen kurum ile doğrudan ilişkisi olan bu risk işletme içindeki sistem hakkında bilgi edinilmesi yolu ile kanaate varılır.

Kontrol riski, muhasebe sisteminde önemli yanlışlıkların önlenmesi tespit edilememesi olasılığıdır. Müşterinin yanlışlıkları önlemek veya tespit etmek için uygun sistemlere süreçlere ve kontrollere sahipliği ile ilişkilidir. İç kontrol sisteminin etkinliği kontrol riskinin düzeyinde belirleyicidir.

Tespit riski, denetçinin kendi prosedürlerinin muhasebe sistemine ilk olarak girmiş olması ve müşterinin dahili kontrolleri tarafından engellenmemesi ve tespit edilememesi ve düzeltilememesi koşuluyla önemli yanlışlıkların tespit edilememesi olasılığıdır. Denetiminin esas sorumluluğu tespit riskini yöneten ve kuran kanıt toplama prosedürlerinin uygulamaktan sorumludur. Denetçi burada iddiaları doğrudan destekleyen spesifik kanıtlar sağlayan işlem ve bakiyelerin detaylarının test edilmesi ile finansal ve finansal olmayan veriler arasında makul ilişkileri inceleyen maddi analitik prosedürlerini yapar.

Denetim çalışmalarında önemli unsur olan mevcutların tespiti ve planlama tüm denetim sürecinin başlangıç noktası olduğu gözlenmektedir. Denetlenen kurum hakkında elde edilen bilgilere göre işletmenin taşıdığı fırsat ve risklerin belirlenerek denetim yapılacak alana doğru harekete geçilir. Hesapların önemlilikleri ve taşıdıkları risklere göre sınıflama yapılarak denetim kanıtı için çalışmalara başlanmaktadır.

3.3.3. Denetim Kanıtı

Denetçi, denetim görüşünü destekleyen yeterli ve uygun kanıt toplaması gereklidir. Kanıtın uygunluğu için güvenilir ve ilgili olması gereklidir. Güvenilirlikte kanıtın ilgiliği, kanıtın kaynağı, zamanlılık, nesnellik gibi faktörler göz önünüzde bulundurulur (Güredin, 2010, s. 255). Dış kaynaktan tedarik edilenler iç kaynağa

göre daha güvenilirdir. İç kontrol sistemi var ise iç kontrolün olmadığı işletmeleri göre elde edilen kanıt güvenilirdir. Orijinal belge, fotokopi, faks veya elektronik belgeden daha güvenilirdir. Uygunluk kalite ile ilgili iken yeterlilik ise kanıtın kalitesi ne gösterir. Kanıtların yeterliliği ve uygunluğu tespit riski düzeyinin yansıtır (Louwers vd. 2018, s. 53). Dolayısıyla yeterli sayıda kanıt toplama eyleminde önemlilik, risk, nitelik, maliyet, ana kütlenin büyüklüğü ve özelliği dikkate alınır (Bozkurt, 2018, s. 61).

Denetçi denetim görüşüne ulaşmak için maddi yanlışlık riskini kabul edilebilir derecede düşürebilmek için yeterli kanıt toplaması gerekir (Louwers vd. 2018, s. 93). Denetim görüşünü destekleyici kanıt türleri, fiziki kanıtlar, doğrulamalar, belgelenmiş kanıtlar, görsel kanıtlar, matematiksel kanıtlar, analitik kanıtlar, sözlü kanıtlar ve yazılımlı bildirimlerdir (Güredin, 2010, s. 258). Bu kanıtları elde etmek için denetçi şu denetim kanıt toplama tekniklerini kullanır (Bozkurt, 2018, s. 70);

1. Fiziki inceleme tekniği
2. Doğruluk tekniği
3. Belgelerin incelenmesi tekniği
4. Kayıt sürecinin izlenmesi tekniği
5. Yeniden hesaplama tekniği
6. Gözlem tekniği
7. Derinlemesine inceleme tekniği
8. Soruşturma tekniği
9. İlgili hesaplar arası ilişki kurma tekniği
10. Analitik inceleme tekniği

Denetim kanıt toplama tekniklerinden doğruluk ve analitik inceleme tekniği aşağıda detaylı olarak incelenecektir.

Doğrulama yani teyitleme sürecinde denetçinin işletme dışından kanıt elde edeceğinden bu kanıtlara güveni daha yüksektir. Ancak burada denetçi direkt müşteri işletmenin ilişkide olduğu kişilerden bu bilgiyi talep edemeyebilir dolayısıyla denetçi nezaretinde müşteri işletme tarafından gönderiler doğrulama mektuplarında geri dönüşlerin denetçiye yapılması hususu belirtilir (Güredin, 2010, s. 272). İşletmeden bağımsız taraflardan doğrudan yazışma ile onay denetim de kullanılan yaygın bir

prosedür. Varlığın hakların yükümlülüklerle kanıt oluşturur. Dış kaynaktan bilgi edinme bakiyelerin teyidi ile sınırlıdır. Bazı onaylar ise Tablo 3.3’de yer almaktadır.

Tablo 3.3. Dış Kaynaktan Doğrulama Türleri

İlgili Taraf	Doğrulanın Unsur
Bankalar	Nakit ve kredi bakiyeleri
Müşteriler	Alacaklar bakiyeleri
Borçlular	Borç bakiyeleri
Temsilciler	Konsinye stoklarda veya depolarda envanter
Kredi Verenler	Yükümlülükler ve bakiyeler
Sigortalılar	Hayat sigortası sözleşmeleri
Satıcılar	Ödenecek bakiyeleri hesaplar
Kayıt Şirketi	Ödenmemiş hisse senetlerinin sayısı
Avukatlar	Devam eden davalar
Hissedarlar	Elde tutulan menkul kıymetler, sözleşme şartları
Kiraya Verenler	Kiralama şartları

Kaynak : Louwers vd. 2018, s. 97

Denetçinin finansal tablolarda yer almayan varlık ve yükümlülükler bakiyeler teyitlenmesi beklenmez (Louwers vd. 2018, s. 254). Finansal tabloların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin gözden geçirilmesinde analitik inceleme kullanılmaktadır. Denetim sürecinin farklı aşamalarında kullanımı denetçinin amacına bağlıdır. Analitik inceleme yönteminin amaçlı denetim görüşü için kanıt toplamaktır (Güredin, 2010, s. 188). Hesaplardaki önemli farklılıkları araştırıp kanıtlar ile desteklenmesi gereklidir. Geçerli ve güvenilir kanıtlara dayanarak tutarların geçerli finansal raporlama çevresine uygunluğundan emin olmalıdır (Louwers vd. 2018, s. 92). Analitik inceleme prosedürlerinde kullanılan teknikler; trend analizi, karşılaştırmalı tablolar analizi, dikey analiz, oran analizi, ussalık analizleridir (Bozkurt, 2018, s. 167).

Belirlenen denetim riskine göre yapılacak denetim sahasında denetim kanıt toplama teknikleri kullanılarak denetim kanıtı elde edilerek değerlendirilir. Denetim kanıtı denetim görüşüne götüren süreci desteklemesi nedeniyle bu işlemin güvenilir çerçevede yapılması gerekmektedir. Denetim kanıtı beklenen özelliklere sahip olmasının yanında denetçinin mesleki şüphecilik ve muhakeme yeteneği bu süreçte

dikkate alınmalıdır. Denetçi elde ettiği bulgulardan yola çıkarak çeşitli değerlendirmeler yapar ve denetim görüşüne ulaşmaya çalışır.

3.3.4. Denetimin Tamamlanması

Denetim çalışmalarının tamamlanması aşamasında; gelecekteki olası belirsizliklerin gözden geçirilmesi, bilanço tarihinden sonraki önemli olayların gözden geçirilmesi, tamamlayıcı kanıtların toplanması ve sonuçların değerlendirmesi işlemlerinden oluşur (Bozkurt, 2018, s. 352)

Tamamlayıcı kanıtlar, yapılmış denetim süreçleri, belirsizlikler ve gelecek döneme ilişkin olaylara ilişkin olarak toplamaktadır. Bu aşamada yapılacak işlemler şunlardır (Bozkurt, 2018, s. 355);

1. Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması,
2. İşletme sürekliliğinin değerlendirilmesi,
3. İşletmeden güvene mektubu alınması,
4. İşletmeyle ilgili tarafların ilişkilerinin gözden geçirilmesi.

3.3.5. Denetim Raporu

Denetçi tamamlayıcı kanıtların toplanması aşamasını tamamladıktan sonra, denetim görüşü için gereken kanıtların elde edildiğine karar verdiğinde denetim sonuçlarının değerlendirmesine geçilir bu aşamada; çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi, çalışmalar sonrasında hataların değerlendirilmesi ve düzeltilmesi işlemleri yapılır (Bozkurt, 2018, s. 357).

Denetim raporu yapılan tespitlerin önemlilik durumlarına göre şartlı, olumlu, olumsuz ve görüş bildirmekten kaçınmakta şeklinde düzenlenir. Denetim görüşü tespiti yapılırken genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde sapma, devamlılık temelinde sapma, yeterli açıklama ilkesinden sapma, çalışma kapsamında sınırlama ve işletme önündeki belirsizlikler dikkate alınır (Bozkurt, 2018, s. 370).

Finansal tablolar denetimde denetçiler genellikle; Bağımsız denetim raporu, YMM tam tasdik raporu, VDK sınırlı veya tam inceleme raporu şeklinde rapor düzenlenir. Denetim çalışmaları başından sonuna kadar titizlik ile yürütülürken çeşitli standartlar ilkeler ölçütler dikkate alınmaktadır. Bağımsız denetim çalışmaları kapsamında KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarının çevirisi çerçevesinde bağımsız denetçilerin denetim faaliyetlerini yürütmeleri

beklenmektedir. Kamu denetimlerinde ise denetleyici ve düzenleyici hukuki çerçeve dahilinde denetimler yapılmaktadır. Denetim sonucu elde edilen rapora verilen görüşün yüksek güvenilirlikte yapılması beklenmektedir. Ancak tarihsel denetim akışı incelendiğinden artan işlem hacminde tüm işlemlerin denetimi zaman ve maliyet faktörlerini taşıdığından örneklem, test ve analitik incelemeler yapılarak makul güvenceye ulaşılmaktadır. Elde edilen güvencenin paydaşlar, işletmenin sürekliliği ve ülke ekonomisi yönünden aşağıda inceleme yapılacaktır.

3.4. FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE GÜVENCE DÜZEYİ İLİŞKİSİ

Finansal tablolardaki bilgilerden yarar sağlayabilmek için makul derecede güvenilir veri olmalıdır. Güvenilirliğin makul sayılabilmesi için temsilde doğruluk, doğrulanabilir ve tarafsızlık özelliklerine sahip olmalıdır (Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 45). Mali tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve samimi olup olmadığı konusunda bir karara varmak üzere işletme ile ilişkisi olmayan bağımsız kişilerce denetlenmesi gerekmektedir (Gücenme, 2005, s. 17). Denetimde amaç, denetlenen hususların ölçütlere uyumlu doğru ve dürüst olması konusunda yargıya ulaşmaktır. Finansal tablo denetimlerinde denetim görüşündeki makul güvence denetim faaliyetlerindeki sınırlamalardan ötürü ortaya çıkmaktadır. Finansal tablolardaki hata ve yanlışlıkların denetim çalışmasına bağlı olarak tamamen yok edilememesinden dolayı mutlak güvence verilememektedir (Güredin, 2010, s. 213).

Denetim faaliyeti, karar vericilere fayda sağlamak adına bağımsızlık, profesyonel hizmet, bilgi kalitesi ve içeriğinin iyileştirilmesi gibi unsurlara sahip olmalıdır (Louwers vd. 2018, s. 10). Denetim riskinin düşük tutulması ile denetimde verilen güvence düzeyi yükselmektedir, ancak denetçinin vereceği görüş raporun önemli kesitini oluşturur. Finansal tablolar denetimde verilen güvencenin paydaşlar ve işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlar aşağıda incelenecektir.

3.4.1. Paydaşlara Etkisi

Muhasebe faaliyetleri kaydetme, sınıflandırma ve rapor etme ve yorumlama şeklinde gerçekleşir (Sevilengül, 2008, s. 10-11). Raporlama sürecinde finansal tablo kullanıcıları Tablo 3.4'te dolaylı ve dolaysız olarak gruplandırmışlardır;

Tablo 3.4. Dolaylı Finansal Tablo Kullanıcıları

Dolaylı Kullanıcılar	Amaç
İşletme Sahipleri	İşletmeye tahsis ettikleri sermayenin etkinliği
Kredi Kuruluşları ve Şirkete Borç Veren Diğer Kuruluşlar	Sağlanan kredinin geri ödeme olasılığı
Yönetim	İşletme sahiplerine karşı aklanma
İşçiler	Ücret artışı ve tazminatların ödenebilirliğinin güvenceye alınması
Müşteriler	Ticari ilişki düzeyi
Devlet	Verginin alınması ve denetlenmesi, genel ekonomi politikasının saptanması

Kaynak: Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 33

Dolaysız kullanıcılar ise mali analistler, sermaye borsaları, hukukçular, sermaye piyasası düzenleme ve denetleme kuruluşları, mali bilgi yayın organları, ticaret birlikleri, işçi birlikleridir. İşletme ilgilileri kendi yararları doğrultusunda işletmeyle ilgili çeşitli karar alırken işletmeden yeterli miktarda ve güvenilir bilgi elde edilmesi gereklidir (Bozkurt, 2018, s. 25). İşletme paydaşları bağımsız güvence hizmeti verenler tarafından yapılan finansal tablo denetimi sayesinde öne sürülen iddialar hakkında bilgi edinirler (Güredin, 2010, s. 5).

Finansal tablo kullanıcılarının elde edilen veriye güven duymaları neticesi kayıt dışılığın azalması, ekonomiye güvenin artması, kredi maliyetlerinin düşürülmesi, sermayenin etkin kullanımı gibi yararları bulunmaktadır. Finansal tablolar denetiminde genel olarak paydaşlar yönünden güvenin artması için aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır.

1. Yeni düzenlemelerin yapılması (Demirkıran, 2010, s. 128),
2. Bağımsız denetim (Sakin Çapal, 2017, s. 208),
3. Dış denetimin iç denetim ile desteklenmesi (Dağlı, 2011, s. 171),
4. Kaliteli denetim anlayışı (Alpaslan ve Haksever, 2013, s. 67; Sakin, 2018, s. 2464),
5. Şeffaf finansal raporlama (Örerler, 2005, s. 6).

Finansal tablo kullanıcıları kendi amaçları doğrultusunda finansal tablolardan yarar elde etmek için elde edilen verilere güven duymaları gerekmektedir. Bu olay kaliteli iç ve dış denetimler ve şeffaflık çerçevesinde gerçekleştirilen raporlamalar ile mümkün hale gelebilmektedir.

3.4.2. Sürdürülebilirlik

Finansal tablolar işletmenin öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerinin sürdürülebileceği ve devamlılığı varsayımı çerçevesinde muhasebesini tahakkuk esasına göre hazırlanmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010, s. 39). Denetim süreçlerinde ise KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standardı 570 ile bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin bilgiler yer almasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler finansal tablolara güven, şeffaflığın ve iyi niyetin göstergesi olabilir (Demirkol, 2019, s. 488).

İşletmelerin belirsizliklerine ilişkin durumlar genellikle denetçi raporlarında beyan edildiği görülmektedir. İşletme hakkında ortaya atılan savların güvenilir kaynaktan gelmesi işletme lehine olabileceği gibi dezavantajları olabilir. İşletmenin sürekliliği hakkındaki görüş finansal durumu kötü olan şirket açısından iflası hızlandırabilme potansiyeli bulundururken (Almalı, 2009, s. 101). finansal tabloların dış denetim ile doğrulanmış olması borçlanma faiz maliyetini düşürmektedir (Minnis, 2011, s. 497). Dolayısıyla işletmedeki durum tespitleri ve belirsizlikler sürekliliğe doğrudan etkilemesi işletme yöneticileri ve paydaşlar arasında çıkar çatışmasının doğmasına mevcut durumun daha iyi gösterimi gibi durumların karşılaşılması kaçınılmaz hale getirir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

FİNANSAL TABLOLARIN DENETİMİNDE DİJİTAL ENTEGRASYON SÜRECİ

4.1. DİJİTAL DENETİM SÜRECİ

Tarih boyunca girişimcilerin daha çok kaynak bularak kar elde etmek arzusu sürekli ve düzenli raporlamaya sahip güvence denetimlerine olan talebi arttırmıştır (Atabey ve Yılmaz, 2018, s.35). Bilinen tarih kayıtlarına göre M.Ö. 4.000 yıllarında muhasebe denetimine ilişkin kanıtlar bulunmuş olup genellikle tüm işlemlerin denetlendiği ancak Sanayi Devrimi ile artan iş hacmi etkisiyle 1885 yılından sonra maliyet ve zaman kısıtları nedeniyle test etme ve örneklem yöntemleri kullanılmaya başlanmıştır (Sakin, 2018, s. 2464). Sürekli artış gösteren ekonomik faaliyetler neticesine denetimde sapma farklılıkları, hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlıklar gibi olguları azalmak için çeşitli analitik inceleme tekniklerinin kullanımının yaygınlaşması 1970’li yıllardan sonra gerçekleşmiştir (Çalış, 2011, s. 40). Teknolojinin gelişmesinde katkı sağlayan yapay zeka çalışmaları 1943’te başlamasına rağmen belli bir süre aksamalardan sonra ancak 1990’lerden sonra günümüzde endüstri alanındaki uygulamaları ile iş yapış şekillerinde değişimlere neden olmuştur (Erturan ve Ergin, 2018, s. 827; Keskenler ve Keskenler, 2017, s. 16). Endüstrideki değişimler beraberinde geleneksel denetim anlayışına göre daha güvenilir, karşılaştırılabilir, nesnel ve eksiksiz olma gibi avantajları ile dijital sistem araçlarını kullanarak karar verme süreçlerine daha pozitif etki yapabilmektedir (Durmuş vd. 2018, s. 85).

Muhasebe işlemlerinde teknoloji kullanılması işletmelerin finansal raporlama amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için kullandıkları prosedür ve teknikleri etkiler (Louwers vd. 2018, s. 99). Bilgi teknolojilerinin bağımsız denetimde kullanımının yasal mevzuat ile yaygınlaştırılması ve tabana yayılması ile bilgi kullanıcıları daha güvenilir ve doğru finansal ve finansal olmayan bilgiler elde edebilir (Aksoylu ve Tok, 2019, s. 941). Ülkemizde VDK’nun VEDAS aracılığıyla e-belgeler, e-defterleri

ve elektronik ortamdaki beyanlar aracılığıyla elde edilen veriler analize tabi tutulup tespit edilen risk gruplarına göre denetime sevk edilmektedir (Calayoğlu, 2019, s. 155). Kullanım şekillerine göre bakıldığında dijital araçların denetim de geniş çerçeveye sahiptir. Çeşitli dijital araçlar ile denetim değişime uğramış ve her denetim için kendisine fayda verecek unsurları taşımaktadır. Günümüzde denetim sürecinin Denetim 1.0'dan Denetim 4.0'a doğru nasıl değişim gösterdiğine Tablo 4.1'de yer almaktadır.

Tablo 4.1. Denetim Sürecinin Evrimi

Denetim	Denetim Şekli	Denetim Araçları
1.0	Manuel Denetim	Kalem, Hesap Makinesi
2.0	Bilgisayarlı Denetim	Excel, Denetim Yazılımları
3.0	Big Data ve Denetim Analitiği	Analitik Uygulamalar
4.0	Yarı ve kademeli denetim otomasyonu	Sensörler, Nesnelerin İnterneti, Kızılötesi İletişim, GPS

Kaynak: Dai, 2017, s.2

Bilgi teknolojilerindeki gelişme ile manuel denetimden bilgisayarlı denetime ve bundan da otomasyona doğru bir geçiş sürecini görmekteyiz. Denetim 4.0 mevcut prosedürleri otomatikleştirerek, kapsamlarını genişleterek, zamanlamayı kısaltarak ve sonunda genel güvence kalitesini artırarak denetim mesleğini önemli ölçüde değiştirecektir (Dai, 2017, s. 33). Denetimin bu denli hızlı evrilme süreci her ülkenin içinde bulunulan sosyo-ekonomik faktörlere göre değişiklik göstermektedir. Bu çerçevede dijital kontrol sistemlerinin yaygınlaştırılması için Avrupa birliği tarafından yürütülen Fiscalis programları ve OECD tarafından SAF-T şablonu yayımlanmıştır. SAF-T XBRL formatında olmak üzere günlük defter kayıtları, duran varlık hesaplamaları, envanterler, müşteri ve satıcı hesaplarının fatura ve ödeme bilgileri yer almaktadır (OECD, 2010, s. 9-10). Bu SAF-T'nin uygulamasına yönelik olarak VDK Denetim 2.0 projesi kapsamında hazırlık yapmaktadır (VDK, 2018, s. 37).

Bilgisayar destekli denetim teknikleri yazılımı denetim süreçlerinde performans ve kolaylaştırıcı etkileri bulunduğundan denetçiler tarafından talep

görmektedir (Bierstaker vd. 2014, s. 72). Denetim 2.0'dan bu yana kullanılmakta olan Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (BDDT) gelişerek otomasyon halini almaya başlamıştır. BDDT ile fiziki sayım ve denetçinin muhakeme yeteneğini gerektiren konular dışındaki aşağıda yer alan denetim prosedürlerini gerçekleştirmek için kullanılabilir (Louwers vd. 2018, s.103);

1. Yeniden hesaplama,
2. Onaylar confirmation.com gibi siteler aracılığıyla,
3. Tarama, kalite, bütünlük, tutarlılık ve doğruluğun incelenmesi,
4. Analitik prosedürler,
5. Sahtekarlık soruşturması.

Dijitalleşmenin gelişmesi ve sürekli ileriye doğru yol almasında büyük veri analitikleri ile yapılandırılmış ve yapılandırılmamış verilerde denetim de analize tabi tutulabilir hale gelmesi denetimin sadece belirli bir önemlilik ve risk için değil bütün için yapılmaya başlamasını öngörmektedir. Bu çerçevede sürekli denetim kavramı gelişerek ortaya çıkmıştır. Denetimler genellikle yıllık ya da belirli dönemler için yapılmakta ancak XBRL ortamındaki elektronik defterler aracılığıyla sürekli raporlamaların yapılması sürekli denetime olanak imkanı sağlar (Yılmaz, 2014, s. 368). Ülkemizde hali hazırda uygulanmakta olup e-defterlerin uygulama kapsamı 19.10.2019 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan EK B.1.'deki tebliğ ile kapsamı genişletilmiştir. Bu çerçevede bilanço esasına göre tutulmakta zorunlu olan envanter defterinin dijitalleşmesine yönelik elektronik defter tebliğlerinde herhangi bir esas belirlenmemiştir. Sürekli denetim sürecinde mevcut e-defter kapsamına envanter defterinin alınması işletmelere ek bir yükümlülük getirmeden katkı sağlayabilir.

4.2. ENVANTER DEFTERİNİN DİJİTALLEŞMESİ VE DENETİM

Envanter çıkarma ve kayıt altına alma işlemi muhasebenin tarihsel akışında eski çağlardan bu yana ticari hayatta kullanılmaktadır (Kızıl vd. 2015, s. 73). M.Ö. 3000'li yıllarda Eski Mısır'da muhasebe işlemleri envanter ve günlük kayıtlar ile tarımsal ve ticari amaçla papirüslere kaydedilerek yapılmıştır (alıntılayan Yalçın, 2014, s. 12). Çift taraflı kayıt sistemine ait Pacioli'nin 1494 yılında derlemiş olduğu kitaba göre, tüccar tarafından muhasebe sürecinde ilk aşama envanter çıkarma işlemidir (Atabey ve Yılmaz, 2015, s. 25). Muhasebe sürecinde envanter Belirleme, düzeltme, aktarma ve dönem karının belirleme işlemlerinden oluşmaktadır

(Sevilengül, 2008, s. 727). ABD, Fransa, Almanya gibi gelişmiş dünya ülkelerinde de envanter defteri kullanımı yaygın olarak mevcuttur (Yalçın, 2014, s. 155).

Ülkemizde envanter defteri tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak çeşitli kanunlar ve tebliğleri ile düzenlenmiş olup, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) temel esasları, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) vergisel uygulamaları ve 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile ispat gücü hakkında hukuki mevzuat yer almaktadır. Envanter defteri uygulaması 1850 yılında çıkarılan Ticaret Kanunu ile ilk kez yürürlüğe girmiş olup sırasıyla 1927, 1956 ve 2011 yıllarında Ticaret Kanunlarında güncellenerek uygulama devam etmektedir (Güvemli, 2012, s. 142).

Yürürlükte bulunan TTK'da envanter defteri madde 66'da yer alırken, VUK madde 182'de bilanço esasına göre tutulacak defterler arasında sayılmıştır. Bu kanun hükümlerine göre envanter defteri bilanço gününde mevcutları, alacakları ve borçların ayrıntılı olarak yer aldığı listeleri barındırmaktadır. VUK'na göre envantere dahil edilenlerin sayılması, ölçülmesi, tartılması, değerlendirilmesi gibi işlemlere tabi tutulması vergi matrahının hesaplanmasında rol alırken TTK madde 64'te de bu konuya atıf da bulunmaktadır. Ayrıca VUK 182 ve 192'nci maddelerinde bilançonun düzenlenmesinde envanter listelerinden faydalanılarak aktif ve pasif olarak sınıflandırırken mevcutlar ve alacakların aktif tarafında, borçların ise pasif olarak tasnifleneceği ve aradaki farkın öz sermayeyi teşkil edeceği belirtilmiştir. İşletme defteri mükelleflerinde stoklu iş yapanların stoklar için envanteri tutması VUK madde 195'te yer almaktadır. Envanter defterinin taşınması gereken şekil şartları TTK madde 72'de, VUK madde 183'te ve Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin madde 8'de düzenlenmiştir. Bu hukuki düzenlemelere göre envanter defteri; hesap döneminin on iki ayı geçemeyeceği, hesap döneminin bitiminden itibaren üç ay içerisinde çıkarılacağı, ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı isteğe bağlı olarak müteharrik yapraklı olabileceği belirtilmiştir.

TTK ve VUK ilgili kanun hükümlerine göre envanter defterinin içeriği aşağıdaki gibidir;

1. Hesap dönemi açılış ve kapanış bakiyelerinin detay hesaplı mizanı,
2. Bilanço ve Gelir tablosu,
3. Stok listelerinde benzer olanlar var ise gruplandırılarak miktarı, birimi ve birim fiyatı,
4. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların listesi ve amortisman hesaplamaları,

5. Alınan/Verilen Çek/Senet listeleri,
6. Banka kredilerinin detayları,
7. Menkul kıymetler, tahvil, hisse senedi ve bono listeleri,
8. Gelecek aylara, yıllara devreden gelir/gider listeleri.

Finansal tablolardan bilanço hesap bakiye kalanlarının ayrıntısının yer aldığı envanter defterinde bilançoda yer almayan teminat mektupları, alınan/verilen kefaletler, hukuki davalar, üretim işletmelerinde randıman için maliyet hesaplamaları gibi verilerinde işletmelerin denetiminde araç olarak kullanılabileceğinden envanter defterinde bu verilere yer verilebilir. Temel finansal mali tabloların oluşturulmasında rol oynayan envanter defterinin dijitalleşmemiş olması sebebiyle noter tasdiki, fiziki ortamda arşivleme, sarf malzeme maliyeti gibi süreçlere sahiptir. Ayrıca TTK madde 398’de bağımsız denetim ve VUK 127 ve 139’uncu maddelere göre işletmelerin denetiminde envanterin konu edileceği belirtilmektedir. Dijitalleşen defterler zaman ve maliyet açısından fayda sağlamasından dolayı denetim fonksiyonunu yürütülmesini kolaylaştırıcı etkisi bulunmaktadır (Acar ve Öksüz, 2013, s. 80; Gökçen ve Özdemir, 2016, s. 152).

Envanter defteri içeriği itibarıyla işletmeye ait tüm özel hesapları barındırması, diğer işletmeler ile karşılaştırma işlemlerinin yapılabilmesi için etiketleme yöntemleri ile bu sağlanabilir. Nedensellik ilişkilerini tespit edecek yöntemler konu edinerek tüm kurumların ve kişiler aralarındaki finansal faaliyetlerin doğrulanması gerçek zamanlı olarak devlet gözetiminde bağlantısal bütünsellik anlayışı (Kılıç, 2017, s. 12-13) içerisinde yerine getirilebilir. Bu sayede işletmelerin beyan etmiş oldukları finansal tablolarındaki verilerin fiziki sayım gerektiren unsurlar hariç manuel ortamlarda onaylama süreçlerine sahip olan hesapları RPA ile (Moffitt vd. 2018, s. 9) %100’üne yakınının test edilerek doğrulanması mümkün olabilir. Sürekli denetim sürecinde de birinci aşamanın finansal işlemlerin otomatik olarak doğrulanması olması sebebiyle bu olgu önemlidir (Vasarhelyi vd. 2004, s. 6). Doğrulama işlemlerin dijital ortamlarda bilişim sistemleri kullanarak güvenli alt yapı ile otomatik olarak yapılması denetim onaylama sürecini hızlandırır (Aldhizer ve Cashell, 2006, s. 32). Dijital defterler vasıtasıyla geçmiş dönemlerde karşılaşılan güvenlik, zaman, maliyet kısıtları gelişen teknoloji ile ortan kaldırılarak denetim fonksiyonlarının yürütülmesinde kolaylaştırıcı etkisi bulunmaktadır.

4.2.1. Envanter Defterinin Dijital Denetime Entegrasyonu

E-defter uygulamaları ile vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti ve önlenmesinde ekonomiklik ve zaman yönünden fayda sağlamaktadır (Çimen, 2017, s. 104). Ayrıca sürekli denetim olgusunun da aynı etkileri göstermesi sebebiyle denetimlerde daha kapsamlı güvence elde edilmesine yol açar (Serçemeli ve Orhan, 2016, s. 47). Mevcut e-defter uygulamaları ile elde edilen veriler finansal tabloların doğrulanmasında kullanılabilir ama çeşitli standart etiketlemeler kullanılarak mevcut envanter defterinin fiziki ortamdan dijitalleşmesi denetimde verilerin daha kolay elde edilmesine mümkün hale gelir. Bu sayede finansal tablolar hazırlanmadan önce dijital olgular kullanılarak otomasyona bağlı doğrulanması mümkün olur. Ayrıca muhasebe denetimi kanıt toplama araçlarından yeniden hesaplama ve analitik inceleme prosedürleri dış onaylar gibi otomatik kontrol süreçlerine dahil edilebilir.

Elektronik ortamda hazırlanan envanter defterinin denetim sürecine entegre edilmesinde süreç şu şekilde olabilir;

1. XBRL ya da Excel ortamında hazırlanan veriler bilanço döneminde 3'er aylık dönemler itibariyle kümülatif olarak geçici vergi beyanlarından önce vergi idari kurumunun bilgi sistemlerine yüklenmesi,
2. Dijital teknolojik araçlar kullanılarak elde edilen verilerin; yeniden hesaplama, analitik incelemelere ve otomatik onaylama süreçlerine tabi tutularak, envanter defteri yükümlülüğü bulunmayan şahıs kişilere elektronik devlet sitelere aracılığıyla bakiyelere ilişkin bilgilendirmeler yapılarak geri bildirimler alınması,
3. Yapılacak kontrollerde beyan farklılıkları için mükelleflere ek süre verilmesi ve envanter defterinin bilgi sistemlerine yeniden yüklenerek incelemeye tabi tutulması,
4. Geçici ve yıllık vergi beyanlarının envanter defteri ile denetim sürecine tabi tutulmasına müteakiben beyanların kabul edilmesi ve elektronik envanter defteri incelemelerine ilişkin ön denetim raporu ilgili beyannamelerin ekinde yer alması,
5. Vergi idaresi tarafından oluşturulan ön finansal tablolar denetim raporu bağımsız denetim, uygunluk denetimleri ve yapılacak diğer denetim süreçlerinde aranması gereken temel gereklilik haline getirilmesi.

Kurumsal kaynak planlama sistemleri kullanan işletmelerde Muhasebe bilgi sistemlerinden elde edilen veriler ile finansal tablolarda yer alan hesapların her

birinin detaylarına ulaşılabilmesine imkan sağlamaktadır (Kurnaz ve Kestane, 2019, s. 155). Dolayısıyla envanter defterinin bu işletmelerde hazırlanması ve talep edildiğinde verilerin sunumu daha kolay olacaktır. Envanter defteri dijitalleşirken finansal tablolarda yer almayanlar dahil tüm finansal bakiyelerini kapsayacak şekilde standart şablon halinde XBRL ya da Excel ortamında hazırlanması mümkün olabilir,

4.2.2. Dijital Envanter Defteri Standart Şablonun Oluşturulması

Envanter defteri dijital hale getirilirken genel olarak standart şablonda etiketlemelere göre ilgili hesap döneminde açılış ve kapanışında bakiyesi olup bilanço döneminde hareket gören tüm hesaplarda yer alması gereken veriler aşağıda sıralanmıştır.

- Dönem başı ve dönem sonu bakiyelerinin döviz cinsi, döviz tutarı ve TL tutarı,
- Fiziki sayılabilecek varlıkların ayrıntılı miktarı, birimi ve birim fiyatları,
- Amortisman tabi varlıkların hesaplama detayları,
- Alt hesapların ayırt edici isimleri,

Dijital hale gelirken envanter defterinin denetimde fayda sağlaması için yukarıdaki detaylara ilaveten her bir alt hesap için tekil ya da çoğul olarak kullanılacak etiketleme belirteçleri genel olarak şöyledir;

1. Türkiye Cumhuriyeti Kimlik Numarası (TCKN),
2. Vergi Kimlik Numarası (VKN),
3. Vasıtaların Şasi numarası varsa Plakası,
4. Banka ve krediler için hesap numaraları,
5. Taşınmaz gayrimenkullerin tapu kütük bilgisi,
6. Pos üye işyeri numarası,
7. Şirket kredi kartı numarası,
8. Çek seri numarası,
9. Leasing sözleşme numarası,
10. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) kodları,
11. Katma Değer Vergisi (KDV) hesaplarında belge bilgileri,

26.12.1992 tarihli mükerrer 21447 sayılı resmî gazetede yayımlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinin IV düzenlemenin niteliği kısmında bazı bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden; banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, menkul kıymet yatırım aracı kurumlar

ve ortaklıkları farklı faaliyet konularına sahip olması itibarıyla bu tebliğde yer alan Tek Düzen Hesap Planını (TDHP) uygulama mecburiyetleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapmış olduğumuz çalışmada bu tebliğde yer alan TDHP'deki bilanço hesapları için tespit edilen eşleştirme belirteçleri ile EK C.1.'deki tabloda yer almaktadır. Ayrıca esas itibarıyla envanter defteri içeriğinde yer almayan teminat mektupları, alınan/verilen kefaletler, hukuki davalar ve üretim işletmelerinde randıman için maliyet hesaplamaları da bu defter içeriğinde yine yukarıda yer alan bazı eşleştirme belirteçleri kullanılarak envanter defteri kapsamına alınabilir.

4.2.3. Denetim Çalışmalarında Envanter Defteri

Amerika Birleşik Devletleri Kamu Gözetimi Kurulu tarafından yayımlanan AS 1105 numaralı denetim kanıt standardına göre denetçi finansal tablolar ile ilgili iddiaları doğrulamak için yeterli, ilişkili ve güvenilir denetim kanıt elde etmelidir (PCAOB, 2019). Denetim sürecinde kanıt toplama araçlarının elektronik ortamlarda yapılması elde edilen kanıtın güvenilirliği kağıt tabanlı sistemlerden yüksektir (Elefterie ve Badea, 2016, s. 309), ama sahte elektronik ortam araçları kullanarak aldatma eylemleri gelişebileceğinden üçüncü farklı kişinin doğrulama işlemlerine müdahil edilmesi gereklidir (Solieri ve Hodowanitz, 2016, s. 73). Dolayısıyla muhasebe denetimi süreçlerinde kanıt toplama ve doğrulama işlemlerinde güvenilir bilgiye ulaşmak için devlet gözetiminde yapılması makul olabilir.

Dijital envanter defteri işletmelere ait finansal neticeleri tek bir şablonda düzenlenmesi ile elde edilen veriler karşılaştırılabilirliği artacaktır. Eşleşme detayları olarak XBRL defterler yapısındaki gibi kullanılacak etiketleme belirteçleri ile arasında ilişki bulunan finansal rakamları otomatik kontrol sürecine tabi olmuş olacaktır. Envanter defterinin elektronik ortamda hazırlanması ve vergi idarelerine iletilmesi ile tüm mükellefler hakkında dijital ortamda bazı denetim süreçleri yürütülebilir. Bu sayede mükelleflerde oluşan denetimsizlik algısı kırılmalar yaşayarak hatalı ve hileli işlemlerin önüne geçebilir. Ayrıca bilgi sistemlerinde yer alan bu yapılandırılmış verilerden istifade ederek yapay sinir ağları ile tahminlere ve finansal veriler hakkında gelecek öngörülerini yapılarak denetimde çeşitli karşılaştırmalar yapılarak denetimde odak noktalar belirlenebilir (Karaatlı vd. 2014, s. 646).

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan çevrim içi ve büyük veri tabanlarından elde edilen denetim kanıtları denetim sürecinde kanıtın nesnel,

karşılaştırılabilir, eksiksiz olması denetim riskini azaltabilecektir (Durmuş vd. 2018, s. 85). GİB istatistiklerine göre 850 bin civarında kurumlar vergisi mükellefi bulunmakta ve bu işletmelerin her birinin dijital envanter defterindeki veri 500 satır olması bile 425 milyon satır civarında veri edilmesine neden olur. GİB ve VDK tarafından dijital envanter defteri sayesinde elde edecekleri verileri büyük veri analitik yazılımları kullanarak analiz edebilir.

RPA ile denetim de tekrarlayan ve yapılandırılmış süreçler kullanılışlara finansal raporlama yapabilir (Kaya vd. 2019, s. 246; Moffitt vd. 2018, s. 9; Zhang vd. 2019). Denetim faaliyetlerinde analitik prosedürler, mutabakatlar, gelir denetimleri ve kontrol testlerinde kullanılabilir (Vasarhelyi ve Rozario, 2019). Dijital envanter defteri büyük veri analitik yazılımı ile analizler yapıldıktan sonra RPA dahilinde denetim sürecindeki olgular her bir işletme için yapılabilir. Ayrıca döngüsel denetim yaklaşımlarını gelir tablosu hesapları içinde yapılabilmesi mümkün olur.

4.2.4. Ön Denetim Raporunun Hazırlanması

Elektronik envanter defteri ile vergi dairesi nezdinde oluşan ön finansal genel denetim raporu mükelleflerin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde özet rapor olarak yer alması işletmelerin paydaşlarına sunması sağlanabilir. Böylelikle paydaşların işletme hakkında karar alma süreçlerinde dikkate alabilecekleri rapor haline gelebilir. Envanter defterinin dijitalleşmesi ile denetim sürecinde risk ve önemlilik ölçeklerinin tespit edilmesi ve kanıt toplama süreçlerinde vergi dairesi ön denetim raporu fayda sağlayabilir.

Envanter defteri tek başına ön denetim raporu hazırlanması için yeterli olmayabilir. E-belgeler, diğer e-defterlerden ve beyannameleri de dikkate alınarak geniş bir perspektif geliştirilebilir. VDK tarafından yürütülen vergi analiz otomasyonlarına dijital envanter defteri ile her bir mükellefin hakkında denetim raporu hazırlanmasına yardımcı olur. Hazırlanacak ön denetim raporu özet olarak ve ayrıntılı ve şeffaf olarak mükellefe sunulur.

BEŞİNCİ BÖLÜM

DİJİTAL ENTEGRASYON SÜRECİNİN MUHASEBE DENETİMİNDE GÜVENCE DÜZEYİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA

5.1. MATERYAL VE YÖNTEMİ

Bu bölümde anket araştırmasının amacı, önemi, nasıl yapıldığı ve hipotezleri belirtilmiştir.

5.1.1. Araştırmanın Önemi

Envanter defterinin dijitalleşmesine yönelik daha önce hiç çalışma olmaması ve GİB’ndan alınan bilgiye göre elektronik hale gelmesi planlanmakta olduğu için envanter defterinin dijitalleşmesi ve denetim alanındaki kullanımının güvenceye etkisini inceleyen bu çalışma literatüre katkı sağlayacaktır. Denetim 4.0’a giden süreçte işletmelerin mevcut durumlarının bütünsel olarak karşılaştırılması ve doğrulanabilir olması dijitalleşmeye uyum sağlamada araç edinilebilir.

5.1.2. Araştırmanın Amacı

Dijital hale getirilecek envanter defterinin içeriği, denetim çalışmaları sürecinde kullanımı ve finansal tablolara verilen güvence etkisi araştırılacaktır. İşletmeler içinde bulundukları ağ ile anlamlı olduklarına göre etki alanında bulundukları tüm finansal eylemlerin doğrulanabilir olması beklenmektedir. Bu çalışma ile finansal tablo bakiyelerinin doğrulanması ve bazı denetim testlerinin yapılarak finansal tablolara verilen güvence arasındaki bağıntı tespit edilecektir.

5.1.3. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

KGK’ndan yetki almış 08.04.2020 tarihi itibarıyla 320 bağımsız denetim firmasına kapsamakta olup, araştırmanın sınırları bağımsız denetim alanında faaliyet gösteren denetçilere yapılmış olması vergi denetimi alanında çalışan, iç denetim birimlerinde çalışanlara yapılmaması kısıt oluşturabilir.

5.1.4. Veri Toplama

Araştırma kapsamındaki bağımsız denetim firmalarının internet siteleri üzerinden telefon numaralarından aranarak bağımsız denetim yetkilisi ile görüşülmek istendiği belirtilmiştir. İlgili yetkiliye Google formlarda hazırlanan EK D.1.'de yer alan anket formunu doldurulmasına yönelik olarak e-posta adresi temin edilerek ilgili anket formunu internet sitesinin linki iletilmiştir. Ankete katılım tarihi 29.04.2020 başlayarak 25.05.2020 tarihine kadar sınırlandırılmıştır.

5.1.5. Evren ve Örneklem Seçimi

Örneklemin tespit edilmesi birçok değişik yöntemleri olması ile bunları olasılıklı ve olasılıksız olarak ana gruplara ayırmak mümkündür (Padem, vd. 2012, s. 86). Olasılıklı örneklem; basit, sistematik, tabakalı ve küme tipi rastgele örnekleme olarak alt gruplara sahipken olasılıksız örneklem kota, uygun ve elverişlilik, kartopu ve gelişigüzel örnekleme olarak alt gruplara ayrılmaktadır. Örnekleme yöntemi tüm evreni kapsamı için olasılıklı örneklem yöntemi kullanılmalıdır (Kılıç, 2013, s. 44-45). Anket araştırmamızda örneklem olasılıklı yöntem tercih edilerek elde edilen sonuçlarda genelleme yapılacaktır.

Araştırma kapsamındaki 320 bağımsız denetim firmasından, 143 firma yetkilisi müsait olmadıkları, yoğun oldukları gibi çeşitli nedenler ileri sürerek ankete katılmak istemediklerini belirtmişlerdir. Kalan 177 firmadan 66 firma yetkilisi anketi katılım sağlamış olup, ankete katılmayı kabul edenlerin için de yanıt verenlerin oranı %37,29'dur. Anketin güvenilirliğini ölçülmesi için Cronbach's Alpha hesaplaması Kişisel sorular ve Evet/Hayır seçenekli sorular hariç olarak yapılmış olup tablo 5.1'de yer almaktadır. Buna göre anketin güvenilirlik oranı 0,814'tür.

Tablo 5.1. Cronbach's Alpha Analiz Sonucu

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,810	0,814	16

Analize tabi olan soruların varyanslarının birbirlerine eşit olması nedeniyle ham alfa ve standartlaştırılmış alfa değere birbirine yakın çıkmasına sebep olmuştur (Şencam, 2005, s. 240).

5.1.6. Araştırma Sorusu ve Hipotezleri

Bu çalışma, dijital envanter defterinin dijitalleşmesi, denetim süreçlerinde kullanımı ve finansal tablolara verilen güvenceye etkisini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Anket araştırmasının bağımsız denetim firmalarına yapılması sebebiyle ankete katılan denetçilerin görevi arasında görüş farklılıkları olup olmadığı yönünde hipotezler aşağıdaki yer almaktadır.

Ha: Dijital envanter defterinin finansal tablolar denetim sürecinde kullanımı denetim riskini düşürür.

Ha1: Envanter defterinin dijitalleşmesi denetim sürecine olumlu etkisi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha2: Vergi Denetim Kurulu tarafından Elektronik Envanter defterine istinaden ön denetim raporunun hazırlanacak olması denetim sürecini kolaylaştırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha3: Finansal Tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha4: Denetimde yeniden hesaplama işlemlerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha5: Denetimde analitik incelemelerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha6: Denetimde fiziki incelemeye tabi varlıklarda dijital ortamda otomatik teyitlenmesi denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Hb: Dijital envanter defterinin finansal tablolar denetimine entegrasyonu denetim raporuna verilen güvenceyi artırır.

Hb1: Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasebe verilerine olan güveni artırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Hb2: Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması paydaşların karar alma sürecine olumlu katkı sağlaması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Hb3: Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması işletmelerin sürekliliğine pozitif yönde etki etmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Hb4: Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güveni arttırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Hb5: Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin vergiye uyumunu arttırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Hb6: Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas riski tespit edilebilmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

5.1.7. Araştırmanın Yöntemi

Anket araştırmasına katılım 30 sayısından fazla olması nedeniyle merkezi limit teoremi gereğince elde edilen anket sonuçlarında verilerin normal dağıldığı varsayımıyla (İslam, 2018, s. 44) anket sonuçlarının betimsel olarak frekans ve histogram incelemeleri yapıldıktan sonra hipotezlerin test edilmesi için parametrik test olan Anova testi uygulanacaktır. (Nathan, 2013, s. 109). Denetçi türleri sayısının ikiden fazla olduğu için birbirleri arasındaki farklılıklar bu testi ile analiz edilecektir. Anova testinde varyansların homojen dağılımları kontrol edilerek hipotezler değerlendirilecektir. (Genç & Soysal, 2018, s. 21).

5.2. BULGULAR VE SONUÇ

Bu bölümde anket araştırmasından elde edilen veriler SPSS istatistik programında analiz edilerek önceki bölümde kurulan hipotezler test edilmiştir.

5.2.1. Örneklemenin Frekans Analizi ve Histogram

Tablo 5.2’de anketin birinci bölümü kişisel verilere ait bölümün frekans analizi yapılmış olup, ankete katılanların %42,4’ü Kadın ve %57,6’sı Erkek olup yaş dağılımı %15,2’si “25-34”, %27,3’si “35-44”, %33,3’ü “45-54” ve %24,2’si “55 ve üstü”dür. Katılımcıların mesleki deneyim süreleri bakıldığında %9,1’i 0-5 yıl arası, %21,2’si 6-10 yıl arası, %40,9’u 11-15 yıl arası ve %28,8’i 16 ve üstü yıl olduğu

gözlenmektedir. Ankete katılanların denetim faaliyetlerindeki görevleri incelendiğinde %15,2'si “Denetçi Yardımcısı”, %34,8'si “Denetçi”, %28,8'i “Kıdemli Denetçi” ve %21,2'si “Baş Denetçi” dir.

Tablo 5.2. Kişisel Verilere Ait Frekans Analizi

Kişisel Veriler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Kadın	28	42,4
	Erkek	38	57,6
	Total	66	100,0
Yaş	25 – 34	10	15,2
	35 – 44	18	27,3
	45 – 54	22	33,3
	55 ve üstü	16	24,2
	Total	66	100,0
Mesleki deneyim süresi (Yıl)	0 - 5	6	9,1
	6 - 10	14	21,2
	11 - 15	27	40,9
	16 ve üstü	19	28,8
	Total	66	100,0
Denetim faaliyetlerindeki görevi	Denetçi Yardımcısı	10	15,2
	Denetçi	23	34,8
	Kıdemli Denetçi	19	28,8
	Baş Denetçi	14	21,2
	Total	66	100,0

Anketin ikinci bölümünde elektronik envanter defterinin içeriğinde ilave edilmesi gereken hususlara ilişkin soruların katılımcıların cevaplarının analizi yapılmıştır. Tablo 5.3. ye göre Finansal tablolarda yer almayan Alınan/Verilen Kefaletlerin dijital envanter defterinde yer alması hususuna katılımcıların %81,8'i “Evet” yanıtı verirken %18,2'si “Hayır” yanıtı vermişlerdir. Finansal tablolarda yer almayan Teminat Mektuplarının dijital envanter defterinde yer almasına yönelik soruya katılımcıların %77,3'ü “Evet” yanıtını verirken %22,7'si “Hayır” yanıtı vermişlerdir. İşletme lehine ve aleyhine açılan hukuki davaların bilgilerinin dijital envanter defterinde yer almasına yönelik soruya katılımcıların %60,6'sı “Evet” yanıtını verirken 39,4'ü “Hayır” yanıtını vermişlerdir. Katma Değer Vergisi beyanına esas olan tutarların listelerinin dijital envanter defterinde yer almasına yönelik soruya katılımcılardan %75,8'i “Evet” yanıtını verirken %24,2'si “Hayır” yanıtını vermişlerdir. Üretim işletmelerinde randıman analizi için maliyet hesaplamalarının dijital envanter defterinde yer almasına yönelik soruya katılımcıların %86,4'ü “Evet”

yanıtını verirken %13,6'sı “Hayır” yanıtını vermişlerdir. Envanter defteri dijital hale gelirken yanında bazı unsurların elektronik ortama taşınmasına ilişkin sorulara yüksek frekans düzeyinde evet yanıtı verilmesi denetim sürecinde talep edilen bilgiler olmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca bu verilerin vergi idari kuruluşunun bilgi bankasına yüklenmesi ve ön denetimden geçmesi denetçi üzerindeki bu verilerin ön denetim ve test sürecini azaltacağı varsayılabilir.

Tablo 5.3. Dijital Envanter Defteri İçerine Yönelik Soruların Frekans Yüzdesi

Elektronik Envanter Defterinde Yer Alması Gereken Hususlar	Evet %	Hayır %
Finansal tablolarda yer almayan Alınan/Verilen Kefaletler	81,8	18,2
Finansal tablolarda yer almayan Teminat Mektupları	77,3	22,7
İşletme lehine ve aleyhine açılan hukuki davaların bilgileri	60,6	39,4
Katma Değer Vergisi beyanına esas olan tutarların listeleri	75,8	24,2
Üretim işletmelerinde randıman analizi için maliyet hesaplamaları	86,4	13,6

Tablo 5.4’de envanter defterinin hazırlanma süresine yönelik denetçilerin görüşleri incelendiğinde %54,5’ü “Aylık”, %27,3’ü “Üç Aylık” ve %18,2’si “Yıllık” seçeneği işaretlendiği görülmektedir. Envanter defteri kağıt olması münasebetiyle genellikle denetimde bir nötr faktöre sahip bir defter türüdür. Çünkü denetçiler verileri genellikle elektronik veri seti olarak denetlenecek firmadan tedarik etme uğraşındadır. Bu anket sonucuna verilen yanıt gösteriyor ki aylık ön denetim faktörüne talep olduğu düşünülmektedir.

Tablo 5.4. Envanter Defteri Hazırlanma Süresinin Frekans Yüzdesi

	Aylık	Üç Aylık	Yıllık
Elektronik Envanter Defterinin Vergi İdari Kurumlarının Bilgi sistemlerine yüklenme süresi	54,5%	27,3%	18,2%

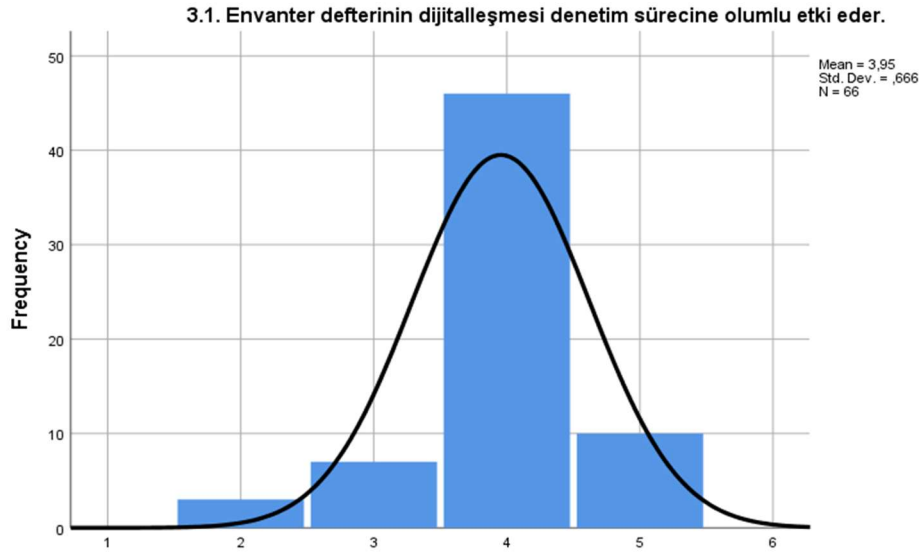
Anketin üçüncü bölümünde envanter defterinin dijitalleşmesinin denetim sürecine yönelik soruların analizleri aşağıda yer almaktadır. Tablo 5.5’e göre Envanter defterinin dijitalleşmesinin denetim sürecine yönelik sorulara verilen “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yanıtlarına toplam sırasıyla %84,80 olumlu etki edeceğine ve %86,4 VDK tarafından envanter defterine istinaden ön denetim raporu hazırlanması denetim sürecini kolaylaştıracağı görülmektedir.

Envanter defterinin dijitalleşmesi ile denetçiler hazır bir veri setine kolaylıkla ulaşmasına sağlayacağı için denetçilerin envanter defterinin elektronik hale gelmesini ve ön denetimden geçmesini sorularına çok yüksek ölçekte desteklemektedirler.

Tablo 5.5. Envanter Defterinin Dijitalleşmesinin Denetime Etkisi Frekans Yüzdesi

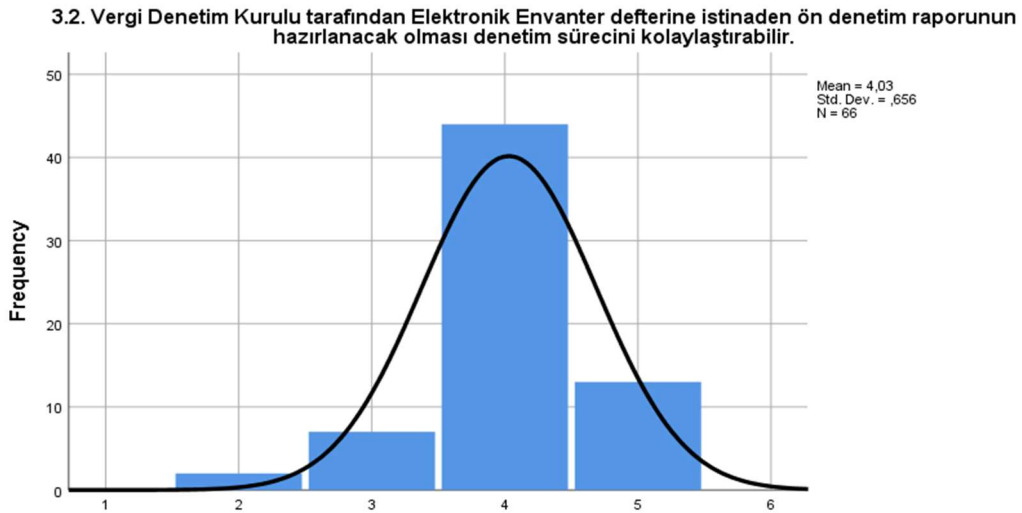
	Envanter Defterinin dijitalleşmesi denetim sürecine olumlu etki eder	VDK tarafından Envanter Defterine istinaden ön denetim raporu hazırlanması bu süreci kolaylaştırması
1 Kesinlikle Katılmıyorum	0,0%	0,0%
2 Katılmıyorum	4,5%	3,0%
3 Kararsızım	10,6%	10,6%
4 Katılıyorum	69,7%	66,7%
5 Kesinlikle Katılıyorum	15,2%	19,7%
Toplam	100,0%	100,0%

Şekil 5.1’de görüldüğü üzere envanter defterinin dijitalleşmesi denetim sürecine olumlu etki eder sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,95 olurken standart sapması 0,666 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.



Şekil 5.1. Envanter Defterinin Dijitalleşmesinin Denetim Sürecine Olumlu Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.2’de görüldüğü üzere vergi denetim kurulu tarafından elektronik envanter defterine istinaden ön denetim raporunun hazırlanacak olması denetim sürecini kolaylaştırabilir sorusuna verilen yanıtların ortalaması 4,03 olurken standart sapması 0,656 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.



Şekil 5.2. VDK Tarafından Elektronik Envanter Defterine İstinaden Ön Denetim Raporunun Hazırlanacak Olmasının Denetim Sürecine Etkisi Histogram Grafiği

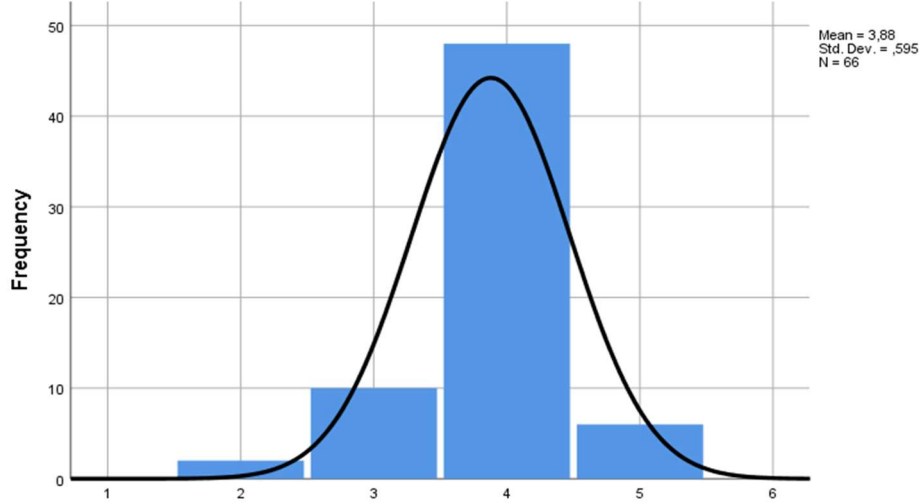
Tablo 5.6'da denetim riskinin düşürülmesine yönelik soruların frekans analizleri yer almaktadır. Ankete katılanların yaklaşık olarak %80'i tarafından denetimde hesap bakiyelerinin, yeniden hesaplamaların, analitik incelemelerin ve fiziki incelemeye tabi varlıkların dijital ortamda doğrulanması denetim riskini düşürdüğü görülmüştür.

Tablo 5.6. Denetim Riskinin Düşürülmesine Yönelik Soruların Frekans Yüzdesi

	Finansal Tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması	Yeniden hesaplama işlemlerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması	Analitik incelemelerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması	Fiziki incelemeye tabi varlıklarda dijital ortamda otomatik teyitlenmesi
1 Kesinlikle Katılmıyorum	0%	0%	0%	1,5%
2 Katılmıyorum	3,0%	3,0%	7,6%	9,1%
3 Kararsızım	15,2%	15,2%	12,1%	10,6%
4 Katılıyorum	72,7%	65,2%	63,6%	60,6%
5 Kesinlikle Katılıyorum	9,1%	16,7%	16,7%	18,2%
Toplam	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Şekil de görüldüğü üzere finansal tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması denetim riskini düşürür sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,88 olurken standart sapması 0,595 ve toplam katılımcı sayısı 66'dır.

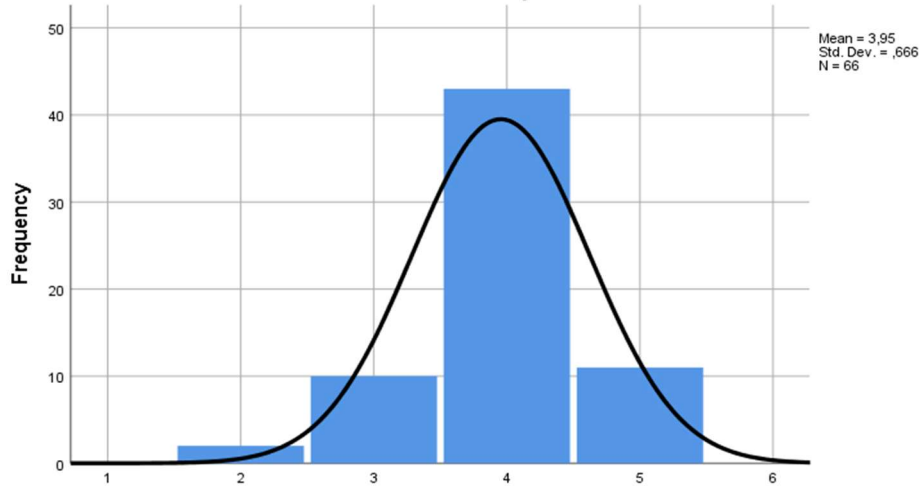
3.3. Finansal Tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması denetim riskini düşürür.



Şekil 5.3. Finansal Tablolardaki Hesap Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanması Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.4’de görüldüğü üzere finansal tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması denetim riskini düşürür sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,95 olurken standart sapması 0,666 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

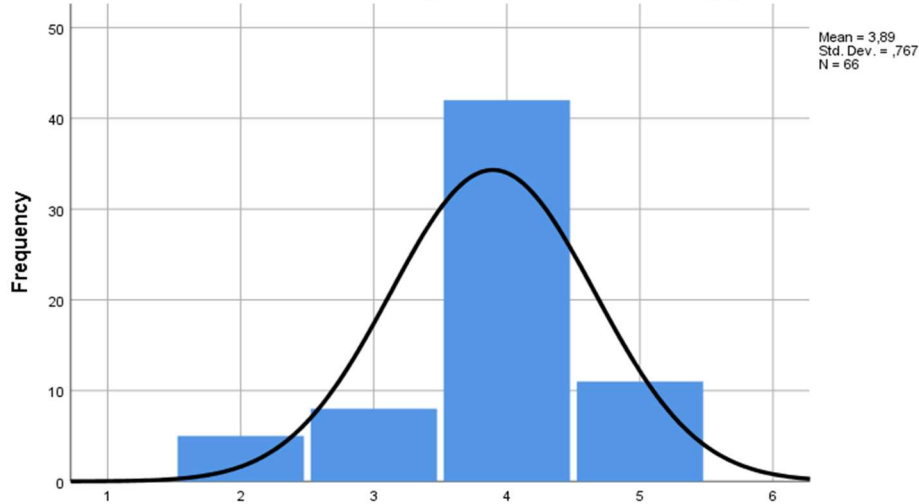
3.4. Denetimde yeniden hesaplama işlemlerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürür.



Şekil 5.4. Denetimde Yeniden Hesaplama İşlemlerinin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.5’de görüldüğü üzere denetimde analitik incelemelerin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürür sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,89 olurken standart sapması 0,767 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

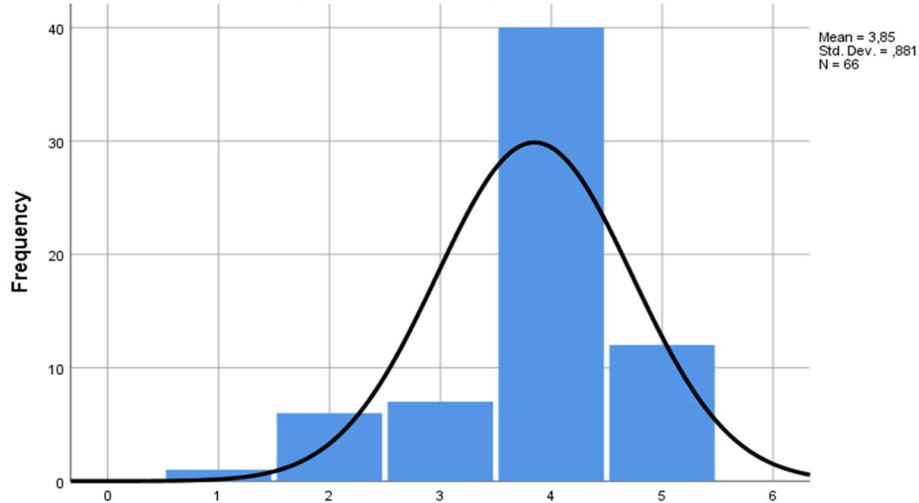
3.5. Denetimde analitik incelemelerin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürür.



Şekil 5.5. Denetimde Analitik İncelemelerin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.6'de görüldüğü üzere denetimde fiziki incelemeye tabi varlıklarda dijital ortamda otomatik teyitlenmesi denetim riskini düşürür sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,85 olurken standart sapması 0,881 ve toplam katılımcı sayısı 66'dır.

3.6. Denetimde fiziki incelemeye tabi varlıklarda dijital ortamda otomatik teyitlenmesi denetim riskini düşürür.



Şekil 5.6. Denetimde Fiziki İncelemeye Tabi Varlıklarda Dijital Ortamda Otomatik Olarak Teyitlenmesi Denetim Riskine Etkisi Histogram Grafiği

Denetim riski bileşenlerine kolektif olarak etki eden bu soruların histogram analizlerinde ortalamaların ve frekans yüzdelere katılıyor ve kesinlikle katılıyor ifadelerinde toplanması denetçilerin uyguladıkları denetim tekniklerinin

envanter defteri aracılığıyla otomatik olarak yapılabilir hale gelmesi denetim riskini düşmesinde önemli ölçüde yarar sağladığı görülebilmektedir. Ayrıca denetçiler için denetim kanıtın elde etmedeki maliyet ve zaman unsurundaki zorluğu ortadan kaldırın işletmelerin yüksek teknolojiye sahip kıstasını manipülasyona uğratarak denetim sürecinde pozitif etki yapmıştır.

Tablo 5.7’da denetçiler tarafından dış teyitlerin kim tarafından yapıldığının frekans analizi yer almakta olup, %22,7 “Denetlenen İşletme”, %66,7 “Denetim Firması” ve %10,6 “Üçüncü bir kurum” seçeneği katılımcılar tarafından işaretlenmiştir. Denetlenen işletmenin dış teyitlerde görev alması elde edilen verilere olan güvenilirliği düşürdüğü dolayısıyla bu işlemin denetçiler tarafından ya da dijital sistemler aracılığıyla üçüncü kişilere yaptırılmalıdır.

Tablo 5.7. Denetçilerin Dış Teyitler Konusundaki Tutumu Frekans Yüzdesi

Denetim de dış teyitler (Banka, Cari Hesap, Tapu gibi doğrulamalar) genellikle kim tarafından yapılmakta.		Yüzdesi
	Denetlenen İşletme	22,7
	Denetim Firması	66,7
	Üçüncü bir kurum	10,6
	Toplam	100,0

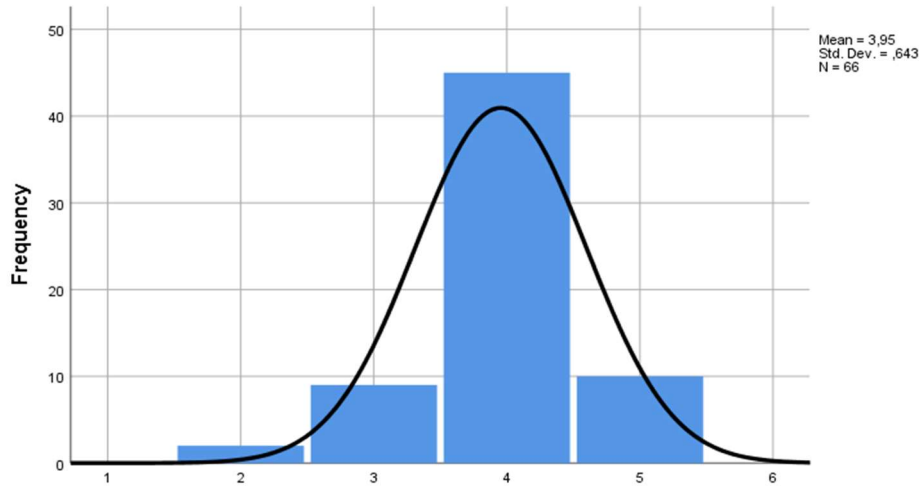
Anketin son bölümünde dijitalleşme ve denetimde güvence etkisi araştırılmıştır. Tablo 5.8’de finansal tablolar denetiminde bakiyelerin elektronik ortamda doğrulanabilir olmasına yönelik olarak katılımcıların “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerine verdiği yanıtların toplamı sırasıyla %83,3 muhasebe verilerine olan güveni arttırdığı, %90,9 paydaşların karar alma sürecinde olumlu katkı sağladığı ve %80,3 işletmelerin sürekliliğine pozitif yönde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 5.8. Finansal Tabloların Elektronik Ortamda Denetiminin Frekans Yüzdesi

	Muhasebe verilerine olan güveni artışı	Paydaşların karar alma sürecine olumlu katkısı	İşletmelerin sürekliliğine pozitif yönde etkisi
1 Kesinlikle Katılmıyorum	0%	0%	0%
2 Katılmıyorum	3,0%	3,0%	6,1%
3 Kararsızım	13,6%	6,1%	13,6%
4 Katılıyorum	68,2%	72,7%	56,1%
5 Kesinlikle Katılıyorum	15,2%	18,2%	24,2%
Toplam	100,0%	100,0%	100,0%

Şekil 5.7’de görüldüğü üzere denetimde finansal tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasebe verilerine olan güveni arttırır sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,95 olurken standart sapması 0,643 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

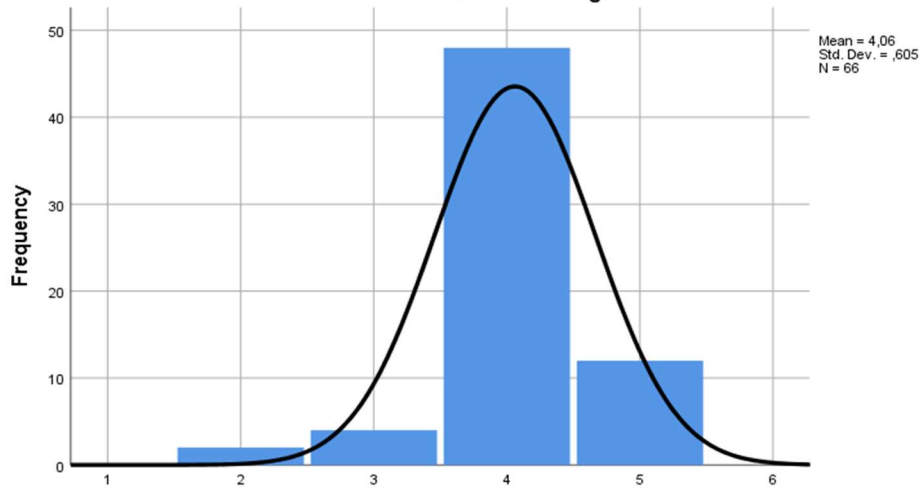
4.1. Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasebe verilerine olan güveni arttırır.



Şekil 5.7. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Muhasebe Verilerine Olan Güven Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.8’de görüldüğü üzere denetimde finansal tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasebe verilerine olan güveni arttırır sorusuna verilen yanıtların ortalaması 4,06 olurken standart sapması 0,605 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

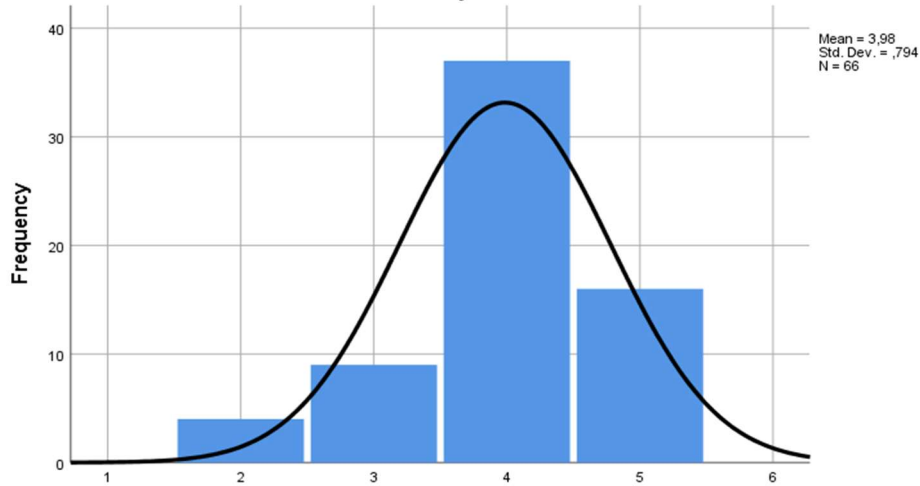
4.2. Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması paydaşların karar alma sürecine olumlu katkı sağlar.



Şekil 5.8. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Paydaşların Karar Alma Sürecine Olumlu Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.9’de görüldüğü üzere denetimde finansal tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasebe verilerine olan güveni artırır sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,98 olurken standart sapması 0,794 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

4.3. Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması işletmelerin sürekliliğine pozitif yönde etki eder.



Şekil 5.9. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması İşletmenin Sürekliliğine Pozitif Etkisi Histogram Grafiği

Envanter defterinin elektronik hale gelmesi ile beraber finansal tablolarda yer alan fiziki sayım gerektiren unsurlar hariç tüm bakiyeler çeşitli eşleştirme belirteçleri ile doğrulanabilir hale gelmesi bu verilere olan güvenin artmasına katkı sağlayarak paydaşların karar alma sürecine ve işletmenin sürekliliği pozitif etki ettiği yukarıdaki

histogram ve frekans analizlerinde görülmektedir. Finansal tablolarda yer alan verilerde güvenilirliği dijital ortamlarda denetlenebilir formata getirerek elde eden envanter defteri bu sayede hem işletmenin kendi iç kontrol sistemlerine hem de dış denetimlerde önemli etkisi bulunmaktadır.

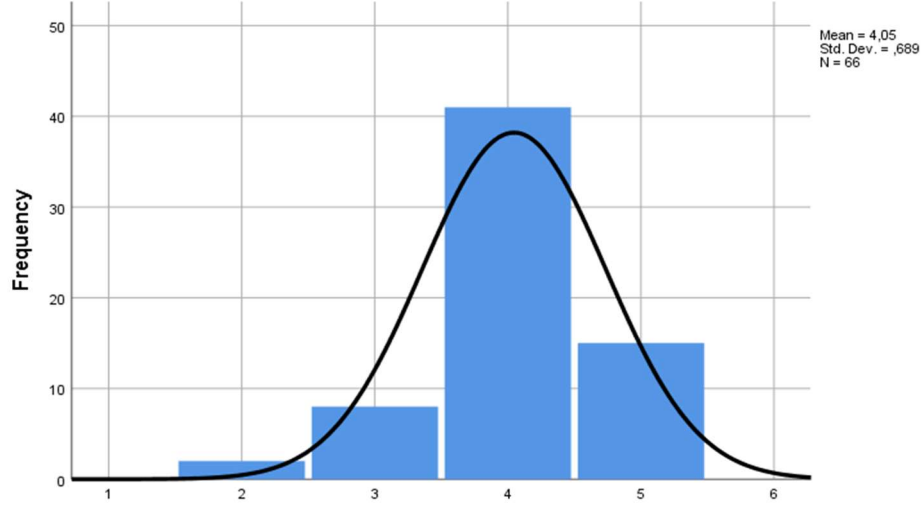
Tablo 5.9’de tüm işletmelerin finansal tablolarına ait denetim raporu olmasına yönelik soruların frekans analizleri yer almaktadır. “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerini işaretleyen katılımcıların tespit edilen faktörlere katılım yüzdeleri sırasıyla %84,8 ülke ekonomisine olan güveni arttıracığı, %86,4 işletmeleri vergiye uyumunu arttıracığı ve %78,8 işletmeleri finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas tespit edilebilir hale gelmesi katılımcılar tarafından öngörülmüştür. İşletmelerde denetim bilincinin yokluğu her türlü yolsuzluk, hata ve hileli işlem yapmaya mahal vermektedir. Denetim ağ yapısının genişlemesi işletmelerin içinde bulunduğu çevrenin daha anlamlı hale gelmesini sağlayacaktır. Bu çerçeveden hareketle işletmenin temel finansal göstergelerine bağlı denetim raporu olması işletmelerde gözetim varsayımı hareketiyle daha sağlıklı ekonomik sisteme sahip olacağımız denetçilerin bu verdiği yanıtlara bakıldığında görülmektedir.

Tablo 5.9. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolar Denetim Raporu Olmasının Frekans Yüzdesi

	Ülke ekonomisine olan güveni arttırması	İşletmelerin vergiye uyumunu arttırması	İşletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas riski tespit edilebilir.
1 Kesinlikle Katılmıyorum	0%	0%	2,0%
2 Katılmıyorum	3,0%	3,0%	3,0%
3 Kararsızım	12,1%	10,6%	16,7%
4 Katılıyorum	62,1%	63,6%	65,2%
5 Kesinlikle Katılıyorum	22,7%	22,7%	13,6%
Toplam	100,0%	100,0%	100,0%

Şekil 5.10’de görüldüğü üzere tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güveni arttırır sorusuna verilen yanıtların ortalaması 4,05 olurken standart sapması 0,689 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

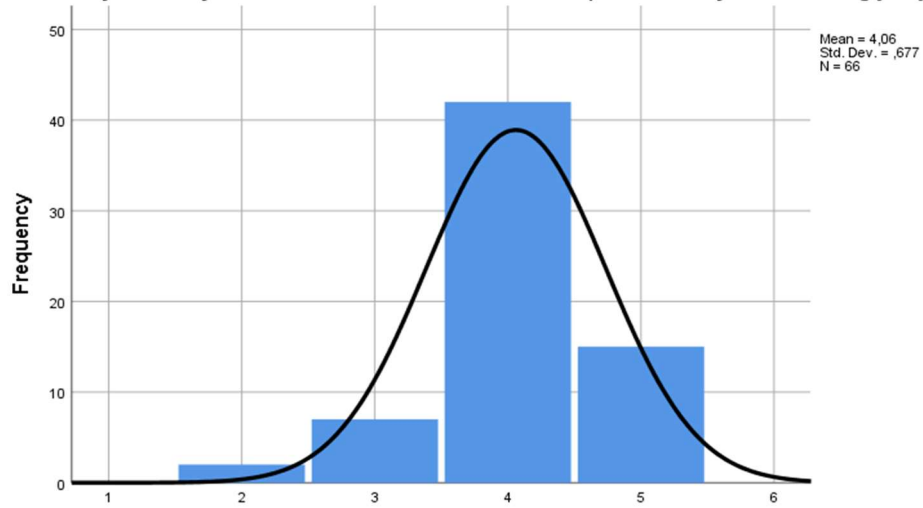
4.4. Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güveni artırır.



Şekil 5.10. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması Ülke Ekonomisine Olan Güven Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.11’de görüldüğü üzere tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin vergiye uyumunu artırır sorusuna verilen yanıtların ortalaması 4,06 olurken standart sapması 0,677 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

4.5. Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin vergiye uyumunu artırır.

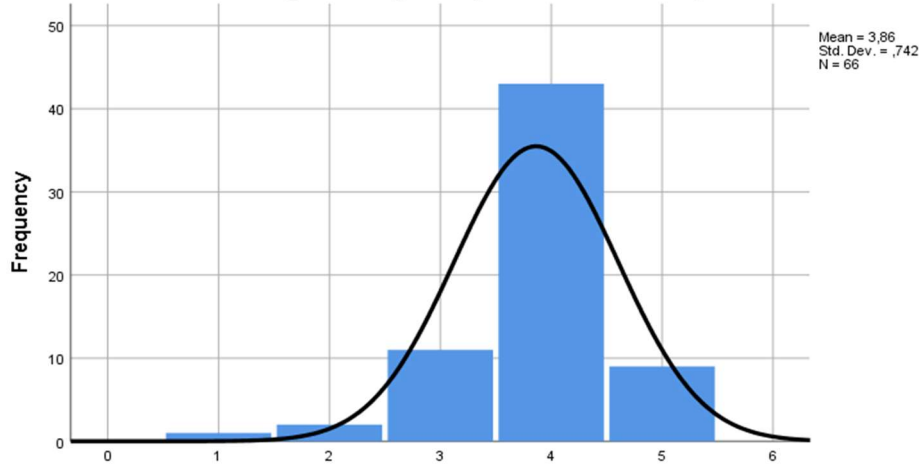


Şekil 5.11. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Vergiye Uyumu Etkisi Histogram Grafiği

Şekil 5.12’de görüldüğü üzere tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile

İşletmenin iflas riski tespit edilebilir sorusuna verilen yanıtların ortalaması 3,86 olurken standart sapması 0,742 ve toplam katılımcı sayısı 66'dır.

4.6. Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas riski tespit edilebilir.



Şekil 5.12. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Finansal Verilerinin Doğruluk Seviyesi ile İşletmenin İflas Riski Tespiti Histogram Grafiği

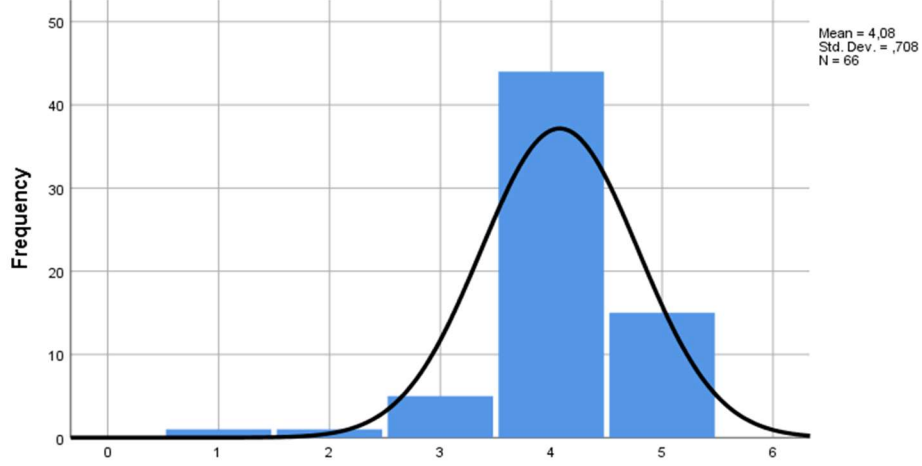
Tablo 5.10'da finansal tabloların dijital denetimi ile güvence ilişkisine yönelik soruların frekans analizlerine yer verilmiştir. Bilançoda yer alan hesap bakiyelerinin %100'e yakınının doğrulanabilir olmasının denetim raporunda güvencenin yüksek olacağına yönelik katılımcılar "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" seçeneklerine toplamda %89,39 işaretlemişlerdir. Gelir Tablosunda yer alan tutarların dijital ortamda döngüsel denetim yaklaşımı ile analizi yapılması denetim raporunda güvence seviyesini etkileme derecesine katılımcılar "Katılıyorum" ve "Kesinlikle Katılıyorum" ifadelerine toplamda %90,91 oranda işaretleme yapmışlardır.

Tablo 5.10. Finansal Tabloların Dijital Denetimine Yönelik Genel Soruların Frekans Yüzdesi

	Bilançoda yer alan hesap bakiyelerinin %100'e yakınının dijital ortamda doğrulanması neticesinde denetim raporunda güvence yüksek olacaktır.	Gelir Tablosunda yer alan tutarların dijital ortamda döngüsel denetim yaklaşımı ile analizi yapılması neticesinde denetim raporunda güvence seviyesini etkiler.
1 Kesinlikle Katılmıyorum	1,52%	0,00%
2 Katılmıyorum	1,52%	1,52%
3 Kararsızım	7,58%	7,58%
4 Katılıyorum	66,67%	60,61%
5 Kesinlikle Katılıyorum	22,73%	30,30%
Toplam	100,00%	100,00%

Şekil 5.13’de görüldüğü üzere bilançoda yer alan hesap bakiyelerinin %100’e yakınının dijital ortamda doğrulanması neticesinde denetim raporunda güvence yüksek olacaktır sorusuna verilen yanıtların ortalaması 4,08 olurken standart sapması 0,708 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

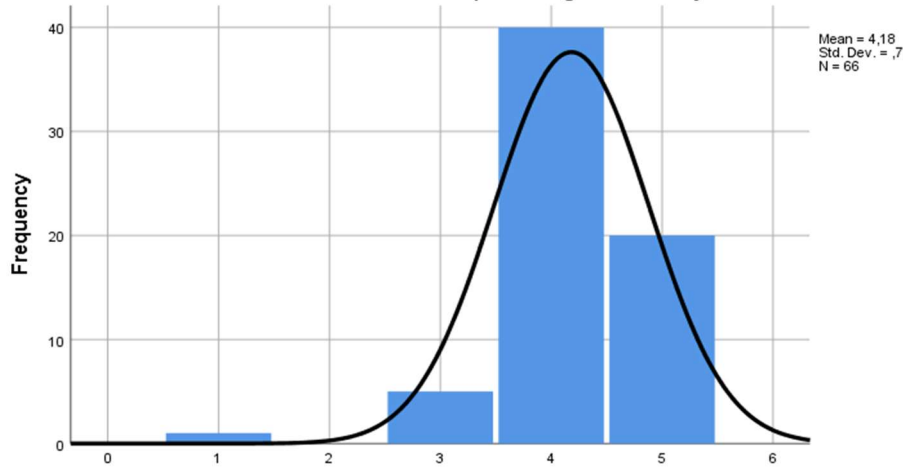
4.7. Bilançoda yer alan hesap bakiyelerinin %100’e yakınının dijital ortamda doğrulanması neticesinde denetim raporunda güvence yüksek olacaktır.



Şekil 5.13. Bilançoda Yer Alan Hesap Bakiyelerinin %100’e Yakınının Dijital Ortamda Doğrulanması Neticesinde Denetim Raporunda Güvence Yüksekliğine Etkisinin Histogram Grafiği

Şekil 5.14’de görüldüğü üzere Gelir Tablosunda yer alan tutarların dijital ortamda döngüsel denetim yaklaşımı ile analizi yapılması neticesinde denetim raporunda güvence seviyesini etkiler sorusuna verilen yanıtların ortalaması 4,18 olurken standart sapması 0,700 ve toplam katılımcı sayısı 66’dır.

4.8. Gelir Tablosunda yer alan tutarların dijital ortamda döngüsel denetim yaklaşımı ile analizi yapılması neticesinde denetim raporunda güvence seviyesini etkiler.



Şekil 5.14. Gelir Tablosunda Yer Alan Tutarların Dijital Ortamda Döngüsel Denetim Yaklaşımı İle Analiz Yapılması Neticesinde Denetim Raporunda Güvence Seviyesi Etkisinin Histogram Grafiği

Bilanço ve gelir tablosundaki verilerin envanter defteri aracılığıyla doğrulanabilir yapıya kavuşmasıyla temel finansal tablolara denetçilerin verebilecekleri güvenceyi doğrudan etkilediği ve ön denetim raporunda dahi yüksek oranda güvenceye sahip olduğu varsayımı bu yukarıdaki soruların sonuçlarında elde edilebilir bir göstergedir.

Anket sorularının frekans analizlerinde 5’li likert sorularında dijitalleşmenin denetim ve güvenceye olumlu etkileri konusunda katılımcılar genellikle “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerini işaretlemişlerdir. Bu sorularda yapılan histogram analizlerinde normal dağılıma sahip olduğu görülmektedir. Envanter defterinin dijitalleşmesi e-defterlerdeki eksikliği tamamladığı gibi dijital ortamda denetim çalışmalarının yürütülmesi süreçlerine katkı sağlayacağı katılımcıların verdiği yanıtlardan elde edilebilir, ancak denetçiler arasında verilen yanıtların farklı sonuçlar doğurabileceği algısı unutulmamalıdır. Bunun için kurulan hipotezler tek yönlü varyans analizi (ANOVA) ile bu farklılığın olup olmadığı tespit edilecektir.

5.2.2. Tek Yönlü Varyans Analizi (ANOVA)

Denetçiler denetim çalışmalarında mesleki bilgi deneyim ve tecrübelerine bağlı olarak aldıkları göreve göre, envanter defteri ve denetim sürecine yönelik sorulara verdiği yanıtlarda farklılık olup olmadığını yönelik olarak ANOVA

yapılarak hipotezler test edilecektir. ANOVA test sonuçlarında p değerinin 0,05'den küçük olması durumunda kurulan hipotezlerde değişkene göre farklılık olduğu varsayılmaktadır.

“Ha1: Envanter defterinin dijitalleşmesi denetim sürecine olumlu etkisi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.11’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,317 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında envanter defterinin dijitalleşmesine yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.11. Envanter Defterinin Dijitalleşmesi Denetim Sürecine Olumlu Etkisi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	1,583	3	,528	1,199	,317
Grup İçi	27,280	62	,440		
Toplam	28,864	65			

“Ha2: Vergi Denetim Kurulu tarafından Elektronik Envanter defterine istinaden ön denetim raporunun hazırlanacak olması denetim sürecini kolaylaştırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.12’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,250 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında VDK tarafından envanter defterinden faydalananarak ön denetim raporu hazırlaması denetim sürecini kolaylaştıracağı görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.12. Vergi Denetim Kurulu Tarafından Elektronik Envanter Defterine İstinaden Ön Denetim Raporunun Hazırlanacak Olması Denetim Sürecini Kolaylaştırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar Arası	1,776	3	,592	1,403	,250
Grup İçi	26,164	62	,422		
Toplam	27,939	65			

“Ha3: Finansal Tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.13’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,898 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen verilerden finansal tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamlarda doğrulanması denetim riskini düşürmesi görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.13. Finansal Tablolardaki Hesap Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanması Denetim Riskini Düşürmesi İle Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar Arası	0,217	3	,072	0,197	,898
Grup İçi	22,813	62	,368		
Toplam	23,030	65			

“Ha4: Denetimde yeniden hesaplama işlemlerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.14’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,463 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen verilerin denetim faaliyetlerinde yeniden hesaplama işlemlerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürmesi görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.14. Denetimde Yeniden Hesaplama İşlemlerinin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskini Düşürmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar Arası	1,161	3	,387	0,866	,463
Grup İçi	27,703	62	,447		
Toplam	28,864	65			

“Ha5: Denetimde analitik incelemelerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.15’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,247 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen verilerden denetim faaliyetlerinde analitik incelemelerin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürmesi görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.15. Denetimde Analitik İncelemelerinin Dijital Ortamda Otomatik Olarak Yapılması Denetim Riskini Düşürür Olması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	2,453	3	,818	1,416	,247
Grup İçi	35,805	62	,577		
Toplam	38,258	65			

“Ha6: Denetimde fiziki incelemeye tabi varlıklarda dijital ortamda otomatik teyitlenmesi denetim riskini düşürmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.16’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,740 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen verilerden denetimde fiziki incelemeye tabi varlıkların dijital ortamda otomatik olarak denetlenmesi denetim riskini düşürmesi görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.16. Denetimde Fiziki İncelemeye Tabi Varlıklarda Dijital Ortamda Otomatik Teyitlenmesi Denetim Riskini Düşürmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	p
Gruplar Arası	1,003	3	,334	0,419	,740
Grup İçi	49,482	62	,798		
Toplam	50,485	65			

“Ha: Dijital envanter defterinin finansal tablolar denetim sürecinde kullanımı denetim riskini düşürür” ana hipotezin altındaki hipotezlerin hepsinde fark bulunmaması sebebiyle finansal tabloların denetiminde dijital envanter defterinin kullanımı denetim riskine doğrudan etkilediği görülmektedir. Önceki bölümde histogram ve frekans analizinde bu bölüm için sorulan sorulara denetçilerin büyük oranda “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” ifadelerini işaretlemiş olmaları da denetim riskinin düşürdüğünü destekleyen ve denetimde yer alan denetçilerin görevi arasında fark olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır. Literatürde Aldhizer ve Cashell (2006) ve Solieri ve Hodowanitz (2016) çalışmalarında denetim süreçlerinde otomatik onayların kullanılması öngörüldüğünde denetim riskine olumlu etki yaptığı görülmektedir. Yapmış olduğumuz anket araştırmasının temelini teşkil eden envanter defterinin dijitalleşmesi hala günümüzde uygulaması olmayan ancak yakın zamanda çalışmaları yapılacak olması yönüyle denetim açısından envanter defterinin dijitalleşmesi ve denetimde uygulamaları önemli etkisi olduğu buradaki sonuçlardan ulaşılabilmektedir. Çağlar (2011) çalışması sonucunda ekonomideki tüm mal ve para hareketlerinin takip edilebilirliğinin kayıt dışı ekonomiyi azaltacağına göre, envanter defterinin dijitalleşerek denetimde kullanımı bu amaca hizmet ederek kayıt dışı ekonominin önüne geçmede etkin bir araç olarak kullanılabilir. Ayrıca Kurnaz ve Kestane (2019) çalışmalarında kurumsal kaynak planlama sistemleri sayesinde işletmelerin finansal verilere ulaşımında kolaylık sağladığı görülmekte aynı şekilde envanter defterinin de oluşturulması ve istenilen formatta kamu kurumlarına dijital olarak ibraz edilmesi işletmeler yeni dijital yatırım yapmasına gerek kalmaksızın hazırlanabilecektir. OECD tarafından 2002 tarafından yayımlanan SAF-T formatı ülkemizde zaten bunun karşılığı olan ve mükelleflere ilave yükümlülük getirmeden uygulanabilir olan Envanter defterinin elektronik defterler kapsamına tez çalışmamız kapsamındaki gibi dijitalleşmesi halinde gerek kalmayarak hem vergi hem finansal denetimlerde araç olarak kullanılacak seviyede olacaktır. Çünkü SAF-T sadece

vergi denetimi için geliştirilmiş iken dijital envanter defteri çalışmamızda çeşitli denetimlerde kullanılabilecek araç olarak tasarlanmıştır. Envanter defterinin dijitalleşmesi aşaması finansal tablolar üzerindeki güvence etkisi incelenmek üzere oluşturulan hipotezlerinde bu sonuçları desteklemesi beklenmektedir.

“Hb1: Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasebe verilerine olan güveni arttırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.17’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,652 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen veriler sayesinde finansal tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması muhasebe verilerine olan güveni arttırması görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.17. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Muhasebe Verilerine Olan Güveni Arttırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	0,693	3	,231	0,547	,652
Grup İçi	26,170	62	,422		
Toplam	26,864	65			

“Hb2: Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması paydaşların karar alma sürecine olumlu katkı sağlaması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.18’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,615 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen veriler sayesinde finansal tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması paydaşların karar alma sürecine olumlu katkı sağlaması görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.18. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması Paydaşların Karar Alma Sürecine Olumlu Katkı Sağlaması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	Df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	0,674	3	,225	0,604	,615
Grup İçi	23,083	62	,372		
Toplam	23,758	65			

“Hb3: Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması işletmelerin sürekliliğine pozitif yönde etki etmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.19’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,731 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen veriler sayesinde finansal tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması işletmenin sürekliliğine pozitif yönde olumlu katkı sağlaması görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.19. Finansal Tablolar Bakiyelerinin Elektronik Ortamda Doğrulanabilir Olması İşletmelerin Sürekliliğine Pozitif Yönde Etki Etmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	0,838	3	,279	0,432	,731
Grup İçi	40,147	62	,648		
Toplam	40,985	65			

“Hb4: Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güveni arttırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.20’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,980 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen veriler sayesinde tüm işletmeler için finansal tabloları ait ön denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güveni arttırır görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.20. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması Ülke Ekonomisine Olan Güveni Arttırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	0,090	3	,030	0,061	,980
Grup İçi	30,773	62	,496		
Toplam	30,864	65			

Hb5: Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin vergiye uyumunu arttırması ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.21’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,218 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen veriler sayesinde tüm işletmeler için finansal tabloları ait ön denetim raporu olması işletmelerin vergiye uyumunu arttırması görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.21. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Vergiye Uyumunu Arttırması ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	2,038	3	,679	1,520	,218
Grup İçi	27,719	62	,447		
Toplam	29,758	65			

“Hb6: Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas riski tespit edilebilmesi ile denetçi görevi arasında anlamlı bir farklılık yoktur” hipotezinin Tablo 5.22’de yer alan tek yönlü ANOVA test sonucuna göre p değerinin 0,05’den büyük 0,408 değerini alması sebebiyle bu soruya verilen cevaplarda denetçilerin görevleri arasında farklılık bulunamamıştır. Dolayısıyla denetimde görev alan bağımsız denetçiler arasında dijital envanter defterinden elde edilen veriler sayesinde tüm işletmeler için finansal tabloları ait ön denetim raporu olması işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas riskini tespit edebilmesi görüşüne yönelik bakış açılarında farklılık bulunmamaktadır.

Tablo 5.22. Tüm İşletmeler İçin Finansal Tablolarına Ait Ön Denetim Raporu Olması İşletmelerin Finansal Verilerinin Doğruluk Seviyesi ile İşletmenin İflas Riskini Tespit Edebilmesi ile Denetçi Görevi Arasındaki İlişkinin Tek Yönlü ANOVA Testi Sonuçları

Varyansın Kaynağı	Kareler Toplamı	df	Kareler Ortalaması	F	P
Gruplar Arası	1,618	3	,539	0,979	,408
Grup İçi	34,155	62	,551		
Toplam	35,773	65			

“Hb: Dijital envanter defterinin finansal tablolar denetimine entegrasyonu denetim raporuna verilen güvenceyi artırır” ana hipotezin altındaki hipotezlerin fark bulunmaması sebebiyle bağımsız denetim görevini ifa edeni denetçi görevleri arasında dijital envanter defterini vasıtasıyla oluşacak finansal ve ön denetim raporları sayesinde güvenceye etkisinin fark oluşturmadığı tespit edilmiştir. Önceki bölümde yapılan histogram ve frekans analizleri neticesinde bu ana hipotezin altındaki sorulara “Katılıyorum” ve Kesinlikle Katılıyorum” ifadeleri bağımsız denetçiler tarafından işaretlenmiş olması ve denetçilerin mesleki deneyim, tecrübelerine bağlı olarak denetim faaliyetlerinde görev alma biçimlerinde fark olmaması nedeniyle denetçilerin hakim görüşünün envanter defterinin dijitalleşerek finansal tablolar denetiminde rol alması finansal tablolara verilen güvenceyi yükselteceği temel olgu haline gelmektedir. Diğer taraftan Özer (2012) çalışmasında belgesiz ortamda denetim raporlarının hazırlanması denetimde fayda sağlayacağı çıkarımından yola çıkarak da envanter defteri bu raporların hazırlanması için araç olarak kullanılabileceği bu sonuçlara göre anlaşılmaktadır. Aynı şekilde Lewis vd. (2014) çalışmalarında kamu kuruluşları tarafından talep edilen belli formatlardaki veriler sayesinde denetimde yüksek seviyede şeffaflık ve hesap verilebilirlik sonuçları yapmış olduğumuz çalışmanın ulaşabileceği odak noktayı izah etmektedir. Ayrıca Gonzalez ve Hoffman (2018) deney sonucunda zayıf izleme ve erken bildirimde sahip sistemlerde sahtekarlık riskinin arttığı görüldüğünden envanter defteri dijitalleşme aşamasından sonra denetim sürecinin devlet idari kurumları tarafından güçlü izleme sistemine sahip olması gerekliliktir. Öte yandan Almalı (2009) çalışmasında finansal açıdan durumu kötü olan şirketler hakkında bilinirlik ilgili firmanın iflasını hızlandırdığı için envanter defterine göre hazırlanacak denetim raporunda bu hassasiyete özen gösterilmelidir. Richardsson ve Dull (2016) ve Dai (2017) çalışmalarında küçük ölçekteki işletmelerin yüksek teknoloji imkanlarından

faýdalanmalarının güçlüğü ve genel olarak problem çözümü için başvurulmuş bir yol olduğu görülmektedir. Envanter defterinin dijitalleşmesi aşamasından bu faktör işletmenin teknoloji kullanma durumu ayırt etmeksizin tüm işletmeleri ortak bir raporlama için bir araya getirmektedir. Muhasebe sistemlerinin tümevarımcı yapısı Kılıç (2017) tarafından ortaya konulan yeni bilim anlayışı olan bağlantısal bütünselliğin muhasebe bilgi sistemlerinde adaptasyonu teknolojinin getirdiği zorunlu değişim olarak nitelendirilebilir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Muhasebe denetimi raporlarının işletmelerde karar alma sürecinde önemli rol alması gelişmiş teknolojilerin muhasebe ve denetim sürecine adapte edilmesini zorunlu kılmaktadır. Endüstrideki teknolojik gelişmelerin yansıması olan Denetim 4.0 bunu sağlayabilmektedir. Ancak Nesnelerin interneti, yapay zeka ve büyük veri uygulamaları gibi gelişmiş teknolojilerin tüm işletmelerde aynı verimlilikte kullanılamayacağı için makul gelişmeler çerçevesinde işletmelerin dijitalleşmesini öngörmek gereklidir. Devlet otoritelerinin vergi mükelleflerine hukuki düzenlemeler ile getirmiş olduğu e-defterler, e-belgeler gibi dijitalleşmenin yansımaları olan olgular karşısında vergi mükellefleri uyum sağlamak zorunda kalmışlardır. İşletmelerin dijitalleşmeye zamanında uyum sağlaması rekabet ve maliyet avantajı sağlayarak güvenilir denetim ortamları oluşturulmasına katkı sağlamaktadır. Bu çerçevede öncelikle envanter defterinin dijitalleşmesine yönelik çalışmalar yapılarak, bu olgunun denetim ve güvenceye etkileri araştırmak üzere bağımsız denetim firmalarına anket araştırması yapılmıştır.

Ülkemizde bilanço esasına göre defter tutanlar için e-defterler kapsamında olmayan envanter defteri halen kağıt ortamlarda muhafaza edilmektedir. Bilgi sistemlerinin gelişmesi ile sürekli denetim olgularında finansal bilgilerin otomatik teyitlenmesinin temel gereklilik olması ve işletmelerde finansal tabloların hazırlanmasında temel kaynağın envanter defterinden gelmesi sebebiyle, bu defterin dijitalleşmesi denetimde hesap bakiyelerinin otomatik onayları, yeniden hesaplamaları ve analitik inceleme gibi süreçlere katkı sağlayacaktır. Günümüzde uygulanmakta olan envanter defterinin nasıl dijitalleşebileceği ve denetime entegrasyonu incelenmiş olup karşılaşılan sınırlamalar şunlardır;

- VUK madde 174'e göre Özel Hesap dönemine sahip mükelleflerin vergi beyanlarını farklı tarihler olması sebebiyle bu mükelleflerin ve ilişkili oldukları kurum/kuruluşların hesap bakiyelerinin otomatik doğrulama işlemleri yapılamayabilir,

- Yasal mevzuata göre tüm bilanço esasına göre defter tutanlar e-defter kapsamına dahil edilmemiş olup sadece belli büyüklükteki işletmeleri kapsamakta bu sebeple e-defter uygulamasına yapılacak hukuki düzenlemeler ile dijital envanter defterinin tüm mükellefler için zorunlu olması gerekir,
- Envanter defterinde yer alan vergi beyanı vermeyen şahıs kişiler ile olan bakiyelerin doğrulanması e-devlet sistemlere üzerinden kişilerin teyit etmesine bağlı olduğundan bu bakiyelerin doğrulanması için belirtilen süre zaman aşımına girebilir,
- Küreselleşen şirketlerde yabancı ülkeler ile ilişkili hesap bakiyeleri olması nedeniyle bu hesap bakiyeleri doğrulanamayabilir.

Elektronik envanter defteri süreçlerindeki sınırlamaların kısmen hukuki düzenlemeler ile kaldırılabilmesi mümkündür. Finansal tablolarda yer alan hesap bakiyelerinin devlet gözetiminde oluşturulan bu otomasyon dahilinde yürütülmesi toplumda denetimsizlik algısının kırılmasına ve finansal tablo denetimlerinin yürütülmesinde fayda sağlayacaktır. Fiziki sayım, tahminler gibi olaylar ile tespit edilecek hesapların teyitlenmesi için muhakkak denetçi faktörü göz önüne alınmalıdır. Ama envanter defterinin dijitalleşmesi ile tüm işletmeler için geçerli ön denetim raporu olacak olması paydaşların denetime olan güvenini artmasına neden olabilir. Bu sayede işletme yönetiminin finansal tablolarındaki iddiaların şeffaf, güvenilir ve düşük maliyet ile doğrulanmasına imkan sağlayabilir. İşletmelerin ilişkide bulundukları kurum veya kişiler ile olan tüm finansal etkinliğin bilanço tarihinde oluşan veriye göre teyitlenebilir olması ekonomik açıdan ilişkilerin bütünselliğini ön plana çıkararak ülke ekonomisine olan güven düzeyi hakkında saptamalar yapılmasına neden olabilir.

Anket araştırmasında, katılımcılara 4'ü genel bilgilerden oluşan sorular olmak üzere toplamda 25 soru yöneltilmiştir. Bu sorulardan 5 tanesi kesin cevaplı evet/hayır şeklinde sorular olup, 14 tanesi 5'li likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Anket genel bilgiler, elektronik envanter defterinin içeriği, envanter defteri ve denetim süreci, dijitalleşme ile denetimde güvence olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır. Örneklem çalışmaları kapsamında zaman ve maliyet göz önünde bulundurularak Vergi Müfettişleri ve İç denetçilere yapılmamış olması çalışmanın kısıtlarını oluşturmaktadır. Anket araştırmasına 320 bağımsız denetim firmasından 177 firma

ankete katılmayı kabul etmiş olup 66 tanesinin denetim firması yetkilisinden cevap gelmiştir.

Envanter defterinin içeriğine yönelik katılımcılara yöneltilen sorulara göre bazı bilgilerinde mevcut envanter defterinde yer alması gerektiği kanaatine ulaşılmaktadır. Finansal tablolarda yer almayan alınan/verilen kefaletler, finansal tablolarda yer almayan teminat mektupları, katma değer vergisi beyanına esas olan tutarların listeleri ve üretim işletmelerinde randıman analizi için maliyet hesaplamaları katılımcıların %75'inden fazlasının düşüncesine göre envanter defterinde eklenmesi denetim açısından fayda sağlayacaktır. Yine anketin bu bölümünde elektronik envanter defterinin vergi idari kurumlarının bilgi sistemlerine yüklenme süresine katılımcıların %54,5'ine göre aylık hazırlanması ve yüklenmesini uygun görmektedir.

Envanter defteri ve denetim süreci hakkındaki sorulara verilen cevaplara genel anlamda bakıldığında envanter defterinin dijitalleşmesi denetim sürecini kolaylaştıracak algısı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca finansal tabloların denetimin sürecinde otomatikleşme, şeffaflık ve güvenilir veri elde edilerek denetim riskini düşürdüğü kanaatine ulaşılmaktadır. Bu bölümdeki sorular üzerinden kurulan altı hipotez bağımsız denetçilerin denetim süreçlerindeki görevlerine göre verilen cevaplar bağlamında farklılık olup olmadığı ANOVA analizi ile incelenmiş olup verilen cevaplara aralarında fark bulunmadığı görülmektedir. Bu istatistiksel analizler neticesinde envanter defterinin dijitalleşmesi ve bazı denetim süreçlerini yerine getirmede araç olarak kullanılması denetçiler tarafından desteklenmektedir. Ayrıca literatür çalışmalarında görüldüğü üzere dijital envanter defteri ile otomatik onaylar, analitik incelemeler, yeniden hesaplamalar gibi dijital denetim süreçlerinin yapılabileceği ortaya konulmuştur. Diğer taraftan ekonomideki mal ve para hareketlerinin kamu idare kurumlarına dijital ortamda verilecek aylık envanter defteri sayesinde kayıt dışı ekonominin önüne geçilmesinde etkin araç olarak kullanılabileceği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Dijitalleşme ile denetimde güvence tespiti hakkındaki sorulara %80 gibi yüksek oranda katılımcılar “Katılıyorum” ve “Kesinlikle Katılıyorum” yanıtlarını vermişlerdir. Finansal tabloların elektronik ortamda denetlenmesi muhasebe verilerine olan güven artışı, paydaşların karar alma sürecine olumlu katkısı ve işletmelerin sürekliliğine pozitif yönde katkı sağladığı anket sonucu ortaya çıkan

tespitlerdir. Ayrıca tüm işletmeler için finansal tablolar denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güvenin artması, işletmelerin vergiye uyumunun artması ve işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas tespit riskinin tespit edilebileceği kanaatlerine ulaşılmaktadır. Temel finansal tabloların dijital ortamlarda denetlenmesi finansal tablolara verilen güvencenin arttıracak sonucuna ise %90 desteklenmiştir. Bağımsız denetçilerin denetim süreçlerindeki görevlerine göre verilen cevaplar bağlamında farklılık olup olmadığı bu bölümdeki altı hipoteze ANOVA analizi ile incelenmiş olup verilen cevaplara aralarında fark bulunmadığı görülmektedir. Finansal tabloların dijital ortamda denetimini dijital hale gelen envanter defteri bu amaç için kullanımı güvenceyi olumlu yönde etkilediği ulaşılan temel sonuç olmaktadır. Tez çalışmamızın dördüncü kısmındaki formatta envanter defterinin standart şablon haline gelmesi ve kamu idare kurumlarının bilgi sistemlerini aylık olarak yüklenerek incelemelere tutulması ve ortaya çıkan ön denetim raporu tüm işletmeler denetim anlayışını geliştirecek bir sistem haline dönüşecektir. Muhasebe sistemleri tümevarımcı bir yaklaşım ile finansal tabloları hazırlarken gelişen teknoloji ile artık bağlantısal bütünsellik olgusu ile dijital envanter defterini hazırlayacaktır. Tüm işletmeleri birbirine bağlayan küresel ağ haline getirecek raporlama sistemleri oluşturulabilir.

Yapılan araştırma neticesinde işletmelerde dijital ortamda denetim süreçlerinin yürütülmesi işletmelerin verilerinin gizliliğine, devlet gözetiminde denetim entegrasyonu ve raporlamaya olan güvenin artacağı yönündedir. Denetimin planlanmasından kanıt toplama faaliyetlerine kadar ki olan bazı süreçlerin güvenilir, hızlı ve daha az maliyet ile dijital ortamlarda yapılabilirliği e-envanter defteri sayesinde mümkün olabilir. OECD tarafından yayımlanan SAF-T şablonu envanter defterine benzerlik göstermesine rağmen ülkemizde uygulanması mükelleflere ilave yükümlülük getirirken tüm vergi mükelleflerini kapsamı çok güç olabilir. Dolayısıyla envanter defterinin dijitalleşerek denetime entegrasyonu ile ülkemizde SAF-T e gerek olmadan denetim sistemini bütüne yayılımı sağlanabilir. Uygunluk denetimi ve finansal tablolar denetimi kapsamında belirli bir çerçevede tüm işletmeler denetime tabi tutularak finansal genel durum tespit raporu elde edilmiş olabilir. Tüm işletmeler için ilave bir yükümlülük getirmeden mevcut zorunluluklar dahilinde dijitalleşme aracını kullanarak denetim mekanizmasının bağlantısal bütünsellik çerçevesinde hareket edilmesi koşulu ile denetim raporlarında

güvencenin arttığı tespit edilmiştir. Daha önce envanter defterinin dijitalleşmesine yönelik hiç çalışma yapılmamış olması yönünden literatüre katkı sağlarken aynı zamanda bu olgunun denetime entegrasyonun güvence etkisi araştırıldığı bu çalışma literatüre önemli katkıları olacağı düşünülmektedir. Gelecek çalışmalarda dijital envanter defterinin muhasebe denetimine entegrasyonunun;

- Denetim teknoloji düzeylerine etkileri araştırılması,
- Denetim süreçlerine simülasyonların algoritması geliştirilebilir,
- Diğer denetçi türlerine bu konu hakkında anket uygulaması,
- Bağlantısal bütünsellik anlayışında modelleme oluşturulması,

çalışmaları yapılarak muhasebe denetim eğitimi, literatüre ve uygulamalarına katkı sağlanabilir.



KAYNAKLAR

- 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. (1992, 12 26). Resmi Gazete Sayısı:Mükerrer 21447.
- Acar, V., & Öksüz, Ö. (2013). Finansal Bilgilerin Elektronik Ortamda Paylaşımı ve E-Defter Uygulamaları. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 5(8), 62-89.
- Akdoğan, N., & Tenker, N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoylu, S., & Tok, O. (2019). Muhasebe Denetiminde Bilgi Teknolojilerinin Kullanımı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(4), 923-943.
- Aldhizer, G., & Cashell, J. (2006, April). Automating the Confirmation Process. *The CPA Journal*, 76(4), 28-32.
- Almalı, Z. (2009). *İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri ve Önemi*. Yüksek Lisans Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı. İstanbul.
- Alpaslan, H., & Haksever, Ö. (2013). Türk Bağımsız Denetim Sektöründe Kalite Güvence Sistemleri Uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.
- Appelbaum, D. (2016). Securing Big Data Provenance for Auditors: The Big Data Provenance Black Box as Reliable Evidence. *Journal Of Emerging Technologies In Accounting*, 13(1), 17-36.
- Atabey, N., Yılmaz, B., & Yılmaz, H. (2018). Ortaçağ Avrupa'sında İktisadi ve Siyasi Tarih Çerçevesinde Muhasebe İhtiyacı ve Çift Taraflı Kayıt Tekniği: Lisans ve Lisans Üstü Öğrenciler İçin Bir Rehber. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*(15), 7-38.
- BDS 210. (2013, 11 14). Bağımsız Denetim Standartları. *Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması*. Resmi Gazete.
- Bierstaker, J., Janvrin, D., & Lowe, D. (2014). What Factors Influence Auditors' Use of Computer-Assisted Audit Techniques? *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*(30), 67-74.

- Boydaş Hazar, H. (2013). *Sürekli Denetimde Dijital Analiz Tekniğinin Kullanılması ve Bir Uygulama*. Doktora Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. İstanbul.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetim*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Calayoglu, İ. (2019). Elektronik Vergi Denetimindeki Teknolojik Gelişmeler ve Tam Denetime Geçiş Adımları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 143-162.
- Chan, D., & Vasarhelyi, M. (2011). Innovation And Practice Of Continuous Auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12, 152-160.
- Çağlar, M. (2011). *Kayıtdışı Ekonominin Önlenmesinde Elektronik Vergi Denetimi*. Yüksek Lisans Tezi: Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Balıkesir.
- Çalış, Y. (2011). Bağımsız Denetim Sürecinde Analitik İnceleme Prosedürleri. *Denetim*(8), 31-40.
- Çimen, G. (2017). E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 93-108.
- Dağlı, M. (2011). *Muhasebe Denetiminin Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Kayıt Dışılığına Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi: Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı. Erzurum.
- Dai, J. (2017). *Three Essays On Audit Technology: Audit 4.0, Blockchain, and Audit App*. Doctoral Thesis: The State University of New Jersey.
- Dai, J., & Vasarhelyi, M. (2016). Imagineering Audit 4.0. *Journal Of Emerging Technologies In Accounting*, 13(1), 1-15.
- Dai, J., & Vasarhelyi, M. (2017). Toward Blockchain-Based Accounting and Assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5-21.
- Demirkıran, H. (2010). *Finansal Raporlamanın Güvenilirliğinin Sağlanmasında Bağımsız Denetimin Rolü: Bir Uygulama*. Yüksek Lisans Tezi: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Programı. İzmir.
- Demirkol, Ö. (2019). Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Süreci ve Bağımsız Denetim Raporlarına Etkisi: Bist İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 478-489.
- Durmuş, A., Oltu, F., & Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 9(1), 66-88.
- Elefterie, L., & Badea, G. (2016). The Impact Of Information Technology On The Audit Process. *Economics, Management, and Financial Markets*, 11(1), 303-309.

- Erturan, İ., & Ergin, E. (2018). Dijital Denetim ve Dijital İkiz Yöntemi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 810-830.
- Genç, S., & Soysal, M. (2018). Parametrik ve Parametrik Olmayan Çoklu Karşılaştırma Testleri. *Black Sea Journal of Engineering and Science*, 1(1), 18-27.
- GİB. (2019). Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları. Ağustos 11, 2020 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2019/TABLO_9.xls.htm adresinden alındı
- Gonzalez, G., & Hoffman, V. (2018). Continuous Auditing's Effectiveness as a Fraud Deterrent. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 225-247.
- Gökçen, G., & Özdemir, M. (2016). Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarından E-Defter ve E-Fatura Uygulaması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(46), 137-154.
- Gücenme, Ü. (2005). *Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi*. Bursa: Alfa Aktüel.
- Güredin, E. (2010). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvemli, O. (2012). Türk Muhasebe Düşüncesinde Muhasebe Düzeni, Belgeler ve Defterlerin Adlarında ve Kavramlarında Son İki Yüzyıldaki Değişimler. *Muhasebe ve Finans Tarihi Vakfı Dergisi*(3), 122-149.
- IFRS(a). (2020). Mayıs 9, 2020 tarihinde <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> adresinden alındı
- IFRS(b). (2020). Mayıs 9, 2020 tarihinde <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysi> adresinden alındı
- IFRS(c). (2020). Mayıs 9, 2020 tarihinde (<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf?la=e>) adresinden alındı
- Islam, M. (2018). Sample size and its role in Central Limit Theorem. *International Journal of Physics & Mathematics*, 1(1), 37-47.
- Karaatlı, M., Senal, S., & Öztürk, M. (2014). Denetim Planlaması Aşamasında Analitik İnceleme Tekniği Olarak Yapay Sinir Ağları Kullanımı: Bir Firma Uygulaması. *Ege Akademik Bakış*, 14(4), 637-648.
- Kaya, C. T., Türkyılmaz, M., & Birol, B. (2019). Impact of RPA Technologies on Accounting Systems. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(82), 235-250.
- Keskenler, M., & Keskenler, E. (2017). Geçmişten Günümüze Yapay Sinir Ağları ve Tarihi. *Takvim-i Vekayi*, 5(2), 8-18.
- Kılıç, S. (2013). Örneklem Yöntemleri. *Journal of Mood Disorders*, 44-46.
- Kılıç, T. (2017). Bilim ve Yaşam Anlayışımızda Paradigma Değişimi. 12-13. (O. Bursalı, Röportaj Yapan) Herkese Bilim ve Teknoloji.

- Kıymetli Şen, İ. (2016). Bilgi Teknolojilerindeki Değişimin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine Etkisi: Sürekli Denetim. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(1), 383-404.
- Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T., & Türkmen, R. (2015). Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış. *Leges Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(3), 70-87.
- Kurnaz, N., & Kestane, A. (2019). ERP Sistemlerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Entegrasyonu Ve Finansal Raporlamaya Yansımaları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 61, 145-158.
- Lewis, A., Neiberline, C., & Steinhoff, J. (2014). Digital Auditing: Modernizing the Government Financial Statement Audit Approach. *The Journal Of Government Financial Management*, 63(1), 32-37.
- Louwers, T., Blay, A., Sinason, D., Strawser, J., & Thibodeau, J. (2018). *Auditing & Assurance Services*. New York: Mc Graw Hill Education.
- Minnis, M. (2011). The Value of Financial Statement Verification in Debt Financing: Evidence from Private U.S. Firms. *Journal of Accounting Research*, 49(2), 457-506.
- Moffitt, K., Rozario, A., & Vasarhelyi, M. (2018). Robotic Process Automation for Auditing. *Journal of Emerging Technologies In Accounting*, 15(1), 1-10.
- MSUGT, 1. (1992). 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- Nathan, P. (2013). *The Oxford Handbook of Quantitative Methods Volume 2 Statistical Analysis*. New York: Oxford University Press.
- OECD. (2010). *Guidance for the Standard Audit File – Tax Version 2.0*. Centre For Tax Policy and Administration.
- Örerler, E. (2005). Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 5(15), 1-8.
- Özer, M. (2012). *Belgesiz Kayıt Ortamında Denetim*. Doktora Tezi: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı. Ankara.
- Padem, H., Göksu, A., & Konaklı, Z. (2012). *Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sarejova: International Burch University.
- PCAOB. (2019, 12 30). *Auditing Standart- As 1105: Audit Evidence*. <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1105.aspx> adresinden alındı
- Rezaee, Z., Sharbatoghlie, A., Elam, R., & McMickle, P. (2002, March). Continuous Auditing: Building Automated Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 147-163.
- Rikhardsson, P., & Dull, R. (2016). An Exploratory Study Of The Adoption, Application And Impacts Of Continuous Auditing Technologies İn Small

Businesses. *International Journal of Accounting Information Systems*, 20, 26-37.

- Sakin Çapal, B. (2017). *Türkiye'deki İşletmelerde Bağımsız Denetimin Rolü ve Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi*. Yüksek Lisans Tezi: Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı. İstanbul.
- Sakin, T. (2018). Bağımsız Denetim ve Denetimin Ekonomik Etkileri. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(3), 2455-2466.
- Serçemeli, M., & Orhan, M. (2016). Sürekli Denetim ve Denetimin Geleceğine Bakış Üzerine BIST-100 Şirketlerinde Bir Araştırma. *Sayıştay Dergisi*(101), 31-50.
- Sevilengül, O. (2008). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Solieri, S., & Hodowanitz, J. (2016). Electronic Audit Confirmations: Leveraging Technology to Reduce the Risk of Fraud. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 8(1), 68-74.
- Şencam, H. (2005). *Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ. (2012, 12 19). Resmi Gazete Sayısı:28502.
- TMS1. (2005). Türkiye Muhasebe Standartları 1 Finansal Tabloların Sunuluşu.
- TTK. (2011). Türk Ticaret Kanunu.
- Uzun Kocamış, T., & Kekeç, H. (2017). Elektronik Vergi Uygulamalarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. *International Conference on Eurasian Economies 2017*, (s. 276-281).
- Ünal, Y. (2018). *Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma*. Yüksek Lisans Tezi: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. Adana.
- Vasarhelyi, M., & Rozario, A. (2019, 12 30). [https://www.cpajournal.com/https://www.cpajournal.com/2018/07/02/how-robotic-process-automation-is-transforming-accounting-and-auditing/#:~:text=Robotic%20process%20automation%20\(RPA\)%20uses,more%20assembly%2Dline%20audit%20process.&text=RPA%20can%20help%20automate%20repetitive,cop](https://www.cpajournal.com/https://www.cpajournal.com/2018/07/02/how-robotic-process-automation-is-transforming-accounting-and-auditing/#:~:text=Robotic%20process%20automation%20(RPA)%20uses,more%20assembly%2Dline%20audit%20process.&text=RPA%20can%20help%20automate%20repetitive,cop) adresinden alındı
- Vasarhelyi, M., Alles, M., & Kogan, A. (2004). Principles of Analytic Monitoring For Continuous Assurance. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 1, 1-21.
- VDK. (2018). *Faaliyet Raporu*. Ankara: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı.
- VUK. (1961). Vergi Usul Kanunu.

- Yalçın, Z. (2014). *Uluslararası Muhasebe Sistemlerindeki Çakışma ve Ayırışmalar Işığında Amaca Yönelik Muhasebe Organizasyonu Önerisi*. Doktora Tezi: Ege Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı. İzmir.
- Yılmaz, E. (2014). Elektronik Defterden Sürekli Denetime Doğru. *2nd International Symposium On Accounting And Finance*, (s. 352-370). Bursa.
- Zhang, A., Rozario, A., & Vasarhelyi, M. (2019, Nisan). Examining Automation in Audit. Mayıs 9, 2019 tarihinde <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/examining-automation-audit> adresinden alındı





EKLER

EK A. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI CİMER YAZIŞMA

EK A.1. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI CİMER YAZIŞMA

20.06.2020

Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı - Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) Başvuru Sorgulama



Bu çıktı resmi belge değildir. Resmi işlemlerde kullanılmaz.



Cumhurbaşkanlığı İletişim Başkanlığı

Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi (CİMER) Başvuru Sorgulama

Başvuru Bilgileri	
Başvuru Sayısı	2000152752
Başvuru Zamanı	16/01/2020 15:09:42
Başvuru Tipi	Bilgi Edinme
Başvuru Durumu	Başvuru Yapıldı
Başvuru Metni	Vergi Usul Kanunu Madde 182 ye göre tutulması gereken Envanter Defterinin Elektronik Defterler kapsamına alınmasına yönelik herhangi bir çalışma olup olmadığı hakkında bilgi verilmesini arz ederim
Başvuru Yolu	CİMER Sayfası

Cevaplar

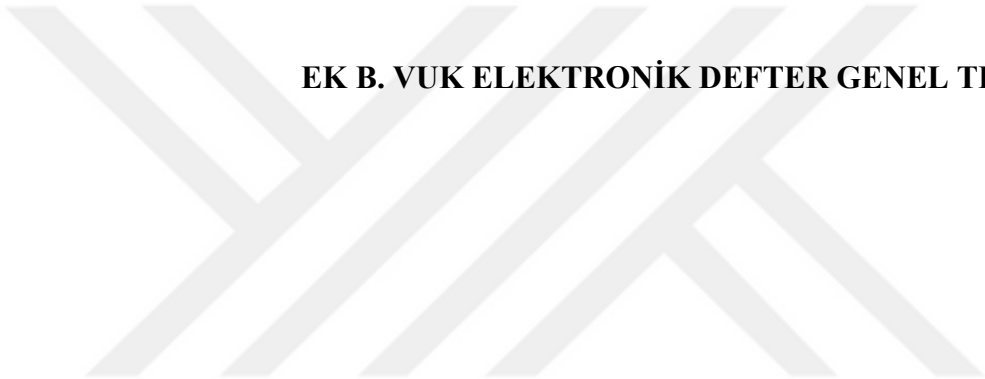
Cevap Zamanı	Cevap	Kurum Birim Adı
16/04/2020 11:48:53	Sayın Uğur KARAHAN; Envanter Defterinin elektronik ortama taşınması hususunda Gelir İdaresi Başkanlığı nezdinde halihazırda bir çalışma bulunmamaktadır. Ancak ilerleyen zamanlarda yapılması planlanmaktadır. Bilgilerinize sunulur.	GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI > ELEKTRONİK BELGE VE DEFTER UYGULAMALARI MÜDÜRLÜĞÜ

Kayıt Zamanı	Hareket	Açıklama
16/01/2020 15:09:42	Başvuru Yapıldı	16/01/2020 15:09:42 tarihinde internet üzerinden başvuru alındı.
16/01/2020 15:09:42	Sevk Edildi	16/01/2020 15:09:42 tarihinde BİMER tarafından HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI tarafına sevk edildi.
02/04/2020 22:43:51	Cevaplandı	02/04/2020 22:43:51 tarihinde GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI > ELEKTRONİK BELGE VE DEFTER UYGULAMALARI MÜDÜRLÜĞÜ tarafından cevap yazıldı.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ CUMHURBAŞKANLIĞI
DİJİTAL DÖNÜŞÜM OFİSİ

e-Devlet Kapısı'nın kurulması ve yönetilmesi görevi T.C. Cumhurbaşkanlığı Dijital Dönüşüm Ofisi Başkanlığı tarafından yürütülmekte olup, sistemin geliştirilmesi ve işletilmesi Türksat A.Ş. tarafından yapılmaktadır.

©2020 Tüm Hakları Saklıdır. Gizlilik, Kullanım ve Telif Hakları bildiriminde belirtilen kurallar çerçevesinde hizmet sunulmaktadır.



EK B. VUK ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ

EK B.1. VUK ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ

19 Ekim 2019 CUMARTESİ

Resmî Gazete

Sayı : 30923

TEBLİĞHazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığından:**ELEKTRONİK DEFTER GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1)'NDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SIRA NO: 3)**

MADDE 1 – 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Elektronik Defter Genel Tebliği (Sıra No: 1)’nin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci, 6 ncı ve 7 nci bölümleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“3. Genel Olarak e-Defter Uygulaması ve e-Defter Uygulamasına Dâhil Olma Zorunluluğu**3.1. Genel Olarak e-Defter Uygulaması**

3.1.1. e-Defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümleri gereğince tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü olup, bu uygulama yoluyla defter dosyalarının elektronik dosya biçiminde hazırlanması, kağıda bastırılmaksızın oluşturulması, kaydedilmesi, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun elektronik imza/mali mühür araçları ile garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesi sağlanmaktadır.

3.2. e-Defter Uygulamasına Dâhil Olma Zorunluluğu

3.2.1. Aşağıda sayılan mükelleflerin e-Defter uygulamasına dâhil olmaları zorunludur.

1- e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler.

2- Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler.

3.2.2. Başkanlık, yapılan analiz veya inceleme çalışmaları neticesinde riskli ya da vergiye uyum düzeyi düşük olduğu tespit edilen mükellefleri veya mükellef gruplarını faaliyet, sektör ve ciro tutarına bağlı olmaksızın, yazılı bildirim yapmak ve geçiş hazırlıkları için en az 3 ay süre vermek suretiyle e-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Kendisine yazılı bildirim yapılan mükelleflerin, yazılı bildirimde belirtilen süreler içinde e-Defter uygulamasına dâhil olması gerekmektedir.

3.2.3. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar ile iktisadi kamu kuruluşlarının e-Defter uygulamasından yararlanma zorunluluğu bulunmamakla birlikte isteğe bağlı olarak uygulamaya dâhil olabilirler.

3.2.4. Bu Tebliğ ile belirlenen zorunluluk kapsamına girmeyenlerden 17/12/2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 486) ile usul ve esasları belirlenen Defter Beyan Sistemi kapsamı dışında kalan mükelleflerin de istemeleri halinde e-Defter uygulamasına dâhil olması mümkündür. e-Defter uygulamasına isteğe bağlı olarak dâhil olanlar, başvurularını izleyen ayın başından itibaren defterlerini e-Defter olarak tutabilirler.

3.2.5. e-Defter uygulamasına geçme zorunluluğu olduğu belirtilen mükellefler; tam bölünme, birleşme (devralma şeklinde birleşme ve yeni kuruluş şeklinde birleşme) veya tür (nev’i) değişikliğine gitmeleri halinde devrolunan veya birleşilen tüzel kişi mükellefler ile tam bölünme veya tür (nev’i) değişikliği sonucunda ortaya çıkan yeni tüzel kişi mükellefler elektronik defter uygulamasına geçmek zorundadır. Uygulamalara geçme süresi hiçbir koşulda işlemin ticaret siciline tescil tarihini izleyen ayın başından itibaren 3 ayı geçemez.

3.2.6. e-Defter uygulamasına dâhil olma zorunluluğu bulunan mükelleflerden;

1- e-Fatura uygulamasına geçiş zorunluluğu bulunan mükellefler, e-Fatura uygulamasına geçiş süresi içinde (e-Fatura uygulamasına yıl içinde zorunlu olarak geçen mükellefler bakımından izleyen yılın başından itibaren),

2- Bu Tebliğ yayım tarihi itibarıyla Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketler 1/1/2020 tarihinden itibaren, 2020 ve müteakip yıllarda bağımsız denetime tabi olma şartlarını sağlayan mükellefler ise şartların sağlandığı yılı takip eden yılın başından itibaren,

e-Defter uygulamasına geçmek ve edefter.gov.tr adresinde format ve standardı belirlenen defterleri e-Defter olarak tutmak zorundadırlar.

3.2.7. Zorunluluk getirildiği halde e-Defter uygulamasına süresi içinde geçmeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır.

4. Uygulamadan Yararlanmaya İlişkin Usul ve Esaslar**4.1. Başvuru**

4.1.1. Bu Tebliğ kapsamında gerek zorunlu olarak gerekse ihtiyari olarak defterlerini elektronik ortamda oluşturacak, kaydedecek, muhafaza ve ibraz edecek gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin aşağıda yer alan şartları yerine getirerek edefter.gov.tr adresinde yayımlanan başvuru kılavuzuna uygun olarak e-Defter uygulamasına başvuruda bulunması gerekmektedir.

a) Gerçek kişi mükelleflerin Elektronik İmza Kanunu hükümleri çerçevesinde üretilen Nitelikli Elektronik Sertifika (NES) veya bu Tebliğ çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları.

b) Tüzel kişi mükelleflerin bu Tebliğ çerçevesinde Mali Mühür temin etmiş olmaları.

c) e-Defterin tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanılacak yazılımın, Başkanlıktan uyumluluk onayı almış bir yazılım olması.

4.1.2. Başkanlık veya Genel Müdürlük, gerek görmesi halinde başvuru sürecinde edefter.gov.tr adresinde yayımlanan kılavuzlara ilave olarak diğer teknik bilgi ve belge talebinde bulunabilir.

4.1.3. e-Defter uygulamasından yararlanan kayıtlı kullanıcıların güncel listesi edefter.gov.tr adresinden yayımlanır.

4.2. Yazılımların Uyumluluk Onayı

4.2.1. Defterlerini elektronik ortamda oluşturacak, kaydedecek, muhafaza ve ibraz edecek gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin, e-Defterin tutulması, kaydedilmesi, onaylanması, saklanması ve ibrazında kullanacakları yazılımın Başkanlıktan uyumluluk onayı almış bir yazılım olması gerekmektedir.

4.2.2. Müşterilerinin ihtiyaçları doğrultusunda özel veya paket yazılım üreten yazılım üreticileri ile yazılımlarını kendi geliştiren mükellefler, bu Tebliğde belirtilen esaslara uygun e-Defter oluşturan, kaydeden, onaylayan, muhafaza eden yazılımlarının onaylanması amacıyla, aşağıda yer alan bilgi ve belgeler ile birlikte Başkanlığa yazılı olarak başvuruda bulunacaktır:

a) Onay talebine ilişkin yazılı dilekçe.

b) Yazılımın adı, sürüm numarası gibi ayırt edici özellikleri.

c) Onayı istenen yazılım ile ilgili olarak aşağıda yer alan bilgileri içeren teknik doküman veya dokümanlar:

1- Yazılımın geliştirilmesinde kullanılan programlama dili, dosya sistemi, çalıştığı işletim sistemi gibi genel özellikleri.

2- Bu Tebliğde yer alan oluşturma, kaydetme, onaylama, muhafaza ve ibraz gibi temel süreçlere ait iş akış şemaları.

ç) Bu Tebliğ çerçevesinde belirlenen format ve standartlara uygun olarak ve onaya sunulan yazılım tarafından oluşturulan elektronik imzalı veya mali mühürlü elektronik defter örnekleri.

d) Gerek duyulması halinde onaylanması istenen yazılımın kurulumu hazır bir örneği.

4.2.3. Aşağıda sayılan hususlarda yapılacak testleri başarılı bir şekilde tamamlayan yazılımlara uyumluluk onayı verilecektir:

a) edefter.gov.tr adresinden duyurulan kılavuzlarda öngörülen veri standartları ve formata uygun olarak elektronik kayıt oluşturulması.

b) e-Defterlerin üretilmesi, kaydedilmesi ve bunların ibrazına ilişkin şartların sağlanması.

c) Mali Mühür, elektronik imza, mobil imza ve zaman damgası kullanımının doğru bir şekilde gerçekleştirilmesi.

ç) edefter.gov.tr adresinde açıklanan Elektronik Defter Uygulaması onay süreçlerine ilişkin işlemlerin yerine getirilmesi.

d) Duyurulan diğer şartların yerine getirilmesi.

4.2.4. Yazılımların testleri üreticileri tarafından yaptırılacak ve testi başarılı biçimde tamamlayanlar edefter.gov.tr adresinden ilan edilecektir. İlan edilen yazılımlar aracılığı ile e-Defter tutacakların ayrıca test yapmalarına gerek bulunmamaktadır. Kendi yazılımını kendisi geliştiren mükelleflerden test sürecini başarılı bir şekilde tamamlayanlar internet sitesinden ilan edilmeyecektir. Uyumluluk onayları ile ilgili test planı, test süreci ve ilgili diğer teknik dokümanlar edefter.gov.tr adresinden duyurulacaktır.

4.2.5. Başkanlık tarafından uyumluluk onayı verilen yazılımlarda, yazılım üreticileri veya yazılımlarını kendi geliştiren mükellefler tarafından gerçekleştirilecek güncellemelerin de Başkanlık tarafından teste tabi tutulması gerekmektedir. Başkanlık tarafından yapılan testleri başarılı şekilde tamamlayan güncel yazılımlar edefter.gov.tr adresinde ilan edilecektir.

4.3. e-Defter Dosyalarının Oluşturulması ve Berat Dosyalarının e-Defter Uygulamasına Yükleneceği:

4.3.1. Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, edefter.gov.tr adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak aylık dönemler itibarıyla e-Defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır. Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dahil olan mükellefler dahil oldukları aydan itibaren söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar. Bu mükelleflerin kâğıt ortamında tuttıkları defterler hiç tutulmamış sayılır.

4.3.2. Vergi Usul Kanununun 219 uncu maddesinin (b) bendinde belirtilen ve defter kaydı yerine geçecek belgelerin (bundan sonra “Muhasebe Fişi” olarak anılacaktır), e-Defter kayıtları ile birlikte muhafaza edilmesi ve yetkili mercileri tarafından istenildiğinde ibraz edilmesi zorunludur.

4.3.3. e-Defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınması açılış onayı, son ayına ait beratın alınması kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınması ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçer.

4.3.4. Uygulamadan yararlananlar aylık dönemler halinde oluşturacakları e-Defter ve berat dosyalarını,

aşağıda belirtilen sürelerde oluşturmak, NES veya Mali Mühürle zaman damgalı imzalamak/onaylamak ve berat dosyaları e-Defter uygulamasına yüklemek suretiyle Başkanlıkça onaylı halini almak zorundadırlar:

- 1- Defter ve berat dosyalarının ilgili olduğu ayı takip eden üçüncü ayın son gününe kadar,
- 2- Hesap dönemlerinin son ayına ait defter ve berat dosyaları, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verildiği ayın son gününe kadar.

3- Dileyen mükellefler, her hesap dönemine ilişkin ilk ayda (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), tercihlerini e-Defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-Defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar (son dönem geçici vergi dönemine ilişkin ayların defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar) oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve berat dosyalarını e-Defter uygulamasına yükleyerek Başkanlıkça onaylı halini alma imkânından da yararlanabilirler. Tercihlerini bu bentte belirtilen süre içinde bildirmeyen mükellefler hakkında bu fıkranın 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen tarihler esas alınır. Ayrıca yapılan tercih, tercih bildirim süresi içinde yapılan değişiklikler hariç olmak üzere, müteakip hesap dönemlerine ait tüm aylar için geçerlidir. Tercihini geçici vergi dönemi bazında yapan mükelleflerden, defter ve berat dosyalarına ilişkin işlemlerini belirtilen sürede gerçekleştirmeyenler hakkında cezai müeyyidelerin tayininde her bir ay, ayrı ayrı dikkate alınır.

Bu fıkarda yer alan açıklamalar çerçevesinde defter ve berat dosyalarını oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve Başkanlık onaylı berat dosyalarını alma süreleri aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

Dönem	Aylık Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde	
Ocak	Nisan ayı sonu	Ocak-Şubat-Mart	Mayıs ayı sonu
Şubat	Mayıs ayı sonu		
Mart	Haziran ayı sonu		
Nisan	Temmuz ayı sonu	Nisan-Mayıs-Haziran	Ağustos ayı sonu
Mayıs	Ağustos ayı sonu		
Haziran	Eylül ayı sonu		
Temmuz	Ekim ayı sonu	Temmuz-Ağustos-Eylül	Kasım ayı sonu
Ağustos	Kasım ayı sonu		
Eylül	Aralık ayı sonu		
Ekim	Ocak ayı sonu	Ekim-Kasım-Aralık	Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar.
Kasım	Şubat ayı sonu		
Aralık	Gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verileceği ayın sonuna kadar.		

4.3.5. Başkanlık Mali Mührünü de içeren berat dosyaları e-Defter tutanlar tarafından e-Defter uygulamasından indirilerek, istenildiğinde yetkili birimlere ibraz edilmek üzere ilgili olduğu e-Defter dosyaları ile ilişkili şekilde birlikte muhafaza edilir.

4.3.6. Başkanlık bu bölümde belirtilen e-Defter oluşturma, imzalama ve elektronik defter ve/veya beratlarının Başkanlık sistemine yüklenmesine ilişkin süreleri gerek görmesi halinde bir aya kadar uzatmaya yetkilidir. Başkanlık süre uzatımı yetkisini il, bölge, sektör ve mükellef grupları için kullanabileceği gibi tüm e-Defter kullanıcılarını kapsayacak şekilde de kullanabilir.

4.3.7. e-Defter ve berat dosyalarının mükelleflerin kendilerine ait NES veya Mali Mühür ile imzalanması esas olmakla birlikte, mükellefler tarafından noterde tanzim olunan özel vekaletnamede veya Başkanlık tarafından belirlenen usullere göre oluşturulan elektronik imzalı muvafakatnamede belirtilmesi kaydıyla; Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin veya yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da defter tutma hususunda 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yetki verilen meslek mensuplarının Mali Mührü ya da NES'i ile zaman damgalı olarak imzalanması/onaylanması ve bunlar tarafından defter ve berat dosyalarının Başkanlık sistemlerine yüklenmesi de mümkündür. Bu amaçla tanzim olunan özel vekaletnamede veya muvafakatnamede; hangi ay/yıl/hesap dönemine ait e-Defter ve beratların hangi özel entegratör veya yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmaları ya da meslek mensubu tarafından imzalanmasına yetki verildiği açık bir şekilde belirtilmeli ve mükellef tarafından söz konusu vekaletname veya muvafakatname bilgilerinin e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekmektedir. Tanzim olunan özel vekaletname veya muvafakatname bilgilerinin Başkanlık sistemine yüklenmesini müteakip, vekaletnamede veya muvafakatnamede belirtilen ay/yıl/hesap dönemlerine ait e-Defter ve beratların özel entegratörün, yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının ya da meslek mensubunun Mali

Mühürü ya da NES'i ile de imzalama ve yükleme işlemleri gerçekleştirilebilir. Bu suretle özel entegratörlere, yazılım uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarına ya da meslek mensuplarına e-Defter dosyalarının ve beratlarının imzalanma ve yükleme izninin verilmesi, mükelleflerin bu işlemlerden doğan hukuki ve cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Vekaletnamede veya muvafakatnamede belirtilmeyen ay/yıl/hesap dönemlerine ait e-Defter ve beratların mükellefin kendisine ait NES veya Mali Mühür ile zaman damgalı olarak imzalanması gerekmektedir. Başkanlık, bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları edefter.gov.tr adresinde yayımlanacak kılavuzlar ile belirler.

4.3.8. e-Defter ve berat dosyalarının oluşturulması, imzalanması/onaylanması için bu bölümde belirtilen süreler, e-Defterlerin Başkanlık tarafından belirlenen format ve standartta oluşturulması, imzalanması, oluşturulan e-Defterlerin teknik kontrollerden geçirilmesi, gerçekleştirilen muhasebe kayıtlarının tamamının oluşturulan e-Defter dosyalarında bulunup bulunmadığının kontrol edilmesi ve e-Defter dosyalarına ait berat dosyalarının oluşturulması, imzalanması ve bu beratların Başkanlık sistemine yüklenmesi için öngörülen azami süreler olup beyanname ve ödeme sürelerini herhangi bir şekilde etkilememektedir. Belirtilen süreden önceki tarihlerde de e-Defterlerin oluşturulması ve Başkanlık sistemlerine e-Defter berat dosyalarının yüklenmesi de mümkündür.

4.3.9. Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde de e-Defter tutmaya başlanabilir. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde e-Defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.

4.3.10. Yukarıda sayılan işlemlerin neticesinde oluşturulan e-Defterler, Başkanlık tarafından onaylanan beratları ile birlikte muhafaza ve ibraz edilmesi koşuluyla Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir.

4.3.11. Başkanlık tarafından gerçekleştirilen berat onay işlemi, ilgili defterlerde yer alan kayıtların içerik ve gerçeğe uygunluk denetimi anlamına gelmemekte ve herhangi bir vergi incelemesini veya diğer incelemeleri ifade etmemektedir.

4.3.12. Herhangi bir kesinti veya sistem arızası nedeni ile beratların Başkanlık tarafından onaylanması işleminin gerçekleştirilememesi durumunda söz konusu beratlar, NES veya Mali Mühür ile zaman damgalı olarak imzalanacak veya onaylanacaktır. Bu kapsamda kullanılacak olan zaman damgaları TUBİTAK-UEKAE'den temin edilecektir. Beratların, Başkanlığa sunumunu engelleyen kesinti veya arıza durumunun ortadan kalkmasını takiben ilgili beratların tekrar Başkanlık onayına sunulması işlemi gerçekleştirilecektir.

4.4. e-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrası

4.4.1. Bu Tebliğ kapsamında, e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara uygun hareket etmek zorundadırlar:

a) e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kağıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır.

b) e-Defter dosyaları, berat dosyaları ve elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için kağıt ortamında saklanmayacak (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir.

c) Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, e-Defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

ç) Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, e-Defter dosyalarının, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

d) e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

e) e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. e-Defter ve beratların teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde e-Defter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel,

gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esaslar, Başkanlık tarafından hazırlanarak edefter.gov.tr adresinde yayımlanan “e-Defter Saklama Kılavuzu”nda açıklanır. e-Defter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyalarının bu fıkra uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde bu Tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen süreler dikkate alınır.

f) Başkanlıktan e-Defter saklama hizmeti konusunda izin alan özel entegratörler, saklama hizmeti verdikleri mükelleflere ait e-Defter dosyaları ve beratları ile bunlara ilişkin bilgileri, mükellefin yazılı izni olmaksızın Başkanlık ve Genel Müdürlük dışında üçüncü kişilerle paylaşamazlar. Özel entegratörler, saklama hizmetini verdikleri mükelleflere ait e-Defterlerin bütünlüğünden, güvenliğinden, gizliliğinden ve Başkanlığın ve Genel Müdürlüğün uzaktan erişimine imkan sağlamaktan sorumludurlar. Mükellefin yazılı izni olmaksızın, e-Defter bilgilerini Başkanlık ve Genel Müdürlük dışındaki üçüncü kişilerle paylaştığı tespit olunan özel entegratörlerin diğer kanunların öngördüğü cezai sorumlulukları dışında ayrıca Başkanlık tarafından özel entegratörlük izinleri iptal edilebilir.

g) e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz. Bu çerçevede e-Defter ve berat dosyalarının yetkili makamlara ibrazı öncelikle ilgili mükelleften yazılı olarak istenecektir. İlgili mükellef tarafından e-Defter dosyaları ile beratlarının yazılı talebe rağmen yetkili makamlara ibraz edilmediğinin veya edilemediğinin tevsikini müteakip, saklama hizmetini veren özel entegratörden Başkanlık aracılığı ile ya da muhafaza işleminin Başkanlık sistemlerinde yapılması halinde ise Başkanlıktan, resmi yazılı talepte bulunularak ilgili e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının ibrazı istenebilecektir. Bu suretle Başkanlık aracılığı ile özel entegratörden e-Defter dosyaları ve beratlarının ibrazı talep edildiğinde, ilgili özel entegratör ivedilikle (her hal ve şartta talebin tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük süreyi aşmayacak şekilde) Başkanlığa talep edilen e-Defter ve berat dosyalarını ibraz etmek mecburiyetindedir. e-Defter ve berat dosyalarının saklama hizmeti verme konusunda Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin listesi edefter.gov.tr adresinde Başkanlık tarafından yayımlanır.

5. e-Defter Uygulamasından Yararlanma İzninin İptali

5.1. e-Defter oluşturma izni bulunmakla birlikte, bu Tebliğde belirtilen veya bu Tebliğ kapsamında Başkanlık ve Genel Müdürlük tarafından belirlenen usul ve esaslara uymayan ve yapılacak uyarıya rağmen gerekli tedbirleri almayanların, e-Defter oluşturma izinleri yapılacak değerlendirme üzerine iptal edilebilir. İzinleri iptal edilenler, bir yıl süre ile e-Defter uygulamasından yararlanamazlar.

6. Sorumluluk ve Cezai Müeyyideler

6.1. e-Defter oluşturulurken, bu Tebliğde belirtilmeyen hususlarda süreler başta olmak üzere Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümlere uyulması zorunludur.

6.2. Bu Tebliğde yer alan usul ve esaslara aykırı biçimde e-Defter oluşturan veya oluşturdukları e-Defterleri ve bunlarla ilişkili berat dosyaları ile muhasebe fişlerini yetkili makamların isteği üzerine ibraz etmeyenler hakkında, işledikleri fiile göre Vergi Usul Kanununun ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

6.3. e-Defter tutanlar bu Tebliğ çerçevesinde oluşturdukları e-Defterlerde yer verdikleri bilgilerin gerçek duruma uygunluğunu sağlamaktan sorumlu olup, bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. e-Defter beratı, e-Defterlerin değişmezliğini ispat etmeye yönelik olup, e-Defterlerin içeriğine yönelik bir onayı ifade etmemektedir.

6.4. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığı gerek görmesi halinde, bu Tebliğde belirlenen esaslar ile sınırlı olmak üzere, uygulamadan yararlananların, e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratörlerin ve uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının bilgi işlem sistemlerini ve/veya yazılım sistemlerini denetleme veya denettirme yetkisine sahiptir. e-Defter tutanlar, e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratörler ve uyumluluk onayı verilen yazılım firmaları bu denetimler sırasında, gerekli her türlü imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sağlamak zorundadır. Bu kapsamdaki denetim yetkisi mahallinde kullanılabileceği gibi, bu süreçte uzaktan erişim yöntemlerinin kullanılması da istenilebilir.

6.5. Uyumluluk testini geçen yazılımların gerekli şartları sürekli olarak taşımaları için bu yazılımların üreticilerinin ve kullanıcılarının gerekli önlemleri almaları zorunludur. Başkanlıkça yapılan kontroller sonrasında uyumlu yazılımlarda tespit edilen eksikliklerin ilgili yazılımcı tarafından giderilmesi amacıyla Başkanlık nezdinde yapılan testlerde belirtilen eksikliklerin belirlenen sürede giderilmemesi halinde; uyumlu yazılım yetkisi belirli süre askıya alınabilir veya uyumlu yazılım izni iptal edilebilir.

6.6. Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratörler ve uyumluluk onayı verilen yazılım firmalarının, bilgi işlem sistemini oluşturan yazılım, donanım, dosya, dokümantasyon ve benzeri unsurları, hiçbir şekilde kısmen veya tamamen denetim elemanlarının veya Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca görevlendirilecek personelin erişimini ve denetlemesini engelleyecek bir sözleşme veya lisans konu edemez.

6.7. e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin, Tebliğin (4.3) numaralı bölümünün (ç) bendinde belirtilen sürelerde e-Defter ve berat dosyalarını, oluşturmaması, imzalamaması/onaylamaması veya oluşturulan e-Defter dosyaları ve/veya bunlara ait berat dosyalarının Başkanlığın onayına sunulmak üzere Başkanlık sistemlerine yüklememesi ya da süresinden sonra yüklenmesi halinde, diğer vergisel yükümlülükler ile birlikte Vergi Usul

Kanununda öngörülen cezai hükümler uygulanır.

7. Diğer Hususlar

7.1. e-Defter tutanlar, Vergi Usul Kanununda belirtilen “Mücbir Sebep” halleri nedeniyle e-Defter veya beratlarına ait kayıtlarının bozulması, silinmesi, zarar görmesi veya işlem görememesi ve e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza edildiği e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratör kuruluşlardan veya Başkanlıktan ikincil örneklerinin temin edilemediği hallerde, söz konusu durumların öğrenilmesinden itibaren tevsik edici bilgi ve belgeleri ile birlikte 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yetkili mahkemesine başvurarak kendisine bir zayi belgesi verilmesini istemelidir. Mahkemeden zayi belgesinin temin edilmesini müteakip, zayi belgesi ile birlikte durumun Başkanlığa yazılı olarak bildirilmesi ve Başkanlık tarafından istenilen bilgi ve belgelerin (talep edilecek bilgi ve belgeler e-Defter Uygulama Kılavuzunda açıklanır) ibraz edilmesi halinde, mükelleflerin zayi olan e-Defter kayıtlarının yeniden oluşturulması ve bunlara ait yeni oluşturulan e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulaması aracılığı ile Başkanlık sistemine yeniden yüklenmesi için Başkanlık tarafından yazılı izin verilir.

7.2. e-Defter tutanlar, e-Defterlerin oluşturulması sırasında kullandıkları bilgi işlem sisteminin sağlıklı biçimde çalışabilmesi ile ilgili yeterli teknik ve güvenlik önlemlerini almakla yükümlüdür. e-Defter ve beratların imzalanmasında kullanılan elektronik imza araçları ile mali mühürlerin, mükelleflerin elinde olmayan sebeplerle arızalanması, çalınması ve benzeri diğer nedenlerle elektronik defter ve beratların bu Tebliğde öngörülen sürelerde imzalama işleminin gerçekleştirilememesi halinde, mükellefler söz konusu durumu ve yeni elektronik imza aracının/mali mührün teminine yönelik başvuru işlemlerinin yapıldığını tevsik eden bilgi ve belgelerle Başkanlığa başvurmak zorundadır. Yeni elektronik imza aracının/mali mührün temin edilmesini müteakip en geç üç iş günü içinde imzalanan e-Defter ve/veya berat dosyalarının Başkanlık sistemine yüklenmesi gerekmektedir.

7.3. e-Defter tutanlar, e-Defterlerini oluşturdukları ve muhafaza ettikleri bilgi işlem sistemlerinin haczedilmesi veya bu sistemlere yetkili mercilerce el konulması halinde, durumu en geç üç iş günü içerisinde Başkanlığa bildirmek ve kayıtlarını nasıl tamamlayacağına ilişkin ayrıntılı bir plan sunmak zorundadır.

7.4. e-Defter tutanlar ve e-Defter saklama hizmeti veren özel entegratörler, kanunlarla yetkili kılınan kurum ve kişilerin talebi üzerine e-Defterlere ait bilgilerin oluşturulması veya muhafazası sırasında kullanılan donanımların bulunduğu adres veya adreslerde inceleme ve tespit yapılabilmesi için gerekli olacak her türlü teknik ve fiziki imkânı (uygun donanım ve yazılımlar, terminallere ulaşım izinleri ve uzman personel gibi) sunmak zorundadır.

7.5. Önceden haber verilmek ve hazırlıklar için yeterli zaman tanınmak kaydıyla, e-Defterlere ilişkin format ve standartlarda değişiklik yapılabileceği gibi e-Defter oluşturma süreçleri ile veri güvenliğine ilişkin standartlara uyma zorunluluğu getirilebilir. Bu zorunluluk mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılabilir.

7.6. e-Defter tutanların faaliyet hacmi, teknolojik kısıtlar ve benzeri nedenlerle, başta veri bütünlüğü, kaynağın ve içeriğin garanti altına alınması olmak üzere e-Defter oluşturulması, kaydedilmesi, onaylanması, muhafazası ve ibrazı ile ilgili olarak mali mühür veya elektronik imza yerine başka yöntemlerin kullanılmasına karar verilebileceği gibi uygulamadan yararlanmaya ilişkin özel esaslar belirlenebilir.

7.7. Bu Tebliğ kapsamında, edefter.gov.tr adresinde duyurulan defterler elektronik ortamda tutulabilir.

7.8. Elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile defterlerle ilişkili muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, teknik ve uygulama kılavuzları ile e-Defter uygulamasına ilişkin diğer kurallar edefter.gov.tr adresinde duyurulur.

7.9. İstenilmesi halinde, e-Defter kayıtlarına kaynak teşkil eden kayıt ve verilerin de Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında ibraz edilmesi zorunludur.

7.10. Gerekli görülen durumlarda, e-Defterler ile e-Defterlerde yer alan bilgilere ilişkin olarak belirlenecek standartlara uygun üretilcek diğer raporların ibrazı, e-Defter tutanlara ait bilgi işlem sistem veya sistemlerine sürekli erişimin sağlanması sureti ile istenebilir. Bu kapsamda, ifade edilen erişimin sağlanması için kullanılacak yöntem ve teknolojiler ile ibraz yükümlülüğünün yerine getirilmesi ile ilgili süreçler edefter.gov.tr adresinde açıklanır. e-Defter tutanların bilgi işlem sistemine erişim ile ilgili yetki, sektör, mükellef grupları veya faaliyet hacimleri itibarıyla kullanılabilir.

7.11. e-Defter uygulamasının altyapısı ve işleyişi göz önünde bulundurularak, ilgisine bilgi verilmek suretiyle, uygulamadan yararlanmak isteyenlerin başvurularının cevaplanması belli bir süre ertelenebilir veya başvuruları sıraya konulabilir. Önceden haber verilmek ve hazırlıklar için yeterli zaman tanınmak kaydıyla, uygulama ile ilgili her türlü standart ile diğer teknik konularda genel veya özel değişiklikler yapılabileceği gibi uluslararası standartlara uyma zorunluluğu getirilebilir.”

MADDE 2 – Bu Tebliğin 1 inci maddesiyle değiştirilen 4 üncü bölümünün (4.3.4) numaralı fıkrasının 3 numaralı bendi ile aynı bölümün (4.3.7) numaralı fıkrası 1/1/2020 tarihinde, diğer hükümleri yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

MADDE 3 – Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı ile Ticaret Bakanı birlikte yürütür.

**EK C. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN
BİLANÇO HESAPLARI**

EK C.1. TEK DÜZEN HESAP PLANINDA YER ALAN BİLANÇO HESAPLARI

Hesap Kodu	Ana Hesap Açıklaması	Envanter Eşleştirme Detayları
1	Dönen Varlıkları	
10	Hazır Değerler	
100	Kasa	
101	Alınan Çekler	Borçlu ve Asıl Borçlu Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
102	Bankalar	Uluslararası Banka Hesap Numarası (IBAN)
103	Verilen Çek. ve Öde. Emirleri (-)	Alacaklı Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
108	Diğer Hazır Değerler	POS Üye İşyeri No, Karayolları Geçiş Sistemi Bakiyeleri için Vasıta Plaka veya Şasi no
11	Menkul Kıymetler	
110	Hisse Senetleri	Vergi No
111	Özel Kesim Tahvil ,Senet ve Bonoları	Vergi No
112	Kamu Kesimi Tahvil , Senet ve Bonoları	Vergi No
118	Diğer Menkul Kıymetler	Vergi No
119	Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Vergi No
12	Ticari Alacaklar	
120	Alıcılar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
121	Alacak Senetleri	Borçlu ve Asıl Borçlu Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	Borçlu ve Asıl Borçlu Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
124	Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)	Vergi No
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
127	Diğer Ticari Alacaklar Senet ve Bonoları	Borçlu ve Asıl Borçlu Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
13	Diğer Alacaklar	
131	Ortaklardan Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
132	İştiraklerden Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
135	Personelden Alacaklar	T.C. Kimlik No
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik

		No
137	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
138	Şüpheli Diğer Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
139	Şüpheli Diğer Alacaklar Karş. (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
15	Stoklar	
150	İlk Madde ve Malzeme	Gtip Kodu
151	Yarı Mamuller - Üretim	Gtip Kodu
152	Mamuller	Gtip Kodu
153	Ticari Mallar	Vasıtalarda Tescil, Tapu ise Kütük Bilgileri, GTİP Kodu
157	Diğer Stoklar	Gtip Kodu
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)	Gtip Kodu
159	Verilen Sipariş Avansları	Vergi ya da T.C. Kimlik No
17	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	
170-178	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	Yapılan sözleşme bilgileri
178	Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme	Yapılan sözleşme bilgileri
179	Taşeronlara Verilen Avanslar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
18	Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	
181	Gelir Tahakkukları	
19	Diğer Dönen Varlıklar	
190	Devreden KDV	Vergi Dairesi Kodu
191	İndirilecek KDV	Belge Detayları, TCKN ya da VKN
192	Diğer KDV	Vergi Dairesi Kodu
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	
195	İş Avansları	T.C. Kimlik No
196	Personel Avansları	T.C. Kimlik No
197	Sayım ve Tesellüm Noksanlar	
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	
199	Diğer Dönen Varlık. Karşılığı (-)	
2	Duran Varlıkları	
22	Ticari Alacaklar	
220	Alıcılar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
221	Alacak Senetleri	Borçlu ve Asıl Borçlu Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	Borçlu ve Asıl Borçlu Vergi ya da T.C. Kimlik No ve Çek Seri No, Vade
224	Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)	Vergi No
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No

229	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
23	Diğer Alacaklar	
231	Ortaklardan Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
232	İştiraklerden Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
235	Personelden Alacaklar	T.C. Kimlik No
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
237	Diğer Alacak Senet. Reeskontu (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
239	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
24	Mali Duran Varlıklar	
240	Bağlı Menkul Kıymetler	Vergi ya da T.C. Kimlik No
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
242	İştirakler	Vergi ya da T.C. Kimlik No
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
244	İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
245	Bağlı Ortaklıklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
247	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
248	Diğer Mali Duran Varlıklar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
25	Maddi Duran Varlıklar	
250	Arazi ve Arsalar	Tapu Kütük Bilgileri
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	
252	Binalar	Tapu Kütük Bilgileri
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	GTİP No
254	Taşıtlar	Tescil Bilgileri, Plaka, Şasi No
255	Demirbaşlar	
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	Eşleştirmesi olanlar için detaylar
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	Varsa Yatırım Teşvik Belge Numarası
259	Verilen Avanslar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
260	Haklar	Leasing ise Sözleşme Bilgileri

261	Şerefiye	
262	Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
264	Özel Maliyetler	Kiralanın Yerinin Adres kodu
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	Leasing Sözleşme Bilgileri, Kiralanın Yerinin Adres kodu
269	Verilen Avanslar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
27	Özel Tükeneşmeye Tabi Varlıklar	
271	Arama Giderleri	
272	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	
277	Diğer Özel Tükeneşmeye Tabi Varlıklar	
278	Birikmiş Tükeneşme Payları (-)	
279	Verilen Avanslar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	
281	Gelir Tahakkukları	
29	Diğer Duran Varlıklar	
291	Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	Vergi Dairesi Kodu
292	Diğer KDV	Vergi Dairesi Kodu
293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	Gtip Kodu
294	Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	Gtip Kodu, Amortisman Listesi No
295	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	
298	Stok Değer Düşüklüğü Karşı. (-)	Gtip Kodu
299	Birikmiş Amortismanlar (-)	Gtip Kodu, Amortisman Listesi No
3	Kısa Vadeli Yabancı Kaynakları	
30	Mali Borçlar	
300	Banka Kredileri	Iban ya da Banka Kodu ve Kredi Hesap No
301	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	Vergi No
302	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)	Vergi No
303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	Iban ya da Banka Kodu ve Kredi Hesap No
304	Tahvil Anapara Borç ,Taksit ve Faizleri	Aracı Banka Vergi No
305	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	Aracı Banka Vergi No
306	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	Aracı Banka Vergi No
308	Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)	Aracı Banka Vergi No
309	Diğer Mali Borçlar	Kredi Kartı No ya da banka kodu
32	Ticari Borçlar	
320	Satıcılar	Vergi ya da T.C. Kimlik No

321	Borç Senetleri	Vergi ya da T.C. Kimlik No varsa Çek Seri No, Vade
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No varsa Çek Seri No, Vade
326	Alınan Depozito ve Teminatlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
329	Diğer Ticari Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
33	Diğer Borçlar	
331	Ortaklara Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
332	İştiraklere Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
335	Personele Borçlar	T.C. Kimlik No
336	Diğer Çeşitli Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
34	Alınan Avanslar	
340	Alınan Sipariş Avansları	Vergi ya da T.C. Kimlik No
349	Alınan Diğer Avanslar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
35	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	
350	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	Yapılan sözleşme bilgileri
358	Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme	Yapılan sözleşme bilgileri
36	Ödenecek vergi ve Diğer Yükümlülükler	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar	Vergi Dairesi Kodu
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	SGK Sicil No
368	Vadesi Geçmiş, Erte. veya Taksi. Vergi ve Diğ. Yüküm.	Vergi Dairesi Kodu ya da SGK Sicil No
369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	Vergi Dairesi Kodu ya da SGK Sicil No
37	Borç ve Gider Karşılıkları	
370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	
371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	
373	Maliyet Giderleri Karşılığı	
379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	
38	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	
380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	
381	Gider Tahakkukları	
39	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
391	Hesaplanan KDV	Belge Detayları, TCKN ya da VKN
392	Diğer KDV	Vergi Dairesi Kodu
393	Merkez ve Şubeler Cari Hesabı	
397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	

399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	
4	Uzun Vadeli Yabancı Kaynakları	
40	Mali Borçlar	
400	Banka Kredileri	Iban ya da Banka Kodu ve Kredi Hesap No
401	Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	Vergi No
402	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)	Vergi No
405	Çıkarılmış Tahviller	Aracı Banka Vergi No
407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	Aracı Banka Vergi No
408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)	Aracı Banka Vergi No
409	Diğer Mali Borçlar	Kredi Kartı No ya da banka kodu
42	Ticari Borçlar	
420	Satıcılar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
421	Borç Senetleri	Vergi ya da T.C. Kimlik No varsa Çek Seri No, Vade
422	Borç Senetleri Reeskontu (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No varsa Çek Seri No, Vade
426	Alınan Depozito ve Teminatlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
429	Diğer Ticari Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
43	Diğer Borçlar	
431	Ortaklara Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
432	İştiraklere Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
436	Diğer Çeşitli Borçlar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
437	Diğer Borçlar Senetleri Reeskontu. (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
438	Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar	Vergi Dairesi Kodu ya da SGK Sicil No
44	Alınan Avanslar	
440	Alınan Sipariş Avansları	Vergi ya da T.C. Kimlik No
449	Alınan Diğer Avanslar	Vergi ya da T.C. Kimlik No
47	Borç ve Gider Karşılıkları	
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	
479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	
48	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	
480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	
481	Gider Tahakkukları	
49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
492	Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi	Vergi Dairesi Kodu
493	Tesise Katılma Payları	Vergi No

499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
5	Öz Kaynakları	
50	Ödenmiş Sermaye	
500	Sermaye	Vergi ya da T.C. Kimlik No
501	Ödenmemiş Sermaye (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	Vergi ya da T.C. Kimlik No
503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	Vergi ya da T.C. Kimlik No
52	Sermaye Yedekleri	
520	Hisse Senedi İhraç Primleri	
521	Hisse Senedi İptal Karları	
522	MDV Yeniden Değerleme Artışları	
523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	Vergi No
524	Maliyet Artışları Fonu	
529	Diğer Sermaye Yedekleri	
54	Kar Yedekleri	
540	Yasal Yedekler	
541	Statü Yedekleri	
542	Olağanüstü Yedekler	
548	Diğer Kar Yedekleri	
549	Özel Fonlar	Yenileme fonlarında başlangıç yılı
57	Geçmiş Yıllar Karları	
570	Geçmiş Yıllar Karları	
58	Geçmiş Yıllar Zararları	
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
59	Dönem Net Karı (Zararı)	
590	Dönem Net Karı	
591	Dönem Net Zararı (-)	



EK D. ANKET SORULARI

EK D.1. ANKET SORULARI

ENVANTER DEFTERİNİN DİJİTALLEŞMESİ VE FİNANSAL TABLOLAR DENETİMİNDE GÜVENCE ETKİSİ ARAŞTIRMA ANKETİ

Değerli Katılımcı;

Bu anket, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü alanında yürütülen “Finansal Tabloların Denetiminde Dijital Entegrasyon Sürecinin Güvence Düzeyine Etkisi” konulu yüksek lisans tezi için hazırlanmıştır. Bu araştırmanın amacı Bilanço esasına göre Kağıt ortamlarda tutulan Envanter defterinin elektronik defter olması halinde denetime etkisi araştırılmaktadır. Envanter defteri dijitalleşirken her bir alt hesap için çeşitli etiketleme araçları kullanılacak olup, mükelleflerden elde edilen veriler Vergi Denetim Kurumu bilgi sistemleri aracılığıyla ön denetim raporu hazırlanması öngörülmektedir. Bu kapsamda elde edilen raporun finansal tablolar denetiminde kullanımının güvence sistemine etkisi incelenecektir.

Ankete zaman ayırarak göstermiş olduğunuz ilgi ve katılımınız için teşekkür ederim.

Saygılarımla;

Uğur KARAHAN

1. Genel Bilgiler

1.1. Cinsiyetiniz. ☐ 1) Kadın ☐ 2) Erkek

1.2. Yaşınız.

☐ 1) 25-34 ☐ 2) 35-44 ☐ 3) 45-54 ☐ 4) 55 ve üstü

1.3. Mesleki deneyim süreniz. (Yıl)

☐ 1) 0-5 ☐ 2) 6-10 ☐ 3) 11-15 ☐ 4) 16 ve üstü

1.4. Denetim faaliyetlerindeki görevinizi belirtebilir misiniz.

☐ 1) Denetçi ☐ 2) Denetçi ☐ 3) Kıdemli ☐ 4) Baş Denetçi
Yardımcısı Denetçi

2. Elektronik Envanter Defteri İçeriği

2.1. Finansal tablolarda yer almayan Alınan/Verilen Kefaletler Elektronik Envanter Defterinde yer almalıdır.

☐ 1) Evet ☐ 2) Hayır

2.2. Finansal tablolarda yer almayan Teminat Mektupları Elektronik Envanter Defterinde yer almalıdır.

☐ 1) Evet ☐ 2) Hayır

2.3. İşletme lehine ve aleyhine açılan hukuki davaların bilgileri Elektronik Envanter Defterinde yer almalıdır.

☐ 1) Evet ☐ 2) Hayır

2.4. Katma Değer Vergisi beyanına esas olan tutarların listeleri Elektronik Envanter Defterinde yer almalıdır.

- ☐ 1) Evet ☐ 2) Hayır

2.5. Üretim işletmelerinde randıman analizi için maliyet hesaplamaları Elektronik Envanter Defterinde yer almalıdır.

- ☐ 1) Evet ☐ 2) Hayır

2.6. Elektronik Envanter Defterinin Vergi İdari Kurumlarının Bilgi sistemlerine yüklenme süresi ne olmalı.

- ☐ 1) Aylık
☐ 2) Üç Aylık
☐ 3) Yıllık

3. Envanter Defteri ve Denetim Süreci

3.1. Envanter defterinin dijitalleşmesi denetim sürecine olumlu etki eder.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
☐ 2) Katılmıyorum
☐ 3) Kararsızım
☐ 4) Katılıyorum
☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

3.2. Vergi Denetim Kurulu tarafından Elektronik Envanter defterine istinaden ön denetim raporunun hazırlanacak olması denetim sürecini kolaylaştırabilir.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
☐ 2) Katılmıyorum
☐ 3) Kararsızım
☐ 4) Katılıyorum
☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

3.3. Finansal Tablolardaki hesap bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanması denetim riskini düşürür.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
☐ 2) Katılmıyorum
☐ 3) Kararsızım
☐ 4) Katılıyorum
☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

3.4. Denetimde yeniden hesaplama işlemlerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürür.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum
- ☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

3.5. Denetimde analitik incelemelerinin dijital ortamda otomatik olarak yapılması denetim riskini düşürür.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum
- ☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

3.6. Denetimde fiziki incelemeye tabi varlıklarda dijital ortamda otomatik teyitlenmesi denetim riskini düşürür.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum
- ☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

3.7. Denetim de dış teyitler (Banka, Cari Hesap, Tapu gibi doğrulamalar) genellikle kim tarafından yapılmakta.

- ☐ 1) Denetlenen İşletme
- ☐ 2) Denetim Firması
- ☐ 3) Üçüncü bir kurum

4. Dijitalleşme ile Denetimde Güvence

4.1. Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması muhasabe verilerine olan güveni artırır.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum

☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.2. Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması paydaşların karar alma sürecine olumlu katkı sağlar.

☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum

☐ 2) Katılmıyorum

☐ 3) Kararsızım

☐ 4) Katılıyorum

☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.3. Finansal Tablolar bakiyelerinin elektronik ortamda doğrulanabilir olması işletmelerin sürekliliğine pozitif yönde etki eder.

☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum

☐ 2) Katılmıyorum

☐ 3) Kararsızım

☐ 4) Katılıyorum

☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.4. Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması ülke ekonomisine olan güveni artırır.

☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum

☐ 2) Katılmıyorum

☐ 3) Kararsızım

☐ 4) Katılıyorum

☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.5. Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin vergiye uyumunu artırır.

☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum

☐ 2) Katılmıyorum

☐ 3) Kararsızım

☐ 4) Katılıyorum

☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.6. Tüm işletmeler için finansal tablolarına ait ön denetim raporu olması işletmelerin finansal verilerinin doğruluk seviyesi ile işletmenin iflas riski tespit edilebilir.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum
- ☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.7. Bilançoda yer alan hesap bakiyelerinin %100'e yakınının dijital ortamda doğrulanması neticesinde denetim raporunda güvence yüksek olacaktır.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum
- ☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

4.8. Gelir Tablosunda yer alan tutarların dijital ortamda döngüsel denetim yaklaşımı ile analizi yapılması neticesinde denetim raporunda güvence seviyesini etkiler.

- ☐ 1) Kesinlikle Katılmıyorum
- ☐ 2) Katılmıyorum
- ☐ 3) Kararsızım
- ☐ 4) Katılıyorum
- ☐ 5) Kesinlikle Katılıyorum

ÖZGEÇMİŞ

Uğur Karahan 1988 yılında Gaziantep’de doğdu. Anadolu Üniversitesi İşletme bölümünden 2009 yılında mezun olmuştur. 2014 yılından bu yana Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ruhsatına haizdir. Eğitim, Otomotiv, Tekstil ve Turizm sektörlerinin muhasebe bölümlerinde 13 yıl kadar tecrübesi bulunmaktadır.

VITAE

Uğur Karahan was born in Gaziantep in 1988. He graduated from Anadolu University Business Administration Department in 2009. He has been a Certified Public Accountant license since 2014. He has 13 years of experience in the accounting departments of the Education, Automotive, Textile and Tourism sectors.