

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ELEKTRONİK BİLGİ ORTAMINDA BİLGİSAYARLI  
DENETİM PROGRAMLARI ARACILIĞIYLA  
MUHASEBE DENETİMİ VE CAP UYGULAMASI**

**Özgür TERAMAN**

Danışman  
**Yrd. Doç. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ**




2011

**YÜKSEK LİSANS**  
**TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI**

2009800021

**Üniversite** : Dokuz Eylül Üniversitesi  
**Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
**Adı ve Soyadı** : Özgür TERAMAN  
**Tez Başlığı** : Elektronik Bilgi Ortamında Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla Muhasebe Denetimi ve CAP Uygulaması  
  
**Savunma Tarihi** : 22.06.2011  
**Danışmanı** : Yrd.Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ

**JÜRİ ÜYELERİ**

<b><u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u></b>	<b><u>Üniversitesi</u></b>	<b><u>İmza</u></b>
Yrd.Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.A.Seha SELEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği   
Oy Çokluğu ( )

Özgür TERAMAN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Elektronik Bilgi Ortamında Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla Muhasebe Denetimi ve CAP Uygulaması" başlıklı Tezi  / Projesi ( ) kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU  
Enstitü Müdürü

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Elektronik Bilgi Ortamında Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla Muhasebe Denetimi ve CAP Uygulaması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Özgür TERAMAN

## **ÖZET**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Elektronik Bilgi Ortamında Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla  
Muhasebe Denetimi ve CAP Uygulaması**

**Özgür TERAMAN**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Anabilim Dalı**

**Muhasebe Programı**

İşletmeler, tüm işletme içi ve dışı faaliyetlerinin finansal karşılıklarını muhasebe bilgi sistemi çerçevesinde kayıt altına almaktadırlar. Kayıt altına alma eylemi günümüzde tamamen bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bilgisayarların kayıt işlemine aracılık etmesinin nedeni hiç şüphesiz işlemlerden doğan verilerin defterlere el ile kayıt altına alınamayacak kadar çoğalıp karmaşıklaşmış olmasıdır. Elektronik bilgi ortamından elde edilen verilerin gerçeği yansıtmadığının kontrol edilmesi ve denetlenmesi süreçlerinin, yine elektronik ortamda gerçekleştirilmesi kaçınılmazdır. Geliştirilen bilgisayar yazılımları sayesinde zaman ve personel tasarrufu sağlanarak, veriler kayıt altına alınmaktadır. Denetim de bilgisayar yazılımları aracılığıyla aynı tasarrufları sağlama ve daha gerçekçi sonuçlar üretme amacındadır.

Denetçinin, denetimini gerçekleştirdiği işletmeye ait muhasebe kayıtlarını incelerken, uygulaması gerektiği denetim prosedürlerini ve bunların sonucunda toplayacağı denetim kanıtlarını, belirli bir zaman sürecinde tamamlaması ve raporlaması gerekmektedir. Doğal olarak denetçi denetimi klasik yöntemlerle gerçekleştirdiğinde özellikle zamanın kısıtlı olması nedeniyle örneklem yoluna giderek bulgu riskini arttıracaktır. Oysaki bilgisayarlı denetim yazılımları ile çok kısa zaman içerisinde verilerin tamamı test edilip

incelenerek, denetçinin gerçeğe en yakın sonuçları elde etmesine olanak sağlanmaktadır.

**Çalışmanın amacı; bilgisayarlı denetim programlarının, elektronik bilgi ortamındaki muhasebe verilerinin denetiminin daha etkin gerçekleştirilmesi için gerekliliğinin ortaya koyulmasıdır. Uygulama örneği olarak ülkemiz kanun ve uygulamalarına yönelik tasarlanmış, ülkemiz denetim firmaları ve denetçilerine uygun çözümler sunabilen ilk ve tek denetim programı CAP incelenmiştir.**

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Bilgi Sistemi, Elektronik Bilgi Ortamı, Muhasebe Denetimi, Bilgisayarlı Denetim Programı.

**ABSTRACT**  
**Master's Thesis**  
**Auditing Through The Computer Based Programmes**  
**In The Electronic Information System and Application of CAP**

**Özgür TERAMAN**

**Dokuz Eylül University**  
**Graduate School of Social Sciences**  
**Department of Business**  
**Accounting Program**

**Enterprises record financial allowances of all their internal and external activities within the framework of accounting information system. Today's; recording is entirely carried out by computers. The reason of this type of recording mediated by computers is that no doubt data are so complicated and multiplied that it is difficult to record by hand. It is inevitable to check whether the data obtained from the electronic information system reflecting the truth and auditing the overall process within the framework of electronic system. Due to the improved computer software leading to saving of human resources and time while data recording cause also auditing trying to accomplish the same aim (As a result; data recording and auditing have an objective of saving of human resources and time due to the improved computer software.)**

**Auditor; while examining the bookkeeping records pertaining to the enterprise is expected to complete and report required auditing procedures and evidences within the determined time frame. Thus; if auditor executes his task applying conventional procedures, especially because of time constraints runs the risk of failing to obtain true data using sampling methods. However; auditing computer software ensure true testing and scrutinizing whole data in a short time and facilitate to obtain almost true findings.**

**The aim of this study is to test the necessity of computer programs backed by computers in order to audit the accounting data in the electronic information system. As a striking practice of this, CAP was chosen. The reason of choosing CAP is that it has been designed in accordance with Turkish law and practices; it offers appropriate solutions to both auditing firms and auditors.**

**Key words:** Accounting Information System, Electronic Information System, Auditing, CAP (Computerized Audit Programme).

**Elektronik Bilgi Ortamında Bilgisayarlı Denetim Programları Aracılığıyla  
Muhasebe Denetimi ve CAP Uygulaması**

**İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER**

1.1	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI VE TANIMI	3
1.2	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN GENEL AMAÇLARI VE YAPISI	5
1.3	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ELDE EDİLEN BİLGİLERİN NİTELİĞİ VE ÖNEMİ	6
1.4	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ İLİŞKİSİ	7
1.5	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ALT SİSTEMLERİ	9
1.5.1	Finansal Muhasebe Sistemi	10
1.5.2	Yönetim Muhasebe Sistemi	11
1.6	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN TEMEL UNSURLARI	11
1.6.1	Çift Taraflı Kayıt Yöntemi	12
1.6.2	Hesapların İşleyişi	13
1.6.3	Hesap Planı Sistemi	14
1.6.4	Belge ve Defter Sistemi	16
1.6.5	Donanım ve Yazılım	18
1.6.6	Personel Sistemi	19
1.6.7	Etkin Bir Raporlama Sistemi	20
1.6.8	Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanıcıları	21
1.7	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE VERİ VE BİLGİ AKIŞI	22
1.8	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İLE DENETİM VE BİLGİ TEKNOLOJİLERİ İLİŞKİSİ	26
1.8.1	Muhasebe Bilgi Sistemi ve Denetim	27

1.8.2	Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojileri	27
1.9	MUHASEBEDE BİLGİSAYAR UYGULAMALARI	29
1.10	MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve YENİ TÜRK TİCARET KANUNU	32

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE DENETİMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1	MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI VE TANIMI	40
2.2	DENETİM TÜRLERİ	42
2.2.1	Finansal Tablolar Denetimi	43
2.2.2	Uygunluk Denetimi	44
2.2.3	Faaliyet Denetimi	44
2.3	DENETÇİ VE DENETİM TÜRLERİ	46
2.4	GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	48
2.4.1	Genel Standartlar	49
2.4.2	Çalışma Alanı Standartları	50
2.4.3	Raporlama Standartları	52
2.5	ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI	54
2.6	DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI	56
2.6.1	Denetimin Planlanması	57
2.6.1.1	Denetim Riskinin Belirlenmesi	58
2.6.1.2	Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi	59
2.6.1.3	İç Kontrol Sistemi	59
2.6.1.3.1	İç Kontrol Sisteminin Tanımı	59
2.6.1.3.2	İç Kontrol Sisteminin Temel Kavramları	60
2.6.1.3.3	İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları	61
2.6.1.3.4	COSO İç Kontrol Modeli	63
2.6.2	Denetimin Programının Yürütülmesi	65
2.6.2.1	Biçimsel İnceleme	65
2.6.2.2	Öze Yönelik İnceleme	66
2.6.2.3	Kanıtların Toplanması	66
2.6.2.3.1	Kanıt Türleri	67
2.6.2.3.2	Denetim Teknik ve Prosedürleri	68
2.6.2.3.3	Çalışma Kâğıtları	72
2.6.3	Denetim Bulgularının Değerlendirilmesi ve Raporlanması	74
2.7	YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE DENETİME GETİRİLEN YENİLİKLER	74

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ELEKTRONİK ORTAMDA MUHASEBE DENETİMİ VE CAP UYGULAMASI

3.1	ELEKTRONİK ORTAMDA DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER	78
3.1.1	Bilgi Sistemi ve Bilgi İşleme Teknolojisi	79
3.1.2	Elektronik Ortamda Denetim Yaklaşımı	80
3.1.3	Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Elektronik Ortamda Denetim	81
3.1.4	Bilgisayarlı Destekli Denetim Teknikleri	86
3.1.4.1	Veri Testi Tekniği	89
3.1.4.2	Bütünleşik Test Tekniği	90
3.1.4.3	Paralel Benzetim (Simulasyon) Tekniği	91
3.1.5	Denetimde Uzman Sistemler, Yapay Sinir Ağları ve Yapay Zekâ Kullanımı	92
3.1.5.1	Uzman Sistemler	93
3.1.5.2	Yapay Sinir Ağları	94
3.1.5.3	Yapay Zekâ	95
3.1.6	Genelleştirilmiş Denetim Yazılımları	95
3.1.6.1	IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis)	97
3.1.6.2	ACL (Audit Command Language)	98
3.1.6.3	EDA (Exploratory Data Analysis)	99
3.1.6.4	Prospector	99
3.1.6.5	Sage Sterling	100
3.1.6.6	CA Panaudit Plus	101
3.1.6.7	Audit System /2 (AS2)	102
3.1.6.8	CAP (Computerized Audit Programme)	103
3.2	BİLGİSAYARLI DENETİM PROGRAMI CAP HAKKINDA GENEL BİLGİLER	103
3.2.1	Bilgisayarlı Denetim Programı CAP' in Geliştirilmesinin Önemi	104
3.2.2	Bilgisayarlı Denetim Programı CAP' in Temel Özellikleri	106
3.3	CAP İLE DENETİM	110
3.3.1	Genel Prosedürler	110
3.3.2	Denetim Evreni	112
3.3.3	Veri Çekimi	113
3.3.3.1	Hesap Planı Çekimi	114
3.3.3.2	Muavin Çekimi	114
3.3.3.3	Döviz Kur Bilgilerinin Çekimi	115
3.3.4	Prosedürel ve Metodolojik Yapı	116
3.3.5	Denetim Süreci ve Aşamaları	116
3.3.5.1	Denetim Sürecine Giriş	117
3.3.5.2	Denetimin Planlanması	117

3.3.5.3	Denetim Programının Yürütülmesi	118
3.3.5.4	Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	120
3.4	<b>CAP İLE DENETİME İLİŞKİN BİR UYGULAMA</b>	120
3.4.1	Şirkete İlişkin Genel Bilgiler	120
3.4.2	CAP Denetim Programı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma	121
3.4.2.1	Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	121
3.4.2.2	Araştırmanın Ana Kütle ve Örneklemi	122
3.4.2.3	Araştırmanın Dönemi ve Kısıtları	122
3.4.2.4	Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi	122
3.4.2.4.1	Denetime Hazırlık Aşaması	122
3.4.2.4.2	Denetimin Planlanması Aşaması Bulguları	126
3.4.2.4.3	Denetimin Yürütülmesi Aşaması Bulguları	127
3.4.2.4.4	Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması Aşaması Bulguları	129
	<b>SONUÇ ve ÖNERİLER</b>	<b>130</b>
	<b>KAYNAKÇA</b>	<b>134</b>

## KISALTMALAR

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)
a.g.b.	Adı Geçen Bildiri
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.s.	Adı Geçen Sunum
a.g.t.	Adı Geçen Tez
AB	Avrupa Birliği
ACL	Audit Command Language
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği)
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
CAATs	Computer Assisted Audit Techniques (Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri- BDDT)
CAP	Computerized Audit Programme (Bilgisayarlı Denetim Programı)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi)
EDA	Exploratory Data Analysis
EDP	Elektronik Denetim Programı
ERP	Enterprise Resource Planning (Kurumsal Kaynak Planlaması)
EVD	Elektronik Veri Değişim
FEI	Financial Executives Institute (Finansal Yöneticiler Kurulu)
GDY	Genelleştirilmiş Denetim Yazılımları
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GOSB	Gebze Organize Sanayi Bölgesi
IAASB	International Auditing and Assurance Standarts Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IAPS	International Auditing Practice Statement (Uluslararası Denetim Uygulaması Bildirimleri)
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
IFAC	The International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS)
IIA	Institute of Internal Auditors (İ Denetçiler Kurulu)
IMA	Institute of Management Accountants (Yönetim Muhasebecileri Kurulu)
ISA	International Standarts on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları-UDS)
IT	Information Technology (Bilgi Teknolojisi)

JCL	Job Control Language (İş Kontrol Dili)
KDS	Karar Destek Sistemleri
MBS	Muhasebe Bilgi Sistemi
PC	Personel Computer (Kişisel Bilgisayar)
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
US	Uzman Sistem
vb.	ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
XBRL	Extensible Business Reporting Language (Geliştirilebilir İşletme Raporlama Dili)
XML	Extensible Markup Language (Genişletilebilir Etiketleme Dili)
YBS	Yönetim Bilgi Sistemi
YSA	Yapay Sinir Ağları

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 2.1</b>	Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler	45
<b>Tablo 2.2</b>	Uluslararası Denetim Standartları	55
<b>Tablo 3.1</b>	Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Avantaj ve Dezavantajları	88

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.1</b>	Yönetim Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi	8
<b>Şekil 1.2</b>	Hesabın İşleyiş Süreci	14
<b>Şekil 1.3</b>	Muhasebe Bilgi Akışı	24
<b>Şekil 2.1</b>	Denetim Süreci ve Aşamaları	56
<b>Şekil 3.1</b>	Veri Testi Tekniği	89
<b>Şekil 3.2</b>	Bütünleşik Test Tekniği	90
<b>Şekil 3.3</b>	Paralel Simulasyon Tekniği	92
<b>Şekil 3.4</b>	IDEA	97
<b>Şekil 3.5</b>	ACL	98
<b>Şekil 3.6</b>	Prospector	100
<b>Şekil 3.7</b>	Sage Sterling	101
<b>Şekil 3.8</b>	Capanaudit Plus	102
<b>Şekil 3.9</b>	Müşterinin Tanımlanması	111
<b>Şekil 3.10</b>	Denetim Evrenin Tanımlanması	112
<b>Şekil 3.11</b>	CAP İçerisine Veri Çekimi	113
<b>Şekil 3.12</b>	CAP İçerisine Muavin Verisinin Çekimi	115
<b>Şekil 3.13</b>	Döviz Kur Bilgilerinin Çekimi	115
<b>Şekil 3.14</b>	Kodların Çalıştırılması	119
<b>Şekil 3.15</b>	Çalışma Kâğıdının Hazırlanması	120
<b>Şekil 3.16</b>	TRMN Şirketinin Tanımlanması	123
<b>Şekil 3.17</b>	TRMN Şirketinin Hesap Planı Verisinin Çekilmesi	124
<b>Şekil 3.18</b>	TRMN Şirketinin Muavin Verisinin Çekilmesi	125
<b>Şekil 3.19</b>	Fişlerin Atanması	125
<b>Şekil 3.20</b>	TRMN Şirketi Çalışma Mizanı	126
<b>Şekil 3.21</b>	Seçili Kodların Çalıştırılması	127
<b>Şekil 3.22</b>	Denetim Prosedürleri ve Metodoloji	129

## GİRİŞ

Günümüzde teknolojik gelişimin sonucunda kaçınılmaz olarak kamu kesimi ve özel sektör faaliyetlerinin neredeyse tamamına yakını bilgisayarlar aracılığıyla gerçekleştirilmekte ve bunların sonucunda ortaya çıkan işlemlerin kayıt altına alınması, saklanması vb. işlemlerin daha hızlı ve zamanında yapabilmek için bilgisayarların kullanımı ön plana çıkmaktadır.

Sermayenin dolaşım serbestliği ve hızı gözönünde bulundurulduğunda, bilgisayarlar aracılığıyla kayıt altına alınmış verilerin doğruluğu ve gerçekliğinin test edilip denetlenmesi ile sonuçlarının raporlanması, bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler sonucunda, denetim mesleği ve denetime etkileri denetimin elektronik ortama taşınmasına neden olmuştur. Bu bağlamda, bu tez çalışmasında elektronik ortamda muhasebe denetimi uygulamaları incelenerek, muhasebe denetimine etkisi araştırılmaya çalışılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; “Muhasebe Bilgi Sistemi” kavramı ve tanımı, genel amaçları, alt sistemleri, temel unsurları, bu sistemin oluşma aşamaları, sistemdeki veri ve bilgi akışı, muhasebe bilgi sistemi ile denetim ve bilgi teknolojileri ilişkisi, yeni Türk Ticaret Kanununda muhasebe bilgi sistemi incelenecektir.

İkinci bölümde; muhasebe denetimi kavramı ve tanımı, denetim ve denetçi türleri irdelenip, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ile “Uluslararası Denetim Standartları” kısaca açıklanacak, denetim süreci ve aşamaları aktarılmaya çalışılacaktır.

Üçüncü ve son bölümde ise; elektronik ortamda muhasebe denetimi yaklaşımı, bilgisayarlı denetim teknikleri ve bu tekniklerin uygulandığı sistemler açıklanacak ve geliştirilmiş denetim yazılımlarından örneklemeler yapılacaktır. Ayrıca, kuramsal bilgiyi desteklemek üzere bilgisayarlı denetim programı CAP (Computerized Audit Programme) uygulaması hakkında bilgi verilecek ve CAP' in muhasebe denetimine katkısı uygulama örneği ile açıklanmaya çalışılacaktır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

İşletmelerin, ekonomik ve teknolojik gelişmeler ile sürekli değişen ortamda etkin olarak faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve rekabet üstünlüğü sağlamaları, çağımızın önemli bir faktörü olan kaliteli bilgiye sahip olmalarına bağlıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde; muhasebe bilgi sistemi kuramsal olarak incelenecektir. Bu kapsamda; muhasebe bilgi sistemi kavramı, tanımı, genel amaçları, yapısı, yönetim bilgi sistemi ilişkisi, alt sistemleri, temel unsurları, veri ve bilgi akışı, denetim ve bilgi teknolojileri ile ilişkisi açıklanacaktır.

#### 1.1.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ KAVRAMI VE TANIMI

Sistem kavramından, belirli alt sistemlerden oluşan bir bütün anlaşılır ve böylelikle her sistem alt parçalarının bütünü iken, aynı zamanda kendisi de daha büyük bir sistemin parçası olma niteliğini taşır.<sup>1</sup>

Muhasebe, ister çevresiyle ilişkisi, ister işletme içi olaylar nedeniyle ortaya çıksın, tüm değer hareketlerini kaydeder ve bunları kullanarak anlamlı bilgiler olarak raporlayan, ekonomik olayları ve bunların sonuçlarını değerlendirebilmek için geliştirilmiş, belirli kavram ve kuralları bulunan bir düşünce sistemidir.<sup>2</sup>

Genel olarak muhasebe, işletmenin varlıkları ve üzerinde değişmeye neden olan ve para ile ifade edilen finansal nitelikteki işlemlere ait bilgileri, muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri çerçevesinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgililere rapor halinde sunan bilgi sistemidir.<sup>3</sup> Başka bir ifadeyle, muhasebe; bir işletmenin kaynaklarının oluşumunu, kullanıma

---

<sup>1</sup> ARZOVA, Burak, **Muhasebe Teorisi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009, s.1.

<sup>2</sup> ERDAMAR, Cengiz ve BASIK, Feryal Orhon, **Finansal Muhasebe**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1999, s.2.

<sup>3</sup> CEMALCILAR, Özgül ve ERDOĞAN, Nurten, **Genel Muhasebe-Teknik, İlkeler, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1997, s.8.

biçimini, bu kaynaklarda ortaya çıkan artış veya azalışları ve organizasyonun finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir.<sup>4</sup>

Muhasebe sistemi, belli bir dönemde işletmede ortaya çıkan ve parayla ifade edilebilen olayları kayıt altına alır, sınıflandırır ve özetleyerek sürece ilişkin bilgiler doğrultusunda, sürecin bitimindeki durumu raporlayarak ilgili taraflara sunar.<sup>5</sup>

İşletme yönetiminde, muhasebeden elde edilen bilgilerin doğru ve yerinde kullanılması, karar vericiler açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, sağlıklı planlama yapabilmek, yapılan planları uygulamak ve kontrol edebilmek için zamanlı, ilgili, doğru, dinamik ve düzenli bilgi akışı sağlayan bir sisteme ihtiyaç vardır. Söz konusu sistem “*muhasebe bilgi sistemi*”dir.<sup>6</sup>

Muhasebe Bilgi Sistemi (MBS), temel yönetim bilgi sistemleri içinde en eski ve en kapsamlı olan, vazgeçilmez nitelikte bir alt bilgi sistemidir.<sup>7</sup> Genel olarak MBS; yönetimin, işletme varlıkları üzerindeki yönetim sorumluluğu yerine getirmek, işletme faaliyetlerinin kontrolünü sağlamak ve geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamak için gerekli bilgileri üreten ve birçok alt sistemden oluşan bir bilgi işlemler dizisi olarak tanımlanabilir.<sup>8</sup>

---

<sup>4</sup> SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.3.

<sup>5</sup> ERDAMAR ve BASIK, a.g.e., ss.2-3.

<sup>6</sup> KARAKAYA, Mevlüt, **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Ankara, 1994, s.37.

<sup>7</sup> CİVAN, Mehmet ve KARA, Ekrem, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:20, Ekim 2003, s.113.

<sup>8</sup> KAYA, Ergün, “Havaalanlarında Fiyatlandırma Açısından Muhasebe Bilgi Sistemi”, Yayınlanmış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1997, s.86.

## 1.2.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN GENEL AMAÇLARI VE YAPISI

Muhasebe “işletmenin dili” olarak ifade edilmekte ve Muhasebe Bilgi Sisteminden elde edilen muhasebe bilgisi etkin bir işletme yönetimi için temel bilgi niteliği taşımaktadır.<sup>9</sup>

İşletme yönetimi ve yöneticilerin bilgi gereksinimlerini karşılayan en eski bilgi kaynağı muhasebe departmanları ve muhasebe departmanı çalışanlarının finansal işlerden sorumluları ile finansal iç sorumlular olmuştur. Daha sonra bu gereksinim oldukça pahalı olan “Bilgi Sistemleri” tarafından karşılanmaya başlanmıştır.<sup>10</sup>

Muhasebe, işletme olaylarını kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama gibi fonksiyonları üstlenmektedir. Muhasebenin temel fonksiyonlarından birisi de, işletme yönetiminin karar almasında yararlı bilgileri sağlamaktır. Bu bağlamda muhasebe sistemi, ham veriyi finansal bilgilere dönüştüren bir bilgi sistemidir. Söz konusu bilgileri sağlayabilmek için de işletmede iyi bir muhasebe bilgi sisteminin kurulu olması gerekmektedir.<sup>11</sup>

Muhasebe Bilgi Sistemi, bir işletmenin muhasebe bilgileri için bir tür dağıtım sistemidir. Sistemin unsurları,<sup>12</sup>

- İşletme organizasyonun yasal raporlama düzeninin gereksinimi olan bilgileri temin etmek,
- Güvenilir muhasebe bilgilerini ihtiyacı olanlara sunmak,
- İşletmeleri olası risklerden, muhasebe bilgilerini, işletme içi ya da dışındaki kötüye kullanımlardan korumaktır.

<sup>9</sup> DEMİR, Berna, “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:26, Nisan 2005, s.147.

<sup>10</sup> TEK, Nergis ve TEKTÜFEKÇİ, Fatma, *Finansal Muhasebe*, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007, s.8.

<sup>11</sup> CİVAN ve KARA, a.g.m., s.111.

<sup>12</sup> GÖKDENİZ, Ümit, “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:27, Temmuz 2005, s.87.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nde de üzerinde durulan "Temel Muhasebe Eşitliği", işletmede ortaya çıkan olayların kaydedilmesi ile bozulmamakta ve dengede kalmaktadır. Ancak bu eşitlikte yer alan varlık, yükümlülük ve öz sermaye kalemlerinde sürekli olarak değişiklikler meydana gelmektedir. Söz konusu değişiklikler eşitliğinin her iki tarafında ya da bir tarafında artış ve / veya azalış şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu artış ve azalışların düzenli olarak kaydedilmesi ve istendiğinde raporlanabilmesi için bilgisayar ortamında hazırlanmış muhasebe paket programlarından yararlanılmaktadır.<sup>13</sup>

### 1.3.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDEN ELDE EDİLEN BİLGİLERİN NİTELİĞİ VE ÖNEMİ

İşletme faaliyetlerin her aşamasında muhasebe ve muhasebe bilgi sisteminin üreteceği bilgilere gereksinim duyulur. Bu gereksinim, muhasebenin hizmet amacı ve fonksiyonlarını belirler. Bunlar;<sup>14</sup>

- İşletmenin gerek içyapısından gerek dış çevre ilişkilerinden kaynaklanan değer hareketlerini yakından izleyen "***Bilgi Edinme ve İletişim Fonksiyonu***",
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını, saptanan belirli dönemlerde Bilanço (Finansal Durum Tablosu) ile Gelir Tablosu (Kapsamlı Gelir Tablosu) başta olmak üzere finansal tablolarda özetleyerek ortaya koyan "***Raporlama Fonksiyonu***",
- İşletme yönetiminde planlama, kontrol ve karar verme fonksiyonlarının yerine getirilmesi için gerekli bilgileri, istenilen nitelik ve gereksinim duyulan zamanda sağlayan "***Yönetimi Destekleyici Fonksiyonu***",
- İşletme dışındaki ilgililere verilmesi gereken bilgileri istenilen zaman ve şekilde hazırlayan "***Dış Çevre İlişkileri Fonksiyonu***"

olarak sıralanabilir.

MBS'nin açık bir sistem olması nedeniyle, üretilen bilgiler işletme içi ya da işletme dışı bilgi kullanıcılarına sunulur. Muhasebe, ilgi gruplarına (işletme sahipleri,

<sup>13</sup> ERDAMAR ve BASIK, a.g.e., s.21.

<sup>14</sup> ÖZAL, Özcan, YILDIRIM, Oya ve TEK, Nergis, **Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, 10. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2001, s.3.

ortakları, yatırımcılar, çalışanlar, işletmeye kredi verenler, devlet, kamu vb. gibi) güvenilir finansal bilgi sağlayarak çok önemli bir görevi yerine getirmiş olur.<sup>15</sup>

MBS'nin bir bilgi girdi ve çıktı şeklinde oluşumundan ortaya çıkan bilgilerin saklanması ancak bilgisayar teknolojisi ile mümkün olmaktadır. İşletme faaliyetlerinin, belgelerle, muhasebe sisteminin öngörmüş olduğu defterlere kayıt edilmesi, sınıflandırılması, ölçümlenmesi, denetlenmesi, raporlanması kapsamında tüm bilgilerin dosya sistemiyle bütünleştirilerek veri tabanı oluşturulur. Daha sonra saklanması öngörülen bilgilerin alanı genişletilebilir ve bu bilgiler özelleştirilebilir. Bu şekilde elde edilen bilgilere ilişkin kalemler içeriğinde bilgisayarda dosyalar düzenlenir.<sup>16</sup>

#### **1.4.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ İLİŞKİSİ**

Muhasebe bilgi sistemi ile yönetim bilgi sistemi arasındaki ilişkilere ilişkin görüşler üç başlık altında toplanmaktadır<sup>17</sup>

- **Görüş 1:** *Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sistemine bilgi sağlar.*  
Söz konusu görüşe göre, muhasebe bilgi sistemi yönetim bilgi sistemi için bilgi üreten bir sistemdir.
  
- **Görüş 2:** *Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bazı bilgiler yönetim bilgi sistemi tarafından yoruma tabi tutulmaksızın aynen açıklanır.*  
Muhasebe bilgi sistemi; işletme yönetimine planlama, yürütme ve kontrol açısından önemli bilgiler sağlar. Bu görüşe göre, yönetim tarafından kullanılan bilgilerin büyük bir kısmı finansal nitelikte olup, tüm yönetim kararları muhasebe değerlerinde ve hesaplarda son bulur.

---

<sup>15</sup> TENKER, Nejat, **Finansal Muhasebe**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s.1.

<sup>16</sup> GÖKDENİZ, 2005, a.g.m., ss.90-91.

<sup>17</sup> ERDOĞAN, Melih ve ERDOĞAN, Nurten, **Muhasebede Bilgisayar Kullanımı**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1992, ss.72-73.

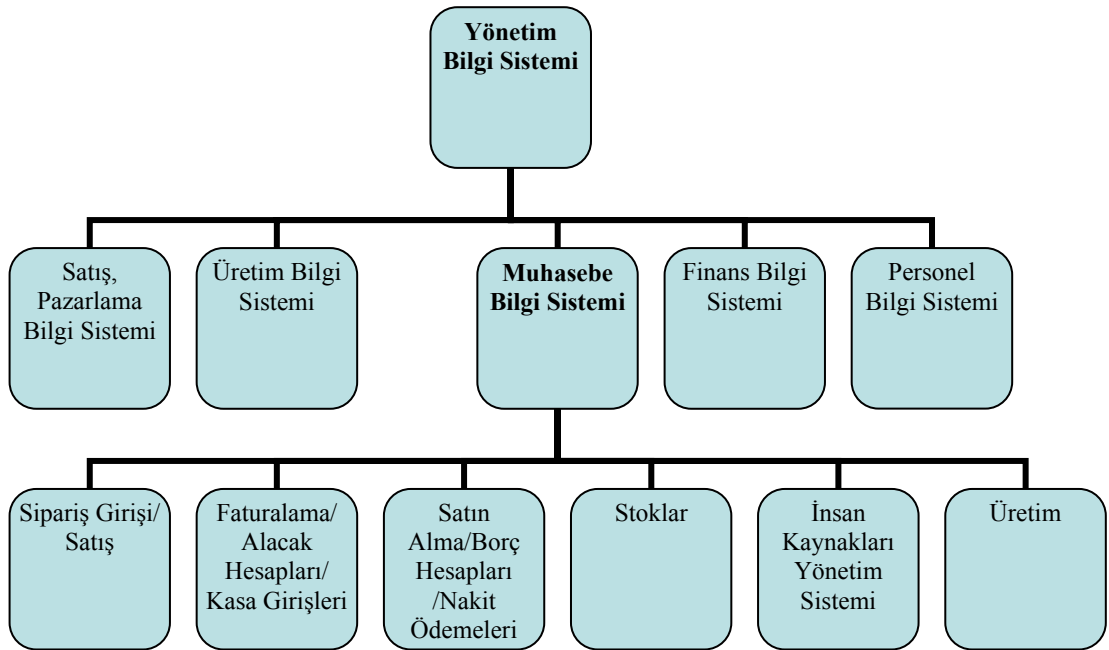
- **Görüş 3:** Yönetim bilgi sistemi ve muhasebe bilgi sistemi karşılıklı olarak birbirine bağlı sistemlerdir.

Üçüncü ve son görüşe göre; her iki sistem de yönetim ve işletme dışı bilgi kullanıcılarının bilgi gereksinimlerini karşılamak amacıyla koordineli olarak çalışmalıdır.

İşletmeler uygulamış oldukları politikalara uygun olarak yukarıdaki görüşlerden birini tercih edebilirler.

Yönetim Bilgi Sistemi (YBS); Satış, Pazarlama Bilgi Sistemi, Üretim Bilgi Sistemi, Finans Bilgi Sistemi, Personel Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi alt sistemlerinden oluşmaktadır. YBS ile MBS'nin ilişkisi şekil 1.1.'deki gibi şematize edilebilir.

**Şekil 1.1:** Yönetim Bilgi Sistemi ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi



**Kaynak:** GELINAS, Ulric J.Jr., ORAM, Allan E. and WIGGINS, William P., **Accounting Information Systems**, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990, s.14.

Finansal Bilgi Sistemi ise, finansal muhasebe ve bunun dışında kalan maliyet muhasebesi, planlama, kontrol ve işletme istatistiği gibi konuları da içeren geniş bir bilgi sistemidir.<sup>18</sup> Finansal Bilgi Sistemi; temel işletme faaliyetlerini, mal ve hizmet satın alınıp, mal ve/veya hizmetlerin satılmasını, aynı zamanda işletmenin ekonomik ve finansal yapısındaki değişimleri konu eder.<sup>19</sup>

İşletmecilik literatüründe çoğu zaman finans bilgi sistemi ile muhasebe bilgi sistemi karıştırıldığı görülmektedir. Finans bilgi sistemi, gereksinim duyulan parasal kaynakların bulunması; bu kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanımı ve denetimine paralel olarak nakit yönetimi, portföy yönetimi, sermaye bütçelemesi, finansal tahmin ve finansal planlama konuları üzerinde odaklanmaktadır. Muhasebe bilgi sistemi ise daha çok finansal olayların gözlemlenmesi, temel muhasebe ilkeleri ve standartları ile birlikte ilgili kanunlar çerçevesinde kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması, saklanması ve ilgili kişilere iletilmesi ile ilgilenmektedir. Özetle, muhasebe karar almak yerine, karar alacak kişilere ilgili bilgileri üretir ve sunar.<sup>20</sup>

MBS'nin YBS ile ilişkisi incelendikten sonra MBS'nin alt sistemleri irdelenebilir.

## 1.5.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN ALT SİSTEMLERİ

Çok geniş ekonomik karar türleri olduğu gibi çok değişik muhasebe bilgisi türleri de vardır. Finansal muhasebe, yönetsel muhasebe ve vergi muhasebesi terimleri işletmecilik dünyasında geniş ölçüde kullanılan muhasebe bilgisi türleridir. Değişik bilgi gereksinimleri; muhasebenin bu bilgileri üretmesi ve bu bilgilerden

---

<sup>18</sup> BURSAL, Nasuhi, "Muhasebe Organizasyonu ve Bilgi İşlem Sistemleri", *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:2, Nisan 1973, s.2.

<sup>19</sup> ERDAMAR ve BASIK, a.g.e., s.3.

<sup>20</sup> SÜRMEİLİ, Fevzi, ERDOĞAN, Melih, ERDOĞAN, Nurten, BANAR, Kerim, KAYA, Ergün ve SEVİM, Adnan, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1644, Eskişehir, 2007, ss.31-32.

yararlanması için muhasebenin kendi içinde çeşitli uzmanlık dallarına dönüşmesine neden olmuştur.<sup>21</sup>

Muhasebe; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi, vergi muhasebesi ile ihtisas muhasebeleri olarak alt uzmanlık dallarına ayrılır. Maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi birlikte bir bütünün ayrılmaz parçası olarak düşünülerek “finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi” şeklinde bir bölümlenme de yapılabilir.<sup>22</sup>

Muhasebe Bilgi Sistemi; finansal muhasebe sistemi ve yönetim muhasebe sistemi olmak üzere iki alt sistemden oluşmaktadır. Söz konusu alt sistemler kısaca açıklanabilir.

### **1.5.1.Finansal Muhasebe Sistemi**

Temel işletme faaliyetlerinden mal ve hizmetlerin satın alınıp, mal ve/veya hizmetlerin satılmasını, aynı zamanda işletmenin ekonomik ve finansal yapısındaki değişimleri konu alan muhasebe “Finansal Muhasebe” olarak adlandırılmaktadır<sup>23</sup>

Finansal Muhasebe; işletmenin ekonomik ve finansal yapısını gösterecek şekilde, verileri özgün kaynaklarından toplayan, belgeleyen, kaydeden, özetleyen ve gerektiğinde ilgililere sunan muhasebe bilgisi türüdür.<sup>24</sup> Bu amaçla işletmenin kaynaklarını nereden sağladığı ve bunları nerelere yatırdığı finansal muhasebe sisteminde yer alan hesaplar üzerinden izlenmektedir. Finansal muhasebenin çıktıları finansal tablolardır. Tablolardaki veriler çeşitli analiz yöntemleri ile analiz edilerek; işletmenin çalışma durumu, finansal yapısı ve kârlılık durumu değerlendirilir.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> TEK ve TEKTÜFEKÇİ, a.g.e., s.15.

<sup>22</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.14.

<sup>23</sup> ERDAMAR ve BASIK, a.g.e., s.3.

<sup>24</sup> YILDIRIM, Oya ve TEK, Nergis, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004, s.14.

<sup>25</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.14.

### 1.5.2.Yönetim Muhasebe Sistemi

İşletmelerin giderek büyümesi ve kullanılan teknolojide meydana gelen değişimler karşısında;

- Bilgi akışının düzensizliği ve karmaşıklığı,
- Birçok bilgi işlem faaliyetinin tekrarlanması,
- Verilere ulaşma güçlüğü,
- Zamanında etkin kullanılmaması sonucu gecikme ya da bekleme,
- Verilerin hatalı olması,
- Bilgilerin dağıtımında yetersizlik

gibi sorunlar önem kazanmaktadır.<sup>26</sup>

Yönetimsel muhasebe olarak da adlandırılan Yönetim Muhasebesi, muhasebenin yöneticiler ve diğer işletme içi bilgi kullanıcıları için ekonomik ve finansal bilgiler sağlayan bir çalışma alanıdır.<sup>27</sup> Yönetim Muhasebe Sistemi, gerek finansal muhasebe, gerek maliyet muhasebesinden elde edilen verilerden hareketle, yeni veriler üreterek işletme yöneticilerinin karar almada gereksinim duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür. Amacı; planlama, örgütlenme, eşgüdüm ve kontrol aşamalarından oluşan yönetim sürecine katkıda bulunacak bilgilerin üretimi ve sunumudur.<sup>28</sup>

### 1.6.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNİN TEMEL UNSURLARI

Muhasebe bilgi sisteminin temel unsurları;

- Çift taraflı kayıt yöntemi,
- Hesapların işleyişi,
- Hesap planı sistemi,
- Belge ve defter sistemi,
- Donanım ve yazılım,

---

<sup>26</sup> ARZOVA, a.g.e., s.4.

<sup>27</sup> TEK ve TEKTÜFEKÇİ, a.g.e., s.16.

<sup>28</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.15.

- Personel sistemi,
- Etkin bir raporlama sistemi ile,
- Muhasebe Bilgi Sistemi kullanıcıları

olarak sıralanabilir. Söz konusu unsurlar alt başlıklar halinde kısaca açıklanabilir.

### 1.6.1.Çift Taraflı Kayıt Yöntemi

İşletmede kıymet hareketleri tek yönlü değildir. Bir varlıkta artış olması için başka bir varlıkta azalış veya bir kaynaktan artış olması ya da her ikisinin birden oluşması gerekmektedir.<sup>29</sup>

Ticari işlemler hesaplar yolu izlenir. Bilançoda sağlanan denklik hesaplarında da sağlanır. Bu işlem, “*çift yanlı işleme*” olarak adlandırılmaktadır. Başlangıçtaki eşitlikten hareketle, her iş olgusunun bir hesaba borç ve karşı bir hesaba alacak yazılması yolu ile dengenin büyüyen ya da küçülen devamının sağlanması ve böylece işlemlerde biçimsel ve maddesel yanlışların bulunması çift taraflı kayıt sistemi ile gerçekleştirilebilmektedir.<sup>30</sup>

Çift taraflı kayıt sistemi, Cenova belediye idaresinin 1340 yılından itibaren, gelir gider muhasebesi şeklindeki ikili muhasebeyi kusursuz bir şekilde uygulamasına dayanmaktadır. Asıl adı Luca Pacioli olan Fra Luca di Borgo'nun “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita” adlı 1494 yılında yazdığı kitabının 11. bölümünün 9. alt bölümünün ilk kısmında çift taraflı kayıt esasına dayanan muhasebe modelini vermesi, çift taraflı kayıt sistemine ilişkin ilk basılı kitap olarak ortaya çıkmıştır. Ancak Sombart'a göre<sup>31</sup>, çift taraflı kayıt sisteminin keşfinin yapıldığı ilk kitap, Benedetto Cotrugli'nin 1458 yılında yazmış olduğu, ama bir yüzyıl sonra 1573 yılında basılan ve bu baskısıyla bilinen “Delia Mercatura et del Mercante Perfetto” dur. Muhasebe tarihçisi İsmail Otar'a göre<sup>32</sup>, çift

---

<sup>29</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.59.

<sup>30</sup> ARZOVA, a.g.e., s.95.

<sup>31</sup> UÇMA, Tuğba, “Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart'ın Sosyo-ekonomik Perspektifinden”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:32, Ekim 2010, ss.103-104.

<sup>32</sup> OTAR, İsmail, “Muhasebede “Muzaaf Usul” L.Pacioli'den Önce Var mıydı?-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 28, 2005, s.97.

tarafli kayıt sistemine ilişkin bazı esasların 1363 yılında İlhanlılar zamanında yazılmış olan “Risale-i Felakkiye der İlmi-i Siyakat” adlı muhasebe kitabındaki bazı muhasebe kayıtlarında da görmek mümkündür.<sup>33</sup>

### 1.6.2.Hesapların İşleyişi

Varlık ve kaynakların herbirinde meydana gelen artış ve azalışlar ayrı çizelgelerde toplanır. Aynı nitelikteki işlemlerin bir araya geldiği, üzerinde toplandığı bu çizelgelere “*hesap*” adı verilmektedir. Batı dillerinde söz konusu çizelgeler için kullanılan kelimelerin türetildiği Latince “computare” kelimesi de “toplamak, bir araya getirmek” anlamına gelmektedir.<sup>34</sup>

İşletmede yapılan bir işlemin önce para ile ifade edilebilir nitelikte olup olmadığına bakılır. Sonra para ile ifade edilebilen işlemlerin niteliği araştırılır. İşlemin kaydedileceği hesaplar bu araştırmanın sonucuna göre belirlenir.<sup>35</sup> Hesaplara kayıtlama ile işlemlerin artış ya da azalış yaratan işlem olup olmadığı ve kayıtlanma süresi hesabın taşıdığı karaktere göre farklılık gösterir. Herhangi bir hesaba kayıtlama süreci şekil 1.2’ deki gibi şematize edilebilir.

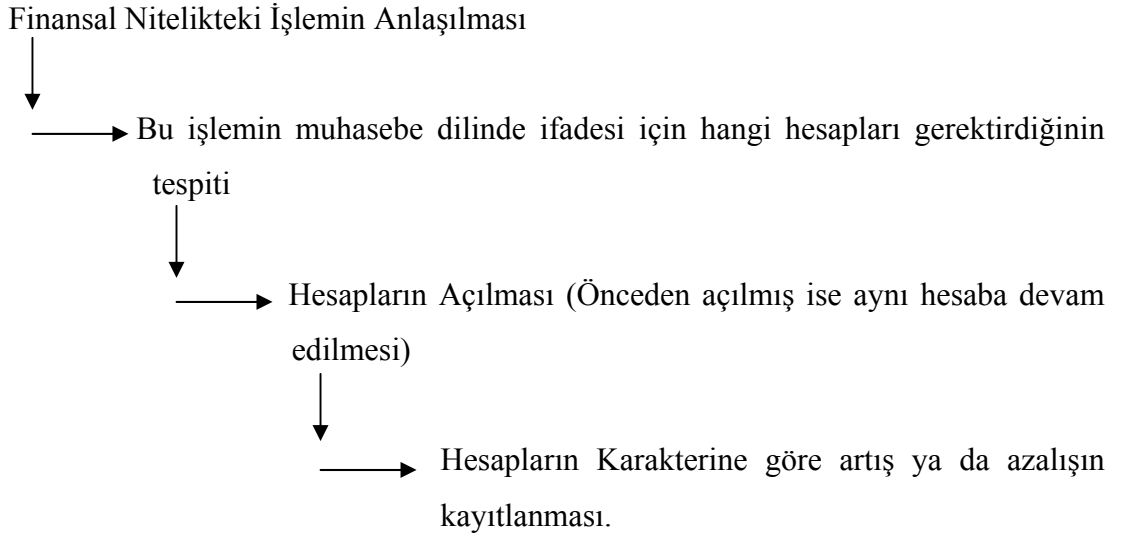
---

<sup>33</sup> UÇMA, a.g.m., ss.103-104.

<sup>34</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.41.

<sup>35</sup> a.g.e., s.45.

## Şekil 1.2: Hesabın İşleyiş Süreci



**Kaynak:** ARZOVA, a.g.e., s.98.

Bilanço temel denkleminde, eşitliğin konumuna uygun olarak *varlıklardaki artış için ilgili varlık hesabı borçlanır*, başka bir ifadeyle hesabın sol yanına kaydedilir. Buna karşılık *kaynaklardaki artış için ilgili kaynak hesabı alacaklanır*, başka bir ifadeyle hesabın sağ yanına kaydedilir. Bunun gibi sermayede artış sonucunu verdiğinden *gelir doğması işleminde ilgili gelir hesabı alacaklanır*. Sermayede azalış sonucunu verdiğinden *gider doğması işleminde ise ilgili gider hesabı borçlanır*.

### 1.6.3.Hesap Planı Sistemi

İşletme kullanacağı hesapları önceden planlayarak bunların bir listesini yapar. Bu yapılırken, kullanılacak hesapların belli bir sıra ve belli bir grupta toplanması yoluna gidilir. Bir işletmede kullanılacak hesapların, sistemli ve gruplandırılmış olarak yer aldığı listeye “*hesap planı*” adı verilir.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.53.

Hesap planları, belli kuralları temel alarak muhasebe bilgilerinin organize edilmesini ve sistemleştirilmesini sağladığından, muhasebe bilgi sisteminin temel taşlarından biridir. *Genel hesap planı*, aynı iş kolunda faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların, hesaplarını belirli bir dönemde plan ve sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan bir yönergedir. *Hesap çerçevesi* ise, bir ülkede bulunan kurum ve kuruluşların hesaplarını, belirli bir anlamda, belirli bir sistem içinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir.<sup>37</sup>

Muhasebede hesap isimlerinin yanında hesap kodları da önemlidir. Finansal nitelikli işlemler bilgisayara hesap kodları aracılığıyla tanıtılır. Bilgisayarlı muhasebede iyi bir hesap planı ile işe başlamak önemlidir. Çünkü hesap planı hem kayıt sistemini hem de raporlama sistemini etkilemektedir. Bütün girdiler ve bilgisayar çıktıları hesap planının sahip olduğu detaya göre oluşur. İşlemler, bilgisayara en alt hesap seviyesinde girilir. Bilgisayar, hesap planı çerçevesinde alt hesapları ait olduğu üst hesaplarda ve ana hesaplarda toplar.<sup>38</sup>

Ülkemizde; Bilanço esasına göre defter tutan firmalar için işlemlerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre muhasebeleştirilerek güvenilir bilgi üretilmesini ve bu bilgilerin tutarlı finansal tablolarla rapor edilmesini amaçlayan “Tekdüzen Muhasebe Sistemi” 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.<sup>39</sup> Bu bağlamda, işletmeler Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı’nı kullanmaktadırlar. Bilgisayar ortamında muhasebe paket programlarına bu hesap planı yüklenmiş olup, işletmeler faaliyet gösterdikleri sektöre ve hesap planı akışına uygun olarak kendi alt hesaplarını açıp işlemleri bu hesaplar aracılığıyla sisteme aktarmaktadırlar.

---

<sup>37</sup> YILDIRIM ve TEK, a.g.e., s.78.

<sup>38</sup> TOKAÇ, Ahmet, **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, Tunca Kitabevi, İstanbul, 2006, s.56.

<sup>39</sup> 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmî Gazete).

#### 1.6.4.Belge ve Defter Sistemi

Finansal nitelikteki bir işlem, alış veya satış işleminin gerçekleşmesi vb. gibi işlemler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu olgunun varlığını kanıtlayabilmek için belgelere dayandırılması gerekir.<sup>40</sup> İşletmenin yaptığı finansal, iktisadi ve hukuki nitelikteki işlemlerin muhasebe kayıtlarına alınabilmesi için işlemlerin dayandığı belgelerin (fatura, makbuz, bordro, dekont vb.) ve bilgilerin derlenmesine gereksinim duyulur. Günümüzde bilgiler belgelerden hatta elektronik ortamdan doğrudan bilgisayara girilerek, bilgisayarın hafızasında toplanabilmektedir.<sup>41</sup>

Temel muhasebe belgeleri; Vergi Usul Kanunu (VUK), Türk Ticaret Kanunu (TTK), Sermaye Piyasası Kanunu ve ilişkili olan diğer kanunların ilgili maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Örneğin; VUK'a göre faturanın düzenlenme süresi 7 gün ve TTK'ye göre faturanın içeriğine itiraz süresi 8 gün olup, 402 No'lu VUK Genel Tebliği ile 2011 Yılı için fatura düzenleme sınırı 700 TL olarak belirlenmiştir.

Belgelerin ticari defterlere aktarılması ve işletmelerin hangi esasa göre defter tutmaları gerektiği, belgelerin defterlere kayda alınmasında uyulması gereken kurallar, defterlerin saklanması ve ibrazı ile onaylanması zorunluluğu gibi temel bilgiler VUK ve TTK başta olmak üzere Kanunların ilgili maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

VUK tüccarları I. ve II. sınıf tüccar olarak ikiye ayırmıştır.

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan mükelleflerin:
  - Yıllık alış tutarı 129.000.-TL'yi aşanlar,
  - Yıllık satış tutarı 180.000.-TL'yi<sup>42</sup> aşanlar,
- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle (hizmet işletmeleri) uğraşp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 70.000.-TL'yi<sup>43</sup> aşanlar,

---

<sup>40</sup> ARZOVA, a.g.e., s.119.

<sup>41</sup> SEVİLENGÜL, ss.61-62.

<sup>42</sup> VUK Madde 177-1.Bent; 2011 yılı için tutar 402 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, (29.12.2010 Tarih ve 27800 (6.Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete).

- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 129.000.-TL'yi<sup>44</sup> aşanlar,

I. sınıf tüccar yani bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlardır.

VUK Madde 177'nin dışında kalanlar, Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilenler<sup>45</sup> ise II. sınıf tüccar yani işletme esasına göre defter tutmak zorunda olanlardır. Ayrıca Madde 178'de; "Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar II. sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler." ifadesi yer almaktadır.

VUK' un 182. maddesinde, bilanço esasına göre vergilendirilen mükelleflerin zorunlu olarak tutması gerektiği defterler konusu düzenlenmiştir. Buna göre, "yevmiye defteri", "defter-i kebir", ve "envanter defteri" zorunlu olarak tutulması gereken defterlerdendir. Bunun yanında, VUK' un 193. Maddesine göre, işletme esasına tabi mükelleflerin ise "işletme hesabı defteri" tutmaları gerekmektedir.

TTK'ya göre, tacirler tarafından tutulması gereken defterler üç kısımda düzenlenmiştir.<sup>46</sup>

- Birinci kısım defterler, tutulması zorunlu ve ismen belirlenmiş defterlerdir.<sup>47</sup> Bunlara örnek olarak; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, gerçek kişiler tarafından tutulan işletme defteri, tüzel kişiler tarafından tutulan karar defteri gösterilebilir. Söz konusu defterler, TTK açısından tasdike tabi defterler olarak da ifade edilebilir. Görüldüğü gibi, tutulması gereken defterlere ilişkin olarak VUK' ta yer alan hükümlere ilave olarak TTK' da tüzel kişiler için "**karar defteri**" tutma zorunluluğu getirilmiştir.

---

<sup>43</sup> VUK Madde 177-2.Bent; 2011 yılı için tutar 402 Sıra No.lu VUKGT.

<sup>44</sup> VUK Madde 177-3.Bent; 2011 yılı için tutar 402 Sıra No.lu VUKGT.

<sup>45</sup> VUK Madde 178.

<sup>46</sup> YILDIZ, Seyfi ve ASLANOĞLU, Suphi, "TTK ve VUK Açısından Ticari Defterler ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 162, Haziran 2006, (<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068108.htm>, (erişim tarihi. 06.06.2011).

<sup>47</sup> TTK Madde 66/1-3.

- İkinci kısım defterler, TTK’ in 66/1. maddesinde düzenlenmiş olup bu maddeye göre tacir, Kanun’da ismi açıkça belirtilmese de işletmesinin nitelik ve öneminin gerektirdiği diğer defterleri de tutmak zorundadır. Bu defterler tutulması zorunlu, ancak ismen belirlenmemiş defterler olarak adlandırılabilir. Bu defterler arasında; pay sahipleri defterleri, genel kurul tutanaklarının yazılmasına mahsus toplantı ve müzakere defteri ve yönetim kurulu karar defteri, senetler defteri, imalat defteri, ambar defteri vb. gibi defterler örnek olarak yer alabilir.
- TTK açısından üçüncü kısım defterler, tamamen tacirin isteğine bağlı olarak tutulması mümkün olan ihtiyari defterlerdir. Bu defterler “tutulması zorunlu olmayan ihtiyari defterler” olarak adlandırılmaktadır. İhtiyari defterlerin tutulmaya başlanmadan önce ticaret sicil memurluğuna bildirilmesi gerekir. Bu nedenle isteğe bağlı defterler de beyana tabi defter niteliğindedir.<sup>48</sup>

Defterlerle ilgili olarak, 6102 sayılı Yeni TTK Birinci Kitap Beşinci Kısım Madde 64’de; “Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.” ve “Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.<sup>49</sup>

### 1.6.5. Donanım ve Yazılım

Bilgisayar yazılımı, bilişim sisteminde bilgisayar donanımının bileşenlerini kontrol eden ayrıntılı programdır. Bilgisayar donanımı ancak iyi bir yazılım temelinde işlev görebilir ve yazılım ile değer kazanır. Belirli bir işi yerine getirmek üzere ayrıntılı komutlardan oluşan ve özel bir dille hazırlanan programlara da “*bilgisayar programları*” adı verilir<sup>50</sup>

<sup>48</sup> TTK Madde 69/2.

<sup>49</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete).

<sup>50</sup> ERDOĞAN, 2006, s.136.

Bilgi ve iletişim teknolojisi dünyasında, üst düzeydeki yönetim uzmanlıklarına dayanarak, muhasebeciler elektronik veri işlemenin yönetsel olarak uygulanması alanında danışmanlık görevi üstlenmişlerdir. Bilgi teknolojileri, güncelleme zamanları, aylık kapatma işlemleri ve finansal raporlama konularında defteri kebir ve raporlama sistemlerinin etkinliğini arttırmaktır. Bunun yanı sıra manuel (elle) yapılması gerekebilecek belirli ve detaylı düzeyde raporlamayı da beraberinde sağlamaktadır.<sup>51</sup>

### 1.6.6. Personel Sistemi

İnsan kaynağı, muhasebe bilgi sisteminin temelidir. Çünkü muhasebe, uzmanlık bilgisine dayanarak yerine getirilen bir alandır. Dolayısıyla muhasebeci, gerekli uzmanlık bilgisine (muhasebe, işletme, iktisat, yönetim, üretim, pazarlama, finans, mali ve diğer mevzuat vb.) ve bu bilgisini en iyi şekilde yerine getirecek gerekli donanım ve donanımı kullanma yeterliliğine sahip olmalıdır.<sup>52</sup>

MBS, işletme yönetiminin ve işletme ile ilgili diğer çıkar gruplarının işletme faaliyetleri ile ilgili bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere işletme faaliyetlerine ilişkin veriyi ve bilgiyi toplayan, bunları kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, denetleme, saklama, çoğaltma ve iletme gibi bir takım işlemlere tabi tutan, ilgililerin istedikleri şekilde raporlayan bir sistemdir. Tüm bu görevlerin yerine getirilmesi için konuya hâkim ve sistemi çalıştıran nitelikli personele olan ihtiyaç açıktır.<sup>53</sup>

Yetkin bir muhasebe personelinin, işletmenin tüm fonksiyonlarına hâkim olmasının yanı sıra, gelişen bilgi teknolojileri ve sistem geliştirilmesi konusunda da bilgi sahibi olması gerekmektedir.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> ÖMÜRBEK, Vesile ve BEKÇİ, İsmail, “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Rolü: Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2006, s.77.

<sup>52</sup> KALMIŞ, Halis ve YILMAZ, B.Burcu, “Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler”, s.1, [www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiri2](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri2), (erişim tarihi: 30.01.2011).

<sup>53</sup> BANAR, Kerim, *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2001, s.59.

<sup>54</sup> ÖMÜRBEK ve BEKÇİ, a.g.m., s.77.

### 1.6.7.Etkin Bir Raporlama Sistemi

MBS'nin çıktıları sonucunda hazırlanan raporlar, kullanıcıların ihtiyaçlarını giderme ve karar alma noktasında destek görevi görmektedirler. Raporlar, işletme içi ve dışı raporlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır:

**(1) İç Raporlar:** Yönetimin her düzeyindeki kullanıcılar için düzenlenen ve sunulan tüm raporlar iç raporları oluşturmaktadır. Ancak yönetimin üst düzeylerine çıkıldıkça raporların önemi daha da artmaktadır. Üst düzey yöneticiler astların çalışmalarını ancak raporlardan takip edebilmektedir.<sup>55</sup>

İç raporları; sadece bilgi vermek amaçlı olarak düzenlenen bilgi raporları, faaliyetlerin başarısının değerlendirildiği ve fiili değerlerle standart değerlerin karşılaştırıldığı faaliyet kontrol raporları ve yönetimin başarısını değerlemek için oluşturulan sorumluluk kontrol raporları olarak genel anlamda sınıflandırmak mümkündür.<sup>56</sup>

Faaliyet kontrol raporları, personel sisteminin bir anlamda doğru işleyip işlemediğini gösteren, sorumluluk kontrol raporları ise personel sistemini yönetmekle görevli kişilerin, bu görevleri sonucunda ortaya çıkan sorumlulukların gereklerini ne ölçüde yerine getirildiğinin raporlanmasıdır.

**(2) Dış Raporlar:** İşletme dışında bulunan ve işletmenin faaliyetleri ile ilgili bilgi ihtiyacı olanlara yönelik düzenlenen raporlar dış raporlardır. Bu raporlara, vergi iadelerine ilişkin Yeminli Mali Müşavirler tarafından hazırlanan raporlar ve kredi veren kuruluşlar için Mali Müşavirler tarafından hazırlanan raporlar örnek gösterilebilir. Bu raporlarında bir kısmı özel bir kısmı genel amaçlı olabilmektedir.

---

<sup>55</sup> SÜRMELE, Fevzi, **Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması**, Eskişehir İktisadi İlimler Akademisi Yayınları, Yayınlanmış Doktora Tezi, Yayın No:198/128, Eskişehir, 1978, s.81.

<sup>56</sup> SAVSAR, Cihat, **KOBİ'lerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi, Çorum İlindeki KOBİ'lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s.59.

Bu raporların belirlenen formda, ilkelere uygun ve zamanlı olarak düzenlenme şartı vardır.<sup>57</sup>

### 1.6.8.Muhasebe Bilgi Sistemi Kullanıcıları

Muhasebe bilgi sisteminin amacı bilgi kullanıcıları için bilgi üretmektir. Muhasebeciler, muhasebe bilgi sistemi yardımı ile bilgi kullanıcılarına işletmeye ait bilgileri sağlamaktadırlar. Muhasebe bilgi sisteminin, sistemin temel öğeleri olan muhasebeciler tarafından bir karar destek sistemi içerisinde operasyonel, taktik ve stratejik boyutlarda geliştirilmesi gerekmektedir.<sup>58</sup>

Potansiyel muhasebe sistemi kullanıcı sayısı çok geniştir. Kullanıcıları üç grupta sınıflandırabiliriz.<sup>59</sup>

- (a) **Yönetim:** Yönetim, işletme olaylarının en küçük ayrıntılarını kaydeden ve bu olaylara ilişkin delilleri sistematik bir şekilde toplayan bir araç olarak görmektedir.
- (b) **Sosyal Kontrol Şubeleri:** Sosyal kontrol şubeleri; hükümet, ticaret birlikleri, raporlama şubeleri ve muhasebe araştırmacıları gibi diğer ilgili grupları kapsamaktadır.
- (c) **İşletme Sahipleri, Kreditorler ve Diğer Borç Verenler veya Yatırımcılar:** Organizasyondaki yüksek orandaki pay sahipleri ya işletme sahipleri ya kreditorler ve diğer borç verenler ya da yatırımcılar olabilir.

İç bilgi kullanıcıları ve dış bilgi kullanıcıları olarak da sınıflama yapmak da mümkündür.

---

<sup>57</sup> CANBOLAT, Nurhayat, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: KCETAŞ Örneği ”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2009, s:59.

<sup>58</sup> ERDOĞAN, Melih, “Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler”, **IV. Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, İSMMM Yayınları, Antalya, 1999, s.224.

<sup>59</sup> KUTLU, Şule, “Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2008, s.50.

## 1.7.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİNDE VERİ VE BİLGİ AKIŞI

Toplanmış olan bilgi ve belgelerin kaydedilmesi, analiz edilmesi, daha sonraki kullanımlar için depolanması ve bilgilerin onları kullanacak olanlara rapor edilerek sunulması işlemlerinin tamamına “*bilgi işlem*” denilmektedir. Günümüzdeki teknolojik gelişmelerden önce muhasebede bilgi üretimi manuel olarak ya da muhasebe makineleriyle mekanik olarak gerçekleştirilmekteydi. Artık tüm işlemler, bilgisayarın kullanımı ile elektronik olarak yapılabilmektedir. Finansal bilgilerin istenilen nitelik, ayrıntı ve hızda üretilmeleri, bilgisayar desteği ile sağlanmaktadır.<sup>60</sup> Bilgisayar donanım ve yazılım alanında meydana gelen gelişmeler, muhasebede bilgisayar kullanımını yararlı olmaktan öte zorunlu hale getirmiştir.<sup>61</sup>

Bilgi teknolojisinin gelişmesi ile birlikte iki önemli gelişme daha meydana gelmiştir. Bunlardan birincisi veri işleme alanındaki gelişmeler, diğeri ise veri iletişimi alanındaki gelişmelerdir. Veri işleme alanındaki gelişmelerle değişik elektronik veri işleme yöntemleri uygulanmaya başlanmıştır. Bunun sonucunda aynı veriden daha fazla bilgi üretilmeme ve bilginin zamanlı üretilmesi sağlanmış, veri girişi ve saklanmasıdaki tekrarlanmalar önlenmiştir. Veri iletişimi alanındaki gelişmeler iki veya daha fazla yerleşim alanındaki bilgi iletişimini yaygınlaştırmıştır. Ayrıca verilerin toplanmasında da satış noktası terminalleri, elektronik kasa, elektronik bankacılık ve iletişim ağları, barkod sistemi sayesinde otomasyona geçilmiştir.<sup>62</sup>

Bilgisayar ve iletişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler sonucu muhasebe verilerinin toplanması hız kazanmıştır. *Çevrim içi* (online) veri girişi sayesinde muhasebe verileri kaynağından toplanarak sisteme doğrudan girişi sağlanabilmektedir. Artık ürünler üzerinde yerleştirilen çubuk kodlar ve satış noktası terminalleri gibi araçlar sayesinde finansal olaylar ve işlemlere ait veriler sisteme

---

<sup>60</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.12.

<sup>61</sup> KARAKAYA, Mevlüt, **Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevleri Üzerindeki Etkisi**, 1.Sistem Mühendisliği Sempozyumu, Kara Harp Okulu, Bildiriler II, 12-13.10.1995, ss.663-665.

<sup>62</sup> KARAKAYA, a.g.e., 1994, s.70.

kolaylıkla girilebilmektedir.<sup>63</sup> İster otomatik ister manuel olarak sisteme girilerek muhasebe bilgi sistemini oluşturan verilerin, hangi kaynaklardan elde edildiği önem kazanmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminin genel yapısı içinde bilgi süreçleme işlemlerine konu olacak veriler;

- (a) İşletme içi faaliyetler,
- (b) İşletme dışı faaliyetler ve
- (c) Geribildirim

olmak üzere üç kaynaktan temin edilir.<sup>64</sup>

***İşletme içi faaliyetler:*** işletmede yapılan ve parayla ifade edilen her türlü işlemlerdir. Üretime hammadde verilmesi, işçi çalıştırılması, makinelerin kullanılması, üretim sürecinde üretilmekte olan yarı mamullerin bir bölümden veya işlem merkezinden diğer bölüme veya işlem merkezine verilmesi, üretilen mamullerin mamul ambarına devredilmesi gibi işletme içi değer hareketleri, işletme içi faaliyetlere örnek gösterilebilir.

***İşletme dışı faaliyetler:*** Bunlar, işletmenin çevresinde bulunan; satıcılar, müşteriler, kredi verenler, ortaklar, devlet gibi kesimlerle ilişkisinden doğan parasal faaliyetlerdir. Örneğin satış işlemleri, alımlar ve bunlardan doğan belgelerdir.

***Geribildirim:*** Geribildirimler, çıktıların, raporların sonuçlarına göre ortaya çıkan yeni yönlendirmeler ve yönetimin verdiği kararlar nedeniyle oluşan faaliyetler veya işlemlerdir. Finansal nitelikteki olaylar ve yönetimin kararlarından oluşan eylemlerdir.

Bilgisayar yazılımları sayesinde, elektronik ortamda ister manuel isterse de otomatik olarak kayıt altına alınarak toplanan verilerin, yine elektronik ortamda işlenip sınıflandırılarak anlamlı sonuçlar doğurması sağlanmaktadır.

---

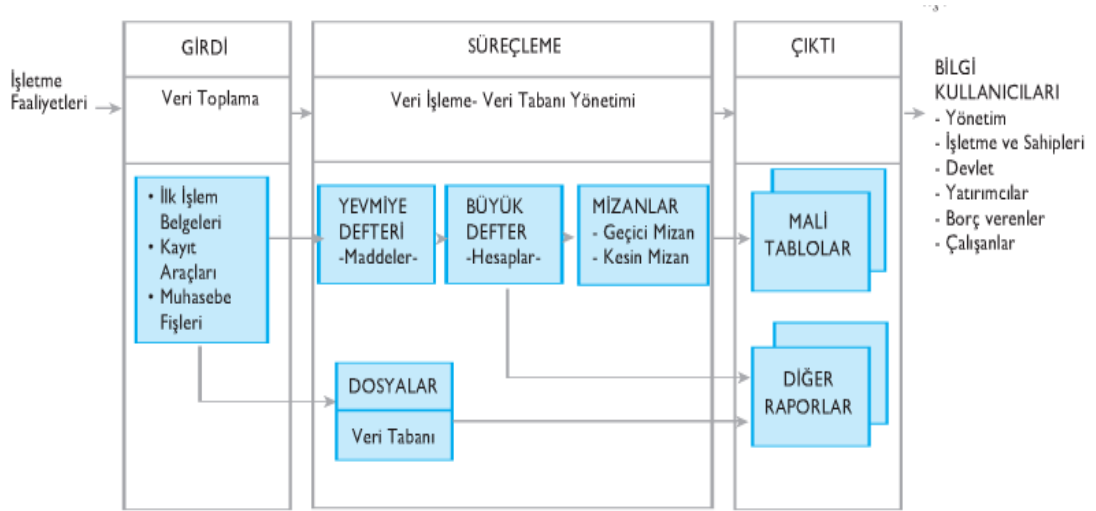
<sup>63</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.12.

<sup>64</sup> SÜRMEİLİ ve diğerleri, a.g.e, s.60.

MBS’ de; veri veya bilgiler, her sistemde olduğu gibi “Girdi-İşleme-Çıktı” akışı seyrini izler.<sup>65</sup> Muhasebe bilgi sisteminin yapısındaki girdi-süreç ve çıktı akışı sistemin kullandığı donanıma göre farklılaşacak, eğer sistemde bilgisayar gibi gelişmiş araçlar varsa, girdi-süreç-çıktı akışı buna uygun olacaktır. Bu akışa uygun olan veriler veya bilgiler önce sisteme belgelerle dâhil edilir. Daha sonra bir kayıt ortamı içinde bilgi işlem faaliyetleri ile çıktılara dönüştürülerek ilgili yerlere raporlar şeklinde aktarılır.<sup>66</sup>

Muhasebe bilgi akışı şekil 1.3’ deki gibi özetlenebilir.

**Şekil 1.3:** Muhasebe Bilgi Akışı



**Kaynak:** SÜRMEİ ve diğerleri, a.g.e, s.59.

Şekil 1.3’ deki muhasebe bilgi akışından da görüleceği üzere finansal nitelikli işlem ve olaylara ait kanıt niteliğindeki belgeler belirli aşamalardan geçerek çıktı halini almakta ve raporlanmaktadır.

Fatura, irsaliye, makbuz gibi belgeler bir taraftan düzenlenerek dosyalanırken diğer taraftan yevmiye defterine kaydedilmektedir.<sup>67</sup> Yevmiye defteri, işlemlerin muhasebe terimleri ile tarih sırasına göre ve ilgili ilke, kavram, esaslar ve muhasebe

<sup>65</sup> ŞAKRAK, Münir, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.9.

<sup>66</sup> CİVAN ve KARA, a.g.m., s.114.

<sup>67</sup> CİVAN ve KARA, a.g.m., s.115.

kurallara uygun olarak muhasebeleştirildiği defterdir. Yevmiye defterine ilk olarak; yeni işe başlayan işletmelerde işe başlama bilançosunda, devam eden işletmelerde ise önceki dönem sonunda çıkarılan bilançoda yer alan varlık ve kaynakların hesaplara yansıtılması için “açılış kaydı” yapılır. Bu kayıtla hesaplar açılır. Yevmiye defteri, işlemlerin muhasebe kaydına dönüştürülmesinin bir disiplin altında gerçekleştirilmesinin ve değiştirilmeden muhafaza edilmesinin sağlanması için tutulur.<sup>68</sup>

Finansal nitelikteki işlemler tarih sırasına göre yevmiye defterine kaydedildikten sonra hesaplar bazında defter-i kebirde sınıflandırma yapılır. Defter-i kebir, yevmiye defterine tarih sırasına kaydedilmiş olan işlemlerin niteliklerine göre sınıflandırılmış bir şekilde kaydedildiği hesapların yer aldığı bir bütündür. Defter-i kebir, TTK ve VUK bakımından tutulması zorunlu defterlerdendir.<sup>69</sup> Ancak, defter-i kebirde yapılan tasnif olmaksızın muhasebenin temel görevini yerine getirmesi olası değildir.

Yapılan bu kayıtların doğruluğunu kontrol ve tespit etmek için dönem sonlarında mizanlar çıkarılır. Mizan (kontrol çizelgesi) yevmiye defterine tarih sırasına göre kaydedilen işlemlerin defter-i kebir ve yardımcı defterlere, matematiksel açıdan, doğru aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmeye yarayan bir çizelgedir. Mizan, bir taraftan işlem büyüklüklerini, diğer taraftan belirli tarihler itibarıyla hesapların kalanlarını gösterdiği için yöneticilerin bir kısım bilgileri edinmesini de sağlar.<sup>70</sup> Dönem sonunda, kesin mizanının kalanlarından yararlanılarak kapanış bilançosu düzenlenir.

Elektronik ortamda muhasebe kaydı, *çift taraflı kayıt* yönteminin esasını değiştirmemektedir.<sup>71</sup> Ancak, bilgisayarın veri saklama ve işleme konusunda

---

<sup>68</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.62.

<sup>69</sup> TTK Madde69 ve VUK Madde 182.

<sup>70</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., ss.78-79.

<sup>71</sup> KARAKAYA, Mevlüt, “Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı” bildiris, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-I, ASMMMO, 1997, s.225.

sağlamış olduğu olanaklar *çift taraflı kayıt* yönteminin uygulama biçimi etkilemiştir.<sup>72</sup>

Bilgisayarın kullandığı muhasebe sistemlerinde, herhangi bir işleme ilişkin kayıt, sadece yevmiye fişi yapılır. Kaydedilen yevmiye fişindeki veriler bilgisayarda ortak bir veri tabanında toplanır. Elle yapılan muhasebe kayıt sürecindeki diğer işlemler (yevmiye defterine kayıt, defteri kebire aktarma gibi) raporlama esnasında eş zamanlı olarak gerçekleştirilir.<sup>73</sup> Daha açık bir ifadeyle, yevmiye defteri, defter-i kebir, mizanlar ve finansal tablolar istenildiğinde veri tabanından anında alınabilir. Elektronik ortamda bu işlem çok kısa sürede yapılabilir. Bilgisayar programında yevmiye defteri seçeneğinin seçilmesi halinde, bilgisayar daha önce veri tabanına kaydedilmiş verilere giderek onları yevmiye defteri formatında bilgisayar ekranında görüntü veya yazıcıdan çıktı olarak kullanıcıya sunar.<sup>74</sup> Diğer raporlamalar da benzer şekilde yerine getirilir.

Günümüzde, işletmelere ilişkin veriler bilgisayar yazılımı muhasebe paket programları aracılığıyla kayıt edilmekte, elektronik ortamda E-defter, E-belge v.b. sistemlerden yararlanılmakta, düzenlemelerin gerektiği ölçüde ve standarda uygun E-beyan, E-bildirge gibi uygulamalar gerçekleştirilmektedir.

## **1.8.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İLE DENETİM VE BİLGİ TEKNOLOJİLERİ İLİŞKİSİ**

Muhasebe bilgi sisteminin doğru ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı ancak, denetlenerek test edilmesiyle mümkün olabilmektedir. Günümüzde muhasebe verilerinin bilgisayarlar aracılığıyla kayıt altına alındığından, MBS' in bilgi teknolojileri ile ilişkisi önem kazanmaktadır.

MBS' in denetim ve bilgi teknolojileri ile ilişkileri kısaca açıklanabilir.

---

<sup>72</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.120.

<sup>73</sup> KARAKAYA, 1997, a.g.b., s.225.

<sup>74</sup> SEVİLENGÜL, a.g.e., s.121.

### **1.8.1.Muhasebe Bilgi Sistemi ve Denetim**

Gelişen ve değişen teknolojik gelişmelerin sonucunda işletmeler, elektronik ortamda tüm işletme fonksiyonlarını bütünleşik bir şekilde bilgisayarlar aracılığıyla yürütmektedirler. Böylece bilgisayarların kullanımı sayesinde bilgiler daha doğru, güvenilir ve hızlı bir şekilde işlenebilmekte, karar almada etkin bir biçimde kullanılmakta ve gerektiğinde raporlamalar kolaylıkla yapılabilmektedir.

Karar alıcılar, muhasebe bilgi sisteminden elde ettikleri verilere güvenmek isterler. Çünkü belirsiz ve riskli olan gelecek için karar alınırken, bugünün sonuçlarından yola çıkılabilmektedir. Bu noktada denetim en önemli rolü üstlenmektedir. Karar alıcılar, denetimden geçmiş muhasebe bilgi sistemi ve onun sonuçlarına güven duymaktadırlar.

### **1.8.2. Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojileri**

Sosyo-politik gelişmeler, muhasebe bilgi sisteminden beklentileri de değiştirmiş ve muhasebenin “Sosyal Sorumluluk Kavramı”nın önemini bir kat daha arttırmıştır. Ekonomik gelişmeler, muhasebe bilgi sisteminin kapsamının uluslararası boyutta genişlemesine, muhasebenin de küreselleşmesine neden olmuştur. Bu durum, ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe uygulamaları ile raporlarında birlik sağlamasını gereğini ortaya çıkarmıştır. Bilgi teknolojisi alanında yaşanan değişim ve gelişmeler ise verinin toplanması, işlenmesi, saklanması ve kullanıcılara iletilmesi konusunda önemli ilerlemeleri de beraberinde getirmiştir. Bu ilerlemeler, günümüz muhasebe bilgi sisteminin bilgi teknolojisine dayalı olarak geliştirilmesini ve işletilmesini gerekli kılmıştır.<sup>75</sup>

MBS ve muhasebe mesleğini icra eden muhasebeciler ile diğer unvanları taşıyan kişiler 1950’lerden bu yana hızlı gelişen ve değişik uygulamalarla ortaya çıkan bilgi teknolojisinden önemli derecede etkilenmişlerdir. Anita Sawyer HOLLANDER, Eric L.DENNA ve J.Owen CHERRINGTON’nun “*Accounting, Information Technology and Business Solutions*” (1996) adlı kitaplarında bu

<sup>75</sup> KARAKAYA, a.g.e., 1994, ss.49-52.

yıllardaki gelişmeleri “İlk öpücük, Ayrılık, Flört ve Evlilik” dönemleri olarak tanımlanmıştır.<sup>76</sup>

Bu dönemler üç kısım şeklinde incelenebilir:

**(1.)Dönem Muhasebe ve Bilgi Teknolojisi (İlk Öpücük):** 1960’lardan önce, işletmeler ücret bordrosu, müşteri hesapları, satıcı hesapları gibi muhasebenin rutin işlemlerinde bilgi teknolojisinden yararlanmaya başlamışlardı. Bu dönemde çok sayıda insanın kâğıtlar arasında kaybolarak yaptığı zaman alıcı işlemler, daha sonra bilgisayar aracılığıyla çok az zamanda ve daha güvenilir bir şekilde yapılmaya başlanmıştır. Kamu kurumları ve özel kuruluşlar bu olanaktan önemli ölçüde yararlanmışlardır.

**(2.)Dönem Muhasebe ve Bilgi Teknolojisi (Ayrılık):** 1960’ların sonlarından itibaren, yönetim, muhasebenin geleneksel olanının dışında, kendisi için gerekli ve yararlı olan ve bilgi teknolojisi sağlanan bilgileri kullanmaya başlamıştır. Yönetim, bu tür bilgi gereksinimlerinin her biri için finansal muhasebe sisteminin yapısında önemli değişiklikler yapmada baskı oluşturmuştur. Bilgi teknolojisinin uygulanması ve kullanılması konusunda yeni bir disiplin yoğunlaşması yaşanmıştır. 1970’ler süresince, bilgi teknolojisi ile muhasebenin arası mesleki ve akademik olarak daha da açılmış ve bilgi teknolojisi ile muhasebe, birbirlerine ihtiyaçla ve ihtiyatla bakmışlardır. 1970 ila 1980’lerde işletmeler yeni bilgi sistemlerini kurmak ve devam ettirmek için çok büyük parasal yatırımlar yapmışlardır. Her bir faaliyet alanı veya bölümde, yatırımları kendi alanlarına çekme konusunda sorunlar ortaya çıkmıştır. Bilgilerin güvenilirliği ciddi sorun olmaya başlamıştır.

**(3.)Dönem Muhasebe ve Bilgi Teknolojisi (Flört ve Evlilik):** 1980’lerin sonlarında başlayarak; işletmeler, bilgi teknolojilerinin bilgi sağlama ve faaliyetleri desteklemedeki kullanış şeklini tekrar düşünmeye başlamışlardır. Yeni uygulamalar, işletmelere, ayrıntılı bilgilerin elde edilmesi ve işletme faaliyetlerinin eş zamanlı olarak yönetimi konusuna

---

<sup>76</sup> Aktaran: SÜRMEĒİ ve diğeri, a.g.e., ss.48-50.

ilişkin kuralların geliştirilmesine ve uygulanmasına olanak yaratmıştır. Bu gelişmeler, muhasebecinin, bilgi teknolojilerini ve uygulamalarını ve bunlara ilişkin sistemlerin geliştirilmesi için gerekli alt yapıyı oluşturması gerektiğini ortaya çıkarmıştır.

## 1.9. MUHASEBEDE BİLGİSAYAR UYGULAMALARI

Hem teknolojik gelişmeler gerek belge düzenlenmesi gerek muhasebe kayıt düzeni çağdaş *elektronik ortamda* düzenlenmekte ve tutulmaktadır. Elektronik ortamda düzenlenen her tür muhasebe belgelerinde Maliye Bakanlığı'nın izniyle *elektronik imza* kullanmakta mümkündür. Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazlarla düzenlenen belgelerin uyması gereken yasal kurallar ve normlar vergi yasalarınca düzenlenmiştir.<sup>77</sup> “Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür<sup>78</sup>” olarak kanunda belirtilerek, elektronik defter, belge ve kayıtların internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığı'nın gözetim ve denetimine tabidir.

Muhasebede bilgisayar kullanımı, muhasebe işlevlerini etkinleştirmek ve düzeyini yükseltmek şeklinde özetlenmektedir. Artık işletmeler kullandıkları çeşitli muhasebe paket programları ile bütün işlemleri kaydedip işlemekte ve istediği her türlü finansal tablo ile raporu elde edebilmektedirler. Aslında muhasebe programları genel ihtiyaca yönelik hazırlanmakta olup, bu programlar programlama işinde uzman firmalarca üretilmektedir. İşletmelerin özelliklerine göre farklı özelliklerde muhasebe programları bulunmaktadır.<sup>79</sup>

Günümüzde ticari amaçla yazılmış olan paket programlar sadece muhasebe ile ilgili kayıtları tutmak için yazılmamıştır. Ticari paket programları içinde *Stok*,

<sup>77</sup> ALPTÜRK, Ercan, **Elektronik Denetim Rehberi**, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2008, s.184.

<sup>78</sup> V.U.K. Mükerrer 242. Madde.

<sup>79</sup> ÖZTÜRK, Meryem, “ Bilgisayarlı Muhasebe Programları, Analizi ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007, s.30.

*Cari, Fatura, Çek-Senet, Muhasebe, Banka, Bordro* gibi birbirine entegre olabilen birçok modül bulunmaktadır. Yazılım firmaları, yazılımlarını her geçen gün çağın gereklerine ve müşterilerinin istek ve ihtiyaçlarına göre yenilemektedirler.<sup>80</sup>

Müşteri istek ve taleplerine uygun üretim anlayışıyla birlikte, üretimde sadece makine, insan ve malzeme gibi girdilerin sağlanmasının yeterli olmadığı, klasik üretim süreci dışında da, işletmede gerçekleştirilen diğer bir çok sürecin etkili olduğu düşüncesiyle, işletmenin tüm bu süreçleri bir araya getiren bütünlük (entegre) bir yönetim anlayışına sahip olunması gereği ortaya çıkmıştır. Kurumsal Kaynak Planlaması (Enterprise Resource Planning-ERP), işletmenin bütün departman ve fonksiyonlarını bütünlük tek bir sistem içinde birleştiren, ihtiyaçları ve amaçları farklı, çeşitli işletme bölümlerini (satınalma, satış ve dağıtım, dış ticaret, üretim, muhasebe, finansman vb.) aynı bilgisayar programından oluşan bir sistem içerisinde bir araya getiren ve aynı bilgi tabanını paylaştıran bir yönetim sistemidir.<sup>81</sup> Günümüzde ERP tabanlı programların işletmelerce tercih edilip kullanıldığı görülmektedir.

Ülkemizde elektronik ortamda hem muhasebe kaydı için hem de belge düzenlenmesi için *yazılım* üretip pazarlayan pekçok ulusal ya da uluslararası yazılım şirketleri bulunmaktadır. Bu şirketlerin yazılımları satın alırken, yazılımların vergi yasalarının uygulanması zorunlu kural ve normlarına uyulup uyulmadığının araştırmak gerekmektedir. Muhasebe belgelerinin düzenlenmesi ve muhasebe kaydına klasik sistemle (elle yazarak) alınması ya da çağdaş elektronik ortamda belge üretilmesi ve yine aynı ortamda muhasebe kaydına alınması, finansal tabloların hazırlanması, bilgi kullanıcılarına sunulması, hem vergi yasaları yoluyla hukuk kural ve normuna bağlanmış, hem de ulusal muhasebe standartlarıyla uygulamada birlik, beraberlik ve uyum sağlamak suretiyle bir düzen kurulmuştur.<sup>82</sup>

---

<sup>80</sup> ALPTÜRK, a.g.e., s.185.

<sup>81</sup> AKTAŞ, Rafet ve ACAR, Vedat, “Muhasebe Eğitiminde Bilgisayarlı Muhasebeden Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Uygulamalarına Geçiş-ERP Eğitim Modülü Önerisi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:27, Ocak 2009, s.47.

<sup>82</sup> ÖZEL, Salih, “Elektronik Ortamda Tutulan Muhasebe ve Belge Düzenleme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:172, Nisan 2007, ss.22-25.

Muhasebe mesleğinde, dünyada ve ülkemizde son yıllarda yaşanan değişim ve gelişmelerle muhasebenin denetim ve finansal raporlama boyutu önem kazanmıştır. Bu bağlamda Geliştirilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) hakkında kısaca bilgi vermek yerinde olacaktır.

XBRL (eXtensible Business Reporting Language) işletme raporlamasında devrim yaratan, dünya çapında işletme ve finansal bilgilerin elektronik iletimini sağlayan bir dildir. XBRL, Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından yapılan bir çalışma ile başlatılmış olup, ortalama 450 den fazla büyük şirket, kamu kurumu ve organizasyondan oluşan kar amacı gütmeyen uluslararası bir konsorsiyum tarafından geliştirilmiştir.<sup>83</sup>

XBRL finansal raporlama için geliştirilmiş XML(Genişletilebilir Etiketleme Dili-GED) tabanlı bir işaretleme dilidir. XML in temel yapısı kısaca; veriyi özelleştirilebilir imler kullanarak, değiş-tokuş edilebilir, doğrulanabilir, sorgulanıp yorumlanabilir semantik veri sunuşuna olanak sağlayan bir ağ teknolojisidir. XBRL, bu anlamsal içerik avantajlarını ticari ve finansal gereksinimler doğrultusunda özelleştirerek, iş dünyasındaki veri akışını rahatlatan bir açılım sunmaktadır.<sup>84</sup>

XBRL ile finansal tablolarda yer almış her çeşit bilgiyi açık bir şekilde tanımlayan, düzenleyici ve yasal kuralları da içerecek şekilde bir sözlük geliştirilerek, finansal raporlama daha anlaşılır olmasına katkı sağlanmıştır. XBRL ile birlikte, günümüzde finansal tabloların dipnotlarda tipik şekilde gönüllü olarak yer alan çok fazla miktardaki bilgilerin analizlerde ve çeşitli kararlar verilirken kullanılabilme imkânı vardır.<sup>85</sup>

---

<sup>83</sup> <http://www.xbrl.org/WhatIsXBRL/>, (erişim tarihi:12.04.2011).

<sup>84</sup> UYAR, Süleyman, ÇELİK, Muhsin, "Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller", [http://eab.ege.edu.tr/pdf/6\\_2/C6-S2-M9.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/6_2/C6-S2-M9.pdf), (erişim tarihi:12.04.2011).

<sup>85</sup> ARI, Mustafa, "Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, ss.164-167.

Ülkemizde son yıllarda yaşanan gelişmelerden muhasebe düzenlemelerine etkisi bakımından yeni TTK büyük önem arz etmektedir.

## **1.10.MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ ve YENİ TÜRK TİCARET KANUNU**

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 1 Ocak 1957 tarihinden bugüne kadar yürürlükte olan 54 yıldır ticari ve ekonomik yaşama ait hukuki ilişkilerin önemli bir bölümünü düzenlemiştir. Yaşanan gelişmeler doğrultusunda 1999 yılında Adalet Bakanlığı'na oluşturulan bir komisyonun hazırladığı kapsamlı çalışma sonucunda ortaya çıkan taslak 13 Ocak 2011 tarihinde ve 6102 sayılı kanunla Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmiştir.<sup>86</sup>

Yeni TTK' in 01.07.2012 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesi ile birlikte ülkemizde yeni bir dönem başlayacaktır. Kanunda muhasebe uygulamaları hususunda yer alan düzenlemeler kısaca incelenebilir.

6102 sayılı Kanun'un Beşinci Kısım "Ticari Defterler" bölümünde, muhasebe kayıtlarının Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak tutulması gerekliliği belirtilmiştir:

**"Madde 64- (1)** Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

(2) Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.

<sup>86</sup> ARIKAN, Yahya, "Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinin Yeni İş Alanları", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:102, Kasım-Aralık 2010, s.7.

(3) Ticari defterler, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.

(4) Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

(5) Yevmiye, defteri kebir ve envanter defteri dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenir.

**Madde 65-** (1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.

(2) Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.

(3) Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.

(4) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.

**Madde 69-** Yıllık finansal tablolar;

a) Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,

b) Açık ve anlaşılır olmalı,

c) Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

**Madde 88-** (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.<sup>87</sup>

Yeni TTK, 01.07.2013 tarihinden geçerli olmak üzere, her sermaye şirketine bir internet sitesi açma ya da internet sitesi mevcutsa, internet sitesinde şirket bilgilerini, finansal tablolarını yayımlanması zorunlu hale getirmektedir. Yeni

---

<sup>87</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmî Gazete).

TTK'nun "Elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetleri" bölümünde, 1524 ila 1528. Maddelerde açıklanmıştır.<sup>88</sup>

**"Madde 1524-** (1) *Her sermaye şirketi, bir internet sitesi açmak, şirketin internet sitesi zaten mevcutsa bu sitenin belli bir bölümünü aşağıdaki hususların yayımlanmasına özgülemek zorundadır.*

a) *Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar.*

b) *Pay sahipleri ile ortakların menfaatlerini koruyabilmeleri ve haklarını bilinçli kullanabilmeleri için görmelerinin ve bilmelerinin yararlı olduğu belgeler, bilgiler, açıklamalar.*

c) *Yönetim ve müdürler kurulu tarafından alınan; rüçhan, değiştime, alım, önerilme, değişim oranı, ayrılma karşılığı gibi haklara ilişkin kararlar; bunlarla ilgili bedellerin nasıl belirlendiğini gösteren hesapların dökümü.*

d) *Değerleme raporları, kurucular beyanı, payların halka arz edilmesine dair taahhütler, bunlara ait teminatlar ve garantiler; iflasın ertelenmesine veya benzeri konulara ilişkin karar metinleri; şirketin kendi paylarını iktisap etmesi hakkındaki genel kurul ve yönetim kurulu kararları, bu işlemlerle ilgili açıklamalar, bilgiler, belgeler.*

e) *Ticaret şirketlerinin birleşmesi, bölünmesi, tür değiştirmesi hâlinde, ortakların ve menfaat sahiplerinin incelemesine sunulan bilgiler, tablolar, belgeler; sermaye artırımı, azaltılması dâhil, esas sözleşme değişikliklerine ait belgeler, kararlar; imtiyazlı pay sahipleri genel kurulu kararları, menkul kıymet çıkarılması gibi işlemler dolayısıyla hazırlanan raporlar.*

f) *Genel kurullara ait olanlar dâhil her türlü çağrılara ait belgeler, raporlar, yönetim kurulu açıklamaları.*

g) *Şeffaflık ilkesi ve bilgi toplumu açısından açıklanması zorunlu bilgiler.*

h) *Bilgi alma kapsamında sorulan sorular, bunlara verilen cevaplar, diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortakların aydınlatılması için öngörülen hususlar.*

---

<sup>88</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete).

ı) Finansal tablolar, kanunen açıklanması gerekli ara tablolar, özel amaçlarla çıkarılan bilançolar ve diğer finansal tablolar, pay ve menfaat sahipleri bakımından bilinmesi gerekli finansal raporlamalar, bunların dipnotları ve ekleri.

i) Yönetim kurulunun yıllık raporu, kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması; yönetim kurulu başkan ve üyeleriyle yöneticilere ödenen her türlü paralar, temsil ve seyahat giderleri, tazminatlar, sigortalar ve benzeri ödemeler.

j) Denetçi, özel denetçi, işlem denetçisi raporları.

k) Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin bilgiler.

(2) Birinci fıkrada öngörülen yükümlülüklere uyulmaması, ilgili kararların iptal edilmesinin sebebini oluşturur; Kanuna aykırılığın tüm sonuçlarının doğmasına yol açar ve kusuru bulunan yöneticiler ile yönetim kurulu üyelerinin sorumluluğuna neden olur. Ceza hükümleri saklıdır.

(3) İnternet sitesinin bilgi toplumu hizmetlerine ayrılmış bölümü herkesin erişimine açıktır. Erişim hakkının kullanılması, ilgili olmak veya menfaati bulunmak gibi kayıtlarla sınırlandırılmayacağı gibi herhangi bir şarta da bağlanamaz. Bu ilkenin ihlali hâlinde herkes engelin kaldırılması davasını açabilir.

(4) İnternet sitesinin bu maddenin amaçlarına özgülenmiş kısmında yayımlanan içeriğin başına tarih ve parantez içinde "yönlendirilmiş mesaj" ibaresi konulur. Bu ibareli mesaj ancak Kanuna ve ikinci fıkrada anılan yönetmeliğe uyulmak suretiyle değiştirilebilir. Özgülenen kısımda yer alan bir mesajın yönlendirildiği karinedir. Sitenin, bir numara altında tescili ve ilgili diğer husular Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenlenir.

(5) Bu Kanun ve ilgili diğer kanunlarda veya idari düzenlemelerde daha uzun bir süre öngörülmedikçe, şirketin internet sitesine konulan bir içerik, üzerinde bulunan tarihten itibaren en az altı ay süreyle internet sitesinde kalır; aksi hâlde konulmamış sayılır. Finansal tablolar için bu süre beş yıldır.

(6) Yönlendirilmiş mesajların basılı şekilleri 82 nci madde uyarınca saklanır. İnternet sitesinde yer alacak bilgiler metin hâline getirilip şirket yönetimi tarafından tarih ve saati gösterilerek noterlikçe onaylı bir deftere sıra numarası altında yazılır

veya yapıştırılır. Daha sonra sitede yayımlanan bilgilerde bir değişiklik yapılırsa, değişikliğe ilişkin olarak yukarıdaki işlem tekrarlanır.

**Madde 1525-** (1) *Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhütnamesi, toplantı çağruları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder.*

(2) *Kayıtlı elektronik posta sistemine, bu sistemle yapılacak işlemler ile bunların sonuçlarına, kayıtlı posta adresine sahip gerçek kişilere, işletmelere ve şirketlere, kayıtlı elektronik posta hizmet sağlayıcılarının hak ve yükümlülüklerine, yetkilendirilmelerine ve denetlenmelerine ilişkin usul ve esaslar Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından bir yönetmelikle düzenlenir. Yönetmelik bu Kanunun yayımı tarihinden itibaren beş ay içinde yayımlanır.*

**Madde 1526-** (1) *Police, bono, çek, makbuz senedi, varant ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler güvenli elektronik imza ile düzenlenemez. Bu senetlere ilişkin kabul, aval ve ciro gibi senet üzerinde gerçekleştirilen işlemler güvenli elektronik imza ile yapılamaz.*

(2) *Konışmantonun, taşıma senedinin ve sigorta poliçesinin imzası elle, faksimile baskı, zımba, ıstampa, sembol şeklinde mekanik veya elektronik herhangi bir araçla da atılabilir. Düzenlendikleri ülke kanunlarının izin verdiği ölçüde bu senetlerde yer alacak kayıtlar el yazısı, telgraf, teleks, faks ve elektronik diğer araçlarla yazılabilir, oluşturulabilir, gönderilebilir.*

(3) *Ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi diğer tacirlere ilişkin olarak, bu Kanunun zorunlu tuttuğu bütün işlemler elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabilir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı usulle elektronik ortamda düzenlenebilir. Zaman unsurunun belirlenmesi gereken ve tüzükte düzenlenen hâllerde güvenli elektronik imzaya eklenen zaman damgasının tarihi, diğer hâllerde merkezî veri tabanı sistemindeki tarih esas alınır.*

(4) *Şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirket namına kendi adlarına üretilen güvenli elektronik imzayla imza atabilirler. Bu durumda, kullanılacak*

*nitelikli elektronik sertifikalarda sertifika sahibi alanı içerisine, sertifika sahibinin ismiyle birlikte temsil ettiği tüzel kişinin de ismi yazılır. Bu husus tescil ve ilan edilir.*

*(5) Bu maddenin üçüncü ve dördüncü fıkralarının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar 26 nci maddede düzenlenen tüzükte gösterilir.*

**Madde 1527-** *(1) Şirket sözleşmesinde veya esas sözleşmede düzenlenmiş olması şartıyla, sermaye şirketlerinde yönetim kurulu ve müdürler kurulu tamamen elektronik ortamda yapılabileceği gibi, bazı üyelerin fiziken mevcut buldukları bir toplantıya bir kısım üyelerin elektronik ortamda katılması yoluyla da icra edilebilir. Bu hâllerde Kanunda veya şirket sözleşmesinde ve esas sözleşmede öngörülen toplantı ile karar nisaplarına ilişkin hükümler aynen uygulanır.*

*(2) Kollektif, komandit, limited ve sermayesi paylara bölünmüş şirketlerde, şirket sözleşmesinde ve esas sözleşmede öngörülerek elektronik ortamda ortaklar kuruluna ve genel kurula katılma, öneride bulunma ve oy verme, fizikî katılımın, öneride bulunmanın ve oy vermenin bütün hukuki sonuçlarını doğurur.*

*(3) Birinci ve ikinci fıkrada öngörülen hâllerde, elektronik ortamda oy kullanabilmek için, şirketin bu amaca özgülenmiş bir internet sitesine sahip olması, ortağın bu yolda istemde bulunması, elektronik ortam araçlarının etkin katılmaya elverişliliğinin bir teknik raporla ispatlanıp bu raporun tescil ve ilan edilmesi ve oy kullananların kimliklerinin saklanması şarttır.*

*(4) Birinci ve ikinci fıkrada anılan şirketlerde esas sözleşme veya şirket sözleşmesi gereği şirket yönetimi, bu yolla oy kullanmanın bütün şartlarını gerçekleştirir ve ortağa gerekli bütün araçları sağlar.*

*(5) Anonim şirketlerde genel kurullara elektronik ortamda katılma, öneride bulunma, görüş açıklama ve oy verme, fizikî katılmanın ve oy vermenin bütün hukuki sonuçlarını doğurur. Bu hükmün uygulanması esasları bir tüzük ile düzenlenir. Tüzükte, genel kurula elektronik ortamda katılmaya ve oy vermeye ilişkin esas sözleşme hükmünün örneği yer alır. Anonim şirketler tüzükten aynen aktarılacak olan bu hükümde değişiklik yapamazlar. Tüzük ayrıca oyun gerçek sahibi veya temsilcisi tarafından kullanılmasını sağlayan kurallar ile 407 nci maddenin üçüncü fıkrasında öngörülen komiserlerin bu hususa ilişkin yetkilerini içerir. Bu tüzüğün yürürlüğe girmesi ile birlikte genel kurullara elektronik ortamda katılma ve oy*

*kullanma sisteminin uygulanması pay senetleri borsaya kote edilmiş şirketlerde zorunlu hâle gelir.*

*(6) Birinci ilâ dördüncü fıkra hükümleri çerçevesinde oyun gerçek sahibi tarafından kullanılmasına ve uygulamaya ilişkin kurallar ile pay sahibinin temsilcisine internet sitesi aracılığıyla talimat vermesi esas ve usulleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.*

**Madde 1528-** *(1) Elektronik ortamı kullanmak isteyen ortaklar, pay sahipleri ve yönetim kurulu üyeleri elektronik posta adreslerini şirkete bildirirler.”*

Yeni TTK kapsamında denetim, çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe denetimi konusunda irdelenecektir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE DENETİMİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe denetimi kuramsal olarak incelenecektir. Bu kapsamda; muhasebe denetimi kavramı ve tanımı, denetim türleri, denetçi türleri, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, denetim süreci ve aşamaları açıklanacaktır.

#### 2.1.MUHASEBE DENETİMİ KAVRAMI VE TANIMI

Muhasebe denetiminin birçok kaynakta farklı işlevlerinin belirtilmesinden kaynaklanan geniş bir tanım aralığı bulunmaktadır.

Denetim Kavramları Komitesi; “Denetim; 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.” şeklinde tanımlamıştır<sup>89</sup>. Bu tanım, denetimin genel kabul görmüş temel tanımı kabul edilmektedir.

Muhasebe denetimi literatürde; “Belirli bir ekonomik birim veya döneme ait rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir.”<sup>90</sup> olarak da yer almaktadır.

Denetim tanımının unsurlarını ve özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:<sup>91</sup>

- *Denetim ile ilgili tüm tanımlamalarda denetimin bir süreç olduğu belirtilmektedir.* Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme

<sup>89</sup> GÜREDİN, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul, 2010, s.11; ERDOĞAN, Melih, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2005, s.1.

<sup>90</sup> GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s.2; BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul, 2006, s.23.

<sup>91</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, ss.11-13.

sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir.

- *İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar.* Uzman denetçi gerekli incelemelerini yaparak, işletme yönetiminin kendisine sunduğu, işletmenin finansal tabloları ve iktisadi faaliyetleri hakkındaki raporları ve bu raporlardaki iddiaların doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırır ve onaylar.
- *Önceden saptanmış ölçütler.* Denetçi ile bilgileri kullanacak ilgili taraflar arasında verimli ve anlaşılabilir bir haberleşmenin kurulabilmesi için ortak bir haberleşme lisanına gerek vardır. Bu ortak haberleşme lisanı “önceden saptanmış ölçütler” aracılığı ile sağlanır.
- *Uygunluk derecesi.* Yönetim tarafından ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür.
- *Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme.* Denetçinin bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak, yapılmış bildirimleri özenle incelenmesi ve sonuçlarının titizlikle değerlendirmesi anlamında kullanılmaktadır.
- *İlgi duyanlar.* Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır ve ilgili taraf, ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir.
- *Sonuçları bildirme.* Denetim sürecinin son evresidir. Denetçi işletme yönetimince ileri sürülen iddia ve bildirimlerin geçerliliğini ve güvenilirliğini inceleyerek bunları onaylar ya da reddeder. İnceleme ile ilgili bulguların ve denetçi görüş ve yargısının açıklanması yazlı bir rapor ile olur.

Genellikle aynı anlamlarda kullanılmakla birlikte farklı işlevleri bulunan denetleme, kontrol, revizyon (inceleme) ve teftiş gibi kavramların hepsinde ana amaç, kuralları belirli gerekliliklere uyulup uyulmadığının ortaya konulmasıdır.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde *denetleme*; “Bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, bakı, teftiş,

murakabe, kontrol”<sup>92</sup> olarak tanımlanmaktadır. Yine aynı sözlükte *kontrol* için; “Bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma”, *murakabe* için; “denetleme, denetim”, revizyon için ise “Yeniden gözden geçirip düzeltme” denilmektedir.

*Kontrol*; hesapların incelenmesi anlamındaki muhasebe denetiminden daha geniş anlamdadır ve hem muhasebe hem de diğer tüm faaliyetleri kapsamaktadır. Denetimin başlangıcı veya denetimden daha önce gelen bir faaliyettir. *Murakebe*; fiili durum ile olması gereken durumun karşılaştırılmasıdır.<sup>93</sup>

*Teftiş*; hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve mesleki gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme sürecidir.<sup>94</sup>

Denetim kavramı ve tanımı yapıldıktan, denetime ilişkin temel kavramlar açıklandıktan sonra denetim türleri incelenebilir.

## 2.2.DENETİM TÜRLERİ

Muhasebe denetimi çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bu bağlamda denetim türleri;

- (a) Amaçlara Göre Denetim,
- (b) İçeriğine Göre Denetim,
- (c) Nedenine Göre Denetim,
- (d) Zamanına Göre Denetim ve
- (e) Denetçinin Statüsüne Göre Denetim

olarak gruplar altında toplanabilir.

<sup>92</sup> <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (erişim tarihi: 11.03.2011).

<sup>93</sup> <http://forum.alomaliye.com/>, (erişim tarihi: 11.03.2011).

<sup>94</sup> YÖRÜKER, Sacit, “Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Ankara, 2004, s.26.

Amaçlara göre denetim; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimi kapsamaktadır. İçeriğine göre denetim; genel denetim ve özel denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Nedenine göre denetim; yasal denetim ve isteğe bağlı denetimden oluşmaktadır. Zamanına göre denetim; devamlı denetim, ara denetim ve dönem sonu denetimi şeklinde ayrılmaktadır. Denetçinin statüsüne göre denetim; bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi şeklinde sınıflandırılabilirken, iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılabilir. Buna göre dış denetim kapsamında bağımsız denetim ve kamu denetimi yer alır.

Tüm bu sınıflamalar esas alındığında bu çalışmada muhasebe denetimi genel olarak;

- Finansal Tablolar Denetimi,
- Uygunluk Denetimi ve
- Faaliyet Denetimi

olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.<sup>95</sup>

### **2.2.1.Finansal Tablolar Denetimi**

**“Finansal Tablolar Denetimi”**; işletmenin ilgili birimleri ya da ilgili kişiler tarafından hazırlanan finansal tabloların, işletmenin gerçek finansal durumunu doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığını hakkında bir görüşe varabilmek için yapılan denetim türüdür.<sup>96</sup>

Denetçinin; finansal tabloları denetlerken, kıyaslayabilmek için kıstas aldığı ilkeler *Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)*'dir.

Finansal tabloların denetiminde esas olarak Bilanço (Finansal Durum Tablosunun) ve Gelir Tablosu (Kapsamlı Gelir Tablosu)'nun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Finansal tablo denetimi muhasebe denetiminin başlangıç noktasıdır.

---

<sup>95</sup> KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 2004, s.3.

<sup>96</sup> BOZKURT, a.g.e., s.27.

Bu bağlamda şekil şartlarına uygunluk denetimi ön plana çıkar ve cari dönemle önceki dönem verileri kıyaslanır. Değişimler tüm çıkar gruplarının kullanımına açık bir biçimde irdelenir.<sup>97</sup>

### 2.2.2.Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi (compliance audit), bir örgütün finansal nitelikteki işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir.<sup>98</sup>

Uygunluk denetiminin yapılma amacı, belli bir otorite tarafından koyulmuş olan ölçütlere ve kurallara, uygulayıcıların uyma derecelerinin tespitine yöneliktir.<sup>99</sup> Uygunluk denetiminde, belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Örneğin, yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürleri; finansal işlemleri ve faaliyetleri ölçmede iç denetçiler tarafından kriter olarak alınır.<sup>100</sup>

### 2.2.3.Faaliyet Denetimi

Genel olarak işletmenin yürüttüğü faaliyetlerin etken ve etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığını ortaya çıkarmak “*Faaliyet Denetimi*”nin konusunu oluşturmaktadır.

Faaliyet denetiminde faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığı ölçülür.<sup>101</sup> Organizasyonun etkili bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini tespit etmek üzere bir organizasyonun amaçlarının belirlenmesi ve kaynak kullanımının analiz edilmesi

---

<sup>97</sup> GÜÇLÜ, Faruk, **Muhasebe Denetimi-İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2008, ss.4-5.

<sup>98</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.3.

<sup>99</sup> BOZKURT, a.g.e., s.28.

<sup>100</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.3.

<sup>101</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., ss.3-4.

ve performans göstergeleri ile ilgilidir. Söz konusu ögeler genellikle şu şekilde sınıflandırılmaktadır:<sup>102</sup>

### **I. Tasarruf -az harcama- girdiler**

(a) Denetlenen, faaliyetinin bir girdisi olarak uygun kalitede kaynakları kullanıyor mu?

(b) Denetlenen kaynakları uygun fiyata tedarik ediyor mu?

### **II. Verimlilik (Etkenlik) -iyi harcama- süreçler**

(a) Denetlenen işleri doğru şekilde yapıyor mu?

(b) Denetlenen kaynaklarını yetersiz iş süreçleriyle israf ediyor mu?

### **III. Etkinlik -akıllı harcama- çıktılar**

(a) Denetlenen doğru işleri yapıyor mu?

(b) Denetlenen, optimum sonuçları elde etmek için uygun kaynakları verimli bir şekilde kullanarak amaçlarına varıyor mu?

Genel olarak üç başlıkta incelenen denetim türleri; inceleme alanları, incelemenin ölçütü ve raporlama amaçları açısından farklılık göstermektedirler. Denetim türleri arasındaki bu ilişkiler Tablo 2.1’de gösterilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 2.1:** Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler

<b>Finansal Tablo Denetimi</b>	<b>Uygunluk Denetimi</b>	<b>Faaliyet Denetimi</b>
Finansal tablolar ile ilgili yönetim iddialarını inceler.	Bireylerin veya ekonomik birimlerin eylemlerini inceler.	İşletmenin veya bölümlerinin faaliyetlerini inceler.
Öngörülen Ölçüt: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Öngörülen Ölçüt: Yasalar, bağitlar, sözleşmeler, yönetmelikler	Öngörülen Ölçüt: İşletmenin saptanmış amaçları
Finansal tabloların GKGMI’ye uygunluğu hakkında raporlama	Öngörülen ölçütlere uygunluk hakkında raporlama	Önerilen iyileştirmeler hakkında raporlama

**Kaynak:** GÜREDİN, a.g.e., 2010, s.18.

<sup>102</sup> INTOSAI Elektronik Bilgi İşlem Komitesi Bilişim Teknolojisi Denetim Eğitimi, “Bilişim Teknolojisine Yönelik Performans Denetimi-Kurs Notları”, Çeviri: KARAHAN, Firdevs, Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Ankara, 2000, s.1.

Denetim türleri kısaca açıklandıktan sonra denetçi türleri incelenebilir.

### 2.3.DENETÇİ VE DENETÇİ TÜRLERİ

Denetçi, yeterli mesleki bilgi ve deneyim ile gerekli özeni gösterebilen, kişilikli, ahlaklı ve bağımsız davranarak denetim faaliyetini sürdüren kişidir.<sup>103</sup>

Denetçiler;

- Bağımsız Denetçiler,
- İç Denetçiler ve
- Kamu Denetçileri

olarak üçe ayrılır.

#### **Bağımsız Denetçiler**

Denetçiliği meslek edinmiş, denetimini gerçekleştirdiği kurumdan ücret geliri elde eden, kamu ya da başka bir kurumu bağlı iş akdi bulunmayan kişiler “*Bağımsız Denetçi*” olarak adlandırılırlar.<sup>104</sup>

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir. Bağımsız denetçiler çeşitli kuruluşlara hizmet verirler. Müşterileri arasında kar amaçlı işletmeler, kar amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişiler bulunmaktadır. Bağımsız denetçiler, belirli bir sınavı geçip bu faaliyeti yapma yetki ve fermanını kazanmış, uzman kişilerdir.<sup>105</sup>

---

<sup>103</sup> BOZKURT, a.g.e., s.31.

<sup>104</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.8.

<sup>105</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, ss.19-20.

## İç Denetçiler

Günümüzde işletmeler için giderek önemi artan iç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerini değerlendirmek ve amaçlarını başarmak için geliştirmesine yardım eden bir olgudur.<sup>106</sup> İç denetçi, bu iç denetim eylemini gerçekleştiren, bağlı oldukları kamu ya da özel kurumları denetleyen denetim elemanıdır.

İç denetçiler genel olarak;<sup>107</sup>

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulamasını dikkatle gözden geçirerek değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak,
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak,
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak,
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin kalitesini araştırmak,
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme önlemlerini yönetime tavsiye etmek gibi faaliyetleri yerine getirirler.

## Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, devletten maaş alan, kamu adına tüm faaliyet alanlarını denetim yetkisini kullanarak denetleyen kişilerdir.<sup>108</sup> Kamu denetçileri, çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlenmiş olan bu denetim birimleri kamu ve özel işletmelerin yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.6.

<sup>107</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, s.21.

<sup>108</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.9.

<sup>109</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, s.21.

Denetçi türlerinden sonra denetçilerin uyması gereken Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ayrıntılı bir şekilde irdelenebilir.

## 2.4.GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Denetçinin görüşüne güvenerek karar alacak bilgi kullanıcıları, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğuna ve yeterliliğine güvenmeleri gerekmektedir. Bu nedenle, denetçinin yürüteceği denetim çalışmasının belirli bir kalitede olması gerektiği gibi aynı zamanda denetçinin de bu denetimi yürütebilecek niteliklere sahip olması beklenir.<sup>110</sup> İşte, denetim standartları denetim faaliyetlerinin konusu ve denetçinin çalışma kalitesi ile ilgili başvurulacak kurallar bütünü oluşturur.

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesine yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir.<sup>111</sup>

Meslek örgüt ve kuruluşlarınca kabul edilmiş ve denetçilerin yürüttükleri her denetim çalışmasında uymak zorunda oldukları standartlar; “*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)*” olarak adlandırılmaktadır. Bu standartlar ilk kez, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir. Ayrıca Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (The International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yayınlanan denetim standartları ile bu standartlar arasında yakın bir benzerlik bulunmaktadır.<sup>112</sup>

AICPA tarafından kabul edilen standartlar;

- (1) Genel Standartlar,
- (2) Çalışma Alanı Standartları ve
- (3) Raporlama Standartları

---

<sup>110</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.16.

<sup>111</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, s.39.

<sup>112</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., ss.16-17.

olmak üzere üç grup ve on standarttan oluşmaktadır. Söz konusu standartlar alt başlıklar halinde kısaca açıklanabilir.

#### **2.4.1.Genel Standartlar**

Genel Standartlar; denetçinin çalışma kalitesi ile<sup>113</sup> karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili esasları içerdiğinden bu standartlara aynı zamanda “kişisel standartlar” adı da verilmektedir.<sup>114</sup> Genel Standartlar;

- (a) Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı,
- (b) Bağımsızlık Standardı ve
- (c) Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

olmak üzere üçe ayrılır.

##### **(a) Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

“Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı”; denetçilerin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerektiği,<sup>115</sup> denetçinin en az lisans düzeyinde öğrenim görmüş olmasını ve mesleği sürdürürken sürekli mesleki eğitimden geçmesini ifade eder.<sup>116</sup>

##### **(b) Bağımsızlık Standardı**

“Bağımsızlık Standardı”, denetçilerin bağımsız düşünme mantığı içerisinde olmaları öngörüsü ile tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanmaktadır. Denetçiler için bağımsızlık, vazgeçilemeyecek bir niteliktir.<sup>117</sup> Bağımsızlık, denetçinin hazırladığı rapora olan güvenilirliği de arttıran bir olgudur.

---

<sup>113</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.17.

<sup>114</sup> GÜREDİN, a.g.e., s.43.

<sup>115</sup> BOZKURT, a.g.e., s.37.

<sup>116</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.17.

<sup>117</sup> GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5.Baskı, İstanbul, 1993, s.28.

Gerçek anlamda dürüstlük, mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi, tarafsızlık da hiç bir etki altında kalmadan kararlarını özgürce verebilmesidir.<sup>118</sup>

### **(c) Mesleki Dikkat ve Özen Standardı**

“Mesleki Dikkat ve Özen Standardı”; denetçinin başarısı yaptığı işlerin kalitesi ile ölçüleceğinden, denetçinin yeterli sayıda kanıt toplamada, çalışma kâğıtlarının tamamının düzenlenmesinde ve denetim raporunun hazırlanmasında yeterli özeni göstermesi gerekliliğini öngörmektedir.<sup>119</sup>

### **2.4.2.Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma Alanı Standartları; denetçiye, denetim çalışmasını yürütürken güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için yeterli sayıda kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlendirip yorumlamada kılavuzluk rolünü üstlenmektedir.<sup>120</sup> Çalışma Alanı Standartları;

- (a) Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı,**
- (b) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı ve**
- (c) Kanıt Toplama Standardı**

olmak üzere üçe ayrılır.

### **(a) Denetimin Planlanması ve Gözetim Standardı**

Çalışma Alanı Standartlarından ilki; Planlama ve Gözetim Standardı'dır. Denetim planlamasının yapılmasının üç temel nedeni bulunmaktadır: Bunlar;<sup>121</sup>

- Yeterli sayı ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı ve makul bir düzeyde tutabilmek ve
- Denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemektir.

---

<sup>118</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.18.

<sup>119</sup> BOZKURT, a.g.e., s.39.

<sup>120</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.29.

<sup>121</sup> BOZKURT, a.g.e., s.39.

Yazılı bir denetim planı hazırlanması uluslararası standartlara göre zorunluluk arz etmektedir. Amerikan standartlarında ise zorunluluk yoktur. Her iki standart denetçiden yazılı bir denetim programı hazırlamasını zorunlu kılar. Denetim programı, denetçinin çalışmasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin bir listesidir.<sup>122</sup>

Sorumlu uzman denetçilerin yardımcılar üzerindeki gözetimin sınırının ne olması gerektiği ile ilgili bir kural olmamakla birlikte kapsamı;<sup>123</sup>

- Denetçi yardımcısının genel ve mesleki bilgi düzeyine,
- Yardımcının konusundaki deneyimine,
- Denetim konusunun zorluk ve karmaşıklık derecesine

bağlı olarak değişmektedir.

#### **(b) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi Standardı**

İç Kontrolün yapısını incelemeye ve değerlendirmeye yönelik bu standartta üç önemli unsur bulunmaktadır. Bunlar;<sup>124</sup>

- Denetimin planlanması için iç kontrol sistemi hakkında bilgi elde edilmesi,
- Edinilen bilgiye bağlı olarak, yapılacak testlerin niteliğinin, zamanının, büyüklüğünün belirlenmesi,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi elde etme sürecinin ve denetimin tamamının olmamasıdır.

İç kontrol yapısındaki nitelik düzeyi, işletmenin dönem içerisinde faaliyetleri sırasında oluşan finansal nitelikli hareketlerinin güvenilirlik seviyesini belirlemektedir.<sup>125</sup>

---

<sup>122</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.20.

<sup>123</sup> GÜREDİN, a.g.e.,1993, s.30.

<sup>124</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.21.

<sup>125</sup> BOZKURT, a.g.e., s.40.

### **(c) Kanıt Toplama Standardı**

Denetçi, finansal tablolara ilişkin görüşünü oluşturmada etkili olacak şekilde yeterli sayıda ve kalitede kanıtları toplamalıdır. Toplanacak kanıtlar; GKGDS’ de sayılan belge incelemesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama ile diğer gerekli denetim prosedürleri ile elde edilmelidir.<sup>126</sup>

Genel olarak bir denetim kalitesine etki eden etmenler, kanıtın;<sup>127</sup>

- Geçerliliğine,
- Nesnelliğine,
- Zamanlılığına ve
- Sürekliliğine

bağlıdır.

“Çalışma Alanı Standartları”ndan sonra “Raporlama Standartları” açıklanabilir.

### **2.4.3.Raporlama Standartları**

Finansal tablo kullanıcıları açısından, tabloların denetimden geçmiş ve incelemenin yapılmış olduğunun en temel kanıtı denetim raporudur.<sup>128</sup> Denetim raporunda yer alması gereken özellikler “Raporlama Standartları”nda belirtilmiştir. Raporlama Standartları;

- (a)** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı,
- (b)** Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı,
- (c)** Açıklama Standardı ve
- (d)** Görüş Bildirme Standardı

olmak üzere dört standarttan oluşmaktadır.

---

<sup>126</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.21.

<sup>127</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.31.

<sup>128</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.34.

### **(a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Denetçi; işletmenin finansal tablolarının işletmenin finansal durumunu, durumundaki değişiklikleri ve faaliyetleri ile ilgili sonuçları doğru dürüst bir biçimde gösterip göstermediği hususunda yargıya varıp, görüş bildirmektedir.<sup>129</sup> Denetçi, görüşünü bildirirken, GKGMİ' ye uyulup uyulmadığını, eğer uygunluk yok ise bunun sonuçlarını açıklamakla yükümlüdür.<sup>130</sup>

### **(b) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı**

“GKGMİ’ de Değişmezlik Standardı”; işletmenin denetlendiği dönem ile önceki döneme ait finansal bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşımasını kontrol altına almaktadır.<sup>131</sup> Eğer işletme yönetimi muhasebe ilkelerinde değişikliğe gitmiş ise, bu değişikliğin finansal tablolar üzerindeki etkisi açıkça belirtilmelidir. Böylelikle dipnotlarda yeterli ayrıntı ile sunulan değişiklikler, finansal bilgi kullanıcıları tarafından finansal durumdaki değişikliğin ne kadarının muhasebe ilkelerindeki değişiklikten, ne kadarının da gerçek faaliyetler sonucu olduğu anlaşılabilir.<sup>132</sup>

### **(c) Açıklama Standardı**

Finansal tablo kullanıcılarının çeşitliliği ve çokluğu finansal tabloların geniş amaçlı olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Finansal tablo ve dipnotlarında yeterli derecede açıklama bulunmalı, eğer yeterli değilse denetçi raporunda bunu belirtmelidir.<sup>133</sup>

---

<sup>129</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.34.

<sup>130</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.22.

<sup>131</sup> BOZKURT, a.g.e., s.41.

<sup>132</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.35.

<sup>133</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.35.

### (e) Görüş Bildirme Standardı

Denetçi; denetim raporunda, finansal tablolara ilişkin tümüyle bir görüş bildirmelidir. Eğer denetçi görüş bildiremiyorsa bu durum nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.<sup>134</sup> Denetçi aynı zamanda açıkladığı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.<sup>135</sup>

## 2.5.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından Uluslararası Denetim Standartları-UDS (International Standards on Auditing-ISA) yayınlanmaktadır.

Standartların anlaşılmasını ve kullanılmasını kolaylaştırmak ve dolayısıyla yaygınlığını artırmak amacıyla IFAC tarafından yapılan çalışma ile bir kısmı değiştirilen, bir kısmı ise yeniden düzenlenen Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartları (International Standards on Auditing and Quality Control) 15 Aralık 2009 tarihinden sonra başlayan dönemlerin denetiminde uygulanmak üzere 2010 El Kitabı (Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, 2010 Edition) yayınlamıştır.

Tarihi (gerçekleşmiş) finansal bilgilerin denetimine ilişkin UDS'lerin listesi tablo 2.2.'deki gibidir:

---

<sup>134</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.23.

<sup>135</sup> BOZKURT, a.g.e., s.42.

**Tablo 2.2: Uluslararası Denetim Standartları İsim Listesi**

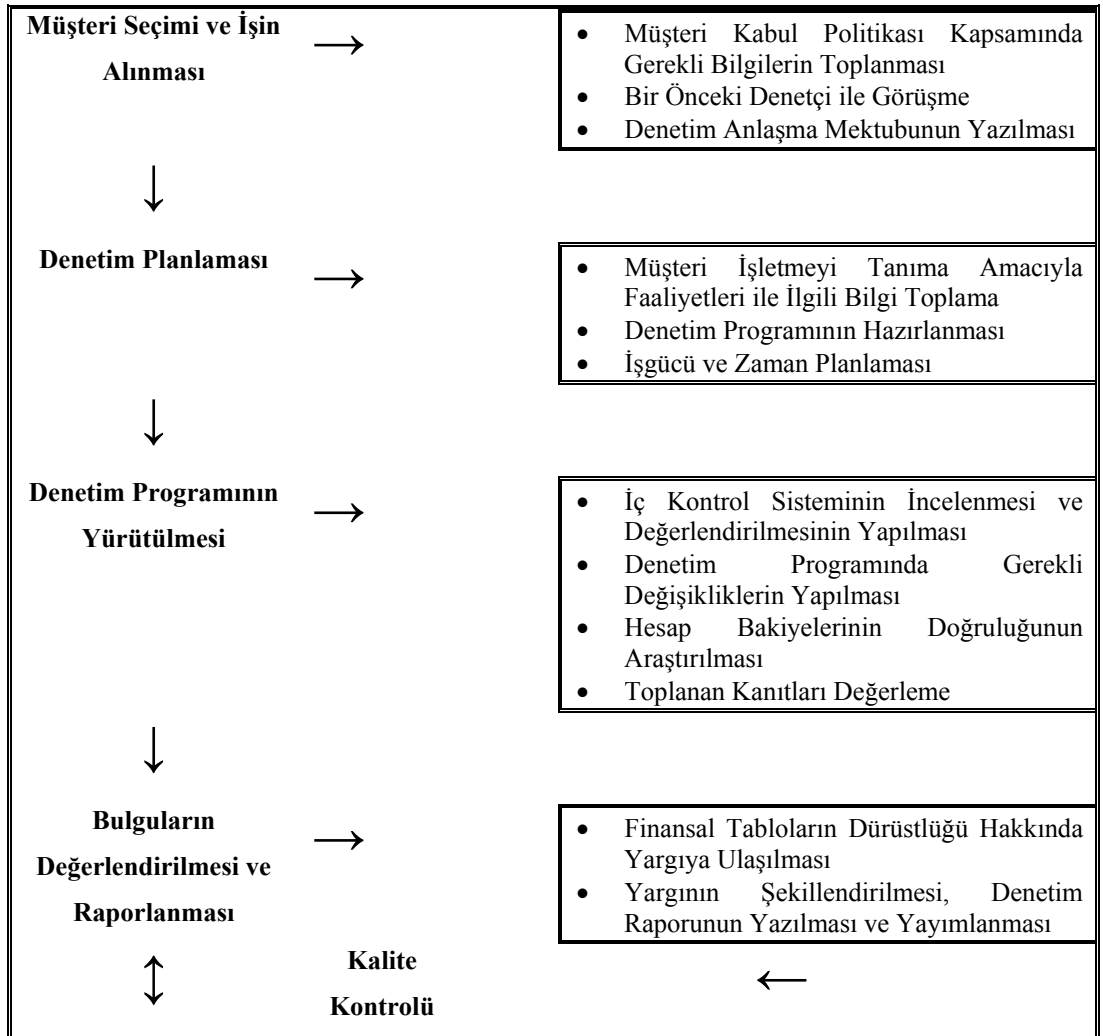
<b>General Principles and Responsibilities</b>	<b>Genel İlkeleri ve Sorumluluklar</b>
ISA 200: Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	UDS 200: Finansal Tabloların Denetimini Yöneten Hedef ve Genel prensipler
ISA 210: Terms of Audit Engagements	UDS 210: Denetim Sözleşmesi
ISA 220: Quality Control for Audits of Historical Financial Information	UDS 220: Geçmiş Finansal Bilgilerin Denetimi İçin Kalite Kontrol
ISA 230: Audit Documentation	UDS 230: Denetimde Belgelendirme
ISA 240: The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements	UDS 240: Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sahteciliği Belirleme Yükümlülüğü
ISA 250: Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements	UDS 250: Finansal Tabloların Denetiminde Kanun ve Diğer Yasal Düzenlemelerin Dikkate Alınması
ISA 260: Communication of Audit Matters with Those Charged with Governance	UDS 260: Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi
<b>Risk Assessment and Response to Assessed Risks</b>	<b>Risk Değerlendirme ve Belirlenen Riskler Karşısında Denetçilerce Uygulanacak Prosedür ve Teknikler</b>
ISA 300: Planning an Audit of Financial Statements	UDS 300: Finansal Tablo Denetiminin Planlanması
ISA 315: Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	UDS 315: İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
ISA320: Audit Materiality	UDS 320: Denetimde Önemlilik
ISA 330: The Auditor's Procedures in Response to Assessed Risks	UDS 330: Belirlenen Risklere Cevaben Denetçi Prosedürleri
ISA 402: Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations	UDS 402: Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı
<b>Audit Evidence</b>	<b>Denetim Kanıtları</b>
ISA 500: Audit Evidence	UDS 500: Denetim Kanıtı
ISA 501: Audit Evidence—Additional Considerations for Specific Items	UDS 501: Denetim Kanıtı-Bazı Konulara İlişkin Olarak Eklenen Önemli Hususlar
ISA 505: External Confirmations	UDS 505: Dış Kaynaktan Doğrulamalar
ISA 510: Initial Engagements—Opening Balances	UDS 510: İlk Denetim-Açılış Bakiyeleri
ISA 520: Analytical Procedures	UDS 520: Analitik Prosedürler
ISA 530: Audit Sampling and Other Means of Testing	UDS 530: Denetim Örnekleme ve Test Etmenin Diğer Yolları
ISA 540: Audit of Accounting Estimates	UDS 540: Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
ISA 545: Auditing Fair Value Measurements and Disclosures	UDS 545: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaların Denetimi
ISA 550: Related Parties	UDS 550: İlişkili Taraflar
ISA 560: Subsequent Events	UDS 560: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
ISA 570: Going Concern	UDS 570: İşletmenin Sürekliliği
ISA 580: Management Representations	UDS 580: Yönetimin Beyanları
<b>Using Work of Others</b>	<b>Diğer Çalışmalardan Faydalanma</b>
ISA 600: Using the Work of Another Auditor	UDS 600: Diğer Denetçinin Çalışmalarından Faydalanma
ISA 610: Considering the Work of Internal Auditing	UDS 610: Denetlenen İşletmenin İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
ISA 620: Using the Work of an Expert	UDS 620: Bir Uzman Çalışmasından Yararlanılması
<b>Audit Conclusions and Reporting</b>	<b>Denetim Sonuçları ve Raporlama</b>
ISA 700: The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements	UDS 700: Genel Amaçlı Finansal Tabloların Tam Seti Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu
ISA 701: Modifications to the Independent Auditor's Report	UDS 701: Bağımsız Denetçi Raporunun Değişikliğe Uğraması
ISA 710: Comparatives	UDS 710: Karşılaştırmalar
ISA720: Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements	UDS 720: Denetlenmiş Finansal Tablo Dokümanlarında Yer Alan Diğer Bilgiler
<b>Specialized Areas</b>	<b>Uzmanlık Gerektiren Alanlar</b>
ISA 800: The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	UDS 800: Özel Amaçlı Denetim Sözleşmeleri Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu
ISA 805: Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement	UDS 805: Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablolar ve Belirli Öğelerin, Hesapların, Finansal Tablo Kalemlerinin Denetimi
ISA 810: Engagements to Report on Summary Financial Statements	UDS 810: Özel Finansal Tablolarla İlgili Görüş Bildirilmesine Dair Anlaşma

**Kaynak:** IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, New York, 2010 Edition.

## 2.6.DENETİM SÜRECİ VE AŞAMALARI

Denetim; planlama, yürütme ve bulguların değerlendirilmesi süreci olmak üzere üç temel aşamadan oluşan bir süreçtir. Denetim süreci ve aşamaları şekil 2.1'deki gibi şematize edilebilir.

Şekil 2.1: Denetim Süreci ve Aşamaları



Kaynak: GÜREDİN, a.g.e.,2010, s.179.

Süreç ve aşamaları alt başlıklarda ayrıntılı bir şekilde incelenebilir.

### 2.6.1. Denetimin Planlanması

Denetçinin, denetimi yönlendirmesinde ve yönetmesinde izleyeceği strateji denetim planını oluşturur.<sup>136</sup> Denetim planı, genel denetim stratejisinden daha ayrıntılıdır ve denetim riskini makul bir düzeye indirebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilebilmek için uygulanacak denetim tekniklerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içerir.<sup>137</sup>

300 No'lu “*Finansal Tablo Denetimin Planlanması*” UDS’ in amacı; denetimin planlanmasında uyulması gereken ilke, usul ve esasları belirlemektedir. Standart kapsamında; çalışmanın planlanmasına, bir bütün olarak denetim planına, denetim programına, bu program ve planlarda olabilecek değişikliklere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.<sup>138</sup>

Denetimin planlanması aşaması, müşteri işletmeyi kabul ve başlangıç denetiminin planlanması, müşteri işletme ve sektör hakkında bilgi edinme, müşteri işletme riskini değerlendirme, başlangıç analitik inceleme prosedürlerini uygulama, denetimde önemlilik yargısının oluşturulması, denetim riski düzeyini belirleme ve değerlendirme, hile riski ile ilgili bilgi toplama, iç kontrolü tanıma ve kontrol riskini değerlendirme, denetim programlarının tasarımı, süresi ve zaman planının oluşturulması, işgücü planlaması v.b. gibi alt aşamalardan oluşmaktadır.<sup>139</sup> Söz konusu aşamaların kapsamlı olması nedeniyle, bu çalışmada planlamanın temelini oluşturan alt aşamalar açıklanacaktır.

---

<sup>136</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.71.

<sup>137</sup> KAVUT, Lerzan, TAŞ, Oktay ve ŞAVLI, Tuba, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009, s.131.

<sup>138</sup> IFAC, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**, New York, 2010 Edition, pp.249-261.

<sup>139</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, ss.184-197.

### 2.6.1.1.Denetim Riskinin Belirlenmesi

Finansal tabloların denetiminde *denetim riski* ve *işletme riski* olarak iki risk kavramı vardır. Denetim riski, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olması halinde, denetçinin bunları tespit edemeyip olumlu görüş bildirme olasılığıdır. İşletme riski ise, denetçinin veya denetim firmasının herhangi bir yanlış anlamadan kaynaklanan mesleki itibarına ve uygulamasına zarar gelmesi ya da kayba uğrama riskidir.<sup>140</sup>

Denetim riski;

- Yapısal (Doğal) risk
- Kontrol riski
- Tespit (Bulgu) riski

olmak üzere üç tür riski kapsamaktadır. Söz konusu riskler kısaca açıklanabilir.

***Yapısal risk***; riski değerlendirilmesinde işletmedeki iç kontrol yapısı ile ilgili politika ve prosedürlerin etkisi dikkate alınmadan, denetlenen işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıkların var olmasıdır.<sup>141</sup>

***Kontrol riski*** ise, iç kontrol yapısı ve ilgili politika ve prosedürlerin önleyemediği ve tespit edemediği hataların var olmasıdır. İç kontrol sistemindeki sınırlamalar nedeniyle tüm önemli yanlışlıkların önlenmesi ya da tespit edilmesi olası olmadıkça, kontrol riski hiçbir zaman sıfır olmayacaktır.<sup>142</sup>

***Bulgu riski***, bir denetim yordamının etkinliğinin ve denetçinin bu yordamı uygulaması sonucu oluşan, denetçinin hataları tespit etmede yetersiz kalma riski olarak ifade edilmektedir.<sup>143</sup>

---

<sup>140</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., ss.45-46.

<sup>141</sup> BOZKURT, a.g.e., s.106.

<sup>142</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.47.

<sup>143</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.55.

### 2.6.1.2.Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi

Önemlilik kavramı; finansal tablolarda açıklanan bilgilerin hatalı olması sonucu, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararı etkileme düzeyine göre belirlenir. Denetçi, önemlilik kavramını hem denetimi planlamada hem de denetim sonuçlarını değerlendirme esnasında kullanabilmek için önemlilik düzeyini mesleki yargısını kullanarak belirler.<sup>144</sup>

Denetçi denetimi planlama aşamasında, kabul edilebilir denetim riskini, bulgu riskini ve bunlara bağlı olarak güvenlik düzeyini de planlamalıdır. Denetimde herhangi bir risk düzeyi belirlememek bilimsel olmayacak ve denetçiyi denetim süresince yanılgılara sevk edebilecektir.<sup>145</sup>

### 2.6.1.3.İç Kontrol Sistemi

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içerisindeki çalışma alanı standartlarının ikincisi *iç kontrole* ayrılmıştır. Bu standarda göre; denetim boyunca uygulanan testlerin sonuçlarının saptanması amacıyla ve güvenilir bir temel olarak, mevcut iç kontrol sistemi gerektiği gibi incelenip değerlendirilmelidir.<sup>146</sup>

#### 2.6.1.3.1.İç Kontrol Sisteminin Tanımı

IFAC'a göre, iç kontrol sistemi;

- İşletmenin varlıklarının korunması,
- Yanlışlıkların ve yolsuzlukların önlenmesi ve bulunması,
- Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin sağlanması,
- Muhasebe bilgilerinin zamanında hazırlanmasının sağlanması ve
- İşletme faaliyetlerinin yönetim politikalarına uygunluğunun sağlanması,

---

<sup>144</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.44.

<sup>145</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.84.

<sup>146</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.165.

amaçları için, işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş, faaliyetlerin düzenli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlayan politika ve prosedürlerinin bütünü şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>147</sup>

#### **2.6.1.3.2.İç Kontrol Sisteminin Temel Kavramları**

İç kontrol sistemi, muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlara dayanarak oluşturulan finansal tabloların sağlıklı olmasını sağlayan bir sistemdir.<sup>148</sup> İç kontrol sisteminin temel kavramları;

- (a) bilgi işlem yöntemleri,
- (b) yönetimin sorumluluğu ve
- (c) sistemde mevcut sınırlamalar

olmak üzere üçe ayrılır.

##### **(a) Bilgi İşlem Yöntemleri**

İç kontrolün amaçları; bilgileri toplama, kaydetme, özetleme ve raporlama yöntemlerinden farklı olduğundan, iç kontrol sisteminin temel kavram ve ilkeleri mekanik ya da bilgisayarlı sistemlerde uygulanabilmektedir.<sup>149</sup> Günümüzde bilgisayarlı sistemler, iç kontrolün etkinliğini ve kontrolünü sağlamada yardımcı olmaktadır.

##### **(b) Yönetimin Sorumluluğu**

İşletmelerin büyümesi ve daha karmaşık hale gelmesi nedeniyle iç kontrolün önemi artması ile birlikte; üst düzey yöneticiler, savurganlık ve yolsuzlukları minimize edecek, verimliliği arttıracak, bilgilerin doğru ve güvenilir raporlanmasını sağlayacak iç kontrol sistemlerinin kurulmasında ve uygulanmasında birinci derece sorumluluğa sahiptirler.<sup>150</sup>

---

<sup>147</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.66.

<sup>148</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.16.

<sup>149</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.69.

<sup>150</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., ss.69-70.

### (c) Sistemde Mevcut Sınırlamalar

Sistemdeki mevcut sınırlamalar;

- insan faktörü,
- iç kontrol usul ve yöntemlerinin tüm işletmeyi kapsamaması ve
- işletme çevresinin statik olmaması, değişen koşullara usul ve yöntemlerin yetersiz kalmasıdır.<sup>151</sup>

#### 2.6.1.3.3.İç Kontrol Sisteminin Temel Unsurları

İç kontrol sisteminin unsurlarını; *kontrol çevresi, muhasebe sistemi ve kontrol prosedürleri* oluşturmaktadır.<sup>152</sup> Söz konusu unsurlar incelenebilir.

#### **Kontrol Çevresi**

Kontrol çevresi; örgütsel disiplini ve yapıyı oluşturur ve örgütsel biçimler bütünü, örgütteki bireylerin kontrol bilincine yansımını ifade eder. Kontrol çevresinin unsurları;<sup>153</sup>

- Dürüstlük ve ahlaki değerler,
- Uzmanlığın değerlendirilmesi,
- Yönetim kurulu veya denetim komitesinin katılımı,
- Yönetim felsefesi ve faaliyet yaklaşımı,
- Örgütsel yapı,
- Yetki ve sorumluluk verme yöntemleri ve
- İnsan kaynakları politikaları ve uygulamalarıdır.

---

<sup>151</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.70.

<sup>152</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.77.

<sup>153</sup> ERDOĞAN, a.g.e., ss.92-93.

## Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi bir işletmenin, para ile ölçülebilen çeşitli işlemlerini kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz, yorum ve raporlama işlevlerini yerine getirmektedir ve işlevler kanalı ile çeşitli hata ve düzensizlikler yapılabilmektedir. Bunlara engel olabilmek ve etkili bir iç kontrol sistemi için düzenli bir muhasebe sistemi kurmak gerekir. Bu nedenle, iç kontrolün bazı hedefleri;<sup>154</sup>

- Kaydedilen işlemlerin gerçekten var olup olmadığı,
- İşlemlerin yetkili kişilerce yapılıp yapılmadığı,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip kaydedilmediği,
- İşlemlerin tablo ve raporlara gerektiği gibi yansıtılıp yansıtılmadığıdır.

## Kontrol Prosedürleri

Kontrol prosedürleri, yönetim oluşturduğu işletme çevresine eklenen, işletmenin amaçlarına ulaşmayı hedefleyen politikalar, usuller ve yöntemlerin bütünüdür.<sup>155</sup>

Kontrol prosedürleri aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:<sup>156</sup>

- **Genel Kontroller:** Kontrol prosedürlerinin başlangıcını oluşturan genel kontroller, görevlerin ayrılığı ve teftiş olmak üzere iki temel unsurdan oluşmaktadır.
- **Uygulama Kontrolleri:** Uygulama kontrolleri, özellikle muhasebe tarafından üretilen verilerin bütünlüğünün, var olup olmadığının ve doğruluğunun kontrol edilmesidir.
- **Varlıklar Üzerindeki Kontroller:** Varlıklar üzerindeki kontroller, işletmeye ait varlıkları fiziki olarak koruyabilmek amacı ile kontrol edilmesidir.
- **Verilerin Güvenliği:** Verilerin güvenliği; yaratılmış, işlenmiş ve kaydedilmiş verilerin güvenliğinin sağlanabilmesi amacı ile sürekli dosya

<sup>154</sup> BOZKURT, a.g.e., ss.125-126.

<sup>155</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.83.

<sup>156</sup> BOZKURT, a.g.e., ss.126-129.

ve hard disklerde saklanan verilerin, yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesini ve tahrip edilmesinin engellenmesidir.

#### 2.6.1.3.4. COSO İç Kontrol Modeli

Treadway Komisyonu<sup>157</sup> olarak bilinen *Sahte Finansal Raporlama Ulusal Komisyonunun* en önemli hedefi, sahte mali raporların nedenlerini belirlemek ve meydana gelme olasılığını azaltmaktır. Komisyonun himayesinde iç kontrol literatürünün yeniden gözden geçirilmesi için bir çalışma grubu oluşturulmuş, sponsor kurumların iç kontrol sisteminin kurulması ve etkinliğinin değerlendirilmesi için genel kabul görecektir standartlar belirleyen bir projeyi üstlenmesi kararlaştırılmıştır. Bu amaçla Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission) *İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve* raporunu 1992’de yayımlamıştır. Bu rapor, COSO iç kontrol modeli olarak bilinmektedir.<sup>158</sup>

COSO iç kontrol modelinin unsurları; kontrol ortamı, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme olmak üzere beş unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar kısaca açıklanabilir:<sup>159</sup>

**(1) Kontrol Ortamı:** İç kontrolün temel unsurudur ve iç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı, kurumun iş görme biçimini ifade eder. İç kontrolün gerçekleştirilmesinde en önemli rolü çalışanlar oynadığı için, kurum bünyesindeki her bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını iyi bilmesi gerekmektedir. Yönetim ve çalışanların, iç kontrole yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturması ve sürdürmesi büyük önem taşımaktadır.

---

<sup>157</sup> AICPA (The American Institute of Certified Public Accountants), AAA(American Accounting Association), FEI (Financial Executives Institute, IIA (Institute of Internal Auditors) ve IMA (Institute of Management Accountants) nın ortak sponsorluğunda 1985 yılında kurulmuş bir komisyondur.

<sup>158</sup> <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/>, (erişim tarihi:28.03.2011).

<sup>159</sup> <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/>, (erişim tarihi:28.03.2011).

- (2) **Risk değerlendirme:** Kurumun hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyen önemli riskleri tespit ve analiz etme, bunlara uygun yanıtlar verilmesini belirleme sürecidir. İç kontrol faaliyeti risk esaslı olarak gerçekleştirilmelidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir.
- (3) **Kontrol faaliyetleri:** Kontrol faaliyetleri kurumun amaçlarına ulaşmasına yönelik risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol faaliyetlerine örnek olarak; yetki devri ve onay prosedürleri, görevlerin birbirinden ayrılması, kaynaklara ve resmi kayıtlara erişim konusunda kontroller gösterilebilir.
- (4) **Bilgi ve İletişim:** Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek için bir kurumun bütün kademelerinde bilgiye ihtiyaç duyulur. Çalışanların sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için iç kontrolle ilgili bilgiler anında kaydedilmeli, sınıflandırılmalı ve personele duyurulmalıdır.
- (5) **İzleme:** İzleme, iç kontrol faaliyetinin belirli zaman aralıklarıyla kalitesinin, kontrollerin tasarımı ve isleyişinin ve alınması gereken önlemlerin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. İç kontrol sisteminin, değişen hedeflere, ortama, kaynaklara ve risklere ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca *COSO Piramidi*; iç kontrol unsurlarının birbirleriyle ilişkisini gösterir. Kontrol ortamı temelde yer alır, kontrol faaliyetleri ve risk değerlendirme yapılırken bilgi ve iletişim kanalları kullanılarak gözetimin ihtiyaç duyduğu bilgiler sağlanır. *COSO Küpü ise*; iç kontrol unsurlarının, i kontrolün amaçları ve faaliyetlerle ilişkisini gösterir. Tüm faaliyet ve birimler; faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk hedeflerine ulaşmak amacıyla i kontrolün yukarıda sıralanan beş unsurundan yararlanır.<sup>160</sup>

---

<sup>160</sup> <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/>, (erişim tarihi:28.03.2011).

Denetimin planlama aşaması incelendikten sonra denetim programının uygulanması olan yürütülmesi aşaması irdelenebilir.

### **2.6.2. Denetimin Programının Yürütülmesi**

Denetimin planlama aşaması sona erdikten sonra, her bir denetim sahasına uygulanacak denetim prosedürleri belirlenip, sıra denetim kanıtlarının toplanmasına gelinir.<sup>161</sup> Denetim programı; bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerini çalışma kâğıtlarıyla ilişkilendirerek, kalemler itibariyle çeşit, tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar bakımından ayrıntılı olarak belirlendiği dokümanı ifade eder.<sup>162</sup>

Denetçi; biçimsel inceleme, öze yönelik inceleme ve kanıtların toplanması prosedürlerinin uygulayarak denetim programını yürütür. Söz konusu prosedürler kısaca açıklanabilir.

#### **2.6.2.1. Biçimsel İnceleme**

Defter ve belge tasdiklerinin usulüne uygun olup olmadığının, finansal tabloların şekil şartlarına uygunluğunun, işletme tarafından toplanmış ve tasnif edilmiş belgelerin yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesi biçimsel incelemedir.<sup>163</sup>

Şekli (Biçimsel) denetim uygunluk denetimidir. Uygunluk denetiminde işletmede kıymet hareketi doğuran olayların belgelere dayalı bir şekilde muhasebe kayıtlarına yansıtılmış bulunup bulunmadıkları ve muhasebenin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yürürlükteki yasaların öngördüğü şekil şartlarına uygun tutulup tutulmadığı araştırılmaktadır. Biçimsel (şekli) denetimin amacı; işlemlerin belgelere dayalı olarak, muhasebe ilkeleri doğrultusunda defterlere kayıtlarıp kayıtlanmadığı;

---

<sup>161</sup> GÜREDİN, a.g.e.,1993, s.85.

<sup>162</sup> Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22), Ek. Seri:X, No:25 (25.10.2009 Tarih ve 27387 sayılı Resmi Gazete).

<sup>163</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.39.

finansal tablo kalemlerine kadar yansıyan tutarların, tutar aktarmalarının ve mizanların doğruluğunu ve aralarında hesaben bir ilişki ve uygunluğun varolup olmadığını araştırmaktır.<sup>164</sup>

### **2.6.2.2.Öze Yönelik İnceleme**

Denetim standartları genel olarak denetçilerin hatasız kanıtlar değil, ancak inandırıcı nitelikte kanıtlar toplamaları gerektiğini vurgulamaktadır.<sup>165</sup> İnandırıcı nitelikte kanıtlar gerçek belgelerdir. Denetçi ilk önce gerçek belgeler üzerinde biçimsel inceleme yapar.

Denetçi, biçimsel incelemeyi elde etmek istediği sonucu alamaz ise öze ve detaya yönelik incelemeye yönelmelidir. Denetçi esas belgelerin doğruluğundan şüphe duyarsa, karşıt inceleme yapar ya da teyit için mutabakat yolu ile denetimi gerçekleştirir.<sup>166</sup>

### **2.6.2.3.Kanıtların Toplanması**

Denetim genel anlamda kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi faaliyeti ve yeterli sayıda uygun kanıtın toplanması sonucunda bir görüşe ulaşım raporlanma faaliyetidir.<sup>167</sup>

Denetim kanıtlarının miktarını etkileyen unsurlar;<sup>168</sup>

- Önemlilik,
- Risk,
- Nitelik,
- Ekonomik etkenler,
- Ana kütlelerin büyüklüğü ve özellikleri'dir.

---

<sup>164</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, ss.243-244.

<sup>165</sup> GÜREDİN, a.g.e., 2010, s.254.

<sup>166</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.39.

<sup>167</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.97.

<sup>168</sup> BOZKURT, a.g.e., ss.55-57.

Denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen unsurlar ise;<sup>169</sup>

- Kanıtın, amaçlanan denetim hedefi ile doğrudan ilgili olması,
- Kanıtın kaynağı,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın ilgili olduğu dönem,
- Kanıtın objektifliği ve
- Müşteri iç kontrol sisteminin etkinliğidir.

### 2.6.2.3.1.Kanıt Türleri

Denetim programının yürütülmesi süresinde birçok türde kanıt toplanmaktadır. Genellikle kabul görmüş denetim kanıtları; fiziki kanıtlar, belgesel kanıtlar, görsel kanıtlar, sözel kanıtlar, yazışmalar, matematiksel kanıtlamalar, doğrulamalar, uzman kişilerin bilgisine başvurma v.b.' yi kapsamaktadır. Söz konusu kanıt türleri sıralanıp kısaca tanımlanabilir.

- **Fiziki Kanıtlar**, güvenilirlik seviyesi yüksek olan, işletmede fiziki varlıkları incelenmesi veya sayılması yolu ile elde edilen kanıtlardır.<sup>170</sup>
- **Belgesel Kanıtlar**, genellikle dış ve iç belgeler olarak ikiye ayrılır. *Dış belgeler*, işletme dışında düzenlenen fatura, banka havalesi, sigorta poliçeleri gibi belgeler olup, *iç belgeler* ise işletme içinde düzenlenen borç senetleri, satış faturası, ücret bordroları gibi kanıt niteliğindeki belgelerdir.<sup>171</sup>
- **Görsel Kanıtlar**; belirli bir faaliyet ile ilgili, denetçiye ilgilendiği konu hakkında doğrudan bilgi sağlayan, gözlemler, fiziki incelemeler ve sayımlar sonucunda elde edilirler.<sup>172</sup>
- **Sözel Kanıtlar**; sözlü bir soruşturma niteliğinde, işletme çalışanları ile yüz yüze görüşmeler sonucunda elde edilen, denetçiye hangi tür kanıtların

<sup>169</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.106.

<sup>170</sup> BOZKURT, a.g.e., s.59.

<sup>171</sup> BOZKURT, a.g.e., s.61.

<sup>172</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.116.

toplanması, çalışmaların hangi denetim sahalarında yoğunlaştırılması gibi hususlarda fikir veren kanıt türüdür.<sup>173</sup>

- **Yazışmalar;** yazılı bildirim şeklinde olup, bilgi vermeye yetkili bir kişinin belirli bir durum, hesap ya da işlem hakkında imzalayarak verdiği ifadedir. Genel kabul görmüş denetim standartları denetçinin denetlediği işletme yönetiminden yazılı doğruluk beyanı alma zorunluluğu getirmiştir.<sup>174</sup>
- **Matematiksel Kanıtlar;** işletme kayıtlarındaki bilgilerin matematiksel doğruluğunu araştırmak için hesaplamaların yeniden yapılması sonucu elde edilen kanıtlardır.<sup>175</sup>
- **Doğrulamalar,** hesap kalanlarının ve işlemlerin doğruluğunun araştırılması amacıyla, işletme dışındaki üçüncü kişilerden yazılı teyit alınması sonucu kanıt elde edilmesidir.<sup>176</sup>
- **Uzman Kişilerin Bilgisine Başvurma** yoluyla denetçi uzmanlık alanı dışında kalan belirli durumlarda, genellikle değerlendirme, fiziksel özelliklerin saptanması, belgelerin ve teknik şartnamelerin yorumlanması gibi konularda ilgili uzman kişilerin bilgisine başvurarak denetim kanıtı elde eder.<sup>177</sup>
- **Diğer Kanıtlar,** tüm sayılan kanıt türlerine dahil edilmeyen ihbar mektupları, şahsın ikrarı gibi kanıtlar kanıt olup diğer kapsamında yer almaktadır.<sup>178</sup>

#### 2.6.2.3.2. Denetim Teknikleri ve Prosedürleri

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak denetimin yürütülmesi, "Çalışma Alanı Standartları"nda belirtilen denetim prosedürlerinin ve

---

<sup>173</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.116.

<sup>174</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.117.

<sup>175</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.104.

<sup>176</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.110.

<sup>177</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.121.

<sup>178</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.40.

diğer denetim prosedürlerinin uygulanmasını gerektirir. Kanıt elde etmek için kullanılan yöntemlere “*Denetim Teknikleri*” ve bu tekniklerin uygulamalarına “*Denetim Prosedürleri*” adı verilir.<sup>179</sup>

Denetçinin denetim amaçlarını test edebilmesi için yeterli sayıda, güvenilir, geçerli, nesnel kanıtlar elde etmesi gerekmektedir. Denetçi denetim prosedürlerini uygularken, fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, soruşturma, kayıt sistemini yeniden izleme, belge incelemesi, yeniden hesaplama, analitik inceleme, karşılaştırma v.b. gibi denetim tekniklerin yararlanmaktadır.<sup>180</sup> Söz konusu teknikler aşağıdaki gibidir:

- ***Fiziki İnceleme;*** yaygın olarak kullanılan bir teknik olup, belgelerin ve işletme kayıtlarında yer alan fiziki varlıkların gerçekten var olup olmadıklarını test edilmesidir.<sup>181</sup>
- ***Gözlem*** yoluyla denetçi işletme faaliyetlerine tanıklık ederek, işletmeyi ve iç kontrol sistemini tanır ve diğer denetim prosedürlerinin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlar.<sup>182</sup>
- ***Doğrulama;*** *olumlu* ve *olumsuz doğrulama* tekniği olarak bilgi isteme türüne göre ikiye ayrılmaktadır. Denetçinin olumlu doğrulama tekniğinde sorulan bilgiye her durumda cevap vermesi istenir, buna karşılık olumsuz doğrulama da ise istenen bilginin yanlış olması halinde cevap vermesi beklenir.<sup>183</sup>
- ***Soruşturma;*** yazılı ya da sözlü yanıt almak için işletme çalışanlarına soru sorulması tekniği ile yapılan denetim tekniğidir.<sup>184</sup>

---

<sup>179</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.108.

<sup>180</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.65.

<sup>181</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.123.

<sup>182</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.111.

<sup>183</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, ss.128-129.

<sup>184</sup> BOZKURT, a.g.e., s.72.

- ***Kayıt Sistemini Yeniden İzleme*** ile denetçi belirlediği hesap ya da belgeleri kayıt sistemini ileriye doğru veya geriye dönük izleyerek gerçek ve doğruluklarını test eder.<sup>185</sup>
- ***Belge İncelemesi*** ile muhasebe sistemi ile ilgili tüm belgelerin ayrıntılı olarak incelenip, belgelenmiş denetim kanıtı toplanır.<sup>186</sup>
- ***Yeniden Hesaplama;*** muhasebe sistemince yapılmış olan çeşitli hesaplamaların, denetçi tarafından tekrar yapıp test edilerek, hata ve hileler tespit edilmeye çalışılmaktadır. Söz konusu hesaplamaların denetçi tarafından yapılmasının zorluğu nedeniyle, örneklem yoluyla ya da günümüzde gelişmiş yazılımlar aracılığıyla bu hesaplamaların yapılması olanaklıdır.<sup>187</sup>
- ***Analitik İnceleme*** teknikleri; karşılaştırmalar, oran analizleri, karşılıklı hesaplar arasında ilişki kurma gibi yöntemlerden oluşmaktadır.<sup>188</sup>
- ***Karşılaştırma*** ile veriler arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi amacı ile hesaplanan bazı rasyolar, yıllar itibariyle kendi içerisinde ya da sektör ortalamaları ile karşılaştırılabilir. Finansal analiz tekniklerinin, maddi doğruluk testlerinin yapılması aşamasında, denetlenmemiş dönem içi verilere uygulanması ile gerçekleştirilir.<sup>189</sup>

Denetçiler; kanıt toplarlarken şekli denetim, maddi denetim, aralıksız denetim, örnekleme yoluyla denetim, ileriye doğru denetim, geriye dönük denetim, doğrudan doğruya denetim ve dolaylı denetim olmak üzere çeşitli prosedürlerden yararlanırlar. Söz konusu prosedürler aşağıdaki gibidir:<sup>190</sup>

---

<sup>185</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.111.

<sup>186</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.127.

<sup>187</sup> ERDOĞAN, a.g.e., ss.65-66.

<sup>188</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.128.

<sup>189</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., ss.113-114.

<sup>190</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, ss.99-102.

- **Şekli Denetim;** işletmede tutulmakta olan muhasebe kayıtlarının, şekil açısından kıymet hareketlerinin belgelere dayalı bir şekilde kayıtlara yansıtıldığını ve GKGMİ' ye ve yürürlükteki yasaların şekil şartlarına uygunluğunun denetimidir.
- **Maddi Denetim,** işletmeye ait kıymetlerdeki değişikliklerin, değerlendirme ölçülerine göre defter ve hesaplara doğru olarak kaydedilip edilmediğinin incelenmesidir.
- **Aralıksız Denetim,** belirli bir zaman kesitinde gerçekleşmiş tüm işlemler ve kayıtların tamamının denetimidir.
- **Örnekleme Yolu ile Denetim,** örneklem tekniği kullanılarak muhasebe belge ve kayıtlarının tamamının değil, sadece bütünü temsil edeceği belirlenen bir kısmının denetlenmesidir. İşletmelerin büyüklüğü göz önüne alındığında işlemlerin tamamının denetlenmesi zaman açısından imkansız hale gelmektedir. Bu durumda denetçi tarafından örneklem yolu ile denetimin yanında, aynı zamanda iç kontrol sisteminin önceden uygunluk açısından denetlenmesi kaçınılmaz olmakta ve denetim tam anlamıyla “sistem denetimi” niteliğine kavuşmaktadır.
- **İleriye Doğru Denetim,** belgelerden defter kayıtlarına, kayıtlardan finansal tablolara doğru bir sıra izlenerek yapılan denetim tekniğidir.
- **Geriye Dönük Denetim,** inceleme yönünün finansal tablolardan başlayıp belgelere doğru ilerlemesi şeklinde yapılmasıdır.
- **Doğrudan Doğruya Denetim** ile denetçi işletmede kıymet yaratan her işlemi ayrı olarak ele alır ve tek tek doğruluğunu ve uygunluğunu inceleyerek denetler.

- **Dolaylı Denetim** ile muhasebe işlemlerini tek tek incelemek yerine, faaliyet sonuçlarının toplamlarından hareket eder.

Kanıt toplamada tek başına bir tekniğinin yeterli olmayacağı kuşkusuzdur. Bu nedenle, uygulanan tekniğin mutlaka diğer kanıtlar ile desteklenmesi gerekmektedir.

Denetim programının uygulanması sırasında elde edilen kanıtların belgelenmesi *çalışma kâğıtları* ile sağlanır. Çalışma kâğıtları hakkında kısaca bilgi verilebilir.

### 2.6.2.3.3.Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları; denetçinin uyguladığı denetim prosedürleri sonucunda elde ettiği bilgilerin, hesaplamalar ve sonuçlarını kaydedip düzenlediği kâğıtlardır.<sup>191</sup> Çalışma kâğıtları, denetim sonucunda çıkarılacak rapor için denetimin kapsamının yeterli olduğunu belgeler. Finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığının bilgisi çalışma kâğıtlarında yer alır.<sup>192</sup>

Denetim çalışmasında en önemli yere sahip çalışma kâğıtlarının hazırlanması bir takım ilkelere uyulması gerekmektedir. Bu ilkeler, aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>193</sup>

- Her çalışma kâğıdının üst kısmında denetlenen işletmenin unvanı, denetim dönemi, çalışma kâğıdının adı ve soyadı, düzenleyenin adı ve soyadı ve mesleki unvanı, düzenleme tarihi ve çalışma kâğıdını tanımlayan indeksler yer almalı,
- Her denetim konusu ve alanı için ayrı çalışma kâğıdı düzenlenmeli,
- Düzenleyen ve kontrol eden yetkililer imzalamalı,
- Yer alan bilgiler şüpheye yer bırakmayacak netlikte olmalı,
- Denetim çalışmaları sırasından uygulanan her prosedür çalışma kâğıtlarında yer almalı,
- Açık, okunaklı ve anlaşılır olmalıdır.

<sup>191</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.114.

<sup>192</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.69.

<sup>193</sup> BOZKURT, a.g.e., ss.79-80.

Denetçi çalışma kâğıtlarını genellikle *devamlı* ve *cari* olarak adlandırılan dosyalarda saklar. Bu tip dosyalar teknik açıdan denetim faaliyeti ile ilişkilidir.<sup>194</sup>

***Devamlı (Sürekli) Dosya;*** dönemler itibariyle denetlenen işletmenin gelişimini izlemeye yardımcı olacak, dönemler itibariyle değişiklik göstermeyen hesap kalemlerine ait, yeniden hazırlanmasına engel olmak amacıyla, çalışma kâğıtlarının saklandığı dosyalardır.<sup>195</sup> Devamlı dosyada genellikle;

- İşletmenin ana sözleşmesi,
- İmza sirküleri,
- Genel kurul, yönetim kurulu karar ve tutanakları,
- Hesap planı, muhasebe yönetmeliği,
- Kira kontratları, toplu sözleşmeler gibi uzun vadeli sözleşmeler,
- Önceki dönemlere ait faaliyet raporları, vergi beyannameleri, denetim raporları, iç kontrol soru formu ve akış şemaları

bulunur.

***Cari (Yıllık) Dosya;*** denetlenen döneme ait bilgi ve belgeleri kapsayan, en son yapılan denetim faaliyetine ait çalışma kâğıtlarının bulunduğu dosyalardır.<sup>196</sup> Yıllık çalışma dosyasında başlıca yer alan çalışma kâğıtları aşağıdaki gibidir.<sup>197</sup>

- Denetim programı,
- Dönem içinde hazırlanan iç kontrol soru formu ve akış şemaları,
- Yeni yapılmış olan kredi sözleşmeleri ve sigorta poliçeleri gibi belgeler,
- Düzeltici ve sınıflandırıcı yevmiye kayıtları,
- Hesap analiz cetvelleri,
- Çalışma mizanı,
- Yazışmalar.

---

<sup>194</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.137.

<sup>195</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.115.

<sup>196</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.140.

<sup>197</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.116.

Denetim programının uygulanması ve yürütülmesinden sonra denetim sürecinin son aşaması olan bulguların değerlendirilerek raporlanmasına geçilebilir.

### **2.6.3. Denetim Bulgularının Değerlendirilmesi ve Raporlanması**

Denetim sürecinin son aşaması denetimin tamamlanması ve denetim bulgularının değerlendirilerek sonuçlarının raporlamasıdır. Denetim raporu; denetçinin neyi ve nasıl denetlediğini, bunun sonucunda hangi sonuçlara ulaştığını açıklayan, finansal tablo kullanıcılarına sunulan, özenli ve dikkatli bir biçimde hazırlanarak yazılan bir rapordur.<sup>198</sup> Denetçi; denetim süresince elde ettiği tüm belge ve bulgulardan oluşan denetim kanıtlarını raporunda kendi yorumunu ve vicdani kanaatini de katarak irdelemek durumundadır.<sup>199</sup>

Denetim raporu, kullanıcıların bu raporları yanlış anlamalarını önlemek amacı ile raporlamada bir birlik bulunmasını benimseyerek, yıllık faaliyet raporu kapsamında işletmenin finansal tabloları ile birlikte kamuya açıklanmaktadır.<sup>200</sup>

Ülkemizde son yıllarda yaşanan gelişmelerden muhasebe düzenlemelerine ve denetime etkisi bakımından yeni TTK büyük önem arz etmektedir.

## **2.7.YENİ TÜRK TİCARET KANUNU İLE DENETİME GETİRİLEN YENİLİKLER**

Yeni TTK' in 01.07.2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi ile birlikte muhasebenin denetim ve finansal raporlama boyutu ön plana çıkacaktır. Kanunda bu hususta yer alan düzenlemeler kısaca incelenebilir.

6102 sayılı Yeni TTK' in 225. maddesinin ikinci fıkrasında Anonim şirketlerde yönetim kurulunun görev dağılımı düzenlenmiş, denetim komiteleri kurulması hususunda yönetim kurulu yetkilendirilmiştir:

---

<sup>198</sup> KEPEKÇİ, a.g.e., s.231.

<sup>199</sup> GÜÇLÜ, a.g.e., s.42.

<sup>200</sup> GÜREDİN, a.g.e., 1993, s.45.

- “Yönetim kurulu, işlerin gidişini izlemek, kendisine sunulacak konularda rapor hazırlamak, kararlarını uygulamak veya iç denetim amacıyla içlerinde yönetim kurulu üyelerinin de bulunabileceği komiteler ve komisyonlar kurabilir.”
- “Muhasebe, finans denetimi ve şirketin yönetiminin gerektirdiği ölçüde, finansal planlama için gerekli düzenin kurulması.”

6102 sayılı Kanundaki düzenlemeler dikkate alındığında yaptıkları iş bakımından denetçileri, *işlem denetçileri* ve *denetçi* diye iki gruba ayırmıştır. ***İşlem denetçileri***, esas olarak şirketin kuruluşunu, sermaye artırımını, sermayenin azaltılmasını, birleşme, bölünme, menkul kıymet ihracını veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararını denetleyecek olan denetçilerdir.<sup>201</sup>

Denetçi olabilecek kişiler 6102 sayılı Kanunun 400. maddesinde; “*Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Orta ve Küçük ölçekli anonim şirketler, bir veya birden fazla yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşaviri denetçi olarak seçebilirler.*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Denetçilerin yapacağı denetim “Denetleme” başlığı altında, Kanunun 397. maddesinde genel olarak, 398. maddesinde konu ve kapsam olarak düzenlenmiştir:

**“A) Genel olarak**

**Madde 397-** (1) *Anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir.*

(2) *Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.*

---

<sup>201</sup> ARIKAN, a.g.m., s.9.

(3) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporunun sunulmasından sonra değiştirilmişse ve değişiklik denetleme raporlarını etkileyebilecek nitelikteyse, finansal tablolar ile, birinci fıkra çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu yeniden denetlenir. Yeniden denetleme ve bunun sonucu, raporda özel olarak açıklanır. Denetçi görüşünde de yeniden denetlemeyi yansıtan uygun eklere yer verilir.

## **B) Konu ve kapsam**

**Madde 398-** (1) Şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, bu Bölüm hükümleri anlamında 378 inci madde uyarınca verilen raporların ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimidir. Bu denetim, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kanuna ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulup uyulmadığının incelenmesini de kapsar. Denetleme, geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurumun belirlendiği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilir. Denetleme, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun 515 inci madde anlamında dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını, yansıtılmamışsa nedenlerini, dürüstçe belirtecek şekilde yapılır.

(2) Denetim;

a) Şirketin finansal tablolarının ve 397 nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun,

b) Topluluğun konsolide finansal tablolarının ve 397nci maddenin birinci fıkrası ve 402 nci maddenin ikinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun, denetçinin denetleme sırasında elde ettiği bilgilerle uyum içinde olup olmadığını belirtip açıklayacak şekilde yapılır.

(3) Topluluğun finansal tablolarının denetiminden sorumlu olan denetçi, topluluğun konsolide tablolarına alınan şirketlerin finansal tablolarını, özellikle konsolidasyona bağlı uyarlamaları ve mahsupları, birinci fıkra anlamında inceler; meğerki, konsolidasyona alınan şirket, kanun gereği veya böyle bir gereklilik

*bulunmaksızın, bu Bölüm hükümlerine uygun olarak denetlenmiş olsun. Bu istisna, merkezi yurt dışında bulunan bir şirketin bu Kanunun öngördüğü denetimle eş değer bir denetime tâbî tutulmuş olması hâlinde de geçerlidir.*

*(4) Denetçi, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için 378 inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan, ayrı bir rapor düzenleyerek, denetim raporuyla birlikte, yönetim kuruluna sunar. Bu raporun esasları geçici 2 nci ve geçici 3 üncü maddelerde öngörülen kurul ve kurum tarafından belirlenir.”<sup>202</sup>*

Muhasebe denetimine ilişkin genel açıklamalar yapıldıktan ve yasalaşan Yeni TTK’ ye göre muhasebe denetimi muhasebe mesleğine etkisi bakımından incelendikten sonra çalışmanın üçüncü bölümünde elektronik ortamda muhasebe denetimi konusu kapsamlı olarak irdelenecektir.

---

<sup>202</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ELEKTRONİK ORTAMDA MUHASEBE DENETİMİ VE CAP UYGULAMASI

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde; elektronik ortamda muhasebe denetimi hakkında bilgi verilecek ve kuramsal bilgiyi destekleyici güncel denetim programı olan CAP uygulaması örneklendirilecektir.

#### 3.1.ELEKTRONİK ORTAMDA DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Teknolojik gelişmeler sonucunda işletmeler; tümüyle elektronik ortamda işlenen kayıt altına alınan muhasebe işlemleri ile diğer işlemlerini yine elektronik ortamda bilgisayarlar aracılığıyla denetim programlarından yararlanarak denetleyebilmektedirler. Ancak denetçinin üstleneceği rolü yerine getirebilecek bilgi ve beceri ile gerekli donanıma sahip olması beklenmektedir. Verilerin taşınabilirliği ve üzerinde çalışma yapılabilme olanağı sağlaması açısından kolaylığı, denetimin bir bilgisayar yazılımı sayesinde etkili bir şekilde gerçekleştirile bilinmesi, kuşkusuz denetim sayesinde ulaşılabilecek sonuçları gerçeğe en uygun olarak elde etmemizi sağlamaktadır.

1990'lı yılların ortasından itibaren dünyadaki internet kullanıcılarının artması yeni bir gelişmeyi de beraberinde getirmiştir. Bu gelişme, internet üzerinden ticari işlemlerin gerçekleştirilmesidir. Kısa sürede internet üzerinden yapılan ticari işlemler artmaya başlamış ve “elektronik ticaret” adı verilen yeni bir ticaret anlayışı ortaya çıkmıştır.<sup>203</sup> Elektronik ticaret sonucunda oluşan ve elektronik ortamda kayıt altına alınan verilerin doğruluğunun denetlenmesi, bilgisayar aracılığıyla çok kısa sürede gerçekleştirilebilmektedir. Aynı zamanda denetim kanıtları tüm dünyayı kapsayan internet ağı sayesinde hızlı bir şekilde elde edilebilmektedir.

---

<sup>203</sup> AICPA, Information Technology Age: Evidential Matter in the Electronic Enviroment, New York, 1997, p.12.

### 3.1.1.Bilgi Sistemi ve Bilgi İşleme Teknolojisi

Bilgi sistemleri ile ilgili modern teknolojide ve sosyal bilimlerde birçok tanım yapılmakla birlikte, daha özgün ve daha uygun bir sistem kavramı; ulaşılmaması istenen ortak amaca uygun olarak girdileri kabul ederek çıktılar üreten ve birbirleriyle ilişkili bileşenlerden oluşan bir süreç olduğu belirtilmektedir.<sup>204</sup>

Elektronik bilgi işleme sistemleri;

- Yığın İşlem Sistemi,
- Çevrimiçi İşlem Sistemi,
- Veri Tabanı Sistemi

olmak üzere üç grupta toplanabilir.<sup>205</sup>

**Yığın işlem sistemi;** benzer karakterdeki işlemlerin bir araya getirilmesi, gruplanması ve işlenmesidir. Yığın işlem yaklaşımı; hem iş yükünü azaltıcı, hem düzeni sağlamada, hem de kontrol açısından önem taşımaktadır.

**Çevrimiçi işlem sistemi;** yığın işlem sisteminin tersine, verileri belirli bir zaman beklemeden girişlerinin hemen yapılmasıdır. Bu yaklaşımda, işlemler bir çevrimiçi terminalden doğrudan ana işlem birimine kaydedilir ve bu işlemler ana işlem biriminin denetimi altında işlev görürler.

**Veri tabanı sistemi;** son yıllardaki teknolojik gelişmelere paralel olarak birbirleriyle ilişkili kütüklerin birleştirilmesi ve birbirinden bağımsız alanlarda ortaklaşa kullanıma olanak sağlayan bir yapılanma şeklidir. Veri tabanı sistemi; verilerin birden fazla yerde gereksizce yer kaplamasını önler ve belirli bir konudaki tüm bilgilere erişimi hızlı bir şekilde sağlar. Böylelikle bilgilerin de tutarlılık da sağlanmış olacak ve kullanıcının sistemi öğrenmesi kolaylaşacaktır.

---

<sup>204</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.138.

<sup>205</sup> a.g.e., ss.142-147.

### 3.1.2.Elektronik Ortamda Denetim Yaklaşımı

Günümüzde “Bilişim Sistemleri Denetimi”; “Bilgi Teknolojileri Denetimi” ve “Elektronik Veri Değişim Sistemleri Denetimi” ile eş anlamlı bir kavram olarak algılanmaktadır.<sup>206</sup>

Bilişim Sistemleri Denetimi; “Bir bilişim sisteminin, kurum amaçlarına etkin bir şekilde ulaşmasını, kaynakların verimli kullanılmasını, varlıkların korunmasını ve veri bütünlüğünün sürdürülmesini sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını tespit etmeye yönelik kanıt toplama ve değerlendirme” sürecidir. Yapılan denetimin amacına göre de bir tanım yapmak mümkündür. Örneğin, bir mali denetim esnasında bilişim sistemleri ile karşılaşıldığı ve bilişim ortamında tutulan veriler denetimin önemli bir parçasını oluşturduğu durumda, bilişim sistemleri denetimi, denetlenen kurumlarda kullanılan bilişim sistemlerinin işlem ve uygulamalarının güvenlik ve güvenilirliğini sağlayan iç kontrolleri incelemek ve değerlendirmektir.<sup>207</sup>

Bilgi Teknolojileri Denetimi; bir organizasyonun, bilgi teknolojileri altyapısı içerisindeki kontrollerin değerlendirilmesini içermektedir.<sup>208</sup> Bilgi teknolojileri kontrollerinin iki temel unsuru; iş kontrollerinin otomasyonu ve bilgi teknolojileri kontrolüdür. Böylece, söz konusu kontroller hem iş yönetimi ve yönetişimine destek olurlar, hem de bilgi teknolojileri altyapısı üzerinde genel ve teknik kontrol olanakları sağlarlar.<sup>209</sup>

İki bilgisayarı birbirine bağlayan bir telekomünikasyon hizmeti sayesinde, bilgilerin hem gönderen hem de alan tarafından kolayca yorumlanabilecek ve anlaşılabilir standart bir doküman türü haline getirilmektedir. Elektronik veri değişim (EVD) sistemi; bilgisayarda işlenebilecek standart bir formatta iş

---

<sup>206</sup> GÜRKAN, Serhan, “BDDT’ in Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2008, s.69.

<sup>207</sup> YILDIZ, Özcan Rıza, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, sayı:65 (145. Yıl Özel Sayısı), Nisan-Haziran 2007, s.175.

<sup>208</sup> <http://www.pwc.com/tr>, (erişim tarihi: 28.03.2011).

<sup>209</sup> ALPTÜRK, a.g.e., s.273.

dokümanlarının, bir bilgisayardan diğer bir bilgisayara değişimini gerçekleştirmektedir.<sup>210</sup>

Hem bilişim sistemleri, hem bilgi teknolojileri, hem de EVD sistemleri denetiminde, elektronik ortamda kayıt altına alınmış olan verilerin denetimi değil, verileri kayıt altına alan sistemin denetimi yapılır. Doğal olarak bu sistemlerin denetimi, bu sistemlerin yazılım ve kurulum uzmanları tarafından gerçekleştirilmektedir. Oysaki elektronik ortamda denetim yaklaşımı ise, genelleştirilmiş denetim yazılımları aracılığıyla gerçekleştirilen elektronik ortamdaki, başka bir ifadeyle bilgisayarlı muhasebe sistemlerindeki verilerin denetimidir.

Bilgisayarlı muhasebe sisteminde; veriler elektronik biçimde bilgisayarların içinde kodlanır ve bilgisayarlı muhasebe programlarının kontrolüne bırakılır. Ancak denetçi, elektronik ortamda girdi, işlem ve çıktı süreci unsurlarına doğrudan ulaşabilir olmadığından, *denetim izlerini* görememektedir. Bu nedenle, denetçi sadece girdi ve çıktılar üzerinden denetimi gerçekleştirebilecek, girdilere ilişkin işlemlerin bilgisayar tarafından nasıl yürütüldüğünü ve neye göre çıktı alındığını inceleyemeyecektir.<sup>211</sup> Denetçi sistemi değil, sistemin ortaya çıkardığı sonuçları denetlemektedir.

### **3.1.3.Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Elektronik Ortamda Denetim**

Muhasebecilik alanında en büyük mesleki birlik olan IFAC, denetime yönelik koyduğu standartlar ve bunların sürekli olarak geliştirilmesiyle ilgili olarak faaliyet gösteren en büyük kuruluştur. IFAC'ın bünyesinde bulunan IAASB da UDS uygulamaları ile ilgili çalışmaları yürütmektedir.

---

<sup>210</sup> MARTINEZ, Julio J., REDONDO, Yolanda P., "International Diffusion of a New Tool. The Case of Electronic Data Interchange (EDI) in the Retailing Sector", *Research Policy*, Vol:26, Issue 7-8, 1998, pp.811-813.

<sup>211</sup> ERDOĞAN, a.g.e., ss.147-151.

IFAC tarafından tasnif edilen UDS'lerden "UDS 401 Bilgisayar Bilgi Sistemleri Çerçevesinde Denetim (ISA 401 Auditing in a Computer Information Systems Environment)" adlı standart bilgi teknolojileri ortamlarında yürütülecek bir denetimin standartlarını ortaya koymak ve izlenilmesi gerekli prosedürlerle ilgili rehber olmak amacıyla geliştirilmiştir. Ancak UDS 401; UDS 315 "İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi" ile UDS 330, "Tayin Edilen Risklere Cevaben Denetçi Prosedürleri" standartları yürürlüğe girince Aralık 2004'te geri çekilmiştir. Benzer şekilde bilgisayar ortamında denetimle ilgili Uluslararası Denetim Uygulaması Bildirimleri (International Auditing Practice Statement-IAPS) "IAPS 1009 Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri" adlı standart da Aralık 2004'te iptal edilmiştir. UDS 240 "Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sahteciliği Belirleme Yükümlülüğü" ile UDS 500 "Denetim Kanıtı" standartlarında Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-BDDT (Computer Assisted Audit Techniques-CAATs)'den faydalanılması hususuna yer verilmiştir.

UDS'lerde ilgili ilkeler ve önemli prosedürler şunlardır:<sup>212</sup>

240 No'lu UDS'ye göre; "*denetçinin sahtecilik nedeniyle verilen yanlış beyan riskinin kabulü düzeyinde takındığı tavır denetim süreçlerinin yapısını, zamanlamasını ve ölçeğini değiştirmeye yönelik olabilir. Daha güvenilir ya da daha sağlam kanıtlar elde etmek için denetim sürecinin değiştirilmesi gerekebilir. Bu değişiklik tüm denetim süreç türlerine ve bütünlüğüne etki edebilir. Fiziksel araştırmalar veya bilinen varlıkların incelenmesi daha önemli bir hal alabilir ya da denetçinin önemli hesap hareketleri ve elektronik işlem dosyaları bazında daha fazla kanıt edinmeyi amaçlayan BDDT'den faydalanmayı tercih etmesi önem arz edebilir.*"<sup>213</sup>

---

<sup>212</sup> IFAC, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements**, New York, 2010 Edition, pp.177.

<sup>213</sup> ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements (UDS 240 Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Sahteciliği Belirleme Yükümlülüğü), 30. Prg.,p.177.

315 No’lu UDS’ye göre; “Profesyonel karar verme ile sözleşme ekibinin hangi üyelerinden hangilerinin tartışmaya katılacağına, tartışmaların nerede ve ne zaman yapılacağına ve tartışmaların kapsamına karar verilir. Sözleşme ekibinin anahtar elemanları genellikle tartışmalara dâhil olurlar; bununla birlikte, bütün ekip üyelerinin, denetimin her yönü hakkında geniş kapsamlı bilgi sahibi olması gerekli değildir. Tartışmaların kapsamı sözleşme ekip üyelerinin rolleri, deneyimleri ve bilgi ihtiyaçlarından etkilenir. Çoklu mekân içeren bir denetimde, örneğin, her bir önem arz eden mekânda, sözleşme ekip üyelerinin katıldığı birden fazla tartışma gerçekleştirilebilir. Tartışmaların planlanmasında dikkate alınması gereken diğer bir faktör ise sözleşme ekibine atanmış olan uzmanların bu tartışmalara dâhil edilip edilmeyeceğidir. Örneğin, denetçi eğer Bilgi Teknolojisi (Information Technology-IT)<sup>214</sup> veya sözleşme ekibi tarafından gerek duyulan diğer becerilere sahip bir profesyonelin dâhil edilmesi gerektiğine karar verirse, bu kişiyi tartışmalara dâhil edebilir.”<sup>215</sup>

İç kontrolde manüel ve otomasyona tabi unsurların kullanılması, ayrıca işlemlerin nasıl başlatıldığını, kaydedildiğini, işleme tabi tutulduğunu ve rapor edildiğini etkiler. Manuel bir sistemdeki kontroller, onaylar ve faaliyetlerin gözden geçirilmesi, mutabakat ve mutabık kalınan kalemlerin takip edilmesi gibi prosedürleri içerir. Buna alternatif olarak, bir işletme işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve rapor etmek için otomatik hale getirilmiş prosedürler kullanılabilir ve böyle bir durumda elektronik formattaki kayıtlar, satın alma talimatları, faturalar, sevk dokümanları ve ilgili muhasebe kayıtları gibi kâğıt üzerindeki dokümanların yerine geçer. IT sistemlerindeki kontroller, otomasyona tabi olmuş kontrollerin (örneğin bilgisayar sistemlerinin içine konulmuş kontroller gibi) ve manüel kontrollerin bir kombinasyonudur. Bunlara ilaveten manüel kontroller IT’den bağımsız olabilir, IT tarafından üretilen bilgiyi kullanıyor olabilir veya IT’nin ve otomatik kontrollerin etkin bir şekilde fonksiyonda bulunmasını

---

<sup>214</sup> Bilgi teknolojisi (IT), bilginin otomasyon araçları ile çıkarılmasını, işlenmesini, saklanmasını ve iletişimde bulunulmasını kapsar ve kayıt cihazlarını, iletişim sistemlerini, bilgisayar sistemlerini (yazılım donanım parçaları ve veri dahil olmak üzere) ve diğer elektronik cihazlarını içerir.

<sup>215</sup> ISA 315 Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement (UDS 315 İşletmenin ve İşletme Ortamının Anlaşılması ve Maddi Yanlış Beyan Riskinin Değerlendirilmesi), 17. prg., pp.275-276.

izlemek ve istisnaları ele almak ile kısıtlanmış olabilir. IT, işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi ve rapor edilmesi için veya diğer finansal verinin finansal tablolara dahil edilmesinde kullanıldığı zaman, sistemler ve programlar, maddi hesaplar için iddialara tekabül eden ilgili kontrolleri ihtiva eder veya bunlar belki de IT'ye bağlı olan manüel kontrollerin etkin işleyişi için kritik olabilirler. Bir işletmenin manüel ve otomatik kontrolleri, işletmenin IT'yi kullanma karakteri ve karmaşıklığı ile değişebilir.<sup>216</sup>

*Denetçi;*

- *Finansal tablolar için önem arz eden işletmenin operasyonlarındaki ait işlem kategorileri,*
- *Finansal tablolarda bulunan işlemlerin başlatıldığı, kaydedildiği, işleme tabi tutulduğu ve rapor edildiği, hem IT ve hem de manuel sistemlerde ki prosedürler,*
- *Elektronik veya manüel olsun, destekleyici bilgi ve finansal tablolardaki belli hesapların başlatılmaları, kaydedilmeleri, işleme tabi tutulmaları açısından ilgili muhasebe kayıtları,*
- *Bilgi sisteminin, işlem kategorileri haricinde finansal tablolar için önem arz eden olayları ve koşulları nasıl yakaladığı,*
- *Önemli muhasebe tahminleri ve beyanları dâhil olmak üzere, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması için kullanılan finansal raporlama süreci*

*gibi alanlar dâhil olmak üzere finansal raporlama ile ilgili iş süreçlerini de kapsayacak şekilde bilgi sistemleri hakkında bir anlayış elde etmelidir.<sup>217</sup>*

*Bir işletmenin bilgi sistemi, tekrar etmeyen, standart olmayan ve alışılmadık işlemler veya düzeltmeleri de kapsar. Bu tür kayıtlara örneklere, konsolide edici ayarlamalar, ve bir iş kombinasyonu için olan kayıtlar veya elden çıkarma veya aktif hasarı gibi tekrarlamayan tahminler dahildir. Otomasyona tabi prosedürler defteri kebirin tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanıldığı zaman, bu*

---

<sup>216</sup> ISA 315 / 58. prg., p.289.

<sup>217</sup> ISA 315 / 81. prg., pp.292-293.

tür girişler sadece elektronik şekilde mevcut olur ve belki de bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılması ile daha kolay bir şekilde belirlenebilirler.”<sup>218</sup>

330 No’lu UDS’ye göre; “Denetçi, işletmenin bilgi sistemleri tarafından üretilen bilgiyi denetim prosedürlerini uygulamada kullanacaksa, o zaman bu bilginin doğruluğu ve eksiksizliği hakkında denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Örneğin, eğer denetçi denetim prosedürü için, esas analitik prosedürler veya kontrolleri test etmek gibi, işletmenin bilgi sistemlerinin ürettiği finansal olmayan bilgi veya bütçe verisini kullanıyorsa, denetçi bu tür bilginin doğruluğu ve eksiksizliği hakkında denetim kanıtı elde eder.”<sup>219</sup>

BDDT’nin kullanılması elektronik işlemlerin ve hesap dosyalarının daha geniş test edilmesine olanak tanıyabilir. Bu tür teknikler ana elektronik dosyalardan örnek işlemlerin seçilmesi, belirli özellikleri olan işlemlerin sıralanması veya örnek yerine toplam kayıtları test etmek için kullanılabilir.<sup>220</sup>

Belirli kontrolün niteliği, denetim altında olan dönem içinde ilgili zamanlarda kontrolün etkin bir biçimde çalışıp çalışmadığı hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere gereken denetim prosedürü türünü etkiler. Bazı kontroller için, işletim bilgisi belgelendirme tarafından sağlanır. Böyle durumlarda, denetçi işletim bilgisi hakkında denetim kanıtı elde etmek üzere belgeleri incelemeye karar verebilir. Ancak, diğer kontroller için bu tür belgelendirme hazır veya ilgili olmayabilir. Örneğin, yetki ve sorumluluğun verilmesi gibi veya bazı kontrol aktivite türleri için, bir bilgisayar tarafından yapılan kontrol aktiviteleri gibi kontrol ortamında bazı faktörler için işletim belgelendirmesi yoktur. Böyle durumlarda, işletimsel etkinlik ile ilgili denetim kanıtı soruşturmanın, gözlem veya BDDT’lar gibi, diğer denetim prosedürleri ile bir birleşiminden elde edilebilir.<sup>221</sup>

---

<sup>218</sup> ISA 315 / 84. prg., p.293.

<sup>219</sup> ISA 330 The Auditor’s Procedures in Response to Assessed Risks (UDS 330 Tayin Edilen Risklere Cevaben Denetçi Prosedürleri), 13. prg, pp.330-331.

<sup>220</sup> ISA 330 / 19. prg., p.332.

<sup>221</sup> ISA 330 / 30. prg., p.334.

500 No'lu UDS'ye göre; “Denetim prosedürü sırasında işletme tarafından ortaya konulan bir bilgi kullanılırsa, denetçi bu bilginin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında kanıt toplamalıdır. Denetçinin güvenilir denetim kanıtı toplaması için denetim prosedürünün dayandırıldığı bilginin mümkün oldukça eksiksiz ve doğru olması gerekir. Örneğin; satış hacmi kayıtlarına standart fiyatlar uygulanarak yapılan bir gelir denetiminde denetçi fiyat bilgisinin doğruluğuyla satış hacmi verisinin bütünlüğünü ve doğruluğunu göz önünde bulundurur. Kurumun bilgi sistemi tarafından ortaya konan bilginin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında denetim kanıtı toplama işlemi, bu tür bir işlem denetim prosedürünün dâhili bir parçası olduğunda bilgiye uygulanan prosedürle birlikte gerçekleştirilebilir. Diğer durumlarda denetçi, bilginin ortaya konması ve muhafazasının kontrolünü sınavarak bu tür bir bilginin doğruluğu ve bütünlüğü hakkında denetim kanıtı elde edebilir. Ancak, bazı durumlarda denetçi ek denetim prosedürüne gerek olduğuna karar verebilir. Örneğin; bu ek prosedürler bilginin yeniden hesaplanması için BDDT kullanımını içerebilir.”<sup>222</sup>

### 3.1.4.Bilgisayarlı Destekli Denetim Teknikleri

1960'lı yıllardan beri sürekli gelişme gösteren Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-BDDT (Computer Assisted Audit Techniques-CAATs) ile ICL1900 gibi ana bilgisayarların ortaya çıkmasıyla çok sayıda bilginin elektronik olarak saklanması mümkün hale gelmiştir. Böylece veri girişine/elde edilmesine ilişkin metotlar oluşturulmuş, denetim raporlarında, bir dosyanın güvenilirliğinin kanıtlanmasında yararlanılmaya başlanılmıştır.<sup>223</sup>

Denetim kanıtları artan bir şekilde elektronikleşmeye devam ederken, denetçilerinde klasik denetim tekniklerini değiştirmeleri gerekmektedir.<sup>224</sup> Bu gelişmeler doğrultusunda dosya inceleme yazılımları geliştirilmiş ve farklı amaçlarla

<sup>222</sup> ISA 500 Audit Evidence (UDS 500 Denetim Kanıtları), 11.prg., pp.384-385.

<sup>223</sup> INTOSAI, “Elektronik Bilgi İşlem Komitesi Bilişim Teknolojisi Denetim Eğitimi-Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Kurs Notları”, Çeviren: Emine YARAR, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, s.2., www.sayistay.gov.tr, (erişim tarihi:15.01.2011).

<sup>224</sup> MANSUCO, Anthony J. , “Auditing Standard Board Issues SAS No.80”, *The CPA Journal*, Vol.67, March 1997, p.74.

kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler sonucunda BDDT uygulamaları denetimde kullanılan temel araç haline gelmiştir.<sup>225</sup>

BDDT; denetimi yapılan işletmenin muhasebe sistemini bilgisayar imkânlarını kullanarak denetleme sürecidir. Başka bir ifadeyle, denetçilerin şahsi üretkenliklerinin denetim fonksiyonlarıyla birlikte artmasını sağlayan bilgisayar tekniklerine “bilgisayar destekli denetim teknikleri” denilmektedir.<sup>226</sup> Alternatif bir tanımlamada ise “BDDT, denetçi tarafından bilgisayarı, denetim verilerini toplamak ve analiz etmek için bir araç gibi kullanılan teknikler” dir.<sup>227</sup>

BDDT’lerini denetim otomasyonu, denetim yazılımı, görüntülerin karşılaştırılması ve veritabanı analizleri olarak sınıflandırabiliriz. BDDT’nin basit tanımlamaları, avantajları ve dezavantajları Tablo 3.1’de sunulduğu gibidir:

---

<sup>225</sup> AKTOLUN, Oktay, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (CAATs) ile Faaliyet Denetimi”, 2008, s.2, [www.denetim.net](http://www.denetim.net), (erişim tarihi: 02.04.2011).

<sup>226</sup> PAMUKÇU, Ayşe, “Muhasebede Bilgisayar Destekli Denetim Düzeni”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004, s.75.

<sup>227</sup> INTOSAI, “IT Audit Training for INTOSAI-CAATs: Student Notes”, March 2007, p.2.

**Tablo 3.1:** Bilgisayarlı Destekli Denetim Tekniklerinin Avantaj ve Dezavantajları

Teknik	Tanımı	Avantajları	Dezavantajları
Denetim Otomasyonu	<ul style="list-style-type: none"><li>-Uzman Sistemler</li><li>-Müşterinin risk yönetim prosedürlerinin değerlendirilmesi</li><li>-Müşterinin direkt olarak bilgisayar kayıtlarından alınan veriler ile hazırlanan elektronik çalışma kanıtları,</li><li>-Önceden haber veren denetim testleri gibi kullanılan kurumsal ve finansal modellenli programlar</li></ul>	Bu teknikler denetçinin dizüstü bilgisayarı ile direkt olarak işletmenin sistemine bağlandığında yarar sağlar.	Ana bilgisayar olması halinde uygun değildir.
Denetim Yazılımı	Denetçinin, müşterinin dosyalarındaki verilerin okunması için kullanılan, denetim için bilgi sağlayan ve /veya müşteri bilgisayar programları tarafından uygulanan prosedürleri yeniden gerçekleştiren yazılımlar.	<ul style="list-style-type: none"><li>-Çok çeşitli denetim görevlerinin yerine getirilmesi,</li><li>-Uzun dönem ekonomileri,</li><li>-Güncel kayıtların okunması,</li><li>-Büyük ölçekte işlemleri işleyebilir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Kullanabilmek için uygun derecede kabiliyet gerektirir,</li><li>-Başlangıçtaki kurulum maliyetleri yüksek olabilir,</li><li>-Genellikle makineden makineye adaptasyon gerekir.</li></ul>
Görüntülerin Karşılaştırılması	Denetçi tarafından kullanılan, programın son sürümünden elde edilen güvenli bir kopyası ile karşılaştırma yazılımı.	<ul style="list-style-type: none"><li>-Programın son sürümüne dair yüksek derecede kolaylık sağlaması,</li><li>-Özellikle sadece paylaştırılmış yürütülebilir sürümü için uygundur.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Kurulum ve sonuçların yorumlanması için yüksek derecede kabiliyet gerektirmesi,</li><li>-Program yeniden düzenlendiğinde, karşılaştırma yapılan kayıtlarda her şeyin farklılaşmasından dolayı hükümsüz olabilmesi,</li><li>-Çıktıların yorumlanmasının zorluğu ve güncel değişikliklerin dikkate alınmaması,</li><li>-Uygunluk açısından belirli makine tipleri ile sınırlandırılması.</li></ul>
Veritabanı Analizleri	Denetçi tarafından kullanılan, terminaller ve veritabanına bilgi giren kullanıcıların ehliyetleri ile ilişkili hakların sınamma yazılımı.	<ul style="list-style-type: none"><li>-Veritabanı operasyonları ile ilgili detaylandırılmış bilgiler sağlar.</li><li>-Denetçinin veritabanı yönetim sistemine dair bilgisini geliştirir.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Kurulum ve sonuçların yorumlanması için yüksek derecede kabiliyet gerektirmesi,</li><li>-Uygunluk açısından belirli makine tipleri ve de veritabanı yönetim sistemleri ile sınırlı olması,</li><li>-Spesifik ve sınırlı uygulanabilirlik</li></ul>

**Kaynak:** “Guidance Note On CAAT’s” The Chartered Accountant, January, 2004, [http://www.ica.org/resource\\_file/10857p730-737.pdf](http://www.ica.org/resource_file/10857p730-737.pdf), p.735, (erişim tarihi: 18.01.2011).

Etkin, çağdaş ve bilgisayarı bir kara kutu olarak görmeyen denetim yaklaşımı, bilgisayarı dışlamak yerine destek olarak gören yaklaşımdır. Bu yaklaşım, beyaz

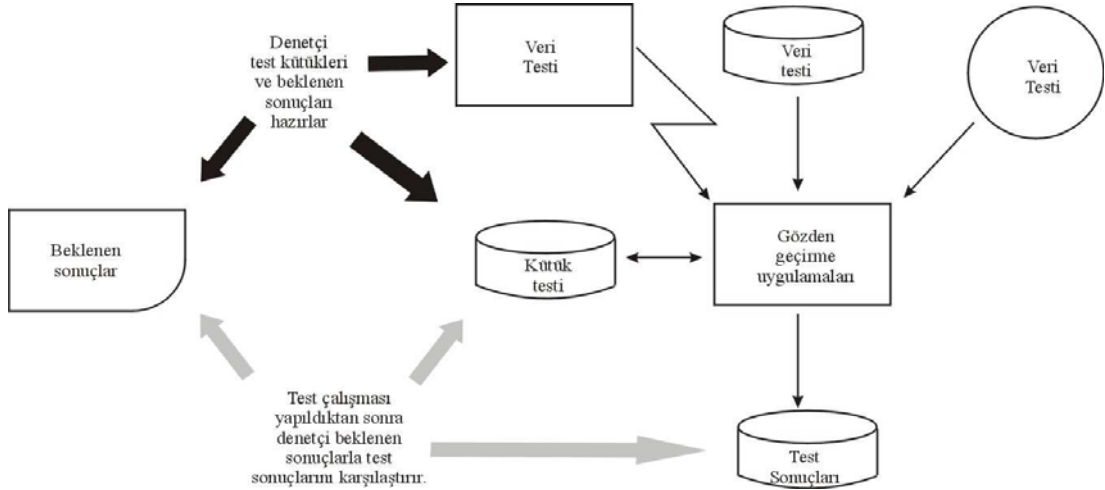
kutu olarak da adlandırılmaktadır. Gerçekten de akılcı olan, her alanda olağanüstü işlevler üstlenebilen bilgisayar teknolojisini denetim sürecinde destek olarak almak, bir araç olarak kullanmaktır. Bu alt başlıkta, denetçinin kontrol testlerinde etkin olarak kullanabileceği yöntemlerden başlıcaları; Veri Testi Tekniği (*Test Data Technique*) Bütünleşik Test Tekniği (*Integrated Test Facility*) ve Paralel Benzetim (*Parallel Simulation*) Tekniği<sup>228</sup> incelenecektir.

### 3.1.4.1. Veri Testi Tekniği

Veri testi tekniği, veri kontrolleri etkinliğini test etmek amacı ile kullanılmaktadır. Veri testleri dizayn edilirken, mümkün olduğunca sistem tarafından yürütülen her türlü işlemin ve buna bağlı olarak ortaya çıkabilecek olası hataların her çeşit ve tüm ihtimallerini içeren işlemlerden oluşturularak hazırlanması gerekmektedir.<sup>229</sup>

Veri Testi tekniği Şekil 3.1’de görsel olarak gösterilmektedir.

**Şekil 3.1:** Veri Testi Tekniği



**Kaynak:** HALL, James A., “Accounting Information Systems”, West Publishing Company, 1995, p.704.

<sup>228</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.170.

<sup>229</sup> ROMNEY, Marshall B. and STEINBART, Paul J., **Accounting Information Systems**, Prentice Hall, 2000, p.389.

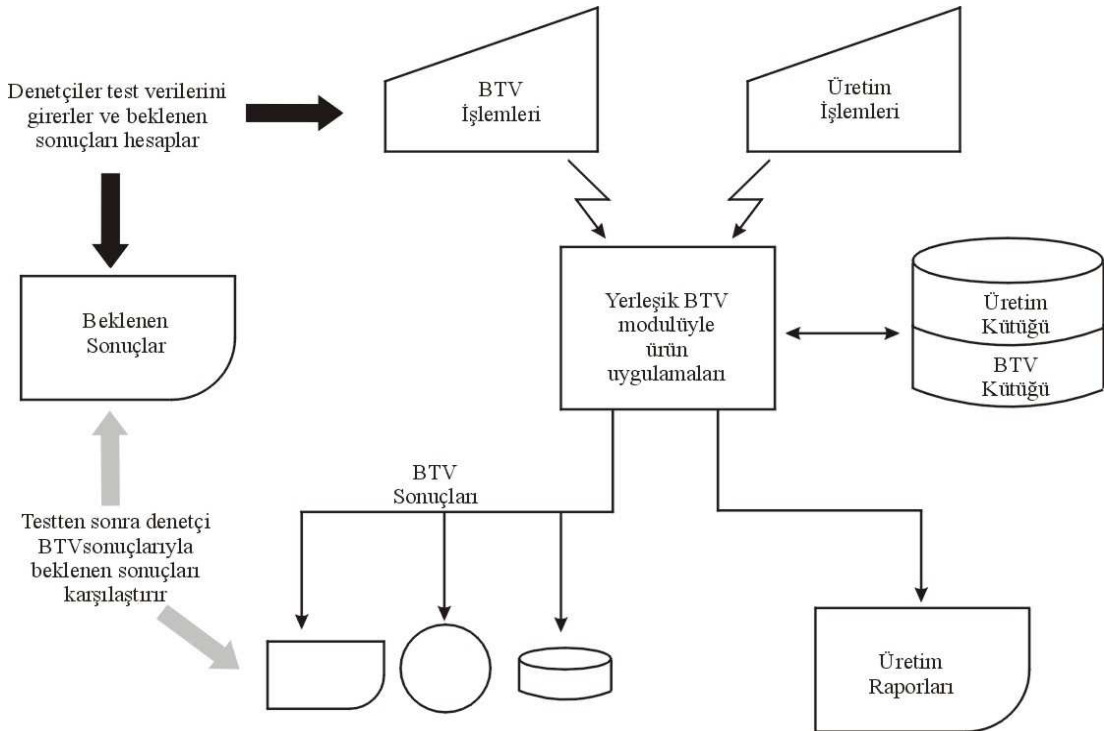
Denetçi, verileri test etmesi sonucunda elde ettiği bilgiler ile daha önce belirlediği beklenen sonuçları karşılaştırarak denetim görüşüne dayanak oluşturmaktadır.

### 3.1.4.2.Bütünleşik Test Tekniği

Bütünleşik test tekniği ile denetçi, işletme uygulama programlarının mantığını ve kontrollerini tüm muhasebe bilgi sistemini içerecek biçimde test edebilir. Veri testinin bir türü olan bu teknikte denetçi hayali kayıtlar oluşturup, bu kayıtları süregelen bir temelde kukla verilerle çalıştırabilir ve testin etkinliği önemli ölçüde artırılmış olur.<sup>230</sup>

Bütünleşik Test tekniği Şekil 3.2’de görsel olarak gösterilmektedir.

Şekil 3.2: Bütünleşik Test Tekniği



**Kaynak:** Hall, a.g.e., s.708.

<sup>230</sup> ERDOĞAN, a.g.b., 1999, s.4.

Denetçi, veri testi tekniğinde denetim yapıldığı süreç için kontrol belirleyebilmesine karşın, denetim dışındaki zamanlarda söz konusu kontrollerin etkili bir biçimde uygulayıp uygulamadığından emin olamamaktadır. Ayrıca bilgi sürecinde, geçerli girdi kontrollerinde veri testi tekniği iyi bir şekilde çalışırken bütünlük çevrimiçi sistemlerde ve karmaşık programlarda etkili değildir. Bu gibi sakıncaların üstesinden gelebilmek için veri testi tekniğinin kapsamı bütünlük test verileri tekniği ile genişletilerek yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere daha etkili ve kapsamlı hale getirilmiştir.<sup>231</sup>

### 3.1.4.3.Paralel Benzetim (Simülasyon) Tekniği

Paralel benzetim (simülasyon) tekniği, bir muhasebe uygulamasında verilerin, denetçinin ve işletmenin programlarında paralel olarak işlenmesi sürecidir. Hem veri testi tekniğinde hem bütünlük test tekniğinde test verileri işletme programı aracılığıyla işlenirken, paralel simülasyon tekniğinde gerçek veriler denetçinin programında işlenir.<sup>232</sup>

Paralel benzetim tekniğinin temel amacı, işletmenin bilgi sistemindeki verilerin hatasız bir şekilde işlenip işlenmediğinin belirlenmesidir ve denetçinin müşteri bilgi sisteminin tamamını veya bir bölümünü kendisi tarafından yeniden yazılması, daha sonra da bu elde edilen sonuçların müşterinin bilgi sisteminden elde edilen sonuçlar ile karşılaştırılması esasına dayanmaktadır.<sup>233</sup>

Denetçi kendi programının çıktıları ile müşteri programının çıktılarını karşılaştırır ve müşterinin programında bulunan kontrol metodlarının güvenilirlik sonuçlarını düzenler.<sup>234</sup>

---

<sup>231</sup> AY, Mustafa, “Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2007, s.129.

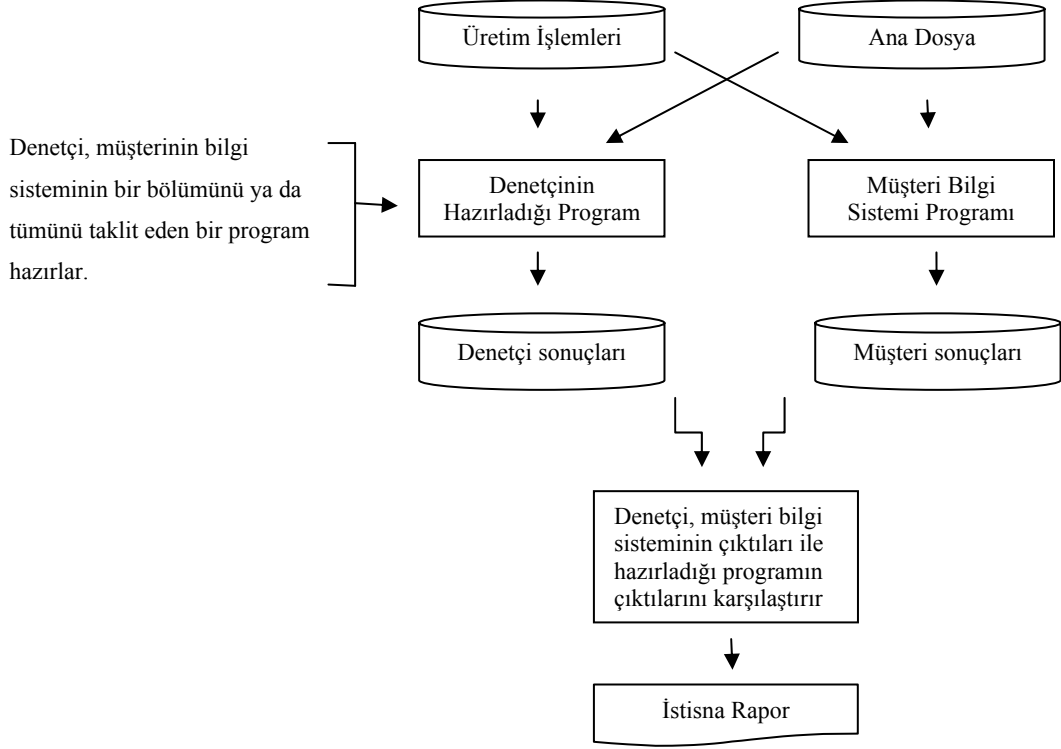
<sup>232</sup> BODNAR, George H., HOPWOOD, William S. and BACON, Allynard, **Accounting Information Systems**, 5th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1993, p.885.

<sup>233</sup> MESSIER, William F., **Auditing and Assurance Services**, 2nd Edition, McGraw-Hill, Boston, 2000, p.255.

<sup>234</sup> KİRACI, Murat, “Bir Bilgisayar Destekli Denetim Tekniği Olarak Paralel Simülasyon Tekniği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:68, 2004, s.145.

Paralel Simulasyon tekniği Şekil3.3'deki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.3:** Paralel Simulasyon Tekniği



**Kaynak:** ARENS, Alvin A., ELDER, J. Randal and BEASLEY, Mark S., **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2006, p.358.

Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri açıklandıktan sonra denetimde uzman sistemler, yapay sinir ağları ve yapay zeka kullanımı irdelenebilir.

### 3.1.5. Denetimde Uzman Sistemler, Yapay Sinir Ağları ve Yapay Zekâ Kullanımı

Bilgisayarlar, bilgi işleme kavramının evrimsel süreç içindeki en uygun ve en son noktasını oluşturmaktadır. Gerçekten de bilgisayar teknolojisiyle birlikte bilgi işlemede bir devrimden söz etmek olanaklıdır. Muhasebe Bilgi Sistemi, Yönetim Bilgi Sistemi ve karar alma olguları teknolojiye bağımsız olarak düşünülemez. Artık sistem yaklaşımı, işlevsel ve kuramsal olarak bilgisayar teknolojisiyle

bütünleşmektedir. Yönetim kararlarının bilgisayar teknolojisinden etkilenişi ve destek alması sistem kavramı içinde ele alındığında karşımıza uzman sistemleri, yapay sinir ağlarını ve yapay zekayı içeren “*Karar Destek Sistemleri*” çıkmaktadır.<sup>235</sup>

Karar Destek Sistemleri (KDS), karar alma sürecinde bilgisayar donanımı ve yazılımı desteğiyle karar alıcının gereksinim duyduğu bilgiyi üreterek sunan ve bu şekilde yönetime karar desteği sağlayan etkileşimli sistemlerdir. Özellikle taktik ve stratejik düzeydeki karmaşık kararlarda KDS kullanımıyla, alınan kararların niteliği önemli ölçüde artmıştır. Bilgisayar donanım ve yazılımında kullanılan ileri teknolojiler bu niteliği daha da arttırmaktadır. Bu süreci etkileyen MBS, uzman sistemler, yapay sinir ağları ve yapay zekâ gibi KDS’ yi kullanmaktadır.<sup>236</sup>

### 3.1.5.1.Uzman Sistemler

Uzman Sistemler (Expert Systems) olarak anılan bilgi tabanlı yazılım sistemleri, belirli bir alanın önde gelen uzmanlarından derlenmiş bilgilere dayanarak düzenlenmiş çok sayıdaki “eğer... ise... dir” biçimindeki kuraldan oluşmaktadır.<sup>237</sup>

Uzman Sistem (US), bellek biriminde sakladığı bilgileri işleyerek, uzmanlık gerektiren sorunlara çözüm önerileri üretebilen bir bilgisayar yazılımıdır. Uzman sistemler, yazılım haline getirilmiş uzman görüşlerinin (çözümlerinin) belirli bir soruna uygulanarak, karar alıcının en iyi kararı almasına yardımcı olmaktadır. Bir US, tipik olarak aşağıda açıklanan beş bileşeni içermektedir:<sup>238</sup>

(a) *Bilgi tabanı*: Veri, bilgi, çeşitli türdeki ilişkiler, kurallar ve özel tip sorunları çözmek için uzmanlarca kullanılan kararları içerir.

(b) *Sonuç çıkarma yazılımı*: Uzmanın/uzmanların mantık sürecinin ve önermelerinin benzetimine dayalı mantık ve akıl yürütme mekanizmalarını içeren program veya programlar bütünüdür.

---

<sup>235</sup> ERDOĞAN, a.g.e., ss.176-178.

<sup>236</sup> a.g.e., ss.179-180.

<sup>237</sup> <http://www.yapay-zeka.org>, (erişim tarihi: 03.04.2011).

<sup>238</sup> ERDOĞAN, a.g.e., ss.180-181.

(c) *Kullanıcı arabirimi*: Bu program, kullanıcının US ile tasarım yapmasını, yaratmasını, günlemesini ve iletişim kurmasını sağlar.

(d) *Açıklama yazılımı*: Kullanıcıya, US' in elde ettiği sonuca ulaşmak için kullandığı mantığı açıl原因 yazılımdır.

(e) *Bilgi yaratma yazılımı*: Bilgi mühendisi ile uzmanın ortak çalışmasıyla bilgi tabanının oluşturulması, bilgi mühendisliği olarak adlandırılmaktadır. Bilgi tabanına bir uzmanın bilgilerini ve deneyimlerini girme olanağı sağlayan program, “bilgi yaratma yazılımı” olarak adlandırılır.

### 3.1.5.2.Yapay Sinir Ağları

Yapay Sinir Ağları (Neural Networks) biyolojik zekânın benzetim kavramını temel almaktadır. Gerçekleştirilen, insan zekânının beyindeki nöronların diğer nöronlara sinyal göndermesiyle etkileşiminden ortaya çıkması kuramına dayanarak, bilgisayar sistemlerinin tasarımında insan beyninin fonksiyonunun taklit edilmesidir.<sup>239</sup>

Yapay Sinir Ağları (YSA)'ların muhasebe ve denetim alanında birçok uygun kullanım alanı vardır. Uygulamadan birkaç örnek verilebilir:<sup>240</sup>

- Mellon Bank'taki Visa ve Mastercard işlemlerinde YSA, kredi kartı hilelerini belirlemede kullanılmakta ve uzman sistemden daha iyi sonuç vermektedir. YSA, deneyimlerle öğrenebildiğinden, bir uzmanca umulamayacak hile olasılıklarını da ortaya koyabilmektedir.

- YSA'lar müşteri işletmenin kazançlarını öngörmeye de kullanılmaktadır. Denetçi bu öngörülerini gerçek sonuçlarla karşılaştırarak bu sonuçların uygunluğu için yargıya varabilir. Öngörölmüş kazançlar, denetçiye müşteri işletmenin başarısının devam edip etmeyeceğini gösterir.

- İç kontrolün zayıf noktalarını araştırmada, denetim kanıtlarını yorumlamada, iflas öngörülerinde bulunmada, ürün maliyetlerini tahmin etmede, satış tahminleri yapmada, kredi riskini tahmin etmede ve birçok muhasebe uygulamasında YSA'lar başarıyla kullanılmaktadır.

<sup>239</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.182.

<sup>240</sup> a.g.e., ss.184-185.

### 3.1.5.3.Yapay Zekâ

Yapay Zekâ (Artificial Intellegence), bilgisayar biliminin, insana özgü olan; dili kullanabilme, öğrenme, akıl yürütme, problem çözme gibi karakteristiklerini bir araya getirerek insan davranışlarını taklit eden, bilgisayar donanım ve yazılım uygulamalarını tasarımıyan dalıdır.<sup>241</sup>

Modern bilgisayarlar, daha çok uzman sistemler olarak adlandırılan programlar ile gündelik yaşamın sorunlarını çözmeye yönelik kullanım alanlarında daha çok yaygınlaşmışlardır. 1970’li yıllarda büyük bilgisayar üreticileri olan Microsoft, Apple, Xerox, IBM gibi şirketler PC (Personal Computer) modeli ile bilgisayarı popüler hale getirmişler ve yaygınlaştırmışlardır.<sup>242</sup>

Genel olarak, Yapay Zekâ’nın amacı; makinaları daha akıllı ve yararlı hale getirmek ile zekânın ne olduğunu anlamaktır.

### 3.1.6.Genelleştirilmiş Denetim Yazılımları

Genelleştirilmiş Denetim Yazılımları (GDY), bilgisayar verilerinin okunması, bilgilerin sınıflandırılması, büyük ölçekli hesaplamalar yapma ve raporlar düzenleme gibi rutin denetim prosedürlerinin kolaylıkla yapılabilmesi için geliştirilmiş yazılımlardır.<sup>243</sup>

Genelleştirilmiş denetim yazılımları, bilgi aktarımlarını ve veri analizlerini içermektedir. Denetçiler bu tekniğin hazırlanmasının zor olduğunu bildikleri halde etkinliğinin üst seviyede olmasından dolayı bu tekniği tercih etmektedirler.<sup>244</sup>

---

<sup>241</sup> ERDOĞAN, a.g.e., s.185.

<sup>242</sup> [http://tr.wikipedia.org/wiki/Yapay\\_zeka](http://tr.wikipedia.org/wiki/Yapay_zeka), (erişim tarihi:11.04.2011).

<sup>243</sup> GARSOMBKE, H. Perin and TABOR, Richard H., “ Factors Explaining the Use of EDP Audit Techniques”, *Journal of Information Systems*, Vol: 1, No 2, 1986, pp.48-66.

<sup>244</sup> BRAUN, Robert L. and HAROLD, Davis E., “Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives”, *Managerial Auditing Journal*, Vol:18, Issue 9, 2003, p.727.

GDY'lerin kullanım alanları;<sup>245</sup>

- *Hesaplamaların Doğrulanması*: Hesaplamaların doğrulanması, hesaplamaların yeniden yapılarak müşterinin hesaplamaları ile karşılaştırılmasıdır. Örnek olarak; alacak hesapları toplamının alınması, gibi.
- *Kayıtların tamlığının, tutarlılığının ve doğruluğunun incelenmesi*: Tüm kayıtların önceden belirlenmiş kriterlere göre taranmasıdır. Örnek olarak; işten ayrılmış çalışanların maaş ödeme kayıtlarının incelenmesi, gibi.
- *Farklı dosyalardaki verilerin karşılaştırılması*: İki veya daha fazla sayıdaki dosyada yer alan bilgilerin mutabık olduğunun belirlenmesidir. Örneğin; satış ve tahsilat bilgilerinden yararlanarak, alacak hesaplarının bakiyesinde iki tarih arasında meydana gelen değişimin karşılaştırılması, gibi.
- *Denetim örnekleminin seçilmesi*: Örnek olarak; doğrulama için tesadüfi olarak alacak hesaplarının seçilmesidir.
- *Doğrulama mektuplarının basılması*: Doğrulama testlerinin yapılması için seçilen örneklerin basılmasıdır. Örneğin; doğrulama yapılacak müşterinin isminin, adresinin ve hesap bakiyesinin basılması, gibi.

Genelleştirilmiş denetim yazılımlarının iki önemli özelliği vardır. İlk avantajı, bu programlar öyle bir şekilde geliştirilmişlerdir ki, çok az EDP (Elektronik Denetim Programı) eğitimi almış personel bile bu programları kullanma konusunda eğitilebilir. İkinci önemli özelliği, genelleştirilmiş programlar ile tekil bir program, geniş kapsamlı görevlere uygulanabilir. Üstelik, bu maliyete maruz kalmadan ya da bireyselleştirilmiş programları, geliştirme sıkıntısı olmadan gerçekleştirilebilir.<sup>246</sup>

Dünyadaki ve ülkemizdeki genel amaçlı denetim yazılımları IDEA, ACL, EDA, Prospector, Sage Sterling, CA Panaudit Plus, Audit System/2 ve CAP'dır. Bunlardan özellikle ülkemizde geliştirilen Bilgisayar Destekli Denetim Programı

<sup>245</sup> SELVİ, Yakup, TÜREL, Ahmet ve ŞENYİĞİT, Bora, "Elektronik Bilgi Ortamında Muhasebe Denetimi", 1.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 21-25 Nisan 2005.

<sup>246</sup> BİLGİN, Şaban, "Bilgisayar Ortamında Bağımsız Denetim ve Bir Araştırma", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2003, s.113.

olan CAP (Computerized Audit Programme) yazılımı daha ayrıntılı incelenecek ve uygulamalı olarak örneklendirilecektir.

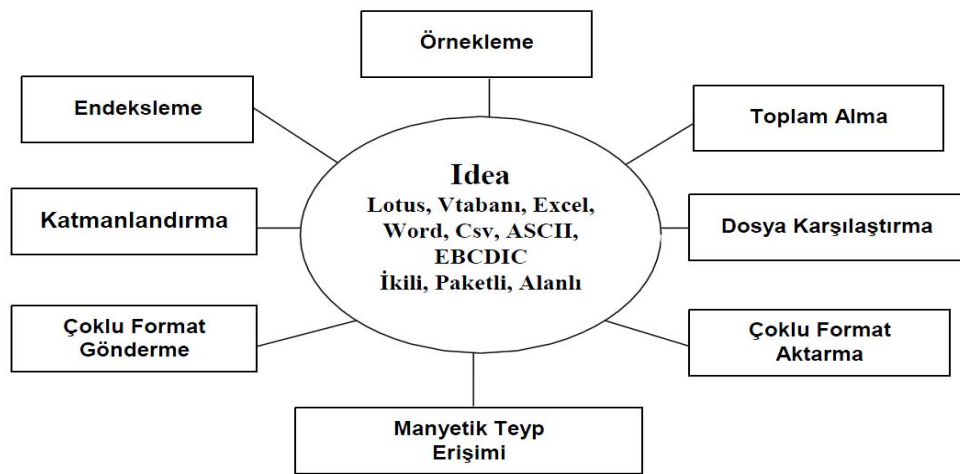
### 3.1.6.1.IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis)

IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis); dünyada Windows tabanına uygun genel amaçlı denetim yazılımlarının ACL ile birlikte iki liderinden biridir. Bu iki yazılım paketlerinin ortak özellikleri şunlardır;<sup>247</sup>

- *Örnekleme*: Katmanlandırma, örneklem seçimi ve analizi; çeşitli örneklem planları (Özellik/Değişken/Parasal birim örnekleme), örnek katmanlandırma ve örnek seçimleri (Tasadüfi, sistematik) sağlanmaktadır.
- *Dizi kontrolü, aralık belirleme ve işlemleri kopyalama,*
- *Toplam alma,*
- *Dosya karşılaştırma,*
- *Farkları Raporlama,*
- *Yeniden hesaplama.*

Söz konusu özellikler Şekil 3.4’deki gibi gösterilebilir.

**Şekil 3.4: IDEA**



**Kaynak:** INTOSAI, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları”, 2000, s.33.

<sup>247</sup> INTOSAI, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları”, 2000, s.31.

IDEA yazılımındaki “Import Assistant” modülü sayesinde hemen hemen her tür kaynaktan;

- Metin (Sabit ve değişken boyutlarda) ve (CSV, DEL) gibi sınırlanmış, ayrılmış dosyalar,
- AS-400, Microsoft Access ya da Excel gibi dosyalar,
- XML, dBASE ya da SAP gibi veritabanları v.b.

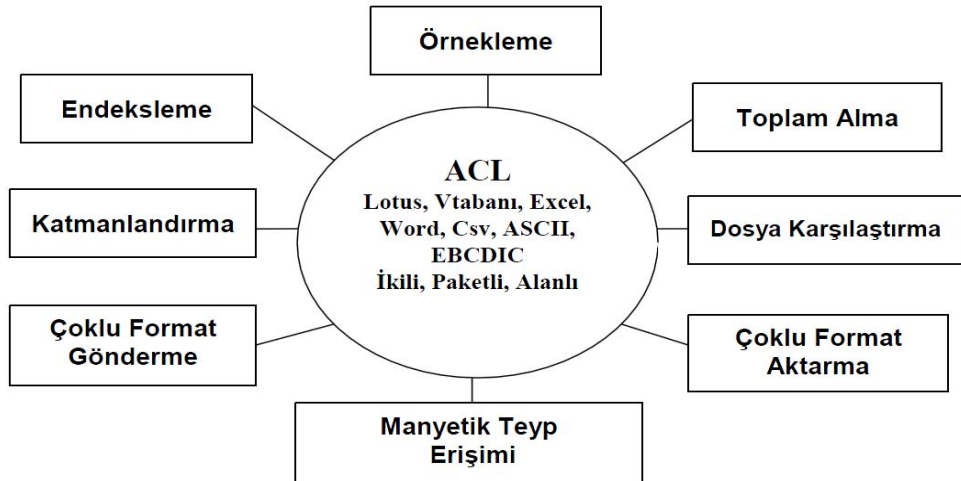
program içine çekilebilmektedir.<sup>248</sup>

### 3.1.6.2.ACL (Audit Command Language)

ACL (Audit Command Language) bir soruşturma aracı olup, verilerin analiz etmek ve denetim raporları oluşturmak amacıyla tasarlanmıştır. ACL, örnekleme ve tekrar hesaplama gibi basit görevleri yerine getirirken aynı zamanda veri soruşturma, veri sınıflandırma, gelişme analizi gibi daha karmaşık görevleri de yerine getirebilir.<sup>249</sup>

ACL’in özellikleri Şekil 3.5’deki gibidir.

Şekil 3.5: ACL



**Kaynak:** INTOSAI, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları”, 2000, s.34.

<sup>248</sup> <http://www.casewareidea.com/products/idea>, (erişim tarihi: 24.01.2011).

<sup>249</sup> AKTOLUN, a.g.s., s.15.

ACL'de IDEA gibi; belleğe erişimi sağlayarak örnekleme, toplam alma, endeksleme, katmanlandırma, dosyaları karşılaştırma, çoklu format gönderme ve alma gibi özelliklere sahiptir.

### **3.1.6.3. EDA (Exploratory Data Analysis)**

EDA (Exploratory Data Analysis) teknikleri finansal denetimde kullanılır. EDA, finansal denetimlerde; mahsup fişleri ve detay testler, v.b. alanlarda inceleme veya diğer veri analizlerini yaparken, bilgi ve destek sağlamak için yaratılmıştır.<sup>250</sup>

Çeşitli yazılım firmaları EDA tekniklerini kullandıkları bilgisayar yazılımları geliştirerek sondaj yöntemi ile veri analizleri yapabilmektedir. EDA yazılımları veri madenciliği ile kullanıcılara anlamlı bilgiler bütünü sunmaktadır.

### **3.1.6.4. Prospector**

Prospector, veri yükleme ve inceleme yazılımıdır. Prospector'un işlevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>251</sup>

- (1) Yazılım yaygın tüm veri ve formatlarını tanır, böylece aktarma ve gönderme olanağı sağlar.
- (2) Bu program öncelikle istisnai rapor hazırlamak için tasarlanmıştır. İnceleme için gereken veriler, bir denklemde yer alan bir dizi kriterden yararlanılarak çıkarılabilir. Seçilen veriler, kullanıcının bilgisayarın için uygun olan en yaygın formatlarda yazılabilir.<sup>252</sup>
- (3) Prospector tamamen Windows yönelimli bir yazılım paketidir.

Prospectorla çıkarılan verilerin IDEA gibi bir yazılım paketinde daha kapsamlı olarak incelenmesi gerekmektedir. Bu araç, bilgisayar destekli denetim

---

<sup>250</sup> AKTOLUN, a.g.s., s.16.

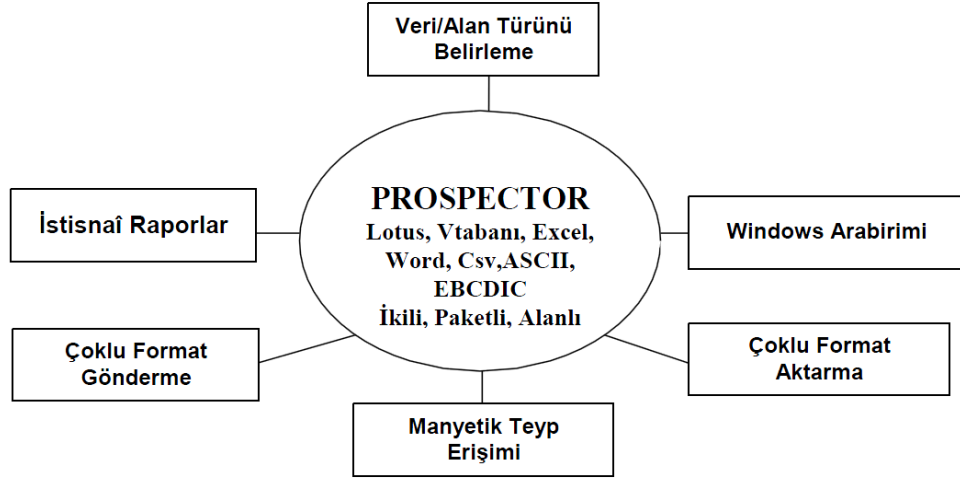
<sup>251</sup> INTOSAI, "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları", 2000, s.35.

<sup>252</sup> SULLIVAN, Jerry, GNOSPLUS, Richard, DEFLIESE, Philip and JEANICKE, Henry, **Montgomery's Auditing**, Wiley, 10th Edition, New York, 1985, p.398.

uzmanı tarafından denetçiye gerekli olan verilerin seçilmiş inceleme yazılımıyla uygun olarak sunulması amacıyla kullanılır.<sup>253</sup>

Prospector'ın özellikleri Şekil 3.6'da gösterilebilir.

**Şekil 3.6:** Prospector



**Kaynak:** INTOSAI, "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları", 2000, s.35.

Prospector belleğe erişimi sağlayarak, çoklu format aktarma ve gönderme, istisnai raporlar üretme gibi özelliklere sahiptir.

### 3.1.6.5. Sage Sterling

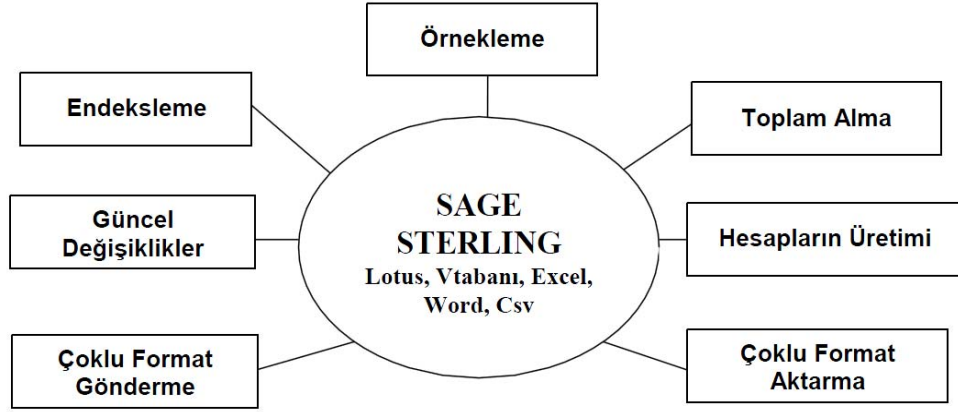
Sage Sterling, daha küçük çapta muhasebe uygulamalarına yönelik olarak tasarlanmış bir dosya inceleme paketidir ve genellikle kişisel bilgisayar tabanlıdır.<sup>254</sup> Denetçi, istisnai raporlar hazırlayabilir, toplam alabilir, örnekleme yapabilir ancak katmanlama yapamaz.

Sage Sterling'in özellikleri Şekil 3.7'de gösterilebilir.

<sup>253</sup> PAMUKÇU, a.g.t., s.110.

<sup>254</sup> INTOSAI, "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları", 2000, s.36.

**Şekil 3.7:** Sage Sterling



**Kaynak:** INTOSAI, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları”, 2000, s.36.

Sage Sterling’in örnekleme, endeksleme, toplam alma, çoklu format aktarma ve gönderme gibi özellikleri vardır.

### 3.1.6.6. CA Panaudit Plus

CA Panaudit Plus, dosya inceleme yazılımı olup, kişisel bilgisayarda ya da ana bilgisayarda işletilebilir. Denetçi; ana bilgisayarda çalışmayı seçerse, yazılım JCL (Job Control Language-İş Kontrol Dili) kodu yaratacaktır ve kişisel bilgisayara çıktı gönderecektir.<sup>255</sup>

CA Panaudit Plus’ın yerine getirdiği denetim fonksiyonları;

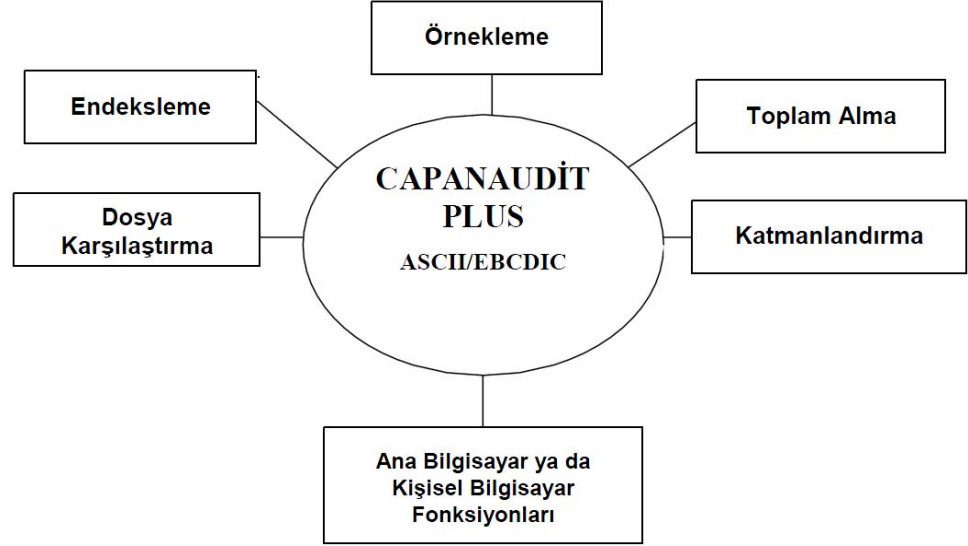
- Toplam alma,
- Örnekleme,
- Katmanlandırma,
- Dosya karşılaştırma,
- Dönemlere ayırma,
- Yazılımın ayrıca belirgin olan İngilizce ifadeleri denklemlere çevirme özelliği

de bulunmaktadır.

<sup>255</sup> INTOSAI, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları”, 2000, s.37.

Capanaudit Plus'ın özellikleri Şekil 3.8'de gösterilebilir.

**Şekil 3.8:** Capanaudit Plus



**Kaynak:** INTOSAI, "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları", 2000, s.37.

Capanaudit Plus ile ana bilgisayar ve kişisel bilgisayarlarda örnekleme, toplam alma, endeksleme, katmanlandırma ve dosya karşılaştırma yapılabilmektedir.

### 3.1.6.7. Audit System/2 (AS2)

AuditSystem/2, iç denetim yazılımıdır. Rehber ve destek şablonu içeren, iç denetim metodolojisinin yürütülmesini destekleyen, bilgisayar tabanlı bir araç setidir. AuditSystem/2, Deloitte Touche Tohmatsu denetim firmasında kullanılan, otomatik olarak çalışma kağıtlarını hazırlayan ve sözleşme dokümantasyonunu sağlayan bir yazılım paketidir. AuditSystem/2 denetim yazılımı aşağıdaki önemli öğeleri içermektedir:<sup>256</sup>

<sup>256</sup>[http://www.deloitte.com/view/en\\_GR/gr/services/enterprise-risk-services/tools/auditsystem2/index.htm](http://www.deloitte.com/view/en_GR/gr/services/enterprise-risk-services/tools/auditsystem2/index.htm), (erişim tarihi:23.03.2011).

- **Belge Yönetimi:** Elektronik “dosyalama” sistemi ile, takip etmeye, düzenlemeye ve kağıt ortamındaki sözleşme dosyalarını içeri çekmeye yardımcı olmayı sağlamaktadır.
- **Akıllı Denetim Desteği:** Denetim sonuçlarınızı takip etmenizi ve raporlamanızı sağlar.
- **Çalışma Kağıdı Hazırlama:** Microsoft Word ve Excel tabanlı, çalışma kağıdı şablonlarının hem bu belgeleri hazırlayan hem de inceleyenlerin ihtiyacına göre özelleştirilmesine yardımcı olmaktadır.
- **Denetim Evreni ve Risk Değerlemesi:** Bir denetim evreni tanımlanması, risk modeli oluşturulmasını, risk modelinin uygulanmasını, öncelikli denetlenecek bölümlerin tespitini, denetimin planlanmasını, denetim bulgularının takip edilmesini, adım adım elektronik olarak destekler.
- **Bilgi Girişi:** Folio teknolojisini kullanarak, rehber ve referanslara online girişi sağlar. İç denetim pakedi için özel rehber, Folio Görüşler’ de iç denetim metodolojisi yer almaktadır

### **3.1.6.8. CAP (Computerized Audit Programme)**

Futurecom firması tarafından geliştirilen bilgisayarlı denetim programı CAP (Computerized Audit Programme), çalışmada örnek uygulama için seçilen denetim yazılım programı olması nedeniyle ayrı bir başlık altında incelenebilir.

## **3.2.BİLGİSAYARLI DENETİM PROGRAMI CAP HAKKINDA GENEL BİLGİLER**

Teknolojik gelişmeler sayesinde, karmaşık hale gelen iş süreçlerinin ve artmış olan işlem hacimlerinin oluşturduğu muhasebe bilgi sisteminin elektronik ortamda kayıt altına alınması sağlanmıştır. Elbette bu kayıtların denetimi, en az kayıt altına almak kadar önem arz etmektedir.

Denetim süreci içerisinde yer alan veriler gittikçe elektronikleşirken, denetçilerin, bu verilerin geçerliliğini, güvenilirliğini ve eksiksizliğini test etmeleri gerekmektedir.<sup>257</sup> Uluslararası ve ulusal düzenlemeler şirketlerin faaliyetlerinin ve muhasebe sistemlerinin denetim ve gözetimini zorunlu hale getirmiştir. Şeffaflık ve gerçek sunum için muhasebe kayıtlarının denetimini iç ve dış denetçiler gerçekleştirmektedir. Denetimlere yönelik ulusal ve uluslararası standartlar mevcuttur.

Geliştirilmekte olan yeni yöntem ve uygulamalar ile denetçilerin analiz yeteneklerini güçlendirerek, çeşitli bilgi ve becerilere sahip olmaları sağlanmaktadır. Böylelikle denetçiler, istenilen sonuçlara daha kısa zamanda ve daha güvenli ulaşabilmektedir. Veri madenciliği ve veri analizi denetçilerin gereksinimi olan analizlerin elektronik ortamda kolaylıkla sağlanabilmesi için sürekli gelişen çalışma alanlarıdır.<sup>258</sup> Artık denetçiler, veri analizi ve veri madenciliğini, geliştirilen yazılımlar aracılığıyla fazla teknik bilgi gerektirmeksizin yapılabilmektedirler.

Teknolojinin tüm olanakları kullanılarak denetim faaliyetlerinde yararlanılabilecek, bilgisayar destekli denetim projesi kapsamında geliştirilen Bilgisayarlı Denetim Programı CAP hakkında ayrıntılı bilgi vermek yerinde olacaktır.

### **3.2.1. Bilgisayarlı Denetim Programı CAP' in Geliştirilmesinin Önemi**

Günümüzde Ülkemizin Avrupa Birliği (AB) sürecinde uluslararası standartlara uyum konusu zorunluluk arz etmektedir. Bu uyumda denetim ve gözetim başta gelen konular arasında yer almaktadır. İşte CAP programı yazılımı, denetim sektörünün vergi kanunlarına uygun, uluslararası muhasebe standartlarını da içeren bilgisayar destekli denetim yöntem ve araçlarına olan gereksinim karşılama yönelik olarak geliştirilen bir denetim programıdır. Bu projenin gerçekleşmesi ile birlikte yapılan denetimlerin, hem tüm verilerin denetimi üzerinden gerçekleşebildiği

<sup>257</sup> TORAMAN, Cengiz, "Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Etkisi", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, 2002, ss.124-136.

<sup>258</sup> [http://www.futurecom.com.tr/bilgisayar\\_destekli\\_denetim.html](http://www.futurecom.com.tr/bilgisayar_destekli_denetim.html), (erişim tarihi: 22.09.2010).

hem tüm muhasebe verilerinin denetlenebildiği (klasik denetim yöntemi örnekleme denetimdir) hem de mevcut durumda yapılan denetimler uluslararası standartlara daha uyumlu olabildiği görülmektedir.

Futurecom firması; geliştirdiği CAP programı için Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)' a başvurmuş ve proje, Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge) projeleri destekleme kapsamında “TÜBİTAK Teknolojik ve Yenilik Destek Programlarına İlişkin Yönetmelik”, 98/10 sayılı “Ar-Ge Yardımına İlişkin Tebliğ” ve “Sanayi Araştırma Teknoloji Geliştirme ve Yenilik Projeleri Uygulama Esasları” çerçevesinde TÜBİTAK tarafından desteklenmeye uygun bulunmuş ve Gebze Organize Sanayi Bölgesi (GOSB) ile Tekfen Endüstri Parkları'nın bir araya gelerek kurdukları GOSB Teknopark teknoloji geliştirme bölgesinde geliştirilmiştir.<sup>259</sup>

CAP denetim programı mevcut uygulamada;

- Yeminli Mali Müşavirler ve şirketleri,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve şirketleri,
- Tüm şirketlerin iç denetim birimleri,
- Bağımsız dış denetim yapan denetim şirketleri,
- Bağımsız denetime tabi olan şirketler,
- Veri analizi ve raporlama araçlarına yoğun olarak ihtiyaç duyan firmalar,
- Risk yönetimi uygulayan firmalar,
- Duyarlılık analizi (sensitivity analysis) uygulayan firmalar,
- Kamu ve özel sektör denetçileri

tarafından kullanılmaktadır.<sup>260</sup>

CAP Türkiye'de geliştirilmiş, ilk ve tek denetim programıdır. Bu yazılımın Türkiye'de geliştirilmiş olmasının en önemli faydası, prosedürlerin ve metodolojik yapının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)'nin yanı sıra VUK dikkate alınarak hazırlanmış

<sup>259</sup> <http://www.futurecom.com.tr/cap.html>, (erişim tarihi: 22.09.2010).

<sup>260</sup> <http://malimusavirim.com/cap.htm>, (erişim tarihi: 11.02.2011).

olmasıdır. Özellikle vergi denetimlerinde diğer yazılımlara kıyasla önemli bir fark yaratmaktadır.

Geliştirilen bilgisayarlı denetim programının temel özellikleri hakkında bilgi verilebilir.

### **3.2.2.Bilgisayarlı Denetim Programı CAP' in Temel Özellikleri**

CAP sunucu / istemci mimarisi üzerinde, çoklu katman yapısı kullanılarak geliştirilmiştir. CAP, üç ana katmandan oluşur. Bunlar sırasıyla; istemci, iş ve veri katmanlarıdır. .NET Framework 2.0 üzerinde geliştirilmiştir. Veri tabanından bağımsız yazılmıştır. Microsoft SQL Server için Veri katmanı bulunmaktadır. Diğer veri tabanları için veri katmanı geliştirimi devam etmektedir. Veri tabanında; müşteriden alınan bilgiler şifreli olarak saklanmaktadır.<sup>261</sup>

Anadolu Bilişim Hizmetleri, 29.04.2011 tarihinde CAP Versiyon 2'nin dağıtımına hazır hale geldiğini ve yeni sürümde ne gibi geliştirmelerin yapıldığını CAP kullanıcılarını bildirmiştir.

CAP' in sahip olduğu birtakım ayırt edici özellikleri bulunmaktadır. Bu özelliklerinden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>262</sup>

*(1) Denetim kalitesini ve hızını arttırmakta, aynı zamanda belirli bir standartlaşmayı getirmektedir.*

CAP ile denetim, Kullanıcıların isteklerine bağlı olarak değil, daha önceden tanımlanmış kıstaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak, bu durum müşteri kullanıcının gereksinim ve beklentilerine göre programın geliştirilmesine ve programa değişikliklerin eklenmesine engel oluşturmamaktadır. Burada önemli olan denetime bir standart getirmiş olmasıdır.

---

<sup>261</sup> <http://www.abh.com.tr/download/abhcap>, (erişim tarihi: 11.02.2011).

<sup>262</sup> <http://www.futurecom.com.tr/cap.html>, (erişim tarihi: 22.09.2010).

(2) *Bilginin güvenliği söz konusudur.*

CAP içerisine alınan bilgilerin, kullanıcılara yetki ataması yapılabildiğinden program yetkisiz kullanıcılar tarafından bu bilgilere erişimi engeller. Şifreleme sistemi vardır.

(3) *Dosya yönetim özelliğine sahiptir.*

Tüm denetimlere ilişkin her türlü dosya (CAP tarafından üretilenlerin yanı sıra, doc, xls, pdf, JPEG vb. gibi tüm dosya türleri) CAP tarafından ilgili konuların altında saklanmaktadır.

(4) *Kullanıcıyı yönlendirme özelliği bulunmaktadır.*

CAP içerisinde kullanıcıların ne yapmaları gerektiğini gösteren prosedürel bir yapı başka bir ifadeyle yönerge bulunmaktadır. Böylece kullanıcılar ne yapmaları gerektiğini ekranda görebilmektedirler.

(5) *Programda, hazır analizler şablon olarak sunulmakta ve analiz kolaylıkla gerçekleştirilmektedir.*

Kullanıcıların yaşlandırma, adet, hareket tablosu vb. gibi bazı işlemleri manuel olarak yapmaları daha fazla zaman alıcı iken, bu işlemler hazır analizler ile çok kısa sürelerde gerçekleştirmektedirler.

(6) *Gelişmiş filtre modülleri bulunmaktadır.*

Gelişmiş filtre modülleri kullanılarak istenilen sayıda filtre, kullanımı çok kolay olan bir menü aracılığıyla yapılabilmektedir.

(7) *Program aracılığıyla istenilen nitelikte ve çeşitte tabloların otomatik bir şekilde oluşturulur.*

Program içerisinde tanımlanan tablolar, otomatik olarak CAP tarafından yapılabilmektedir.

(8) *Kullanım kolaylığı sağlar.*

Denetim sürecinin ve aşamalarının karmaşıklığı ve yoğunluğuna karşın denetim programı olarak geliştirilen CAP' in kullanım kolaylığı bulunmaktadır.

(9) *Çoklu dil seçeneğine sahiptir.*

CAP tüm dillere kolaylıkla çevrilebilecek şekilde tasarlanmış olup, halen Türkçe ve İngilizce versiyonu kullanılmaktadır.

(10) *Tüm programlardan kolaylıkla veri çekebilir.*

CAP; veri çekimi ile ilgili hazır kütüphaneler içermektedir. Bu içeriği sayesinde serbest veri çekimi özelliğine de sahiptir.

(11) *Birden fazla dosya ile işlem yapabilir.*

CAP; birden fazla dosyayı birbirine bağlayarak birçok dosyadan bilgiyi aynı anda elde etme özelliğine sahiptir.

(12) *Senkronizasyon ve birleştirme özelliğine sahiptir.*

CAP kullanıcıları; elde ettikleri bilgileri, CAP içerisinde güvenli bir şekilde ana makineler arasında transfer edebilmektedirler. Bu işlem, makineden makineye veya makineden dosyaya ya da dosyadan makineye şeklinde yapılabilmektedir.

(13) *Mevzuat bilgisi içerir.*

CAP; kullanıcılarının gereksinim duyacakları tüm mevzuat bilgilerini içerisinde barındıran bir yapıya sahiptir.

(14) *İletişim uygulamalarına açıktır.*

CAP içerisinde, forum ve Chat gibi haberleşmeye yönelik uygulamalar mevcuttur.

(15) *Kaliteli ve isteğe bağlı raporlama sunar.*

Temel denetim raporlarının yanı sıra CAP', kullanıcıların isteğine bağlı olarak gereksinimlerine yönelik geliştirilen ve/veya geliştirilecek özel raporlar tanıtılabilmektedir.

(16) *Kullanıcı uygulamaları takip edebilir.*

CAP içerisinde kullanıcıların, hangi gün ve saatlerde neler yaptıklarının kayıtları tutulmaktadır. Kullanıcıların log hareketleri izlenebilmektedir.

(17) *İçerindeki uygulamaların esnek bir yapısı vardır.*

CAP içerisinde; prosedürler, tablolar, hesap planları vb. gibi uygulamaların tamamı istenildiği şekilde yeniden düzenlenebilmektedir.

(18) *Planlama özelliğine sahiptir.*

CAP içerisinde, hangi kullanıcının ne yapması gerektiğine ilişkin planlamalar yapılabilmektedir.

(19) *Yetkilendirme işlemi yapılabilmektedir.*

Yapılacak işlemleri yetkisi olmayan kişiler görüntüleyememektedir. Program üzerinde her butonun yetkilendirmesi ayrı ayrı yapılmaktadır.

(20) *Onay mekanizmasına sahiptir.*

Yapılacak işlemler belirli bir hiyerarşik yapı gözetilerek tanımlanabilmektedir. Böylece hangi işlemlerde kimlerin sorumlu olduğu belirlenmekte ve son onay verilmeden işlem kapatılmamaktadır.

(21) *Geçmiş dönemlere ilişkin bilgiler için bağlantı kurabilir.*

Program aracılığıyla aynı işlemin geçmiş dönem bilgilerine rahatlıkla ulaşılabilir.

(22) *Muavin ve fişler içerisinde hareket serbestliği sağlanır.*

Ekranı getirilen muavinlerden fişlere, fişlerden muavinlere sonsuz sayıda geçiş yapmak olasıdır. Böylece CAP, arınlan bilgilere ulaşılıncaya kadar takip olanağı vermektedir.

(23) *Detaylı analize olanak veren fonksiyonlar içerir.*

CAP içerisinde bulunan birçok fonksiyon ile veriler üzerinde ayrıntılı analizler yapılması olasıdır.

CAP hakkında bilgi verildikten sonra CAP ile denetimin nasıl yapıldığı konusu ayrıntılı bir şekilde incelenebilir.

### **3.3.CAP İLE DENETİM**

Elektronik ortamda kayıt altına alınmış bir işletmenin finansal bilgileri; hata ve hilelerin var olup olmadığı, kayıt sürecinin teknik olarak doğruluğunun tespiti, değerlemelerin kontrolü gibi hususlarda, CAP denetim programı aracılığıyla test edilerek ve bu testler sonucunda oluşturulan çalışma kâğıtları ile denetim sonuçlarına ulaşarak raporlanması sağlanmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde CAP ile denetim uygulaması açıklanırken, “CAP Eğitim Kitapçığı” kaynak olarak kullanılmıştır.<sup>263</sup>

CAP ile denetim süreci ve sürecin aşamalarında yapılan işlemleri sırasıyla incelemek yerinde olacaktır.

#### **3.3.1.Genel Prosedürler**

Program menüsünde “Genel” sekmesi içerisindeki “Müşteri” bölümden denetimi yapılacak firmanın öncelikle “yeni” butonuna basılarak tanımlanması yapılır. Bu tanımlama sırasından; firmanın adı, unvanı, vergi dairesi, telefon, internet

---

<sup>263</sup> CAP Eğitim Kitapçığı, <http://www.futurecom.com.tr/cap.html>, (erişim tarihi: 22.09.2010).

adresi gibi bilgiler girilir. Bu aşamada, en önemlisi “Sektör Hesap Planı” sekmesinde, “7/A, 7/B, Aracı Kurum, Banka, Finansal Kurum, Fon ya da Sigorta” seçimi yapılarak denetimi yapılacak firmanın sektör hesap planının CAP’ tanımlanmasıdır. Genel tanım tamamlandıktan sonra;

- irtibat, önceki müşteri tanımı (eğer firma geçmiş dönemlerde farklı bir unvan ile denetlenmiş ise geçmiş bilgilerine ulaşabilmek için bu sekme kullanılır),
- sözleşme,
- ek özellikler (bu bölüme firmanın sürekli dosyasında bulunması gereken dosyaların eklenebileceği gibi ayrıca manuel olarak da yeni metinler yazıp kaydedilebilir)
- lokasyon (eğer firmanın birden fazla şubelerinde muhasebe kayıt altına alınıyorsa ve bu kayıtlar tek bir ana merkezde şubeler cari hesabında birleştiriliyorsa, her bir şube için tek tek denetimin gerçekleştirilmesi için tanımlanır)

sekmeleri tanımlanır.

CAP’te müşterinin tanımlanması ekranı Şekil 3.9’daki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.9: Müşterinin Tanımlanması**

The screenshot shows a software window titled "Müşteri - Test". The window has a tabbed interface with the following tabs: "Genel Tanım", "Önceki Müşteri Tanımı", "Sözleşme", "Ek Özellikler", and "Lokasyon". The "Genel Tanım" tab is active. The form contains the following fields:

- Adı: Test
- Ünvanı: Test
- Vergi Dairesi: Boğaziçi Kurumlar
- Vergi Numarası: 444 444 4444
- Adres: Büyükdere Cad. No:00 İstanbul
- Sektör Hesap Planı: 7A (highlighted with a red box)
- Müşteri Grup: (empty dropdown)

At the bottom right, there are two buttons: "Kaydet" (Save) and "Kapat" (Close).

### 3.3.2. Denetim Evreni

Firma tanımlaması tamamlandıktan sonra, menüde denetim bölümünden “Denetim Evreni” sekmesine girilerek bul butonuna basılarak tanımlanmış olan firmaların listesinden denetimi yapılacak olan firma seçilerek, denetim ile ilgili tanımlamalara geçilir. Denetim tipi (Türkiye Muhasebe Standartları - TMS, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları -UFRS, Vergi Usul Kanunu-VUK, Sermaye Piyasası Kanunu - SPK vb. gibi) seçimi yapılarak, denetim ve finansal analiz dönemi ve önceki dönemleri tayin edilir.

CAP’te denetim evreninin tanımlanması ekranı Şekil 3.10’daki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 3.10: Denetim Evrenin Tanımlanması

Aynı zamanda bu bölümde denetim prosedürleri seçilerek denetimin hangi prosedürlerin uygulanacağı hususunda karar verilmiş olur. Bir sonraki aşamaya geçildiğinde ise daha önce programa tanımlanması yapılmış olan denetçi ve denetçi

yardımcılarının atanması gerçekleştirilir. Daha sonraki aşamada ise, finansal tablolar tek tek ya da bir bütün olarak ele alındığında, tabloların kullanıcılarının alacakları kararları etkileyen önemlilik derecesi iki düzeyde; planlanan önemlilik (bütün finansal tablolar düzeyinde) ve kabul edilebilir hata payı (tek tek veya ilişkili hesaplar düzeyinde) şeklinde tanımlanabilir. CAP, öneri niteliğinde belirli kıstaslara göre önemlilik düzeylerini hata (default) olarak vermektedir.

### 3.3.3. Veri Çekimi

Denetim evreni sekmesinde, denetim dosyasının oluşturulmasından sonra CAP' in içine veri çekilmesi aşamasına geçilir. Denetim veri çekimi sekmesinden girildiğinde firma adı ve denetim dönemi seçilerek karşımıza gelecek olan genel veri bölümünden *“Hesap planı, muavin, cari hesap, dövizli cari hesap, sabit kıymet”* ve serbest veri bölümünden tanımlanan her türlü veri program içerisine çekilebilmektedir.

CAP içerisine veri çekimi ekranı Şekil 3.11'deki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.11:** CAP İçerisine Veri Çekimi

Çekilecek veri (data) hangi bölüme ait ise o bölümün veri transfer fonksiyonundan işlem yapılır ve hangi muhasebe programından veri alınmış ise o programın kütüphanesi (dll) seçilir. Programın içine çekilecek veri tek bir dosyadan oluşabileceği gibi parçalar halinde arka arkaya sıra takip edilerek de çekilebilmektedir.

### **3.3.3.1.Hesap Planı Çekimi**

Hesap planı oluşturmanın en kolay yolu firmalardan Excel ortamında mizan almaktır. Alınan Excel formatındaki mizanının rapor başlığını silerek, farklı kaydet seçeneğini kullanarak Text (Tab Delimited), Metin (Sekmeyle Ayrılmış), CSV (Comma Delimited), CSV (Virgülle Ayrılmış) seçeneklerden biri ile dosyayı kaydedilir. Denetim veri çekimi ekranında yer alan hesap planı bölümünde HESAPPLANITEXT\_ESLESTIRME dll' ini seçilir ve mevcut kolonlar ile standart kolonların eşleştirmesi yapılır.

### **3.3.3.2.Muavin Çekimi**

Günümüzde, tüm şirketler muhasebe işlemlerini bilgisayar ortamında muhasebe paket programları aracılığıyla kayıt altına almaktadırlar. Bu programların tamamı, tutulması gereken zorunlu yasal defterlerdeki kayıtları içeren muavin raporu hazırlamaktadır. Bilgisayar ortamında muhasebe programlarından alınan muavin raporlar, muavin bölümünden CAP içerisine çekilir. Muavin alınacak muhasebe programından ne şekilde veri dışarı aktarılacağına ilişkin yardımcı program görüntüleri belli başlı muhasebe programları için CAP' in içinde yer almaktadır.

CAP içerisine muavin verisinin çekimi ekranı Şekil 3.12'deki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.12:** CAP İçerisine Muavin Verisinin Çekimi

### 3.3.3.3. Döviz Kur Bilgilerinin Çekimi

Menüdeki “finansal araçlar” bölümdeki kur bilgileri sekmesi seçildikten sonra belirlenen tarihler arasındaki kur bilgileri program içine internet bağlantısı aracılığıyla temin edilir.

CAP’te döviz kur bilgilerinin çekim ekranı Şekil 3.13’deki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.13:** Döviz Kur Bilgilerinin Çekimi

Denetim çalışmalarına zemin oluşturacak verilerin (mizan, muavin, sabit kıymetler tablosu vb. gibi) CAP içine çekimi tamamlandıktan sonra denetim sürecine

geçilebilmektedir. Ancak, öncelikle kodların çalışır durumda olması ve gerekli prosedürlerin tam anlamıyla yapılandırılmış olması gerekir.

### **3.3.4. Prosedürel ve Metodolojik Yapı**

CAP' in içerisinde prosedürel ve metodolojik bir yapı bulunmaktadır. Bu prosedürler ve metodolojik yapı, denetçiye bir yol haritası sunmakta ve denetçinin, denetim şirketi tarafından standardize edilmiş bir denetim yürütmesini sağlamaktadır.

Metodoloji bölümü, hesap planındaki hesap kodlarının ne anlama geldiğini, metodolojik olarak işleyişini, denetimin amacını ve denetimin hedeflerini açıklayarak yardımcı olur.

Prosedürler<sup>264</sup> ise, önder tablo<sup>265</sup> üzerinde incelenecek hesabın iç kontrol, analiz inceleme ve detay testler sırasıyla ekrana gelmektedir. Denetçi prosedürleri sırasıyla uygularken, anlayamadığı ya da hatırlatıcı olması konusunda metodolojilerden kolayca destek alabilmektedir. Metodoloji, prosedürlerde sorulma isteneni anlamada yardımcı olmakta ve kolayca cevaplanmasını sağlamaktadır. Ayrıca CAP içerisinde sadece hesap kodları için değil, her bir prosedür bazında metodoloji oluşturmak olasıdır.

### **3.3.5. Denetim Süreci ve Aşamaları**

CAP ile denetim sürecine başlanabilmesi elbette gerekli verilerin, firmanın finansal kayıtlarının tutulduğu bilgisayar ortamında muhasebe programında sağlıklı ve doğru bir şekilde elde edilmesi ile mümkün olabilecektir. Denetimi gerçekleştirilecek döneme ait verilerin CAP programının içine çekilmeden önce, veri dosyasının içine girilip görsel bir kontrolü yapılarak teknik bir hatanın en baştan fark edilip tedbirinin alınmasına imkân sağlayacaktır.

---

<sup>264</sup> Prosedür: Fransızca *procédure* ; “yargılama usulü, yargılama evreleri” anlamına gelmekte, dilimizde ise “bir amaca ulaşmak için tutulan yol ve yöntem” anlamında kullanılmaktadır.

<sup>265</sup> Önder Tablo; CAP programı tarafından tanımlanmış olup, denetim prosedürlerinin ve metodolojinin takibi, hesapların borç, alacak ve bakiyelerinin görüldüğü, hesapların gruplar halinde gösterildiği, çalışma kâğıtlarına erişimin sağlandığı tablolardır.

Verinin doğruluğu teyit edildikten ve CAP içerisine çekildikten sonra “Denetim İşlemi” sekmesine girilerek denetim sürecine geçilmiş olunmaktadır.

### **3.3.5.1. Denetim Sürecine Giriş**

Denetim yapılacak firma seçildikten sonra açılan pencerede muavin butonuna basılarak içeri çekmiş olunan firmanın denetimi yapılacak döneme ait muavini “*bul*” butonu ile getirilir. Muavin üzerinde filtre modülleri aracılığıyla muavin içindeki açılış fişleri, kapanış fişleri, kur farkı gelir ve giderlerinin kayıt edildiği fişler belirlenir ve “*fiş*” ikonundan her biri tek tek filtrelenerek ve seçilerek “*açılış, kapanış ve döviz değerlendirme*” olarak atanır. Daha sonra dövizli hesapların filtreleme yolu ile belirlenmesinden sonra “*döviz*” ikonundan seçilen fişler, döviz birimi seçilerek hesaplamada baz alınacak döviz türü (döviz alış, döviz satış, efektif alış ve efektif satış) atanır.

Denetim işleminin bir sonraki sekmesi, denetimin planlamasıdır.

### **3.3.5.2. Denetimin Planlanması**

Denetimin planlaması, beş sekmedeki işlemlerin tamamlanmasıyla gerçekleştirilir. Birinci sekmede, öncelikle denetçinin belirleyeceği önemlilik planlaması yapılır. Ardından geçilen “*hesap grubu riski*” sekmesinde, hangi hesap gruplarının denetleneceği seçilmektedir. İşaretlenen gruplar denetime tabi tutulacak ve seçilmeyen gruplar ise denetim dışı bırakılacaktır. Bir sonraki sekmede “*hesap kodu riski*” belirlenir ve bu da bir önceki sekmeden seçilen hesap gruplarına ait hesap kodlarının denetime dâhil edilecek olanların seçimi ile gerçekleştirilmektedir. Böylece denetçi hangi hesap gruplarındaki hangi hesap kodlarının denetleneceği hususunda karar verici olmakta ve denetime yön vermektedir.

Devam eden dördüncü sekmede ise, yapılacak olan denetime ilişkin belirlenmiş olan denetim prosedürlerinin seçimi aşamasıdır. “*Ana Konu, İç kontrol,*

*Analiz İnceleme ve Detay Testler, Risk, Şirket Bilgileri*” prosedürlerinden seçilecek olan prosedürler denetime dâhil olacaktır. Denetimin gidişatına göre tekrar bu bölümden prosedür ataması yapılabilmektedir.

Denetim planlamasının beşinci ve son sekmesinde ise, seçilen prosedürler daha önce tanımlanmış olan denetçilere dağıtım işlemi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

### **3.3.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi**

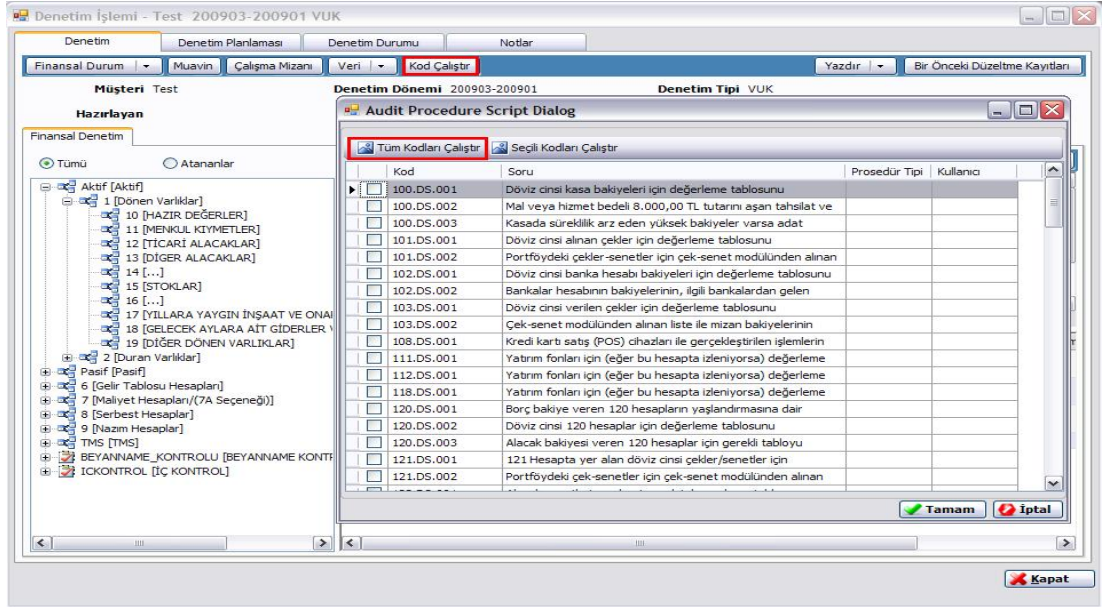
Denetimin planlaması tamamlandıktan ve denetçilere denetim prosedürleri atandıktan sonra, denetçi denetim prosedürlerini ister seçtiği kodları, ister tüm kodları çalıştırarak denetim programının yürütülmesine geçilebilmektedir.

CAP içinde denetçilere kolaylık ve de zaman kazandırmak için bazı standart çalışmalar otomatik hale getirilmiştir. Bu çalışmalar arasında en önemlilerinden birisi hiç kuşkusuz denetim görüşünü belirlemede temel unsur olan çalışma kağıtlarının oluşturulması ve denetçi tarafından oluşturulacak formların otomatik olarak oluşturulmasıdır. Bu formlarda belirli bölümler manuel olarak denetçi tarafından doldurulurken, buna karşılık diğer kısmı CAP tarafından otomatik olarak yapılmaktadır.

Açılış fişi, kur farkı fişleri ve dövizli hesapların tespiti ve döviz tipleri atandıktan sonra “kod çalıştır” ekranına geçilerek ister belirlenen kodlar, istenirse tüm kodlar çalıştırılır.

CAP’te kodların çalıştırılması ekranı Şekil 3.14’deki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 3.14: Kodların Çalıştırılması

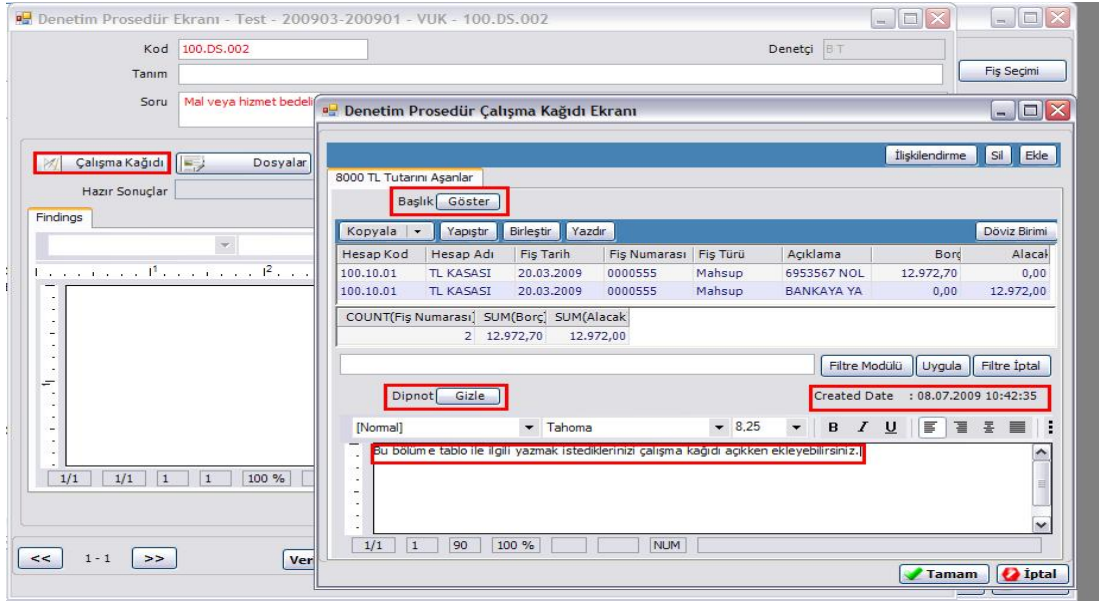


Kodların çalıştırılması tamamlandıktan sonra kod bölümünde yazan ilgili prosedür kodun içerisine yerleştirilmektedir. Bunları görüntülemek için ilgili prosedürün içerisine girilir ve çalışma kâğıdı butonuna basılarak çalışma kâğıdı ekrana getirilir.

Otomatik çalışmanın sonucu ekranda belirecektir. Eğer bu bölümde çalışma kâğıdına eklenmek istenen notlar varsa denetçi tarafından ayrıca manuel olarak girilebilmektedir.

CAP'te çalışma kâğıdının hazırlanması ekranı Şekil 3.15'deki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.15: Çalışma Kâğıdının Hazırlanması**



### 3.3.5.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

CAP ile denetim tamamlandıktan sonra program içerisinde hazırlanmış olan çalışma kâğıtları, denetim sonucunun raporlanmasına ışık tutmaktadır. Denetçi, CAP ile incelenmiş finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını vb. gibi hususları düzenleyeceği denetim raporu ile ilgililere sunmaktadır.

## 3.4. CAP İLE DENETİME İLİŞKİN BİR UYGULAMA

CAP ile denetim uygulaması için bir üretim işletmesinin dönem sonu muhasebe verileri örnek olarak seçilmiştir. Örnek olarak seçilen işletmenin gerçek unvanı değiştirilerek verilmiştir.

### 3.4.1.Şirkete İlişkin Genel Bilgiler

CAP ile denetim uygulaması için bir üretim işletmesi seçilmiştir.

TRMN Elektronik Cihaz Kutuları San. ve Tic. Ltd. Şti.<sup>266</sup>'nin faaliyet konusu; plastik, mekanik, elektromekanik, elektronik ve elektroteknik cihaz kutuları, pano ve endüstriyel dolap üretimi, elektronik, elektroteknik, yardımcı malzemelerin alımı, satımı, ithali ve ihracını yapmak, her çeşit elektrik, elektromekanik, mekanik kullanımlı endüstriyel amaçlı cihaz ve teçhizatların tasarımı, üretimi, montajı, bu ünitelerin teknik danışmanlık ve servis hizmetlerini yapmaktır.

2006 yılında kurulmuş olan şirket Tuzla Organize Sanayi bölgesinde faaliyet göstermektedir. Ulusal ve uluslararası firmalar ile sözleşme yapılarak, sipariş maliyet sistemi ile üretim yapılmaktadır. Şirket faaliyet kolunda az sayıda firma ile rekabet içerisinde.

### **3.4.2.CAP Denetim Programı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma**

TRMN Elektronik Cihaz Kutuları San. ve Tic. Ltd. Şti'nde, CAP denetim programı ile gerçekleştirilecek uygulamanın amacı, kısıtları, verilerin program içerisine çekilerek denetim gerçekleştirilmesi ve elde edilen bulguların değerlendirilmesi açıklanmaya çalışılacaktır.

#### **3.4.2.1.Araştırmanın Amacı ve Kapsamı**

Çalışmanın amacı, muhasebe denetiminde, elektronik ortamda kayıt altına alınmış olan verilerin, CAP denetim programının içerisine çekilerek denetimin elektronik ortamda gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Bu sayede muhasebe denetiminin elektronik ortamda bilgisayarlı denetim programı ile gerçekleştirerek, zamanı tasarruflu kullanıp, denetimde standardizasyon sağlayıp, denetim prosedürleri uygulanması sonucunda, daha gerçekçi denetim kanıtları elde ederek, denetim raporuna esas teşkil edecek çalışma kâğıtları hazırlamaktır.

---

<sup>266</sup> Örnek olarak seçilen işletme isminin gizli tutulmasını ve açıklanmamasını beyan ettiğinden bu çalışmada gerçek unvanı değiştirilerek verilmiştir.

Çalışma, uygulama örneği olarak seçilen bir firmanın, LOGO bilgisayarlı muhasebe programında tutulan gerçek verilerinin text ortamında CAP'in içerisinde dâhil edilerek denetiminin gerçekleştirilmesini kapsamaktadır.

#### **3.4.2.2.Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklemi**

Araştırmanın ana kütlesi muhasebe denetimi gerçekleştirilen tüm işletmelerdir. TRMN işletmesi araştırma için örnek olarak seçilmiştir. Örnek uygulama için TRMN işletmesinin finansal verileri temin edilmiştir.

#### **3.4.2.3.Araştırmanın Dönemi ve Kısıtları**

TRMN Elektronik Cihaz Kutuları Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 01.01.2010-31.12.2010 dönemine ait verileri uygulama dönemi olarak seçilmiştir. Açılış bakiyeleri, önceki dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile karşılaştırılıp teyit edilmiştir. Önceki dönem kapanış bakiyelerinin doğruluğu kabul edilmiş, geçmiş dönemden gelen hatalar uygulama sırasında göz ardı edilmiştir.

Çalışmada, uygulanan tüm denetim prosedürleri, elde edilen sonuçlar ve neticesinde hazırlanan çalışma kâğıtlarının tamamına kapsamlı olması nedeniyle yer verilmemiştir. Sadece birkaç örnek ile yetinilmiştir.

#### **3.4.2.4. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi**

Çalışmanın bu bölümünde; denetime hazırlık, denetimin planlanması, yürütülmesi, tamamlanması ve raporlanması aşamaları ve bulguları değerlendirilecektir.

##### **3.4.2.4.1. Denetime Hazırlık Aşaması Bulguları**

Şirketin elektronik ortamda kayıt altına alınmış finansal verilerinin CAP programı içerisine taşınması ile denetimde ilk aşama gerçekleştirilmiş olmaktadır. Şirketin kullanmış olduğu bilgisayar ortamındaki muhasebe programı aracılığıyla

oluşturulmuş olan ham verilerden en önemlisi kuşkusuz günlük deftere yapılan yevmiye kayıtlarıdır. Bu kayıtlar, işletmenin incelenecek dönem içerisindeki tüm işlemlerinin eksiksiz olarak yer aldığı işletme yöneticilerinin beyanları doğrultusunda kabul edilmiş ve denetim bu kayıtlar üzerinden gerçekleştirilmiştir.

CAP’te TRMN şirketinin müşteri olarak tanımlanması ekranı Şekil 3.16’daki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.16:** TRMN Şirketinin Tanımlanması

The screenshot displays the 'Müşteri - Yeni' (New Customer) form within the CAP (Computerized Audit Program) application. The form is populated with the following information:

- Adı:** TRMN
- Ünvanı:** TRMN Elektronik Çizim Kütüphane Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi
- Genel Tanım:** İrsbat | Önceki Müşteri Tanım | Sözlüme | Ek Özellikler | Process / Location / Unit
- Vergi Dairesi:** (Empty)
- Vergi Numarası:** (Empty)
- Adres:** (Empty)
- Telefon Numarası:** (Empty)
- Fax:** (Empty)
- İnternet Adresi:** (Empty)
- E-posta:** (Empty)
- Bölge:** (Empty)
- Sektör Hesap Planı:** 28
- Müşteri Grup:** (Empty)

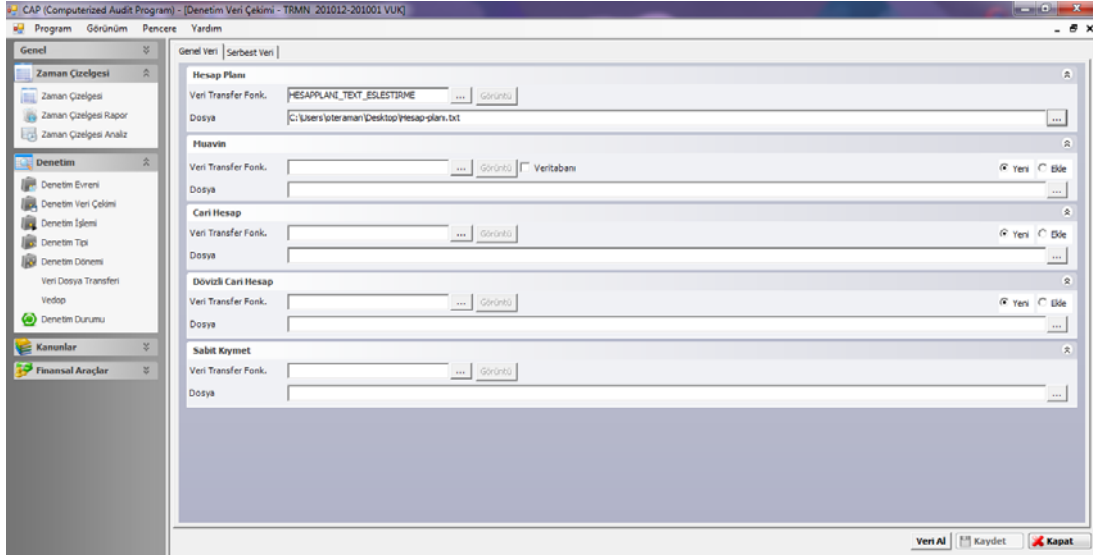
The interface includes a sidebar menu on the left with options like 'Genel', 'Müşteri Grup', 'Kullanıcı', 'Görev', 'Zaman Çizelgesi', 'Prosedür Tanımı', 'Risk', 'Denetim', 'Özet Tablolar', 'Kamular', 'Finansal Araçlar', and 'Ayarlar'. The status bar at the bottom shows 'Admin Admin Admin', 'http://localhost:9999', and 'Release Version=1.2.3735.17716'.

İşletmenin “Müşteri” bölümünde bilgilerinin kaydedilmesinden sonra, “Denetim Evreni”, denetim ve finansal analiz yapılacak dönem ve denetime katılacak denetçilerin belirlenmesi aşaması tamamlanmaktadır.

Muavinlerde bulunan yevmiye kayıtlarının Tekdüzen Hesap Planı’ndaki hesap kodlarıyla eşleştirilip Çalışma Mizanı’nın oluşturulması için, işletmenin Excel formatında hazırlanmış olan ve açılmış olan tüm alt hesaplar dâhil, “Hesap Kodu” ve “Hesap Adı” kolonları, “Denetim Veri Çekimi”, Genel Veri sekmesinde “Hesap Planı” bölümünden, veri transferi fonksiyonu ile “HESAPLANI TEXT ESLESTİRME” seçilerek CAP içerisine çekilmiştir.

TRMN şirketinin hesap planı verisinin CAP içerisine çekilmesi ekranı Şekil 3.17'deki gibi görselleştirilebilir.

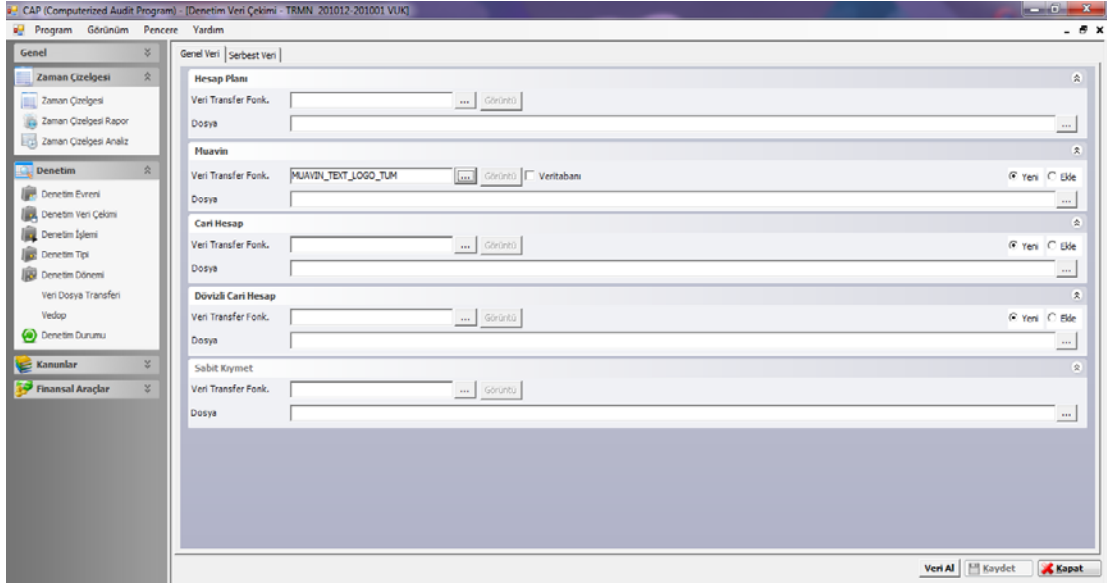
**Şekil 3.17:** TRMN Şirketinin Hesap Planı Verisinin Çekilmesi



Ardından işletmenin muhasebe yetkililerinin, bilgisayarlı muhasebe programlarından dışarıya “Text” formatında aktarılan muavinler, “Denetim Veri Çekimi”, Genel Veri sekmesinde “Muavin” bölümünden veri transferi fonksiyonundan uygun .dll seçilerek program içerisine muavinler çekilmiştir.

TRMN şirketinin muavin verisinin CAP içerisine çekilmesi ekranı Şekil 3.18'deki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 3.18: TRMN Şirketinin Muavin Verisinin Çekilmesi



Denetim işlemine geçildiğinde, Muavin sekmesinde, “Bul” butonuna basılarak tüm muavinler ekrana getirilir ve “Açıklama” kolonundan filtrelenerek, “Açılış Fişi”, eğer maliyet hesapları ve Gelir Tablosu hesapları kapatılmış ise “Kapanış Fişi”, hesaplanmış olan kur farkı kayıtlarını “Döviz Değerleme” olarak fiş atamaları yapılmıştır.

CAP içerisine çekilen TRMN şirketinin muavin verisinde fişlerin atanması ekranı Şekil 3.19’daki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 3.19: Fişlerin Atanması

Kayıt No	Kabir	Hesap Kodu	Hesap Adı	Fig Tarihi	Fig Numarası	Fig Türü	Açıklama	Dönem	Bakiye Çıktar	Kolon	Fişler Detayları	Kara Hesap	Döviz	Fig	Rapor
1	100	100.01.01	TURK LIRASI KASASI	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	20.521,10	0,00	20.521,10	20.521,10				
586	102	102.01.01	YAPI KREDİ BANKASI SİTEY	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	1.915,68	0,00	1.915,68	1.915,68				
2704	102	102.01.06	GARANTI BANKASI DES SAN	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	954,86	0,00	954,86	954,86				
3498	102	102.01.07	VAKIFBANK İHES SR. BANK	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	110,92	0,00	110,92	110,92				
3514	102	102.01.08	VAKIFBANK İHESÇU DÜLLÜ	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	0,45	0,00	0,45	0,45				
3523	102	102.01.11	ZIRAAT BANKASI KIBAKGAL	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	8,41	0,00	8,41	8,41				
3524	102	102.01.12	İŞ BANKASI DUDULLU SANA	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	14.654,33	0,00	14.654,33	14.654,33				
4207	102	102.02.01	YAPI KREDİ BANKASI SİTEY	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	12,48	0,00	12,48	12,48				
4302	102	102.02.08	GARANTI BANKASI DES SAN	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	9,05	0,00	9,05	9,05				
4324	102	102.02.12	HALKBANK ELMADAĞ ŞB 75	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	93,68	0,00	93,68	93,68				
4322	102	102.02.14	ZIRAAT BANKASI KIBAKGAL	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	3,76	0,00	3,76	3,76				
4317	102	102.02.15	İŞ BANKASI DUDULLU SANA	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	21,03	0,00	21,03	21,03				
4251	102	102.03.01	YAPI KREDİ BANKASI SİTEY	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	865,01	0,00	865,01	865,01				
4417	102	102.03.03	YAPI KREDİ BANKASI SİTEY	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	2.714,85	0,00	2.714,85	2.714,85				
4466	102	102.03.07	GARANTI BANKASI DES SAN	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	8.114,91	0,00	8.114,91	8.114,91				
4488	102	102.03.10	HALKBANK ELMADAĞ ŞB. 75	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	2.011,80	0,00	2.011,80	2.011,80				
4496	102	102.03.13	İŞ BANKASI DUDULLU SANA	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	413,61	0,00	413,61	413,61				
4518	102	102.06.01	VAKIFBANK VADELI DÖVİZ	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	158.607,11	0,00	158.607,11	158.607,11				
4710	120	120.01.A00100	AKOŞLUK DÖVİZ SAN. TIC.	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	82.546,75	0,00	82.546,75	82.546,75				
4716	120	120.01.A00400	ALDİM TELEKOM.ELK.VE SE	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	16.192,28	0,00	16.192,28	16.192,28				
4771	120	120.01.B00003	BAKON END.KONTROL.ŞİS	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	9.436,32	0,00	9.436,32	9.436,32				
4788	120	120.01.B00111	BERKEL DİŞ TİCARET LTD.Ş	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	1.680,79	0,00	1.680,79	1.680,79				
4794	120	120.01.D00006	DİNAHİK İZİ LTD.ŞTİ.	01.01.2010	00000001	Açılış	2009 YILI DEVİR B	14,24	0,00	14,24	14,24				
SUM(Borç)								SUM(Alacak)	SUM(Tutar)						
7.219.317,6								7.219.317,6	10.437.575,9						

Yine filtre modülleri sayesinde dövizli kayıtlar ekrana getirilerek, Döviz Birimi ve Döviz Türü atanmıştır. Çalışma Mizanı sekmesinde “Hesaplama” ikonuna basılarak, muavinlerden elde edilen verilerin, Hesap Planı’ndaki hesap kodlarıyla eşleştirilerek mizanın oluşması sağlanmıştır.

CAP içerisinde çekilen TRMN şirketinin çalışma mizanı ekranı Şekil 3.20’deki gibi görselleştirilebilir.

**Şekil 3.20: TRMN Şirketi Çalışma Mizanı**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak	Borç Bakiye	Alacak Bakiye	Düzeltme Borç	Düzeltme Alacak	Düzeltmiş Borç Bakiye	Düzeltmiş Alacak Bakiye
100	100.01 HAVAT KASASI	243.082,20	236.230,39	6.851,81	0,00	0,00	0,00	6.851,81	0,00
100.01.01	TÜRK LİRASI KASASI	243.082,20	236.230,39	6.851,81	0,00	0,00	0,00	6.851,81	0,00
100.02	100.02.01 DÖVİZ KASASI EURO	94.116,83	94.116,83	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
100.02.02	DÖVİZ KASASI USD	30.235,96	30.235,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101	101.01 ALINAN ÇEKLER	201.861,53	201.861,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.01.01	PORTFÖYDEKİ ÇEKLER	115.850,80	115.850,80	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.01.01.01	PORTFÖYDEKİ TL ÇEK...	65.895,62	65.895,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.01.01.02	PORTFÖYDEKİ EURO Ç...	49.955,18	49.955,18	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.02	101.02.01 TAHŞİLEKİ TÜRK LİRA...	63.101,62	63.101,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.02.01	YAPİ KREDİ BANKASI T...	50.551,62	50.551,62	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.02.02	GARANTİ BANKASI TAH...	8.300,00	8.300,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.02.04	TÜRK EKONOMİ BANKA...	4.250,00	4.250,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.03	101.03.01 TAHŞİLEKİ DÖVİZ ÇEK...	22.909,11	22.909,11	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.03.02	İŞ BANKASI TAHŞİLEK...	18.137,90	18.137,90	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
101.03.04	TÜRK EKONOMİ BANKA...	4.771,21	4.771,21	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
102	102.01 BANKALAR	19.037.349,72	18.832.312,80	205.036,92	0,00	0,00	0,00	205.036,92	0,00
102.01.01	VADESİZ TÜRK LİRASI ...	17.213.086,90	17.175.819,03	37.267,87	0,00	0,00	0,00	37.267,87	0,00
102.01.01.01	YAPİ KREDİ BANKASI S...	9.843.479,86	9.835.587,55	7.892,31	0,00	0,00	0,00	7.892,31	0,00
102.01.01.04	TEB MEFİNERCİLER OS...	2.999.173,61	2.998.782,03	391,58	0,00	0,00	0,00	391,58	0,00
102.01.05	FİNANŞBANK TULSA O...	1.110.405,09	1.109.241,16	1.063,92	0,00	0,00	0,00	1.063,92	0,00
102.01.06	GARANTİ BANKASI DES...	713.049,07	713.028,29	20,78	0,00	0,00	0,00	20,78	0,00
102.01.07	YATIRIM BANKASI İMES S.B...	7.190,92	7.150,82	40,10	0,00	0,00	0,00	40,10	0,00
102.01.08	YATIRIM BANKASI İMES S.B...	0,45	0,00	0,45	0,00	0,00	0,00	0,45	0,00
102.01.10	DENİZBANK KİTAP S.B...	200.000,00	199.973,41	26,59	0,00	0,00	0,00	26,59	0,00
102.01.11	İZRAAT BANKASI K.B.A...	8,41	0,00	8,41	0,00	0,00	0,00	8,41	0,00
102.01.12	İŞ BANKASI DUKULLU S...	309.028,64	308.663,54	365,10	0,00	0,00	0,00	365,10	0,00
		56.779.644,43	56.779.644,43	12.629.019,26	12.629.019,26	0,00	0,00	12.629.019,26	12.629.019,26

#### 3.4.2.4.2. Denetimin Planlanması Aşaması Bulguları

Ardından Denetim Planlaması yapılarak, işlem görmeyen hesap grubu ve hesap kodları elimine edilip “Analiz İnceleme ve Detay Testler” seçilerek, prosedürlere denetçi ve yardımcı denetçilerin atanması gerçekleştirilmiştir.

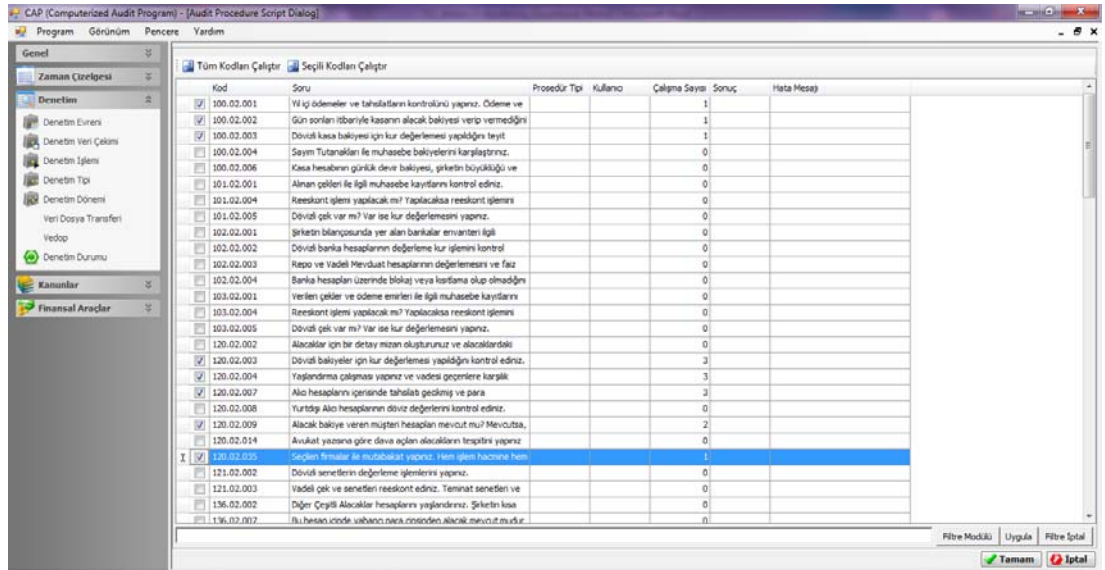
TRMN şirketinin denetimine sadece atanan denetçi ve denetçi yardımcılarını erişebilecektir. Bu sayede dışarıdan erişimin engellenmesi yoluyla denetim çalışması korunup, sadece yetkili denetçiler tarafından denetimin gerçekleştirilmesi ve gözlemlenmesi sağlanmaktadır.

### 3.4.2.4.3. Denetimin Yürütülmesi Aşaması Bulguları

TRMN şirketi hesap planı ve muavin verileri CAP içerisine çekilip, fişler atandıktan sonra denetim planlaması yapıp, önder tablo hesaplatılarak kodlar çalıştırılmıştır. Çalıştırılan kodlar sayesinde; yıl içi ödeme tahsilatlarının kontrolü, gün sonları itibariyle Kasa hesabının alacak bakiyesi verip vermediği, dövizli kasa bakiyelerinin değerlendirilmesinin kontrolü, şirket bilançosunda yer alan bankaların envanteri, alacak yaşlandırması çalışması, satıcıların yaşlandırılması, stokların yaşlandırılması, yılsonu stoklarının o yılın satış maliyetine oranının belirlenmesi, hesap döneminin hangi aylarında devreden Katma Değer Vergisi (KDV) çıktığı, kredilerin anapara kur değerlemeleri, faiz karşılığı, ücret bordrolarının kontrolü, beyanname kontrolleri, öz kaynak kalemlerinin kontrolü, örnekleme yöntemiyle belirlenen satış faturalarının incelenmesi, maliyet hesaplarında belirli bir limit üzerindeki hesap kayıtlarının örnekleme yoluyla kontrolü gibi prosedürler gerçekleştirilmiştir.

CAP'te seçilen denetim prosedürleri kodlarının çalıştırma ekranı Şekil 3.21'deki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 3.21: Seçili Kodların Çalıştırılması



The screenshot shows the CAP (Computerized Audit Program) interface. The main window displays a list of audit codes and their execution status. The table has columns for Kod, Soru, Prosedür Tipi, Kullanıcı, Çalışma Sayısı, Sonuç, and Hata Mesajı. The table is filtered to show only the selected codes. The selected code is 120.02.025, which is highlighted in blue. The table shows that all selected codes have been executed successfully (Sonuç: 1) and no errors were reported (Hata Mesajı:).

Kod	Soru	Prosedür Tipi	Kullanıcı	Çalışma Sayısı	Sonuç	Hata Mesajı
100.02.001	Yıllık ödemeler ve tahsilatların kontrolünü yapınız. Ödeme ve			1	1	
100.02.002	Gün sonları itibarıyla kasanın alacak bakiyesi verip vermediğini			1	1	
100.02.003	Dövizli kasa bakiyesi için kur değerlendirme yapıldığını teyit			1	1	
100.02.004	Seyim Tutanakları ile muhasebe bakiyelerini karşılayınız.			0	0	
100.02.006	Kasa hesabının günlük devir bakiyesi, şirketin büyüklüğü ve			0	0	
101.02.001	Alınan çektleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının kontrol ediniz.			0	0	
101.02.004	Reeskont işlemi yapılacak mı? Yapılacaksa reeskont işlemi			0	0	
101.02.005	Dövizli gel. var mı? Var ise kur değerlendirilmesi yapınız.			0	0	
102.02.001	Şirketin bilançosunda yer alan bankalar envanteri ilgili			0	0	
102.02.002	Dövizli banka hesaplarının değerlendirilmesi kur işlemi kontrol			0	0	
102.02.003	Repo ve Vadeli Mevduat hesaplarının değerlendirilmesi ve faiz			0	0	
102.02.004	Banka hesapları üzerinde blokaj veya kısıtlama olup olmadığını			0	0	
103.02.001	Verilen gel. ve ödeme emirleri ile ilgili muhasebe kayıtlarını			0	0	
103.02.004	Reeskont işlemi yapılacak mı? Yapılacaksa reeskont işlemi			0	0	
103.02.005	Dövizli gel. var mı? Var ise kur değerlendirilmesi yapınız.			0	0	
120.02.002	Alacaklar için bir detay mizan oluşturunuz ve alacaklıları			0	0	
120.02.003	Dövizli bakiyeler için kur değerlendirme yapıldığını kontrol ediniz.			3	3	
120.02.004	Yaşlandırma çalışması yapınız ve vadesi geçirmeye karşılık			3	3	
120.02.007	Alto hesaplarının üzerinden tahsilat gecikmesi ve para			3	3	
120.02.008	Yurt dışı Alto hesaplarının döviz değerlerini kontrol ediniz.			0	0	
120.02.009	Alacak bakiye veren müşteri hesapları mevcut mu? Mevcutsa,			2	2	
120.02.014	Avukat yazısına göre devir açılan alacakların tespiti yapınız.			0	0	
120.02.025	Seçilen finansal araçları kontrol yapınız. Her ilgili finansal araç			1	1	
121.02.002	Dövizli senetlerin değerlendirme işlemlerini yapınız.			0	0	
121.02.003	Vadeli gel. ve senetleri reeskont ediniz. Teminat senetleri ve			0	0	
136.02.002	Diğer Çeyiz Alacakları hesaplarını yaşlandırınız. Şirketin kira			0	0	
136.02.007	İli hesap içinde vabano nece zotenden alacak mevduatı mudur			0	0	

Kasa hesabının gün sonlarında alacak bakiyesi vermediği belirlenmiştir. Kasadan ödeme ve kasaya tahsilatlara yasal sınıra uyulup uyulmadığının kontrolü için çalıştırılan kod ile sınırı aşan işlemler tespit edilmiş, ancak bu işlemlerin kasadaki paranın bankaya yatırılması ya da devlet kurumlarına vergi gibi benzeri ödemelerin olduğu belirlenmiştir. Denetim kanıtı olarak banka dekontu, ödeme makbuzu gibi belgeler işletmeden temin edilmiş ve çalışma kâğıdı ile ilişkilendirilmiştir.

Alacak senetlerine ve borç senetlerine kod çalıştırılarak reeskont hesaplatılmıştır. Hesaplanan reeskont tutarları düzeltme kaydı sekmesinden girilerek Gelir Tablosuna yansıtılmıştır. Dövizli hesapların dönem sonu döviz kuru ile değerlendirilmesinin kontrolü yapılmıştır.

Sabit kıymet amortisman tablosu incelenerek; aslında önceki dönem gideri olması gereken amortisman giderinin cari dönemde giderleştirildiği tespit edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre geçmiş dönemin amortismanı dönemin gideri olarak kabul edilmediğinden vergi matrahına eklenerek vergi karşılığı tekrar hesaplanarak düzeltilmiştir.

CAP'te seçilen kodlar çalıştırıldıktan sonra denetim prosedürleri ve durumları ekranı Şekil 3.22'deki gibi görselleştirilebilir.

Şekil 3.22: Denetim Prosedürleri ve Metodoloji

Knd	Hesap Adı	Metod.	Önceki Dönem	Borç	Alacak	Cari Dönem	Düzeltilme Borç
100	Kısa Hesap		20.521,10	367.434,99	360.583,18	6.851,81	0,00
101	Alınan Çekler Hesabı		0,00	201.841,53	201.841,53	0,00	0,00
102	Bankalar Hesabı		17.444,65	19.617.349,72	18.812.312,80	205.036,92	0,00
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emri		0,00	1.549.598,50	1.549.598,50	0,00	0,00
104	---		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
105	---		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
106	---		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
107	---		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Prosedür Tanımı	Soru	Prosedür Tipi	Metod.	Kullanıcı	Durum
100.02.001	Yıl içi ödemeler ve tahsilatların kontrolünü yapınız. Ödeme ve tahsilatlarda kanunî sınırı uygulanmakta mıdır? Test ediniz.	Analiz İncele		öterama	Bekliyor
100.02.002	Gün sonları itibarıyla kasanın sıfır bakiyesi olup olmadığını kontrol ediniz.	Analiz İncele		öterama	Bekliyor
100.02.003	Dönümlü kasa bakiyesi için kontrol yapıldığını teyit ediniz.	Analiz İncele		öterama	Bekliyor
100.02.004	Sayım Tutanağı ile muhasebe bakiyelerini karşılaştırınız. Varsa farkları inceleyiniz.	Analiz İncele		öterama	Başlangıç
100.02.005	Grup şirketler ve şahıs ortaklar ile ilgili işlemlerin kontrolünü yapınız.	Analiz İncele		öterama	Başlangıç
100.02.006	Kasa hesabının günlük devir bakiyesi, şirketin büyüklüğü ve işlem hacmi ile orantılı mıdır? Değil ise adet hesaplayınız.	Analiz İncele		öterama	Başlangıç

#### 3.4.2.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması Aşaması Bulguları

Söz konusu prosedürler sayesinde denetçi, çalışma kâğıtlarını CAP programı içerisinde düzenlemiştir. Denetçi, hesaplar bazında oluşturulan çalışma kâğıtlarına kolayca ulaşarak, finansal tablolarda yer alan parasal ifadelerin gerçek ve doğruluğuna topladığı kanıtlarla kanaat getirmiş, denetim raporundaki görüşüne temel oluşturmuştur. Denetimin tamamlanma aşamasında denetçi, mesleki bilgi ve deneyimiyle tarafsız olarak oluşturduğu denetim görüşünü, denetim raporunda açıklamıştır.

Denetçi, elektronik ortamda bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanarak bulgu riskini düşük seviyede tutmuş, zaman ve kaynak tasarrufu sağlamıştır. Bilgisayarlı denetim programı CAP manuel olarak yapılan denetime nazaran, daha kısa zamanda daha fazla denetim prosedürü uygulayarak denetimin tamamlanmasına yardımcı olmuştur.

## SONUÇ ve ÖNERİLER

İşletmeler bir taraftan faaliyetlerini sürdürürken, diğer taraftan hem devlet otoritesi hem işletmelerin ortakları olsun, faaliyet ve performans denetimlerini gerçekleştirerek çıkarlarını koruma altına almayı hedeflemektedirler. Bu denetimleri gerçekleştirilebilmek için muhasebe bilgi sisteminden faydalanmaktadırlar.

Günümüzde muhasebe bilgi sistemi sadece devlet otoritesine verginin doğru hesaplanması için değil, işletmelerin yönetsel olarak özellikle performanslarının değerlendirilmesi ve geleceğin planlanabilmesi hususları için de gerekliliği tartışılmazdır. Muhasebe denetiminin önemi ortaya çıkmaktadır. Muhasebenin yarattığı bilgiler denetlenerek olası hata ve hilelerin tespiti mümkün olabilmekte, çıkar gruplarının çıkarları korunarak, karar alıcıların daha doğru kararlar alması sağlanabilmektedir.

Denetimden geçmiş finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcılarının tablolara olan güvenlerini artırmaktadır. Örneğin; yabancı sermayedar yatırım yapmayı planladığında ya da kredi talebi için bir finansman kuruluşuna başvurduğunda, işletmenin finansal tablolarının denetimden geçmiş olması süreçleri hızlandırmakta ve olumlu sonuçlanmasına neden olmaktadır. Muhasebe denetimi hem içsel olarak işletme yönetimini ve işletme çalışanlarını, hem de dışsal olarak işletme ile ilgili üçüncü şahısları ilgilendirmekte ve önem arz etmektedir.

Teknolojik gelişmelerin etkisi ile işletmelerde gerçekleşen işlem hacimlerinin geniş boyutlara ulaşması sonucunda, bu işlemlerin kayıt altına alınması da teknolojiden faydalanarak çözümlenebilmektedir. Geliştirilmiş bilgisayarlı muhasebe programları tüm finansal veriler muhasebe defterlerine kaydedilmektedir. Ayrıca bu programlar kayıt tutmanın ötesinde yönetsel çözümler de sunmaktadır.

Muhasebe denetiminin elektronik ortamda bilgisayar programları ile gerçekleştirilebilmesi için dünyada birçok yazılım geliştirilmiştir. Ülkemizde de bu konuda geliştirilmiş ilk ve tek program CAP'in muhasebe denetiminin kalitesine

etkileri test edilmeye çalışılmıştır. Program aracılığıyla yığın halindeki verilerin tamamı incelenmesi neticesinde denetim riski minimuma indirilerek zaman, personel ve maddi kaynak tasarrufu sağlanmıştır. Denetim şirketleri sınırlı sayıdaki personeli ile kısıtlı zaman içerisinde gerçekleştirmek zorunda olduğu denetimleri, bilgisayarlardan faydalanarak daha efektif ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirebilmektedirler.

Bilgisayarlar aracılığıyla kayıt tutulan finansal verilerin denetiminin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi artık neredeyse bir zorunluluktur. Denetçiler bilgisayarlı denetim teknikleri konusunda kendilerini geliştirmelidirler.

13 Ocak 2011 tarihinde yasalaşan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ile denetim konusu ön plana çıkmıştır. Büyük, küçük ve orta ölçekli, halka açık olan veya olmayan, hisse senetleri borsada işlem gören veya görmeyen, özel ve kamu sektöründeki tüm anonim şirketler, limited şirketler ile şirketler toplulukları Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde bağımsız denetime tabi olacağı ve sürekli olarak yapılacağı gerçeği, denetim şirketlerine ve de özellikle denetçilere yeni sorumluluklar yüklemektedir. Denetçilerin bilgi teknolojileri hususunda son derece geniş bilgiye sahip olmaları beklenecektir. İyi bir denetçinin, deneyim ve mevzuat bilgisinin yanı sıra teknolojiyi de çok iyi takip ederek çağa ayak uydurması bir ihtiyaç değil gerekliliktir ve mesleki yeterlilik standardı olarak değerlendirilmelidir.

Bilgisayarlı denetim programları ile denetimi gerçekleştirmenin avantajlarının yanı sıra dezavantajları da bulunmaktadır. Bilgisayarlı denetim programları aracılığıyla birçok denetim prosedürlerinin otomatik olarak gerçekleştirilmesi, denetçi ve denetçi yardımcılarını eylemsiz kılabilir.

Denetim prosedürlerinin ve metodolojinin program sayesinde ekrana getirilmesi hatırlatıcı olma açısından faydalı olabileceği gibi, prosedürleri denetimin amacına uygun olarak belirlenmemesi zaman kaybı olarak karşımıza çıkabilmektedir. Özellikle baş ve kıdemli denetçilerin, denetlenecek işletmeye uygun prosedürleri

belirleme ve risk seviyelerine göre düzenlemeleri, fayda maliyet dengesini maksimuma taşıyacaktır.

Denetim, elektronik ortamda bilgisayar aracılığı ile gerçekleştirildiğinde, denetim kanıtlarının eksiksiz elde edileceği düşünülmemelidir. Bilgisayarlı denetim aslında, doğru ve geçerli denetim kanıtının nereden elde edileceği sorusuna yol göstermektedir. Denetim programları, özellikle zaman ve personel tasarruf sağlanarak diğer denetim faaliyetlerine daha çok maddi ve manevi kaynak ayrılabilmesine yardımcı olmaktadır.

Uygulamada denetimi gerçekleştirilen işletmelerin yetkililerinin muhasebe verilerini elektronik ortamda verme hususunda direnç gösterdikleri görülmektedir. Bu direnci önleyebilmenin en iyi yolu, elektronik denetime imkân sağlayabilmek için, çıkarılacak kanunlarla muhasebe programlarından verilerin alınmasının zorunlu hale getirilmesidir.

Elektronik ortamda tutulan muhasebe kayıtları kontrol edilerek denetlenmesi, denetçinin kayıtlardan belgelerin ya da fiş klasörleri incelenerek belgelerden kayıtların dürüst bir şekilde gerçeği yansıtıp yansıtmadığı kontrolünü önleyememektedir. Doğal olarak gerçek muhasebe belgelerinin kontrolü fiziki olarak incelenebilmektedir. Ancak, günümüzde elektronik fatura uygulaması sonucu muhasebe kaydına konu belgelerin elektronik ortamda kontrolü mümkün hale getirilebilir. Elektronik ticaretin çok hızlı bir şekilde yaygınlaşması ile ticaretin artık tamamen elektronik ortamda gerçekleşecek, takibi ve denetimi de elektronik ortamda gerçekleştirilecektir.

Teknolojik alt yapının ve özellikle güvenlik sistemlerinin geliştirilmesi ile oluşturulacak ortak veri tabanları sayesinde, kâğıt ortamında düzenlenen sevk irsaliyesi, fatura gibi belgelerin, belgeyi düzenleyen firmanın veri tabanına girilerek elektronik ortamda incelenebilir. Bunun gerçekleştirilebilmesi sonucunda kayıt dışılık önlenilebileceği gibi, kıt olan doğal kaynakların da tasarrufu sağlanabilecektir.

Sonuç olarak, bilgisayarlı denetim programları denetimi kolaylaştırıcı ve hızlandırıcı birer araçtır. Bilgisayarlı denetim programları, denetçi ile denetçi yardımcılara incelenecek yüksek hacimde verilerin kısa zamanda hızlı bir şekilde taranmasını, denetimde izlenecek yol haritasını göstererek doğru nokta atışlarına olanak sağlamaktadır. Denetimde insan faktörü ön plandadır. Denetimin raporlanması sırasında, denetçinin kanaatine göre oluşan denetim sonucu tamamen iradi bir karardır. Bu kanaatin oluşmasında bilgisayarlı denetim programlarının etkisi aracılık etme konusu ile sınırlı kalmaktadır. Bilgisayarlı denetim programları doğru ve etkin kullanıldığı takdirde denetime katkısı büyük önem arz etmektedir.

## KAYNAKÇA

### *Kitaplar*

ALPTÜRK, Ercan, **Elektronik Denetim Rehberi**, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2008.

ARENS, Alvin A., ELDER, j. Randal, BEASLEY, Mark S., **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, 11th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2006.

ARZOVA, Burak, **Muhasebe Teorisi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2009.

BANAR, Kerim, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2001.

BODNAR, George H., HOPWOOD, William S., BACON, Allynard, **Accounting Information Systems**, 5th Edition, Prentice Hall, New Jersey, 1993.

BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2006.

CEMALCILAR, Özgül ve ERDOĞAN, Nurten, **Genel Muhasebe-Teknik, İlkeler, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul, 1997.

ERDAMAR, Cengiz ve BASIK, Feryal Orhon, **Finansal Muhasebe**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1999.

ERDOĞAN, Melih, **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2005.

ERDOĞAN, Melih ve ERDOĞAN, Nurten, **Muhasebede Bilgisayar Kullanımı**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir, 1992.

GELINAS, Ulric J.Jr., ORAM, Allan E. and WIGGINS, William P., **Accounting Information Systems**, PWS-KENT Publishing Company, Boston, 1990.

GÜÇLÜ, Faruk, **Muhasebe Denetimi-İlkeler ve Teknikler**, Detay Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara, 2008.

GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 5.Baskı, İstanbul, 1993.

GÜREDİN, Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi, 13.Baskı, İstanbul, 2010.

HALL, James A., **Accounting Information Systems**, West Publishing Company, 1995.

KARAKAYA, Mevlüt, **Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi**, Ankara, 1994.

KAVUT, Lerzan, TAŞ, Oktay ve ŞAVLI, Tuba, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMM Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009.

KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim**, Avcıol Basım Yayın, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul, 2004.

MESSIER, William F., **Auditing and Assurance Services**, 2nd Edition, McGraw-Hill, Boston, 2000.

ÖZAL, Özcan, YILDIRIM, Oya ve TEK, Nergis, **Muhasebe: İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, 10. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2001.

ROMNEY, Marshall B. and STEINBART, Paul J., **Accounting Information Systems**, Prentice Hall, 2000.

SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

SULLIVAN, Jerry, GNOSPLIUS, Richard, DEFLIESE, Philip, JEANICKE, Henry, **Montgomery's Auditing**, Wiley, 10th Edition, New York, 1985.

SÜRMEİİ, Fevzi, ERDOĞAN, Melih, ERDOĞAN, Nurten, BANAR, Kerim, KAYA, Ergün ve SEVİM, Adnan, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:1644, Eskişehir, 2007.

SÜRMEİİ, Fevzi, **Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması**, Eskişehir İktisadi İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:198/128, Eskişehir, 1978.

ŞAKRAK, Münir, **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.

TEK, Nergis ve TEKTÜFEKÇİ, Fatma, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2007.

TENKER, Nejat, **Finansal Muhasebe**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.

TOKAÇ, Ahmet, **İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi**, Tunca Kitabevi, İstanbul, 2006.

YILDIRIM, Oya ve TEK, Nergis, **Finansal Muhasebe**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2004.

### ***Sürelî Yayınlar***

AKTAŞ, Rafet ve ACAR, Vedat, “Muhasebe Eğitiminde Bilgisayarlı Muhasebeden Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Uygulamalarına Geçiş-ERP Eğitim Modülü Önerisi”, ***Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi***, Sayı:27, Ocak 2009, ss.44-56.

ARIKAN, Yahya, “Yaşanan Ekonomik Gelişmelerin, Yeni TTK ve Yapılan Yasal Düzenlemelerin Işığında, Muhasebe Mesleğinin Yeni İş Alanları”, ***Mali Çözüm Dergisi***, Sayı:102, Kasım-Aralık 2010, ss.7-17.

BRAUN, Robert L. and HAROLD, Davis E., “Computer-Assisted Audit Tools and Techniques: Analysis and Perspectives”, ***Managerial Auditing Journal***, Vol:18, Issue 9, 2003, pp.725-731.

BURSAL, Nasuhi, “Muhasebe Organizasyonu ve Bilgi İşlem Sistemleri”, ***İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi***, Cilt:2, Sayı:2, Nisan 1973, ss.1-16.

CİVAN, Mehmet ve KARA, Ekrem, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi”, ***Muhasebe ve Finansman Dergisi***, Sayı:20, Ekim 2003, ss.111-117.

DEMİR, Berna, “Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Güvenliği”, ***Muhasebe ve Finansman Dergisi***, Sayı:26, Nisan 2005, ss.147-156.

GARSOMBKE, H. Perin and TABOR, Richard H., “Factors Explaining the Use of EDP Audit Techniques”, ***Journal of Information Systems***, Vol: 1, No 2, 1986, pp.48-66.

GÖKDENİZ, Ümit, “İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım”, ***Muhasebe ve Finansman Dergisi***, Sayı:27, Temmuz 2005, ss.86-93.

KİRACI, Murat, “Bir Bilgisayar Destekli Denetim Tekniği Olarak Paralel Simulasyon Tekniği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:68, 2004, ss.201-210.

MANSUCO, Anthony J. , “Auditing Standard Board Issues SAS No.80”, *The CPA Journal*, Vol.67, March 1997, pp.74-80.

MARTINEZ, Julio J., REDONDO, Yolanda P., “International Diffusion of a New Tool. The Case of Electronic Data Interchange(EDI) in the Retailing Sector”, *Research Policy*, Vol:26, Issue 7-8, 1998, pp.811-827.

OTAR, İsmail, “Muhasebede “Muzaaf Usul” L.Pacioli’den Önce Var mıydı?-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 28, 2005, ss.97-110.

ÖMÜRBEK, Vesile ve BEKÇİ, İsmail, “Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Rolü: Bilgisayarlı Muhasebe Dersi Alan Öğrenciler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:5, Sayı:18, Nisan 2006, ss.75-94.

ÖZEL, Salih, “Elektronik Ortamda Tutulan Muhasebe ve Belge Düzenleme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:172, Nisan 2007, ss.22-25.

TORAMAN, Cengiz, “Gelişen Bilgi Teknolojilerinin Denetime Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:60, 2002, ss.124-136.

UÇMA, Tuğba, “Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Kapitalizmin Doğuşu: Werner Sombart’ın Sosyo-ekonomik Perspektifinden”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:32, Ekim 2010, ss.103-104.

YILDIZ, Özcan Rıza, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:65 (145. Yıl özel sayısı), Nisan-Haziran 2007, ss.175-185.

## *Tezler*

ARI, Mustafa, “Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

AY, Mustafa, “Bilişim Teknolojilerinin Muhasebe Denetiminde Kullanılması ve Türkiye’de Faaliyet Gösteren Bağımsız Denetim Firmalarında Bilişim Teknolojilerinin Kullanım Düzeyi Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2007.

BİLGİN, Şaban, “Bilgisayar Ortamında Bağımsız Denetim ve Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2003.

CANBOLAT, Nurhayat, “İşletme Yönetiminde Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri ve Önemi: KCETAŞ Örneği ”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri, 2009.

GÜRKAN, Serhan, “BDDT’ in Muhasebe Denetimine Etkileri ve Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşlarının BDDT Uygulamalarına İlişkin Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak, 2008.

KAYA, Ergün, “Havaalanlarında Fiyatlandırma Açısından Muhasebe Bilgi Sistemi”, Yayınlanmış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1997.

KUTLU, Şule, “Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2008.

ÖZTÜRK, Meryem, “ Bilgisayarlı Muhasebe Programları, Analizi ve Bir Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, 2007.

PAMUKÇU, Ayşe, “Muhasebede Bilgisayar Destekli Denetim Düzeni”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2004.

SAVSAR, Cihat, “KOBİ’lerde Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Yeri ve Önemi, Çorum İlindeki KOBİ’lerde Tanımlayıcı Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005.

## ***Internet***

“Guidance Note On CAAT’s” The Chartered Accountant, January, 2004, [http://www.ica.org/resource\\_file/10857p730-737.pdf](http://www.ica.org/resource_file/10857p730-737.pdf), (erişim tarihi: 18.01.2011).

AKTOLUN, Oktay, “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri (CAATs) ile Faaliyet Denetimi”, 2008, <http://www.denetim.net>, (erişim tarihi: 02.04.2011).

<http://forum.alomaliye.com/>, (erişim tarihi: 11.03.2011).

<http://malimusavirim.com/cap.htm>, (erişim tarihi: 11.02.2011).

<http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (erişim tarihi: 11.03.2011).

[http://tr.wikipedia.org/wiki/Yapay\\_zeka](http://tr.wikipedia.org/wiki/Yapay_zeka), (erişim tarihi: 11.04.2011).

<http://www.abh.com.tr/download/abhcap>, (erişim tarihi: 11.02.2011).

<http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/>, (erişim tarihi: 28.03.2011).

<http://www.casewareidea.com/products/idea>, (erişim tarihi: 24.01.2011).

[http://www.deloitte.com/view/en\\_GR/gr/services/enterprise-risk-services/tools/auditsystem2/index.htm](http://www.deloitte.com/view/en_GR/gr/services/enterprise-risk-services/tools/auditsystem2/index.htm), (erişim tarihi: 23.03.2011).

[http://www.futurecom.com.tr/bilgisayar\\_destekli\\_denetim.html](http://www.futurecom.com.tr/bilgisayar_destekli_denetim.html), (erişim tarihi: 22.09.2010).

<http://www.futurecom.com.tr/cap.html>, (erişim tarihi: 22.09.2010).

<http://www.pwc.com/tr>, (erişim tarihi: 28/03/2011).

<http://www.xbrl.org/WhatIsXBRL/>, (erişim tarihi:12.04.2011).

<http://www.yapay-zeka.org>, (erişim tarihi: 03.04.2011).

INTOSAI, “Elektronik Bilgi İşlem Komitesi Bilişim Teknolojisi Denetim Eğitimi-Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri Kurs Notları”, eviri: Emine YARAR, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, [www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr), (erişim tarihi:15.01.2011).

KALMIŞ, Halis ve YILMAZ, B.Burcu, “Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi İçin Yapılması Gereken Geliştirmeler”, [http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli\\_yayinlar/tmes2004/bildiri2](http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/bildiri2), (erişim tarihi: 30.01.2011).

UYAR, Süleyman, ÇELİK, Muhsin, “Sürekli Kamuyu Aydınlatma ve İnternet Ortamında Finansal Raporlama Sürecinde Kullanılan Diller”, [http://eab.ege.edu.tr/pdf/6\\_2/C6-S2-M9.pdf](http://eab.ege.edu.tr/pdf/6_2/C6-S2-M9.pdf), (erişim tarihi:12.04.2011).

YILDIZ, Seyfi ve ASLANOğLU, Suphi, “TTK ve VUK Açısından Ticari Defterler ve Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 162, Haziran 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068108.htm>, (erişim tarihi. 06.06.2011).

### ***Diğer Yayınlar***

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 Tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete).

AICPA, Information Technology Age: Evidential Matter in the Electronic Environment, New York, 1997.

ERDOĞAN, Melih, "Bilgisayar Ortamında Muhasebe Denetimindeki Gelişmeler", IV.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMM Yayınları, Antalya, 1999.

IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements, New York, 2010 Edition.

INTOSAI Elektronik Bilgi İşlem Komitesi Bilişim Teknolojisi Denetim Eğitimi, "Bilişim Teknolojisine Yönelik Performans Denetimi-Kurs Notları", Çeviri: KARAHAN, Firdevs, Sayıştay Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Ankara, 2000.

INTOSAI, "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri-Ders Notları", 2000.

INTOSAI, "IT Audit Training for INTOSAI-CAATs: Student Notes", March 2007.

KARAKAYA, Mevlüt, "Bilgisayarlı Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı", Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-I, ASMMM, 1997.

KARAKAYA, Mevlüt, "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe Bilgi Sisteminin İşlevleri Üzerindeki Etkisi", 1.Sistem Mühendisliği Sempozyumu, Kara Harp Okulu, Bildiriler II, 12-13.10.1995.

SELVİ, Yakup, TÜREL, Ahmet, ŞENYİĞİT, Bora, “Elektronik Bilgi Ortamında Muhasebe Denetimi”, 1.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 21-25 Nisan 2005.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:X, No:22), Ek. Seri:X, No:25 (25.10.2009 Tarih ve 27387 Sayılı Resmi Gazete).

YÖRÜKER, Sacit, “Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve”, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Ankara, 2004.