

**ESKİŞEHİR
İKTİSADİ ve TİCARİ İLİMLER
AKADEMİSİ**

Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi

**T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
Merkez Kütüphane**

**muhasebe
kontrolunda
iş kâğıtları
ve
revisyon dosyasının
hazırlanışı -**

Doçentlik Tezi

Dr. Erhan Kotar /

1970

ESKİŞEHİR	
İKTİSADİ ve TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ	
İKTİSADİ ve TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ	
Denirgen Numarası :	9420
Desimal Numarası :	4/546

İÇİNDEKİLER
VE
EKLER LİSTESİ

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	2
KISIM I	
MUHASEBE KONTROLUNA TOPLU BİR BAKIŞ	
1- <u>Muhasebe Kontrolünün Anlamı</u>	6
2- <u>Kontrol Kategorileri</u>	11
I- <u>Kontrolün genişliğine göre</u>	12
II- <u>Kontrolün yapının kişiliğine göre</u>	13
III- <u>Kontrolün şekline göre</u>	13
3- <u>Kontrol Yöntemleri</u>	14
I- <u>İlerive doğru kontrol yöntemi</u>	16
(Progresif Metod)	
II- <u>Geriye doğru kontrol yöntemi</u>	18
(Retrograt Metod)	
4- <u>Kontrol Yöntemleri Tekniği</u>	19
I- <u>Aritmetik kontrol</u>	22
II- <u>İspat edici belgeler ile yapılan kontrol</u>	29
III- <u>Mevcutlarla yapılan kontrol</u>	37
IV- <u>Endişelerle yapılan kontrol</u>	39
V- <u>Değerlemelerle yapılan kontrol</u>	42
5- <u>İç Kontrol</u>	44
6- <u>Sondajlar</u>	52

7- Dağ Kontrol	60
----------------------	----

KISIM II

İŞ KÂĞITLARI KAVRAMI

1- <u>Muhasebe Revizyonunun Hazırlanması</u>	70
2- <u>İş Kâğıtlarının Genel Nitelikleri ve Çeşitleri</u>	77
I- <u>Tanımı ve kapsamı</u>	77
II- <u>Revizörün çalışmasının organize edilmesi</u> <u>sırasında hazırlanan iş kâğıtları</u>	81
1. Kontrol karnesi	82
2. Standart iş kâğıtlarının kullanılması ..	83
3. İstenildiğinde düzenlenen iş kâğıtları ...	85
4. Revizyonun organizasyonu ile ilgili olan iş kâğıtlarının hazırlanmasında ele alınan sistemlerin fayda ve sakıncaları	86
III- <u>Revizyon sırasında düzenlenen ve revizyon raporuna esas olan iş kâğıtları</u>	89
IV- <u>İş kâğıtlarının görevi</u>	96
V- <u>İş kâğıtlarının rapor belgesi olarak değeri</u>	98

VI- <u>Revizyon dosyalarının korunması, mülkiyeti ve saklanması</u>	102
---	-----

KISIM III

İŞ KÂĞITLARININ DÜZENLENMESİ

I- <u>Revizyon Dosyalarının Kapsamı</u>	107
I- <u>Genellikle</u>	107
II- <u>Revizyon Dosyası</u>	111
1. D a i m i d o s y a	112
2. K o n t r o l d o s y a s ı	131
III- <u>Revizyon dosyasının içinin düzenlenmesi</u> .	142
1. İ ş k â ğ ı t l a r ı n ı n d ü - z e n l e n m e s i n d e k u l l a - n ı l a n k â ğ ı t v e a l ı - g ı l a g e l m i ş s t a n d a r t b o y u t l a r	142
2. İ ş k â ğ ı t l a r ı n ı n d ü - z e n l e n m e s i n d e g e n e l p r e n s i p l e r v e g ü r e v - l e r i n e g ü r e ç e ğ i t l e - r i	147
IV- <u>İş kâğıtlarının sınıflandırması</u>	153
(Kotlandırma)	

2- <u>İş Kâğıtlarının Bilânçoda Yer Alan Başlıca Hesap Grupları Göz Önüne Alınarak Bilânçoların Tasdiki Bakımından İncelenmesi</u>	164
I- <u>Sabit Kıymetler</u>	168
II- <u>Menkul Kıymetler</u>	172
III- <u>Stoklar</u>	175
IV- <u>Sahis Hesapları</u>	181
V- <u>Mali Hesaplar</u>	186
VI- <u>Kapital Hesabı</u>	188
VII- <u>Sonuç Hesapları</u>	191

KISIM IV

REVİZYON RAPORU

1- <u>Revisyon Raporu Kavramı</u>	196
2- <u>Revisyon Raporunun Kapsamı ve Şekli</u>	197
I- <u>Revisyon vizesi niteliğinde olan raporlar</u>	199
II- <u>Kısa veya Tanıklık durumunda olan raporlar</u>	200
III- <u>Ayrıntılı veya uzun raporlar</u>	205
3- <u>Revisyon Raporunun Yazılması</u>	211

EKLER LİSTESİ

- Ek 1 Merkezi sistemin işleyiş şemasını esas alarak uygulanan "İleriye Doğru Kontrol Yöntemi" (Progresif Metod)
- Ek 2 Merkezi sisteme göre "Geriye Doğru Kontrol Yöntemi" (Retrograt Metod)
- Ek 3 Aritmetik kontrol için işlenecek muamelelerin ayrıntılı tablosu
- Ek 4 Görevlerin doğru olarak ayırımını gösteren organizasyon şeması
- Ek 5 Muhasebe Kontrolünün organizasyonu
- Ek 6 Revisyon işleminin akışı
- Ek 7 Kontrol karnesi örneği
- Ek 8 Kontrol karnesi örneği
- Ek 9 Standart iç kâğıtları örneği
- Ek 10 Standart iç kâğıtları örneği
- Ek 11 Standart iç kâğıtları örneği
- Ek 12 Standart iç kâğıtları örneği
- Ek 13 Daimi dosya ve kapsamını gösteren ayrıntılı şema
- Ek 14 İç kontrol soruları örneği
- Ek 15 İç kontrol soruları örneği
- Ek 16 İç kontrol ile ilgili şahsi sorular örneği

- Ek 17 İç kontrol düzeninin etkinliğinin anlaşılması amacıyla ile belgelerin akışının incelenmesiyle ilgili basitleştirilmiş organigram
- Ek 18 İç kontrolün uygulanmasında satış muameleleri ile ilgili belgenin akışı
- Ek 18/1 Ek 18'deki belgelerin akış şemasının açıklanması
- Ek 19/1 Bakiyelerin tasdik talepleri modelleri
- Ek 19/2 Bakiyelerin tasdik talepleri modelleri
- Ek 19/3 Bakiyelerin tasdik talepleri modelleri
- Ek 20 Kontrol dosyası ve kapsamına gösteren ayrıntılı şema
- Ek 21 İç kâğıdı örneği
- Ek 22 İç kâğıtlarının bağlantılarını gösteren şema
- Ek 23 Bilanço başlıklarına göre hazırlanmış iç kâğıtlarının sınıflandırılması
- Ek 24 Toplayıcı bir iç kâğıdının çalışma mizanı ile bağlantısı
- Ek 25 Çalışma mizanı (Aktif)
- Ek 26 Toplayıcı iç kâğıtları (Sabit Kıymetler)
- Ek 27 Toplayıcı iç kâğıtları (Bankalar)
- Ek 28 Analitik iç kâğıtları (X Bankası)
- Ek 29 Genellikle Amerikalı Muhasebe Uzmanları tarafından kullanılan kotlandırma planı
- Ek 30 Genellikle Revisyon Raporuna eklenen bilanço modeli

G I R L S

Gündümüzde muhasebe, işletme faaliyetlerinin kayda geçirilmesinde olanı kaydeden geriye dönük bir nitelik taşımaktan çok; olması gerekeni tahmin etmeye yarayan, ileriye yönelmiş bir yönetim aleti fonksiyonunu görmektedir. Bu bakımdan yönetimin vazgeçilmez bir unsuru olan muhasebenin amacı; bir işletmenin bütün kaynak hareketlerini izlemek ve kaydetmek olmalıdır.

İyi organize edilmiş, günü gününe tutulan, düzenli bir muhasebe yalnız işletme faaliyetlerinin sonucunu belirtmekle kalmaz; aynı zamanda her an, işletimin her hangi bir safhasının doğru edici olup olmadığını, bir üretim ünitesinin her hangi bir bölümünün idari bir ilerleme yapıp yapmadığını gösterebilir; ve bundan işletmenin olanakları hakkında doğru bir fikir edinmek için gerekli bir sonuç çıkarır. (1)

Ticari veya sınai bir işletme niteliği olan her ünite bir muhasebeye sahiptir. Uygulanan muhasebe sistemi ne olursa olsun; muhasebe her şeyden önce işletmenin gelişme veya gerileme durumunu doğru olarak yansıtabilmesi için, samimi ve eksiksiz olmalıdır.

O halde işletme faaliyetlerinin izlenmesi ve kaydedilmesinin yanı sıra bu kayıtların olgun halinde veya sonradan gözden geçirilmesi ve kontrolü gerekir.

(1) ROUSSEAU Georges, Manuel de l'expertise, Dalloz, Paris, 1956, S. 12

Böyle bir revizyon görevini üzerine alan bir muhasebe uzmanı, belirli bir dönem içinde oluşan işletme faaliyetlerinin muhasebe açısından, muhasebe kontrolü olarak denetimini yapar ve vardığı sonuçları, genellikle kişisel kanısı ve eleştirisi ile birlikte bir rapor halinde düzenler.

Sözünü ettiğimiz bu raporun düzenlenmesi için revizyonu yapılacak dönem içinde, revizörün (muhasebe uzmanının) yaptığı kontroller ve gerçeklemeler ile ilgili çalışmalarının düzenli ve belgesel bir nitelik taşıması ve kalıcı olması gerekir.

Revizörün ve yardımcılarının çalışmalarının seyrinde başvurduğu kontrol yöntemleri ve teknikleri sonucu elde ettiği bütün hususları kapsayan "iş kâğıtları", ve revizyonun gerçekleşmesi ile ilgili bütün bilgilerin sınıflandırıldığı "revizyon dosyası", nın hazırlanması tezminin konusunu meydana getirmektedir.

İncelenen dört kısımdan ibaret olup, birinci kısımda, genel olarak muhasebe kontrolünün anlamı belirtilmiş, kontrol kategorileri, yöntemleri ve tekniklerinden söz edilmiş, ilgili hususların örnek ve örneklerle aydınlatılmasına çalışılmıştır. Aynı zamanda iç kontrol düzeninin prensipleri, dış kontrolün tanımı ve kapsamı üzerinde durulmuştur.

İkinci kısım, muhasebe revizyonunun hazırlanması ve iş kâğıtlarının genel niteliklerini kapsamaktadır.

Üçüncü kısımda iş kâğıtlarının nasıl düzenleneceği hakkında bilgi verilmiş olup, bu konu ile ilgili teorik bir örnek de (ekde) gösterilmiştir.

Dördüncü kısım revizyon raporunun düzenlenmesine ayrılmıştır.

Ayrıca tezinizin ek kısmına konuyla ilgili örnek ve gemalar eklenmiştir.

KISIM I

AÇIŞAĞI KONTROLUNA TOPLU BİR BAKIŞ

1- Muhasebe Kontrolünün Anlamı

Henry Fayol "Administration Industrielle et Générale,, (Genel ve Sınai Yönetim) ismini taşıyan tanınmış eserinde işletmenin görevlerini:

- Ticaret Görevi (Satışlar)
- Tedarikleme Görevi (Alışlar)
- Teknik görev (Üretim)
- Personel görevi (İnsanlar)
- Muhasebe ve mali görev (Sermayeler)
- Yönetim görevi

olarak altı bölüme ayırmış ve "Yönetim görevine,, büyük bir önem vererek, işletmenin varlığını bu görevin sonucu olarak nitelendirmiştir. Fayol'un ortaya koyduğu ilkeler bilindiği gibi,

Yönetim-Planlama (önçörü)-Organizasyon-düzenletme (koordinasyon)- kontrol,

olmaktadır. Yönetim görevinin gerçekleştirilmesi için yöneticinin işletme faaliyetlerini planlaması, işletmeyi rasyonel bir şekilde organize etmesi, işletmenin bölümlerinin düzenli olarak işlemlerini sağlanması ve nihayet bu düzeni kontrol etmesi gerekmektedir. (1)

Her işletmede kontrol işlerinin uygulanan programa, verilen emirlere ve kabul edilen ilkelere göre yapılıp yapılmadığını gerçekleştirmekten ibaret olup, amacı

(1) FAYOL (H), Administration Industrielle et Générale, Dunod, Paris, Passim

eksikliklerin ve hataların tekrarından kaçınmak ve düzeltilmesini sağlamaktır.

O halde kontrol kötü bir yönetime olduğu kadar iyi bir yönetim için de gereklidir. Hata ve hile insan varlığının özünde mevcuttur. Hata bireyin melekelerinin doğuştan eksiksiz olmaması, hile ise ahlâk ilkelere zayıflaması ve tehlikeli bir şekilde deformasyona uğramasıdır ki, bunları insan tabiatından ayırmaya imkân yoktur. Sonuç olarak yapılacak şey, bir kusurları aramak ve onlarla mücadele etmektir.

Özellikle muhasebe konusunda bu husus daha kesin bir önemlilik arzeder. Muhasebe bir düzen, denklik ve belgeleme ihtiyacına cevap verir. Muhasebe heran işletmenin gerçek durumuna yansıtmalıdır. Bunun için esik ve samimi olmalı, rasyonel olarak organize edilmeli ve gerçekleştirilmelidir. Muhasebe yönetimde etkili bir araç olabilmek için, eszû edilen bu nitelikleri taşımali ve tecrabeli iş adamlarının elinde bulunmalıdır.

Bu bakımdan kontrol gereklidir; kontrol hirsizliğe karşı bir sigorta, kontrolü yapana verilen ücret de bunun primi olmaktadır. (2)

İşletmelerde kontrol tüm işletme faaliyetlerini veya bazı bölümlerini kapsaması halinde "Yönetim kontrolü" niteliğini kazanır.

(2) REISER Joseph, l'Organisation du Contrôle et la Technique des Vérifications Comptables, Nouveau tirage, Dunod, Paris, 1927, 3. 7

Yönetim kontrolü, önceden tahmin edilen ve dü-
li bir şekilde kaydedilen muamelelerin ve olayların, iş-
letme yöneticileri tarafından belirtilmi, politikanın il-
kelerine uyup uymadığını ortaya koymayı; aynı zamanda
bir muamelelerin işletmenin gelecekteki ve şimdiki men-
faatlerine uygunluğuna belirtmeyi amaç edinir. (3)

Buna göre yönetim kontrolü işletmenin rantabi-
litesinin ve produktivitesinin incelenmesiyle yönetimin
değerlendirilmesidir; genellikle bütçe kontrolünü esas
alır ve tahmini bütçeler ile fiili unsurları karşılaştı-
rır, sapmaların analizini yapar. (4) O halde yönetim
kontrolünün kapsadığı konular;

- İşletmenin her türlü anormalliklerini ortaya
çıkartmaya yarayan muamelelerinin eleştirel
analizi,
- Yönetimin hedef tuttuğu amaçlar ile elde edilen
sonuçların karşılaştırılması,
- Tebdit edilen politikaya uygun olan veya olma-
yan fiili sonuçların işletmenin geleceği için
elverişli olup olmadığına karar vermede imkân
hazırlayan özel bir etüt ve öneriler,

(3) JONIO (F)/LELEU (R)/PLAIBOSK (G), Guide pour la
Pratique du Contrôle de Gestion, Nouvel tirage,
Dunod, Paris, 1966, s. 30

(4) ZUBER Jacques, l'Organisation et l'élaboration
du Dossier d'un Contrôle Comptable Approfondi, Mémoire,
Diplôme final d'expert Comptable, Mars 1964, s. 2

olarak özetlenebilir. (5)

Oysa muhasebe kontrolü özellikle işletmenin kayıtlarının ve bu kayıtların dayandığı belgelerin samimiyet ve doğruluğunu gerçekleştirmekten ibaret olan bir çalışmadır.

Kayıtların ve belgelerin doğruluğu bunların düzenli kurallara (kanuna ve alışılmış yöntemlere) uygunluğunun gerçekleşmesidir; samimiyet ise, belgelerin ve kayıtların kapsamının işletme ile gerçekten ilişkili muameleleri yansıtmayı, değerlendirmelerin yerinde yapılması, kayıt ve belgelerin aslına uygun olarak gösterilmesidir.

Gérard SALATO ve Alain GHEZ'e göre muhasebe kontrolü:

"Muhasebenin eksiksiz, samimi ve düzenli olarak tutulduğunu sağlamak, muhtemel düzensizlikleri ortaya çıkarmak amacı ile bir işletmenin muhasebe belgelerinin eleştirel bir incelemesidir. (6)

Bertrand PAIN ve Victor PACHE'da aynı anlamda bir tanımlama yapmışlar, ancak kontrol yerine "muhasebe revizyonu" terimini kullanmışlardır. Öte yandan terminolojide kontrol ve revizyonun bir arada kullanıldığı görülmektedir. Her iki sözün dil bakımından farklı anlamlar taşımasına rağmen revizyon sözcüğü konumuz bakımından kontrol ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. (7)

(5) JONIO (P)/LELIEU (R)/PLAINDOUX (G), Op. Cit., S. 30

(6) SALATO (G) ve GHEZ (A), Traité de Contrôle des Comptabilités, Deuxième édition, Société D'Éditions Économiques et Financières, 1960, S. 17

(7) Bkz. PAIN Bertrand ve PACHE Victor, La Révision Comptable, Payot, Paris, 1948, S. 7

Konamaza ıyık tutmak amaci ilo kontrol, revisyon, muhasebe ekspertizi ve muhasebede gercekleme terimlerinin anlamini belirtelim.

Kontrol

(Fr. Contrôle, ing. examination, All. Betriebsprüfung)

Bir muhasebenin tamamı veya bir kisminin dogru ve samimi olup olmadigini arastirmayi hedef tutan muamelelerin tumudur. (8)

Revizyon

(Fr. révision, ing. examination-audit- All. Prüfung)

Muhasebenin dogru ve samimi bir sekilde tutulup tutulmadigini gostermek amaciyla bir şahsin, bir işletmenin veya bir örgütun belge ve defterlerinin eleştirisel bir görüşle incelenmesidir. Bu inceleme sonucu sözü edilen şahsin, işletmenin veya örgütun durumunu ortaya koymak veya gercekleşen muhasebe yardımıyla bir veya daha çok muamelelerin gercek yönünü belirtmektir. (9)

La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Etude Présentée à L'Occasion du xx e Congrès National, Deuxième édition, Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Paris, 1965, S. 6

(8) Lexique U.E.C Lexicon, Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C), Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH, Düsseldorf, 1961, S. 126

(9) Ibid, S. 336.

Muhasebe ekspertizi

(Fr. expertise comptable, Ing. audit, All. Gutachten zur Rechnungslegung)

Belli bir soruna aydınlatmak veya bir soruya cevaplandırmak amacıyla bir örgütün, bir işletmenin veya bir şahsın belgelerinin ve defterlerinin eleştirel olarak incelenmesidir. Muhasebe ekspertizi genellikle bir raporun yazılmasıyla son bulur. (10)

Muhasebede gerçekleştirme (doğrulama)

(Fr. vérification, Ing. verification, All. Buchprüfung)

Hesaplarda hata olmadığını sağlamak için yapılan araştırmadır. (11)

2- Kontrol Kategorileri

Muhasebe kontrolünün sınıflandırması bir çok yazarlar tarafından çeşitli biçimde yapılmıştır. Yapılacak kontrolden, kontrol sonucu hedef tutulan amacın niteliği kontrolün kapsamı ve kapsamını belirtir. Örneğin, işletmenin belirli bir servisinde çalışan bir memurun kötü niyeti sonucu yapılan bir muhasebe hilesi, bilgisizlik veya dalgınlıktan doğan bir hata sebebi ile işletme yöneticileri tarafından söz konusu hilenin veya hatanın neden geliştiğini anlamak için yaptırılacak revizyon ile; iç kontrol düzeninin iyi organize edilemediği ve bu yüzden işletmenin mal varlığında sürekli bir eksilmenin yanında, personel arasında bir hoşnutsuzluğun olduğu, ücret durumlarının iyi ayarlanmadığı ... bir işletmede yapılacak revizyon arasında önemli bir fark vardır.

(10) Ibid, S. 189

(11) Ibid, S. 380

Bu bakımdan çeşitli kıstaslarla alınarak kontrol aşağıdaki kategorilere ayrılabilir.

I- Kontrolün genişliğine göre:

Burada yapılacak muhasebe revizyonu, işletmenin muhasebesinin tümünü kapsayan denetleme ve incelemelerle (12) belli bir konuyu örneğin, maliyetler, alımlar, satışlar, amortismanlar gibi (13) açıklığa kavuşturmak amacı ile:

- Tam Revizyon
 - Testlerle, Sondajlarla yapılan kısmi Revizyon
- olarak ikiye ayrılır.

Tam revizyonda işletmenin bütün devre muameleleri tam ve aralıksız olarak incelenir; ancak burada metodsuz ve dağınıksızın, zaman ve personel israfına yol açabilecek işlerden kaçınılmalıdır. Yapılacak revizyon çalışmasının iktisadi bir kavrayış ve eleğrisel bir görüş taşıması amaç edinilmelidir.

Testlerle veya sondaajlarla yapılacak revizyonda ise; inceleme dönemi içinde zaman bakımından belirli bir süre içindeki muameleler, miktar esas alınarak belirli bir miktardan fazla olan kayıtlar, her hangi bir mal ve müşteri veya satıcılar esas tutularak, önceden seçilmiş belli ünitelere göre hareket edilir.

(12) AKK.N. O. Fikret Muhasebede Revizyon ve Kontrol (Auditing), İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi Talebe neğriyat ve yardım bürosu yayınları No.45 İstanbul, 1969, S. 26

(13) HİÇÇAĞMAZ Mazhar, Revizyon ve Muhasebe Ders Notları, Ankara İk. ve Tic. İlim. Akade- Büroteks, Ankara,

II- Kontrolün yapmanın kişiliğine göre:

İşletmenin muhasebe kontrolünü yapan revizörün işletmenin bünyesi içinde yer alması bakımından, yapılan kontrol işletmede bu amaçla kurulmuş bir bölüm tarafindan yerine getiriliyorsa; böyle bir kontrol "İç Kontrol" kapsamına girer. İşletmenin revizyonunu işletme dışından bir kimsenin yapması halinde, "dış kontrol" den söz edilmiş olur.

III- Kontrolün şekline göre:

Yapılan kontrol bir hesap devresi içinde haftalık, aylık gibi çok sık sürelerle ve devamlılık niteliğini taşıyacak şekilde aralıksız olarak yapılyorsa "sürekli kontrol" : ismini alır. (14)

Kontrol, bilançonun incelenmesi, maliyet fiyetinin belirtilmesi gibi, çeşitli yönlerin aydınlatılması amacıyla yapılyorsa, bu kontrole "Aralıklı veya Periyodik" kontrol denir.

İşletme belirli bir konuyu araştırmayı, ekspertiz yapmayı esas tutmuşsa "Fırsat düştüğünde yapılan bir kontrol" den bahsediliyor denektir.

Kontrolde izlenecek amaç işletme içinde yapılan faaliyetlerin düzenli, sağını ve doğru olarak yapılmasını hedef tutmak ve düzensizliğin önüne geçmek, meydana gelebilecek bir hata veya hilevi mümkün olduğu kadar kısa

1969, S. 6

- (14) Fazla bilgi için Bka./Isaac Alfred, İşletmelerde Revizyon ve Kontrol, Üniversite Kitabevi, İstanbul, 1944, S. 145/TAKKAN Tayfar, Muhasebe-Revizyon Dereleri, IV. Sınıf, Özel Galatasaray Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, 1966-67, İstanbul, S. 124

bir sürede ortaya çıkartmayı esas alıyorsa bu kontrole "Önleyici kontrol," diyebiliriz. (15) Önleyici kontrolün ilkeleri işletmede bulunması gereken ic kontrol düzenine sıkı sıkıya bağlıdır.

Kontrolün sonradan yapılması, yani belirli bir devrede muameleler tamamlandıktan sonra, örneğin bir işletmenin bilançosunu tasdik etmek amacı ile revizörün bilançonun doğruluğunu, bilançoda yer alan kalemlerin faraza stokların doğru olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini göstermek için yaptığı revizyon işlemi "Sonradan yapılan," - a posteriori- bir kontroldur.

Yukarda ele alınan sınıflama incelendiği zaman muhasebe kontrolünün genellikle;

- İşletmenin bünyesi içinde, işletme yöneticileri tarafından yaptırılan "ic kontrol,"

- Serbest uzmanlar tarafından yapılan "Dış kontrol," olarak iki bölüme ayrılabilceği görülür. Her iki tip kontrol de sürekli, aralıklı, tam veya sondajlar ile yapılan kontrolleri kapsar.

Sözünü ettiğimiz bu kontrol çeşitlerini belirtmeden önce, her iki kontrol için geçerli olabilecek, kontrol yöntemleri ve bunların tekniklerinden söz etmek yerinde olacaktır.

3- Kontrol Yöntemleri

Bir muhasebe kontrolünde revizyon sorumlu-

lugunu üzerine alan revizör için revizyona nerden bağ-
lanması gerektiğini bilmesi, ve uygulanacak yöntemin
etkili olabilmesi amacıyla revizyonun planlanmasındaki
sıra çok önemlidir. Aksi halde revizör için neresinden
bağlıyacağını bilemez, birbirine bağlı ve birbirini ta-
mamlayan muamelelerde yersiz tekrarlamalar, unutmalar,
atlamalar yapabilir, muamelelerin seyrindeki lojik sı-
rayı şaşırabilir.

Bundan başka, kontrolün niteliğinde uygulanacak
kontrol yöntemi üzerinde etkili olmaktadır. Zira yapı-
lacak kontrolün kısa bir süre içinde yerine getirilmesi
zorunluğu, önceden belli bir amacın gerçekleşmesini he-
def tutması, (belli bir noktanın aydınlatılması, bir
yolsuzluğun ortaya çıkarılması gibi...) işletmenin iç
kontrolünün yeterli olup olmaması kontrol yönteminin
seçilmesini gerektirir.

Muhasebe kontrolünün izlediği sıra bakımın-
dan uygulanan yöntemler,

- İleriye doğru kontrol (Progresif metod)
- Geriye doğru kontrol (Retrograt metod)

olmak üzere ikiye ayrılabilir. (16)

(16) Fazla bilgi için Bkz. SLOMBELS Charles, La marche
à suivre lors des vérifications de Comptabilité,
Mémoire, Diplôme final d'Expert Comptable septembre
1960, passim TOSUN Kemal, İşletme Sevk ve İdaresin-
de Kontrol ve Revizyon, Birinci cilt umumî esaslar,
Baha Matbaası, İstanbul, 1959, S. 103/ÖZAL Üscan,
İşletmelerin Muhasebe Hesaplarında Kontrol ve Re-
vizyon Tekniği, Ticaret Matbaası T.A.Ş., İzmir,
1964, S. 8

I- İleriye Doğru Kontrol Yöntemi

(Progresif Metod)

Bu yöntemde muhasebe belgelerinden hareket edilerek sentez durumlarına doğru çıkılır. Yani ispat edici belgelerden, yardımcı yevmiyeler ve nihayet bilanço'ya doğru bir kontrol yapılacaktır. (Ek 1) de aldığımız örneğe göre; merkezi sistemin uygulandığı bir muhasebe geması esas alınarak, ileriye doğru kontrol yönteminin ana hatları belirtilmiştir. Örnekten de anlaşıldığı üzere, muhasebe revizyonu dört safhada yapılmaktadır.

Birinci safhada ispat edici belgeler gerek çekil ve gerekse kapsam olarak revizör veya yardımcılar tarafından bilfiil incelenmekte ve,

- Bu belgelerin düzenlenmesine esas olan olayın doğruluğu araştırılmakla beraber,

- Söz konusu belgelerin muhasebe kayıtlarına, muhasebe kurallarına uyularak çekil ve kapsam bakımından doğru geçip geçmediği araştırılmaktadır.

İkinci safhada ilerde değineceğimiz sondaj metodu ile yukarıda sözünü ettiğimiz hususların belgeler ve yevmiyeler karşılaştırılarak bunların puantajıdır. Yapılan kontrolün genişliğine göre, sondaj yerine tam ve aralıksız bir inceleme de yapılabilir. Fakat burada kaçınılmazı gereken çey gereksiz tekrarlar ile kontrolü bir rakam mezarlığı haline sokmamaktır.

Üçüncü safhada yardımcı (Analitik) yevmiyelerden hareket edilerek çeşitli hesapların ve puantajların

kontrolu yapılan dönemin bilanço ve sonuç hesaplarına kadar, tali defterler (yardımcı defterler) ile merkezi (Sentetik) yevmiye defteri keilir, Mizanlar ve Tali Defter mizanları karşılaştırılır.

Nihayet düzenlenen veya düzenlenecek bilanço ve kâr ve zarar cetveli de revizyonun dördüncü safhasına meydana getirir.

Görüldüğü gibi bu yöntem yorucu ve uzun bir seyir izlemesine rağmen dönem boyunca işletme yönetimi ve servislerinin faaliyetinin uyumlu olarak gözetilmesini sağlayan direkt bir yoldur. (17)

O halde ileriye doğru kontrol yönteminin faydaları;

- İşletmenin günlük yaşantısı,
- İşleyişi,
- Muamelelerin oluşumundan sona ermesine kadar işletmeye derinlemesine nüfuz edilmesini sağlamasıdır.

Sakıncaları ise, bu çalışmanın bir özellikden yoksun olmasıdır. Yapılan kontrol ağırdır, rutin bir nitelik taşıır ve çokluk fazla vakit alır. Aynı zamanda bir yandan revizyon işlemini üzerine alan revizör ve yardımcılarının aşkın bir kadro halinde çalışmasını gerektirdiği gibi, öteyandan da revizyonu yapılan işletmeye maddi bir kalfet yükler.

II- Geriye Doğru Kontrol Yöntemi (Retrograt Metod)

Muhasebeye konu olan muamelelerin sentezinin yapıldığı durumlardan hareket ederek, ayrıntılı kayıtlarla esas kayıtların karşılaştırılmasıyla yapılan bir kontroldür. (18) Başka bir deyişle geriye doğru kontrol yönteminde, revizörün kontrole bağladığı nokta işletmenin bilançosudur. Revizör bilançodan hareket ederek yardımcı yevmiyeler ve ispat edici belgelere doğru inceleme yapar. Nitekim (Ek 2) de görüldüğü gibi, bilanço kalemlerinin bilançoda ifade ettiği tutarlar ile kâr ve zarar hesabında yer alan sonuç hesaplarının tutarlarının doğruluğunu gerçekleştirerek amacı ile, genel kesin mizan ile bu tutarlar karşılaştırılır. İncelene revizörün güpheli ve karışık gördüğü hususların aydınlatılması için gerektiği zaman söz konusu muamelelere esas olan ispat edici belgenin kontrolüne kadar yapılır.

Geriye doğru kontrol yönteminde bütün bilanço kalemlerinin tek tek ispat edici belgelere kadar tüm olarak incelenmesine nadiren bağ verulur. Revizöre geniş bir davranış özgürlüğü tanıyan bu kontrol yönteminde özellikle kritik noktaların revizyonu üzerinde durulur.

Demek ki, bu yöntem özellikle dönem sonu hesap ve defterlerin kapatılması sırasında ortaya çıkan hata ve hilelerin meydana çıkarılmasına yarayan geriye doğru bir yoldur. (19)

(18) ÜSAL (Ö) Op. Cit., den FLMRY (H), Çev. HİSARODI (H),
Muhasebe ve Bilanço Kontrolü, 1951, S. 20

(19) BLOMELS (C), Op. Cit., S. 65

Bu yöntemin en faydalı yönü, araştırmanın tamamen revizörün zekâsına kalmış olmasıdır. Onun sentes ve analiz yapma esprisi ile sıkı sıkıya bağlıdır. Aynı zamanda bu yöntem faydasız ve fazla olan kontrollerin yapılmasını önler. Burada uzman kendi öngörüsü ve tecrübesi ile, kontrol edilmesi gereken hususlar üzerine eğilir.

Genellikle bu yöntemin sağlık verilmesi gerektiği halde, revizyon işlemi bu işlemin yapılmasını gerektiren etkenlerin etkinlik derecesine göre, her iki yöntemi de kapsayabilen ve yerine göre her ikisinin de kullanıldığı bir inceleme ortamıdır.

4- Kontrol Yöntemleri Tekniği

Revizörün başlıca görevi bir muhasebenin ve ilgili mali belgelerin samimiyetini ve düzenliliğini sağlamaktır. Revizyon Tekniği her şeyden önce, doğrulama, puantaj (denetlemeyi belirtmek üzere bir işaret koyma) ve belgelerin incelenmesinden ibaret olan belli sayıda maddi işlemlere dayanır. (20)

Bu doğrulamalar genellikle muhasebenin bütün unsurlarının tümü üzerinden sürekli bir biçimde karşılaştırmalar yapılabilmesiyle mümkün olabildiği gibi, gerekli yerlerde yapılacak sondajlar çalışmayı hafifletir.

Kontrol kıymet hareketlerinin bu hareketlere konu olan belgelerle veya ispat edici belgelerin yevmiye

(20) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S. 47

kayıtları ile karşılaştırılması şeklinde yapılır.

Kontrolün amacı; hataları ve hileleri ortaya çıkarmaktır.

Hatalar

Hatalar kısaca, unutma (ihmal etme) veya muhasebe kurallarını bilmemekten doğan mesleki bir yanlışlıktır. Hatalar ikiye ayrılabilir:

(i) Prensipt hataları

(ii) Teknik hatalar

Prensip hatalar muhasebe kurallarını ve muhasebenin ana ilkelerini bilmemekten gelir (21) ve genellikle bilanço ve kâr ve zarar hesabı üzerine aksamır.

Teknik hatalar genellikle,

- Unutma veya ihmal etme
- Kayıt hataları
- Devir hataları
- Hatalı hesaba geçirme
- Hesap hataları
- Çift kullanma hataları
- Birbirini gösteren hatalar
- Nakil hataları

olarak sınıflandırılabilir.

Hileler

Hileler isteye bağlıdır. Böyle bir hatayı yapacak bir kimse gerçeğe uymayan bir muhasebe durumu yara-

tarak, kıymetlerin aşırılmasına (ihtilâs) maskelemek gibi bir amacı güder. (22)

Hilelere işletmede çalışanlar veya bizzat işletme idarecileri tarafından başvurulabilir.

İşletmenin bünyesinde personelin ve muhasebenin organizasyonuna dayanan önleyici kontrol hariç, genellikle bütün kontroller kayıtlardan sonra (a posteriori) yapılırlar. Bu bakımdan işletmenin muhasebe revizyonu için başvuru teknikler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

-
- (22) Hata ve Hileler hakkında geniş ve ayrıntılı bilgi için Bks. ARKON (O) Fikret, Op. Cit. S. 32-41/ HİÇŞAĞMAZ Mazhar, Op. Cit. S. 26-32/SALATO (G) ve CHEZ (A), Op. Cit. S. 20-23/BASDE Jules, *Traité Intégral de Contrôles et d'Expertises Comptables*, Les Editions Comptables, Commerciales et Financières, Bruxelles, 1958, S. 16-18/REISER (J), Op. Cit. S. 12-17/FAIN (B) ve FAURE (V), Op. Cit. S. 27-28/DESCHAMPS (H) *Des Vérifications et Des expertises en Comptabilité*, Sixième Editions, Librairie Catholique Emmanuel Vitte, Paris, 1931, S. 35 / JENNY Ernest- NIEDERMEYER (G), *Les fraudes en Comptabilité*, Traduit par Joseph REISER, Nouveau Tirage, Dunod, Paris, 1960, passim / TOULLET (G), *Les Fraudes Comptables*, Collection La vie de l'entreprise, Dunod, Paris, 1969, passim/ Hataların aranması hakkında Bks. TENCATAY Kemal, *Muhasebe Prensipleri ve tatbikatı*, Birinci kitap Ticaret Muhasebesi, Üçüncü Basılı, Sermet Arkadaş-Sermet Matbaası, İstanbul, 1967, S. 327-334

- (i) Aritmetik Kontrol
- (ii) İspat edici (Doğrulamaya) belgeler ile yapılan kontrol
- (iii) Mevcutlarla yapılan kontrol
- (iv) Endişelerle yapılan kontrol
- (v) Değerlendirmeler ile yapılan kontrol (23)

I- Aritmetik Kontrol

Aritmetik kontrol, kontrolu yapacak olan revizörün en az genel tecrübe sarfettiği ve daha ziyade mekanik nitelik arzeden bir kontrol biçimidir. Çalışma tek düzenli ve bazı defa aldatıcıdır (24) Fakat böyle olmakla beraber aritmetik kontrolden vazgeçilenen, çünkü hileler genellikle aritmetik hatalarda saklıdır.

Uygulamada rastlanılan şekli ile genellikle aritmetik kontrol yardımıyla ortaya çıkartılabilen hataları,

- Çıktıların faturalandırılmasındaki yanlış olarak dağıtılması halinde meydana gelebilecek hesaba geçirme hataları ile,
- Girişlerin faturalandırılmasında yapılabilecek yanlış toplanlar,

olabilir.

Bu ikinci hal işletme kıymetlerinin ihtilâsına yol açabilir.

(23) Bu sınıflama referans gösterdiğiniz çeşitli yazarların yaptığı sınıflamalardan esinlenerek düzenlenmiştir.

(24) SALATO (G) ve GEEZ (A), Op. Cit., S. 37

İşletmenin revizyonuna (Dış kontrol) yapan revizör sadece iç kontrolün aritmetik olarak doğru olmasını esas almamalıdır:

Aritmetik kontrol çift taraflı muhasebenin (Muzanf sistem) matematik esasına sıkı sıkıya bağlıdır.(25)
Buna göre;

Borç Hareketleri Toplamı = Alacak hareketleri Toplamı

Ana Hesapların = Ana Hesapların Yevmiye defterinin
Borç toplamaları = Alacak toplamaları = alacak ve Borç hareketleri toplamı

Ana Hesapların = Ana Hesapların
Borç Bakiyeleri = Alacak Bakiyeleri
Toplamı Toplamı

Analitik Mizanların = İlgili Ana Hesapların
(Tâli Defter Mizanlarının) = (Sentetik hesapların)
Borç ve Alacak Toplamaları = Borç ve Alacakları Toplamı

Eşitliklerinin hesap döneminin her safhasında bulunması gerekir.

(25) WALRAVENS (L.) Technique du Contrôle des Comptabilités, Deuxième édition, éditions de la Société Royale Chambre Belge des Comptables, Bruxelles (A.S.B.L.) 1969, S. 11

K O N T R O L	
Hesaplar	Hesaplar
— — — — — — —	— — — — — — —
T 2	T 1
SORUÇ HESAPLARI T 3	T 4 SORUÇ HESAPLARI
T 5	T 5
NAZİM HESAPLARI	NAZİM HESAPLARI
T 5	T 5

Buna göre;

$$T 2 > T 1$$

$$T 3 < T 4$$

$$T 2 - T 1 = T 4 - T 3$$

olması gerekir. (27)

Fakat aritmetik kontrol bakımından elde edilen bu sonuç yukarıda da değindığımız gibi, aldatıcıdır. Zira sözünü ettiğimiz bu eşitliklerin mevcudiyeti bir muhasebenin samimiyetini göstermez, çünkü aynı değerde bir kıymetle her hangi bir hesabın borçlanması, diğer bir hesabın alacaklanması muhasebeleştirilmesi eşitlik il-

kesini bozmas. Bu bakımdan hiç bir zaman aritmetik kontrol-
la yetinilmemelidir. Aritmetik kontrolün amacı muhasebe
çalışmalarının mekanik ve maddi yönünü doğrulamaktır.

Aritmetik kontrolün tekniği aşağıdaki gibi özet-
lenebilir.

- (i) Muhasebe belgelerindeki hesaplamaları
doğrulamak,
- (ii) Muhasebe dokümanları üzerinde kayıtlı,
rakamla belirtilmiş kıymetlerin muha-
sebeye geçirilmesini doğrulamak,
- (iii) Analitik hesaplara (Tali ve Feri hesaplara)
geçirmeleri doğrulamak,
- (iv) Yevmiyelerde ve hesaplarda toplamaları
doğrulamak,
- (v) Yevmiyelerde ve hesaplarda toplam na-
killeri doğrulamak,

Bu doğrulamalar revizör tarafından incelenmek
zorunda kalınan nakilleri ve rakam hatalarını ortaya
çıkarmaktadır.

Aynı zamanda revizör hataların sebeplerini be-
lirtmek ve bu hataların tekrarına engel olmak amacı ile
muhasebe organizasyonunda yapılabilecek değişikliği gös-
terecektir.

Aritmetik kontrol için izlenecek maddeler ay-
rıntılı bir şekilde ve sematik olarak (Ek 3) de ele alın-
mıştır.

Söz konusu konuda da görüldüğü gibi hatalar der-
hal özükmediği takdirde, kayıtların puantajına gidilir.

Puantaj

Puantaj bir kaydın doğru olarak yapıldığını sağlamaktan ibaret olan bir iştir. (28) Başka bir ifade ile muhasebe dâiminde çeşitli yerlerde bulunan tutarları karşılaştırmak ve söz konusu hesabın kayıt düzeninin her safhasında aynı tutarı taşıdığını sağlamaktır. (29)

Puantaj bir kaydın ve doğruluğuna sağlandıktan sonra bir naklin (yekûn naklinin) yanına bir işaret koymak sureti ile yapılır. Örneğin;

4 Gibi bir işaret revisör tarafından doğrudan doğruya alınmış banka hesap hûlasasının (rölöve) puantajı için

✓ İşareti defteri kebirin puantajında kullanılabilir.

T İşareti kontrol edilmiş toplamlara konulabilir. (30)

Puantajın amacı, nakil hatalarını ortaya çıkarmak yani bir kaydın doğru olarak geçirildiğini veya hatasız olarak kaydın yapılmasını öngören belgelerin doğru olarak kaydedildiğini ortaya koymaktır.

Uygulanan bir puantajın başka bir revisör yardımıyla kontrol edilmesi monoton bir iştir, çok dikkat ister. İki kişi tarafından yapılmak gerekir. (31)

(28) FAIN (B) ve FAURE (V) Op.Cit. S. 83/Ayrıca Bkz. TITCAT (L) Jacques, Technique du Contrôle Comptable, Brepols, Bruxelles-Turnhout, 1959, S. 71

(29) WALRAVENS (L)- Op. Cit. S. 14

(30) La Revision, Theorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S. 159

(31) ARKUN, O. Fikret, Op. Cit. S. 50

Ayrı ayrı işaret konulması, (Örneğin ayrı renkte) gerekir. Eğer bulunması gereken bir kayıta rastlanmazsa, bu husus "iş kâğıdına", (Working papers-papier de travail) işaret edilir. Puantaj işlemi bittikten sonra, bu kaydın ne için bulunmadığı araştırılır.

Revizörün ve yardımcılarının yaptıkları puantaj işleminin sonradan işletme içindeki kötü niyet sahibi memurlar tarafından tahrif edilebilmesi ihtimaline karşı alınacak tedbirler;

- Tahriflerden kaçınmak için, revizör muhasebe kayıtlarının, puantaja bağlamadan önce, mürakkep (işletmenin muhasebe organizasyonu makineli sisteme göre düzenlenmiş ise makine ile) kaydedilmiş olmasını mecbur tutmak olmalı,
- Revizör kibarık kalemlerden meydana gelmiş, veya tesbit edebildiği kazınmış kayıtlara dikkat etmeli, banan bir yanlışlık veya düzensizlikten ileri geldiğine derhal hükmetmemeli,
- Puantaj sırasında her hangi bir muhasebe memurunun defterlere müdahale etmesine engel olmalıdır.

Görüldüğü gibi, aritmetik kontrol şekli bir nitelik taşımakta ve genellikle olması gerekenden ziyade, olanın doğruluğunu gerçekleştirmekten ibaret bir işlemdir. Aritmetik kontrole verilecek önem işletmenin durumuna, muhasebenin organizasyonuna, iç kontrol sisteminin kıymetine ve organizasyonuna, yapılacak kontrollerin cinsine v.s... göre değişebilecek ve uygulanan sondajın sonucuna göre doğrulama işlemi arttırılabilecektir.

Bu kontrol tekniği her zaman etkili değildir ve diğer kontrol tekniklerine bağlıdır.

II- İspat Edici Belgeler ile Yapılan Kontrol

Muhasebede kayda konu olan her olay, daha önce kaydedilmiş bir muhasebe maddesine veya söz konusu olaya doğrulayan bir belgenin mevcut olması ile muhasebeleştirilir. (32) Bu kuralın aksine bir durum düzeltilmemeli ve mümkün olduğu kadar buna uyulmaya çalışılmalıdır. Derinlemesine yapılan bir incelemede hata veya hilenin ortaya çıkarılmasında başvurulan somut delil ispat edici belgelerdir.

O halde bu teknikle yapılan kontrol her kaydın gerçek bir olaya dayandığını göstermek için başvurulan bir yoldur. Bir muhasebe maddesinin doğru olarak kayda geçtiğini ispat eden bütün dokümanlar ispat edici belge ismini alır. (33)

Bu kontrol tekniğinde aşağıdaki hususların doğruluğu ispat edilmelidir.

- Muhasebeye konu olan her belge kayda alınmıştır.
- Her kayıt bir belge ile doğrulanmıştır.

(32) BAUDE Jules, Op. Cit., S. 80

(33) FAIN (B) et FAURE (V), Op. Cit, S.105/İspat edici (Doğrulayıcı) belgeler (Fr. pièce justificative, Ing. voucher, All. Beleg veya Buchungsbeleg) Muhasebeye konu olan bir muamelenin kaydına esas olan dokümanlardır. Söz konusu dokümanlar işletmenin dışında bir müessese veya bir kimse tarafından işletmeye sevk edilmiş ise, işletme dışı belgeler, (pièce justificative d'ordre externe, external voucher, Fremdbeleg) işletme içinde işletmenin bir görevlisi tarafından yürürlükte olan iç yönetmeliklere uygun olarak düzenlendiğinde işletme içi belgeler (pièce justificative d'ordre interne, internal voucher, Eigenbeleg) ismini alır.

- Muamelelerin kayda geçmesi düzenlidir. (34)

İspat edici belgeler;

(i) İşletme dışından sağlanan belgeler,

(ii) İşletme içinden elde edilen belgeler.

olarak sözkonusu belgelerin düzenlenmesine göre bir sınıflamaya tabi tutulabilir. (35)

İşletme Dışından Sağlanan Belgeler

Bu belgeler revizör tarafından doğrudan doğruya işletme dışından temin edilirler ve işletme ile muamele yapan üçüncü şahıslar (müşteriler, satıcılar gibi) ile yapılan muamelelerin samimiyetini doğrulamaya yararlar.

(Bkz. Lexique U.E.C.Lexicon, Op. Cit., S. 289-90)/ V.B.K.unda ispat edici belgelerin genel bir tanımı yapılmamış, ancak bunların neler olduğu söz konusu kanunun ilgili maddelerinde sayılmış ve tanımlanmıştır. (Bkz. Vergi Usul Kanunu-İzahlı ve İhtihatlî-T.C. Vergi Kanunları Külliyesi Cilt 1, Yarı Açık Cezzevi Matbaası, Ankara, 1966, S. 327-352/ V.B.K. Madde 227-242/ Bu konuda fazla bilgi için ayrıca Bkz. ÖZGÜR Serudun, Muhasebe Prensipleri, Sermet Matbaası Sermet Arkadaş, İstanbul, 1967, S. 68-75 / La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit. S. 94-98/ SİRAY Jale, Ticari Bilgiler ve Muhasebe, Güven Matbaası, Ankara, 1969, S. 41-45

(34) SALATO G. et GIEZ A. Op. Cit. S. 45 / ANKON O. Fikret, Op. Cit. S. 52

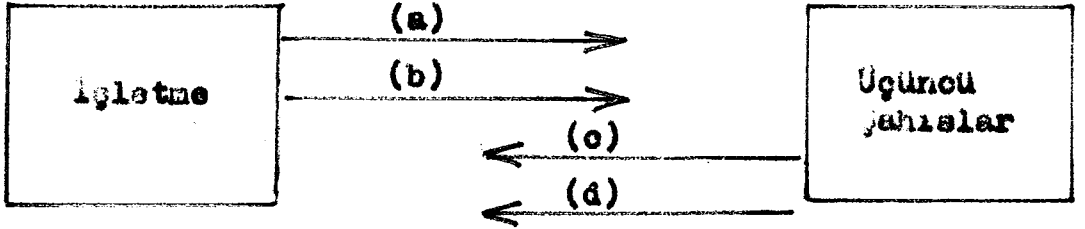
(35) Bkz. WALLEBAERS L., Op. Cit. S. 32 / La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit. S. 9 ve 94-96 / BAUDE J. Op. Cit, S. 80/ Geniş bilgi için ayrıca Bkz. Les Diligences Normales en Matière de Travail Comptable, Conseil Supérieur de L'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Paris, 1968, S. 162-173

Üçüncü şahıslar tarafından düzenlenen belgeler,

- Bir müşteri veya satıcının işletmedeki hesabının bakiyesini doğrulayan ve doğrudan doğruya işletme dışından revizörün temin ettiği belgelerle,.
- Gene işletme dışından üçüncü şahıslar tarafından düzenlenen fakat işletmenin sakladığı belgelerdir. Bu ikinciye örnek olarak satın faturaları, müşterilerden alınan sipariş mektupları, üçüncü şahıslarla yapılan muhabetat (Gelen mektuplar), bankalardan alınan hesap hülâsaları (ekstreler) ve d kontlar v.s... yi verebiliriz.

Revizörün işletmeyle ilişkisi olan üçüncü şahısların işletmedeki hesap durumlarını öğrenabilmek ve doğrulamak için bu kimselere gönderdiği "soru kağıtlarına" (matbuket formleri) aldığı cevapların ispat derecesi, işletme dışında düzenlenen ve işletmenin sakladığı belgelere nazaran daha fazladır. Çünkü bu ikinciler üzerinde işletme personeli tarafından tahrifat yapılabilir.

Revizörün üçüncü şahıslardan temin ettiği belgeler genetik olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir:



- (a) Alacak bakiyelerinin samimiyetinin doğrulanmasını isteyen belgeler,
- (b) Borç bakiyelerinin samimi olup olmadığının belirtilmesini isteyen belgeler,
- (c) Üçüncü şahısların alacaklarını doğrulayan belgeler,
- (d) Üçüncü şahısların borçlarını doğrulayan belgeler,

İşletme içinden elde edilen belgeler

İşletmenin düzenleyip üçüncü şahıslara gönderdiği belgelerle, işletme içinde düzenlenen ve işletmenin bünyesinde tedavi eden belgeler bu gruba dahildirler ve aşağıda görüldüğü gibi sınıflandırılabilirler;

- (1) Üçüncü şahıslara özgü belgeler (İşletmeden istenen hesap durumları, kabul edilen poliçeler, işletmenin mahatap olduğu senetler, keşide edilen çekler...)

(ii) İşletme içinde kıymetlerin hareketlerini doğrulayan iç düzenleme belgeleri; bu belgeler de iki bölümde sınıflandırılabilir:

- Çeşitli idari ve teknik servisler tarafından düzenlenen belgeler.
(Malzeme isteme belgeleri, fabrika emirleri vs....)
- İdari belgeler, resmi mukaveleler, kontratlar, genel karar ve yönetim kurulu tutanakları, idare organları genelgeleri, masrafların yüklenme koefisyanları (masraf tevzii anahtarları), standart fiyatlar vs...

İşletmenin içinde düzenlenen belgelerin ispat niteliğini taşıması için her şeyden önce iyi organize edilmiş bir "iç kontrol" sisteminin mevcut olması gerekir. Çünkü bu belgeler bir yandan işletme yöneticileri, öte yandan işletme personeli tarafından tahrifata uğrayabilir ve bir ihtilâsa yol açabilirler.

Bu bakımdan işletme içi ispat edici belgelerin geçerli olabilmesi için öngörülen bütün bilgileri kapsamı ve ilgili makamların imzasını taşıması gerekir. Aynı zamanda bu belgeler günlük bir olayı yansıtmalıdır. Gündü geçmiş veya gelecekteki bir olay için belge düzenlemek veya imzalamak sakıncalıdır.

Muhasebede kayıt elemanı olarak kullanılan belgeler (fişler, primenotalar) ilgili personel tarafından onaylanmış olsalar bile, hiç bir zaman ispat edici belge yerine geçemez, ancak bazı hallerde söz konusu fişler makbuzlarla birlikte düzenlendikleri takdirde ispat edici belge anlamına gelirler. (36)

Uygulamada ispat edici belgelerin kontrolü revizör tarafından şekli ve özlü olarak yapılmaktadır. (37)

Şekli Kontrol ispat edici belge üzerinde yer alan bilgileri işletmenin defterlerindeki kayıtlarla karşılaştırmaktır. Maddi bir nitelik taşıyan bu kontrol puantaj tekniği ile yapılır. Revizör belge üzerindeki kayıtlarla ilgili muhasebe belgesinin karşılaştırılmasında maddi bir kayıt hatası veya muhasebe kurallarına uymayan bir durum olup olmadığını araştırır; ve genellikle önceden konmuş bir puantaj işareti varsa bu işarete benzemeyen ve kendisine özgü bir işaret kullanır.

Revizörün kayda konu olan belgenin kapsamının ne ifade ettiğini, söz konusu belgenin nasıl bir amaç güdülerek düzenlendiğini incelemek için yaptığı kontrolle "Özlü kontrol" ismi verilir. Örneğin, bir satıcı faturasını incelediği revizör alışa konu olan malın alışının işletme için gerçekten gerekli olup olmadığını doğrulamak,

(36) ANKUT O. Pıkrat, Op. Cit., S. 55

(37) MAS Antoine, Introduction à La Révision des Entreprises, Dunod, Paris, 1959, S. 20

igletmeye yapılan bir hizmetin mal varlığını arttırıcı bir nitelik taşıyıp taşımadığını gerçeklemek veya malın fiili olarak girişini, hizmetin fiilen yapıldığını araştırmak özlü bir kontroldur. (38)

İspat edici belgelerin kontrolü ile ilgili olarak ön görülen ilkeler aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- (i) İspat edici belgelerin doğrulama değeri,
Bu belgeleri incelemek doğruluğunu sınamak, onlardan bir anlam çıkarmak belirli bir alışkanlığa sahip olmayı gerektirir. Bir revizör ticari belgeleri çok iyi tanımalıdır. Bu bakımdan proforma faturalardan, keşif defterlerinden, fatura hülâsalarından... kaçınmak gerekir.
- (ii) Belgelerin resmiliği,
Sahte belgelerden kaçınmak gerekir.
- (iii) İki defa kullanılma,
Eski tarihli bir belgenin tekrar kullanılması çok yayılmış bir hiledir. Arşiv dairesine dikkat etmek gerekir.
- (iv) Belgelerin okunaklı olması,
Belgelerdeki yazı ve rakamlar yanlış anlamaya meydan vermiyecek şekilde net, silintisiz olmalıdır.

(38) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 99

- (vi) Belgelerin tarihli bulunması gerekir. Varsa bunun araştırılması,
- (vi) Tarih taşıyan belgelerde karşılaştırılmanın (matabakatın) doğrulanması gerekir.
- (vii) Belgelerin numaralandırılması giriş numarası, kayıt numarası gibi,...
- (viii) Belgelerin sınıflandırılması,
- (ix) Belgelerin ve kopyalarının vize edilmesi (onaylanması), iç kontrolün organizasyonu gereğince...
- (x) Doğru bir tahsil (yükleme) yapılması, ilgili masraflar ilgili masraf yerine kaydı,

Belgelerin kontrolünde her belgenin incelenmesi imkânsız denemek kadar güçtür. Bu sebepten genellikle sondaja başvurulur. Çahıs hesaplarının doğrulanması, hesapların bakıyeleri ile üçüncü şahıslar tarafından gönderilen hesap hülâsalarının karşılaştırılması suretiyle yapılır.

Sonuç olarak bu kontrolün iki önemli hususun aydınlatılmasını sağladığı söylenebilir:

- Bütün belgelerin kaydını temin etmek,
- Hesaba geçirmelerin doğruluğunu sağlamak,

İspat edici belgelerle yapılan kontrol gerekli ve ilginç bir kontroldür; kontrolü yapan revizörün yardımcı bir belleği durumundadır.

III- Mevcutlarla Yapılan Kontrol

Revizör aritmetik kontrol ve ispat edici belgelerle yaptığı kontrollarda, işletmede meydana gelen bir iktisadi olayın ilgili defterlere doğru ve samimi olarak geçtiğini ve bu olayı tevsik eden belgenin varlığını, doğru olarak düzenlendiğini gördükten sonra; söz konusu iktisadi olaylar sebebi ile, işletmenin mal varlığında meydana gelen artıklar, alacaklanma ve borçlanma hareketlerinin sebep olduğu fiili duruma tesbit etmek ister. Revizörün "fizikî kontrol, olarak da adlandırılan; (39) kasadaki para, menkul kıymetler, alacak senetleri, posta ve damga pulları... ve genellikle stok kıymetleri kapsamina alan maddi nitelikde emrehazır ve paraya çevrilebilen kıymetlerin mevcudiyetinin tesbitine "Mevcutlarla yapılan kontrol, denir.

Mevcutlarla yapılan kontrol aritmetik ve ispat edici belgelerle yapılan kontrolün bir tamamlayıcısıdır. Aktif kıymetler içinde maddi nitelikde olanlar için uygulandığı gibi; maddi olmayan kıymetler (ihtira beratları, ticarethane kıymeti, haklar, imtiyazlar...) ve hattâ pasif kıymetlerin revizyonun yapıldığı günkü durumlarını göstermek amacı ile, bu kontrol yöntemine bağvurular. Örneğin maddi olmayan sabit kıymetler işletme için ekonomik bir gerçek göstermekte midir? uyumasslık halinde olan eski borçlar alacak sahiplerine sorulduktan sonra, bu gün ne durumdadır? Sözü edilen imtiyazlar,

İhtira beratları (buluşlar) ... ile ilgili akitler işletmede fiilen mevcut mudur? Değilse nerede saklanmaktadır?

Maddi kıymetlerden stokların doğrulanması, işletmenin devamlı envanter yöntemi kullanması halinde kolaylaşmakta ise de, revizör tarafından stokların envanterinin maddeten yapılması gerekir. Kontrol sondaj tekniği uygulanarak belirli bir stoğun sayılması, ölçülmesi, tanıtılması şeklinde yapılır. Öte yandan da stok fişleri ile muhasebe kayıtları periyodik olarak karşılaştırılmalıdır. (40)

Kasadaki paralar, dövizler, pullar beklenmedik bir zamanda revizör tarafından sayılmalı ve tesbit edilmelidir. İştirakler ve Aksiyon ve Obligasyon ismi altında muhasebede yer alan menkul kıymetler revizörün hazır bulunduğu bir sırada sayılmalı, bunlardan bazıları işletme namına bir başka yerde (örneğin bankada) muhafaza edilebilir, veya rehin olarak verilmişse ilgili müesseselerden mutabakat istenmelidir.

Mevcutlarla yapılan kontrol, özet olarak fiziki envanter ile ilgili hesabın borç bakiyesinin uygunluğunu sağlar. Bu kontrol sonucu aşağıdaki durumlar ortaya çıkabilir:

- Hesaba geçirme, kayıt, ölçme, sayma, tartma, kayıtlarda çatışma, hataları,
- Hileler
- İdari veya teknik bakımdan kötü bir organizasyon

(40) Devamlı envanter yönteminin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi hakkında fazla bilgi için Bkz. TUNCATAY (K) Op. Cit. S. 113-135

Genellikle sondaj uygulanarak yapılan fiziki envanter ile muhasebede hesapların bakiyesinin karşılaştırılmasında meydana gelen farkların araştırılması gerekir. Uymazlıkların sebepleri bulunmalıdır. Hile durumu varsa, hileyi yapanların cezalandırılması, hata mevcutsa bunların tekrar edilmemesi için çareler araştırılmalıdır. Nihayet bu kontrolün etkili olabilmesi için, kontrolün sık sık, beklenmedik bir zamanda ve düzenli olarak yapılması gerekir. (41)

IV- Endislerle yapılan kontrol

Endislerle kontrol tekniği daha ziyade revizörün ön görüşüne dayanır. Revizör inceleme yaptığı dönem ile geçmişteki dönemler arasında kendisine yol göstermeye yarayacak belirtileri (göstergeleri) araştırır ve bu inceleme sonucu meydana gelen farklı durumlar üzerinde durur. Bu çalışmalar geniş ölçüde anlayış, tecrübe ve uyanıklığı gerektirmektedir. (42)

Endislerle kontrol tekniğine bir muhasebe düzensizliğinin göstergesini meydana getirebilecek olayları araştırmak veya bunun aksi olarak muhasebede düzenliliğin var sayıldığı durumları ortaya çıkarmak amacıyla başvurular. (43) Başka bir deyişle; bu kontrol;

- Düzensizliklerin ortaya çıkartılabileceği devreyi, ilgili defter ve hesapları göstererek

(41) Fazla bilgi için Bkz. WALRAVENS (L) Op. Cit. S.91/BAUDE (J), Op. Cit, S.82-86/BELLAÏCHE (R), Le Contrôle des Comptes, Collection La vie de l'entreprise, Dunod, Paris, 1969, S.51-60/La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S. 86-93

(42) ARKUN (O.F), Op. Cit, S. 61

(43) SALATO (G) ve GHEZ (A), Op. Cit, S. 48

revizöre yön vermek,

- Düzensizlik delillerini keşfetmek (kasanın alacak bakiyesi vermesi, satışların incelenmesinde hayali satışları ortaya çıkarmak için anormal brüt kâr yüzdesi, orantılı masrafların toplamında anormallikler ... gibi göstergeler) amacını güder.

Endislerle kontrol tekniği, genellikle araştırmaları yönetecek ekseriya bir kamy ve nadiren de bir keşfin delile dayanır. Bu endisler (göstergeler) aşağıda gösterilen hallerde bulunabilir. (44)

- (i) Bir hesabın durumu, Hesap bakiyelerinin yorumu (Aktif hesapların genellikle borç bakiyesi, pasif hesapların alacak bakiyesi vermesi, muhtelif borç ve Alacak hesaplarının hem borç ve hem de alacak bakiyesi verebilmesi)
- (ii) İki rakam arasındaki ilişki, İki muhasebe verisi arasındaki bağıntı, ücretler ve sosyal yükler, satışlar ve komisyonlar brüt kâr ve iş hacmi, v.s..
- (iii) Hesap bakiyelerinin zaman içinde değişimi, Kasadaki anormal artıklar, danga pulları bakiyesi ...
- (iv) Bir hesabın unsurlarının analizi, Gereksiz bir artış, hesaptan hesaba transferler...

- (v) Hiç bir ilişki veya mukayese olmaksızın iki unsurun karşılaştırılması, örneğin, Alacak senetleri hesabının borç tutarı yekûnu ile hacmine oranla yüksek ise, bu durum hatır poliçelerinin emisyonunun mümkün olabileceğini gösterir. (45)
- (vi) İstatistik ve Reşyoların kullanılması, Kesin kayımların, izafi (ortalama) kayımların mukayesesi, koefisyonlar ve oranlar (46)

(45) Hatır poliçeleri hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. TUNÇARAY (K). Op. Cit. S. 226-232

(46) Bu konularda ayrıntılı bilgi için Bkz. TUNÇARAY (J) Op. Cit., S. 80-85, Reşyolar hakkında Bkz. Les Ration outils de Gestion, Les Editions d'Organisation, Paris, 1967, passim, ROSAK (J) Statistique des données Comptables et recherche des fraudes, Mémoire, Diplôme final d'Expert Comptable, Avril 1963, passim / DIETHELMEN Paulette, Contrôle Comptable et Methodes Statistiques, Mémoire, Diplôme final d'Expert Comptable, Octobre 1962, passim; Genellikle Endişelerle Kontrol Hakkında Bkz. La Révision, Theorie et Pratique du Contrôle des Comptes Op. Cit, 135-140 / WALRAVERS (L), Op. Cit. S. 103-147/ ARKON (O.F) Op. Cit, S. 61-63 / BAUDE (J) Op. Cit, S. 86-87 / MAS (A) Op. Cit. S. 21-23

V- Değerlemelerle İlgili Kontrol

Bilançonun düzenlenmesi iki tür işleme dayanır.

- Defterlerde yer alan hesapları toplamak ve bunları gruplandırarak bir tablo halinde göstermek, (Genel Mizan çalışmaları) bu husus tamamen muhasebe ile ilgilidir. (Muhasebe içi envanter)
- Sözü edilen bu çalışmadan sonra, ele alınan çeşitli hesaplarda gerçek duruma aykırı olmak için bazı düzeltilmeler ve ayarlamalar yapılmak gerekir ki, bu da değerlendirme işlemleri ile ilgili bir husustur. (Muhasebe dışı envanter çalışmaları) (47)

Değerlemenin kontrolle işletmenin aktif kıymetlerinin yerinde değerlendirilip değerlendirmediğini doğrulamak için yapılır. (48) Kıymetlerin değerlemesi tamamen kişisel bir nitelik taşıır, bu konuda objektif bir gerçek mevcut değildir. Kıymet çok hassas, süre içinde hareket eden bir kavramdır. Yere ve kıyeye göre değişir.

Sonuç olarak, bütün değerlendirme vasıtaları nereye doğru eğilim gösterirse göstereyin, değerlendirme işlemi gerçeği değil, daha ziyade bir tashihi (düzeltmeyi) gerektirir, bu demektir ki, hakikî açıdan, işletmelerin uçuncu şahıslara ve kamaya karşı vecibeleri (ödevleri)

(47) La Revision, Theorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, s.105/Aynı zamanda Bkz. YÜCESOY Cevat, Envanter ve Bilanço, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1966, Passim/Sinai Jale, Op.Cit, passim/ÖZBAŞKAN Sedat (s), Genel Muhasebe II "Envanter ve Bilanço", Özbaşınt Matbaası, Ankara, 1968, passim

(48) TITBET (J), Op. Cit, s. 76

gözönüne alınarak kıymetlere bir değer biçmektir. Vergi kanunları bilançolarda daima neçiklik ve samimiyet ister. ve bunun için revizörün değerlemenin intıpatla yapılmasını temin etmesi yeterli sayılır.

Kıymetlerin değerlemesinde ile alınan kıstaslar nelerdir? Teoride sözü edilen kıstasları aşağıda olduğu gibi sıralayabiliriz: (49)

- İktisap kıymeti
- Feniden değerlendirme kıymeti
- Satış kıymeti
- İkame kıymeti
- Tasfiye kıymeti
- İktisadi kıymet
- Ortalama kıymet

....

Genellikle iktisatçılar sadece ikame kıymetinin uygulanması halinde işletme kapitalinde bir azalma olmayacağı kanısındadırlar. Ancak tasfiye halinde bulunan bir işletmede işletmenin geleceği için bir düşüncesi olmayacağından burada tasfiye kıymeti gözönüne alınmalıdır. (50)

(49) KASKARÖĞLU Suat, Genel İşletme Ekonomisi Kuralları, Cilt II, İkinci baskı, Hilâl Matbaacılık Koll. Şti, İstanbul, 1967, S. 9-29/SSSK Nevzat (I), İşletme İlminin Genel Kuralları, Cilt II, Asama İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Neşriyatı N. 12, S. 55-69

(50) TYTGAT(J), Op. Cit, S. 77

Teoride üzerinde çok tartışılan bir konu olan değerlemenin kontrolunda revizör, değerlendirme için ele alınan fiyatı günlük fiyat ile karşılaştırmalı; alış fiyatını, zaman içinde fiyat değerlemesini (yeniden değerlemeyi) gözönüne almalıdır. Ayrıca değerlendirme türü ile son dönem içindeki değişiklikleri, işletmenin noticeleri üzerinde bu değişikliğin yansımaları da hesaba katmalıdır. Revizöre geniş bir davranış sergilemenin de verilmesinin ayrıcalıkları vardır. Değerlemenin işletme yönetimi görevleri içinde olması ve işletmeyi vergi kaybına uğratacak bir eğilim göstermemesi gerekir. (51)

5- İç Kontrol

İç kontrol işletmenin bünyesi içinde organize edilir. İç kontrol kavramı ve kapsamı bir çok yazarlar tarafından ele alınmış ve çeşitli tanımlar yapılmıştır. Konunun ayrıntılı bir şekilde anlaşılması için sözünü ettiğimiz tanımlara yer vermeyi faydalı bulduk.

Bertrand FAIR ve Victor FARMER'a göre;

İç kontrol vakit kaybetmeden hata ve hileleri mümkün olduğu kadar ortaya çıkarmak için önceden davranışları hedef tutan muhasebe servisinin ve muhasebenin rasyonel bir organizasyonundan ibarettir. (52)

(51) Değerleme konusunda ayrıntılı bilgi için Bkz. CEMAL Burhan, Vergi Muhasebesi yönünden değerlendirme, İzmir 1968, passim/BAKİME Sabri, Ticaret işletmelerinde Vergi Bilançosu, Bazar Matbaası, Ankara, 1969, S.62-111, OLSÇ Mehmet, işletme organizasyonu ve yönetimi, birinci Cilt, Sermat Matbaası, Yemsi Arkadaş, İstanbul, 1963, S. 415-435

(52) FAIR B. et FARMER V., Op. Cit, S. 35

"Committee of Auditing Procedure, (Revizyon Gen-yontemleri Komitesi) aşğıdaki tanımlamayı yapmıştır;

"Bir işletmede aktif kıymetleri korumayı, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve samimiyetini kontrol etmeyi, işlemleri etkisini arttırmayı ve yönetim organları tarafından yapılması istenen genel politikağa bağlılığı geliştirmeyi öngören her türlü yöntem, ölçü ve organizasyon planının koordine edilmesidir.." (53)

Fransa'da 1962 de "Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrés, (Muhasebe Uzmanları ve yetkili muhasepeler Orgütü) nin yayımladığı "Le Commissaire aux Comptes dans les Sociétés Françaises, (Fransız Şirketlerinde "Commissaire aux Comptes, lar) kitabındaki tanım,

"İç muhasebe kontrolü işletmeye adapte edilen materyel ve beşerî unsurları, yöntemleri ve önceden belirtilecek hassasları ortaya koymayı veya hata ve hileleri geciktirmeden meydana çıkarmayı gerektirir.." (54)

(53) Manuel de Révision Comptable, Rédigé par La Commission de Révision Comptable de l'U.E.C, Dunod, Paris, 1965, S. 9 dan "Internal Control, Special Report by the Committee of Auditing Procedure, American Institute of Accountants New York, 1949, S. 6

(54) Le Commissaire aux comptes dans les Sociétés Françaises, Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrés, Paris, 1962, S. 85

Howard F. Stettler'e göre ise,

"İç kontrol bir işletmenin başarısında hayati bir öneme sahip bilgilerin, tedbirlerin ve kontrolün elde edilmesinde başvurulan bir vasıta"dır., (55)

Nihayet Jean-Claude COCHRANT'a göre,

"İç kontrol yönetim organlarının, sağlam bir yönetim amacı ile güvenilir muhasebe bilgileri temin ettiği ve işletmenin kaynaklarını ve mal varlığını hile, hata ve ihmallere karşı koruduğu maddi ve beşeri vasıtaların toplamı"dır., (56)

Yukarıda verdiğimiz tanımlardan da anlaşıldığına göre, iç kontrol işletme yöneticileri tarafından, işletmenin mal varlığını korumak için alınan tedbirlerin organizasyonundan ibarettir. O halde iç kontrolün yapılmasındaki ana prensipleri:

- Hata ve ihmallere karşı mücadele etmek,
- İdare (Costion) sonuçlarının eleştirilmesi ve analizi,

olmaktadır. Ancak ikinci prensip daha ziyade bir yö-

(55) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S. 53 den STETTLER F. Howard, Auditing Principles, Second edition, Englewood Cliffs, N.J., 1957, S. 45

(56) COCHRANT Jean-Claude, Le Contrôle Interne et son Influence sur le programme de la Révision Comptable Leservice du Contrôle interne, Mémoire, Diplôme final d'Expert-Comptable, Mai 1965, S. 3

netim kontrolünü kapsayan geniş anlamda bir kontrolü ifade eder. (57)

İç kontrole aynı zamanda önleyici kontrol (Contrôle préventif) ismi de verilebilir. Düzensizliklerin kolaylık ve cabuklukla ortaya çıkarılmasına hedef tutar; bu bakımdan işletmenin organizasyonunun derinlemesine bilinmesi gerekir.

Ancak literatürde geniş anlamda iç kontrol (Contrôle interne-internal control), dahili revizyon (Révision interne-internal audit) ve dahili gerçekleştirme (Vérification interne-internal check) kavramları birbirleriyle karıştırılmaktadır. (58)

Geniş anlamda iç kontrol yukarıda değindiğimiz gibi, yönetim tarafından arzu edilen bir kontrol sisteminin tamamını kapsar. Yalnız dahili gerçekleştirmenin değil fakat yönetimin bütün faaliyetlerinin denetlenmesini, (supervision) bu denetlemeden elde edilen bilgilerle değerlendirerek ve tahmin edilen sonuçları işletmenin ticaret politikası ile karşılaştırarak yetime getirir; nihai amacı eleştirmek ve güç vermektir. İç kontrole işletmenin her safhasında (mali, ticarî ve diğer hususlarda) bağ varılır.

Dahili revizyon uygulamada dahili gerçekleştirme düzeninin eksiksiz olup olmadığını ve verilen yönergelere

(57) Yönetim (sevk idare) kontrole hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. TOSUN Kemal, Op. Cit. Passim

(58) Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et pertes dans les entreprises belges, 2 ième édition, Editions du Collège National des Experts Comptables de Belgique, A. S. B. L, den, Internal Audit, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Août, 1953

(talimatlara) uygun olarak işleyip işlemediğini değerlendirmek için uygulanır. Dahili gerçekleştirme düzeninin ve muhasebenin belirtilmiş emirlere göre organize edildiğini yönetim organlarına garanti etmeyi amaç edinir.

Dahili gerçekleştirme (veya doğrulama) işletmede personelin çalışmasının birbirlerini kontrol edecek biçimde iş bölümü ve yetki göçerilmesine göre organize edilmesi sonucu elde edilir. (59) Her memur görevinden sorumludur. Dahili gerçekleştirme işletmede hata ve hilelerin ortaya çıkarılması ve bunların oluşumuna önceden engel olunmasını hedef tutar. (60)

Sonuç olarak geniş anlamda iç kontrolün işletmenin bütün faaliyetleri ni kapsayan bir denetim düzeni olduğu, dahili revizyonun ve dahili gerçekleştirmenin bu düzenin içinde bulunduğu söylenebilir. Dahili revizyon işletmenin içinde yer alan ve organik nitelik taşıyan özel bir servis tarafından devamlı olarak yapılabilir. Böyle bir servis görevlerin uygun bir şekilde ayrıldığı, kişisel yetki ve sorumlulukların kesin bir tanımının yapıldığı bir organizasyon şeklinde (Ek 4) gösterilmiştir. Müphemiz işletmede devamlı bir servisin kurulması işletmenin iradisi ile ilgilidir. İş bölümünün yapılamadığı küçük işletmelerde dahili revizyon görevi, işletme sahibinin özellikle kendisi tarafından yapılır:

(59) OLBÇ Mehmet, Op. Cit, S. 234-322

(60) Bkz. Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et Pertes, Op. Cit, S. 114, DEMOY Guy, Des méthodes d'exécution de la Révision Comptable, Mémoire, Diplôme Final d'Expert Comptable, Mars 1963, S. 20-21

Kapsamını ve hudutlarını yukarda belirttiğimiz iç kontrolün konusuna aşağıdaki hususlar girerilir:

- İşletme faaliyetlerinin envanterinde ve kayıtlarda faydalanılan bütün yöntemlerin en uygun maliyet esas tutularak, mümkün olabilen en az zararla belirtilmesi,
- Testler yardımıyla aktifin, pasifin, işletmenin harcamalarının ve gelirlerinin doğru olarak muhasebeleştirilecek biçimde hangi yöntemin uygulanacağını tesbit edilmesi, aynı zamanda harcamalar ve vergiye tabi gelirlerin ilgili olduğu kıymetin gösterilmesi,
- Esas tutulan kurallar ve işletmenin politikası ile elde edilen sonuçların öneminin genişliğinin belirtilmesi,

İç kontrol organı veya iç kontrolü yapan revizörden umulan faydanın gerçekleşmesi için,

- İç kontrolü yapan revizörün işletme kararlarına katılmadan koordinasyon, denet ve kontrol görevini yerine getirmesi lazımdır. (61)
- İç kontrol organı hakiki görevi ile ilgili olmaksızın özel görevler için kullanılmaması.
- Nihayet iç kontrol organı sadece yüksek seviyede bir yönetici niteliğini taşımalıdır; hergün, her hafta hesapların veya tediye fiş-

(61) Burada iç kontrol organının durumu işletmedeki kurmay bölümünün fonksiyonuna benzer. Kurmay yetkisinin yoğunlaşma kullanılmaması, kurmay kararlarının görevlülük taşıması ve gerçekten uzak hayali planlar hakkında emreler vermemesi gerekmektedir. (İkt. Oluc Mehmet, Op. Cit, 3. 270)

İşinin rutin kontroluna da azerine almalıdır. Şüphesiz tediye işlerinin kontrolu iç kontrolun küçük bir bölümüne kapsar.

İç kontrolun etkili olması için uyulması gereken koşullar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- (i) İç kontrol tam ve devamlı olmalıdır.
- (ii) İç kontrol esas bir amacın gerçekleştirilmesi için düzenlenmiş genel bir planı ele alarak işe girişen bir uzmanın, hayal gücünü işleterek araştırmalarının sonuna kadar kendi yetenek ve eleştirisinin eseri olacaktır.
- (iii) İç kontrol sadece muhasebe ve mali servislere özgü değil, fakat işletmenin bütün servisleri ile ilgili olmalıdır.

İç muhasebe uzmanı fikir, düvence ve esri serbestliğini muhafaza edecektir. İç kontrol aşağıdaki ilkelere yeteri kadar uyulmadığı takdirde etkili olmaz.

- (i) İşletmenin ve muhasebenin rasyonel organizasyonu:

- (a) İdare tarafından onanmış organizasyon planı,
- (b) Personelin sorumlulukları ve fonksiyonlarının belirtilmesi,
- (c) Yazılı yönergeler,

- (ii) İç bölümünden temel ilkelerinin uygulanması,

(iii) İşlerin karşılıklı kontrolü

(iv) Olayların metodlu bir şekilde kaydı;
bunun için işletmeye özgü bir muhasebe
planı, kıymet hareketleri, nakıların ve
borçların meydana gelmesi güçlü, açık
ve metodlu olarak ilgili servisler
tarafından kaydedilmelidir.

(v) Personelin seçimi ve gözetilmesi (yet-
ki ve moral, ücret; mevcut ve bilinen
durumlar, tatiller, hayat tarzları,
ilişkileri vb...)

(vi) Mümkün olduğu takdirde, kontrolün me-
kanik yöntemlerine başvurulması,

(g) İç kontrolün işleyişinin doğrulanması (62)

-
- (62) İç kontrol hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. DEROY
(G), Op. Cit, S. 19-50/COUANT (J.C), Op. Cit,
passim/La Révision Théorie et Pratique du Contrôle
des Comptes, Op. Cit, S. 52-62/Le Contrôle du
Bilan et du Compte de profits et pertes dans les
entreprises Belges, Op. Cit., S. 113-132/TITCAT
(J), Op. Cit., S. 23-57/BAUDE (J) Op. Cit., S. 39-65/
SHERATO (G) et GREZ (A), Op. Cit., S. 29-36/ Manuel
de Révision Comptable, Op. Cit., S. 8-14/RIÇ, ARAZ
(M), Op. Cit. S. 33-39/ARKER (O.F), Op. Cit., S. 63-
72/VANES (S) Michel, Le Contrôle Interne dans l'en-
treprise, Collins Charlierol, Dunod, Paris, 1964,
Passim, LOONI Kallervo, İdari Muhasebe ve kontrol
Seçilmiş Bahisler, İTİA-İSÜ, Karınca Matbaacılık
ve Ticaret Kolektif Şirketi, İzmir, 1966, S. 22-24
ve Passim

6- Sondajlar

Revizyon çalışmalarında yapılacak doğrulamanın maddî yönü ve büyük bir yokûn tutan ispat edici belgelerin eleştirel analizi ve çeşitli sebeplerle revizör araştırma alanını sınırlandırmak bilerek seçme veya sondaj yöntemini uygulamak zorunda kalır.

Bilindiği gibi sondaj genellikle kutle içinde tesadüfî bir numunenin seçilmesi ve buna göre bulunacak sonuçlara dayanarak ana kütlenin durumu hakkında netice çıkarılmasıdır.

Muhasebe alanında sondaj yöntemi revizörün aynı zamanda işletme içinde yaptığı çalışmanın niteliğini kontrol için de uygulanır. Aynı niteliği taşıyan muhasebe belgelerinin (örneğin maddî faturalarının) sayılarının bir dereceye kadar artmasında, bunların kontrol için sondaj yöntemine başvurular. (63)

Numune seçmenin önemini etkileyen faktörler arasında iç kontrol düzeninin iyi organize edilip edilmediği, kontrol edilecek unsurların revizöre göre önem derecesi ve revizörün katlanacağı hata payı (sondaj hatası) önemli bir yer tutar.

İç kontrolün güvenilirlik derecesi

Revizör işletmede mevcut iç kontrol düzeninin niteliğine göre çalışmasını sınırlandıracaktır, buna

(63) GILBERT Jean-Marie, La révision: Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Extra de la gazette de la Région du Nord 1^{er} juin 10 Septembre 1966, (12 fascicules) 6-7 juillet 1966, S. 7

göre revizör,

- Muhasebe sisteminin ve iç kontrolün eleştirel etaddı,
- Revizyon programının bir bölümünü kapsayan sonda, çalışmalarının genişliğinin belirtilmesi,

safhalarını içine alan bir çalışma yapacaktır. (64)

iç kontrolün genişliği ve devamlılığı uygulanacak sondanın seçiminde etkilidir.

Kontrol edilecek unsurların önem nispeti

Kontrol edilecek unsurların önemi izafidir. Bu husus revizörün bilgi, tecrübe ve öngörüsü yardımı ile vereceği kararlarla ilgilidir. Örneğin; satıcılar hesabının sondajında alınan numune sonucu elde edilen netice ile bunun ana kütleye uygulanması arasındaki noksan tahmin, uzun vadeli borçlar hesabında yapılacak sondajda meydana gelebilecek noksan tahmine oranla daha önemli sonuçlar meydana getirebilir. Aynı şekilde sabit kıymetler hesabında meydana gelen % 20 oranında bir hata, stok hesaplarındaki hatadan daha az endişe uyandırıcıdır.

Göze alınan hata payı

Uygulanacak sondajın genişliğinin belirtilmesinde, revizörün konunun niteliğine bağlı hata payını değerlendirmesi gerekir. Örneğin; trezoreri (para durumu) hesaplarının sondajında hata payı, sabit kıymet

(64) La Révision, Théorie et pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S. 115

hesaplarına oranla daha fazladır.

İç kontrol düzeninin dışında sondaj hatası işletme içinde ve dışında meydana gelen bazı olayların da etkisi altındadır. Söz gelişi,

- İşletmede ilk defa revizyon çalışması yapılması,
- Yönetimin el değiştirmesi ve yeni yöneticilerin eski yönetimin hatalı yönlerini iyileştirme çabaları,
- İşletmenin tamamının veya bir kısmının devir edilmesi durumu,
- Mali Durum
- İşletmenin neticesi ve bazı bağlantıları arasındaki ilişkiyi meydana getiren anlaşmaların belirlenmesi,
- İşletmenin zor durumda veya aksama gelişme halinde olması,

gibi haller sadece sondajların genişliğinin belirtilmesi bakımından değil, fakat aynı zamanda revizyon çalışmasına yön vermek için de göz önüne alınmalıdır. (65)

Genellikle revizyon çalışmalarında uygulanan sondajlar, akmama seçiminin revizörün iradesine bağlı olması ve istatistik yöntemlerinin uygulanması bakımından:

- iradî seçime dayanan kısımlı kontrol,

- İstatistikî sondajın esas alındığı kısmî kontrol

olmak üzere iki grupta incelenebilir. (66) İradî seçime dayanan kısmî kontrolde seçilen numuneye göre bulunan sonuçların ana kütle bakımından ne kadar hatalı bir fikir verdiği hesaplanamaz. Ancak istatistikî sondajda vaki hatalar önceden hesaplanabilir.

İradî seçime dayanan kısmî kontrol

Revizör ana kütle (kontrol edilmek istenen konu: Örneğin satış faturaları, stoklar ...) içinden seçeceği numunenin tesbitinde mevcut iç kontrol düzeni ve kendi düşüncesine göre varacağı yargıyı esas alarak hareket eder. Faraza revizör kasa muamelelerinin doğrulamasında temmuz ve ağustos aylarını esas alıyorsa; böyle davranmasına sebep kendi düşüncesine göre bu aylarda yapılan muamelelerin dayandığı ispat edici belgelerin bütün devreyi kapsayabilecek nitelikte bir fikir vereceğini görmesidir.

Genellikle, revizörün iradesine dayanan numune seçiminde, esas revizörün kişisel görüşü olduğu için, revizör burada bir haftalık kasa muamelelerinin tamamını, müşteriler hesabının mizanına göre, her onuncu müşteri ... gibi kendine göre bir esas alarak numune seçer. (67) İradî numune seçimine "basit sondaj" da denilebilir.

(66) BOITTE Alfred, Journal de la Comptabilité, "U.N.P.C., C.N.E.C.B, Statistique et Révision, 20 Année, 1 Octobre 1958, S. 1-4

(67) Bkz. La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 119

İstatistikî sondajın esas alındığı kısmî kontrol

Namunenin seçilmesinde istatistik metodlardan yararlanılması halinde, revizör tesadüfî olarak numune seçer; istatistikî sondaj probabilite kanununa dayanır ve revizör kişisel yargısını bir yana bırakarak numunenin büyüklüğünün belirtilmesinde ve seçiminde mümkün olabilecek hataların sınırlarını hesaplar. İradî seçimde revizörün ön görüşü hakimdir, oysa istatistikî sondajda belirli teknikler uygulanır.

Uygulamada yer alan istatistikî sondajlar;

- Basit tesadüfî sondaj (sondage simple ou tirage au sort)
- Sistematik sondaj (sondage systématique)
- Zümrelere göre sondaj (sondage stratifié)
- Belirli bir amacı gerçekleştirmek için yapılan sondajlar (sondage révélateur) (örneğin, iç kontrol tedbirlerinin uygulanmasında meydana gelen sapmaların yanıt intitas ve hilcelerinin varlığını araştırmak için bağvarelen sondajlar)

olmaktadır ve incelenecek katienin niteliğine göre bu sondaj metodlarından yararlanılır. (68)

(68) Bu konuda fazla bilgi için bkz. Le Contrôle de Bilan et du Compte de profits et pertes dans les entreprises Belges, Op. Cit, S. 135-216/ROZAK (5), Op. Cit, passim/JOUAN Michel, Application de la méthode des sondages au Contrôle des Entreprises, Mémoire,

Göralıyor ki, revizör kontrolü yapılacak ana kütle içinden,

- Kütlenin tamamı için bir kısmını inceliyerek en kısa bir şekilde bilgi elde etmek,
- Niteliğine zarar vermeden revizyon çalışması-
nın maliyetini düşürmek,
- Kontrol edilecek bir kütle için bütününden zıya-
da bir kısmının derinlemesine olarak kontrol
tekniklerine göre incelemek,

anaıyla numane seçer. Çünkü bu seçimde;

- Sık sık tekrarlanan ve birbirine benzer mu-
amelelere esas olan belgelerin büyük bir kıs-
mının doğruluğunun değerlendirilmesi arzusu,
- Genellikle bir mahasebenin tam (yazda yaz)
olarak incelenmesinin mümkün olmaması,
- İç kontrolün uygulamakta ve etkisinin güveni-
li olduğuna inanmak istenmesi,

rol oynamaktadır. Bu bakımdan revizör doğrulanacak unsur-
lar arasında;

- Yapılan muamelelere ve hesaplara gösterilen
güvenin derecesi ve niteliğinin değerlen-
dirilmesini,

Diplôme Final d'Expert Comptable, Octobre, 1961,
passim/DICTERMAN Paulette, Op. Cit., passim/
SOULAN Zichel, Application de la Méthode des Sondages
au Contrôle de l'Inventaire, Revue Française de
Comptabilité, Paris, Juin, 1964, S. 140-146/ GAYNON
(A.W), Le Contrôle Comptable: Application des Tech-
niques de l'Echantillonnage, (Fr. Çev. F.VIRCHON)
l'Orga, la Comptabilité, Paris, 1958, Octobre S. 335-
336, Novembre 371-376, Decembre 413-416

- Mmkun olabilecek sonda; hatalarının yzdeesi-
nin tahmin edilmesini,
- Uygulanan iç kontrolün niteliğinin kıymet-
lendirilmesini

göz önüne alır. (69)

Numune seçimi ister iradi, ister tesadüfi olsun;
genellikle aşağıda;elmiş sonda; kategorileri:

Zaman sonda; (Les sonda;es dans le temps)

Revizyon yapılacak dönemin içinden belirli bir
parti esas alınarak yapılır. Örneğin, bir aylık muamele-
ler veya yılın son günü.

Muamele esas alınarak yapılan sonda; (Les sonda;-
ges par opérations)

Burada sınırlı sayıda muamele esas alınır. Bu
muamele ile ilgili ilk belgenin düzenlenmesinden (ispat
edici belgeler) muamelelerin son buluşuna kadar geçirdiği
safhalar, belgeden defterlere veya defterlerden belgeye
doğru olmak üzere izlenir. Örneğin, bir satış muamele-
sinde malının sipariş mektubundan başlayarak fatura-
nın düzenlenmesi ve ödenmesine kadar gidilir. Bu sonda;
teknigi özellikle iç kontrolün incelenmesinde uygulanır.

Kıymet esas tutularak yapılan sonda; (Les sonda;-
ges de valeur)

Belirli en az bir kıymetin üstünde olan unsurla-
rın incelenmesi esas alınır. Örneğin 100 liranın üstün-

de olan faturaların kontrol edilmesi veya şartlarını hesaba katmadan bir toplamının doğrulanması ...

Radikal Sondaj (Les sondages de radar)

Anormal veya alışılmamış kayıt ve muameleleri esas almak sureti ile yapılan sondaj tekniğidir. Örneğin, müşteri hesaplarının alacak bakiyesi vermesi gibi ... (70)

Sonuç olarak, sondajlar ile doğrulamada, esas hesaplamaların, ispat edici belgelerin, defterlerin, muamelelerin incelenmesinde sınırlama yapmak olduğu anlaşılmaktadır. (71) Yapılacak sondajların miktarını, kontrolu yapacak olan revizör belirtir. Bu onun kararına kalmış bir iştir. Genellikle sondajlar aşağıdaki hususlara cevap verebilmelidir:

- (i) Muhasebe tarafından kaydedilen muamelelerin her bir kategorisini kapsamlıdır.
- (ii) Sondajın kapsamı kontrolu yapıldığı sürenin tamamı üzerindendir olmalıdır.
- (iii) Muhasebe servisinin her memurunun faaliyetleri kontrol edilmelidir.
- (iv) Numune seçiminde iç kontrolün zayıf olması halinde sondaj alanının geniş tutulması ve kısıtlanmaması gerekir.

(70) Bkz. FAIN (B) ve SAKRE (V), Op.Cit, S. 56-57

(71) Ibid, S. 54-55

7- Diş Kontrol

İşletmelerin bağımsız muhasebe uzmanları tarafından denetlenmesine "diş kontrol," denir. Burada revizörün bağımsız oluşu, kontrol edilen işletme ile revizör arasında organik bir ilişkinin bulunmamasına bağlıdır. Başka bir deyişle revizör işletmenin organizasyonunda yer alan bir unite değil, fakat işletmeyle akıttan veya kanunî bir zorunluluktan doğan ilişkiye sahip kimsedir. Diş kontrolda revizörün bu ilişkisi fonksiyonel bir ilişki olmaktadır. (72)

Bir işletmenin dar anlamda bilanço ve kâr zarar hesabının, geniş anlamda muhasebe organizasyonunun incelenmesini üzerine alan bağımsız muhasebe uzmanları İngiltere'de "Chartered Accountant," (Serbest Muhasep), Amerika'da "Certified Public Accountant," (Diplomalı veya ruhsatlı kamu muhasepleri), Almanya'da "Wirtschaftsprüfer," (İktisat Kurakipları) Fransa'da "Expert Comptable ve Comptable Agréé (Muhasebe uzmanları ve yetkili Muhasep) diye adlandırılmaktadır. (73) Türkiye'de yarımadanın kalkınması için harcanan büyük çabalara rağmen, ekonomi alanında en önemli bir unsur olan "muhasebe uzmanlığı," mesleğini düzenleyen esas ve prensipler henüz yararlılığı konulmamıştır.

(72) TITCAT (J.), Op. Cit. S. 56/Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et Pertes dans les entreprises Belges, Op. Cit. S. 105/SaintOmer Sabahattin, Ticaret Muhasebesi, Güven Matbaası, Ankara, 1961, S. 321

(73) Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bks. Compte-rendu, E.C.A., European Congress of Accountants, Limbourg 10-13 Septembre, 1963 (Fransa, İngiltere, İtalya, İsveç, Hollanda, Almanya, Avusturya Muhasebe uzmanlığı üzerine Konferanslar) passim, ARKON (O.F.), Op. Cit., S. 8-18

Muhasebe Uzmanlığı mesleğinin kurulduğu için özel alanda ilk adım 1942 yılında, mesleğe emek vermiş olan bir kaç kişinin bir araya gelmesi ile atılmış ve "Türkiye Ekspert Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" isimli bir dernek kurulmuştur. Bu derneğin anvanı bir kaç yıl önce "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" olarak değiştirilmiştir.

Muhasebe mesleğinin düzenlenmesi için 1949 yılında Maliye Bakanlığınca hazırlanan bir tasarı Büyük Millet Meclisine sunulduğunda, çeşitli nedenlerle kanunlaşmamıştır. Sonradan bu konuda bir çok tasarılar hazırlanmış ve nihayet 27 Mayıs 1960 da Maliye Bakanlığı bu tasarıları gözden geçirerek yeni bir tasarıyı meclise sunmuştur. Ancak mesleğin anvanını "Serbest Mali Muşavirlik" olarak değiştiren ve "Serbest Mali Muşavir ve Teminli Mali Muşavir" diye iki ayırımı ön gören söz konusu tasarı, Maliye Bakanlığınca daha ziyade vergi incelemelerinde yardımcı organ kurulması amacıyla hazırlanmıştır. (74) Oysa tasarıda mali muşavirin görevinin çoğunlukla, ekonomik unitelerin hesap işleminin ve muhasebe organizasyonlarının eleştirel anlamda incelemesini; muhasebe ekspertizi, bütçe revizyonlarını hedef tutan ayrıntılı hakimler bulunmalıydı.

Bağımsız muhasebe uzmanlarına revizyon görevini;

- (i) Kanun
- (ii) İşletme yöneticileri
- (iii) Uzmanlı şahıslar
- (iv) Adli makamlar

(74) Anı B (O.F) Op.Cit.S.10/21/3/1966 B.M.M. ne arz edilen, Millet Meclisi Geçici Komisyonunca görüşülüp değiştirilen (Ses No.1/166, Karar No. 2) Yüksek Başkanlığa 29/6/1967 tarihinde arz edilen "Serbest

Verebilir. (75)

Kanunun do_rudası do_ruya kendilerine kontrol yetkisi verdiği kimseler, İngiltere'de 1948 yılında çıkarılan şirketler kanununun(Companies Act) kendilerine orta ve büyük çaptaki şirketlerin kontrol görevini verdikleri "Chartered Accountant,"lardır. Amerika'da New York Menkul De_erler Borsasında muamele gören hisse senetleri ve şahıvillerin ilgili bulunduğu şirketlerin bîlânço ve kâr ve zarar hesaplarının bağımsız C.P.A lar (Certified Public Accountant) tarafından incelenmesi gerekmektedir. Almanya'da 1937 yılında yürürlüğe giren Akşyon kanunu (Aktiengesetz) ve ayrıca Ticaret Kanunu hükümleri ile kurulan Anonim şirketlerin muhasebe kontrolü şirket denetçileri tarafından yapılır. Fransa'da ise 24 Temmuz 1967 tarihli kanunun 32 ve 34. maddelerine göre, Anonim şirketlerin kontrolünü, "Commissaire aux Comptes," (Şirket Murakipları) lar yerine getirir. Türkiye'de kanunun ön gördüğü denetim organları:

- Sayıştay (Divan-ı Muhasebat)
- 17/5/1936 tarih ve 3460 sayılı kanunla kurulan "Türkcek denetleme Kurulu," (Bağ^{ca}karlık Umumi Murakabe Heyeti)

Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı, devam

(75) TTTBAT (5) Op. Cit, S. 60; Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et pertes dans les entreprises Belges, Op. Cit, S. 105

- Maliye Teftiş Kararı
- 4709 sayılı kanunla karulan "Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kararı"
- 7129 sayılı Bankalar Kanununun hükümlerinin uygulanmasını denetleyen "Banka Kuraklıkları"
- Sigorta Şirketleri Denetçileri
- T.T.K. nın on gördüğü hükümler çerçevesinde sermaye şirketlerinin ve Kooperatif Şirketlerin denetimini yapan "Kuraklıklar"

olmaktadır. (76)

İşletme Yöneticileri ister işletmenin sahibi, ister sadece yöneticisi olsalar personeli yönetmek, iç kontrol düzeninin etkisini denetlemek, dönem içinde elde edilen sonuçların ve yıllık hesapların işletme faaliyetinin gerçek durumuna yansıtıp yansıtmadığını sağlamak amacı ile, bağımsız muhasebe uzmanına başvururlar. Aynı şekilde bir Anonim Şirketin genel kurulu da aynı nedenlerle aksiyonierlerin aydınlanması için denetçi tayinini isteyebilir. (77)

İşletme ile mali ilişkisi olan bankalar, işletmenin sermaye teşkiline katılan diğer müesseseler ve işletmeler, obligasyon sahipleri ve uzun vadeli finansman kaynağı olarak nitelendirilen borç para verenler... de işletmenin tam veya kısmi olarak devri, sermaye arttırı-

(76) Bu konularda ayrıntılı bilgi için Bkz. Compto-Rendu, Op. Cit, S. 151-157, 182/ANKON O.F., Op. Cit. S. 9-23/ALP, A/AAZ, MOp. Cit, S. 19-25

(77) T.T.K. Madde 346 Özel denetçi tayini, başka bilgi Bkz. İMRESON Oğuz, Kara Ticareti Hukuku Dersleri, Katılmış Matbaası, İstanbul 1969, S. 346

ki veya asaltılması hallerinde bağımsız bir revizöre bağ varabilirler. (76) Kredi talebinde veya önemli bir avans verilmesi halinde kredi müesseseleri işletmenin sağlamlığı konusunda revizyon yaptırabilirler.

Enayet adli makamlar kusurlu ve hileli iflâs hallerinde, aygımsızlık durumlarında söz konusu olan işletmenin bir revizör tarafından denetlenmesini isteyebilirler. (79)

Diğ kontrol görevi revizöre sözlü veya yazılı olarak verilir. Yazılı bir anlaşmanın sağlayacağı faydalar şüphesiz inkâr edilemez. Zira revizör görevin sınırlarını, kamu ve adli makamlar tarafından alması hali istisna kılınırsa, önceden bilmesi gerekir. Bu husus kontrolu yaptıran tarafından açıklıkla belirtilmeli; gelecekte ortaya çıkabilecek her türlü itirazlardan kaçınmak için yapılacak çalışmanın sınırları iyice

(76) Kanun'da şirketlerin kurallılarında veya sermaye arttırımı hallerinde aynı sermaye konusuna olduğu zaman, sermaye olarak konan aynı değerlerin ekspertizi "Commissaire aux Apports" (Aynı değer denetçisi) tarafından yapılır. (Bkz. Le Commissariat aux Apports et aux Avantages Particuliers, Durassio, Paris, 1962, paragraf/ T.T.K. Madde 289/2, 303 e göre Anonim şirketlerde paradan başka bir şeyin sermaye olarak konması halinde biliriklinin değer biçmek için mahkemece tayini. (Geniş bilgi için Bkz. İMRACON O., Op. Cit, S. 236-239)

(79) T.T.K. maden 79 ve 80. maddelerine göre, defterlerin Teslim ve İbrazı konularında mahkemenin gerektiğinde ilgilileri (özellikle bağımsız hesap uzmanları) defter hesap ve belgeleri incelemek konusunda maden kınması (Geniş bilgi için Bkz. İMRACON O., Op.Cit, S.90-91)/Revizörün Enayet adli makamlarda ayrıntılı bilgi için Bkz. L'expert Comptable fonctions et Missions, 2 edition, C.N.S.C.B., A.J.C.B., 1964, S. 68-98

tesbit edilmelidir.

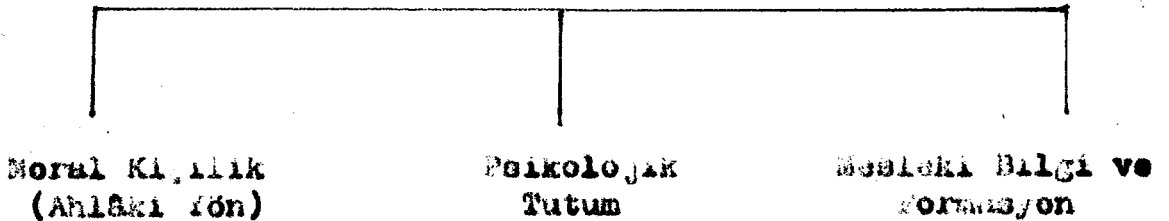
Görevin eksper tarafından da kabul edilmesi gerekli olmalı, görevi ile ilgili olarak, ayrıca verilen ek görevler için ücret durumu, genellikle alacağı ücretler de açıkça gösterilmelidir.

Yapılacak kontrol sınırlı olabileceği gibi geniş anlamda olabilir. Sınırlı bir kontrolda kontrola yapılacak muameleler ve konular belirtilmeli, hangi hususların raporda yer alacağı işaret edilmelidir.

Geniş anlamda bir kontrol revizöre tam bir davranış özgarlığı verir. Revizör araştırmasında işletmenin önem ve konusuna, hukuki durumuna, muhasebe organizasyonu, iç kontrolün nasıl organize edildiğini aynı zamanda kontrol görevini etkileyen ticari ve sosyal olayları göz önüne alır.

Diğer kontrol görevini yakından revizörün revizyon hazırlığı ile ilgili olarak yapacağı çalışmaya geçmeden önce, yukarıda değindiğimiz ülkelerdeki uygulamadan yararlanarak revizörün ahlaki yönü, psikolojik tutumu ve mesleki bilgisi ve formasyonunu ayrıntılı olarak aşağıdaki şekle de gösterebiliriz.

Muhasebe Revizörü



Moral Hissilik

- Yüksek derecede Ahlak bilinci

Revizörün olundunu bütün olanaklarla revizyon görevini gerçekleştirmek için, beşeri faktör de gözönüne alarak gerekli özeni gösterecek i, ahlakına sahip olması. (Doğruluk-Pedâkârlık-Ağırbaşlılık-Kendi yararını düşünme-Dürüstlük-İltimas yapmama)

- Kesin bir bağımsızlık

Yalnız mesleğin gereğinden doğan bağımsızlık değil, revizörün her şeyden önce fikir ve düşünce bağımsızlığına sahip olması,

- Mesleki sırları saklama yeteneği

Revizör kendisine güvenilen bir kişidir. İşletmenin yağıntısına giren ve bütün sırlara sahip olan revizör bir matematikçidir ve sakladığı sırları ağıya veremez. Bu bakımdan gereken tedbiri göstermek zorundadır.

Psikolojik Tutum

Bir hekim insan vücudunu ve ruhanı nasıl derinlemesine tanıyorsa, revizör de bir işletmeyi bu biçimde tanımak zorundadır. İşletmenin vücudu maddi görünüşü, ruhu ise işletmedeki beşeri faktördür. Reviz-

zor işletme yöneticileri ve personelinin davranışlarını anlamalı, bunların gerisindeki güçleri değerlendirebilmelidir. (80) Aynı zamanda işletme ile ilişkisi olan (bankalar, müsteriler, satıcılar, maliye...) kişi ve kuruluşlara görevi ile ilgili olarak "iş psikolojisi" anlayışı içinde danışmalıdır.

Mesleki Bilgi ve Formasyon

- Mesleki Bilgi

Revizör görevini yerine getirebilmek için aşağıdaki konularda derin bilgisi olması gerekir.

Muhasebe ve Revizyon Tekniği

Yalnız teorik değil her işletmeye özgü muhasebenin uygulanmasını bilmek, rakamlara ağına olmak, revizyon tekniği yöntemlerini rahatlıkla uygulayabilmek ve bir karara vararak revizyonun amacına uygun bir rapor hazırlayabilmek,

H u k u k

Ticaret hukuku, Medeni hukuk ve idare hukuku bilgisi, Ceza hukuku (mali konular), İcra ve iflâs hukuku, vergi hukuku,

(80) SHOZZI Armenegildo (G), La Vérification de bilan, 2 . édition, Dunod, Paris, 1964, S. 17

E K O N O M İ

Genel ekonomi ve işletme ekonomisi (özellikle rentabilite ve finansman konuları,

Genel Kültür

Bir karara varmak için yeterli kadar genel kültür sahibi olmak.

- Mesleki Formasyon

Revizyonun doğru olarak uygulanması için gerekli bilgilerin genişliği, derin bir mesleki formasyonun lüzumuna ortaya çıkarmaktadır. Bu amaca erişmek için revizörün teorik formasyona ve bu bilgileri uygulayabileceği pratik formasyona (staj) olmalıdır. (81)

(81) Yabancı ülkelerde revizyon mesleği ve revizörün formasyonu hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. DUPUIS H., Le Contrôle Comptable, Entreprise moderne d'Édition, Paris, 1967, S. 47-66/ Revizörün kişiliği hakkında Bkz. L'expert Comptable, Op. Cit, S. 19-64 / La Personnalité du réviseur, Rapport présenté par la section de Paris, L'expert Comptable de demain, Numéro, 7-8, Année 1967, S. 5-7 / La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S. 20-43

KISIM II
İŞ KÂCITLARI KAVRANI

1- Muhasebe Revizyonunun Hazırlanması

Muhasebe revizyonunun önceden büyük bir özenle hazırlanması gerekir. Bilindiği gibi muhasebe işletmenin bütünü içinde bir bölümdür; ancak muhasebe bölümünün diğer bölümlerle fonksiyonel bir ilişkisi vardır. İşletme faaliyetlerinin rakamlarla ifade edildiği ve işletmenin yönetimi ile ilgili somut bilgileri veren muhasebenin kontrolünü yükümlenen revizör, bu nedenle revizyona başlamadan önce işletme hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olmalıdır.

Araştıracığı esas noktaları bilen, işletmenin kendine özgü yapısını tanıyan ve önceden bir çalışma planı düzenleyen revizörün yapacağı kontrolün etkenlik derecesi inkâr edilemez. Öte yandan özellikle sonradan yapılan (a posteriori) bir muhasebe kontrolünün işletmede bir karışıklık meydana getireceğini, muamelelerin aklığını yavaşlatacağını, yöneticileri ve personeli zaman kaybına uğratacağını da göz önüne almalıdır. (1) Özellikle, bir sanayi işletmede plânsız bir kontrol üretimin seyrini etkiler, gecikmelere sebep olur. Bu bakımdan iyi plânlanmış bir kontrolde bu sakıncalar sınırlandırılabilir. (2)

(1) ESER Nevzat (1), Op. Cit., S. 250

(2) SALATO (G.) ve GHEZ (A), Op. Cit., S. 55

Revizör yapacağı kontrolü plânlarken, kendisine gerekli bilgileri işletme içinden olduğu kadar dışından da elde edecektir. Revizör her iki kaynaktan sağladığı bilgileri derliyerek çalışma programına hazırlar.

Revizyon hazırlığı ile ilgili olarak bilgiler;

- Genel yönetim bakımından,
- Mali bakımdan
- Ticaret servisi ile ilgili olarak
- Teknik alanda

olmak üzere, elde edildiği kaynaklara göre gruplandırılabilir. (3) Genel yönetim ile ilgili olarak toplanan bilgiler ve belgeler aşağıda gösterildiği gibi bir sıra izliyebilir.

- İşletmenin yürürlükte olan statüsü
- İşletmede kuruluktan itibaren yapılagelen başlıca değişiklikler,
- İşletme anonim ortaklık ise, ortaklık sermayesinin önemli bir kısmını elinde bulunduran aksiyonerlerin kimlikleri,
- Yöneticilerin kimlikleri
- Son genel kurul toplantı raporları (Tutanakları)

(3) LAMET Henri, La Révision Comptable, Introduction a l'analyse des Entreprises, Mémoire, Diplôme final d'Expert Comptable, Novembre 1961, S. 17-20

- Yönetim Kurulu tutanakları
- Ortaklık bir holdinge dahilse, holdinge dahil diğer ortaklıkların isimleri,
- Son bilançonun analizi
- İşletmenin genel organizasyon şeması (Organigram)
- Personelin önemlilik durumu (Personel arasında görev dağılımı)
- Sabit Aktif kıymetlerin tanınlanması (Nelerden ibaret olduklarının belirtilmesi), uygulanan yeniden değerlendirme (revaluasyon) ve varsa ipotek durumları
- Ortaklık adına taahhütlere girmeye yetkili kimselerin (yöneticilerin) kimlikleri
- Ortaklıkta imza yetkisi olanların görevi, bu yetkinin sınırları, imzaların örnekleri,
- İşletme içinde düzenlenen belgeleri imzaya yetkili olan kimselerin kimlikleri, görevleri, imza ve parafaların örnekleri
- Yürürlükte olan daimi enlemler
- Dava ve müzase safhasında olan işler
- İşletmenin çeşitli servislerinden istenen bilgilerin cinsi, şekli ve devirliliği
- Bu bilgilerin işlenmesi
- Henüz elde edilmemiş, fakat dilenen bilgilerin cinsi
- İşletmenin genel bütçesi

İşletmenin mali durumu ile ilgili bilgiler mali işler müdürü veya bu görevi yapan bir kimseden istenecektir. Aşağıda yer alan bilgiler sınırlı değildir.

- İşletme bütçelerinin veya tahminlerin cinsi
- Tahminler ile fiili durumların karşılaştırılma tabloları
- Yatırım programı
- Mevcut obligasyonlu borçlar, emisyonu düşünülen obligasyonlar ve şartları
- Amortisman tabloları
- Elde edilen orta vadeli krediler, şartları ve verilmiş olan garantiler
- Kısa vadeli krediler ve şartları
- İlgili bankaların ileri sürdüğü şartlar,
- Trezoreri (para durumu) durumunun nasıl düzenlendiği,
- İşletme tarafından alınan veya verilen garantiler, kefaletler ve avalller
- İşletme yönetiminden sağlanan bilgiler
- İstenen fakat sağlanamayan bilgiler, bu bilgilerin neden sağlanamamış olması
- Mali işler bölümünde kullanılan basılı belgelerin örnekleri

Alış, Satış ve Ticaret Servisinin sorumlularından aşağıdaki bilgi ve belgelerin toplanması amacı ile sorulan soruları

- Satılan malların cinsi,
- Satış bütçeleri,
- Dış ve iç işler ile satış servisinin organizasyonu, özellikle temsilcilerin görevleri,
- Satış personelinin hareketlerinin tesbit tarzları
- İşletmenin belli bağlı müşterileri ile yapılan bütün muamelelerin toplamının iş hacmine oranı
- Kabul edilen genel ödeme şartları
- Özel şartların nasıl tesbit edildiği,
- Gönderilen faturaların sayısı
- Ödenmeyen faturaların satış faturaları toplamına oranı
- Faturaları tahsil etmek için ne gibi bir yöntemin izlendiği
- Müşterilerin tesbit edilen sürelerle ne derecede uyduğu
- Fabrika Uniteleri (atelyeler, imalatханелар) ile ilişki
- Alış bütçeleri
- Alış servisinin organizasyonu
- Alınan faturaların sayısı
- Satıcıların sayısı; belli bağlı satıcılar ile yapılan muamelelerin miktar ve kıymet olarak tutarı
- İşletmenin sağladığı ödeme şartları
- Alış, satış ve Ticaret servisi tarafından kullanılan basılı belgelerin örnekleri ve devir genaları

İşletmenin teknik bakımından işleyişi ile ilgili bilgiler de revizör için gereklidir. Bu bilgiler aşağıdaki konuları kapsayabilir:

- Fabrika ve işletmelerin, imalâthanelerin özellikleri
- Ticaret servisi ile imalâthaneler arasındaki ilişkiler
- Uygulanan işletme sistemleri
- Malzeme ve alet edevatın cinsi; gelişme projeleri
- Satış mağazaları, depoların işleyişi
- Mağazalarda ve atelyelerde kullanılan idari nitelikte dokümanlar ve basılı belgelerin örnekleri

Teknik bilgiler revizör tarafından fabrika ve imalâthaneler ziyaret edilerek elde edilir. Revizör ayrıca, işletme sabit kayıtlarının bir kısmını kendisi imal ettiğinde bu imalat işinde işletme personelinin kullanılıp kullanılmadığı hakkında da bilgi sahibi olmalıdır. (4)

Bu safhaya gelindikten sonra, revizör işletmede uygulanan muhasebe organizasyonunu da tanımalıdır. Revizörün ilk temaslarında muhasebe organizasyonu hakkında, muhasebe servisi ile ilgili diğer servislerle kurduğu ilişkiler sırasında genel bir fikri oluşur. Revizör önce işletmenin bu işlerle ilgili bir sorum-

(4) İbid, S. 21

lusu ile mevcut muhasebe düzeninin gerçek durumunu tesbit edecek, daha sonra aşağıda gösterilen belgelerin kendisine verilmesini isteyecektir; bu belgeleri:

- Muhasebe servisinin ayrıntılı organizasyon şeması
- Muhasebe planı
- Muhasebe belgelerinin akış şeması
- Muhasebe defterlerinin (kanuni ve ihtiyari defterler), muhasebe ile ilgili kayıtlar (muhabere dosyaları...), muhasebe fişleri ve muhasebe dışı fişlerin nelerden ibaret olduğu
- Belgelerin sınıflama normaları ve yöntemleri,
- Muhasebe servisinde düzenlenen belgeleri imzaya yetkili kimselerin listesi,

olabilir. Bu donelerle birlikte revizör ayrıca işletmenin muhasebe sistemi, muhasebe servisinde çalışanlar hakkında bilgi sahibi olacak; işletmeye özgü hesapların işleyişi, her memurun veya bir grup memurun görevlerinin belirli olarak gösterilmesi üzerinde bir araştırma yapacaktır.

Bu bilgilerin elde edilmesinden sonra revizör için faydalı bir çalışma, işletmenin bütün servislerinde kullanılan belgelerin akışına göstermek olacaktır. Sazü edilen çalışmanın gerçekleştirilmesi uzun bir zaman alır, fakat bu çalışma özel durumların ve muhtemel anormalliklerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur. Öte yandan revizör iç kontrol araçları-

nin ve özellikle görevlerde aykırılığın mevcut olup olmadığına ortaya koyar.

Araştırma sırasında toplanan bütün basılı belgeler ve bilgiler özel dosyalarda sınıflandırılmalıdır. Çünkü bu bilgiler ve belgeler revisör tarafından revizyon işleminin ilk safhasında ve sonraki safhalarda, işletmenin organizasyonu ve bünyesinde yapılacak değişiklikler de göz önüne alınmak suretiyle, kullanılacaktır.

Görüldüğü ki bütün bu çalışmalar sonucu toplanan bilgiler işletmenin organizasyonunun bir özetidir. Oysa revisörün revizyon sonucu değerlendireceği organizasyon bu değildir. Revisörün tesbit ettiği fiili organizasyon, sonradan kendisinin elde ettiği bilgilerle tasarladığı rasyonel organizasyona benzemiyebilir. Revisör raporunu düzenlerken bu hususları da hesaba katacaktır.

Muhasebe revizyonunun işleyişi hakkında genel bir fikir vermek için, (Ek 5) de muhasebe kontrolünün özel bir organizasyon şeması ile, (Ek 6) da revizyon işleminin akışını göstermeyi faydalı bulduk.

2- İş Kâğıtlarının Genel Nitelikleri ve Çeşitleri

I- Tanımı ve Kapsamı

Görüldüğü gibi revizyon çalışmasının konusu genellikle bir bilanço ve ekleri üzerinde bir görüşü değerlendirmek amacı ile, belirli sayıda unsurların toplanmasıdır.

Bu bakımdan revizör yaptığı gerçeklemlerin (doğrulara), ortaya çıkarttığı hataların , hilelerin ve anormal durumların aynı zamanda revizyonla ilgili kendi görüşlerinin notlarını veya belgelerini, ileride varacağı sonucu kaleme alırken, başka bir deyiş ile revizyon raporunu düzenlerken onlardan faydalanmak için, saklanmalıdır.

Revizyon çalışması ile ilgili olarak revizörün genellikle yararlandığı bütün belgeler "İş Kağıtları", kapsamına girer. (5) İş kağıtları tanımına kapsayabilecek belirli bir terime kanaatininse henüz sahip değiliz. Anglo-sakson literatüründe iş kağıtlarına "Working papers", Fransızca'da bu terimin çevirisi olarak "Papier de travail", denmektedir. Dil bakımından tartışmaya yol açacak çegitli görüşleri bir yana bırakarak, gündelik biz de "İş kağıtları", terimini kullanmayı uygun bulduk. (6)

İş kağıtlarının kapsamının sınırları kısaca şöyledir; çünkü yapılan revizyonda güdülen amaç, revizyonu yapılan işletmenin cinsine aynı zamanda revizörün kişisel görüşüne göre; iş kağıtlarının adedi, cinsi ve şekli değişebilir. Bir ön fikir vermek için şekli bir görüşle iş kağıtlarının aşağıdaki hususlara

(5) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des comptes, Op. Cit., S. 150

(6) Orta Doğu Teknik Üniversitesi, İdari İlimler Fakültesi yayınlarından, İngilizce-Türkçe İdari İlimler Sözlüğündeki tanıma göre; Working Papers.

kapsadığı s6ylenebilir:

- Listeler
- Tablolar
- Analisler
- Raporlar
- Notlar
- Belirli bir çalışma (Örneğin üçüncü şahıslara ait bir hesaba inceleme) ile ilgili bütün bir bilgi
- Mektuplar
- Notlar
- Üçüncü şahıslardan (müsteriler, satıcılar, bankalar, işletme ile ilgili kişiler) sağlanan fotokopiler

Bu saydıklarımızdan başka, iş kâğıtlarının organizasyonu için önceden tasarlanmış yeknesak yöntemler kullanıldığında; kontrol dosyası temin edilmiş çalışmaların tümünü ve işletme dışından sağlanan bilgileri ifade eder.

Bir Amerikalı yazar olan; Maurice K. PELLOUBERT'e göre iş kâğıtları aşağıdaki gibi tanımlanmıştır;

"Revizyon, kontrol; bir hesap mükabibi tarafından hazırlanan ve bilâhıra yazılacak rapora mesnet teşkil edecek olan muhtıra, belge sureti, v.s...., olarak tarif edilmiştir. (İks. İngilizce-Türkçe İdari İlimler Müfredatı, Orta Doğu Teknik Üniversitesi, İdari İlimler Fakültesi, Yayın No. 3, Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1964, S. 351)

"İş kâğıtları revizör tarafindan bir kontrol yapıldığı sırada düzenleneni; revizöre en kısa bir sürede ve en az gayret sarfederek çalısmasını tamamlamaya yarayan, aynı zamanda açık ve tam bir tutanak özelliği taşıyan notlar ve muhtıralar dır., (7)

Başka bir görüşe göre; "İş kâğıtları hesapların geniş bir şekilde eleştirmeli açıklanmasının bir özetini meydana getiren ayrıntılı durumların tümüdür. (8)

Genellikle iş kâğıtları revizyon çalısmasının akışı göz önüne alınarak,

(1) Revizör ve yardımcılarının çalısmasını organize etmeye bağlı iş kâğıtları,

(11) Gerçekleşme muamelelerinin yapılması sırasında düzenleneni ve raporun yorumuna esas teşkil eden iş kâğıtları

olmak üzere ikiye ayrılabilir. (9)

-
- (7) DERROY (G.), Op. Cit., S. 70 ve GUICHARD (G.) Les dossiers de l'Expert Comptable et de la Certifications des Bilans, Mémoire, Diplôme final d'Expert Comptable, Mai, 1961, S. 15 den PELOUBET, Maurice (E.) Audit Working papers, Mc Graw-Hill Publishing Co. Inc., New York, 1949
- (8) DERROY (G.), Op. Cit., S.70 den BIGG (W.W) Spicer and Pegler's, Practical Auditing, H.P.E. Publishers, Ltd., 12 ème édition, Londres, 1958,
- (9) DENOIX Bernard, Etude Critique de Divers Modèles de Feuilles de travail utilisées dans les missions de Révision et de contrôle des Comptes, Mémoire, Diplôme final d'Expert Comptable, Avril, 1952, S.4

II- Revizörün çalışmasının organizasyonu
sirasında hazırlanan iş kâğıtları

Revizör çalışma planına hazırlarken revizyon sırasında kullanacağı iş kâğıtlarının nelerden ibaret olacağını, hangi bilgileri kapsayacağını ve şekillerini önceden kararlaştırır. İş kâğıtlarının hazırlanması için revizörün esas olacağı sistem ne olursa olsun, iş kâğıtları genel olarak aşağıda belirtilen nitelikleri taşımalıdır: (10)

(i) İş kâğıtlarının bir kontrol aracı olması.

İş kâğıtları kontrol aracı, aynı zamanda bir kontrol delili niteliğini taşıy; bazı muhasebe verilerinin analizini yapmaya ve bunlardan bir sonuç çıkarmaya yarar.

(ii) İş kâğıtlarının raporların hazırlanmasına esas teşkil etmesi.

İş kâğıtları sadece bir kontrol aracı değil revizyon raporlarının hazırlanmasında revizöre çok faydalı olan belgelerdir.

(iii) İş kâğıtlarının revizyon programının hazırlanmasına etkili olması.

Revizyon programı ister önceden en ufak ayrıntısına kadar hazırlanmış olsun (le programme de révision pré-établi), ister revizyon çalışması ilerledikçe hazırlanmış olsun

(le programme de révision progressif);
iş kâğıtları kullanılan gerçekleştirme yön-
temlerini anlamlılar hale sokar ve açık-
lığa kavuşturur.

(iv) İş kâğıtlarının üçüncü şahıslar için
bir delil (asat) aracı olması,

İş kâğıtları revizörün mülkiyetindedir;
ancak üçüncü şahıslar bazı durumlarda
iş kâğıtlarından yararlanır. Örneğin
maliye, ortaklar, işletmeye borç para
verenler, aynı zamanda işletmenin
yöneticileri. (11)

Revizyonun organizasyonu ile ilgili iş
kâğıtlarının hazırlanmasında işlenen sistemler;

(i) Kontrol karnesi

(ii) Standart iş kâğıtlarının kullanıl-
ması,

(iii) İstenildiğinde düzenlenen iş kâğıt-
ları,

olarak üç grupta toplanabilir.

1. K o n t r o l K a r n e s i

Kontrol karnesi veya muhtırası diyebileceğimiz
sistem, özellikle İngiltere'de uygulanır. Kontrol kar-
nesi genellikle her işletme için gerekli bilgiyi ve

(11) Amerikada menkul kıymetler Borsası Komisyonu
("Stock Exchange Commission) bazen bir işletme-
nin revizyonu ile ilgili iş kâğıtlarını ince-
leyebilir (Bkz. DERBY G. Op. Cit. S. 72)

her hesap veya muamele üzerinde yapılacak gerçekte-
nin sınırını kapsayan basılı bir kitap biçimindedir.
(Le programme de révision pré-établi) Nitelik (Ek 7)
de ele aldığımız örneğin incelenmesiyle anlaşılabileceği
üzere (12) sayfanın sol tarafında önceden hazırlanmış
(basılı) bilgiler veya yerine göre sorular yer almak-
tadır. Revizör kontrol sırasında ilgili bilgilerden
yararlanarak, sayfanın sağ tarafındaki boş yerleri
doldurur ve gereken açıklamayı verir. Görüldüğü gibi
sayfaya revizörün bu çalışmasıyla ilgili olarak revis-
yon sırasında düzenlediği iş kâğıtlarının referans
numarasını gösterdiği bir sütun eklenmiştir. Ayrıca
(Ek 8) de başka bir tipte kontrol karnesi örneğine
yer verilmiştir.

Revizyonda güdülen amacı gerçekleştirmek için
gerekli bütün bilgiler ve gerçeklemelere kontrol kar-
nesinde yer verilerek istenir.

2. S t a n d a r t İ ş K â ğ ı t l a r ı n ı n k u l l a n ı l m a s ı

Standart iş kâğıtları en çok kontrol karnesi-
nin ayrı ayrı sayfalara ayrılmış şekline benzer. Bağ-
lık basılıdır ve yapılmak istenen kontrolün genişliğine
göre ilgili bilgileri taşıyıcı revizör yardımcılara ara-
sında bu kâğıtları buluşturarak revizyonun gerçekle-
mesini sağlar. (Ek 8) de gösterdiğimiz örnek "karnesi"

(12) Söz konusu örnek Paris'te bir Auditing bürosu
olan "Cooper Brothers & CO. and Coopers & L.
ybrnd., müessesesinde Mr. David ADAMSON (Chartered
Accountant) dan tarafımızdan temin edilmiştir.
Örnek kontrol karnesi hakkında bir fikir verebil-
mek için karnenin önceki kapital hesaplara ile il-
gili bir sayfasını göstermektedir.

nın kontrolu için önceden hazırlanmış standart bir iş kâğıdıdır. Örnekte görüldüğü gibi, "Kasa Defteri, İn- den ve kontrolun yapıldığı sırada kasanın fiilen sa- yılmasıyla tesbit edilen bakiyeden hareket edilerek kasa bakiyesi bulunmakta, ve dönem içinde kasa girişle- ri ile, çıkışlarının belgelerle tevsikine gidilmekte- dir. Bu çalışma ile ilgili olarak revisör veya yar- dımcısının yapacağı işler ana hatları ile standart iş kâğıdı üzerinde gösterilmiştir. (Ek 9) de ise, işlet- menin aktif kıymetleri arasında yer alan "Aksiyon ve Obligasyon, lara ait standart bir iş kâğıdı örneği yer almaktadır. Örneğin incelenmesiyle görüleceği üzere, revisör önce mevcut menkul kıymetleri tesbit edecek; sonra menkul kıymetlerin muhasebe değeri ve borsadaki kurlarını belirtecektir. Revisör tesbit ettiği lu- muları bir çizelge üzerinde gösterecektir. (Ek 10) İkinci çizelge dönem içinde menkul kıymet hareketle- rini (Giriş-Çıkışlarını) kapsamaktadır. (Ek 11) (13)

(13) Bkz. HUBSON Paul, Le langage Comptable, Guide et Formulaires utiles à l'Expertise Comptable Précédés de Quelques Commentaires, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1956, S.54-56-58 (Formulaire No. 6-7-8); Bkz konusu eser- de bir işletmenin ekspertizi ile ilgili olarak ön- ceden hazırlanmış formüllerleri (standart iş kâğıt- leri).

- No: 1. İşletme hakkında genel bilgi
- No: 2. Vergi bakımından işletmenin durumu
- No: 3. Muhasebenin seyir durumu
- No: 4. Belirli bir dönemde mizanla yer alan aktif ve pasif değerlerdeki değişim- ler (artışlar ve azalışlar)
- No: 5. İşletmenin bankadaki parasını gösteren hesapların gerçekleşmesi ve mutabakatı

3. İstenildiğinde düzenlen- nen iş kâğıtları

İstenildiğinde düzenlenen iş kâğıtlara, önceden hazırlanmış bir revizyon programına ve bu programda revisör veya duruma göre yardımcılara tarafından yapılacak değişikliğe göre; işletmede revizyon çalışması yapıldığı sırada kalene alınır. Bu bakımdan istenildiğinde düzenlenen iş kâğıtlarından genellikle revizyon çalışmasının esyrine göre gelişen iş programında (le programme de révision progressive) yarar-

-
- No: 6. Kananın gerçekleşmesi
 - No: 7. Belirli bir tarihte işletmenin menkul kıymetler portföyünün gerçekleşmesi
 - No: 8. Belirli bir dönem içinde işletmenin portföyünde bulunan menkul kıymetlerin hareketleri
 - No: 9. Kâr paylarının (temettülerin) ve faislerin tahsili menkul kıymetlerin gelirleri
 - No:10. Stokların gerçekleşmesi envanter
 - No:11. Borçlular hesabının analizi
 - No:12. Belirli bir dönemde sabit kıymetlerin hareketleri
 - No:13. Sabit kıymetlerin amortisman fonları
 - No:14. Kapital, ihtiyatlar, Devreden kâr, ihtiyatlar
 - No:15. Bir kaç devre ele alınarak kâr ve zarar hesabının mukayesesi
 - No:16. Her hangi bir hesabın bu hesaba ilgili kayıtların incelenmesi suretiyle analizi

olarak yer almıştır. Fazla bilgi için Bkz. Söz konusu eser S. 44-78

lenilir. (14) İstenildiğinde düzenlenen iş kâğıtlarının hazırlanması amacıyla yapılan çalışmalar (kontrol edilecek işletmenin hesap plânı gibi) içinde tutularak iş kâğıtlarının kodlandırılmasının yapılması, adetlerinin ve niteliklerinin önceden aşağı yukarı belirtilmesi) revizyonun organizasyonu ile ilgili olmaktadır.

4. R e v i z y o n u n O r g a n i z a s y o n u i l e i l g i l i o l a n
i ş k â ğ ı t l a r ı n ı n h a z ı r
l a n m a s ı n d a e l e a l ı n a n
s i s t e m l e r i n f a y d a v e
s a k ı n c a l a r ı

Önceden hazırlanmış bir programa (kontrol karnesi) taraftar olanlar bu sistemin faydaları olarak; en az bir personel kullanarak çok sayıda muamelelerin kontrolünün mümkün olabileceğini, revizörün ve yardımcılarının işlerinin büyük ölçüde kolaylaşacağını ileri sürmektedirler. Kontrol karnesindeki boş yerler (revizyonla ilgili hususlar) tamamen dolduğu zaman revizyon çalışması ile ilgili önemli hiç bir hususun unutulmadığı anlaşılar. Aydınlatılması istenen her hangi bir nokta, kontrol karnesinde bu amaçla ayrılan özel bir sütuna (15) revizörün özel düşüncesi olarak kaydedilir. (16)

(14) Bu konu ile ilgili örnek olarak, etüdümüzün üçüncü kısmında sözünü ettiğimiz hayali bir işletmenin bilançosunun tasdiki konusunda hazırlanan "İş Kâğıtları" örneklerini gösterebiliriz.

(15) Bks. (Ek 7) de ki kontrol karnesi örneği

(16) Bks. DENOIX (B.), Op. Cit, S. 5

Kontrol karnesinin sakıncaları olarak; önceden belirtilmiş ve basılmış bir çerçeve içinde, revisörün inisiyatifinin ve hayal gücünün kısıtlanmış olacağı ve bu sistemin her türlü revizyon çalışmalarına uymayabileceğidir. Bilindiği gibi, revizyonda aydınlatılması istenen hususlar revisörün kendine özgü araştırmalar yapmasını gerektirebilir. Şayet önceden programlanabilen bir kontrol yapılması isteniyorsa "Kontrol Karnesi" sistemi sağlıklı verilebilir.

Genellikle her revizyon görevinde revisör belirli sayıda, önceden hazırlanmış (Standart) iş kâğıtları kullanır. Standart iş kâğıtları ilgili kontrol görevinin nev'ini örneğin, kasa kontrolü, stok kontrolü gibi... belirten bir başlık ve ana hatları gösteren kontrol görevini kapsar. Revisör yardımcıları arasında bölüştürdüğü iş kâğıtlarına ilgili kontroller yapıldıktan sonra toplar ve bir özel dosyada saklar. Dosyada standart iş kâğıtlarının fihristi yer aldığından iş kâğıtlarının kontrolü kolaylaşır ve yapılan kontrolde unutmak ve ihmallerin önüne geçilmiş olur.

Kontrol karnesi için ileri sürülen sakıncalar standart iş kâğıtları için de geçerlidir. Kontrol edilen işletmenin hesap planına uymayacak biçimde hazırlanmış standart iş kâğıtları zaman kaybına ve faydasız masraflara sebep olabilirler.

Bu sakıncalarına rağmen standart iş kâğıtlarının en çok kullanıldığı yer, özellikle Anglo-sakson işletmeleri tarafından iş kontrolün gerçekleştirilmesi alanıdır. (17) Çünkü kontrolle kono olan daima aynı işletme olduğundan hesapların gruplandırılmasında meydana gelebilecek bir uyumsuzluk durumu yoktur.

İstenildiğinde düzenlenen iş kâğıtlarının kullanılması ise tecrübeli bir personel gerektirir; yapılan kontrolden sorumlu revisör, yardımcılarının çalışmasının hangi alanlarda yeterli olduğunu kestirebilmesi ve bundan bir sonuç çıkarabilmesi için, geniş bir iş tecrübesine ve uyanık bir zekâyı sahip olmalıdır. Günümüzde hemen hemen her ülkede istenildiğinde düzenlenen iş kâğıtları sistemi, işinin ehli ve tecrübeli personel kullanıldığı ölçüde en çok uygulanan bir sistem olmaktadır. (18)

İş kâğıtlarının hazırlanmasındaki prensip ne olursa olsun, her üç sistem de revisöre bir "Daimi Dosya", düzenlenmesini sorumlu kılar. Genellikle revisör periyodik kontroller yaptığı devamlı müşterileri için her müşteriye özgü;

- Daimi dosya ve,
- Kontrol dosyası

olmak üzere, kontrolün organizasyonu ve revizyon hazırlığı ile ilgili iş kâğıtları ile; revizyon sırasında düzenlediği, doğrudan doğruya kontrol görevi

(17) Ibid. S. 7

(18) Ibid. S. 8

ile ilgili iş kağıtlarını kapsayan iki dosya düzenler. Her iki dosya da "Revizyon Dosyası," na meydana getirir.

III- Revizyon Sırasında Düzenlenen ve Revizyon Raporuna esas olan iş kağıtları

Revizör genellikle "Daimi Dosyayı," kapsayan iş kağıtlarının düzenlenmesinden sonra, işletmenin bilançosunda yer alan hesap gruplarını etüdümlünün birinci kısmında yer verdiğini kontrol yöntemlerini revizyon programı gereğince uyuluyarak, toplayıcı hesaptan en son fer'i hesaba doğru kontrol eder; ve kontrol sırasında ilerde değineceğimiz bir kotlendirme sistemi ile kotlendirdiği iş kağıtlarını düzenler. Aynı şekilde kâr ve zarar hesabının borç tarafında yer alan zarar unsurları ile, alacak tarafında gösterilen kâr unsurlarının analizini ayrıntılı olarak yapar ve bu çalışması ile ilgili olarak aynı sistemde kotlendirilmiş iş kağıtları kullanır.

Revizyon sırasında düzenlenen iş kağıtları aşağıda gösterilen, bilançonun aktif ve pasif hesap grupları sırasına göre yapılan kontroller ile ilgili olarak düzenlenebilir. (19)

(19) Ibid S. 36, aynı zamanda Dks. THIBIAU (G), Le Travail de Révision des Différents Postes du Bilan: Technique et Présentation, Mémoire, Diplôme Final d'Expert Comptable, Avril, 1952, passim/ROUSSEAU (G), Op. Cit, S. 132-199

Aktif Değerler

S a b i t K a y n a c ı l a r

Kuruluş Masrafları

- Kuruluş masrafları
- İlk kuruluş masrafları
- Sermaye arttırma masrafları
- Obligasyon ihraç masrafları
- Sabit kaynec ı l a r ı k t i n a p m a s r a f l a r ı

Araziler

(Özellikle amortismanına tabi olan, işlenmiş ve amortismanına tabi olmayan boş araziler ayırt edilecektir)

Binalar

İnşa halinde olan Binalar

(İşletme tarafından yapılmakta olan bina, fabrika binası, tesisat, yollar... aktifleştirilerek bu gruba girer)

Malzeme ve Aletler Avadanlıkları

(Fabrika malzemeleri, büro ve fabrika demirbağları, tesisat, nakliye araçları, ambalaj malzemeleri, aletler, hayvanlar...)

Yapılmakta olan aletler avadanlıkları ve malzemeler

Gayri maddi Sabit Kıymetler

- Ticarethane

(Fonds de Commerce ou Industrie-Goodwill)

Burada işletmenin kendine bağlı "alışmeti fabrika", s1, (Enseigne), müşterilerin alış inkanlari (Achalandağı), müşteri topluluğu (Clientèle), kira hakkı (Droit au bail) (20) söz konusu olabılır.

- Kira hakları

- İhtira beratları (buluşlar), lisanslar, markalar, işletme tarafından bir bedel ödenerek satın alınmış yöntemler, modeller, desenler

- İmtiyazlar

- Etüdler

(Henüz uygulanma safhasına geçilmemiş ve işletme tarafından satın alınan projeler veya böyle bir çalışmanın işletme tarafından yapılması halinde bu amaçla aktifleştirilebilen masraflar)

(20) Gayri maddi sabit kıymetlerin ekspertizi hakkında fazla bilgi için Dks. ROUSSEAU (G) Op. Cit. S. 144-157

DİĞER SABİT KIYMETLER

Bir yıldan fazla süreli kıymetler
(Rehinli ve rehinli olmayan)

- İştirakler

(Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş ve edilmemiş menkul kıymetler, kurucu payları)

- Depozito ve Kefaletler

(Depozitolar, peşin kira, gaz-elektrik, telefon, ödenen kefaletler)

İşletme Kıymetleri

Mal

Ham Maddeler

Yardımcı Maddeler

Yarı Mamuller

Tam Mamuller

Kısa Vadeli Paraya Çevrilebilen Emre hazır
Kıymetler

Alacaklar (Müşteriler)

Muhelif Borçlular

Aktif transituar hesaplar

(Aktifte yer alan transituar hesapları peşin ödenen giderler (kiralar...), kırtasiye ve yakacak malsemesi mevcut-

ları, tahsil edilmemiş gelirler)

Bir yıldan az süreli kırsal

Alacak senetleri ve vasetler

Tahsil edilecek kuponlar ve çekler

Aksiyon ve Obligasyonlar

Bankalar ve Posta çekleri

Kasa

Yurt dışı alacaklara ve dövizler

S o n u ç H e s a p l a r ı

Kâr ve Zarar

(Dönem zarar)

Pasif Değerler

Öz kapital

- Ödenmemiş kapital

(Bu hesap bilançosunun aktifinde de yer alabildiği gibi, pasifte kayıtlı kapitalden dönmek sureti ile, ödenmiş ve ödenmemiş kapital olarak bir ayırım yapılabilir)

- İhtiyatlar

(Kanuni, ihtiyari ihtiyatlar)

Emisyon Primi

(Aksiyon ve Obligasyonlar nominal değerinin üstünde çıkarıldıkları zaman aradaki fark bu hesaba kaydedilir)

Devreden kâr bakiyesi

(Bir önceki dönemden devreden ve ihtiyatlara eklennemiş aynı zamanda dağıtılmamış kârlar)

Xenileme Fonları

Risk kârsızlıkları

Aktif değerlerin kayıptan dilome kârsızlıkları

Uzun Vadeli Borçlar

Bir yıldan fazla süreli Tahviller

Devlet tarafından garanti edilen istikrarlar

Rehinli istikrarlar

Rehinli Olmayan istikrarlar

Banka Kredileri

Obligasyonlu Borçlar

Kısa Vadeli Borçlar

Borçlar (Satıcılar)

Yapılmakta olan işlerden alınan avanslar

Personel Ücretleri

Cesitli Vergiler

Ortaklar veya Patron C/ii

Filialler veya ana Şirket

Muhtelif Alacaklılar

Sosyal Sigortalar

Pasif Tazmin Edici Hesaplar

(Pasifte yer alan tranzituar hesaplar; Ödenecek giderler, pasif tahsil edilen gelirler)

Bir yıldan az süreli tahviller

Devlet tarafından garanti edilen istikrazlar

Rehinli istikrazlar

Rehinli olmayan istikrazlar

Borc Senetleri

Ödenecek rehinli senetler ve Varantlar

S o n u ç H e s a p l a r ı

Kâr ve Zarar

(Dönem kârı)

Ayrıca revizör kontrol edilen işletmenin yürürlükte olan sigorta poliçelerini inceler, sigortalı değerlerin işletme içindeki fiili durumlarla ile sigorta edilen kıymetin karşılaştırmasını yapar ve durumu iş kağıtlarında belirtir.

Nihayet işletmenin muhasebesinde dönem sonu envanter kayıtlarını (düzeltme ve ayarlama maddelerini) inceler, ve bunların muhasebe ilkelerine, kanun

mevzuat ve işletme politikasına uygun olarak yapılar yapılmadığını araştırır; kayıtlarda samimiyet ve doğruluk prensiplerine ne derece uyulduğunu tesbit eder.

IV- İş Kağıtlarının Görevi

Bir görevin iyi bir biçimde yapılabilmesi her an arandığında kolayca bulunabilecek belgelerin toplanması ve kaleme alınmasını gerektirir. Bir etüdü maddi bakımdan gerçekleştirebilmek metodlu ve düzenli yöntemlerin kullanılmasına bağlıdır.

Gerek genel olarak revizyon çalışmasında gerekse revizyon sırasında düşünülen iş kağıtlarının işlenmesini "Bilançoların tasdiki," bakımından göstermek için, etüdümüzde ele aldığımız örneklerde gördüğümüz çalışmalarda revizör bu çalışmalarını mesleğe yeni girmiş stajyerler arasında bölüştürür. Revizyonla ilgili kontroller tamamen onların dikkat ve gözetimi ile yapılır, revizör burada yapılan çalışmanın doğrulanması görevini üzerine almıştır. Özellikle bu doğrulama sonradan -a posteriori- yapılmaktadır. Çalışma belgelerinin tesbitinde izlenecek yolun seçimi bu görevi hafifletecektir. Böylece ön görülen kontrollerin tamamı, sağlanmış olur.

Revizörün uyguladığı bu tarz bir kontrolün faydaları; organize bir çalışmanın sağlanacağı eciklik, düzen, araştırmalarda kolaylık ve hızlı edilen belgelerin temini için harcanan sürenin muayenesidir.

Revizyon raporunun yapılması sırasında revisör revizyon dosyalarında gerekli bütün bilgileri bulabilecek, böylece rasyonel ve devamlı bir organizasyon kendisine büyük kolaylık sağlayacak ve yardımcı olacaktır. Öte yandan aynı prensipler uygulanarak, değişik dönemlerde belirli bir konu ile ilgili olarak hazırlanan iç kağıtlarının düzenlenmesi için harcanan süre karıştırmalarla önemli bir zaman tasarrufu sağlanabilir. Aynı zamanda müdterinin daimi dosyası revisörün elinde bulunduğundan, önceki dönemlerde yapılmış olan revizyonların yetitli bakımlardan mukayesesi yapılabilecek, işletmenin muhasebe sistemindeki bir değişiklik derhal anlaşılabilecek böylece kontrolün etkisi artacak revisörün işi kolaylaşacaktır.

İç kağıtlarının muhafaza edildiği revizyon dosyalarının sınıflanması bakımından benzer yöntemlerin uygulanması ve yapılan çalışmalarda benzerliğin bulunması önemli bir zaman kazancına sebep olur.

İç kağıtlarının sağladığı faydalar kontrolu yapılan işletme içinde düşünülebilir; dosyaların kolleksiyonu muhasebenin esasını kapsayan gerçek bir muhasebe arşivi meydana getirir. Bu konu ile ilgili olarak şu olaya örnek gösterebiliriz; bir yangından sonra muhasebe defterlerinin hepsini kaybeden bir işletme, işletmenin önceden revizyo-

nunu yaptırdığı bir revizördeki dosyalarının yardımı ile muhasebesini tekrar kurabilmiştir. (21) Bundan başka geçmiş senelerde hile yapmış olan bir muhasebecinin durumu, geçmiş senelerin belgeleri revizör tarafından tarafsız olarak saklandığı için her an ortaya çıkartılabilir.

V- İş Kâğıtlarının ispat belgesi olarak değeri

Muhasebe revizyonu ve ekspertizlerinde muhasebe uzmanlarının çalışmaları, verdikleri raporlar yalnız işletme yönünden işletmenin yönetimi ile ilgili hususların aydınlatılması, daha gerçek bir ifade ile bir yönetim aracı niteliğini taşıması bakımından değerlendirilemez; revizyon çalışmaları, bu çalışmaların maddi vasıtaları-ış kâğıtları- ve revizyon raporu aynı zamanda, idari ve adli makamlarca bir ispat (delil-karine) aracı olmaktadır. Nitekim Fransa'da "Muhasebe Uzmanları ve yetkili Muhasipler Örgütü", ne (Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés) dahil uzmanların yapacakları muhasebe revizyonları ve ekspertizlerinde adli makamlar revizörlerin normal uzman güstermelerini (Diligences Normales) istemektedirler. (22) Bu amaçla söz konusu Örgüt, muhasebe uzmanları görevlerini yerine getirirken hukuki bakımdan uyacakları prensipler,

(21) GUERARD (C), Op. Cit, S. 17

(22) Ibid, S. 20

sorumluluklar ile; teknik bakımdan muhasebenin çıkışı, bilançonun düzenlenmesi, muhasebenin kontrolü ve vergi beyanlarında gösterecekleri özenin (ihtimam-çabukluk) derecesinin ne olması gerektiğini belirterek "Normal (Gereği kadar) özen gösterme, yani işin istenen seviyeye çıkarılması imkânlar ve tevdi edilen görevin sınırları dahilinde yerine getirilmesi gereken şekilde yapılmasıdır Örgüt üyeleri metod ve amaçların peşinde perbesttir....." (23) demektedir.

Genel revizyon ve bilançoların tasdikinde yukarıda sözünü ettiğimiz biçimde bir örgütün gereği kadar özen gösterme prensiplerini tesbit etmemesi durumunda bile, revizöre verilen görevin genişliği ile sorumluluğu orantılı olmalıdır. Bu kavramın kapısını henüz tanımlanmamış ise, muhasebe revizörünün normal özen gösterebilmek için yaptığı çabalar veya gösteremediği gayretler ne olursa olsun, doğru olarak düzenlenmiş bir dosya, daima revizörün uyguladığı mesleki çabalarını doğrulayacak ve normal özen gösterme kendiliğinden meydana gelecektir. Bir çok yıllar sonra bir revizyon dosyası koro olduğu zaman revizör "İşte benim söz konusu işletme için tesbit ettiklerim, işte yaptığım kontroller, vardığım sonuçlar ve bilançoyu tasdik etmek üzere aldığım esaslar," diyebilecektir.

Bundan başka revizörün çalışmasının delili olarak ortaya koyacağı hipotezlerin sınırı izafidir. Revizörün mesleki kabiliyeti ve gereği de çalışmalarında

(23) Les Diligences Normales en Matière de Travail
Comptable, Op. Cit., S. 294/Pazla bilgi için Bkz.
Aynı eser, page 11

esas alınabilecek bir garanti olmalıdır.

Sonuç olarak iş kâğıtlarının sağladığı faydalar aşağıda ön görüldüğü gibi özetlenebilir: (24)

(i) Revizyon çalışmasının devam ettiği sürece revizör için, iş kâğıtları güvenilir bir bellek niteliğindedir. Revizör iş kâğıtları sayesinde bir konu ile ilgili, aynı anlama gelen hususları sormaktan veya araştırmaktan kurtulur.

(ii) Revizyon raporunun hazırlanmasına yardımcı olmak, Revizörün kontrol dosyasında sınıflandıracağı iş kâğıtları raporun yazılmasında önemli bir kaynak niteliğini taşır.

(iii) İş kâğıtları gelecekte yapılacak kontroller için bir hareket noktasıdır. Zira iş kâğıtları kontrolü yapılan işletmenin statüleri, önemli akitleri, uzun süreli kira akitleri, iştirakleri gibi,... işletme hakkında tarihi bilgileri kapsadığından ilerki senelerde yapılacak revizyonlarda sadece işletmede may-

(24) Bks. La Révision Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 151

dana gelen değişikliği öğrenmek revizör için yeterli sayılar. Öte yandan geçmiş yıllara ait dosyaların incelenmesi revizörün çalışmasına yön verebilir.

(iv) Yardımcıları tarafından yapılan çalışmanın revizör tarafından kontrolü

(a) Yardımcıların çalışmasının denetlenmesi (supervision) yapılarak revizyonun genişliği çok zaman bir ekip çalışmasını gerektirir. Ekip çalışması için iş kâğıtları faydala olduğu kadar gereklidir. Zira stajyer revizörlerin işletmenin bilançosunun çeşitli kalemleri üzerinde yaptıkları çalışmanın revizör tarafından denetlenmesi iş kâğıtları yardımı ile yapılır, böylece tekrarlardan kaçınılır ve aynı anda bir kaç revizyon çalışması yapılabilir.

(b) Revizyon çalışmasının gerçekleştirilmesi için harcanan sürenin kontrolü Revizörün yardımcıları tarafından düzenlenen iş kâğıtlarının hazırlanması için geçen süre her müşteriye (kontrolle konu olan işletme) göre tesbit edilir. Bunun revizöre faydası olacağı ücretin ve gelecekteki revizyon çalışmalarının maliyetini hesaplama olanağına vermesidir.

(c) Revizörün yardımcılarının formasyonu, Revizörün bürosunda galip olan stajyerler; önceki yıllara ait revizyon dosyalarını inceleyerek eski formasyonlarına geliştirebilirler. Genellikle revizyon tekniklerinin esnasında büyük bir değişiklik olmaz. Geçmiş dönemlere ait iş kâğıtları stajyerlerin öğrenimi bakımından "vak'a metodu" niteliğindedir.

(v) İş kâğıtları revizyonu yapılan işletme için bilgi kaynağıdır. İyi bir şekilde ve dikkatle düzenlenmiş iş kâğıtlarından yararlanarak, kontrolü yapılan işletme yöneticileri kendi işletmeleri hakkında bilgi sahibi olurlar. İyi düzenlenmiş iş kâğıtları revizörün müşterileri nezdinde önemi artırır.

(vi) Revizör tarafından revizyon görevinin doğrulanması.

Revizör çok nadir de olsa, uygun şahıslara karşı görevini doğrulamak ister. İş kâğıtlarının revizör tarafından muhafazası ona bu imkânı verebilir.

VI- Revizyon Dosyalarının korunması, mülkiyeti ve saklanması

Revizyon dosyaları kesin bir mahremiyet ister; bu bakımdan dosyalar kontrol edilen işletme personelinin, hatta, bazı defa yöneticilerinin yapabilecekleri boş boşasıyla (işletmenin sırlarını saklamak) karşı korunmalıdır.

Bu kural aşağıda sözü edilen sebeplerden dolayı uygulanmak zorundadır. Bu sebeplerden birincisi; kontrol edilen işletmenin bazı memurlarının revizör tarafından uyumsuzluk durumunda veya şüpheli olan hususların kaydedildiği notların (örneğin bu konuda düzenlenmiş iş kâğıtlarının) yok edilmesinde yırarları bulunacağı, bundan başka gene bazı memurların revizyon programının kapsamı, sonday yapılmak istenen hususlar (bölümler) vs... hakkında önceden bilgi sağlanmak istemeleridir. İkinci sebep revizyon dosyalarının çokluk kontrol edilen işletmenin kendisi için bile bazı mahrem bilgileri kapsamıdır. Bu mahrem konuların açığa vurulması durumunda revizör gayet gerekli bir hasarlık yapmamış veya henüz kesin bir yargıya varmamış ise; sorumlu duruma düşebilir. (25)

Bir işletmenin muhasebesini tutan muhasebecinin d. rumunun aksine, revizyon dosyalarının mülkiyetinin revizöre ait olduğu bir gerçektir. Revizör kendisine teslim edilen muhasebe defterleri ve belgeleri dışında dosyanın kapsamını kimseye açıklamaz. Fakat dosyanın maddi bakımdan mülkiyetinin kime ait olacağı

sorunu karmaşık bir durum yaratmaktadır ve bu konu mesleki sırları saklama anlamında düşünülmelidir. (26)

Revizyon dosyalarının kapsadığı sırları revizör isteyerek veya elinde olmadan gereği gekilde muhafaza edemediği için açığa vurabilir. Revizör kendi isteği ile mesleki sırları açıklamış, veya dosyaların muhafazasında gerekli tedbirleri almadığı, örneğin dosyaları sapsan, kilitli bir dolapta saklamamış ise; revizör dosyaların çalınmasından sorumlu olur. Bir revizörün kontrol ettiği işletmeye ait revizyon dosyalarını bir takasde unutmaması ve bu dosyaların tesadüfen söz konusu işletmenin rakiplerinin eline geçmesi olayı, (27) bize revizörün bu konuda ne kadar hassas davranması gerektiğini göstermektedir.

Revizyon dosyalarının muhafaza dönemi, revizör tarafından her özel durum için ayrı olarak tesbit edilebilir. Burada revizör kendi sorumluluğunu göz önüne alır. Bununla birlikte söz konusu muhafaza süre-

(26) Fransa'da "Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés" ye dahil Üyeler 19 Eylül 1945 tarihli Ordonansın 21. Maddesinin emir hükmüne göre "Aksine olan hukuki durumlar hariç tutularak, Örgüt Üyeleri ceza kanununun 378. maddesinde ön görülen mesleki sırları saklama sorumluluğundadırlar. Üyeler kendi meslekdaşlarına veya kamu yetkilileri ve durum gerektiği zaman Örgütün disiplin komitesine karşı bazı açıklamalarda bulunabilirler, görülmeyenki bu görev Örgüt Üyelerinin serbest olgularına karşındır. Fransız hukukunda kamu Örgütlerinde mesleki sır saklama anlayışı, doktrinde ve içtihad kararlarında hakim olan eğilime göre kesin bir niteliğe sahiptir ki buradan da muhasebe uzmanı ile ilgili katı kurullar çıkarılabilir. (Bks. GUERARD (C), Op. Cit. S. 18)

(27) Ibid, S. 19

sinin muhasebe defterleri ve belgelerinin saklanması için kanunun ön gördüğü süre kadar olması tavsiye edilir. (28)

Revizörün gösterebileceği bütün ihtimaller rağmen revizyon dosyalarının bir yangın sonu tahrip olması, çalınması gibi ihtimaller söz konusu olabilir. Bu durumlarda dosyaların önceden mikrofilimlerinin alınarak ayrı bir yerde muhafazası, meydana gelebilecek nakdi zararları karşılayabilmek için her dosyanın önem derecesine göre sigorta ettirilmesi düşünülebilir. (29)

(28) Bilindiği gibi T.T.K. Madde 68'e göre Ticari Defterler son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kâğıtlar tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklanmak zorundadır. V.U.K. Madde 253'e göre ise V.U.K. hükümlerine göre tutulan defterler ve söz konusu kanunun üçüncü kısmında yazılı vesikalar, ilgili bulundukları yılı takibeden takvim yılından bağlamamak beş yıl süre ile muhafaza edilecektir.

(29) Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 165

K I S I M I I I
İŞ KAĞITLARININ DÜZENLENMESİ

1- Revizyon Dosyalarının Kapsamı

I- Genellikle

Revizyon dosyaları, yapılacak revizyonda hedef tutulan amaçların gerçekleştirilmesi yönünden derinlemesine bir muhasebe kontrolünü veya bilançoların tasdikî bakımından sadece bilanço kalemlerinin kontrolünü sağlamak için, yapılan çalışmalarda yararlanılan tüm belgeleri tasnifli bir şekilde kapsamına alır. Her mühteriye bağlı düzenlenen dosyaların içinin sınıflanması ve adetleri bakımından kesin bir kural yoktur. Ancak revizyon çalışmalarının büyük bir dikkat ve düşün gerektirmesi ve revizyon sırasında kullanılan belgelerin yukarıda değindiğimiz gibi, ispat belgesi niteliğini taşıması, söz konusu dokümanların maddî bakımdan organizasyonu nu gerekli kılmaktadır.

Revizyon çalışmalarının maddî bakımdan organizasyonu için çalışma yöntemlerinin ve belgelerinin normalizasyonu gereklidir. Bir çalışmayı normalize etmek, uygulanan yöntemi yoknesektir; yani azami sayıda muameleyi tek tipe irce etmektir. Belgelerin normalizasyonu ise, söz konusu belgelerin bir tip- belge haline getirilmesidir.

Sonuç olarak, revizyon çalışmaları bakımından normalizasyonu;

- Yapılacak çeşitli görevleri
- Bu görevlerin her birinin yerine getirilmesi için ayrılacak süreyi

- Çalışmanın yapılması sırasında uyulması gereken aleyi
- Nайдan gelen sorunların çözüm ve inceleme biçimini,

belirten bir yöntemi hedef tutacaktır.

Belgelerin normalizasyonu için işe;

- Tip bir görünüşü (biçimi)
- Mecburi olarak kapsayacağı hususları,

Ön görmek söz konusu olacaktır. Böyle bir normalizasyon aşağıda yer alan faydaları sağlayabilir. (1)

- Revizörün yardımcıları arasında iş bölümü kolaylaşır.
- Çalışmanın mühterek ve yoknacak bir yöntemi, hesapların kontrolunu karıştırmı tehlikesi olmaksızın bir kaç yardımcının aynı görevin yerine getirilmesinde kullanılması imkânını sağlar.
- Normalizasyon aynı zamanda mesleğe yeni başlamış revizörlere, stajyerlere ve yardımcılara işin başında kılavuz görevini görür. Bu kişiler tecrübeli revizörlerin mesleki konularda kendilerine sağlayabilecekleri uzun açıklamaları, normalize olmuş bir dükkümantasyon tekniği sayesinde temin edebilir.

(1) ZUBER (J), Op. Cit., S. 12

- Normalizasyon kontrolü eksiksiz olarak yapıldığını garanti eder. Gerçekten; bir kontrol karnesi veya bir iş kâğıdı üzerinde ilgili revisör yardımcısının imzasını ve kontrol tarihini gören revisör kontrolün yapıldığını kâni olur.
- Aynı zamanda normalizasyon etkili bir kontrolü sağlayan prensiplere uyularak kontrol yapıldığını gösterir. Gerçekleşmelerin alışlagelmiş ve normal seyrini henüz bilmeyen revisör yardımcılara ve revisörlere kontrol karneleri ve standart iş kâğıtları yapacakları revizyonda önemli hususları hatırlatar ve gereken uyarımları yapabilir.
- Nihayet normalizasyon sayesinde revizyonun ilerleyişi normal revisör tarafından ilgili dosyalar incelenerek kolayca anlaşılır ve revisör kontrol ile ilgili gerekli bazı kararlar alabilir. (Örneğin revizyonu hızlandırmak için yeni revisör yardımcılarını görevlendirmek gibi ...)

Normalize hale getirilmiş bir organizasyon aynı konuların incelenmesinde benzer yöntemleri ve önceden tasarlanmış tip-belgelerin kullanılmasını gerektirdiğinden revizyon dosyalarının hangi hususlara kapsayabileceği planlanabilir. Ancak yukarıda sözünü ettiğimiz gibi, revizyon dosyalarının kapsamının hangi belgelerden meydana geleceğinin belirtilebilmesi, revizyonda hedef tutulan amacın genişliğine bağlıdır. Bu bakımdan örneğin, bilâncoların tasdik görevini yerine getirmeyi yükümlenen revisörün dosyasının neleri kapsayabileceğini gösterelim.

Herşeyden önce bilançosu tasdik edilecek işletme tarafından revizyon görevini bildiren mektup revizöre gönderilir. Revizör ayrıca kendisine gönderilen bilanço ve eklerinden yararlanarak işletmede ilk araştırmasını yapar ve bir kontrol programı hazırlayarak işletmeye gönderir.

Revizör daha sonra işletmenin büyüklüğüne göre, bir çok dökümanla bilançosun kalemlerini analiz eder, kontrolünü yaptığı dönemin muhasebesinde sondajlar yapar, çeşitli araştırmalarda bulunur, sabit kayımların ve stokların kontrolünü yapar, ispat edici belgeleri inceler, aldığı karar ve rastladığı problemliler durumlarından notlar çıkarır. Nihayet tasdikini, raporunu ve bunlara ilişkin bilgilerin hazırlanmasına geçer. Revizyon raporunun taslağına hazırlar. Bütün bu çalışmalar için kullandığı dökümanlar gittikçe çoğaldığı için, bunların sınıflandırılması gerekecektir. Bu belgeleri düzenlemek ve sınıflandırarak için oldukça basit bir çok yöntemleri uygulamak mümkündür. Bu yöntemlerden elde edilmesi istenen hususlardan ilki, yöntemlerin araştırma yapmaya elverişli olması, muhasebe kontrolünü sağlayacak biçimde olması ve yapılacak kontrolü etkili hale getirmesidir. Öte yandan söz konusu yöntem herkes tarafından yapılacak çalışmanın aynı metodları taslağı ve aynı üslûbun kullanılmasını gerektirmelidir.

Bütün bu gerçekler, revizyon çalışmasının belirli bir normda yapılmasının sağlanacağıı göstermektedir.

olması ve normalizasyonun hazırlanması bakımından revizöre ek bir çalışma yüklemekle beraber; ona çok enin ve mükemmel bir çalışma, aynı zamanda önemli bir maaş kazancı sağlar. Zira insan sekâsinin daima maddi vasıtalara ihtiyacı vardır.

II- Revizyon Dosyası

Revizör tarafından kontrol sırasında düşünülen belgeler ve kaydedilen bilgiler başlıca iki kategoriye bölünebilir: periyodik kontrol söz konusu olduğunda, her dönem yapılacak kontrollarda yararlanılabilecek bilgileri kapsayan "daimi dosya", (dossier permanent-Carry-forward File) ve sadece kontrol edilen dönem ile ilgili bilgilerin sınıflandırıldığı "Kontrol Dosyası", (Dossier de l'exercice ou contrôle-Current Audit) Daimi dosya ve kontrol dosyası belirli bir kontrol görevi için bir birinci tammalar ve revizörün raporunu düzenlerken yararlanabileceği her şeyi kapsarlar.

Bundan başka "muhabere dosyası", imai verilen ve kontrol edilen işletme ile ve işletmenin ilişkî halinde olduğu üçüncü şahıslarla yapılan muhaberatın muhafaza edildiği bir dosyadan da söz etmek yerinde olur. Ancak günü gününe t tulan bu dosya muhtemelen gizli bir anlam taşıyabilecek dürtümleri kapsayacağı için genellikle ayrı bir revizyon dosyası olarak değil, fakat kontrol dosyası içinde bir bölümü meydana ge-

tirir. (2)

1- D a i m i D o s y a

Her yeni müsteri (kontrol edilecek işletme) için revizör, revizyon çalışmaları bağında belli sayıda bir kısım bilgi ve önemli belgeler temin eder. Muhasebe revizyonunun hazırlanması konusunda değindigimiz bu bilgiler ve belgeler tamamen veya aşağı yukarı devamlılık niteliğini taşırlar ve gelecekte yapılacak revizyonlar için de kullanılırlar. Bu bakımdan daimi dosyanın kapsadığı söz konusu belgeler:

(1) Tarihi anlamda ve gelecek dönemlerde değişikliğe uğramayacak olan fakat her revizyon dönemindeyonilerinin konması gereken (genel kurul ve yönetim kurulu tutanakları gibi) belgeler.

(ii) Dönem içinde değişebilir nitelikte olan belgeler

olarak iki grupta incelenebilir. (3)

Birinci gruba giren belgeler:

- Kontrol edilen işletmenin önceki revizyonlarla ilgili raporları
- Revizörün önceki dönemlerdeki görevlerinin metni

(2) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 166

(3) BENOIX (B), Op. Cit., S. 9

- İşletmenin veya ortaklığın kuruluşu ile ilgili belgeler
- Statüler (kuruluş, sermaye arttırımı....)
- Genel kurul ve yönetim kurulunun toplantı tutanakları

olabilir.

İkinci gruba giren belgeler genellikle:

- Belirli bir süre için akdedilmiş bağlanan mukavelelerden,
- İşletmenin organizasyon planı ve miktar ve tertibi bir yıldan diğerine çok az değişen bazı hesaplarla ilgili iş kâğıtlarından,

meydana gelebilir. Bu gruptaki belgeler revizör tarafından her yılki değişikliği yansıttacak biçimde değiştirilmelidir.

Daimi dosyanın düzenlenmesini gerektiren sebeplerin başında, özellikle bir işletmenin periyodik kontrolünü veya bilançosunun tevdikini üzerine alan revizörün her dönemde yapacağı kontroller için aynı hususları işletmeye de bilarca sormasını, ve dolayısı ile zamandan kazanması; görevlendireceği revizör yardımcılarını işletme ile temasa geçmeden ön bilgi verebilmesi gibi faydalar örnek gösterilebilir. Aynı zamanda daimi dosya işletme hakkında gerekli bilgileri (ifşaatlar) de kapsayacağından (örneğin revizyon görevinin ne

amaçla verildiğini bildiren mektuplar, kâr dağıtım esasları, işletmenin ihtiyat, karşılık, amortisman politikası, gizli yedek teşkili esasları, imalat umu - mi masrafları dağıtım anahtarları, işletme ile ilgili önemli sözleşmelerin bir kopyası ...) gerek revizör ve gerekse kontrol edilen işletme için titizlikle düzenlenmesi ve önemle saklanması gerekir.

Daimi dosya şekli bakımından nasıl olmalıdır? Her şeyden önce yukarıda değindığımız normalizasyon prensiplerine göre, revizyon çalışmasında kullanılan bütün belgeler önceden tesbit edilmiş normları taşımaktadır. Revizyon Dosyaları özellikle ilerde değineceğimiz standart boyutlu iş kağıtlarına kapsayabilecek ölçüde olmalıdır. Dayanıklı bir kartondan yapılmış daimi dosyanın iç ayrımları, değişik renklerde "tali dosyalardan" meydana gelir. (4) (Örneğin hukuk işleri dosyası mavi, mali işler dosyası kırmızı genel emir dosyası sarı gibi) Dosyalarda yapılan böyle bir ayırımın, revizöre zaman kazandıracağını belirtmemize lüzum yoktur.

Daimi dosyalar ait oldukları işletmede meydana gelen değişiklikleri günü güne yansıtabilmesi için, söz konusu değişikliklerle ilgili dokümanlar sırası geldiği zaman dosyaya konmalıdır.

(4) Bkz. ZUBER (3), Op. Cit., S. 22

Daimi dosyanın bileşimi

Daimi dosyanın kapsamı sistematik olarak gösterilmek istenirse dosya:

(i) Hukuk işleri, mali işler ve Genel işler dosyası

(ii) İç kontrol ve Organizasyon Dosyası

(iii) Muhasebe Dosyası

olarak üç tali dosyaya ayrılabilir. Daimi dosyanın "tali dosya" ve "tali dosyanın iç ayarimleri" olarak bölümlendirilmesi (Ek 13) de genetik olarak görülmektedir.

(i) Hukuk işleri, Mali işler ve Genel işler Dosyası

Bu dosya kontrolü yapılacak işletmenin önemine göre;

(a) Hukuk işleri Dosyası

(b) Mali işler Dosyası

(c) Genel işler Dosyası

bölümlerini kapsayabilir.

(a) Hukuk işleri Dosyası

Hukuk işleri dosyasında ilzamlı hukuki belgeler veya kontrol görevini yerine getirmeye yarayan belgeler saklanır. Genellikle dosyada,

- İşletmenin menşei ve kuruluşu hakkında
tarihî bilgiler

- . İşletmenin kuruluşu ile ilgili akıtlar
- . Statüleri ve yapılan değişiklikler ile ilgili kararlar

- Çeşitli kararlar

- . Adi ve Fevkalâde genel kurul kararları (Aksiyonerlerin ve Obligatörlerin)
- . Yönetim kurulu tutanakları

- Yöneticilerin ve Denetçilerin isimleri

- Filialler (şubeler) hakkında bilgi

- . Filiallere ayrılan kapitallerin ana kapitale oranla yüzdesi
- . Filiallerin bilançoları
- . Filialleri yönetenlerin isimleri

Hukuk işleri dosyasının kapsadığı bu bilgiler Örneğin kontrol edilen işletmenin kuruluş kayıtlarının, birleşme ve ayrılma ile ilgili kayıtların, kâr payları (temettü), kurucu payları ve genellikle kâr dağıtım maddelerinin, hakkı huzarların, kuruluşla ilgili bazı giderlerin kaydedildiği muhasebe maddelerinin kontrolünde kullanılabilir. Ayrıca işletmenin (ortaklığın) kuruluş-

ta sermayesinin % 10 undan fazlasına iştirak ettiği ortaklıkların ve filiyallerine ayırdığı sermayenin değerlendirilmesinde bu dosyaya bağ vurulabilir.

(b) Mali İşler Dosyası

Mali işler dosyası kontrol edilen işletmenin vergi beyannamelerini kapsar. Bu dosya işletmenin faaliyet alanına göre vergi çeşitleri bakımından değişiklik gösterebilir; ancak genel olarak dosya;

- Dönem sonu beyannamelerini
- Fevkelâde durumlar için vergilendirme beyannamelerini (Yeniden değerlendirme (réévaluation), fazla amortisman, fevkelâde yedekler ve vergiden muaf olmayan karşılıklar gibi)

kapsamalıdır. Görüldüğü gibi bu belgelerden sabit kıymetlerin, amortismanların ve karşılıkların incelenmesinde ve vergi matrahlarının, nisbetlerinin, hesaplamaların kontrolünde yararlanılabilir. Ancak yapılan kontrol bir muhasebe kontrolü olduğu için, kontrolün vergi kontrolü niteliğini kazanması bu görevin de ayrıca verilmesine bağlıdır.

(c) Genel İşler Dosyası

Genel işler dosyası işletme hakkında genel nitelikteki bilgileri kapsamalıdır. Örneğin fabrikasyon, satılan mallar, imalâthaneler hakkında bilgiler gibi ... (kataloglar, imalâthanelerin durumu, memur ve işçi sayısı ...)

Genel bilgiler revizör için kontrol edeceği işletme hakkında genel bir fikir edinmeye (coğrafi durum, pazar durumu, ticari ilişkiler ...) yarayan bilgileri verebilir.

(11) İç Kontrol ve Organizasyon Dosyası

Daimi dosyanın en önemli kısmı iç kontrol ve organizasyon dosyasıdır. Çünkü incelediğimiz ilk dosya ve Muhasebe dosyası kontrol sırasında gerekecek bilgileri verecektir. Oysa İç kontrol ve Organizasyon dosyasının kapsadığı bilgilerden revizyon hazırlığı ve çalışma plânının düzenlenmesinde yararlanılacaktır. İç kontrol ve organizasyon dosyası da üç ayrı bölüme ayrılabilir:

(a) Genel Organizasyon dosyası

(b) Muhasebe servisi organizasyon dosyası

(c) İç kontrol dosyası

(a) Genel Organizasyon hakkında bilgileri kapsayan dosya

İşletmelerin çeşitli tipte organizasyon biçimleri vardır. (hiyerarşik, fonksiyonel ...) (5) Organizasyon için seçilen biçim ne olursa olsun revizörün kontrol edilen işletmenin organizasyon şemasına (organizam) ve işletmenin çeşitli servislerinden elde edeceği dokümanlara sahip olması gerekir.

Genel organizasyon dosyası aşağıda yer alan bilgileri kapsamalıdır:

- Organizasyon şeması (organigram) revizör için işletmenin organizasyonunu grafik (şematik) olarak özetleyen temel bir belgedir. Bazı işletmelerin organigramı bulunmayabilir. Revizör kendisine işletme tarafından verilecek organigram ile yetinmeli, organizasyon şemasının bulunmaması halinde şemayı düzenlemeye yeltenmemeli ve bunun için zaman harcamamalıdır. Revizörün çok detaylı bir organigrama ihtiyacı yoktur. Revizörün yararlanacağı mali servislerle muhasebe servislerinin ve ilgili diğer servislerin ayrıntılarına kapsayan bir şema yeterli sayılır. Organigramla birlikte;

- . Servis şeflerinin ve yardımcılarının listesi, sorumluluk dereceleri, harcama yetkilerinin sınırı
 - . Şez konusu kimselerin imza ve paraflarının örneği (fotokopisi)
- Yönetimden sağlanan belgeler, Yönetim organlarından sağlanan bilgiler organizasyon şemasına açıklayıcı nitelikte olmalıdır. Ayrıca muhasebe servisi ile ilgili olan bilgiler özellikle tam olmak ve çeşitli servislerden elde edilen bilgiler birbirini tamam-

lamalıdır. Bir kaç servisten aynı anda aynı anlamda bilgilerin temin edilmemesine çalışılmalıdır.

(b) Muhasebe servisi organizasyon dosyası

Bu dosya bir yandan muhasebe servisinin organizasyon şemasını, öte yandan hangi defter ve belgelerin tutulduğunu gösteren listeleri kapsar.

- . Muhasebe servisinin organizasyon şeması özellikle ilgili memurların isimleri görevleri ile, bu servisle ilgili (alış, ambarlama, tediye) diğer servislerin bağıntıları ve gidip gelen belgelerin isimlerini belirtmeli,
- . Ayrıca işletmede uygulanan

Muhasebe sistemi

(klâsik sistem, müşahhâ muhasebe sistemi-dekalk-, makineli muhasebe, delikli kart sistemi) (6)

Muhasebe içi ve dışı tutulan defterler

(Mecburi defterler, yardımcı defterler, müşvedde defterleri, istatistik defterleri, maliyet muhasebesi ile ilgili defterler) (7)

-
- (6) Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz. YÜCESAY (C), Muhasebe ve Defter Sistemleri-Muhasebede Makineleşme, ECE Ofset Basımevi, 1963, İstanbul, passim
 - (7) V.U.K.mana göre tutulması gereken defterler hakkında Bkz.Madde 182-214, Defterler hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. İREKİN (O), Op. Cit., S. 79-82

Muhasebe ve istatistikle ilgili belgeler

(Aylık mizanlar, durumlar, grafikler ...)

Muhasebe servisi tarafından yönetinden sağlanan belgeler

Muhasebe servisi tarafından alınan ve diğer servislere yollanan belgeler

Yıllık kayıt (ciro) miktarları

(Alışlar, satışlar, bankalar ile yapılan muameleler, kasa, alacak senetleri, borç senetleri, tediyeler ve diğer muameleler)

gösterilmelidir.

Bütün bu dokümanlar revizöre yapacağı kontrolde faydalı olabilecek bilgileri verebilecektir.

(c) İç Kontrol Dosyası

Revizör kontrol edeceği işletmenin iç kontrol düzenini çok iyi tanımalıdır. İç kontrolün tanımına ve prensiplerine etüdümüzün birinci kısmında yer vermiştik. İşletmenin iç kontrol düzeninin genişliği, iyi organize edilip edilmediği, revizörün yapacağı kontrolü etkiler. Bu bakımdan revizör iç kontrolün etki derecesini anlayabilmek, yeterli veya yetersiz olduğuna karar verebilmek için, iç kontrol prensiplerinin uygulanması hakkında çegitli çekillerde araştırmalar yapar. Bu araştırmaları:

- İç kontrolün yeterliliğini anlamak için sorulan sorular

- Şahsi sorular
- Önceden düzenlenmiş ayrıntılı tablo
- Belgelerin akışı

biçiminde yapılabilir. (8)

İç kontrolün yeterliliğini ve iç kontrol prensiplerinin nasıl uygulandığını anlamak için esas belge "İç kontrol soruları" (Le Questionnaire de Contrôle Interne-Internal Check and Control Questionary) dir. Söz konusu sorular kontrol edilen işletmenin muhasebe ve muhasebe ile ilgili diğer servislerin işleyişinde iç kontrol prensiplerine ne derecede uyulduğunu ortaya koyabilecek biçimde hazırlanır. (Ek 14) de verdiğimiz örnek bir Auditing firmasının hazırlanmış olduğu iç kontrol soru listesinin "kasa ve banka, muameleleri ile ilgili bir sayfasını kapsamaktadır. (9) Revisör gerek işletme

(8) Bkz. ZUBER (J), Op. Cit., S. 38

(9) İlgili örnek "Cooper Brothers & Co. And Coopers & Lybrand müessesesinden tarafımızdan temin edilmiştir. Söz konusu örnek

Giriş

Kasa ve Banka

Posta haseleleri ve alındı makbuzları

Tediyeler

Banks Mutaabakatlari

Küçük kasa ve pullar

İmalât ile ilgili olan ücretler

Maaşlar ve imalât ile ilgili olmayan ücretler

P.A.Y.E

Alışlar ve Alacaklılar

Satışlar ve Borçlular

Stok

Giriş kıymeti

Defter kıymeti (Mukayyet değer)

Değerleme

Defter sayısı

geflerine gerekse ilgili servis görevlilerine bağ vurarak ilgili soruları sorar; sorulara verilecek cevap genellikle "Evet," veya "Hayır," olmalıdır. Fakat bazı hallerde revizör, örnekte de görüldüğü gibi, soruların karşısındaki boşluğa kendi görüşlerini de kaydeder.

İç kontrol ile ilgili soruların cevaplanması bittiği zaman "Puanlama sistemi," denen bir yöntem uygulanarak ayrı bir kağıda ilgili servisler hakkında sorulan sorular puanlandırılır. Her puan sorunun öneme göre bir katsayı ile çarpılarak çıkan sonuçlar ayrı bir sütuna kaydedilir. Toplam puanlar her servis için 100 esasına göre değerlendirilecektir. Aşağıda verdiğimiz örnekte, bir işletmenin ilgili servislerine, bulunması gereken iç kontrol düzeninin derecesi anlaşılmak için iç kontrol soruları sorulmuş, elde edilen cevaplar, puanlanmış, sorular öneme göre katsayılarla çarpılmış ve her servis için puan toplamı bulunmuştur. (kasa servisi 53, Banka 68, Alışlar 81 ... gibi) Her servisin tam puanı 100 esasına göre, $(100 \times 8 = 800)$ toplam 800 puan ile, elde edilen puan toplamı arasındaki oran $\approx 75,5$ olmaktadır. Örneğin incelenmesinde 75 puandan aşağı puan alan servislerde iç kontrol yetersiz, yukarı puan alan servislerde ise, yeterli bir iç kontrol düzeni mevcut olduğu görülmektedir.

Sabit kıymetler

Yatırımlar

Alacak senetleri, poliçeler ve teminatlar

.....

bölmelerini kapsamaktadır...

İÇ KONTROL PROFİLİ

İŞLETME:

REVİZÖR:

TARİH:

YÖRÜMLER

YETERLİ İÇ KONTROL

YETERSİZ İÇ KONTROL

KASA

BANKA

ALANLAR

SATISLAR

STOKLAR

TEDİYELER

YATIRIMLAR

MUHASEBE
GÖRETLİMİ

53

68

81

60

91

77

82

92

10

20

30

40

50

60

70

80

90

100

İYİ

EN FAZLA

A- ELDE EDİLEN PUANLARIN TOPLAMI = 604

B- TOPLAM PUANLAR = 800

$$\frac{A}{B} = \%75,5$$

KAYNAK: ZUBER (J), OP. CİT., S. 41

İç kontrol sorularına hakkında özallü bir fikir verebilmek için (Ek 15) de işletmenin geçitli servisleri ile ilgili bir kısım soruya yer verilmiştir. (10)

Revizör iç kontrolün yeterliliği hakkında tam bir bilgi sahibi olmak ve sorulan soruların doğruluğunu tayin edebilmek için personele gahai sorular sorar; (Ek 16) da ele aldığımız örnekte, sayfanın ön yüzünde personelin seçimi hakkında bilgi verebilen kişisel sorular, arka yüzünde personelin yaptığı görev ve kullandığı dökümanlar ile ilgili sorular yer almaktadır.

Bütün bu kişisel sorular yardımıyla revizör;

- Personelin her birinin görevini doğru olarak tanıyabilir,
- Genel organizasyon kapsamında görevi belirtilen personelin görevinin geraya uyup uymadığını gerçekliyebilir,
- Aradaki farkı tesbit eder, alınacak iyileştirme tedbirlerini belirtebilir,
- İç kontrol sorularında verilen cevapları gerçekliyebilir.

Böylece görevler arasında mevcut olabilecek uyumsuzluklar düzeltilir.

(10) İç kontrol sorularına hakkında ayrıntılı bilgi için ayrıca Bkz. ZIEBER (J), Op. Cit., Ek II a/FURSTENBERGER Jacques ve MONTEAU Jacques, Un Hésento de Contrôle, Pourquoi?, Economie et Comptabilité, Institut Français des Experts Comptables, Société des Experts Comptables Français, Haziran 1968, Sayı 82, S. 4761-4805/Pratique. de la Vérification et

Önceden düzenlenmiş ayrıntılı tablo diye tanımlayabileceğimiz bir tablo aracılığı ile de işletmenin iç kontrol düzeninin etkinliği anlaşılabılır. (11)

Bu tablonun ilk sütununda yapılan muamelelerin numarası, ikinci sütununda işin cinsi yer alır; sonraki sütunlar sırasıyla işin ne için yapılmadığı (yapılmaması, yapılması imkânsız, başka bir servis tarafından yapılacak) işi yapan görevliler (tablonun sağ tarafında özel bir çizelgede işi yapan görevlilere bir kod numarası verilir ve görevli bu kod numarası ile belirtilir), nihayet son sütunda işi yapan görevlinin iç kontrol ilkelerine göre uyumsuzluk durumunda olduğu görevler, ilk sütunda belirtilen muamelelerin numarasından yararlanılarak gösterilir. Örneğin, sorumlu mağaza memuru (görev numarası 33), aynı anda stok durumu (görev numarası 36) kontrol edemez... Bu bakımdan son sütunda uyumsuzluk durumu olarak sorumlu mağaza memuru görevinin karşısında 36 rakkamı yer alıyorsa söz konusu görevde düzeltilmesi gereken bir uyumsuzluğun olduğu anlaşılır. (12)

du Contrôle Comptables, Cours Professeur a , Ecole Supérieure d'Organisation Professionnelle, Centre d'Information Interprofessionnelle, 1962, S.7-15/ CASTAGNAT Paul, La Vérification des Bilans aux Etats Unis, Mémoire, Diplôme Final d'Expert Comptable, Mars, 1959, S. 124, Ek S. 1-31

(11) Sözü edilen tablo hakkında ayrıntılı bilgi için Bks. ZIGER (J), Op. Cit., S. 43 den STAPERS Frédéric, Standardized Audit Working Papers, passim

(12) ZIGER (J), Op. Cit., S. Ek IV

İç kontrolün etkinliğinin anlaşılması için kontrol edilen işletmede tedavül eden belgelerin akışının da incelenmesi gerektiğine yukarıda değinmiştik. Bazı işletmeler işletmede tedavül eden belgeleri genetik olarak grafiklerle gösterirler; bu grafiklere "muamelelerin bağlantısının diyagramı" ismi verilir. Bu grafikler muamelelerin izlenme imkânlarını sağlar, çeyitli belgelerin nerden geldiğini gösterir ve kimin tarafından ve hangi serviste kullanıldığını belirtir.

Şayet işletmede belgelerin akışını belirten bu biçimde hazırlanmış grafikler yoksa revizörün bizzat kendisi bu grafikleri hazırlanmaya çalışmamalıdır. Çünkü bu amaçla kaybedeceği zaman kendisi için gereklidir. Zaten söz konusu grafiklerin bulunmayışı da, o işletmenin iç kontrol düzeni hakkında revizöre bir fikir verebilir.

(Ek 17) de bir işletmenin basitleştirilmiş organigramı görülmektedir. Bu organigramı göre, işletmede yapılan muameleler, Ticaret, Kötüm, Muhasebe ve Üretim olmak üzere dört müdürlük altında toplanmıştır. Örnekte görüldüğü gibi, müdürlüklerin altında müdürlüklere bağlı servisler ve görevler yer almıştır. En alt sırada satış muamelelerini ilgilendiren servisler gösterilmiştir.

(Ek 18) de ise bir satış muamelesinin yapılmasında siparişin alınmasından malın sevkine kadar geçen safhaları kapsayan ve tedavül eden belgeleri gösteren bir örnek verilmiştir. Örneğin açıklanmasına (Ek 18/1) de yer verilmiştir.

İşletme organizasyonu içinde yer alan "iç kontrol servisinin, kurulması halinde (13) dış kontrol görevi kolaylaşacaktır. İşletmede böyle bir servis varsa, daimi dosyaya, iç kontrol servisinin çalışma planı ve önceden yapılmış gerçeklemler ile yapılacak gerçeklemlerin listesi konur. Fakat iç kontrol uzmanlarının işletmeye bağlı ve işletmeden ücret alan kimseler olduklarını ve üst durumda olan işletme yöneticilerinin yapmış olduğu muamelelerin gerçekleştirilmesinde bazı sakıncalar ortaya çıkacağını unutmamak gerekir. Aynı zamanda iç kontrolün, dış kontrol görevini yapan revizörün kontrol alanını azaltacağı, fakat hiç bir zaman kaldırmıyacağı göz önünde tutulmalıdır.

(iii) Muhasebe Dosyası

Muhasebe dosyası tamamen işletmenin muhasebe ile ilgili belgelerini kapsar. Revizörün esas konusu muhasebe kontrolü olduğu için, daimi dosyanın muhasebe bölümüne girecek belgelerin revizörün yapmakta olduğu kontrol ile, ilerde yapacağı kontrollarda gereklilik bakımından değeri büyüktür.

Muhasebe dosyası,

(a) Bilânço ve sonuç hesapları

(b) Muhasebe Planı

(c) Şahıs hesaplarına ait bakiyelerin tasdik talepleri modelleri

olmak üzere üç ayrı bölüme ayrılabilir.

(13) Bkz. Supra 3 48 ve Ek 4

(a) Bilanço ve Sonuç Hesapları

Bir kontrol dönemine ait olan bilanço, sonuç hesapları ve ekleri revizyon işlemi bittikten sonra bu dosyada sınıflandırılır. Söz konusu ekler etüdünün sonunda verdiğimiz örnekte de görüleceği gibi, bilanço- ve Kâr ve zarar hesabı kalemlerinin incelenmesi ile ilgili olarak düzenlenen iş kâğıtlarıdır.

(b) Muhasebe Planı

İşletmede uygulanan hesap planı ve bu planın ayrıntılarını kapsayan "muhasebe kılavuzu, na göre gerekli açıklamalar, yönergeler, imalat umumî masrafları tevzi anahtarları (esasları) ... gibi hususlar bu dosyada sınıflandırılacaktır. (14)

(14) Hesap planları bilindiği gibi, bir işletme veya teğebbüste tutulan hesaplar esas alınarak "hesap planı, ve Muhasebede (özellikle bir ülkede) rastlanan her türlü hesaplar gözönünde tutularak "Genel hesap planı, olarak ikiye ayrılmaktadır. (Tazile bilgi için Bkz. KESKİNOĞLU Suat, Endüstride Hesap İşleri Bilgisine Giriş, İstanbul, 1959, S. 32-33 ve devamı / Aynı zamanda Bkz. ESER İ. Nevzat ve ÖZEL Salih, Muhasebe Hesap planları-Esasları ve Tekniği-, Kara Matbaası, Ankara, 1962, passim/ YÜCESOY Cevat, Muhasebede Hesap Planları, Orhan Nete ve Ort. Koll. Şti. Matbaası, İstanbul, 1963, passim/ YAZICI Mehmet, Türk İşletmelerinin Tek düzen Hesap çerçevesi, Sermet Matbaası, Çengel Arkadaş, İstanbul, 1965, passim)Örneğin Fransa'da son şeklini 11 Mayıs 1957 tarihli bir kararname ile alan ve Üzerinde çalışmalar yapılan Genel Hesap Planı (Plan Comptable Général) ve söz konusu planın işletmelerin özelliklerine göre uygulanmasını sağlayan Özel Muhasebe Planları (Plans Comptables Particuliers) ve her mesleki sektöre göre hazırlanan Mesleki Muhasebe Kılavuzları (Guides Comptables Professionnels)

(c) Sahis hesaplarına ait bakiyelerin tasdik talepleri modelleri

Kontrol edilen işletme ile ilişkisi olan şahısların işletmedeki hesaplarının bakiyelerinin doğru olduğunu sağlamak için en iyi yol, onlara danışarak bakiyelerini tasdik ettirmektir. Sahis hesapları olarak Alacaklar (müşteriler), Borçlar (Satıcılar), Muhtelif Alacaklar ve Borçlar, Bankalar, Banka Kredileri ... sayılabilir. Aynı zamanda stokların kontrolü ile ilgili olarak işletmede görünen (ezanet olarak veya ikraz karşılığı verilmiş olan) mallar için de aynı yol uygulanır.

Bakiyelerin tasdik talepleri modellerine örnekler (Ek 19/1, 19/2, 19/3) de gösterilmiştir. (15)

Revizyon konusunda muhasebe dosyası hazırlanırken esas tutularak, kontrol edilen işletmenin muhasebe planı incelenir. (Fransız Genel Hesap Planı hakkında Bkz. Plan Comptable Général, Imprimerie Nationale, 1965, passim/Conseil National de la Comptabilité'nin 62-470 sayı ve 13 Nisan 1962 tarihli dekre'nin 12. maddesi ile ilgili raporları- Birinci, ikinci, üçüncü raporlar-/Mesleki Kılavuzlar hakkında Szla bilgi için Bkz. Méthodes Comptables Uniformes par professions-Guides professionnels, XVI e Congrès National des Conseils de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Saint-Malo- 8-9 Septembre 1961)

- (15) Bakiyelerin Tasdik Modelleri olarak ayrıca Bkz. HURL Jacques, Contrôle et Méthodes de Contrôle en Angleterre et AUX Etats-Unis, Mémoire, Diplôme Final d'Expert Comptable, Septembre, 1953, S.5-9.

Sonuç olarak daimi dosyanın kapsamına giren unsurların, revizöre revizyon çalışması ile ilgili bilgileri verdiği ve revizyon çalışması sonucunda elde ettiği hususları sınıflandırdığı söylenebilir. Revizör bu bilgiler yardımıyla işletmenin organizasyonunu bütün ayrıntıları ile tanıyacak, iç kontrolün etkinlik derecesini değerlendirerek, revizyon programı gereğince üzerinde duracağı konuları tesbit edecek ve nihayet geçmiş dönemlerde elde edilen bilgilerle de karşılaştırmalar yaparak, revizyon programı gereğince kontrol tekniklerini uygulamak sureti ile olması muhtemel hata ve hileleri ortaya çıkarabilecektir.

2. K o n t r o l D o s y a s ı

Daimi dosya özellikle kontrolün plânlanması ve yapılacak kontrolde çizilecek yönün belirtilmesinde yararlı olmaktadır. Oysa kontrol dosyası yapılan kontrol çalışmasını yansıtan bilgileri kapsar. Kontrol dosyası genellikle yıllık olur. Geçmiş dönemlerin dosyaları da revizör tarafından, karşılaştırmalar yapılabilmesi için özenle muhafaza edilmek gerekir.

Kontrol dosyasının kapsamını meydana getiren iç kâğıtları elde edilmiş kaynaklarına göre başlıca üç ana gruba ayrılabilir.

Ek B 1-2-B3, B4, G1, I1/ BOITTE Alfred, La Méthode de Confirmation des Comptes Courants Clients, Journal de la Comptabilité, "J. N. P. C., C. N. E. C. B., 19^e Année, Nu. 10, 1^{er} Octobre 1957, S.1-2

(i) İşletme tarafından elde edilen belgeleri:

Bu belgeler genellikle muhasebe ile ilgili belgelerdir; bilançolar, kâr ve zarar hesapları ve hesapların ayrıntılarını belirten ekler

(ii) Kontrol sırasında alınan Notlar:

Bu konusundaki notlar yapılan gerçekleştirmelerin ayrıntılarına meydana getirir. Bilanço kalemlerini ve kâr ve zarar hesabını esas alarak düzenlenen iş kâğıtları çalışma mizanlarından, toplam iş kâğıtları ve analitik iş kâğıtlarına doğru, her hesabın analizini ve bununla ilgili işletme içi (defterler, hesaplar üzerinde yapılan sondajlar, puantajlar, işletme içi personeline sorulan sorular) ve işletme dışı (işletme dışı kimselere sorulan sorular ...) kontrol vasıtalarından faydalanılarak yapılan kontrol çalışmalarını yansıtır.

(iii) Kontrol edilen işletme ile ilgili
Uçluçlu gâhislara gönderilen ve ba-
kiyelerin mutabakatını sağlayan mek-
tuplar

Kontrol dosyasının bileşimi

Kontrol dosyası revizyon işleminin akışına göre (16), revizyon iki safhada meydana geldiğinden; ilk safhanın kontrolün hazırlanması ile ilgili olarak yapılan çalışmalar gösteren bir tâli dosya ile; ticari belgeler (işletme içi ve işletme dışı ispat edici belgeler) ve muhasebe defterlerini, revizörün yaptığı gözlem ve araştırmaları, gönderdiği mektuplara karşılık aldığı cevapları, yaptığı anket sonuçlarını kapsayan ikinci safha ile ilgili belgelerden meydana gelen ayrı bir tâli dosyaya ayrılabilir.

Ayrıca revizörün hesap mutabakatları için üçüncü şahıslara, yönetim organlarına gönderdiği mektupların cevaplarına ayrı bir dosyada sınıflandırması karşılıkları önlemesi bakımından faydalıdır.

O halde daimi dosyanın kapsamı;

(1) Kontrolün plânlanması

(ii) Kontrol Notları

(iii) Üçüncü şahıslar dosyası

olarak üç tâli dosyada gösterilebilir. (Ek 20) deki genel kontrol dosyası, tâli dosyalar ve ayrıntılarını kapsamaktadır.

(1) Kontrolün Plânlanması

(16) Bkz. Ek. 6

Kontrolün plânlanması kontrol için gerekli hazırlıkların yapılması (yapılacak kontrolün cinsi ve amacı, çalışmanın yapılacağı tarih, görevli kimseler ...) ve kontrol ile ilgili özellik arzeden bilgilerin sağlanmasıdır. (17) Revizörün bu amaçla yapacağı plânlama;

- Genel Plân
- Özel Plân
- Çalışma bilgileri

olarak üç safhada yapılabilir. (18)

Genel plânın uygulanması için işletmenin ismini, yapılacak kontrolleri (kontrol safhaları ve grupları, nelerin kontrol edileceği), kontrol devrelerini (özellikle devreler ay olarak alınmaktadır), kontrolün gerçekleştirilmesi için ön görülen süreyi (Kontrol süresinin belirtilmesinde önceki kontrollerde harcanan süre esas alınır) gösteren bir çizelge üzerinde genel bir plânın yapılması faydalıdır. Kontrolün plânlanmasının hareket noktası, kontrol edilecek muamelelerin sayısının belirtilmesidir. Başka bir deyişle muhasebeleştirilmiş muamelelerin adedi kontrol alanını meydana getirir.

(17) Bke. Supra S. 70

(18) ZUBER (J), Op. Cit., S.57

Kontrol alanının sınırını çizmek, uygulanacak kontrol yöntemlerinin tesbiti, önceden de değindirmiş gibi kontrolün amacıyla ilişkilidir. Aynı zamanda iç kontrolün etkili veya etkisiz oluşu, önceki kontrollerde tesbit edilen hileli durumlar, hatâ sayısı da revizöre hangi konular üzerine daha fazla eğilmesi gerektiğine, tam veya kısmi kontrole ne ölçüde baş vurulacağına, hangi kısımlarda sondaç yapacağına karar vermesinde etkili olur.

Genel kontrol plânında ayrıca kontrol yapıldıkça kontrol edilen her bölüm için harcanan fiili sürenin kaydedildiği, revizör yardımcılarının görev bölüştürülmesinin gösterildiği sütunlar da vardır.

Özel kontrol plânları yapılacak kontrolün ayrıntılarına göre; çalışmanın en ince noktasına kadar hazırlanmasını ve tamamlanmasını sağlamak amacı ile düzenlenir. Örneğin, müşteriler, satıcılar, muhtelif borçlular, bankalar,... gibi çelişmeli durumlar yaratabilecek hesapların gerçekleştirilmesi, defterlerin puan-tajı, mevcutların kontrolü, bilançonun kontrolü gibi...

Revizör revizyon plânlamasını işletme yöneticilerine de denizarak, onlardan iç kontrol, bazı hesapların önemi ... hakkında ek bilgi ve açıklama sağlamak sureti ile geliştirir.

Görülüyor ki kontrolün plânlanmasının amacı:

- Kontrol için harcanan gerçek ve tahmini sürelerin karşılaştırılması (ilerde yapılacak kontrollarda fayda sağlamak için)
- Gerekli fiili sürenin tahmin edilen süreden fazla olması halinde kontrolü gerçekleştirmeyi sağlamak (ek yardımcı olmak gibi)
- Yardımcıların görevlerini organize etmek
- Kontrol edilen işletmeden revizörün alacağı ücretin tutarını tahmin etmek

olmaktadır.

(11) Kontrol notları

Kontrol notları bilanço kalemleri, kâr ve zarar hesabı ve işletmenin defterleri üzerinde, kontrol yöntemleri gereğince uygulanan kontrol çalışmasını yansıtan iş kâğıtlarından meydana gelir. Sistematik olarak kontrol notları; ilerde değineceğimiz kodlandırma sistemi ile sınıflandırılarak:

- Kontrol sırasında alınan notları (iş kâğıtları)
- Her kontrolden sonra ilgili kontrolün sonucunu gösteren sonuç notlarını (Özellikle bu kâğıt ayrı bir renkte veya üstüne (R) harfi yazılarak belirtilir; böylece söz konusu hususun raporla ilgili olduğu gösterilir. (19)

- Kontrol sırasında gönderilen metabakat mektuplarına, kapsarlar.

Kontrol notları dosyasının bileşimi (Ek/20)deki gemada görüldüğü gibi, bölümlendirilebilir; fakat bu bölümlendirme sınırlı değildir. Kontrolün genişliğine göre arttırılabilir veya azaltılabilir.

Kontrol notları dosyasının ilk bölümü kontrol sırasında revizör ve yardımcılarının önceden tesbit ettikleri işletmenin iç kontrol düzenine, uygulamada ne derecede uyulduğunu ve aralarındaki farkları gösterir. Kontrolün bitiminde daimi dosyaya konur.

Kayıtların devamlı puantajı; ispat edici belgelerle kayıtların karşılıklı olarak puantaj ile meydana çıkartılan hatalar ve anormallikleri, bunların düzeltilmesi için alınan kararları kapsayan çizelgelerden meydana gelir.

Herzaman belirttiğimiz gibi, derinlemesine bir muhasebe kontrolünün amacı, bilançonun samimiyet ve doğruluğunu sağlamaktır. Gerçekten bilanço bir işletme hakkında ilgililere bir fikir verebilmek için, danışılan temel bir belge niteliğindedir. Aynı zamanda bilançonun kontrolü nazik bir iştir; zira kontrol;

Maddi
(Matériel)

- Aritmetik kontrol
- İspat edici belgelerle kontrol
- Mevcutlarla kontrol

- Hesapların gösterilme durum-
larının kontrolu

- Değerlemelerin kontrolu

Zihni
(intellectuel) - Hukuki Kontrol

- Mali Kontrol

olarak yapılır. (20)

Bilançodaki hesap gruplarının genel işletme hesabı ve kâr-zarar hesabının kontrolu çegitli görülg-ler gözönünde tutularak yapılabilir. Bu bakımdan bilanço hesaplarının doğrulanması ile ilgili kontrol notlarının sınırlandırılması kesinlikle yapılması. Bilançoların tasdiki ile ilgili olarak iç kâğıtlarının incelenmesini aşağıda bu başlık altında ve teorik bir örnek vererek incelemekle yetindik.

Kontrol notları bölümünde yer alan "beklenen cevaplar,, kısmı revizöre bir bakıpta aydınlanan bütün noktaları gösteren, umutlanmış veya eskide kalmış bilgi sağlama taleplerinin bulunup bulunmadığına belirten hususları kapsar.

Kontrol ile ilgili olarak yapılan bütün muha-berat ayrı bir ayırım içinde kontrol notları bölümünde yer alır. (21)

Kontrol notları hazırlanırken aşağıdaki hu-susların göz önünde tutulması gerekir:

(20) ZARER (J), Op. Cit., S. 72

(21) Bks. Supra, S. 444

- Kontrol edilecek konuların kontrolünden sonra, revizyon raporunun kaleme alınmasına yarayan sonuç notlarının hazırlanması ön görülmelidir. Ancak sonuç notlarının kısa, açık (belirli) ve anlaşılır olması sağlanmalıdır. kullanılan kısaltmalar görevli revizör topluluğunun anlayacağı biçimde yapılmalı, özel işaretler kullanılmamalıdır.
- Kontrol notları itiraz durumunda doğrulayan belge olarak kullanılabilenmelidir.

(iii) Üçüncü Şahıslar Dosyası

Daimi dosyada işletme ile ilişkisi olan Üçüncü şahıslara gönderilen "bakiyelerin tasdik talepleri modellerinin" sınıflandırıldığını gördük. Kontrol dosyasının tâli bir bölümünü meydana getiren Üçüncü şahıslar dosyasında, Üçüncü şahısların işletmedeki hesaplarının bakiyelerinin mutabakatını isteyen, işletme adına revizör tarafından gönderilen mektuplarla; gelen cevaplar sınıflandırılır. (22)

(22) Revizör taraından kontrol edilen işletmenin müşterilerine, bankalara, ... gönderilen mektupların cevaplandırılması ve gelen cevapların değerlendirilmesine genellikle anglo sakson ülkelerinde başvurulur. Bu yöntem Fransa'da nadiren uygulanır. Bu ülkede bir işletmenin muhasbesinin kontrol edilmesi amacıyla hesap durumlarının sorulması, o işletmenin müşterileri ve satıcıları üzerinde yersiz endişe yaratmakta ve genellikle mektuplar cevapsız kalmaktadır.

Gönderilen mektuplarla, gelen cevapların, kontrol dosyası içinde ayrı bir tâli dosya halinde sınıflandırılması, bu mektupların fazla bir hacim tutacağı ve kontrol notları dosyasını kabartacağı düşünülmesine dayanır. Aynı zamanda bu mektupların gönderilmesi ve gelen cevapların sınıflandırılması kalifiye olmayan bir revizör yardımcısına yaptırılabilir.

Dosyanın içinin düzenlenmesi bakımından, cevapsız kalan talepler, gelen cevaplardan mutabık olanlar ve olmayanlar olarak üç bölüme ayrılabilir. Mutabık olmayan cevapların nedenini önemle incelenmesi gerekmektedir. (23)

Her mutabakat talebi iki nüsha olarak yapılır; bir nüshası gönderilir diğer nüsha revizör tarafından saklanır. Mutabakat talepleri;

- Üçüncü şahıs hesaplarının kontrolunda

Borçlulara

Alacaklılara

Bankalara

- Stokların puantajı konusunda

İşletmenin diğer işletmelere imâl ettirdiği ve söz konusu işletmeler nezdinde olan mallar için bu işletmelere, depolanan

maller için depolara, rehin olarak bırakılan mallarla ilgili olarak rehin alanlara, emanet mallar için emanet mal kabul edenlere,

- İşletmeye karşı borçlu olan kimselere

(Burada bakiyelerin tasdik talebinden ziyade, borç olarak verilen meblağların kabulü söz konusu olmaktadır)

yapılır.

Bakiyelerin mutabakatı konusunda revizör büyük bir titizlik göstermelidir. Revizyon çalışmasını yöneten revizör bakiye taleplerinin kimlere yapılacağını seçimini bizzat kendisi yapar, gelen mektuplara gerçekler ve meydana gelebilecek bir hileyi önlemek için mektupların postalanmasını görevlendirdiği bir revizör yardımcısına yaptırır.

Gönderilen mektupların adedi gelen cevapların buna oranı, olumlu ve olumsuz cevapların yüzdesini gösteren bir çizelge, revizyon raporunun yapılmasında revizöre faydalı olacaktır.

Görülüyor ki, kontrol dosyası revizyon işlemi ile ilgili olarak yapılan bütün çalışmaları kapsayan belgeleri kapsamaktadır. Bu belgelerin amacı, revizörün kontrole bağlamadan önce ön gördüğü kontrol planı ve organizasyonuna uyarak, yaptığı çalışmalar sırasında düzenlediği iş kâğıtları ve sonuç notlarından yararlanıp; bütün bu gözlemlerden elde ettiği sonuçları belirttiği revizyon raporunu kaleme almaktır.

III- Revizyon dosyasının iinin düzenlenmesi

Revizyon dosyalarının düzenlenmesinde normalizasyonun gerektiğine yukarda değinmiştik. Gerek daimi dosyada ve gerekse kontrol dosyasında kullanılan belgelerin-iş kâğıtlarının- belli bir forma taşıması sınıflanmayı kolaylaştırdığı gibi, çalışmada birlik ve düzen sağlar. Batı memleketlerinde, özellikle anglosakson lkelerinde Auditing brlerinde düzenlenen iş kâğıtları için ayrı cins ve renkte kâğıt kullanılmaktadır. Aynı zamanda iş kâğıtlarının biçimi ve boyutları (forması) standartlaştırılmıştır.

Revizyon çalışmasının organize edilmesi sırasında kullanılan kontrol karnesi ve standart iş kâğıtlarının biçimleri hakkında gerekli sayabileceğimiz açıklamaya önceden yer vermiştik. (24) Burada revizyon sırasında düzenlenen ve revizyon raporunda esas olan iş kâğıtlarının şekli ve kapsamı hakkında bilgi vermekle yetineceğiz.

1. İş Kâğıtlarının düzenlenmesinde kullanılan kâğıt ve aili elmis standart boyutlar

Revizyon dosyasının sadece düzenlendiği dönem için değil fakat bir çok seneler kullanılabileceğine yukarda değinmiştik. Bu bakımdan, kullanılan kâğıdın dayanıklı olması gerekir, aynı zamanda kâğıdın rengi zeleri bozmayacak bir renkte olmalıdır. (25)

(24) Bkz. Supra 22-23 ve Ek/7,8,9,10,11,12

(25) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit, S.156

Genellikle anglosakson ülkelerinde kullanılan iş kâğıtları sarı, devetüyü renginde, açık filizi renklerde yapılmaktadır. Deve tüyü renkte olanları daha çok kullanılmaktadır. Kâğıdın üzerinde basılı çizgiler yeşil, mavi veya kahve rengi olur. (26) Fakat ne olursa olsun revizyon alanında revizörün kullandığı kâğıtlar sınırlanmamıştır, revizör revizyonun sonuçlanması için istediği kâğıdı kullanabilir, yeter ki söz konusu kâğıtlar gereğini daima savunduğumuz ve revizyon işlemini anlaşılır hale sokacağını, çabuklaştıracaklarını umduğumuz, bu alanda uygulanması ön görülen normalizasyon ilkelerine sadık kalınsın.

Revizyon işi ile ilgili olarak yapılan çalışmaların tümünün sıltlı bir deftere kaydı düşünülebilir. Fakat bu sıltlı defter veya kütük (sicil) birçok sakıncalar meydana getirir. (27) Bu sakıncaların en önemlisi şüphesiz revizyon çalışmalarının ancak bir kişi tarafından aynı anda yapılmak zorunluluğunu taşımasıdır. Buna karşılık yer değiştirebilen (müteharrik) ve tek tip (forma), üzerinde ilgili toplamların yapılabilmesi için önceden hazırlanmış (sütunları basılmış) kâğıtların faydası çoktur. Çünkü revizöre hem zaman kazandırır ve hem de bu kâğıtlar kolayca sınıflandırılabilir.

(26) DEHOY (G), Op. Cit., S. 77

(27) Bkz. Supra 86

Sözünü ettiğimiz forma nasıl olmalıdır ve sütunların sayısı kaç adet olacaktır? Bunun hakkında görüşler çeşitlidir. Genellikle uygulamada bu konu ile ilgili üç tip kâğıda rastlanmaktadır. (28)

(1) 14 sütunu kapsayan bir kâğıt

Kâğıdan üzerinde bırakılan boş bir marjla müşterinin ismi ve iş kâğıdının hangi iş için kullanılacağı hususu yazılır. Ortalama olarak bu formanın boyutları 35X45 cm. dir. Kâğıt ortasından katlanarak 22,5X35 cm. lik bir forma elde edilir. ve rahatça taşınabilir ve dosyalanabilir hale getirilebilir.

(ii) 3 sütunlu ve sağında geniş bir boşluk bırakılmış olan bir forma

Bu formanın geniş boşluğuna araştırmaya konu olan husus ile ilgili bilgiler yazılır ve bu kâğıdan da üst tarafına bir boşluk bırakılmak sureti ile yukarıda sözünü ettiğimiz hususların kaydına yer verilir.

(kontrol edilen işletmenin ismi ...)

(28) Bks. La Révision, Théorie et pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 156-157/BEROY (C), Op. Cit., S. 77-80/GERARD (C), Op. Cit., S. 26-28/ Ayrıca iş kâğıdının gekli için Bks. La Révision Théorie et pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. Ek V ve Ek VI/Bu etüt (Ek 21)

Formanın boyutları 22,5x35 cm. dir. Ve 14 lük 19 kâğıdında olduğu gibi kolayca sınıflandırılabilir. Gerek 14 ve gerekse 3 sütunluk kâğıtlarda toplamaların yapılabilmesi için dikay ve yatay çizgiler bulunur. (29)

(111) Nihayet üçüncü tip bir kâğıt aynı ölçüde (22,5x35 cm) olmakla beraber, rakam ihtiva etmeyen bilgilerin yazılabilmesi için tamamen boş durumdadır. Gerektiğinde 3 sütunluk bir kâğıt da bu iş için kullanılabilir.

Belgelerin böyle bir standardizasyona tâbi tutulması ilk olarak 1923 lerde bir amerikan literatüründe rastlanılmaktadır. Söz konusu kitapta yazar 14 sütunluk belgelerden söz etmiştir. (30)

Genel bir kanaat göre sözü edilen 14 ve 3 sütunlu 19 kâğıtları bir çok faydalar sağlar. Özellikle 14 sütunluk bir kâğıt aşağıdaki bilgileri kolaylıkla verebilecek biçimde kullanılabilir:

(29) Bkz. (Ek 21)

(30) Bkz. GUERARD (G), Op. Cit, S. 28 den JACKSON Hugh (J), Audit Working Papers, Their Preparation and Content, New York, 1923

- Bir sütun ilgili hesapların ismi
- 12 sütun yılın 12 ayını
- 1 sütun da toplamı

kapsayabilir. Örneğin bir İngiliz-amerikan firması (Auditing bürosu) yukarıda sözünü ettiğimiz 14 ve 3 sütunluk formaların dışına çıkarak ihtiyaca göre;

- Raporların hazırlanması için tutulan notların kaydedildiği 2 sütunlu,
- Hesapların basit olarak analizleri için düzenlenen mizanların kaydına yarayan 4 sütunlu,
- Bilânço ve sonuç hesapları için 8 sütunlu,
- Ayrıntılı analizlerin yapılması için 10 sütunlu,
- Aylık durumların kaydedildiği 13 sütunlu,

19 kâğıtları kullanmaktadır. (31)

Ancak 14 sütunluk 19 kâğıtları en yaygın olan bir modeldir. Belgeler el ile işlendiği için el yazısı bazen iki sütunu da kaplayabilir. Her zaman 14 sütunun kullanılması söz konusu olmaz, fakat revizörün rahatlıkla çalışması için bu bol sütunlu kâğıt çok uygundur. Kâğıt yetmediği zaman ikinci bir kâğıtta işlemlere devam edilir. Nitekim farazi bir

İşletmenin bilançosunun tasdiki konusunda verdiği-
miş örnekte bu hususlar görülmektedir. (32)

2. İş Kâğıtlarının düzen- lenmesinde genel prens- sipler ve görevlerine göre çeşitleri

Revizyon görevi genellikle bir ekip çalış-
masını gerektirdiği için, bir işletmenin kontrolü ile
ilgili olarak hazırlanan iş kâğıtları bir revizör
yardımcısının bıraktığı yerden, diğer bir yardımcı-
nın devam edebilmesi, ilerki dönemlerde yapılacak
revizyon çalışmalarında bir benzerlik sağlanması,
revizörün gözetim (supervision) görevini kolaylıkla
yerine getirebilmesi amacıyla açık, seçik ve
anlaşılır olması gerekir. Bu bakımdan iş kâğıtlarında
bulunması gereken başlıca prensipler aşağıdaki gibi
özetlenebilir: (33)

- (1) Kullanılacak kâğıt çok sağlam olma-
lı silindiği zaman delinmemeli.
Ancak genel uygulama silmek yerine
yanlışı çizmek şeklindedir.
İş kâğıtlarında saptanan husus-
ların son şekil olmasına gayret
edilmelidir. Gerektiğinde sadece
rakamlar silinmeli, fakat başka bir
husus silinmemelidir.

(32) Bkz. Etüdün sonundaki örnek

(33) Bkz. DENOIX (B), Op. Cit., S. 13-14

- (ii) İş kâğıtlarının boyutları standart olmalı, genişlikten ziyade uzunlaşmasına katlanır şekilde, ilgili bir tabloyu bütün ayrıntılarıyla alabilecek biçimde bulunmalıdır.
- (iii) İş kâğıdının sadece ön yüzü kullanılmalıdır.
- (iv) Müsvette olarak (hesaplamalar gibi) kâğıdın arkasından yararlanılmalıdır.
- (v) İş kâğıtlarının düzenlenmesinde mürekkepli kalem kullanılmalıdır. Fakat bazı ameriken firmaları özellikle ana ortaklık ve buna bağlı, aynı faaliyette bulunan şubelerinin kontrolünde makine ile yazılmış iş kâğıtlarından (ihtiyaca göre bir kaç nüsha olarak) yararlanmaktadır. (34) Pek tabiidir ki, böyle bir yöntemin kullanılması önceden düzenlenmiş bir revizyon programına bağlıdır.
- (vi) Her iş kâğıdı aşağıdaki hususları kapsamalıdır. (35)

(a) Kontrolu yapılan işletmenin ismi

(34) DEROY (G), Op. Cit., S. 80

(35) La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 157

- (b) Görevin kapsadığı dönem
- (c) İncelenen hesabın veya bilanço kaleminin ismi
- (d) İş kâğıdının hazırlanması sırasında hedef tutulan amaç
- (e) Çalışmayı yapan kimsenin ismi, aynı zamanda iş kâğıtları sorumlu revizör tarafından imzalanmalıdır.
- (f) Çalışmanın yapıldığı tarih
- (g) Kaydedilen bilgilerin kaynağı
- (vii) Her iş kâğıdı bir seri numarası (Kot numarası) taşımalıdır. Bu kot numarası iş kâğıtlarının mizanlarla ve diğer kayıtlarla irtibatını sağlar
- (viii) İş kâğıtlarından gerektiğinde kopya çıkarılmasını kontrol edilen işletmenin personeli de yapabilir. Revizör ve yardımcıları tarafından düzenlenen iş kâğıtları işletmenin defterlerinden seçilen asgari bir bilgiyi kapsamalıdır.

İş kâğıtlarının revizyon çalışmasının akışı gös önüne alınarak yapılan ayırimından önceleri sözs

etmiştik. Zayulan ihtiyacı karşılama bakımından iş kâğıtları aşağıdaki gibi gruplandırılabilir. (36)

(1) Mizan

Kontrol edilen işletme revizöre önceden tesbit edilen tarihte işletmenin mizanını düzenleyerek verir. Ancak kâr ve zarar hesabı henüz bakiye vermemiştir. Çünkü kontrole bağlama tarihi her zaman dönem sonuna rastlamaz. Bu bakımdan revizör kendisine verilen mizana esas alıp bir "çalışma tablosu, düzenleyerek işletmenin ara bilançosunu (bilan provisoire-temporary balance sheet-vorläufige Bilanz) çıkarır. (37) Mizan (balance-trial balance-Bilanz) hesaplarla revizör tarafından gerçekleştirilen durumlar arasında bir bağlantı görevini görür. Aynı zamanda mizan temel nitelikte olan bir iş kâğıdıdır; diğer iş kâğıtları her hesabın bakiyesi hakkında açıklamalar vererek onu tamamlar.

(36) DEROY (G), Op. Cit, S. 72-73 Ayrıca Bkz. Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S.172-176/DENOIX (B), Op. Cit., S. 14 ...

(37) Çalışma tablosu ve ara bilanço hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. ÖZGÜR (F), Op. Cit, S.179-191/ YÜCELİSOY (C), Op. Cit., S.183-187/Lexique S.F.C. Lexicon, Op. Cit., S. 54

(ii) Bakiyelerin ayrıntıları ve analizlerini sağlayan iş kâğıtları

İş kâğıtları bilanço kalemlerinin veya mizanda yer alan hesapların bakiyelerinin ayrıntılarına gösterir, analizlerini sağlar. Bu tip iş kâğıtlarının düzenlenmesi revizör ve yardımcılarının yorucu bir gayret göstermesini gerektirir. Bunlar yukarda da değindirmiş gibi açık ve anlaşılır olmalıdır.

(iii) Yapılan gerçekteleme durumları

İlerledikçe hazırlanan bir revizyon programında yapılan gerçektelemelerin bütün ayrıntıları iş kâğıtlarında yer alır. Oysa önceden düzenlenmiş bir revizyon programında yapılan gerçektelemeler ilgili kontrol kartesi veya standart iş kâğıtlarına geçirilir.

(iv) Kontrol edilen işletme tarafından hazırlanan iş kâğıtları

İç kontrolü yapan revizör ile dış kontrolü yapan arasında koordine bir çalışmanın faydası, iç kontrol ile dış kontrol arasındaki bağları kuran bir kısım çalışmayı serbestliğe ka-

vuşturmadır. Kontrol edilen işletmenin, bizzat kendisi tarafından bir kısım belgenin hazırlanarak revizöre verilmesi, onun derleştirmesi için mekanik yönünü hafifletir. İşletme tarafından temin edilen iş kâğıtları revizör için ayrıca bir kontrol konusudur.

Ekseriya bu kâğıtlar işletmenin kendi ihtiyaçları için hazırlanan belgelerin bir kopyasıdır:

Müşteri Hisanları

Satıcı Hisanları

Muhtelif borçlular ve alacaklılar hisanları

Stok Üzetleri

Sabit kıymet hareketleri

.....

gibi belgelerin işletme tarafından özellikle revizöre hazırlanması halinde, pek tabiidir ki, bunların kontrolüne daha çok özen gösterilmek gerekecektir.

Kontrol edilen işletmenin muhasebe düseni makinalı muhasebeye yer vermiş ise, makine tarafından elde edilen listeler ve durumlar iş kâğıdı olarak kullanılabilir. Örneğin delikli kartların kullanılmasında olduğu gibi hesaplara dağıtma işini kolaylıkla yapan makinelerden, revizör kontrol

ile ilgili şahsi araştırmasına sağlayacak durumların yapılmasına istiyebilecektir.

IV- İş Kağıtlarının Sınıflanması (Kotlandırma)

İş kağıtlarının organizasyonunda en önemli noktalardan biri kotlandırmadır. (codification-indexation) Kotlandırma revizyon dosyasının içindeki belgelerin düzenlenmesi ve bir kurala göre sınıflandırmasıdır. Özel bir referans (iletme) numarası taşıyan her belge iş kağıtlarının bir birinden ayırt edilmesi ve ilgili diğer iş kağıtlarıyla bağlantı kurmasına yarar.

Sınıflamaya organize etmek ne için zorunludur? En ufak ayrıntılarıyla ve en kısa bir zamanda bir işletmenin tümünün kontrol edilebilmesi için; mevcut durumların hatırlanabilmesi gerekmektedir. Bir tek revizörün büyük bir işletmenin kontrolünü yapması çok zordur. Bu bakımdan kontrol bir grup çalışmasına gerektirir. Bir kaç kişi arasında iş bölümlü yapıldığında, her hangi bir revizör yardımcısının bıraktığı yerden, diğer bir yardımcının işe bağlayabilmesi ve sonradan yapılacak kontrollarda, kontrolün hangi safhasında olduğunu kolayca anlaşılabileceğinden, ilgili bilgilerin kolaylık ve cabuklukla bulunması çok önemlidir. Aynı zamanda her hangi bir iş kağıdının hangi iş için kullanılıyor ise o işi bütün ayrıntıları ile kapsamalı gerekir.

Kotlandırma sistemi çeşitli biçimlerde düzenlenebilir; seçilen sistem ne olursa olsun kotlandırma aşağıdaki nitelikleri taşımalıdır:

- Kotlandırma basit olmalıdır
- Bir çok işletmeye uygulanabilmelidir
- Aynı konu ile ilgili, bilançonun aynı kalemindeki bütün bilgileri bulabilecek biçimde düzenlenmiş olmalıdır.
- Uygulanan kontrol yönteminin tatbikini kolaylaştırmalıdır.

Genellikle uygulama alanında iş kâğıtlarının sıralanması (kotlandırılması),

- Bilanço ve kâr-zarar hesabında yer alan kalemlerin sırasına,
- Bilançonun düzeninden biraz farklı olan "mizan" daki sıraya,
- Revizyon programındaki sıraya,

göre yapılmaktadır. (38)

Kotlandırmanın bilanço ve kâr-zarar hesabındaki hesap sırası esas alınarak yapılması halinde, bilançonun her kalemi için bir referans işareti verilir. Şöş konusu referans işareti İngiliz ve Amerikan revizörlerinin (Auditors) tercih ettikleri harfli kotlan-

dırma sistemidir. Bilançonun aktif tarafı için bir harf; örneğin, sabit kıymetler A, Stoklar B, bilançonun pasif tarafı için iki harf Kapital AA, uzun vadeli borçlar BB, ve sonuç hesapları daima iki harf örneğin RR olarak gösterilir. Bilançodaki herhangi bir kalemin kontrolü için kullanılan belgeler aynı harf ile kodlandırıldığı için, bu belgelerin sayısına göre, harfin yanında ikinci bir işaret kullanılır. A harfi sabit kıymetleri belirtmek için kullanıldığında, sabit kıymetler kaleminin kontrolü ile ilgili bütün belgeler ister revizör tarafından düzenlenmiş; ister işletmeden sağlanmış olsun aynı referans numarasını taşıması olacaktır:

Sabit kıymetler A referansı ile gösterildiğine göre; ilk düküman A1, ikinci düküman A2, sonraki A3 ile gösterilir.

Bilançoya göre yapılan bu kodlandırma düzeninde yönetim hesapları sonuç hesapları ile birlikte veya ayrı olarak sınıflandırılabilir.

Kontrol edilen işletmenin mizana esas alınarak yapılan kodlandırma sisteminde aşağı yukarı bilanço esasına göre yapılan kodlandırmada olduğu gibi bir sıra izlenebilir.

Genel hesap planlarının uygulandığı ülkelerde örneğin Fransa'da kodlandırmanın genel hesap planındaki hesap numaralarından yararlanılarak, kontrol

edilen işletmenin bilanço ve eklerinin incelenmesine geçilmeden önce ve kolaylıkla yapılması mümkündür. Nitekim Fransız Genel Hesap Planı (Plan Comptable Général) na göre E.G. SNOZZI'nin yaptığı bir kotlandırma; (39)

Bilançonun aktif hesapları;

B-A (Bilanço-Aktif)

Pasif Hesaplar;

B-P (Bilanço-Pasif)

İşletme hesabı;

C E ("Compte d'exploitation,, baş harfleri)

Kâr ve Zarar Hesabı:

P P ("Compte de pertes et profits,,
baş harfleri)

kotları ile gösterilerek; bilançoda yer alan kalemler "toplayıcı iş kâğıtları,,anda aşağıdaki kot numaraları ile sınıflandırılmaktadır.

	<u>K o t</u>
Aktif	B-A
Kuruluş Masrafları	20
Sabit Kıymetler ve Amortismanlar	21
İştirakler	26
Depozito ve Kefaletler	27
Ham Madde	31
Tam Mamuller	35
Müşteriler	41-A

(39) Bks. Plan Comptable Général, Op.Cit., passim/
SNOZZI (Ermenegildo G.) Op.Cit, S. Ek/La

Personel	42-A
Devlet	43-A
Aktif Düzenleyici Hesaplar	48
Bankalar	56-A
Kasa	57
Pasif	B-P
Şirket kapitali	10
İhtiyatlar	11
Zararlar ve Şarjlar için ayrılan karşılıklar	15
Bir yıldan fazla süreli istikrazlar	16
Satıcılar	40-P
Alacaklı durumda olan müş- teriler	41-P
Muhtelif Alacaklılar	46-P
Pasif düzenleyici Hesaplar	47
Bankalar	56-P
İşletme Hesabı	C E
Alışlar	60
Personel Masrafları	61
Satışlar	70
Mali Gelirler	77
Kâr ve Zarar Hesabı	P P
Geçmiş dönem kâr ve zarar- ları	872
Fevkelâde kâr ve zararlar	874

Her toplayıcı iş kâğıdı bağımsız bir çalışma için düzenlenir. Toplayıcı iş kâğıdında yer alan kelimelerin analizi "analitik iş kâğıtları"nda yapılır. Örneğin;

X Bankası (Hesap Numarası 5620) ile ilgili banka mutabakatının kot numarası 5620-A

Dogrudan dogruya yapılan mutabakatlar

5620-A

1

İşletmenin verdiği ve hamilleri tarafından henüz ibraz edilmemiş çekler listesi

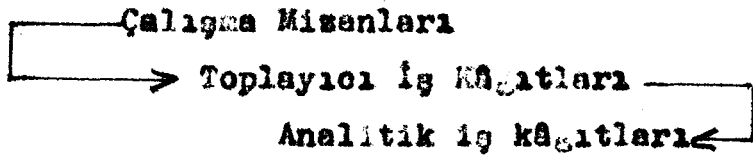
5620-A

2

kot numaraları ile gösterilmektedir. (40) Analitik iş kâğıtlarının tâli bölümleri 1/X, 2/X, 3/X olarak kotlandırılır. (X sayfa adedini göstermektedir)

Fransız genel Hesap Plânındaki hesap numaraları esas alınarak yapılan kotlama ile ilgili iş kâğıtları örnekleri sırasıyla:

- İş kâğıtlarının bağlantılarını gösteren şema (Ek 22)



(40) Bkz. (Ek 27) ve (Ek 28)

- Bilânço başlıklarına göre hazırlanmış iş kâğıtlarının sınıflandırılması (Ek 23)

.....

Analitik İş Kâğıdının tali Bölümü

Analitik İş Kâğıdı

Toplayıcı İş Kâğıdı

- Toplayıcı bir iş kâğıdının çalışma mizanı ile bağlantısı (Ek 24)

Toplayıcı İş Kâğıdı

Çalışma Mizanı

.....

.....

.....

- Çalışma Mizanı (Aktif)
(Ek 25)

- Toplayıcı İş kâğıdı (sabit kıymetler)
(Ek 26)

- Toplayıcı İş kâğıdı (Bankalar) (Ek 27)

- Analitik İş kâğıdı (X Bankası) (Ek 28)

olarak eklerde gösterilmiştir.

Kotlandırma kontrole bağlamadan önce, kontrol programının düzenlenmesi sırasında da yapılabilir. Bu durumda yapılacak araştırmalar esas tutulup, kontrol ile ilgili iş kâğıtları sınıflandırılarak, onları kotlandırmaya yarayacak bir kot listesi düzenlenir.

Etüdümüzün sonunda yer verdiğimiz Örnek de görüldüğü gibi, bu amaçla; hesap bölümleri başlığı için bir harf sonra bir rakam kullanılmaktadır. Ayrıca aşağıda gösterilen tâli bölümlere de yer verilir. Örneğin;

A Sabit Kıymetler

A_1

A_2 Sabit kıymetlerin iktisap şekilleri

A_2 a/b

A_2 b/c

A_2 c/.

Buradan anlaşılıyor ki, A_2 üç yaprakdan ibarettir. Çünkü A_2 C/. de olduğu gibi, yan çizgiden sonra bir harfin olmayışı (bir noktanın konusu) son sayfayı işaret eder.

Kotlandırma sistemindeki aynalık kabul edilen sistemden çok daha önemlidir. Kontrol çalışmasını iyi bir şekilde yürütmek için, bir kotlandırma sisteminin kullanılmasının pratik bakımdan gereği vardır; şüphesiz bu kotlandırma kontrol edilen işletmenin büyüklüğü ile orantılı olacaktır.

İş kâğıtlarının kotlandırılmasının diğer bir faydası da kotların kontrol çalışmasında referans (iletme-atıf) olarak kullanılmasıdır. Kontrol çalışması yapıldığı sırada herhangi bir durum için düzenlenen iş

kâğıdına kapsayan hususlardan biri, diğer bir iş kâğıdına ilgilendiriyorsa bunun yanına ilgili olduğu belgenin referansı verilir. Çift taraflı muhasebenin özelliği zaten böyle bir durum ile bizi her an karşılaştıracaktır. Transituar hesapların özelliği ayrı bir nitelik taşımaktadır. Örneğin Genel Giderler hesabı incelendiğinde, bir sonraki hesap dönemini ilgilendiren "ödenmiş giderler," ve "peşin ödenmiş giderler," in miktarlarını, genel gider hesabının kalemlerinden ayırt etmek için, yanına bu hesapların incelendiği iş kâğıdının kot numarası kaydedilerek, ilgili föye gönderilir. (41)

Şimdiye kadar açıklanmaya çalışılan kotlandırma sistemi büyük bir işletmenin kontrolunda söz konusu olabilir. Oysa küçük bir işletme için iş kâğıtları ayrıntılara yer verilmenden aşağıdaki gibi gruplandırılabilir.

- (A) Aktif Hesaplar
- (B) Pasif Hesaplar
- (C) Sonuç ve Yönetim Hesapları

Orta derecede önemi olan bir işletme için, Aktif hesaplar biraz daha bölümlendirilebilir:

- (A) Sabit Kıymetler
- (B) İşletme Kıymetleri
- (C) Şahıs Hesapları
- (D) Mali Hesaplar

gibi; yapılacak çalışma önem gösterdiği ölçüde bölümlene

(41) Bkz. Örnek Aktif ve Pasif düzenleyici hesaplar A 7

arttırılabilir.

Kotlandırma sistemi revizör için bir fantazi değil, bir ihtiyaçtır. Bu bakımdan revizör "Kontrol dosyasının", Bilânço hesaplarının doğrulaması ve yönetim ve sonuç hesapları bölümünü (42) sözünü ettiğimiz kotlandırma sistemi ile sınıflandırmalıdır.

Bilânço hesaplarının doğrulaması ve yönetim ve sonuç hesapları bölümü (Örnek) deki (43) kotlandırma sistemine göre;

Muhtelif Aktif ve Pasif

Hesaplar	A
Sabit Kaymetler	B
İşletme Kaymetleri	C
Çalış Hesapları	D
Mali Hesaplar	E

Kapital ve Sonuç

Hesapları	F
-----------------	---

ana gruplarına ayrılabilir. Her ana grup yukarıda gösterilen kotları taşır. Örneğin Muhtelif Aktif ve Pasif hesaplar bölümü:

Kuruluş Masrafları	A1
Uzun vadeli ikrazlar	A2
Kısa vadeli ikrazlar	A3
İştirakler tablosu	A4
Aksiyon ve Obligasyon	
(Yatırım Senetleri) envanteri	A5 a/b

(42) Bkz. (Ek 20)

(43) Bkz. Etüdün sonundaki örnek

Yatırım Senetleri (Aksiyon ve obligasyon) tablosu	A5 b/
Depozito ve kefaletler	A6
Düzenleyici hesaplar	A7
Tedavüldeki obligasyonlar	A8

olarak sıralanan iş kâğıtlarını kapsayabilir. Görüldüğü gibi iş kâğıtları ihtiyaca göre aralarında tekrar bölümlendirilebilir. (Toplayıcı iş kâğıtları-analitik iş kâğıtları-Analitik iş kâğıtlarının tâli bölümleri-)

Sonuç olarak verdiğimiz örneği göz önünde tutarak iş kâğıtlarının sınıflanması hakkında aşağıdaki prensipler ileri sürülebilir:

- Kontrol çalışmaları bir birini tamamlayan konulara göre gruplandırılır; büyük harf ile kotlandırılarak tâli bir dosya içinde sınıflandırılır.
- Her tâli dosya içinde belgeler numaralı bir sıra izleyerek kotlandırılır. Bu kotlandırmada rakkam ve küçük harfler kullanılır. Çalışmalar tamamlandıkça iş kâğıtları bu sisteme göre kotlandırılarak dosyalanır.
- Her iş kâğıdının kapsamında başka bir iş kâğıdını ilgilendiren hususlar, ilgili iş kâğıdının kot numarası belirtilerek (atıf yapılarak) gösterilir. Genellikle

dikkati çekmesi için kotlar ayrı bir renkle (Örneğin kırmızı ile) iş kâğıdının sağ üst köşesine yazılır.

- İş kâğıdının sadece bir yüzü kullanılır. Böylece kâğıttan uğranılacak zarar, zamandan kazanılan tasarrufla kargılanır.

İş kâğıtlarının kotlandırılması hakkında (Ek 29) da Amerikalı muhasebe uzmanları tarafından kullanılan bir kotlandırma planı Örneğinin verilmesi uygun görülmüştür.

2- İş kâğıtlarının bilançoda yer alan başlıca hesap grupları göz önüne alınarak bilançoların tasdiki bakımından incelenmesi

Ayrıntılı bir muhasebe kontrolü oluphasiz kontrol edilen işletmenin yalnız bilanço ve ekleri ile sonuç ve yönetim hesaplarının kapsadığı kalemlerin (poste) incelenmesi, bu kalemlerin ait oldukları hesapların doğruluğu, muhasebe kurallarına göre tutulmuş olduğu, değerlemelerin vergi mevzuatı ve işletmenin prensiplerine göre yapıldığı, muamelelerin kayıtlara geçirilmesinde hata yapılmadığı, hileye bağ vurulmadığı, eğer böyle bir durum varsa bunun raporda belirtilerek düzeltilmesine gidilmesinin öngütüldüğü bir revizyon programından ziyade; sadece işletmenin muhasebe departmanını değil, fakat muhasebe ile ilgili diğer servislerin de muamelelerini kapsayan, bunları muhasebe açısından değerlendiren, işletmenin iç kontrol düzenini eleştirerek olması gere-

keni gösteren ve yönetim kontrolüne dayanak teşkil edecek olan bir çalışmadır. Şimdiye kadar açıklanmaya çalıştığımız hususlar derinlemesine bir muhasebe kontrolü için revizörün kontrole bağlanmadan önce yapması gerektiğine inandığımız revizyon hazırlığı, revizyonun planlanması ve revizyon sonucunu belirten raporun kaleme alınmasına yardımcı olan iş kâğıtlarının düzenlenmesinin nedeni, çeşitleri ve sınıflanması konularını kapsamaktadır.

Revizyon sırasında düzenlenen iş kâğıtlarının derinlemesine bir muhasebe kontrolü esas alınarak incelenmesi ve örnekler verilmesinin, konusu "iş kâğıtları ve revizyon dosyasının hazırlanması", olan incelemenizin sınırlarını aşacağını öngörerek; otulduğumuz bütünlük sağlamak için, kontrol çalışması ile ilgili iş kâğıtlarını sadece "bilançonun tasdiki" açısından ele almayı uygun gördük.

Bilançonun tasdiki (certification de bilan-auditor's opinion on fairness of balance sheet presentation-Bestätigungsvermerk) "bir uzman tarafından, ihtiyat kaydı ile veya ihtiyat kaydı olmaksızın (bir ayırım yaparak veya bir ayırım yapılmadan) bir bilançonun gerçekleşmesi ve bilançonun samimi ve doğru olduğuna dair düzenlenen ve incelenen bir belgedir," (44) Tanımdan anlaşıyor ki bilançonun tasdiki sadece bilançoda yer alan kalemlerin kontrolü yapılarak bunların

(44) Lexique U.E.C. Lexicon, Op. Cit., S. 72

bilançoya doğru ve samimi olarak geçirilmiş; bu durum kontrolü yapan revizör tarafından bazı noktalar, şüpheli görülme veya görülmeme gerhi verilerek tasdik edilmiştir.

Bilançoların tasdiki ve bu tasdikin muhasebe uzmanları tarafından gerçekleştirilmesi çeşitli ülkelerde bir düzene bağlanmıştır. Örneğin Amerika'da 1931 ve 1933 tarihlerinde "American Institute of Accountants," tarafından bu konuda çalışmalar yapılmış ve bir tip tasdik şekli üzerinde durulmuş, nihayet "American Institute of Certified Public Accountants," bilanço tasdikinin kapsamı bakımından bazı kararlar ileri sürmüştür. İngiltere'de 1929 tarihinde "Companies Act," (Şirketler hukuku) da yapılan bir değişiklikle bilançoların tasdiki kanunlaştırılmış ve bu kanundan esinlenerek "Institute of Chartered Accountants in England and Wales," tip bir tasdik şekli ileri sürmüştür. Hollanda'da "Institut Néerlandais d'Accountants," nin çalışma yöneltmelğinde bilançoların tasdiki şekline yer verilmiştir. Belçika'da 1953 te çıkarılan bir kanunun 3 maddesine dayanarak kurulan "Institut des Revisours d'Entreprises," revizörlerin görevlerini belirterek tasdik kavramını "Tasdik revizörün altına imzasını atarak gerçekleştirdiği belgelerin samimiyetini ve doğruluğunu kesinleştirme in sorumluluğunu taşıdığı yazılı bir ektir," diyerek tanımlamıştır. Almanya'da 1931 yılında hukuki bakımdan organize edilen "Wirtschaftsprüfer," müessesesi tarafından aksiyonlu şirketlerin bilançoları tasdik edilmektedir. Fransa'da 1948'de Paris'te toplanan "Milletlerarası Muhasebe Kongresi,"

nde bu husus ele alınarak H.ARGHAVALIS tarafından bir rapor hazırlanmış, sonradan 1957 de Fransız XII Ulusal Muhasebe Kongresinde "İşletmelerin Kontrolü ve Bilâncoların Tasdiki" konusu üzerinde durulmuştur. Ülkemizde "Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı" ile hukuki bir nitelik kazanmasına çalışılan Muhasebe Uzmanları söz konusu tasarının 2. Maddesinin (b) bendinde sözü geçen tasdik işini yapabilecek, aynı zamanda 11, 18 ve 19. maddelere dayanarak "beyan tasdiki" görevini yerine getirerek, vardığı sonucu kanaati ile birlikte bir rapora bağlayabilecektir. (45)

Etüdümüzün sonunda, iş kâğıtlarının sınıflanması konusunun incelenmesinde sözüldü ettiğinin hayali bir işletmenin bilânçosunun tasdiki bakımından yapılan kontrol sebebiyle düzenlenen iş kâğıtlarının incelenmesini aşağıda ön görüşümüz saraya göre yapacağız.

-
- (45) Bu konuda Bkz. l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés et la Certification des Bilans, Revue Française de Comptabilité, Avril, 1960, Paris, S. 61-66/Le Contrôle des Entreprises et la Certification des Bilans, XII^{te} Congrès National des Conseils de l'Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agréés, Lille-27-28 Septembre 1957, passim/ HAS (A), Op. Cit., S.161-204/La profession de Reviseur d'entreprises, Institut des réviseurs d'Entreprises, Bruxelles, passim/ Serbest Mali Müşavirlik Kanun tasarısı, Op. Cit., Madde 2, (b) bendi ve Madde 11-18-19 / Muhasebe Uzmanlığı Kanun tasarısı ve gerekçesi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Halk Matbaası, İstanbul, 1970, S. 23 Madde 2, bend (b) ve Madde 13/ Le contrôle du bilan et du compte de profits et pertes dans les Entreprises belges, Op. Cit., S. 95, 353-363

I- Sabit Kıymetler

Bilançonun aktifinde yer alan sabit kıymetlerin incelenmesi

(i) maddi sabit kıymetler

(ii) Gayri Maddi sabit kıymetler

olarak yapılabilir.

Maddi Sabit Kıymetler

Maddi sabit kıymetlerin incelenmesinde, işletme uzun bir süredir faaliyette bulunuyorsa çok dikkat göstermelidir ve bu iş uzun bir çalışmayı gerektirir. Mevcutların tesbitinde önceden düzenlenmiş raporlardan yararlanılabilir. Fakat gerçek bir envanter yapmak faydalıdır. Alış faturaları, ekimler gibi ispat edici belgelerden faydalanılarak, gerekirse sabit kıymetlerin değerlerinin biçilmesinde özel bir ekspert de çağırılıp kesin bir değer tesbitine gidilebilir.

Sabit kıymetler işletmede çok hareket görmedikleri için genellikle kontrol konusu olan hususlar:

- Sabit kıymet iktisapları
- Sabit kıymetlerin terki ve hizmet dışı bırakılmaları
- Amortismanlar

olacaktır.

Sabit kıymetlerin iktisapları (satın alınmaları) hususunda revizör:

- Alış faturaları üzerinde bir inceleme yapar
- Sabit kıymet üzerinde yapılan değişiklikleri tesbit eden (nakil vasıtalarının numaralarını, alınan arazilerin neler olduğu, tamir, bakım veya sabit kıymetlerin değerini arttıran masrafların incelenmesi)
- İşletme tarafından inşa edilen sabit kıymetler için harcanan işçilik giderleri ve masrafların tesbitini yapar.

Sabit kıymetlerin terki (satılması) ve hizmet dışı bırakılması durumlarında meydana gelebilecek olan değer fazlası (plus-value) ve değer noksanı (moins-value) göz önüne alınır. Sabit kıymetlerin iktisap değeri, satılması ve hizmet dışı bırakılması devre sonunda bilançoda yer alacak kıymeti belirtabilecek unsurlardır.

Sabit kıymetlere uygulanan amortismanların incelenmesinde normal amortisman yüzdeleri ve fevkelâde amortisman nisbetleri (fazla çalışma, teknik yaşlanma veya beklenmedik bir hasar) gözden geçirilecektir.

Örnekte (B) kodu ile gösterilen sabit kıymetler:

B₁ 1.2 kâğıdında sabit kıymetlerde meydana gelen bütün hareketler, değer fazlası ve noksanları gösterilmiştir.

- B₂ İş kâğıdında döneri içinde yapılan sabit kıymet iktisapları yer almaktadır.
- B₃ İş kâğıdında ise, satılan veya iskartaya ayrılan durumlara yer verilmelidir.
- B₄ kodunu taşıyan iş kâğıdı ise, hilango tasdikine ve bu amaçla düzenlenecek rapora esas olacak olan sonuç notu niteliğindedir.

Revizör ayrıca sabit kıymetlere uygulanan amortismanların işletme tarafından düzenli bir şekilde izlenmemesi halinde yıllara göre ayrılan ve ayrılacak amortismanları gösteren bir tablo düzenleyebilir.

Ayrıca sabit kıymetlerin ipotekli olup olmadıkları ve sabit kıymetlerin bizzat işletme tarafından inali durumunda ebu konusu sabit kıymetler için harcanan her madde, işçilik, genel gider yitimi nin ilgili hesaplardan indirilerek sabit kıymetin maliyetine etki edecek tarzda kaydedilip, kaydedilmediği revizör tarafından incelenmelidir.

Sabit kıymetlerin sigorta durumlarının da göz önünde tutulması gerekir. Sabit kıymetlerin sigorta edilmeleri halinde, ödenen sigorta bedellerinin kontrolü, sigorta poliçesinin akdedildiği tarih takvim yılına uymadığı için ödenen primlerin izlenmesi ve gelecek dönemlere transferi gerekir. Bu maksatla revizör aşağıda şekli gösterilen bir tablo düzenleye-

rek sigorta edilen kıymetleri ve sigorta bedellerini belirtebilir.

Sigorta İşletmesinin ismi	Police Numarası	Sigortanın konusu	Sigortaya konu olan şeyin mihnebe değeri	Sigorta edilen miktar	Açıklama

Ayrıca düzenlenecek bir tablo ile sigorta primleri gösterilir.

Sigorta süresi bitiş tarihi	Prim Miktarı	Ödenecek Masraflar	Pesin Ödenmiş Masraflar

Prim miktarı sütununda yer alan primler ile işletmenin giderler hesabı arasındaki bağlantı referans(kot) numaraları verilerek sağlanır.

Gayri Maddi Sabit Kıymetler

İşletmenin aktifleştirdiği gayri maddi kıymetlerin (46) incelenmesi özellikle bir zorluk meydana getirmez. Revizör gayri maddi kıymetler ile ilgili belgelerin (akitler, yönetim kurulu kararları ...) mevcut olup olmadığını kontrol etmeli ve bunların işletmeye giriş veya aktifleştirildiği tarihleri kayıtlarla karşılaştırmalıdır.

Kefalet ve Depositorlar bağılığı altında yer alan değerlerin, işletmenin gider hesaplarına kaydedilmiş olup olmadığı kontrol edilmeli ve bunların ayrı bir tâli defterde izlenmesi revizör tarafından sağlanmalıdır. (47)

II- Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerin kapsamına işletmenin iştirak amacıyla, kuruluşta sermayesine iştirak ettiği aksiyonlar ile alıp satmak amacıyla mali planlanan

(46) Bkz. Supra 91

(47) Bu konuda Bkz. Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 227/ÖZAL (C), Op. Cit., S. 73-85-129/ROUSSEAU (G), Op. Cit., S. 132-166/NIÇŞAĞMAZ (H), Op. Cit., S. 43-47/ SALATO (G) ve GNEZ (A), Op. Cit., S. 79-85 / TKTGAT (J) Op. Cit., S. 109-113 / Les diligences normales en matière de Travail Comptable, Op. Cit., S. 255 / Manuel de Révision Comptables, Op. Cit., S. 77 / BAUDIN (J), Op. Cit., S. 102-105 / TUBIANA (G), Op. Cit., S. 16-20 / LAURET (H), Op. Cit., S. 31 / DENOIX (B), Op. Cit., S. 37

yaptığı aksiyon ve obligasyonlar girmektedir. Bilindiği gibi iştirak senetleri, sabit kıymet; yatırım senetleri (Aksiyon ve obligasyonlar) de dönen değer olarak düşün-
nülmalıdır. Her iki grup menkul kıymetin kontrolünde benzer noktalar vardır.

İlk kontrol mevcutlarla yapılan kontrol tekniğine göre "fiziki kontrol" dur. Menkul kıymetle-
rin işletmede bulunduğu tesbit edildikten sonra, bunla-
rın kaydedildiği bir defter varsa bu defterdeki kayıtlar
ile senetler karşılaştırılır. Eğer böyle bir defter tutul-
mamışsa aşağıda şekli görülen bir liste yapılır.

Menkul Kıy- matların İsmi	Depo edil- diği Yer	Nominal Değeri	Alış Değ- eri	Muha- sebe Değeri	Do- ğru- lucalar

Kontrol sırasında menkul kıymet alışları, satışları, menkul kıymetlere bağlı haklar (yeni pay alma hakkı, imtiyazlı ve rüçhanlı aksiyonlar....) ve kupon-
ların tahsili muamelelerini gerçeklemek; devre sonunda menkul kıymetlerin de erlemesini incelemek ve doğrulamak
gerekir. Borsada kote almayan menkul kıymetler, işlet-
meye bağlı filiyallere aitse, revizör bizzat filiyallere
giderek veya oradaki iç kontrol revizörlerine sorarak

kontrol yapılmalıdır. Kontrolun yapılmaması halinde bunun nedeni raporda belirtilmelidir. Menkul Kıymetler Örneğin Fransız Genel Hesap Planına göre; (48)

- Kote edilmiş menkul kıymetler-Ödenmiş kısım (Aktifte)
- Kote edilmiş menkul kıymetler-Ödenmemiş kısım (Pasifte-Taahhütler)
- Kote edilmemiş menkul kıymetler-Ödenmiş kısım (Aktifte)
- Kote edilmemiş menkul kıymetler-Ödenmemiş kısım (Pasifte-Taahhütler)

biçiminde bölümlenmiş olabilir. İş kâğıtlarının organizasyonunda esas tutulan prensibin uygulanmasına göre, her durumun açıkça gösterilmesi ve bilançoda yer alacak değeri etkilemesi gerekmektedir. Bu bakımdan örnekte (A) kodu ile gösterilen Muhtelif Aktif ve Pasif Hesaplar içinde;

A4 Kotlu iş kâğıdında işletirak amacıyla işletmenin aktifinde yer alan menkul kıymetlerin miktarı, Muhasebe değeri, alınan kâr paylarını gösteren tablo,

A5 a/b İş kâğıdında alıp satmak amacıyla satın alınmış aksiyon ve obligasyonların envanteri,

A5 b/ Aksiyon ve obligasyonların dönem

içindeki hareketlerini gösteren tablo, yer almaktadır. (49)

III- Stoklar

Stokların kontrolü işletmede mevcut olup olmadıklarına göre fiziki olarak, ve kıymetlerine göre olmak üzere iki açıdan yapılabilir.

Dönem sonunda stokların kıymeti işletmenin faaliyetinin sonucuna etki eder. Bu bakımdan işletmenin varlıkları arasında yer alan stokların miktarını ve kıymetinin doğruluğunu, kayıtlara uygunluğunu ve samimiyetini göstermek gerekir.

Stoklar çok değişik bir niteliğe sahiptir. Stoklar ile ilgili iş kâğıtlarının düzenlenmesi işletmenin cinsine göre değişir. (Ticaret işletmesi, Endüstri işletmesi gibi) Aynı zamanda kontrol edilecek stoğa uygulanacak sondaclar da stoğun cinsine göre değişik bir özellik taşır. (mal, ham madde, yardımcı madde, yarı mamul, tam mamul, ambalaj malzemesi, değerler, is-kartolar)

-
- (49) Bu konu için bkz. Les diligences Normales en matière de Travail Comptable, Op. Cit., S. 262/ TYTGAR (J), Op. Cit., 115/SALATO (G) ve GHEZ (A) Op. Cit., S. 89-93/Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 236/HICŞAFAZ (H), Op. Cit., S. 70/ROUSSEAU (H), Op. Cit., S. 172/ÖZAL (Ü), Op. Cit., S. 101/Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S. 64/BAUDE (J)- Op. Cit., S. 192) LAUNET (H)- Op. Cit., S. 38 ve 70/TUBIANA (G), Op. Cit., S. 36/DENOIX (H), Op. Cit., S. 47/

Genellikle, mamuller, mallar ve önemli ham maddelerde stokları bizzat revizörün kendisi veya yardımcıları tarafından sayılmalıdır. Yardımcı maddeler ve perakende mallar için sondaaj yöntemi ile kontrol yeterli sayılabilir.

Stoklarla ilgili bir envanter kontrolunda yapılan çalışmalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

(1) Mevcutlarla yapılan kontrol

(a) Mevcut olduğu tesbit edilen, stoklandığı yer ve envanterin yapıldığı gün belirtilen mamullerin bir listesi yapılır.

(b) Tam olarak sayılamamış olan stoklar için sondaaj yöntemine başvurulur. Örneğin perakende mal satan bir mağazada yapılan sondaaj listesi şekli aşağıdaki gibi olabilir.

Stoğun cinsi- ne göre açıklama	Stok Fişinin Miktarı	Envan- ter	Personelden temin edilen Açıklama

İşletme personelinin sağlanan açıklama, stoklarda tesbit edilen eksik veya fazlalığın doğrulanması için değil, fakat bir prensip hatasının sayını yansıltmasını sağlamak içindir. Çoğunlukla burada iki sebep görülür.

- Alış faturalarına esas olarak yapılan muhasebe envanteri söz konusu olduğunda; burada gerçek miktar olarak girişlerin tesbiti dönem içinde tam yapılmamaktadır. Örneğin fatura alındıktan sonra muhasebe kaydı yapıldığı için, malların henüz işletmeye gelmemesi halinde fiili envanter ile muhasebe envanteri arasında bir fark envanter günü ortaya çıkabilir.
- Çıktılar imalat aşamasına göre, seri olarak muhasebeye geçer. Yani imalata ayrılmış bir seriye ait olan bütün hammadde-ler kullanılmış olarak kabul edilir ve ekseriye hammadde alışları ancak

imalat atelyelerinin ihtiyacına göre yapılır.

(e) Stokların mülkiyetinin kontrolü: kontrol edilen işletmenin envanter gününden önceki ve sonraki tarihlerinde kapsayabilen bir dönem (bu dönem işletmelere göre değişebilir) ile alınarak bu dönem içinde muhasebeye kaydedilen alış faturaları listesi düzenlenir ve bu listede aynı muhasebe fişlerinde görünen stok girişleri ile karşılaştırılır. Bu liste üzerinde yer alan, satıcılar tarafından uygulanan fiyatlar stoğun değerini kontrol etmeye yarar.

Satıcının İsmi	Fatura Tarihi	Açık- lama	Mik- tar	Ünitesi Fiyatı	Stok ola- rak giriş- ler (Tarih)

(d) Stok çıkışları da netiç faturaları ile karşılaştırılmalıdır, girişler için yapılan kontrol bu karşılaştırmayı kolaylaştıracaktır.

(11) Değerleme kontrolü

Bu konu için kullanılacak yöntem işletmenin muhasebe sisteminde, devamlı envanterin mevcut olup olmadığının; devamlı envanter mevcutken bunun sadece miktar veya hem miktar ve hem de fiyat göz önüne alınarak tutulma esasına göre çok değişiklik gösterir.

Revizörün stokların hangi değer ile değerlendirildiğini bilmesi gerekir. (50)

(111) Envanter günü işletmenin mülklerinde ve depolarında mevcut görünmeyen, fakat işletmenin mülkiyetinde olan stoklar

Örneğin ayrı şehirlerdeki depolar-da, temsilcilerde, olan mallar aynı işletme bina-sında olan mallar gibi, özel bir inceleme-yi konu teşkil ederler.

(50) Stokların değerlendirilmesi için Dr. C. ALP, *Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler*, Fatih Matbaası, İstanbul, 1969, S. 34-42

Envanter kontrolü ile ilgili bir çalışma özlü olarak aşağıdaki hususları kapsayacaktır.

- Miktarlar

Envanter yapılan stoklar-sondaçlar

- Malzeme veya mal durumları

Defolu mallar, arızalı mamuller, faydası olmayan stoklar

- Stok Muhasebesi ile Ticari Muhasebe arasındaki ilişki

Her iki muhasebenin bir birini tamamlaması halinde fiili envantere göre meydana gelecek farkların sınırlanması

- Değerleme

Her tip mal için alınan fiyat ve bu fiyatı meydana getiren unsurlar

- Önceki dönemlerle karşılaştırma

Değerleme yöntemleri ve envanterin düzenlenme tarihi

Stokların kontrolü çok önemli bir noktadır. İngiliz ve Amerikalı uzmanlar stoğun tamamının kontrolünü yapmaktan kaçınmazlar ve kontrolünü yaptıkları işletmeye "Certificate of Inventory" denilen ve stoğun değerini ve miktarını gösteren bir sertifika verirler. (51)

Örnekte (C) kodu ile sınıflandırılan iş kâğıtlarında, işletmenin depolarında ve şubelerinde bulunan stokların, revizör tarafından yapılan envanter kontrolü ve bir şubedeki envanter durumu üzerine hazırlanmış sonuç notları (C4) görülmektedir. (52)

IV- Sahıs Hesapları

İşletmenin senetli ve senetsiz alacak ve borçları ile muhtelif cari hesaplar bu grupta incelenmektedir.

Müşteriler (Alacaklar)

Dönem sonu müşteri mizanları esas bir belgedir; çoğunlukla işletme ikinci bir çalışan olmasını için bu mizanın bir nüshasını revizöre verir.

Müşteri hesapları ile tâli defter mizanının ve genel mizanın puantajının yapılması gereklidir. Mizanın altına alacağın tahsil için ortalama vadenin ne olduğu belirtilmelidir.

-
- (52) Le Contrôle du Bilan et du Compte de profits et Pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 239/ÜZAL (Ö), Op. Cit., S. 19/ROUSSEAU (G), Op. Cit., S. 166-169/HİÇŞAĞRAZ (H), Op. Cit., S. 48-65/SALATO (G) ve GHEZ (A), Op. Cit., S. 95-100/TYTGAT (J), Op. Cit., S. 116/Les diligences Normales en Matière de Travail Comptable, Op. Cit., S. 257/Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S. 67/BAUDE (J), Op. Cit., S. 114/, TUBIANA (G), Op. Cit., S. 21/DEMOIX (D), Op. Cit., S. 42/LAURET (H), Op. Cit., S. 41

Kontrol hesapların normal kapanışından (dönem sonu) bir süre sonra yapılıyorsa kontrolün yapıldığı tarihe kadar alacağın tahsil şekli belirtilmelidir. Bunun için aşağıdaki bir tabloya yer verilebilir.

Müşteriler	Borçlu Bakiye	Ocak Ayı Ödemesi	Şubat ayı Ödemesi		Dü- gün- celer

Normal olarak borç bakiyesi veren müşteri hesaplarından alacak bakiyesi verenleri ayırt etmek gerekir. Alacaklı bakiye veren müşteri hesapları özellikle incelenmelidir. Bu amaçla aşağıdaki gibi bir tabloda müşteri hesaplarının ayırımı yapılır.

Müşteri- ler	Alacaklı Bakiye	Sipariş- ler üzeri- ne avans- lar	Ala- cuk- lar	Uygun- luk halin- de olan Hesaplar	Vade- si gel- miş He- saplar	Çe- şit- li
					(x)	

Borç bakiyesi veren satıcılar özellikle incelenmelidir. Sipariş üzerine işletmenin verdiği avanslar, ödenmemiş veya başka bir şekilde karşılanmamış borçlar uyumsuzluk durumunda olunan hesaplardan ayart edilmelidir. Satıcılar hesabının analizinde stokta görünen miktarların değerlendirilmesi için faydalanılan fiyatlarla ilgili referanslara rastlanılır.

Muhtelif Cari Hesaplar

Bu hesapların kontrolü işletme edici belgelerle, fer'i hesapların karşılaştırılması, fer'i hesapların ana hesaba puantaj şeklinde yapılır. Çeyet hesaplar sonda j yolu ile puantaj yapıyorlarsa; neye göre sonda j yapıldığı ve sonda jın sonucu gösterilmelidir.

Alacaklı cari hesapların hazineye karşı bakiyeleri, sosyal sigortalar veya sosyal yardımları toplayan diğer organizmaların hesapları giderler hesabı ile karşılaştırılmalıdır.

Personel (işletme memurlarının cari hesapları) hesapları kâh normal işletme hareketleri, (özetler üzerine avanslar) kâh uzun vadeli iktisatlar olarak kabul edilebilir.

Alacak ve Borç Senetleri

Alacak Senetlerinin de envanteri menkul kıymetler gibi yapılır. Vadeleri uzatılan (yenilenen) senetlerin, kaç defa yenilendiği, vadesi gelip de tahsil

edilemeyen güpheli duruma düşen alacak senetleri dikkatle incelenmelidir.

Borç senetleri de vade defteri incelenerek tesbit edilmeli ve söz konusu senetli borçların dayandığı munceleler araştırılmalıdır. (hatır poliçelerinin kabul edilmesi) Tahsil edilecek çekler de ayrıca izlenmelidir.

Örnek'de şahıs hesapları (E) kodu ile kodlanmış ve,

D1 a/b Alacaklar

D2 a/b Güpheli alacaklar

D2 b/ Güpheli alacaklar, için ayrılan karşılıklar tablosu

D3 Alacak senetleri

D4 Borç senetleri

D5 a/b Çeşitli Cari Hesaplar

D5 b/ Maliye

D6 a/b Borçlar

kapsamaktadır. (53)

(53) Le Contrôle du Bilan et du Compte de profits et Pertes dans les entreprises Belges, Op. Cit., S. 243-266/ÜZAL (Ö), Op. Cit., S. 90-99/ROUSSEAU (G), Op. Cit., S. 170-185/HİÇTACMAZ (M), Op. Cit., S. 65-82/SALATO (G) ve GÜREZ (A), Op. Cit., S. 108-133/TYTGAAT (J), Op. Cit., S.121-126/127-138/Les Diligences Normales en Matière de Travail Comptable, Op.Cit. S. 252/Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S.60/BADIE (J), Op. Cit., S.181-234/LAURET (H), Op. Cit., S.47-52-62/DEMOIX (R)- Op. Cit., S.39-60/TUBIANA (G), Op. Cit., S. 26-27-32-34-35

V- Mali Hesaplar

Mali Hesaplar olarak nitelendirilebilecek hesaplar kasa, Banka, posta çekleri, Tahsil edilecek çekler olabilir.

Bankalar ve Posta Çekleri

İşletmenin banka ve posta çekleri idaresi nezdindeki paralarını gösteren hesapların bakiyesi; bankalardan ve posta idaresinden sağlanan hesap hıslaları ile karşılaştırılmalıdır. Çek hesapları, şahıs hesapları, gibi muhasebe belgeleri ile karşılaştırma durumlarının kontrolü yapılır.

Genellikle her ayın sonunda karşılaştırmalı durumları gruplandırılarak 14 sütunluk bir çizelge üzerinde gösterilir. Çizelgede her aya bir sütun ayrılır. En son sütun 12 ayın ortalamasını almaya yararmaktadır.

Kasa

Kasadaki paraların kontrolü için hesap dönemi-ne yakın bir tarih seçilir. Bu tarihin hesap kapanış tarihine yakın olması kolaylıkla devre sonu durumuna geçmeyi sağlar. Kontrol sırasında kasadaki paraların cinslerine göre sayımın yapıldığını gösteren bir tutanak düzenlenir. Bu tutanakda kasanın yeri, sayımın yapıldığı tarih, saat ve kasadarın veya o gün için görevli bir kimsenin ismi yer alacaktır.

İşletmenin esas muameleleri dışında para hareketleri için genellikle yardımcı bir kasadan yararlan-

nılır. Uygulamada buna "küçük kasa," (petite caisse-petty cash-Nebenkasse) denir. Küçük kasa"genellikle belirli ve çok fazla olmayan, bazı dönemlerin yapılması için bir memurun emrine tahsis edilen, ana kasadan bu amaçla ayrılmış bir miktar para, olarak tanımlanmaktadır. (54) Prensipte olarak bu kasalarda tekrar işe döneminde cari harcamaları karşılamak için gerekli paralar hazır tutulur. (55) Küçük kasadaki para bakiyeleri ekseriya gerçeği belirtir. Tabii olmayan bir durum, bu kasadaki paraların başka amaçlar için kullanıldığına bir delildir.

Belirli dönemlerde (Örneğin her 15 günde bir) küçük kasaya bir miktar para tahsis edilir. Sorumlu kasadar geçmiş dönemlerdeki kasa girişlerini (kasa tahsislerini) ve harcamalarını göz önüne alarak, her ay sonunda kasa bakiyelerini teabit eder. Ve buradan ortalama kasa bakiyesini bulur. Kasadaki bakiyenin ortalama bakiyenin altında olmamasına çalışılır. (56)

(54) Lexique J.E.C. Lexicon, Op. Cit., S. 289

(55) GERARD (C), Op. Cit., S. 52

(56) Mali hesapların kontrolü konusunda Bkz. Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et Pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 254-268-249/ZEAL (G), Op. Cit., S. 42-60-108/ROUSSEAU (G), Op. Cit., S. 172-174/HİÇTAŞMAZ (M), Op. Cit., S. 69-78/SALATO (G), ve GEEZ (A), Op. Cit., S. 137-159/TYTGAAT (J), Op. Cit., S. 125/Les diligences Normales en Matière de Travail Comptable, Op. Cit., S.262/Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S. 55-65/BARLE (J), Op. Cit., S. 178-231/TUBIANA (G), Op. Cit., S. 38-41/BENOIX (B), Op. Cit., S. 51/LAMMET (H), Op. Cit., S. 69-71

Örnekte Mali hesaplar (E) kodu ile gösterilmiş ve

E1 de Mali hesapların ayrıntılarına

E2 de Bir şube ile ilgili kasa sayımına

E3 de Bir banka ile ilgili kasa sayımına

E4 de Bir şubede bulunan posta çeklerinin durumu

E5 de Tahsil edilecek posta çeklerine

yer verilmiştir.

VI- Kapital Hesabı

Kapital Hesabı:

- Ödenmiş Kapital

- Amortisi edilmemiş kapital

- Amortisi edilmiş kapital

(faaliyeti intiyaz mukavelesi ile sınırlı olan işletmelerde)

- Ödenmemiş kapital

başımında bölümlendirilebilir. (57)

İşletmenin kapitalindeki değişiklikler hukuki ve muhasebe bakımından olmak üzere iki şekilde incelenir. Daimi dosyada genel kurul, yönetim kurulu ve diğer organların sermaye arttırması, azaltılması gibi değişiklikler

(57) Bkz. Plan Comptable Générale, Op. Cit., S. 85

ile ilgili bütün kararların bir kopyasının saklandığına evvelce değinmiştik. Revizör sermaye değişikliği ile ilgili muamelelerin hukuki yönünün incelenmesini bu belgelerin totkiki ile yapar.

İhtiyatlar ile ilgili bütün hareketler keza daimi dosyada yer alacaktır. Revizör incelemesini işletmenin (ortaklığın) statüsü ve yürürlükteki mali mevzuatı esas alarak fişkal açıdan yapacaktır. Genel kural kararları ve kâr tevzi dosyada görülecektir. (58)

Kapital ve ihtiyatlar kalemlerinin incelenmesi yorucu bir çalışmayı gerektirmez; aksine bu hesaplar kontrolü kolay ve basit muhasebe kayıtlarına konu olurlar. Zira kapital ve ihtiyatlar ile ilgili muameleler daha ziyade hukuki niteliktedir.

Karşılıklar ve birikmiş amortismanlar ilgili aktif değerlerin incelenmesinde göz önüne alınarak kontrol edilirler.

Uzun Süreli Borçlar

İpotekler, istikrazlar ve diğer uzun süreli borçlar özel olarak incelenir. Örneğin sabit taksitlerle ödenecek olan bir obligasyonlu istikraz durumunda, revizör obligasyonların emisyonu yapıldığı anda düzenlenen amortisman tablosu üzerinde teorik ödeme şeklini gösterir. Ayrıca her sene ödenecek sabit taksitleri, ku-

(58) İhtiyatların çeşitleri ve ayrıntıları hakkında
Bkz. İbid, S. 86

ponları kapsayan gerçek ödemeleri gösteren bir çizelge düzenler ve bunları daimi dosyada muhafaza eder.

Çoğunlukla Amerika'da revizörler bir işletmenin bilançosunun tasdiklenmesi için; dönem sonunda bilançonun kontrol edilmesini yeterli bulmamaktadırlar ve bu bilançonun sonuçlanması ile ilgili muameleleri yani kontrol edilen döneme ait sınav ve ticari nitelikteki işletme faaliyetlerini de incelemektedirler. Bu durumda revizyon çalışması iki şekilde yapılır. Önce bilanço kalemlerinin basit bir kontrolü; sonuç h. saptarı veya daha geniş bir ifadeyle yönetim hesaplarının kontrolü yapılır. Burada tam anlamıyla bilançonun tasdikinden ziyade, bilançonun doğru ve samimi olduğu anlaşılır ve işletme iyi yönetilmiştir denir. Fakat işletme yöneticilerine danışarak, onların görüşlerine katılmasını isteyip, yönetime ait bilgileri ve bunların aydınlatılmasını sağlamak revizörün asıl hedefi olmaktadır. Tasdikini sonuna eklenen bir raporda (long-form report) revizör bu konulara ait kişisel görüşünü belirtir. (59)

-
- (59) GUERARD (C), Op. Cit., S.54/Amerika'da bankalarla ilgili 7.134 tasdik incelendiğinde, bunların % 44 ü özlü, % 56 sinin ayrıntılı rapor olduğu tesbit edilmiştir. (MAS (A). Op. Cit., S. 162 den American Institute of Accountants, Annual Report 1953-1954, S. 8) Kapital hesaplarının kontrolü hakkında Bks. Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et Pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 257-262-263/SEAL (G), Op. Cit., S.110/ROUSSEAU (G), Op. Cit., S. 175-181/NİÇTAHAZ (M), Op.Cit., S.81-82/SALATO (G) ve GUEZ (A), Op. Cit., S. 73-77/TITGAT (J), Op. Cit., 121-136/Les diligences Normales en Matière de Travail Comptable, Op. Cit., S. 254/Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S. 86/BAUD (J), Op. Cit., S. 206/LAPOST (H), Op. Cit., S. 27/DENOIX (B), Op. Cit., S. 57-58/TUBIANA (G), Op. Cit., S. 14-15

VII- Sonuç Hesapları

Sonuç hesapları için düzenlenen iş kâğıtları, stok kıymetlerde olduğu gibi; işletmenin cinsine göre değişebilir.

Bilanço hesaplarıyla ilgili iş kâğıtları revizör tarafından mümkün olduğu kadar gerçeği yansıtacak biçimde düzenlenebilir. Ancak sonuç hesaplarında (geniş bir görüş ile yönetim ile ilgili hesaplarda) bu kolaylığı sağlamak her zaman mümkün değildir. Örneğin aylık satışlar ve alışlar gibi ilginç ve önemli hususların kaydı, telefon giderleri listesinin toplamının genel giderler hesabı ile karşılaştırılması ve puantajı, cins ve miktar bakımından daha az önemli olan veya özellik gösteren harcamaların ihmal edilebilmesi ve gözden kaçması (özellikle fatura alınması mümkün ve alışılmış olmayan giderler, işletmenin konusu dışında veya mübaleğali seyahat giderleri, bağış ve yardımlar, özel ve ticari amaçla kullanılan bir vasıtanın yakıt giderleri gibi ...) sonuç hesaplarının kontrolünde göz önünde tutulması gereken hususlardır.

Uygulanacak puantaj tam veya kısmi yapılabilir. Genel gider hesabının her hangi bir kalemi, belirli bir miktardan yüksek bir harcamayı gösteriyorsa inceleme konusu olabilir. İnceleme için endislerle kontrol tekniğinden yararlanılır.

İşletme 1957 Fransız Genel Hesap Planının
En gördüğü gibi, Alışlar ve Satışlar "Genel İşletme He-
sabının,, (Compte d'exploitation Générale) unsurları
olarak düşünülmesi halinde; (60) Genel İşletme hesabı-
nın borcunda, dönem başı stoku, Alışlar, personel mas-
rafları, vergi ve resimler, mali masraflar, amortisman-
lar gibi işletmenin yükleri (charges); alacağında
ise, dönem sonu stoku, satışlar ve her türlü gelirler
olarak işletmenin tüm hasılatı (produits) yer alır.
Genel İşletme hesabının bakiyesi kâr ve zarar hesabına
geçirilir.

O halde işletme bu sistemi En görüyorsa alış
ve satış kalemlerinin, ispat edici belgelere doğru
(retrograt metod) kontrolünü yapmak (kısmi kontrol veya
gerektiğinde tam-aralıksız-kontrol) ve stok hesabıyla
ilişki kurmak gerekir. Sonuç hesaplarıyla ilgili iş
kâğıtları referans numaraları yardımı ile gerektiğinde
tali ve fer'i hesaplarla ilgili iş kâğıtlarıyla irtı-
batlanır.

Genellikle genel giderlerin analizi için 14
sütünlük bir çizelge hazırlanır. Birinci sütuna hesabın
ismi, diğer sütunlara aylık tutar kaydedilir. En son
sütunda toplam sütundur (Aylık miktarların toplamı)
Bu tablo yardımıyla revizör geniş bir görüş kazanır.

(60) Bkz. Plan Comptable Generale Op. Cit., S. 134

Anormallik olan aylar (ilgili rakam kırmızı ile yazılmalıdır) özellikle incelenecektir. Gayet işletmenin bir genel gider bütçesi mevcutsa bu bütçedeki tahmini rakamlar ile bir karşılaştırma yapılmalıdır. (61) Aksi halde önceki dönemlere ait aynı nitelikteki masraflar endis kabul edilebilir.

Genel gider hesabının incelenmesi bazı kalemlerin ayrıntılı olarak ele alınmasını gerektirir. Hangi hususların ayrıntılı bir incelemeye konu olacağı önceden revizyon programında belli edilmelidir. Revizyon sırasında düzenlenen iç kâğıtlarında uygulanan sondajlar ve ispat edici belgelerle karşılıklı olarak yapılan sondajlar belirtilmelidir.

Dönem sonu kararının dağıtılması ile ilgili incelemeler daha ziyade işletmenin statüsü, genel kurul ve yönetim kurulu kararlarını ilgilendiren hukuki ve fiikil nitelikde bir kontroldür.

Örnekte kapital ve sonuç hesapları (F) kodu ile gösterilmiş ve

F1 de Sonuç hesapları

F2 de Sonuç hesapları hareketleri (bir önceki dönem ile mukayeseli olarak)

F3 de Genel kurul kararı Özeti

(61) Masraf Bütçeleri hakkında ayrıntılı bilgi için Bkz. CEMALCILAR İlhan, İşletme Bütçeleri, Sulhi garen Matbaası Koll. Şti, İstanbul, 1965, S. 83-99

incelenmiştir. (62)

-
- (62) Sonuç hesaplarının kontrolü hakkında Ekr. Le
Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et
Pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit.,
S. 272-278-282-296/ÖZAL (Ö), Op. Cit., S. 115/
ROUSSEAU (G), Op. Cit., S. 174-198/NIÇTAĞAZ (K)
Op. Cit., S. 83/SALATO (G) ve GÖZ (A), Op. Cit.,
S. 160-188/TYTÖAT (J)- Op. Cit., S. 151/les
diligences Normales en Matière de Travail Com-
table, Op. Cit., S. 264-266/Manuel de Révision
Comptable, Op. Cit., S. 90/BAHİ (J), Op. Cit.,
S. 130-154/LASHİT (H), Op. Cit., S. 47-52/
TUBIANA (G), Op. Cit., S. 32-33-43/DEBOIX (B),
Op. Cit., S. 49-63-83

K I S I M I V
R E V İ Z Y O N R A P O R U

2- Revizyon raporunun kapsamı ve şekli

Revizyon raporu nasıl olmalıdır? Hangi hususları kapsamalıdır? Kontrol sırasında incelenen konular ve ölçüde rapore aksettirilmelidir? Bütün bu soruların cevabını verebilmek için bu konudaki görüşleri iki noktada toplayabiliriz. Kanadeli bir muhasebe uzmanının dediği gibi "bir raporun kaleme alınma biçimi üzerinde kesinlikle konuşmaya ve bunu ilmi kurallara bağlamaya denemek boşuna bir gayret olacaktır. (3) Zira bir raporun kaleme alınması o raporu düzenliyenin kişiliğine onun yarattığı teknik ve usûlîye bağlıdır. Ancak revizyon çalışmalarının düzenli olarak ve mesleki örgütlere bağlı muhasebe uzmanları tarafından yapıldığı batı ülkelerinde, revizyonun niteliğine göre raporların kapsayacağı konular belirtilerek; revizyon raporları as çok normalleşmiş kurallar çerçevesinde kaleme alınmaktadır. (4) Örneğin "Montgomery's Auditing, isimli bir ameriken literatürüne göre bu ülkede bir revizyon raporunun genel çerçevesi:

(i) Giriş

(ii) Önemli değişikliklere ve dönem içinde meydana gelen ilgi çekici olaylara toplu bir bakış

(3) Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et Pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 347

(4) Çeşitli ülkelerde revizyon raporlarının kapsamı ve örnekleri hakkında Bkz. Djiar Yves, Le Contrôle de la Direction des Sociétés Anonymes dans les pays du Marché Commun, Sirey, Paris, 1965, S. 62-65/Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S. 157-169

- (iii) İş hacminden hareket ederek net kâra gelinceye kadar, sonucun tartışılması ve analizi
- (iv) Patrimonyanın (mal varlığının) ve onu meydana getiren unsurların değişimlerinin tartışması
- (v) Dönen kıymetlerin daralması ve artışının analizi
- (vi) Bilançonun önemli kalemleri üzerinde eleştirmeler ve açıklamalar: stokların dönüş hızı, amortismanlar, vs.....
- (vii) Obligasyonlu istikrazlar ve intiyaslı aksiyonla sonuçlanan angajmanlar; personelden kâra katılanlarla ilgili hükümler,
- (viii) İç kontrol sistemi üzerinde düşünceler. (5)

konularını kapsamaktadır.

Zürichte toplanan U.E.C. (Union européenne des Experts-Comptables Economiques et financiers- İktisadi ve Mali Muhasebe Uzmanları Avrupa Birliği) nin

(5) MAS (A), Op. Cit., S. 204-205 den MONTGOMERY (P.H.)/LENNHART (N.S.)/JENNINGS (A.R.), Montgomery's Auditing, New-York, The Ronald Press Company, 1949, s. 560 ve devamı

4. Kongresinde de tip rapor üzerinde durulmuş ve bu raporun aşağıdaki konulardan meydana geleceği belirtilmiştir. (6)

- (i) Görevin Ünerilmesi
- (ii) İç kontrol ve organizasyonla ilgili düzenlemeler.
- (iii) Hesapların gösterilme kuralları (x)
- (iv) Envanter yöntemleri ve değerlendirme kuralları (x)
- (v) Kişisel düzenlemeler (x)
- (vi) Sonuç
- (vii) Ekler (yapılan gerçeklemlerin belirtilmesi ve rastlanan hataların bir listesi)
- (x) Aynı zamanda hukuki, mali ve muhasebe açısından incelenecektir.

Genellikle raporlar uygulanmada, revizyon vizesi niteliğinde olan raporlar, kısa veya tamamlık rapor ve ayrıntılı rapor olmak üzere üç şekilde düzenlenirler.

I- Revizyon vizesi niteliğinde olan raporlar

Bu tip raporlar genellikle basit bir formül niteliğindedir. Yapılan revizyon çalışması sonucunu çok kısa hatlarla ve belirli ölmeciklerle belirtilme-

isini hedef tutar. Örneğin "..... gerçeklendiği ve doğru olduğu görülmüştür, gibi, bir ibare ile düzenlenen bu rapor, bir kaç satırı geçmez. Böyle bir raporun, revizyon görevini verenler (özellikle aksiyonerler) bakımından sakıncalı olacağı açıktır. Gerekli açıklamayı yeteri kadar vermediği için bu tip raporlar çokluk ek bir raporla tamamlanır.

II- Kısa veya tanıklık durumunda olan Raporlar

Kısa rapor (le rapport court ou le rapport d'attestation) uygulamasında en çok kullanılan bir rapor şeklidir. Burada revizör yaptığı kontrolleri derinlemesine olarak gösterir, işletmenin bilançosu, ekleri ve sonuç hesapları ile defter kayıtlarının bir birini tuttuğunu belirtir. Fakat yukarıda da değindiğimiz gibi bir revizyon raporunun gerçek sınırlarını çizmek mümkün olmamaktadır. Nitekim kısa raporda revizörün işletme yöneticilerini uyarıcı nitelikte kişisel görüşü ve dileklerine de fazla yer verilmesine taraftar olan görüşler vardır.

Tasdik (certificat) tâbirinin de çoğu zaman kısa rapor (rapport sommaire) yerine kullanıldığı görülmektedir. Bu bakımdan tasdik kelimesi karışıklığa sebep olabilir. Çünkü tasdik kelimesinin tanımından bilanço ve kâr ve zarar hesabında sentezi yapılan bütün muamelelerin doğruluğunun uzman tarafından garanti edilmiş olması anlaşılmaktadır.

Şekil olarak kısa rapor revizörün konusunu belirttiği bir mektup şeklindedir. Kısa raporda bulunması gereken hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir. (7)

- Raporun revizörün imzasını ve düzenlendiği tarihi, revizyon görevini verenlerin isim ve adreslerini taşıması
- Revizyon çalışmasının genişliğini belirtmesi, (revizyonun genel ağırlığı-kurallara göre mi, yoksa işletmenin cinsi göz önüne alınarak uygulanmak zorunda kalınan özel metodlarla mı yapıldığı)
- İşletmenin fikrini belirtmesi:

Bilanço ve kâr ve zarar hesabının;

- Genellikle kabul edilen muhasebe prensiplerine uygun olarak düzenlendiği,
- Hesapların kapanış tarihinde işletmenin mali durumunu iyi olarak yansıttığı
- Muamelelerin sonucunu iyi bir şekilde açıkladığı belirtilmelidir.

Revizyon raporu düzenlenmesindeki amaçta uygun olarak, ondan umulan faydanın gerçekleşmesi ve et-

(7) Le Contrôle du Bilan et du Compte de profits et pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit, S.348 den COCHRANE (G) The Auditors's Report. Its Evolution in the U.S.A The Institute of Chartered Accountant in England and Wales. Summer Course, Septembre, 1950 S. 115 ve devamı

kili olabilmesi için ağığıdaki nitelikleri taşımalıdır.

- Düzenlenen rapor 8elli olmalıdır. Zira raporun hitap ettiğı kimselerin çokluk vakitleri asdır; (Örneğın aksiyonerler) uzun bir rapor onların dikkatlerini dağıtır cesaretlerini kırar.
- Rapor açık ve basit terimler kullanılarak yapılmalıdır. Raporu okuyan kimselerin her zaman muhasebe konusunda ihtisas yapmış olmadıklarını hatırdan çıkarmamak gerekir. Anlaşılması güç teknik terimleri kullanmaktan sakınılmalıdır.
- Raporun düzenlenmesinde revizyon görevinin ne amaçla verildiğı göz önünde tutularak eksiksiz, olayların analizi objektif şekilde açık ve kesin olarak yapılmalıdır.
- Tek tip bir raporun kullanılması halinde bu raporun iyi bir şekilde yorumu sonucu, yapılan yaklaştırmalarla revizör tarafından belirtilen anormallikler kendiliğinden ortaya çıkar.

Revizör kendisine verilen revizyon görevi çerçevesinde, vardığı sonuca göre kanısını üç şekilde belirtir:

- (i) Hiç bir ayırım yapmadan
(ihtiyat kaydı olmaksızın)
- (ii) Bir ayırım yaparak
(ihtiyat kaydı ile)

(iii) Olumsuz bir fikir ileri sürerek,

Revizör, bilanço ve kâr ve zarar hesabının işletmenin durumunu iyi bir şekilde temsil ettiğini değerlendirmek için yeterli delil topladığı ve işletmenin bu durumunun da yapılan muamelelerin kaydında genellikle kabul edilen ve doğru bir şekilde uygulanan muhasebe prensiplerine uygun kayıtları gösterdiğine kesin olarak inandığı zaman, kişisel kanısına hiç bir ayarım yapmadan (sans réserve) belirtir.

Genellikle revizör, revizyon çalışması sırasında ortaya çıkardığı bazı olayların kendisine kanısına ayarım yapmaksızın bildirmesine müsaade etmeyecek biçimde gelişmesi halinde fikrini bir ayarım yaparak (sous réserve) belirtir. Revizörün böyle davranmasını etkileyen olaylar raporu tamamen olumsuz bir sonuçla nitelendirmeyecek, fakat revizyon görevini verenleri uyacak olan hususlardır. Raporun ayarım yapılarak düzenlenmesini etkileyen olaylar:

- Revizyon görevi sınırlı olarak verildiğinde ve kontrol alanı revizörün alışlagelmiş kontrol normlarına uygulamasına imkân vermemesi halinde,
- Görevin sınırlı olmaması durumunda revizörün yeteri kadar bilgi toplamaması,
- Muhasebe prensiplerinin uygulanmasının tam veya değişmez nitelikde olmaması,
- Bilançonun düzenlenmesinde bilanço kalemlerinin hatalı olarak gösterilmesi (örneğin ihtiyatlar kaleminin "derhal ödenmesi gereken borçlar" veya borçlular hesabının "Bare

hazır kıymetlerde" yer alması)

olarak gösterilebilir. (8)

Revizör görevin sınırları içinde yaptığı kontrolde uyguladığı kontrol teknikleri uyarınca gerçekleştiği hususların, ön gördüğü analizlerin ve gözlemlerin sonucu olarak; kontrol edilen işletme hakkında tam bir kanağe sahip olmaması halinde fikrini olumsuz olarak gösterir.

Olumlu bir şekilde sonuçlanmış bir revizyon çalışmasını yansıtan tip bir rapor örneğine, konuyu somutlaştırmak amacıyla yer vermeyi uygun gördük:

" tarihinde ABC şirketinin bilançosunu ve bu tarihte sona eren 12 aylık dönemin kâr ve zarar ile işletme hesaplarını inceledik.

İncelememiz, muhasebe revizyonu normlarına uygun olarak, normal (gereği kadar) özen gösterme kuralları bakımından gerekli gördüğümüz kontrolleri kapsamaktadır.

Kanımıza göre, genellikle bilinen muhasebe ilkelerine uygun olarak, ilâıkte sunulan bilanço, işletme ve kâr ve zarar hesapları; önceki dönemle karşılaştırılarak, tarihinde ABC şirketinin mali durumu

(8) Bkz. Le Contrôle du Bilan et du Compte de Profits et Pertes dans les Entreprises Belges, Op. Cit., S. 350

munu ve bu tarihte son bulan muamelelerin sonucunu samimi olarak yansıtmaktadır. (9)

III- Ayrıntılı veya Uzun raporlar

Ayrıntılı raporun (le rapport détaillé ou long) kapsamı ve şekli kısa bir revizyon raporuna kıyasla revizöre daha fazla bir davranış özgürlüğü verir; revizör ayrıntılı bir revizyon raporunun düzenlenmesinde takdirini çok geniş ölçüde kullanır. Önemli, hatta orta dereceli bir işletme söz konusu olduğu zaman; ayrıntılı bir rapor ciltli bir kitap gibi, geniş hacimli bir belge niteliğini alır. (10)

Ayrıntılı bir raporun konusu, işletmenin gerçek durumunun takdir edilmesinde, kaynağını muhasebeden alan veya muhasebe dışı olan gerekli temel bilgileri değerlendirerek dönem sonucunun ve bilançonun açık bir şekilde anlaşılmasını sağlamasıdır. Bu tarz bir raporun faydası hiç bir muhasebe belgesi incelemeden revizyonu yapılan işletmenin durumu hakkında tam bir bilgi elde edilmesi olanağını vermesidir.

Revizör ayrıntılı bir raporda özellikle kontrol edilen işletmenin muhasebe yöntemlerinin geliştirilmesine, iç kontrol düzeninin eleştirisel bir analizine ve

(9) Bkz. La Révision, Théorie et Pratique du Contrôle des Comptes, Op. Cit., S. 184/ilgili örneğin açıklaması için Bkz. Aynı eser S. 185-193

(10) Manuel de Révision Comptable, Op. Cit., S. 141

Özellikle işletme politikasını göz önünde tutarak, işletmenin yönetimini etkiliyecek konularda yöneticilere faydalı olabilecek bilgiler verilmesine çalışılır; işletmenin muhasebe kontrolü konusunda olanın kontrolünü yaptıktan sonra; olması gereken hakkında bilgiler verir, dileklerde bulunur.

Hukuki bir zorunluluk bazı tip ortaklıklarda ve mesleklerde ayrıntılı raporların yazılmasını mecburi tutmaktadır. Örneğin Almanya'da aksiyonlu şirketler, aksiyonlu Şirketler Kanununun 139. paragrafına göre; İsviçre'de obligasyonlu istikraz çıkaranlarla, kapitali 5 milyonu geçen şirketler, aksiyonlu şirketler Kanununun 723. maddesine göre bir muhasebe kontrolüne konu oldukları zaman, düzenlenecek raporun ayrıntılı olması gerekir. (11)

Ayrıntılı raporun kapsamı ülkelere ve her bir ülkenin alışkanlıklarına göre değişiklikler gösteriyorsa da, bu raporun metni genellikle aşağıdaki hususları kapsamaktadır: (12)

- Giriş
- İşletmenin durumunun genel olarak açıklaması
- Bilanço ve işletme hesabının analizi
- Revizyon muamelelerinin tutanakları
- Sonuçlar

(11) İbid, S. 142

(12) İbid, S. 142

Aşağıda yer verdiğimiz ayrıntılı bir rapor modelinin bu konuya ışık tutacağı kanısındayız. (13)

1 G i r i ŝ

10 Görev

Hukuki görev-tamamlayıcı görevler

11 Revizyonun uygulanma tarzı

Muamelelerin tarihi-diğer bağımsız revizörlerden elde edilen raporların kullanılması (teknik eksperler, bağıli şirket revizörleri)-iç revizyon servisinin çalışmalarından faydalanma

2 G e n e l A ç ı k l a m a

20 Genel Yönetim Organizasyonu

200 Yönetim kurulu-gözetim kurulu-vekillik

201 Müdürlük ve servis şefleri

202 İmza yetkisine sahip kişiler (Fondés de Pouvoirs)

203 Muhasebe servisinin organizasyonu

21 İşletmenin gelişimi

210 Bilançonun Özeti

211 Sonuç Hesabı

212 İç Hacı Analizi

- Üretim, miktar, kıymet

-Pazar durumu

(13) Şöz konusu model için bkz. İbid S. 146-148

- 213 Gerçekleşen işler
- 214 Yatırımlar
- 215 Dikkate değer olaylar
- 22 Mali ve İktisadi Durum
 - 220-Randıman ve Rantabilite
 - 220-0 Yükler (Şarjlar)
 - 220-1 Hasılat
 - 220-2 Brüt kâr, Net kâr
 - 221 Mali durum ve Mal Varlığı durumu
 - 221-0 Aktif ve Pasif Varlıklar, Finansman şekilleri
 - 221-1 Bilançonun likiditesi
 - 221-2 Gelişim
- 23 Muhasebenin doğruluğu ve düzenliliği
 - Defterlerin tutulduğu, ispat edici belgelerin düzenliliği
 - İç kontrolün değeri
 - İşletme personeli ile ilişkilerin kolaylığı
 - Belirtilmiş olan muhtemel düzensizlikler
- 24 Yönetim raporunda yer alan muhasebe bilgilerinin doğruluğu
- 25 Hesapların tasdik formülü (muhtemelen)
- 3 Dönem Sonu Hesaplarının Ayrıntılı Analizi

30 Bilançonun Analizi

300 Bilançonun gösterilmesi

Bilanço-Bilanço dışı angajmanlar-Temin edilen doğrulama beyanları

301 Aktif

301-0 Likidite: Kasa-Posta çekleri-

Bankalar-Çekler ve tahsil edilecek senetler

301-1 Üçüncü şahıslar: Müşteriler-

Satıcılara hesaba karşılık verilenler (Acomptes)-Muhtelif borçlular-Ödenmemiş kapital

301-2 Yatırım Senetleri (Aksiyon ve Obligasyonlar)

301-3 İştirakler, depozito ve kefaletler, bağlı işletmelerden alacaklar

301-4 Stoklar, yapılmakta olan işler, Alıcılardan hesaba karşılık alınanlar

301-5 Sabit Kıymetler

Maddi Sabit Kıymetler-Sabit kıymetlerden hesaba karşılık alınanlar-Gayri maddi sabit kıymetler Aktif-İleştirelmis masraflar

301-6 Diğer Aktifler

Nâzım hesaplar-Transituar (düzenleyici) hesaplar-Devreden zararlar...

302 Risklerin kargılanması

Sigorta edilecek riskler ve kıymetleri

- Sigorta poliçeleri

303 Pasif

303-0 Görüldüğünde ödenecek borçlar

Borç senetleri

303-1 Üçüncü şahıslar

Bankalar-Satıcılar-Müşterilerden

hesaba kargılık alınanlar (Acomptes)

Çeşitli Alacaklılar

303-2 Orta ve Uzun Vadeli Borçlar

Bir yıldan fazla süreli istikrazlar-

Bağlı işletmelere borçlar-Obbligasyon-

lu istikrazlar-Esnekli fonları

303-3 Kıymet kaybı kargılıkları-Risk kar-

gılıkları

303-4 Diğer Pasifler

Nâzım Hesaplar-Transituar Hesaplar

303-5 Öz Kapital

Kayıtlı Kapital-İhtiyatlar-Devam

eden kârlar

31 Sonuç Hesaplarının Analizi

310 Sonuçların gösterilmesi

Genel işletme Hesabı-Kâr ve zarar hesabı-

Analitik işletme Hesabı-Paaliyet dönemi iş-

letme bütçesi

311 Yüklör (Charges)

Malzeme tüketimi ve Alışları-Sınai giderler-Ticari Giderler

- Yönetim giderleri-Amortismanlar
- Beklenmedik (Fevkâlâde) yüklör ve zararlar
- İşletme dışı yüklör

312 Hasılat

Satışlar-Muhtelif gelirler-İşletme dışı gelirler

32 Faaliyet Dönemi İşletme bütçesinin Analizi

4 R e v i z y o n M u a m e l e l e r i T u t a n a - 2 1

Doğrudan doğruya revizyon-Dolaylı Revizyon

5 E k l e r

(Ayrıntılı tablolar, analizler, tahmini bütçeler)

3- Revizyon Raporunun Yazılması

Muhasebe kontrolünün sonucu olan rapor revizör tarafından veya ayrıntılı bir rapor söz konusu olduğu zaman revizör ve yardımcıları grup çalışması sonucu revizyon raporunu birlikte kaleme alırlar. Her iki halde de sorumlu durumda olan revizör, rapor yazıldıktan sonra bir daha gözden geçirir, unutulmuş ihmal edilen noktalar üzerinde durur gerekli uyarma ve düzeltmeleri

yapar. Nihayet rapor son çeklini aldıktan sonra revizör tarafından imzalanır.

İncelememizin ana teması revizyon çalışmalarında, hedef tutulan amaca varılması, revizyonun etkili olabilmesi için; her geyden önce revizyon çalışmalarının düzenli olması ve normalize edilmesidir. Bu düzeni sağlayacak organizasyon bu çalışmaları yansıtan belgelerin ön görülen prensiplere göre sınıflanmasını ve saklanmasını zorunlu kılar.

Paydasını savunduğumuz bu belgeler revizyon çalışmasının tutanağı niteliğinde olan iç kâğıtlardır. Bir revizyon görevinin en sıkıcı yönü muhakkak ki, büyük bir dikkat ve emekle sonuçlanan bir kontrol sonunda, sıra raporun yazılmasına geldiği zaman unutulmuş noktaların olması, eksik veya bir biriyle ilişkisi olmayan hatta çelişik durumda olan sonuçlarla karşılaşmış olmasıdır.

Düzenli bir revizyon çalışması sonunda sınıflandırılmış (kotlanmış) ve daimi ve kontrol dosyası olarak ikiye ayrılan revizyon dosyası içinde muhafaza edilen iç kâğıtlarının raporun kaleme alınmasında rolü büyüktür.

Bu bakımdan evvelce değindiğimiz gibi; iç kâğıtları üzerinde raporda yer alması istenen hususların yanına (R) harfinin yazılması veya her grup çalışmanın sonucunun sonuç notlarında gösterilmesi (özellikle ekip çalışmalarında) ile yukarda sözünü ettiğimiz olayların meydana gelmesi önlenabilir.

Raporde kontrol sırasında değultulacak bütün hususlar, rapora ekli olarak sunulan ayrı bir dönem Üzerinde gruplandırılarak gösterilir. Bu gruplandırma işletmenin hesaplarının kapanışından önceki tarihlere aittse dönem bilançosunu, hesap kapanış tarihinden sonra ise arkadan gelen dönemi etkiliyecektir.

Rapora ek olarak sunulan bilanço ve ekleri ile, kâr ve zarar hesabının düzenlenmesi raporun kapsamına göre (aksiyonerlere verilecek olan Bâli-kıss-rapor, genellikle işletme yöneticilerinin isteğine göre düzenlenen ayrıntılı rapor, Şrnegin iç kontrolün işleyişi ve reorganizasyonu gibi özel bir sorunun aydınlatılması için düzenlenecek raporlar) değigecektir.

Genellikle revizyon çalışmaları her zaman işletmenin faaliyet dönemi ile bağdaşmayacağı için, revizörün rapora ekleyeceği bilanço bir "çalışma tablosu, niteliğinde olacaktır. (Ek 30) da revizyon raporuna eklenen basit bir bilanço Şrneğine yer verilmiştir. (14)

-
- (14) Çalışma tablosu hakkında ayrıca Ekz.CEMALCILAR Üzgöl, Fonların Kaynakları ve Yönetimimleri Tablosu ile Para Akışı Analizleri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 66/33, S. 73-94/Revizyon Raporu konusunda ayrıca Ekz. TYTGAT (S), Op. Cit., S. 144-151/ŞİŞEATMAZ (M), Op. Cit., S. 85-86/SPRENTAIS Marcel, Théorie et Pratique du Rapport, Les Editions Comptables, Commerciales et Financieres, Bruxelles, 1951, S. 395-402

E K L E R

ARİTMETİK KONTROL İÇİN İZLEN ÇIKIŞLARI VE HESAPLAR ARİTMETİK
TABLOLARIN AÇIKLAMASI

(1)- Toplamlar hesaplarının genel misanını dikkatli bir şekilde incelemek

- a) Borg ve alacak tutarlarının toplamlarının eşitliğini sağlamak,
- b) Misanda yer alan hesapların borg bakiyeleri toplamının, alacak bakiyeleri toplamına eşit olmasını sağlamak,
- c) Borg ve alacak tutarlarının toplamlarını doğrulamak, (misal bir kâğıt sahife halinde ise)
- d) Bakiyelerin toplamlarını doğrulamak,
- e) Çıkarma işlemini doğrulamak, yani borg ve alacak taraflar toplamlarını birbirinden çıkarak borçlu ve alacaklı bakiyelerin doğruluğunu sağlamak,
- f) Bu safhada bir altınca kontrol de özellikle borg veya alacak bakiyesi veren hesapların birgünlüğü bakiye verip vermediğini kontrol etmektir. Böyle bir kontrol aynı zamanda endişelerle yapılan kontrol tekniğine girer.

(2)- Toplamlar hesaplarının genel misanının aritmetik verileri ile defteri kâbir arasında gerekli karşılaştırmayı yapmak

(3)- Defteri kâbir hesaplarının incelenmesi ve doğrulanması

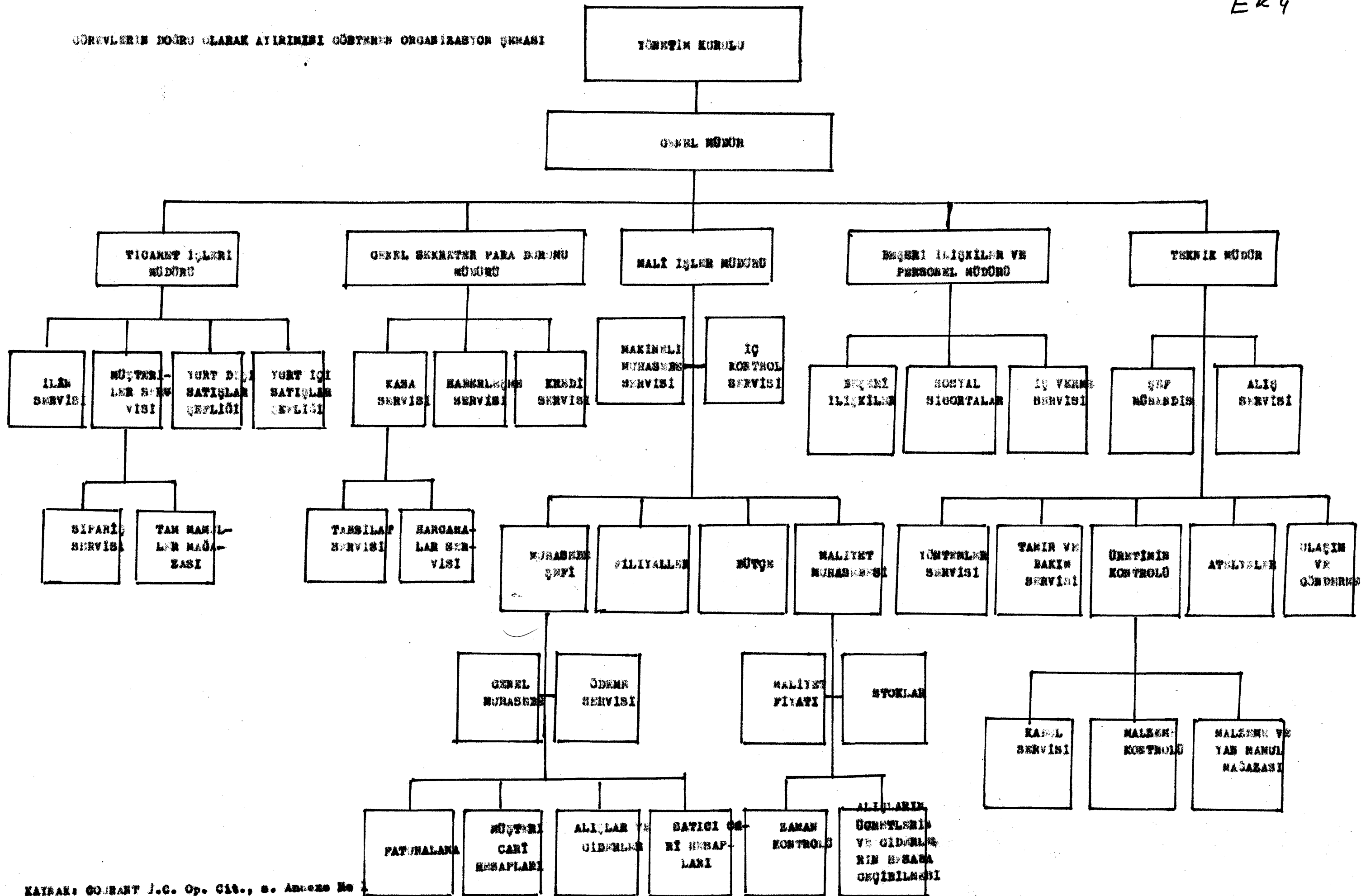
- a) Toplamları doğrulamak,
- b) Nakilleri doğrulamak,
- c) Merkezî yevmiye ile defteri kâbir hesapları arasındaki irtibat (referans) numaralarını kontrol etmek,

zot olarak:

Belirli bir belge ile incelenmek ve toplayıcı hesaplar mizanı, defteri kebir, yevmiye, analitik hesaplar mizanı, toplam- lar ve bakiyelerin naklini doğrulamaktan ibaret olan 4 işlem,

Toplayıcı hesaplar genel mizanından hareket ederek, defteri kebir hesapları mizanına, hesapların analitik mizanına (tali defter mizanı), merkezi yevmiye, yardımcı yevmiyelerin bakiyelerine doğru giren maaş ve ücretlerden meydana gelen 4 işlem.

GÖREVLERİN DOĞRU OLARAK AYIRIMINI GÖSTEREN ORGANİZASYON ŞEMASI



**MUHASEBE KONTROLUNUN
ORGANİZASYON YERİ**

1) HAZIRLIK

**Görevin incelenmesi -Önceden belgeleme- mali belgelerin incelenmesi
-mizanlar**

2) İZLETİMLERİN İZLENİMLERİ

- a) Hukuki statü -İşletmenin öne ve konusu -İşletmeyi ziaret,
- b) İşletmenin genel organizasyonu, görevlerin organizasyon yeri
(organizasyon), eğer mevcutsa yönetim raporlarının incelenmesi,
- c) İş alanında işletmenin durumu -İşletme istatistikleri
- d) Muhasebe organizasyonunun incelenmesi:
 - (1) Hesap planı
 - (2) Muhasebe sistemi -Defterler -Kayıtlar -Muhasebe belgeleri
 - (3) İç kontrolün organizasyonu -İç kontrol raporları
 - (4) Provisyon (karşılık) durumları, ve işletmeye dahil edileceklerin ayrılabilecekleri risklerin ne miktarda karşılandığı (işletme kıymetlerinin sigorta durumları)
 - (5) Muhasebe dışı bilgi (işletme,...)
- e) Revizyon programının düzenlenmesi
- f) Kontrolün maddi işlemleri -Tekli gerçekleştirme (doğrulama)
-derinlemesine (baki) gerçekleştirme -revizyon programı (Audit-Book)
 - (1) Revisörün yardımcıları tarafından yapılan çalışma veya çalışmanın bir kısmı -İş kâğıtları (working papers)
-yapılan çalışmanın doğrulanması
 - (2) Revisörün özellikle kendisi tarafından yapılan çalışmalar
- g) Revizyon dosyası
 - (1) Daimi dosya
 - (2) Kontrol dosyası
- h) Raporun hazırlanması ve sınıflandırılması

- (1) Genel rapor
- (2) Ayrıntılı rapor

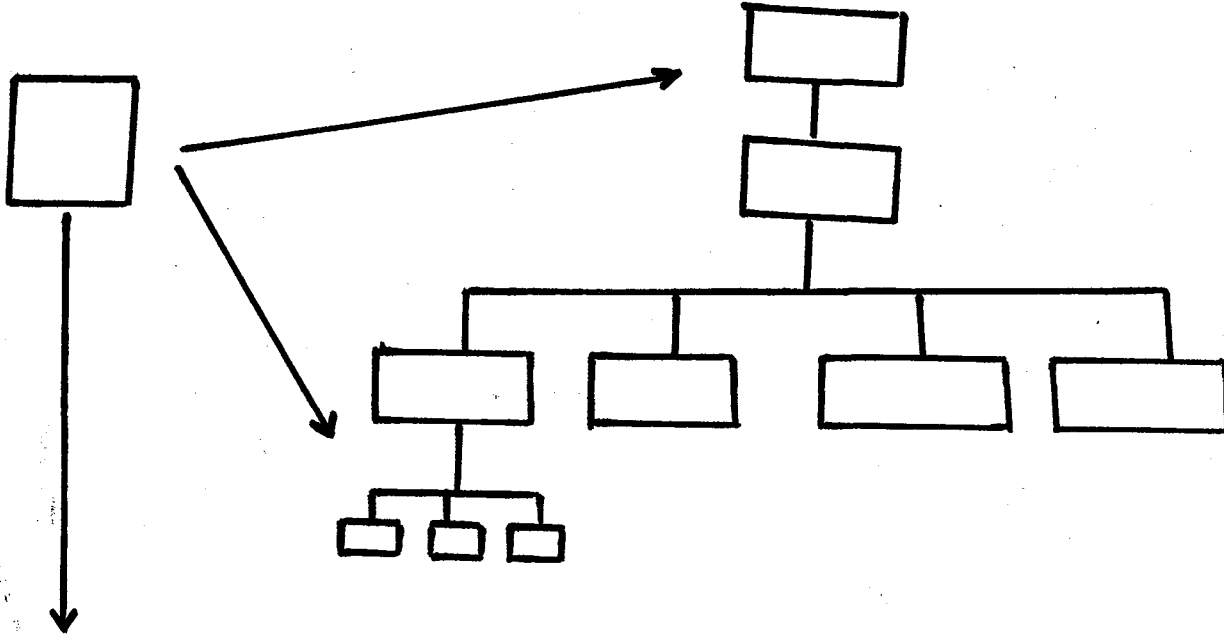
1) Kontrolün yapının psikolojisi

- (1) İşletme yöneticileri ve personel ile ilişkisi,
- (2) Hataların bulunması halinde takınılacak tavır,
- (3) Bilgilerin bulunması halinde takınılacak tavır,

REVİZYON İŞLEMİNİN AKIŞI

Bağımsız Revisör

İşletme



- (I) İşletme yöneticileri
 (II) İşletmenin servisleri (özellikle yönetim kontrolü, iç kontrol servisi, muhasebe servisi) ile temas

İşletmenin hukuki ve ekonomik bünyesi üzerinde bir inceleme

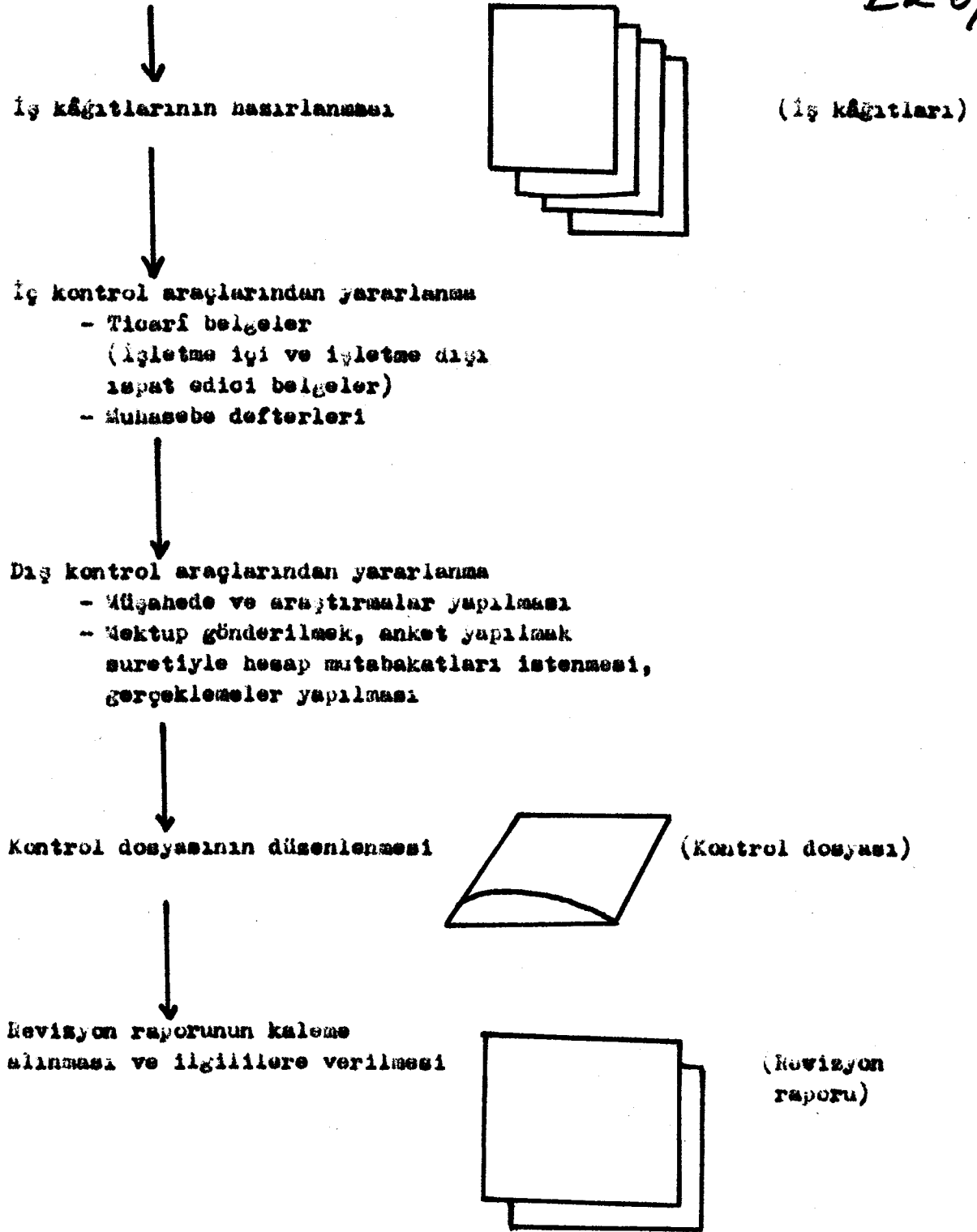


İşletmenin muhasebe sistemi üzerinde bir inceleme

İşletmenin iç kontrol servisine bağ vurarak

- İç kontrolün incelenmesi
- İç kontrolün işleyişinin doğrulanması

Revizyon çalışmasının organizasyonu



C. B Co. ATIKTIN REVİZYON FİRMASI TİT..... Navıyonu Revıyon ıplanının yapıldığı Tarih Sayfa No.

PROGRAM

İlgili revı-
sör yapılmı-
şının is-
ması

Revıyon ға-
lagesının
bittığı ta-
rîh

Seçilen
Dönem

İş kağıdının

Kol
No

No

BİLANÇO HESAPLARININ REVİZYONU

Kapital (Muhasebe kılavusunun 2730 - 2735 paragrafına göre)

.....tarafından tutulan pay defterleri

- İlgili işletmenin hesaplarında yapılan ilk revıyon sonucu kayıtlı sermayenin şirket statüsüne uygun olup olmadığı,
 - Dönem içinde şirket sermayesinde herhangi bir değişiklik yapılmışsa bu hususla ilgili incelemenin, kanuni formalitelerin yerine getirilip getirilmediğinin araştırılması,
 - Dönem sonunda veya yönetici ortanın önceki muvafakatı ile, son tesettü (kassa tarihinden) hangisi uygunsa bu tarihle, kassan muhasebe kayıtlarından, kassanda ay defterindeki bilgilerden yararlanarak, yerine getirilmeyen taahhütlerin işle kâşının incelenip incelenmediği
 - Bölenmiş paylar listesinin yada kâşının kontrol edilip, liste toplamalarının eñs konusu pay defterinden yararlanarak düzenlenen özetlerle test yapılması ve özetler toplamalarının incelenmesi
 - Özetler toplamalarının defteri kebirdeki her sınıf hisse senedi için açılan hesaplarındaki mevout bakiyeleriyle mutabakatın yapılıp yapılması,
 - Çıkarılmış tağıyana yazılı senetler sayısı ile, çıkarılmış ve teslim edilmiş tağıyana yazılı senetlerin kayıtlarının mutabakatı
 - Baikal Revıyon dosyasına konacak üzere sermayeyi sayılana getiren hisse senetlerine verilen hakların özetlerinin hazırlanması, tutanaklar, mukabelet ve müteahhaslar karşılaştırmaları gerçektelemeler yapılması
- KOTİlayet ęeşitli tipte hisse senedi mevoutu, yukarıdaki program her ęeşit hisse senedi için ayrı ayrı hazırlanmalıdır.

KAYNAK: Cooper Brothers & CO. and Coopers Lybrand, Massachusetts'ten temin ettiğimize "Currency Audit" dosyası

	Ocak		Şubat		Mart		...
	1(x)	2(x)	1	2	1	2	
<u>KASA VE VAHİSİ</u>							
(Banka ve posta çekleri için de aynı hususlar uygulanmaktadır.)							
• Toplamların gerçekleştirilmesi							
• İspat edici belgeler ile alımların puantajı							
• İspat edici belgeler ile ödemelerin puantajı							
• Fon hareketlerinin puantajı							
• Kasadaki paranın gerçekleştirilmesi							
• Satış gevmiyesi (müşteriler) ile satış katın puantajı							
• Alış gevmiyesi (satıcılar) ile alış katının puantajı							
•							
<u>İNTEK KASA</u>							
• Toplamların gerçekleştirilmesi							
• İspat edici belgeler ile alımların puantajı							
• İspat edici belgeler ile ödemelerin puantajı							
• Kasadaki paranın gerçekleştirilmesi							
• İlgili hesaplara dağıtımların gerçekleştirilmesi							
• Toplamların muhasebeleştirilmesinin gerçekleştirilmesi							
•							
<u>ALİŞ KATIN</u>							
• Alışlarla ilgili alımların puantajı							
• İlgili hesaplara dağıtımların gerçekleştirilmesi							
• Toplamların gerçekleştirilmesi							
• Muhasebeleştirilmesinin gerçekleştirilmesi							
•							
<u>ALİŞ KATININ KAPATILMASI</u>							
• Kredili alış belgeleri ile alımların puantajı							
• İlgili hesaplara dağıtımların gerçekleştirilmesi							

	Gcuk		Gubat		Kart		...
	1 (x)	2 (y)	1	2	1	2	
Toplamların geryaklenmesi							
Muhasebeleşmenin geryaklenmesi							

Ambaralı sütuna kontrol işleminin
tamamlandığı tarih

Ambaralı sütuna kontrolü yapılan revizörün veya
kurumunun parafı konulacaktır.

KASANIN GERÇEKLEŞMESİ
KASA BAKİYESİ - BELGELER

6

Kasa defterinin ve mevcut bakiyenin gerçekleştirilmesi

Kasa defterinde hesaplaştırmış en son tahsilât ve tediyeatın karşısına bir paraf koyarak kasa defteri kapatılacaktır.

İncelenen dönemin genişliği belirtilecek ve bu dönemle ilgili toplamlar gerçekleştirilecektir.

Paraf edilen son kayıtlar karşısına bakiye yazılacak (1^o nolu işlemle olduğu gibi) Kasa defterinde henüz kayda geçmemiş tahsil ve tediye belgeleri ayrılacaktır. Bu belgelerin üzerine kasanın hangi tarihte kapandığı yazılarak paraf edilecektir.

(3^o nolu işlemle) hesaplanan bakiyeye uygun olması gereken mevcutlar sayılacaktır:

Para.....

Çekler.....

Diğer kaynaklar.....

Hesaplaştırılmayan Belgeler:

Tahsilât.....

Tediyeat.....

Bakiye.....

Belgelerin incelenmesi

1) Bütün banka hesaplarının kasanın geçip geçmediği belirtilecek. Yayıt geçmişi, inceleme sadede kasa giriş çıkışlarını tevkâf eden belgelerin arşivinde yapılacaktır. Aksi halde inceleme bütün banka hesaplarının dokümanlarını kapsayacak tarzda yapılacaktır.

2) İncelenen dönemin genişliği belirtilecek,

3) Yayıt banka hesaplarının tamamı kasanın geçmiyorsa, kasa ile banka arasındaki farklar kayıtların parafı yapmak sureti ile karşı tutulabilir. Örneğin; nakit i tediye için bankadan çekilen paralar; kasıyer tarafından bankaya yatırılan belgiler.

4) Sonra aynı anda,

- Hakikatların tutabakatını sağlamak için, kayıtlar ile belgelerin parafı,

- Belgelerin yetkili imzaları taşıdığından sağlanması,

Ek 9/1

- Gerçekleſme sırasında birden fazla kullanılması için belgelerin parafı edilmesi.

e) Belgelerin arşivi ve isaa karşılığı verilen yetkiler hakkında bir rapor kaleme alınması:

Kontrolü Yapanın Adı :	Kontrolün İmzalandığı Tarih:
---------------------------	---------------------------------

KAYNAK : HESON (P) Op. Cit. 3.54

MENKUL KIYMETLERİN DURUMUNUN
.....tarifindeki durum

1° Mevcut Menkul Kıymetlerin tesbiti

- a) Portföydeki veya bankada işletme namına saklanan menkul kıymetlerin bildirilmesini istemek; gerçekleşme için seçilen bir tarihte bankanın gönderdiği hesap hülasası muhabir talep ettiği zaman lazım esre hazır bir deponun mevcut olduğunu gösterir.
- b) Mevcut menkul kıymetlerin sayılması; foratülerin arka yüzündeki çizelgede aya idaki bilgiler yardımıyla 1'den 6'ya kadar yer alan sütunlar gös önüne alınarak çizelge üzerinde gösterilmesi

No (1) Cinsi: Menkul kıymetlerin aksiyonlardan (intifa, rüçhanlı), obligasyonlardan, rantlardan, kurucu hisse senetlerinden, di er menkul kıymetlerden ve iştiraklerden ni meydana geldiğini belirtmek; ayot çıkarılma tarihi menkul kıymetlerin cinsinin belirtilme inde gerekli ise, ihraç tarihini de belirtmek,

No (2) Çıkarılma: Hangi mütessese tarafından çıkarıldığı;irket, belediye, kamu işletmeleri v.s.

No (3) Adet: Miktar olarak kaç adet menkul kıymet olduğu

No (4) Şekli: Taahhata, nama, ve esre y .allı

No (5) Tutarlanma: En son gelirin (temettü, faiz) tahsil edildiği tarih

No (6) Nerede saklandığı: Menkul kıymetlerin nerede saklandığı (banka, işletmenin kasası) belirtilecek

2° Menkul Kıymetlerin Değerinin Hesaba

Menkul kıymetlerin değerlerini hesap etmek için bu kâğıdın arka yüzünde bu işe mahsus iki sütun ayrılmıştır:

No (7) Muhasebe Değeri: Muhasebe değeri aynı kategorideki menkul kıymet gruplarının muhasebede yer aldığı değerdir; menkul kıymetlerin muhasebe değerleri toplamı defteri kibirdeki menkul kıymet (Aksiyon ve Obligasyon) hesaplarının bakiyesine uymak zorundadır.

No (8) Borsa Değeri: Menkul kıymetlerin gerçekleşmesi için seçilen tarihdeki (veya en yakın bir tarihdeki) günün borsa kuruna göre ifade ettiği değerdir.

3° Düünceler

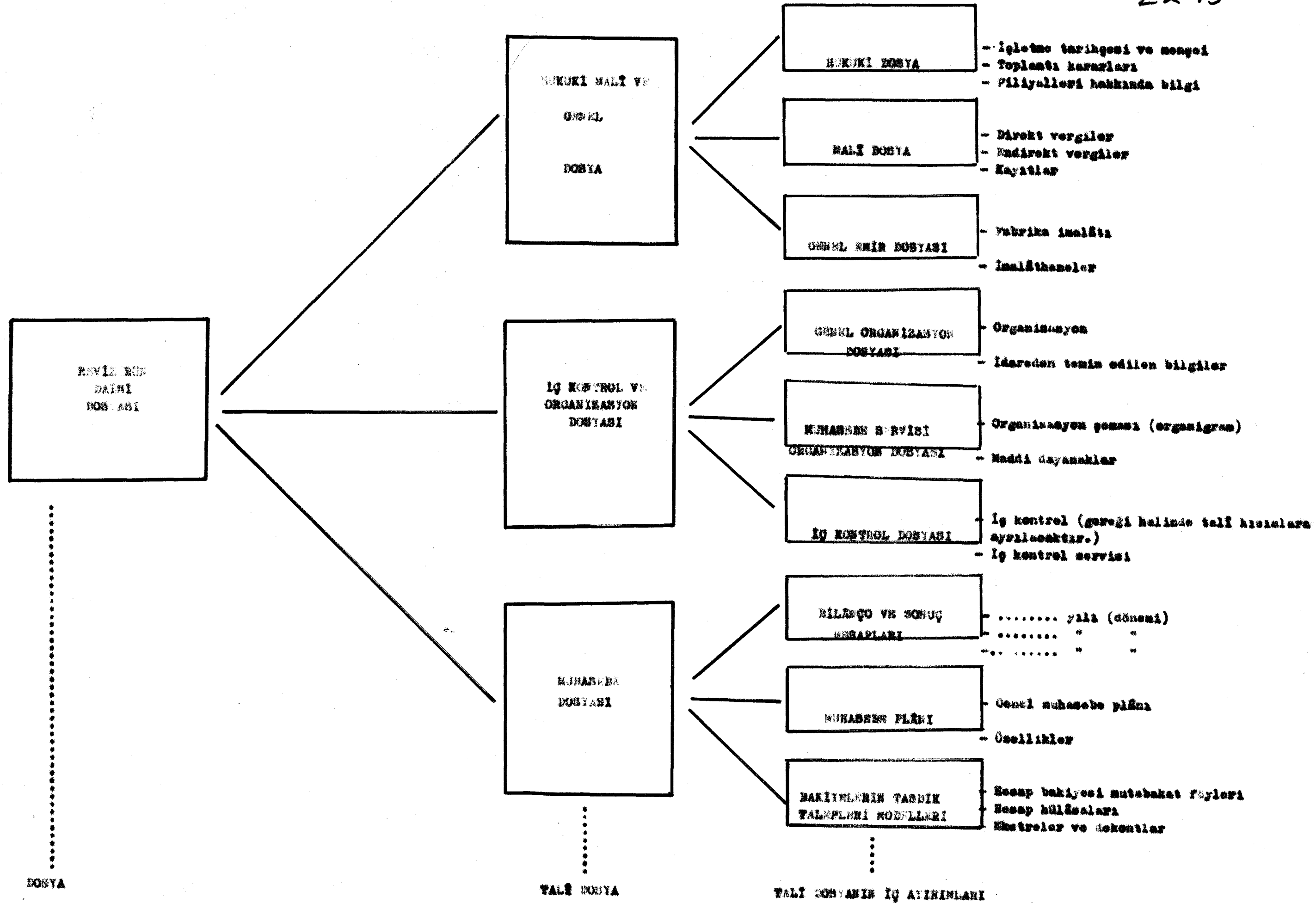
) Numaralı sütun duruma göre ı .aret edilmesi gereken hususların kaydına ayrılmıştır. Prensipte olarak bu sütuna menkul kıymetlerin men .einden gerçekleşmenin yapıldığı güne kadar durumu aydınlatmak için her türlü bilgi yazılacaktır.

Ek 10/4

kontrolun pildagi rihi:	Kontrolu Yapanin Adi:
-------------------------------	-----------------------------

KAYNAK : RUSSON (P) Op.Cit., s. 56.

[illegible]



İç Kontrol Soruları Kısım I - Kasa ve Banka	
Posta Havaleleri ve Alındı Makbuzları a) <u>Posta Havaleleri</u> 1- Gelen postaları kim açar?	
2- Para havaleleri düzenli olarak tutulmuş bir kasa defterine kayıtlı ediliyor mu?	
3- Alınan para havaleleri müevvete durumunda olan bir kasa defterine kayıtlı edilir mi?	
4- Çekler çizgili çek haline getirilebiliyor mu?	
5- Taahhütlü mektupların alınma ve gönderilmelerinde herhangi bir kayıt tutuluyor mu?	
b) <u>Seyahat Çekleri</u> 1- Seyahat çekleri kullanılıyor mu?	

KAYNAK: Cooper Brothers & CO. And Coopers Lybrand, Uluslararası
temin ettiğimiz "Internal Control Questionnaire" dosyası

İç kontrolün işlevlerinin diğer endişelermesini sağlamaya yarayan sorular

I- Muhasebe servisi personeli

İşletmede işe alınma sırasında her memurun namus durumu hakkında yeteri kadar bilgi edinciliği midir? (Adli sicilinden bir sorguturma yapılmış, verilen referanslar ve konservisler kontrol edilmiş midir? ...)

Yeneticiler muhasebe yefi, kasalar gibi sorumlu bir mevkiiğe yer alan memurların özel hayatlarının düzensiz olup olmadığına araştırılmaktadır?

Memurların çalışma saatlerinin, normal çalışma saatlerinin dışında çıkıp çıkmadığı kontrol edilmiş midir?

Her memur hakkı olduğu izni (ücretli izin) alıyor mu?

Tatilde olan bir memurun çalışması, yokluğu sırasında, başka biri tarafından yapılıyor mu?

II- Muhasebe Servisinin Genel Organizasyonu

Muhasebe işlerinde çalışan her memur istenilen nitelikte midir?

Bir memurun yokluğu sırasında söz konusu memurun yaptığı iş bir başkasına zorunlu karşılığasından yaptırılabilir mi?

Her görev aklilikle tanımlanmış midir?

Karşılıklı kontroller organize edilmiş midir?

Temsiller ve tediyeler tahsil ve tediye görevleri olarak bir ayırma tibi tutulmuş mudur?

Kayıtların düzenlenmesi ve beşaba geçirilmesinin değişik yollar tarafından yapılması sağlanmış midir?

Muhasebe çalışmaları doğru ve tam olarak yapılıyor mu? (Kayıtlar usulüne uygun olarak muhasebe defterlerine geçirilmiştir midir?)

Toplamlar sürekli mi yazılmıştır?

Muhasebe belgeleri doğru olarak sınıflandırılıyor ve saklanıyor mu?

III- Kasa Muameleleri

Kasaya para kabul eden sadece kasadan midir?

Kasalar kasadaki paranın envanterini düzenli olarak yapıyor mu?

Kasadaki para kasalarından başka bir kimse tarafından sık sık ve anisizin kontrol ediliyor mu?

Bütün muameleler ispat edici belgeler göz önünde tutularak kayda geçiyor mu?

Kasa belgeleri sorumlu bir şahıs tarafından vize ediliyor mu?

Perakende satışlarda otomatik kasanın kayıt ruloları muhafaza ediliyor mu?

Kasadardan başka, fonları (kasadaki paraları) kullanabilen şahıslara (teslim memurları...) hesapların incelenerek teslimi özen gösterilerek kontrol ediliyor mu?

Hesapların tutulmasında kasadardan naklahelesine iktan verilmesi sağlanmış mıdır?

Selen mektuplar ve belgelerin kasadardan bir banka tarafından açılması ve dağıtılması sağlanmış mıdır?

Kasada en az bir miktar paranın saklanması gayret ediliyor mu?

Bütün fon hareketleri derhal kayda geçmekte midir?

Para kasasında paradan başka kıymetli evrağın saklanması yasaklanmış mıdır?

IV- Posta Çekleri ve Bankalar

Çek defteri emniyetli (kilit altında) bir yerde saklanıyor mu? Bedeli yazılmadan (açığa) çek imzalanak yasaklanmış mıdır?

Çekler daima muhasebe servisi dışında kimse tarafından imzalanmamaktadır mı?

İdemeleri doğrulayan belgeler çekleri imzalayan banka sistematik olarak gösterilmekte midir?

Bir çekin imzalanması sırasında çek üzerindeki her alan miktar ile koçan üzerindeki miktarın doğruluğu temin ediliyor mu?

Verilen çeklerin ikinci bir nüshası düzenlenmiş mi?

Mutabakat durumları düzenli olarak tanzim edilmekte midir?

Mutabakat durumları düzenli olarak kontrol ediliyor mu?

V- Alın Muameleleri

Satıcı faturaları kalifiye sorumlu memurlar tarafından gerçekleştirilmekte midir?

Alın belgeleri sistematik olarak düzenleniyor mu?

Alın belgelerinin bir nüshası ödenecek faturalara ilâttirilmiş midir?

Sipariş belgelerinin bir nüshası ödenecek faturalara ilâttirilmiş midir?

Satıcı faturalarının ödeme mücaadesi muhasebe servisinin dışında bir şahsa verilmiş midir?

Satıcılar tarafından gönderilen faturaların bir nüshası aksi gibi kullanılmamasını yasaklamak amacıyla çok belirli bir şekilde imzalanmış mıdır?

Satıcı hesapları mizanları muntazam olarak düzenleniyor mu?

Satıcı hesapları mizanları muntazam olarak kontrol ediliyor mu?

Çıkan senetlere bu senetleri doğrulayan faturalar ilâz edilmek-
te midir?

VI- Satış İşlemleri

Faturalanmış miktarlar ile teslim edilmiş miktarlar arasında
bir tutabakat sağlanıyor mu?

Özel partiler, fiatlar, satılan malların çekilmesi ile ilgili
hususların bulunduğu faturalar kontrol ediliyor mu?

Müşteri hesapları mizanları muntazam olarak düzenleniyor mu?

Müşteri hesapları mizanları muntazam olarak kontrol ediliyor
mu?

Alacak senetleri kilitli bir yerde muhafaza ediliyor mu?

ARZI NÖMLER

(En Yüz)

İşletme :

Revisör :

Tarih :

İlgili Servis

Soyadı :

Adı :

Doğum Tarihi :

İşletmeye Giriş Tarihi :

Görevi :

Diplomaları :

Aldığı Geret :

Düğünceler :

(Arka Yüz)

ANKE ETİMLER

Yapılan iş :

Gerçeklenen iş :

Yapılan işi gerçekleyen
kişiler :Görevli tarafından kullanılan
belgeler ve defterler

Tutulan defterler :

İncelenen defterler :

Düzenlenen belgeler :

Düzenlendiği tarih

Hangi iş için
kullanıldığı

Kime verileceği

İncelenen belgeler :Alınan belgeler :

Kimden alındığı

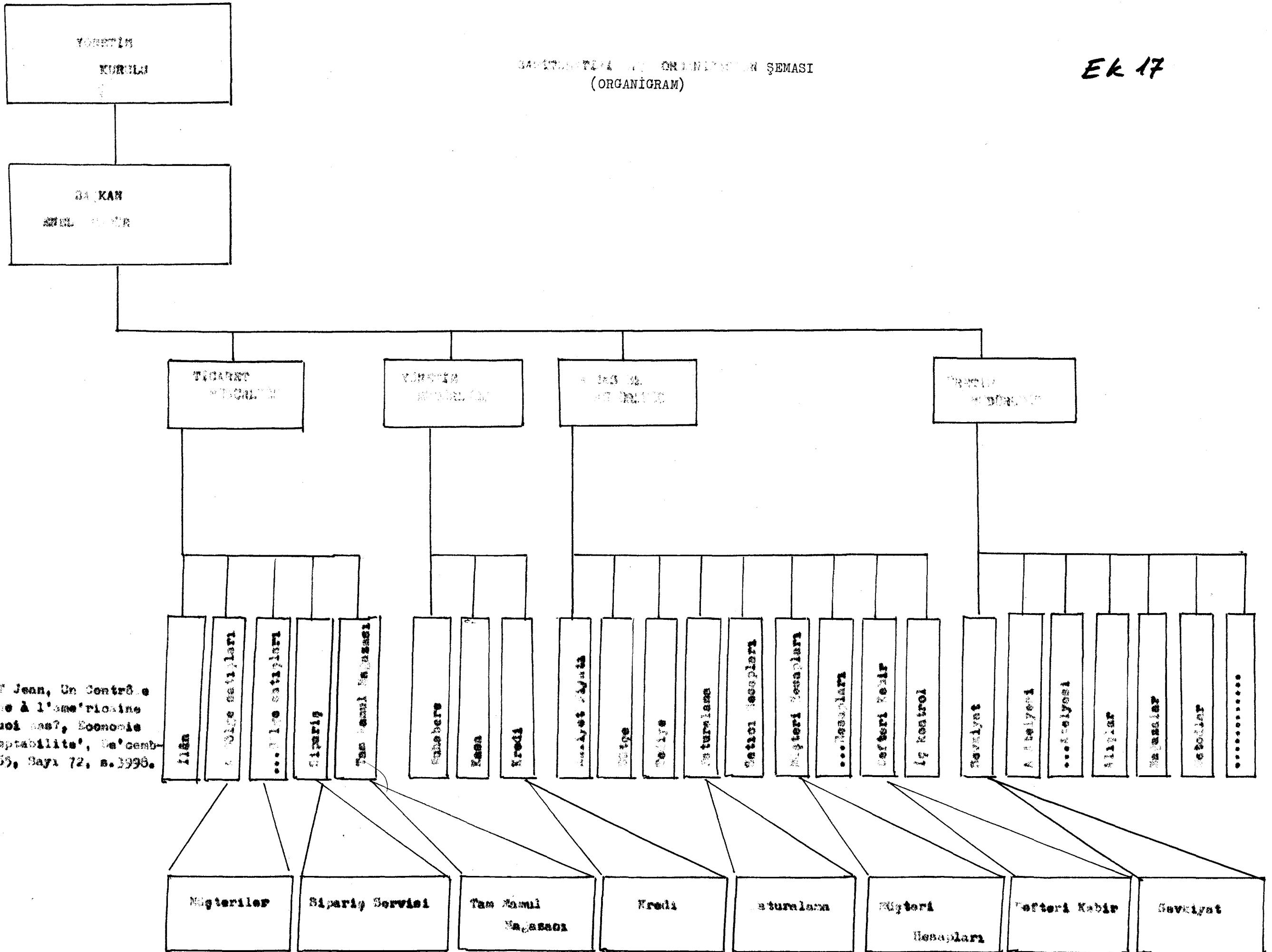
Hangi iş için
kullanıldığı

Kime verileceği

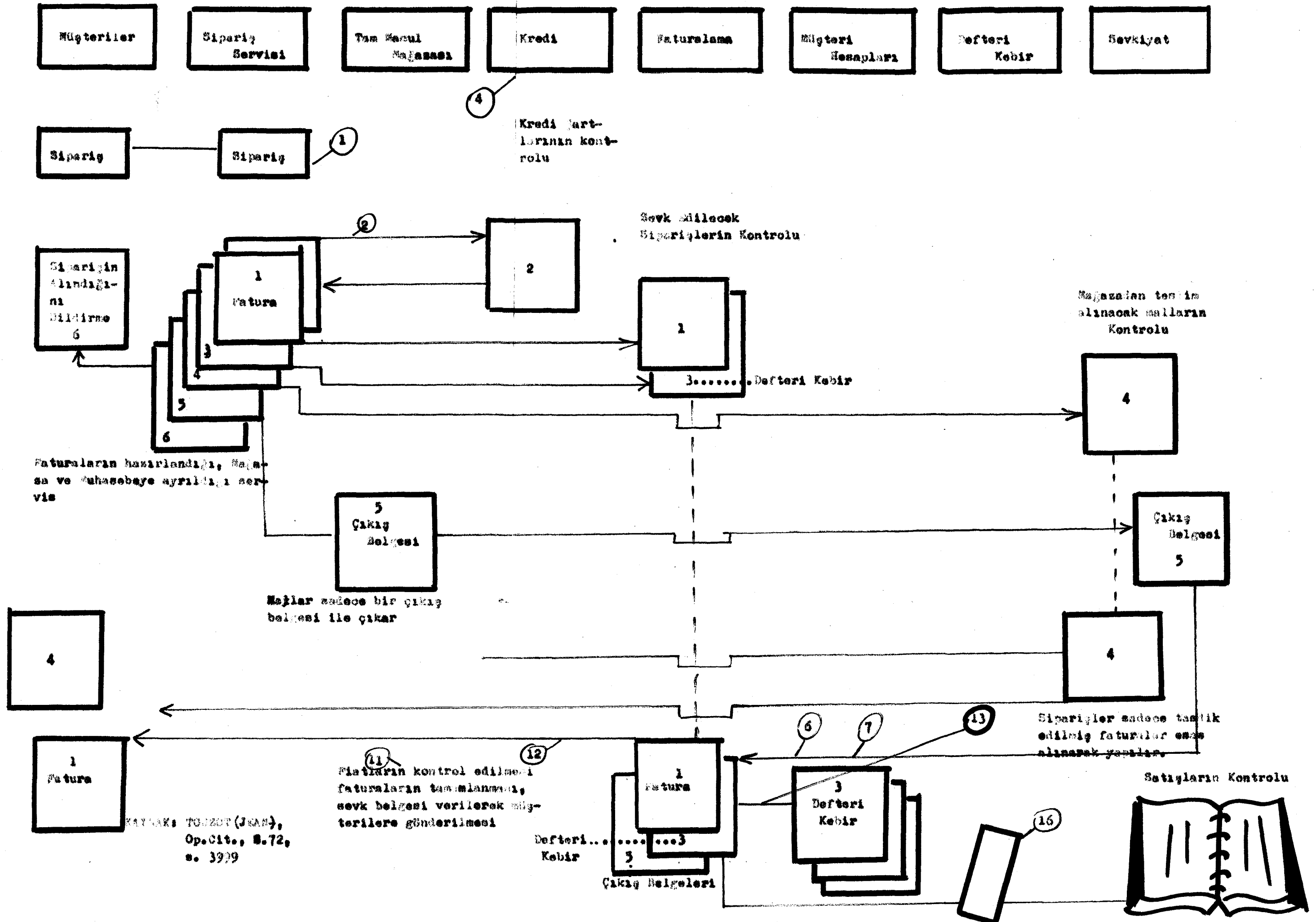
AYRINTILARGörevlinin elinde bulundurduğu
miktarGörevli hangi kâğıtların
girişlerini yapar.

KAYNAK : ZARFI (3), Op. Cit., s. 131

BAŞİKTİFAAT İÇİ OMANİTİFİK ŞEMASI
(ORGANİGRAM)



YATIRIM: TURKOT Jean, Un Contrôle
Interne à l'Amérique
pourquoi pas?, Economie
et Comptabilité, de'cemb-
re 1966, Sayı 72, s.3996.



Belgelerin Akış Şemasının Açıklaması

(Ek 18)deki şemada görüldüğü gibi, satış muameleleriyle ilgili belgelerin akışında müşteriye alınan siparişe dayanarak düzenlenen belgeden, malın sevkine kadar geçen safhalarla ilgili belgelerin nelerden ibaret olduğu 1, 2, 3, ... diye numaralandırılarak belirtilmiştir.

- (1) Numaralı belge: Malların sevkinden sonra müşteriye gönderilecek faturanın orijinali
- (2) Numaralı belge: "Kredi" servisi tarafından müşterilerle satarak kalınan satış partilerinin incelenmesi için gönderilir.
- (3) Numaralı belge: Bu belge sevkiate kadar faturaya ilâttirilmiş olarak tutulur, sonra müşteri hesaplama yapılacak maddelerde bu belgeden yararlanılır. (Defteri kâhîre dolaylı olmak)
- (4) Numaralı belge: Kredi servisinden (2) numaralı belgenin gelmesiyle (4) numaralı belge sevkîyat servisine gönderilir, sonra teslim bordrosuna meydana getiren sâllara ilâttirilir.
- (5) Numaralı belge: Bu belge sevkedilecek malların çıkışına müsaade etmek için tam maddî mağazasına verilir. Malların müşteriye sevkinden sonra, belge faturanın hazırlanmasının bitirilmesini harekete getirmek amacıyla faturalama servisine aktarılır ve bu servis tarafından arşivlenir.
- (6) Numaralı belge: Bu belge resmi olanaok satış partilerinin incelenmesinden sonra müşteriye gönderilir; söz konusu belge müşteri için siparişin gerçekleştirilmesi niteliğini taşır.

Önceden söz konusu şemânın iç kontrol düzeninin etkinlik derecesinin anlaşılması için sorulan satış muameleleri ile ilgili iç kontrol soruları, belgelerin akış şemasında juvarlak içinde gösterilerek, iç kontrol ilkelerine uyulduğu belirtilmiştir. Aşağıda ilgili iç kontrol soruları yer almaktadır.

- ①- Her müşteriye alınan siparişin yazılı olması zorunlu mudur?
- ②- Müşterilerle satışıata varılmadan önce, siparişler satış servisi tarafından inceleniyor mu?
-
- ④- Müşteri kredilerini doğrulamayı yükümlenen servisle; muhasebe servisi ve satış servisi arasında bir ayırım yapılmış mıdır?
-
- ⑥- Faturalama servisinin yapılan bütün sevkîyatın bildirilerini sevkîyat servisinden alması ve tahsilât ve alış servisinden de, satıcılardan müşterilere doğrudan doğruya yapılan bütün sevkîyatın bir listesini temin etmesi sağlanmış mıdır?

- ⑦- Sevkiyat servisi tarafından yapılan bütün muameleler kontrol ediliyor mu, ve bütün sevkiyatın faturalanması doğrulanabilececek biçimde alacaklar ile satış faturaları arasında mütabakat sağlanıyor mu?

.....
.....

- ⑪- Faturalar onları hazırlayanlardan bir başkası tarafından fiyatlar, miktarlar, malların çekilmesi, ödeme şartları, v.s.... bakımlarından kontrolüyor mu?

- ⑫- Faturalar satış servisi tarafından müşterilere doğrudan doğruya gönderiliyor mu, veya faturaları gönderen muhasebe servisine teslim ediliyor, sonra onlar tarafından mı müşterilere gönderiliyor?

- ⑬- Müşteri hesaplarını tutmaktan sorumlu olan servis, faturaların bütün kopyalarını faturalama servisinden alıyor mu?

.....
.....

- ⑭- İptal edilen veya kullanılmayan bütün faturalar, sorumlu bir memur tarafından vize ediliyor ve daha sonra arşivde saklanıyor mu?

Satış muamelelerini işleyişinde uygulanan bu iç kontrol sisteminin faydalı tarafları olarak:

- (i) ilgili belgelerin hazırlanması sırasında faturalama servisine belgenin verilmesidir (1). Burada sevkiyatın ritmi bu servis tarafından kontrol edilir. Aynı zamanda yanlış belgelerinin aybolu ması anlaşıyor olur. Bundan başka faturalama servisi tahmini para durumu (trezoreri) hareketlerinin hazırlanmasına yardımcı olur.
- (ii) Belgenin önceden sevkiyat servisine verilmesi (4) bu servis tarafından sevkiyat planlamasının hazırlanmasını kolaylaştırır. Mallar tam masul mağazası tarafından alındığı zaman, belgeyle kendilerine eşlik eder. (5) Müştereye malın sevki sırasında, mala ve teslim bordrosuna eşlik olarak bekleyen bu belge (4) dosyadan geri alınır. Bu noktaya kadar mali işlemiş olan belge faturalama servisine gönderilir. (5)
- (iii) Belgelerin kullanılması anda neden böyle bir karıştırmaya ihtiyaç vardır? (4)(5) ve belgenin (5) neden müşterilerin hesabına katar mail rı işlemesine müsaade edilmes? Buna anlamak kolaydır; çünkü belgenin beklemesi dosyasında kararsız bir şekilde kalmasından kaçınmak istenir (4) ve böylece sevkiyatta müşteriye fatura kesilmesinin unutulması önlenmiş olur. Örneğin; eşlik

renklerde belgeler kullanmak (4)(5) satılan malların
işletmeden çıkışlarında belgeli (4) veya belgeniz çık-
malarının anlaşılmamasını kolaylaştırır (5) sıra ayrı
renktedirler. Tek bir bel e söz konusu olduğu zaman
(5) bu belgenin faturalara servisinde bulunması gere-
kir, eğer bir başka serviste ise, bunda bir hata var-
dır.

hususları ileri sürülebilir.

Bakiyelerin Tasdik Talebi ModeliBANKALAR

Baylar,

Hesaplarımızın yıllık gerçeklenmesi sebebi ile, doğrudan doğruya, ağa ıda ismi bulunan Muhasebe uzmanımıza sđracaat etmenizi rica ederiz.

Muhasebe Uzmanı

Bay.....

Muhasebe uzmanımıza vermedđiniz bilgiler ağa ıdaki konuları kapsayacaktır:

1. Hozdinizdeki..... Kurumalı hesaplarımızıntarihli bakiyelerini ağa ıdaki hususları belirterek bildiriniz.

- Sđsđ edilen tarihte bu bakiyelerin mevcut olup olmadı ını
- Encekı dđn ale ilgili olan beyoların, komisyonların... tarihinde bize gđndermiđ olduğunun hesap kđlasesına dahil olup olmadığını

2. Bizim hesabımıza sakladđ ınız kıymetlerin listesini ağa ıdaki hususları belirterek bildiriniz.

- Emanet olarak saklanan kıymetler
- Garantđ amacıyla elinizde bulundurduğunuz kıymetler

3. Emanet amacıyla sakladđ ınız menkul kıymetlerle ilgili vetarihindentarihine kadarki sđre içinde tahsil edilen temettđlerin tutarı

4. Emanet olarak saklanan menkul kıymetlerle ilgili hakların kullanılması (yeni pay alma hakkı - bedel ileyerek veya ödemeden -)

5. Bizim hesabımıza akdettiğiniz angajmanlar (kefaletler, avaller, çeşitli garantiler)

6. Çeşitli muameleleri yapmaya yetkili olan kimselerin listesi

Sayđılarımızın kabulđnđ rica ederiz.

Makbuzelerin Tasdik Talebi Modeli

Baylar,

Hesaplarımızın yıllık gerçektelemesi sebebi ile, aşağıda ismi bulunan muhasebe uzmanınızla mütahhizat bağışınızı rica ederiz.

Muhasebe Uzmanı

Day.....

- Aşağıdaki faturalardan dolayı.....Lira borçlu Mü,teriler için durmaktadır
- Aşağıdaki tutarlar toplamı olarak.....Lira Diğer borçlular için borçlu durmaktadır
-Lira tutarında teminat bırakılanlar ve transit olarak mal-larını bırakanlar için.
-Lira tutarında konsinye mal bulunduran konsinye malınlar var-larıdır.

Saygılarımızın kabulünü rica ederiz.

Cevap:

Ek 19/3

Bakivelerin Tasdik Talebi Modeli

YÖNETİM

Baylar,

Hesaplarımızın yıllık gerçekleşmesi sebebi ile, aşağıda ismi bulunan muhasebe uzmanımızla mütabakat suglaşmasını rica ederiz.

Bay.....

DÖnem içindeki aylarda size yapılan ödemeleri ilgili ayın karşısına yazarak belirtiniz.

Ocak

Şubat

Mart

Nisan

Mayıs

Haziran

Temmuz

Ağustos

Eylül

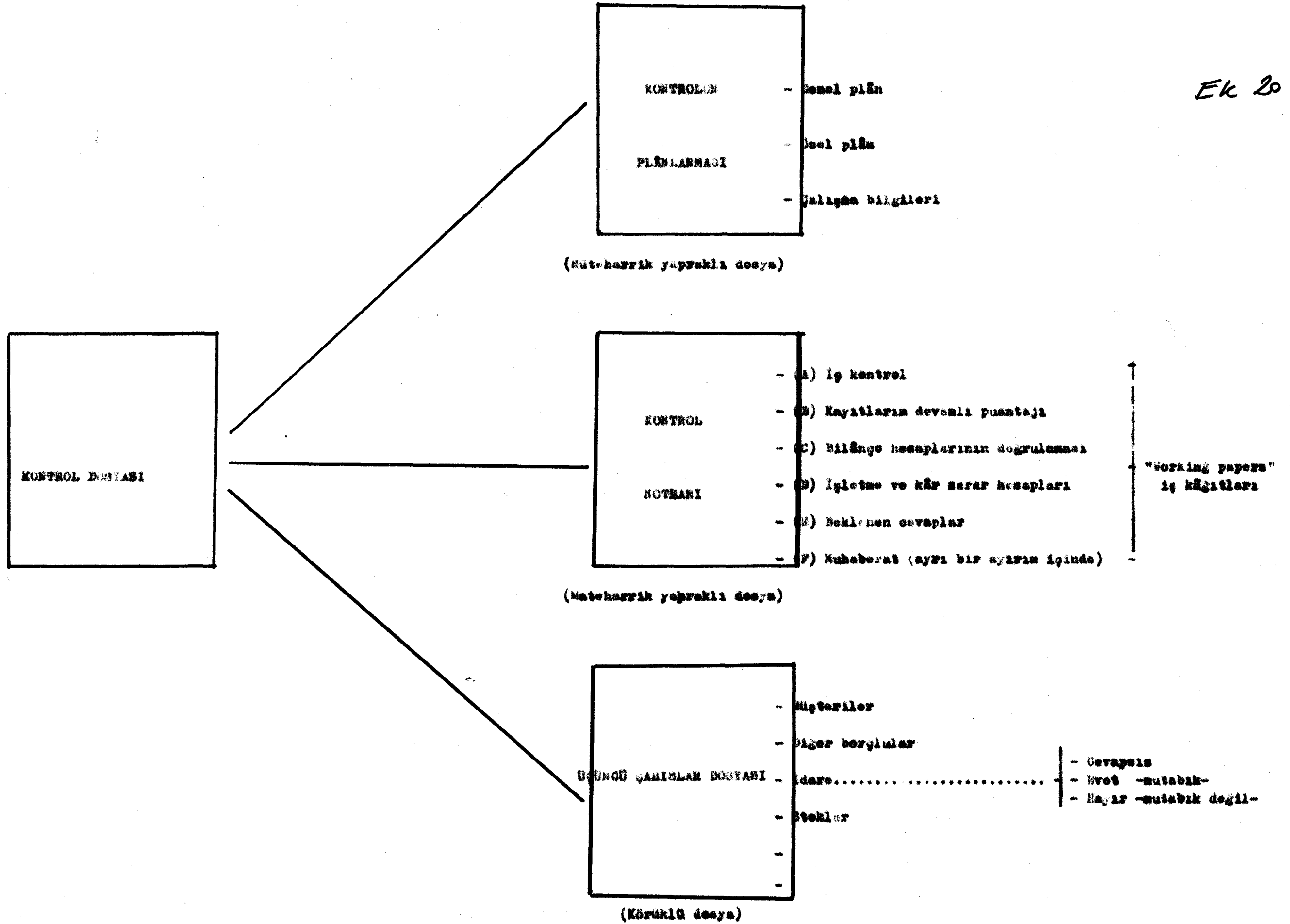
Ekim

Kasım

Aralık

Saygılarımızla.

Ek 20



Ek 21

14 sütün

7 sütün

... 3 sütün

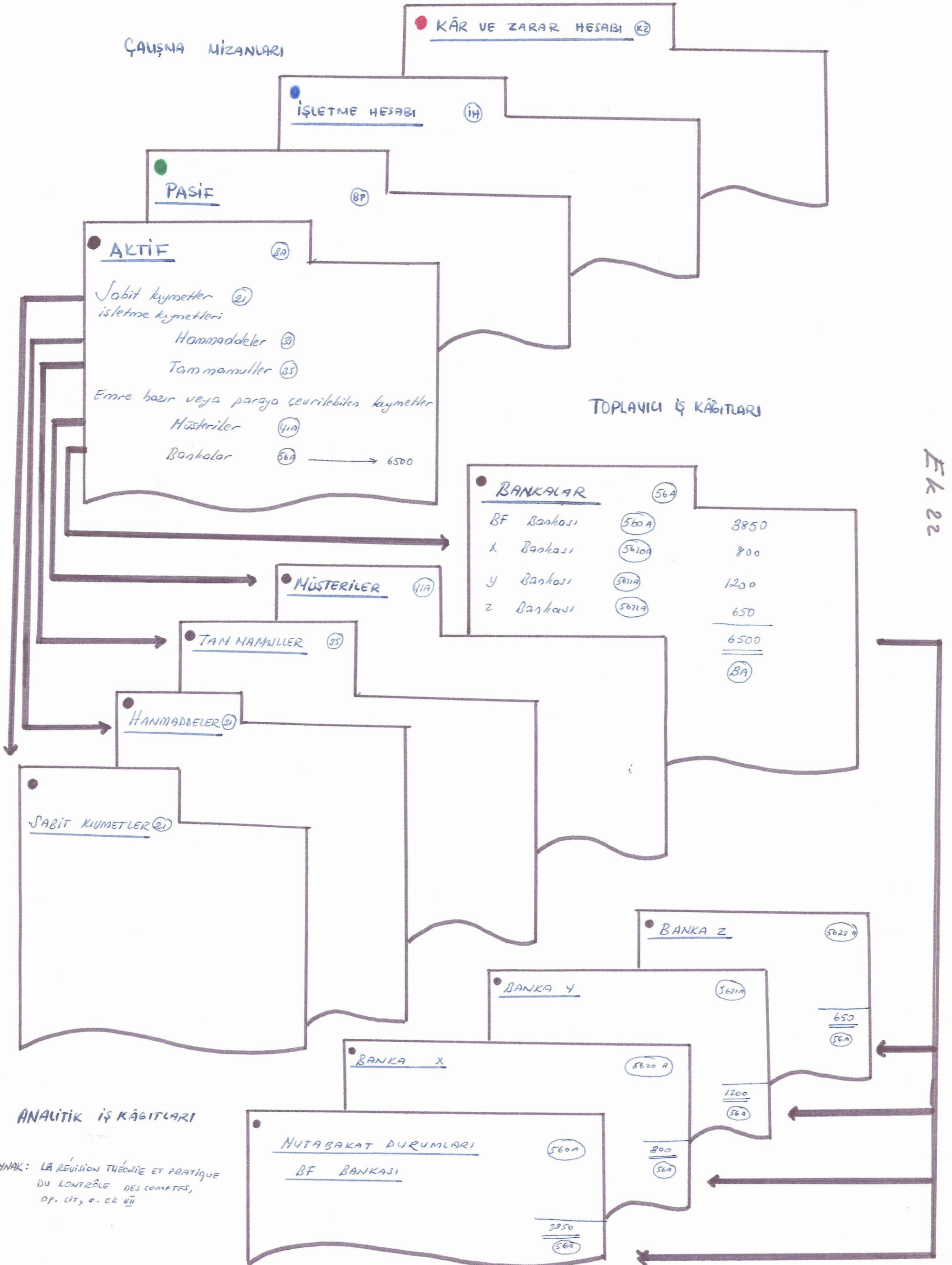
Ek 21

14 sütün

7 sütün

... 3 sütün

İŞ KÂĞITLARININ BAĞLANTILARINI
GÖSTEREN ŞEMA



Ek 22

ANALİTİK İŞ KÂĞITLARI

KAYNAK: LA RÉVISION THÉORIE ET PRATIQUE
DU CONTRÔLE DES COMPTES,
OP. CIT, S. EK VII

BİLANÇO BAŞLIKLARINA GÖRE HAZIRLANMIŞ İŞ KÂĞITLARININ
SINIFLANDIRILMASI



EK 23

ABC ŞİRKETİ

İŞLETME KIYMETLERİ - HAMMADDELER

31-12-1964

KONTROLÜ YAPANIN İSMİ:

4-2-1965

		İÇİKLAMA	REFERANS	31-12-1963 DEKİ BAKİYE	31-12-1964 DEKİ GEÇİCİ BAKİYE	DÜZELTME B	AYARLAMALAR A	31-12-1964 DEKİ KESİN BAKİYE
		HAMMADDE	GRUP - A	(310) 292 360	327 910	155 000		482 910
		HAMMADDE	GRUP - B	(311) 42 600	51 675			51 675
		HAMMADDE DEĞER KAYBI İÇİN AYRILAN KARŞILIK	(312)	—	(15800)			(15800)
				334 960	363 785	155 000		518 785
				(B-A)	(B-A)			(B-A)
ABC ŞİRKETİ		ÇALIŞMA MİZANI AKTİF	KONTROLÜ YAPANIN İSMİ:					
31-12-1964			2-2-1965					
		AÇIKLAMA	REFERANS	31-12-1963 DEKİ BAKİYE	31-12-1964 DEKİ GEÇİCİ BAKİYE	DÜZELTME B	AYARLAMALAR A	31-12-1964 DEKİ KESİN BAKİYE
		İŞLETME KIYMETLERİ						
		HAMMADDE	(31)	334 960	363 785	155 000		518 785
		TAM MAMUL	(35)	866 244	839 148			839 148
		KAYNAK: LA RÉVISION						
		THÉORIE ET PRATIQUE DU CONTRÔLE DES COMPTES						
		OP. CIT. J. EK 12						

ABC ŞİRKETİ

ÇALIŞMA MİZANI - AKTİF

(B-A)

KONTROLÜ YAPANIN İSMİ:
2-2-1965

Ek 25

ÇALIŞMA MİZANI - AKTİF

AÇIKLAMA	REFERANS	31-12-1963 DEKİ BALİYE	31-12-1964 DEKİ GEÇİCİ BALİYE	DÜZELTME ve AYARLAMA		31-12-1964 DEKİ KESİN BALİYE
				B	A	
SABİT KIYMETLER	(21)					
MADDİ KIYMETLER	↓	2376530	2 486 300		82200	2 404 100
AMORTİSMANLAR		(965350)	(1 156 020)	57800	21270	(1 119 490)
NET		1411180	1330280			1284610
İŞLETME KIYMETLERİ						
HAMMADDELER	(31)	334960	363785	155000		518785
TAM HAMULLER	(35)	866244	839148			839148
		1201204	1202933			1357933
EMRE HAZİR veya KISA VADEDE PARAYA ÇEVİRİLEBİLEN KIYMETLER						
MÜŞTERİLER	(41A)	1 204 050	824300			824300
ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI	(419)	(27850)	(56200)			(56200)
DEVLET	(43A)	110220	98750			98750
ALACAK SENETLERİ	(53)	820700	1375950			1375950
BANKALAR	(56)	72770	84700			84700
KASA	(57)	2450	1750			1750
		2182340	2329230			2319230
TOPLAM		4794724	4862443	212800	103470	4971773
KAYNAK : LA RÉVISION THÉORIQUE ET PRATIQUE DU CONTRÔLE DES COMPTES OP. CIT. S. EK X						

31-12-1964

[illegible]

(Ek 29) Genellikle Amerikalı Muhasebe Uzman-
ları tarafından kullanılan kotlandırma Plânı

Sabit Kıymetler (Birikmiş amortismanlar) Capital Assets (and depreciation reserves)	A
Uzun süreli yatırımlar Permanent investments	B
Stoklar Inventories	C
Alacaklar (ve güpheli alacaklar kargılığı) Accounts receivable (and reserve for bad debts)	D
Görevlilerden alacaklar Due from Employees	E
Alacak Senetleri Notes Receivable	F
Aksiyon ve Obligasyonlar Marketable investments (Liberty Bonds, etc.)	H
Kasa Cash	K
Ödenecek giderler Deferred Charges	P

Ek 29/1

Şubelerden Alacaklar	X
Due from branches	
Konsolide Bilâncolar	Z
Intercompany Balances	
Şirket Kapitali	AA
Capital Stock	
Ödenecek Kapital	BB
Funded Indebtedness	
Borç Senetleri	CC
Notes Payable	
Borçlar	DD
Accounts Payable	
Görevlilere Borçlar	EE
Due to Employees	
Ödenecek Federal Vergi Karşılık- ları	FF
Provision for Federal Taxes	
Tahakkuk etmiş faiz, vergi, vs.	JJ
Accrued interest, Taxes, etc.	
Ödenecek kâr payları	LL
Dividends payable	
İhtiyatlar (şüpheli alacaklar ve amortismanlar dışında)	RR
Reserves (other than bad debts and depreciation)	

EK 29/2

Deger Fazlaligi	SS
Surplus	
Kâr ve Zarar	TT
Profit and Loss	
Şubelere Borçlar	XX
Due to branches	
Yönetim Kurulu Tutanakları	ZZ
Corporation Minutes	

KAYNAK: GUERARD (C), Op. Cit., S. Ek A/II den
JACKSON (J.H.) Op. Cit., S. 29/PELOUBET
(M.E), Op. Cit., S. 399

GENELLİKLE REVİZYON RAPORUNA EKLENEN BİLANÇO MODELİ

GENEL HİSAP DAĞ- LIMLARI	DÖRÜ TOPLAMI	ALACAK TOPLAMI	DÖRÜ DAXİYESİ	ALACAK DAXİYESİ	SON HAYAT		SON HAYAT		İÇİSTİFİ HESABI		BİLANÇO	
					DÖRÜ	ALACAK	DÖRÜ	ALACAK	DÖRÜ	ALACAK	DÖRÜ	ALACAK
Kapital		1.000		1.000								1.000
Sabit Kaynaklar	1.000		1.000								1.000	
Amortisman		300		300								400
Müsteriler	2.000	2.000	600			100					600	
Satıcılar	2.000	2.400		400								400
Teserürleri	600		600								600	
Alışlar	2.000	20	2.000						2.000			
Satışlar		2.000		2.000						2.000		
Genel Giderler	500	50	500		100				600			
	4.700	4.700							2.000	2.000	2.300	1.000
								Sonuç	400			400

Ö R N E K

Burada verdiğimiz örnek C.I.B. diye adlandırdığımız hayali bir işletmenin revizyonu için düşünülen bir kısım "iş kâğıtlarını" kapsamaktadır.

Bilânço hesaplarının revizyonunda aşağıda yer alan hesap grupları üzerinde durulacaktır. (A,B,C,....) olarak kodlandırılmış "tâli dosyalar" da hesap grupları ile ilgili "iş kâğıtları" bulunmaktadır.

- A. Muhtelif Aktif ve Pasif Hesaplar
- B. Sabit Kıymetler
- C. İşletme Kıymetleri
- D. Şahıs Hesapları
- E. Mali Hesaplar
- F. Kapital ve Sonuç Hesapları

Örneğin incelenmesinden anlaşılacağı üzere, sadece bilânço hesapları ile ilgili iş kâğıtları söz konusu edilmiştir. İş kâğıtlarının bazılarında rastlanılacak (G) koduna taşıyan "tâli dosya" genel giderler ile diğer gider hesaplarını kapsamaktadır. Verilen örneği çok ayrıntılı bir duruma sokmamak için (G) tâli

dosyası gösterilmemiştir. Aynı şekilde (B) talf dosyasında da işletmenin kârının unsurları yer almaktadır. Ayrıca bazı iş kâğıtlarında ilgili bir hususun yanına tekrare yer vermek için, yalnız iş kâğıdının kod numarası belirtilmekle yetinilmiştir.

Sözde edilen hayali işletmenin bilançosunun incelenmesi "bilançonun tasdiki" görevinin yükümlenen revisörün çalışmasını aksettirmektedir. (1)

-
- (1) İlgili örnek, GUERARD Claude'un "Les dossiers de l'Expert Comptable en vue du Contrôle Comptable et della Certification des bilans" isimli mémoire'ından yararlanarak hazırlanmıştır. Eks. Diplôme final d'Expert Comptable, Mayıs, 1961
Bilançonun tasdiki hakkında bilgi için Eks. MAS. A, Op. Cit, s. 160-203 Le Contrôle des Entreprises et la Certification des bilans, Ordre des Experts Comptables et des Comptables Agrés Conseil Supérieur, Durassé, Paris, 1957, Passim

AKTİF				PASİF			
KURULUŞ MASRAFLARI.....A1				ÖZ KAPITAL ve İHTİYATLAR..... F2			
İlk Kuruluş Masrafları		Amortisman		Kapital	40.000.000		
Obligasyon Geri Alınma Primi		181.822		Kanuni İhtiyatlar	4.000.000		
		357.000	538.822	Yeniden Değerleme İhtiyatı	6.188.410		
				İhtiyari İhtiyatlar	3.725.000	53.913.410	
SABİT KIYMETLER..... B				DEVİRDEN KÂR DAKİYESİ..... F3			
Araziler	2.017.520	Amortisman	2.017.520		194.820	194.820	
İnşaat	19.591.146	5.894.710	13.696.436	UZUN VADELİ BORÇLAR			
Malzeme ve Alet Hdevat	9.102.457	6.010.025	3.092.432	Bir Yaldan Fazla Süreli Tahviller...A8		9.176.000	
Diğer Sabit Kıymetler	5.152.507	2.827.093	2.325.414	KISA VADELİ BORÇLAR			
Kira Hakkı	50.000		50.000	Borçlar.....D6	13.214.821		
Yapılmakta Olan Sabit Kıymetler	130.000		130.000	Diğer Borçlar.....D5	6.132.127		
	36.043.630	14.731.828	21.311.802	Pasif Dönenleyici Hesaplar.....A7	645.323		
AKTİFLEŞTİRİLMİŞ DİĞER KIYMETLER				Bir Yaldan Az Süreli Tahviller....A8	925.000		
Bir Yaldan Fazla Süreli İkraslar..A2		1.914.250		Borç Senetleri.....D4	7.521.814	28.439.085	
İştirakler.....A4		17.350.000		SONUÇ			
Deposito ve Kefaletler.....A6		37.408	19.301.658	Dönen Kârı.....F1		2.950.976	
İÇİSTME KIYMETLERİ..... C							
Ham Madde		6.711.821					
Yardımcı Maddeler		745.914					
Yarı Mamuller		2.824.165					
Tam Mamuller		8.414.312	18.714.212				
KISA VADELİ PARAYA GEVRİLEBİLEN VE ENDE							
HABER KIYMETLER							
Alacaklar..... D1		17.311.824					
Şüpheli Alacaklar..... D2	604.117						
(Eksi) Şüpheli Alacak Karşılığı	350.812	253.305					
Diğer Alacaklar..... D5	3.125.339						
(Eksi) Diğer Alacaklar Karşılığı	127.942	2.997.397					
Aktif Dönenleyici Hesaplar..... A7		233.814					
Bir Yaldan Az Süreli İkraslar.... A3		767.554					
Alacak Senetleri..... D3		6.983.468					
Tahsil Edilecek Çekler..... E5		582.832					
Aksiyon ve Obligasyonlar..... A5		7.563.000					
Banka ve Posta Çekleri..... E1		7.693.616					
Kasa..... E1		430.987	34.807.797				
			94.674.291				94.674.291

MUHTELİF AKTİF VE PASİF HESAPLAR

- 1- Kuruluş Masrafları
- 2- Uzun Vadeli İkrazlar
- 3- Kısa Vadeli İkrazlar
- 4- İştirakler
- 5- Aksiyon ve Obligasyonlar
- 6- Depozito ve Kefaletler
- 7- Aktif ve Pasifi Düzenleyici Hesaplar
- 8- Obligasyonlu İstikrazlar

C.1.B
1969

A1

KURULUŞ MASRAFLARI

	Toplam	Amortisman	Net Tutar
İlk kuruluş masrafları	(x)	(xx)	(xxx)
1 Ocak 1969	3.814.911,-	3.451.266,-	363.645,-
Amortisman 1969	-	181.823,-	181.823,-
	3.814.911,-	3.633.089,-	181.822,-
			Bilânço
Henüz amorti edilmeyen masraflar (L) fabrikasına aittir. (Bkz. dosya A2 1967)			
Obligasyonların geri alma primi	Miktar	Kaymet	
1 Ocak 1969	1.920	384.000	
Dönem boyunca amorti edilen primler	135	27.000	
31 Aralık 1969	1.785	357.000	
		Bilânço	
5 1960 tarihli obligasyonla istik- rar amortisman tablosu için daimi do- dosyaya bakınız.			
(x) İşletmenin kuruluşunda mevcut aktifleştirilmiş masraflar			
(xx) Şimdiye kadar amorti edilen ki- sim			
(xxx) Kalan.			

UZUN VADELİ İKRAZLAR

<u>Personele verilen borçlar</u>			
- 800.000,- liralık bir kıymeti olan ve inşaat amacı ile (M) ye 1.1.1969 tarihinde verilen.....	530.000,-		
Ayda 10.000,- lira olarak tahsil edilen (10.000 x 12)	120.000,-	410.000,-	
- Satın aldığı 100.000,- lira kıymeti olan bir otomobil için (R)ye 1.1.1969 tarihinde verilen.....	80.000,-		
Ayda 5.000,- lira olarak tahsil edilen (5.000 x 10)	50.000,-	30.000,-	
- (D)ye 50.000,- lira avans 1.1.1969 tarihinde.....	50.000,-		
Ayda 5.000,- lira olarak tahsil edilen (5.000 x 10)	50.000,-		
- 50.000,- lira kıymetinde bir otomobil için (L)ye 1.4.1969 da verilen.....	50.000,-		
1968 yılı içinde ayda 4.000,-lira olarak tahsil edilen (9 x 4.000)	36.000,-	14.000,-	454.000,-
<u>Pağlı şirketlere verilen borçlar</u>			
- (K) ismali makine imalat şirketine 1.1.1960 tarihinde verilen	1.300.000,-		1.300.000,-
Dönem boyunca hiçbir tahsilât yapılmamıştır.			
<u>Lojman inşaatı yardımı olarak</u>			
Faiz yürütülmeden (R.P) şirketine 10 yıl vadeli olarak 1.1.1969 tarihinde verilen.....	126.810,-		
1968 yılında ücretler üzerinden yapılan kesinti	33.440,-		160.250,-
(Personele lojman yapmak amacı ile personel ücretleri üzerinden işletme tarafından yapılan kesinti, ücretler hesabında personel iştiraki olarak yer almaktadır. Bunun hesabı G3 de görülecektir.			
Bilângoda yer alan tutar.....			1.914.250,-

KISA VADELİ İKRAZLAR

<u>Satıcılar (Borçlar)</u>			
Hassas Aletler Şirketi, alet edevat etüdü için ikraz (1968)	400.000,-		
11 Mayıs 1969 da verilen yeni avans	50.000,-		
7 Eylül 1969 da verilen yeni avans	50.000,-	500.000,-	
<u>Personel</u>			
Per'i hesapların Özeti. (Ayrıntılar A 3b/de yer almakta- dır.)			
İdare	135.402,-		
Ücretler üzerine avanslar	132.152,-	267.554,-	767.554,-
- Kısa vadeli ikrazlar başlığı altında sınıflandırılmış olan personel avansları ocak ayında tahsil edilmeyecektir.			Bilânço
- 1970 yılında ödenecek olan personel borçlarının (164.000,-) liralık kısmı, uzun vadeli ik- razlar hesabına aktarılmıştır.			

Menkul Kıymet	Miktar	Muhasebe Değeri	Sahip Olunan Sermaye %'i	Dönem İçindeki Hareketler	Alınan Kâr Payları	31.12.1969 Tarihinde Borsa Kıymeti	31.12.1969 Tarihindeki Karşılıklar
- (A) İşletmesinin 1.000 lira nominal değerli ada yazılı hisse senedi	1.500	1.500.000	50		G6 a/ 51.000		5.250.000
- (B) İşletmesinin 2.000 lira nominal değerli taşıyana yazılı hisse senedi	4.500	10.000.000	32	34 kuponun devri, sermaye arttırımı amacıyla yeni pay alma hakkı 17x4.500 = 76.500 G6 b/	490.000	11.385.000	
-(C) İşletmesinin Nama yazılı hisse senedi	200	1.000.000	66		-		1.432.000
- (D) İşletmesinin 1.000 lira nominal değerli hissesi	4.850	4.850.000	17		-		4.850.000
		<u>17.350.000</u>			541.000	11.385.000	11.532.000

İncelenenlerde, bu tabloda miktarları ve kıymetleri yazılı menkul kıymetlerin şirketin kasasında olduğuna tesbit ettim. 20.1.1970

C.I.B
1969

A5 a/b

AKSİYON VE OBLİGASYON
(YATIRIM SERİTLERİ) ENVANTERİ

		Menkul Kıymet lerin Miktarı	Nominal Değeri
20.1.1970 tarihinde C.I.B şirketi muhasabe şefi Bay (E)nin de hazır bulunmasıyla yaptığımız aksiyon ve obligasyon envanteri:			
Şirketin kasasında mevcut olan menkul kıymetleri:			
(T) Şirketine ait	Taahhütlü	100	5.000
(S) " "	"	5	5.000
(U) " "	"	10	7.500
(B) " "	"	10	5.000
(K) " "	"	20	5.000
(P) " "	"	5	5.000
(B.F.) Bankası nezdinde:			
15.1.1970 tarihli banka ekstreleri ile bildirilen miktarlar:			
% 3 1/2 faizli 1958 yılı obli- gasyonu.			
		1	1.000.000
% 3 1/2 faizli 1958 yılı obli- gasyonu.....			
		200	10.000
% 5 faizli 1956 yılı obligasyonu			
		200	5.000

G.I.B
1969

A5 b/

YATIRIM SERMAYELERİ (AKSİYON VE ORTAKLIĞIN) TABLOSU

		1.1.1969 Tarihindeki Durum		Devre İçinde Alışlar		Devre İçinde Satışlar		31.12.1969 Tarihindeki Durum		31.12.1969 Tarihindeki Borsa Kıymeti	Değer Plususı veya Eksisi	Karşılık	Tahsil Olunan Kâr Payı ve Faizler
		Adet	Kıymet	Adet	Kıymet	Adet	Kıymet	Adet	Kıymet				
% 3 1/2 faiz oblig. (58)		200	2.080.000	100	1.060.000			300	3.140.000	3.567.000	427.000		105.000
% 5 faizli oblig. (56)		100	660.000	100	710.000			200	1.370.000	1.547.000	177.000		100.000
(T) Şirketi Aksiyonu		50	625.000	50	847.000			100	1.472.000	2.270.000	798.000		
(S) " "		5	146.500					5	146.500	177.000	31.000		2.500
(U) " "		10	223.000					10	223.000	230.000	7.000		2.750
(N) " "		10	323.000					10	323.000	268.000	55.000	karşılıksız	4.000
(K) " "		40	1.492.000			20	746.000	20	746.000	944.000	198.000		27.200
(P) " "		5	142.500					5	142.500	161.000	18.500		1.825
			5.792.000		2.617.000		746.000		7.563.000 Bilanço	9.164.500	1.601.500		243.275

C.I.B
1969

A6

DEPOZİTO VE KEFALETLER

	Borg	Alacak	
u hesabın 1 Ocak 1969 bakiyesi.....	37.748,-		
15.I.1969 tarihinde (M) gebrindeki ubenin bina garantisi.....	100,-		
17.III.1969 (G) şirketine önceden denmiş olan garanti depozitosunun geri alınması.....		520,-	
17.III.1969 tesisatın onarılması maacıyla (G) şirketine.....	580,-		
16.VII.1969 (O.H.) cihazının kira- ama kefalet bedelinin geri alınması		500,-	
Bilângodaki bakiye.....		<u>37.408,-</u> Bilângo	
	38.428,-	38.428,-	

DÜZENLEYİCİ HESAPLAR

	Ayrıntılar	Toplam	Bakılacak
<u>Aktif düzenleyici hesaplar:</u>			
Ücretler	89.857,-		G3 d/
Sosyal giderler	17.480,-		G4 c/
Vergi ve harçlar	1.750,-		G2 b/
Bakım giderleri	100.016,-		G5 c
Çeşitli idare giderleri	14.711,-	223.814,-	G7 b/
		Bilâncunun	G6
		Aktifi	
<u>Pasif düzenleyici hesapları:</u>			
Ücretler	347.879,-		G3 c/
Sosyal giderler	111.728,-		G4 c/
Vergi ve harçlar	37.208,-		G2 b/
Bakım giderleri	45.693,-		G5
Çeşitli idare giderleri	83.927,-		G7 b/
Mali giderler	18.888,-	642.323,-	G6
		Bilâncunun	
		Pasifi	
Not : Gider hesaplarının incelenmesi sırasında, peşin ödemiş giderler ve ödenecek giderler kaydedilir. Yukarıdaki durum basit bir özet ortaya koymaktadır.			

TEDAVÜLDEKİ OBLİGASYONLAR
1950 FAİZ % 5 1/4

	Menkul Kıymet Miktarı	Kıymet
<u>İtfalar (Ödeme)</u>		
1.1.1969 da ödenecek obligasyon- lar.....	13	13.000
Fiangolu (1969 amortisman)	875	875.000
Devre içinde ödenen menkul kıymet	888	888.000
Ödenecek menkul kıymet	877	877.000
	11	11.000
Daimi dosyadaki malî tabloya ba- kınız.		
- Önceden ödenmiş obligasyonlar	6	6.000
- 1969 vadesi bitmiş fakat öden- memiş obligasyonlar	5	5.000
	11	11.000
<u>Sermayeler</u>		
- 1.1.1969 tarihinde bir yıldan fazla süreli olan obligasyonlar	10.101	10.101.000
Amortisman tablosuna göre 1970 de ödenecek olan miktar	925	925.000
31.12.1969 da bir yıldan fazla süreli obligasyonların durumu	9.176	9.176.000
		Bilânço
- 1.1.1969 da bir yıldan az süreli obligasyonlar.....	1.800	1.800.000
1969 da ödenecek olan miktar	875	875.000
1970 de ödenecek olan miktar	925	925.000
		Bilânço
<u>Kuponlar</u>		
1.1.1969 da ödenecek olan kuponlar	76	3.990
1969 yılı faiz annitesi	10.101	530.302
Devre boyunca ödenen kuponlar	10.177	534.292
31.12.1969 da ödenecek kuponlar	9.995	524.737
	182	9.555

SABİT KIYMETLER

- 1- Sabit Kıymetlerin ve Amortismanların Genel Durumu
- 2- Dönem İçindeki İktisaplar
- 3- Devirler ve Hisset Dağı Barakma (İskartaya Ayırma)
- 4- Notlar

SABİT KİYMET VE AMORTİSMAN HESAPLARININ HAREKETLERİ

Sabit Kıymetlerin cinsi	1.1.1969 tarahindeki aktarlar	Devre içindeki aktisaplar	Aktiften geçilmeler (terkler ve hissat dışı bırakılma)	Değer taslası veya noksanı	31.12.1969 tarahindeki kıymetler	Amortisman oranı	1.1.1969 tarahindeki amortismanlar (birikmiş amortis.)	1969 tarahın daki normal amortisman- lar	Malı ve rev- halada amor- tismanlar	Amortisman- lardan indi- rilen (sa- tan ve devir işlerinden dolayı)	31.12.1969 tarahindeki birikmiş amortisman	Net muhasabe değeri
(P) güb. Markas Arazi	1.000.000				1.000.000							1.000.000
(D) güb. Fab. Arazi	800.000				800.000							800.000
(M) güb. Fab. Arazi	217.520				217.520							217.520
	2.017.520				2.017.520							2.017.520
(P) güb. İnşaat	2.537.243				2.537.243	% 2	637.240	50.745			687.985	1.849.258
(D) güb. İnşaat	11.348.971				11.348.971	%5	3.380.142	567.448			3.947.590	7.401.381
(M) " "	5.218.782				5.218.782	%4	859.112	208.751			1.067.863	4.150.919
(L) " "	114.652	171.498			486.150	%20	115.142	76.130			191.272	294.878
	19.419.648	171.498			19.591.146		4.991.636	903.074			5.894.710	13.696.436
(D) güb. Mal ve Alet	7.235.143	171.595	(P) 32.485	2.880	7.374.253	%12	4.378.216	654.323	20.592	29.367	5.023.764	2.350.489
(M) güb. " " "	1.543.896	57.321	(M) 1.500	200	1.629.717	%12	759.175	200.507	10.478	1.500	968.660	661.057
(L) güb. " " "	98.487	-	-	-	98.487	%12	5.783	11.818	-	-	17.601	80.886
	8.877.526	258.916	33.985	3.080	9.102.457		5.143.174	866.648	31.070	30.867	6.010.025	3.092.432
(P) güb. Mal ve Büro	899.172	48.315	(P) 7.550	-	939.937	%10	424.818	94.749	4.832	7.550	516.849	423.088
(D) güb. " " "	321.478	3.584	(P) 3.700	1.165	321.362	%10	187.178	32.237	-	2.035	217.380	103.982
(M) güb. " " "	67.121	3.584	-	-	70.705	%10	10.012	6.802	-	-	16.814	53.891
(L) güb. " " "	15.430	16.584	-	-	32.014	%10	1.322	2.282	1.300	-	4.904	27.110
	1.303.201	72.076	11.250	1.165	1.364.028		623.330	136.070	6.132	9.585	755.947	(I) 608.071
(P) güb. Mak. Mal.	389.423	-	-	-	389.423	%25	208.131	97.356	-	-	305.487	83.936
(D) güb. " " "	75.841	89.500	(P) 50.000	7.500	115.341	%25	56.332	28.805	-	37.500	47.637	67.704
(M) güb. " " "	89.500	-	-	-	89.500	%25	44.750	22.375	-	-	67.125	22.375
(L) güb. " " "	89.500	-	-	-	89.500	%25	22.375	22.375	-	-	44.750	44.750
	644.264	89.500	50.000	7.500	683.764		331.588	170.911		37.500	464.999	(II) 218.765
(P) güb. Teyhizat Hs.	1.731.594	-	-	-	1.731.594	%15	848.132	259.739			1.107.871	623.723
(D) güb. " " "	982.379	43.471	-	-	1.025.850	%15	257.880	112.833			370.713	655.137
(L) güb. " " "	175.492	171.789	-	-	347.281	%20	85.186	42.377			127.563	219.718
	2.889.465	215.260	-	-	3.104.725		1.191.198	414.949			1.606.147	(III) 1.496.578
(L) güb. Kıym. Nakka	50.000	-	-	-	50.000							50.000
(L) güb. İnşaat ha- lindeki binalar	130.000	-	-	-	130.000							130.000
	35.331.624	807.241	95.235		36.043.630		12.280.926	2.491.692	37.202	77.952	14.731.828	21.311.802
(P) Terk.											(I)	608.071
(M) Hissat dışı bırakma (tekartaya ayırma)											(II)	218.765
											(III)	1.496.578
											Bilanço	2.325.414

C.I.B
1969

B2

DÖNEM İÇİNDE SABİT KIYMET İKTİSADI

	Alış Kıymeti	Geri Alınacak Vergi	Sabit Kıymetle- rin Değeri
(L) ŞİRKESİNDEKİ İNŞAATLAR			
- (S) işletmesine yaptırılan duvar inşaatı 1969 temmuz ayı	50.000	Esnaf	50.000
- (D) işletmesine yaptırılan dograma işleri 1969 nisanında 35.000, hasiran 1969 da 7.500 lira olarak	42.000	Esnaf	42.500
- (C.R.S) işletmesine yaptırılan döşeme kaplaması. 15.9.1969 tarifli fatura	98.747	19.749	78.998
			<u>171.498</u>
(D) ŞİRKESİNE AİT MALZEME VE ALET EDEVAT			
- (T.M) işletmesine ait elek- trikli bir delgi makinesi Tip BC 324 No 741.820, 13 mart 1969 tarihli fatura ile	165.000	33.000	132.000
- (D) ve Ortakları Şirketinden satın alınan geçitli malzeme- ler:			
25 şubat tar. fat. ile 8.753			
31 mayıs tar. fat. ile 11.315			
1 eylül tar.fat. ile <u>1.530</u>	21.598	4.320	17.278
- (m ve S) Şirketine kurdurulan iki masot fırını, 13 kasım 1968 de ödenen 20.000, ek ola- rak elektrik ayarı için 2.500 lira.	22.500	183	22.317
			<u>171.595</u>

SABİT KIYMETLERİN TERK VE HİZMET BİSİ (İSKARTA) DURUMLARI

				Aktifteki Kıymet	Amortisman Süresi	Amortismanla- rın Miktarı	Terk Fiyatı	Değer Paslası	Değer Noksanı	D a ğ u n c e l e r
(D) Şubesi, Malzeme ve Alet Edevatı										
Daual 31343 markalı bir masot fırını				8.500	% 100	8.500	1.000	1.000		1948 de alınmış ve eskilerek satılmıştır,
Numaralı bulunmayan (Presino) marka bir delgi				23.985	7 sene 3 ay	20.867	5.000	1.882		1952 Eylülünde alınmış ve (T) şirketine satıl-
makinesi				32.485						mıştır.
(M) Şubesi, Malzeme ve Alet Edevatı										
Çeşitli alet ve edevat 1949: 850				1.500	% 100	1.500	200	200		(P.G) Firmasına satış.
1950: 650										
(P) Şubesi Mobilya ve Malzeme										
1945 tarihinde alınmış olan 2 adet büre 5.000				7.550	% 100	7.550	-			Kıymet bililmenden tahrip edilmiştir.
1 adet dosya dolabı..... 2.550										
(D) Şubesi, Mobilya ve Büro Malzemesi										
"RHV" marka bir demir masa				3.700	5 yıl 6 ay	2.035	500		1.165	
(D) Şubesi, Nakliye Malzemesi										
100 kg nitroen kamyoneti elden düğme olarak				50.000	3 yıl	37.500	5.000		7.500	Çase numarası 1.754.929 3217 BG 28
satın alınmış										
				95.235		77.952	11.700	3.082	8.665	

SABİT KIYMETLER

- Sabit kıymet hesapları bir önceki dönem bilançosundan doğru olarak aktarılmıştır.
- İncelediğim döneme ait iktisaplarla ilgili fatura ve kayıtlara gözden geçirdim, bütün alımlar (P) merkezi alış çefi veya imalât müdürünün ödeme müsaadesi altında yapılmıştır.
- (L) şubesindeki inşaat hesabı değişiklik göstermiyor, Bay (B) den aldığım bilgiye göre, kesin rakam 1970 başında alınacaktır, bu bakımdan 130.000 liralık miktar doğrudur.
- İşletmenin aktifinde yer alan hiçbir sabit kıymetin işletmenin bizzat kendisi tarafından inşa edilmediğine kanaat oldum.
- Küçük el aletlerine ait bir fatura (1.020 liralık) doğrudan doğruya (M) şubesi bakım masraflarına geçirilmiştir. (G7 d) bu miktar 1970 yılında düzeltilmiyecektir.

AMORTİSMANLAR

- Amortismanlar ile ilgili hesaplamalar doğru olarak yapılmıştır. Maddi hatalardan doğan bazı düzeltmeler şirket tarafından yapılmıştır.

İÇİŞİLERİ KİYMETLERİ

- 1- Stokların Üzetilmiş Durumu
- 2- (D) Şubesi Ana Madde Durumu
- 3- (D) Şubesi Yardımcı Madde Durumu
- 4- (D) Şubesi Envanter Durumu Üzerinde Bir Açıklama

STOKLARIN ÖZETLENMİŞ DURUMU

	Toplam	(D) Şûbesi	(M) Şûbesi	(L) Şûbesi
Ham Madde	6.711.821	4.315.114 ^{C2}	1.738.584	658.123
Yardımcı Madde	745.914	400.776 ^{C3}	334.816	10.322
Yarı Mamuller	2.842.867	2.251.867	590.298	-
Tam Mamuller	8.414.312	4.176.908	4.237.404	-
	<u>18.714.212</u>	<u>11.144.665</u>	<u>6.901.102</u>	<u>668.445</u>
Bilânço				

Not: Yukarıdaki miktarların her biri ^{C2} föyünde söz konusu edilen (D) şûbesi ham maddesi gibi ayrı ayrı incelenmiştir.

C.1.B
1969

C2 a/b

(D) ÇÖBESİ STOK HAM MADDELER

		Toplam	
Font Kalite 231		597.932	C2 b/
Font Kalite 321		534.318	
Font Kalite 322		15.911	
Demir % 80		437.461	
Demir % 87		1.231.867	
Çelik 704		814.704	
Çelik 708		301.842	
Tungsten Çelik		57.219	
Çinko		94.862	
Bakır		117.424	
Kurşun		92.529	
Muhtelif		18.982	
		4.315.114	
Not: Yukarıda yer alan her tutar ayrı ayrı incelenmiştir. İşlerinden her biri için yapılan kontroller ayrıca belirtilmiştir. (Tam veya sondaj yolu ile yapılan kontrol)			

C.I.B
1969

C2 b/

(D) 90REB1 HAM MADDE STOĞU FÖNT KALİTE 231

	Miktar	Fiyat	Toplam
<u>Stok Ambarı</u>			
2.32 x 1.14 gubuk	847	31	25.947
2.42 x 1.14 gubuk	1.473	32	47.136
170 kilo döküm	924	400	369.600
180 kilo döküm	367	410	140.470
<u>(B) Ambarı</u>			
2.32 x 1.14 gubuk	17	31	527
2.42 x 1.14 gubuk	21	32	672
180 kilo döküm	30	410	12.300
<u>Atelye</u>			
180 kilo döküm	8	410	1.280
			597.932

Not: C2 b - C2 c f3ylerinde diger ham maddeler incelenmiştir.

(D) BÜBESİ TALİ MADDE STOĞU

	Miktar	Fiyat	Toplam
<u>Bakım Malzemesi</u>			
S. 20 yağı	700 Litre	13	5.100
H. 10 yağı	400 Litre	13	4.200
Yakıt	470 Litre	10	4.700
Benzin	110 Litre	16	1.760
A Lehim	3.340 Kg.	27	80.180
B Lehim	2.700 Kg.	28	75.600
C Lehim	175 Kg.	36	6.300
Temizleme Bezi	-	-	1.810
			179.650
<u>Küçük Alet Edevat</u>			
(Aşağıdaki terimlerin sözlüğü daimi dosyadadır.)			
IFOP 421	74	860	63.640
EKAB 731	32	481	15.392
ALA 324	27	324	8.748
ATA 312	18	1.217	21.906
ARA 312	11	911	10.021
BNIB 711	36	860	30.960
IFIB 432	41	615	25.215
Repertuara alınmamış diğer alet ve edevat	52	-	55.344
			221.126
Toplam			400.776

C.I.B
1969

C4

STOKLAR

(D) şubesi 31 Aralık 1969 tarihli envanter imalâta ara verilerek 29 ve 30 Aralık tarihlerinde fabrikadan temin edilmiştir, depo 30 Aralık da sayılmıştır.

Miktar Durumu

- Ham maddelerin envanteri tamamen yapılmıştır ve Bay (N) tarafından tutulan stok fişleri ile uygunluk sağlanmıştır, tesbit edilen farkların açıklaması yapılmış ve ilgili fişler yeniden düzenlenmiştir.

- Yardımcı maddelerin miktarı Bay (P) tarafından tutulan stok fişlerinden çıkarılmıştır, miktarlar sondaj yolu ile kontrol edilmiş ve hiç bir fark tesbit edilmemiştir.

Kıymet Durumu

Unité fiyatları, tartılı ortalama maliyet fiyatına göre tesbit edilmiştir, doğrulamalar 1969 Aralık ve Kasım ayları alış faturaları esas alınarak sondaj yolu ile yapılmıştır. Fiyatlar doğru olarak hesaplanmıştır. Miktar ve Fiyat karşılaştırmasından meydana gelen birkaç hata muhtemel olabilir.

(Burada sözkonusu farkların hangi fişlerden meydana geldiği belirtilecektir.)

Not: Diğer fabrikaların imalâtı için düzenlenen stok durumunu belli eden füyler ayrı niteliktedir.

G.I.B
1969

D

ŞAHİS HESAPLARI

- 1- Alacaklar
- 2- Şüpheli Alacaklar ve Karşılıkları
- 3- Alacak Senetleri
- 4- Borç Senetleri
- 5- Muhtelif Cari Hesaplar
- 6- Borçlar

C.I.B
1969

D1 a/b

ALACAKLAR

31 Aralık 1969 tarihindeki alacaklar hesabı muavin defter mizanı ile talf ve Feri hesaplar karşılaştırılmış ve puantaj yapılmıştır. Buna verilen nüsha (muavin defter mizanı) D1 b/ füyünde yer almaktadır. Müşteri (alacaklar) borçlarının başlangıç (orjin) tarihlerini inceledim; normal müşteriler için ticaret şefi Bay (F)den temin ettiğim istatistikî bilgilerden yararlanarak ortalama vade 120 gün olduğunu ve hiç bir müşterinin bu vade sınırını geçmediğini tesbit ettim. Buna göre normal vade 90 ve 220 gün arasındadır ve satışların yarısından fazlası peşin olarak yapılmaktadır.

Aşağıdaki kontroller tarafımızdan yapılmıştır.

- 500.000,- liradan yukarı borç bakiyesi veren hesaplarla özellikle D1 c füyünde yer alan bağlı şirketlerin durumlarının açıklanması yapılmıştır.

- 8 Nisan, 15 Haziran, 10 Eylül, 29, 30, 31 Aralık tarihlerini taşıyan faturalar ile talf ve Feri hesapların puantajı yapılmıştır.

- (C.L) Bankasından 1969 Mayısında tahsil edilen miktarlar ile 1969 Eylül ayının posta çeklerinin puantajı yapılmıştır.

Yapılan bu sonucun iki sondajda,, aşağıda belirtilen iki hatadan başka bir hususa rastlanmamıştır.

- (M) işletmesine ait 47521/B numaralı fatura ile (V) şirketine ait B.N.C.I Bankasının 18 Mayıs tarihli 14.732 liralık çekinde nakil hatası görülmüştür. Söz konusu hatalar (V) şirketine bizim isteğimiz üzerine, diğeri de (M) işletmesinin isteğine binaen düzeltilmiştir.

Dönem boyunca işleyen alacaklar hesabının bakiyesi böylece izlenebilir. (Neçun toplamalar yardımcı yevmiyelerin aylık toplamalarından düzenlenmiştir. Aylık toplamaların ayrıntıları D1 d/ füyünde görülmektedir.

C.I.B
1969

DI a/b

	Satışlar	Ödemeler	Bakiye
1968 Bilançosu			16.763.549
1969 Ocak	15.743.912	13.917.463	18.589.998
Şubat	18.596.850	20.670.504	16.516.344
Mart	34.678.400	17.906.445	33.288.299
Nisan	46.246.903	33.747.981	45.787.221
Mayıs	41.722.800	35.692.303	51.817.718
Haziran	43.153.654	41.841.772	53.129.600
Temmuz	32.060.012	39.342.817	45.846.795
Ağustos	17.556.701	20.766.898	42.436.598
Eylül	29.508.114	39.608.653	32.336.059
Ekim	38.442.679	38.221.544	32.557.194
Kasım	32.108.982	30.010.473	34.655.703
Aralık	25.172.876	41.912.638	17.915.941 (x)
	374.791.883	373.639.491	
(x) 17.915.941 - 604.117 =	17.311.824 Bilanço		

C.I.B
1969

D2 a/b

ŞÜPHELİ ALACAKLAR

	Şüpheli Alacaklar	Karşalıklar
Şüpheli alacaklar için karşılık her sene olduğu gibi bu sene için de 31 Aralık 1969 tarihini esas alınarak ayrılmıştır. Ayrıntılar için D2 b/ f8yüne bakınız. Dönem içinde hesapta meydana gelen hareketler: - 1 Ocak 1969 tarihinde Kâr ve zarar hesabına geçirilen gürük (tahsili kâbil olmayan) alacaklar: - (M) ve Oğulları Şirketi 1949 - S.A.R.L. Şirketi 1956 - Merkez Sanayi Şirketi 1956 1969 yılı içinde şüpheli alacaklardan tahsil edilen miktarlar: - S.A.R.L. Şirketi - M.F. İşletmesi - F.B. İşletmesi - D.R.C. İşletmesi - G.F. İşletmesi Dönem içindeki şüpheli alacaklar 31 Aralık 1969 tarihinde şüpheli alacak durumu	889.463 114.321 7.880 212.400 554.862 2.340 75.000 30.000 43.912 14.869 388.741 215.376 604.117 Bilanço	674.912 114.321 7.880 212.400 340.311 2.340 59.000 10.000 43.912 14.869 219.190 131.622 350.812 Bilanço

ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIKLARI

Müşteriler	Tutar	Tahsil edil- cek ödenmemiş alacaklar(x)	Şüpheli alacak toplamı	Hangi tarih- te şüpheli duruma düştüğü	Vadesinde ödenmeyen alacaklar	Uygunluk durumunda olan alacak- lar	Karşılık miktarı	Başlıcalar
<u>Önceki dönem alacakları</u>								
D. ve S. den	19.817		19.817	Mart 66			19.817	Bkz. 1966 yılı D3 deysesi
D.R.C. işletmesi	30.974		30.974	Temmuz 66			30.974	" " "
G.F. Şirketi	184.300		184.300	Ocak 67			20.000	" " "
F.S.A. Şirketi	61.920		61.920	Mayıs 67			36.669	" " "
S.O.F. işletmesi	24.411		24.411	Nisan 68			24.411	" " "
Lan. Şirketi	67.319		67.319	Kasım 68			67.319	İrfa
	388.741		388.741				219.190	
<u>Dönem alacakları</u>								
G. Deniz Şirketi	43.379		43.379	Mart 69		43.379	21.690	Müşteriye göre kendisine yapılan teslim
Atkinson and C Ltd.	22.986		22.986	Mart 69	22.986		22.986	temaslanmamıştır.
G. Maden Şirketi	1.500		1.500	Mayıs 69		1.500	1.500	Fiyat üzerinde itiraz
L. ve Oğulları Şirketi	34.565	50.000	84.565	Kasım 69	84.565		40.000	Ödenmemiş bir adet polige
(G) işletmesi	18.000	17.000	35.000	Temmuz 69	35.000		17.500	Ödenmemiş bir adet polige
M.F. Ter. işletmesi	17.533		17.533	Temmuz 69	17.533		17.533	
L. ve Ortakları	10.413		10.413	Temmuz 69	10.413		10.413	İrfa
	148.376	67.000	215.376		170.497	44.879	131.623	
Genel Toplam	537.117	67.000	604.117	Bilânço			350.812	Bilânço

(x) Bir müşterinin önceden belirtilen bir esasa göre, senetsiz borcunu ödemediği zaman, bu borcun karşılığında polige kabul etmesi ve bakiye borcun senetli borg olarak devre sonunda hesaplar kapatıldıktan sonra senetli olarak göstükmesi. Ancak söz konusu notiseler iskonto edildiğinde işletme henüz iskonto edilen senetlerin iskonto eden banka tarafından tahsil edilip edilmediğini bilmemektedir.

ALACAK SENETLERİ

7 Ocak 1970 tarihinde alacak senetlerinin sayısı Alacak Senetleri Defteri ile portföydeki senetler karşılaştırılarak (puantaj yapılarak) yapılmıştır. Bu defter üzerindeki ilgili sütunlar senetlerin vadelerinin bitimine göre sınıflandırılmasını sağlamaktadır.

Vadeleri 1 ilâ 15 Ocak arasında bitecek olan senetler	1.195.965,-
" 15 " 30 " " " " "	1.248.314,-
" 1 " 15 Şubat " " " "	835.947,-
" 15 " 28 " " " "	613.728,-
" 1 " 15 Mart " " " "	1.411.322,-
" 15 " 30 " " " "	1.490.472,-
" 1 " 15 Nisan " " " "	112.720,-
" 15 " 30 Mayıs " " " "	75.000,-
	6.983.468,-
	Bilânço

Senetlerin vadesi normal olarak 90 gündür, yalnız 1 ilâ 15 Nisan arasında vadesi bitecek olan (M.J.)ye ait senetlerin vadesinin uzatılmış olduğu anlaşılmıştır.

C.I.B
1969

D4

BORÇ SENETLERİ

Aşağıdaki bilgiler işletmenin muhasebe dairesinde		tutulan <u>vade defterinden</u>	
temin edilmiştir.			
15 Ocak 1970 vadeli senetler		1.514.312	
31 " 1970 "		1.949.363	
15 Şubat 1970 "		1.112.117	
28 " 1970 "		863.321	
15 Mart 1970 "		484.320	
31 " 1970 "		1.127.418	
15 Nisan 1970 "		371.963	
		7.521.814	Bilâhçe
Vadesi 15/28 Şubat arası bitecek olan borç senetlerini esas alarak borç senet- leri hesabı ile borçlar hesabının karşılıklı olarak puantajını yaptım. 300.000 liradan yukarı olan bütün senetlerle doğrulayıcı belgelere ve alacaklar hesabını karşılaştırdım. Vadesi 10 Mart 1969 tarihinde bitecek olan (Y.D.8.) işletmesinin 450.810,- liralık senedinin muhasebe kayıtlarında 450.180,- lira olarak alındığını tesbit ettim. Hatanın düzeltilmesi amacı ile ilgili düzeltici kaydın yapılması için muhasebe çefini ikaz ettim.			

C.1.B
1969

D5 a/b

ÇEŞİTLİ CARİ HESAPLAR

Çeşitli cari hesapların 31 Aralık 1969 tarihli misanı incelendi ve tali ve ferî hesaplar ile karşılaştırıldı.			
Bu hesaplar ve doğrulayıcı belgeler arasında yapılan sondaajlarla 100.000 liradan yüksekk bakiye veren hesaplar incelendi.			
	Borç Bakiyesi	Alacak Bakiyesi	Karşılık
Personel - İdare	37.452	419.474	
Hizmetliler ve işçiler	13.725	12.911	1.724
Ticari Müessesiler	174.932	135.914	74.927
Maliye D5 b/	607.068	1.248.827	
Sosyal Sigortalar ve Emekli Sandık- ları	835.916	2.015.424	32.911
Çeşitli	1.456.246	2.299.517	18.380
	3.125.339	6.132.127	127.942
	Bilânço	Bilânço	Bilânço

Not: Yukarıda belirtilen miktarların her birini, örneğin D5 b olarak gösterilen Maliye Dairesi Hesabında olduğu gibi ayrı olarak incelemek gerekir.

C.I.B
1969

D5 b/

MALİYE

		Borçlu Bakiye	Alacaklı Bakiye
Ücretler üzerinden % 5 götürü ödeme G3 b			82.911,-
Çarakiik Vergisi G3 d	96.314,-		
Eksii: Ödenen yardımlar	<u>35.000,-</u>		61.314,-
Döner kapital üzerinden kaynağında tutma yolu ile ödenen vergi 110.000 x 3		330.000,-	
İç hacat üzerinden alınan vergiler			
Geri alınacak T.V.A.			313.744,-
" " T.P.S.			13.434,-
Ödenecek T.V.A.		254.730,-	
" T.P.S.		22.338,-	
Kuramlar Vergisi	3.151.414,-		
Ödenen Taksitler	<u>2.373.990,-</u>		777.424,-
		607.078,-	1.248.827,-

C.I.B
1969

D6 a/b

BORÇLAR

Borçlar hesabının 31.12.1969 tarihindeki genel mizanı bana şirket tarafından verildi, mizan D6 b f8yünde görülmektedir. Tali ve ferî hesaplarla söz konusu mizanı karşılaştırarak inceledim, aynı zamanda bu hesaplarla Aralık ayı alış yevmiyesinde yer alan faturaları da karşılaştırdım. Kasım ayının ve önceki ayların faturaları tutarları mizan üzerinde..... 3.482.717,-			
liralık bir toplam meydana getirmiştir.			
Bağlı şirketlerin satıcı hesaplarını inceledim;			
Ch. G işletmesi Ekim ayı fat. 113.480,-			
" " " Kasım ayı fat. 347.927,-			
" " " Aralık ayı fat. 573.274,-			
Alacaklar 7.362,-	1.027.319,-		
COF. işletmesi			
Kasım ayı faturası 95.672,-			
Aralık ayı faturası 283.421,-	379.093,-	1.406.412,-	
Aralık ayında alınan faturalar tutarı farkı.....			8.325.692,-
			13.214.821,-
			Bilângo
Ayrıca 1970 yılı Ocak ve Şubat ayları mizanında yer alan ödemeleri de göz önüne aldım.	31.12.1969 tarihindeki durum	Ödenen miktar	
Borçlar.....	11.808.409,-	9.934.805,-	
Bağlı Şirketler.....	1.406.412,-	319.136,-	
	13.214.821,-	10.253.941,-	

MALİ HESAPLAR

- 1- Mali Hesapların Ayrıntıları
- 2- Kasa
- 3- (B) Bankası
- 4- Posta Çekleri
- 5- Tahsil Edilecek Çekler

C.I.B
1969

E1

MALI HESAPLAR

Kasadaki Paralar:			
Merkezde	341.734		
(D) Şûbesinde	38.760 E2		
(M) Şûbesinde	47.342		
(L) Şûbesinde	3.151	430.987	Bilânço
Bankadaki Paralar:			
B.F. Bankası 9803 no C/H	751.874 E3		
S.O. " D.7415 no C/H	3.237.658		
C.L. " H. 381 no C/H	1.953.653	5.943.185	Bilânço
Posta Çekleri:			
Merkez (P) çehri 3114.28 no C/H	977.468		
(D) Şûbesi (P) çehri 7212.19 nolu C/H	711.434		
(N) Şûbesi (M) çehri 821.14 nolu C/H	61.529 E4	1.750.431	Bilânço
ahsıl edilecek Çekler		582.832 E5	8.707.435
		Bilânço	

(D) ŞÜBESİ KASASI

(D) Şubesi kasasındaki paralar 30 Aralık 1969 tarihinde saat 15.30 da muhasebe şefi Bay (F) ve kasadar Bay (E)nin hazır bulunduğu bir sırada sayılmıştır.			
Kâğıt Para	5.000	2	10.000,-
" "	1.000	24	24.000,-
" "	500	6	3.000,-
" "	100	15	1.500,-
" "	50	3	150,-
" "	20	5	100,-
" "	10	1	10,-
			38.760,-

(D) Şubesi kasa defterinde özellikle tahsil edilen paraların teslim tarihiyle ilgili olarak kontrol ve sondajlar yapılmıştır.

Not: Kasa kontrolü yukarıda olduğu gibi, hesapların kapanış tarihine yakın bir tarihte işletmenin bünyesinde yer alan her kasa için ayrı ayrı yapılır.

B.F. BANKASI

Hesap Numarası 9803

Şirket tarafından 31 Aralık 1969 tarihinde yapılan karşılaştirma muhasebe belgeleriyle doğrulanmıştır.

(B.F.) Bankasının hesap hülâsasına göre

bakiye..... 837.987,-

Alacağa kaydedilmeyen teslimler	29.12.1969	110.476	
	30.12.1969	<u>55.837</u>	166.313,-

Muhasebeleştirilmeyen aoyolar (faizler).....	3.714,-
	<u>1.008.014,-</u>

İşletme tarafından çekilen fakat hesabın

borcuna kaydedilmemiş çekler.....	256.140,-
	<u>751.874,-</u>

- Bu karşılaştirmaya konu olan miktarlar 1971 yılı Ocak ayı içerisinde sadece 37.492,- liralık çek hariç düzenlenmiştir.

- 1969 Kasım ayının doğrulayıcı belgeleri bu devre ile ilgili olarak (B.F.) Bankası hesap hülâsaları ve aynı bankanın telif defteri ile karşılaştırılarak puantaj yapılmıştır.

-Her ay şirketin düzenlediği karşılaştirma durumları, aynı zamanda (B.F.) Bankası ile ilgili hesap hülâsaları tarafından incelenmiştir.

Not: Yukarıda (B.F.) Bankası için söz konusu edilen kontrol programı işletmenin hesabının bulunduğu her banka için ayrı ayrı uygulanacaktır.

C.I.B
1969

E4

POSTA ÇEKLERİ
(M) ÇÖZÜMÜ

- Posta çekleri idaresinden alınan 31 Aralık 1969 tarihli hesap hülâsası 64.529,- liralık bir bakiye göstermektedir.
- Muhasebenin verdiği 3.000,- liralık bakiye farkı, ticarî müessil (M) ve verilen virman çekinden meydana gelmiştir. Nümaele 7.1.1970 tarihinde posta çekleri hesabına geçirilmiştir.
- 31 Aralık 1969 tarihinde tesbit edilen 100,- liralık bir kayıt hatası (Bkz. 1968 dosyası E7 f8yü) Mart 1969 da düzeltilmiştir.
- Programda öngörülen kontrol işlemleri, muhasebe belgeleri ve (M) çubesinden alınan hesap hülâsasına göre düzenlenmiştir.

TAHSİL EDİLECEK ÇEKLER

Merkezde 29 ve 30 Aralık tarihlerinde kabul edilen ve 3 Ocakta (S.G.) Bankasına tahsil için gönderilen çekler:

Bay (D)den.....	4.321,-	
Bay (S)den.....	48.372,-	
(C.G.B.) işletmesinden.....	120.000,-	
H. ve Ortakları Şirketinden.....	1.137,-	
Bay (D)den.....	<u>14.886,-</u>	188.718,-

30 Aralık tarihinde (D) şubesinde kabul edilen ve 4 Ocak 1970 de (S.G.) Bankasına tahsil için gönderilen çekler:

(D) ve Ortakları işletmesinden.....	317.856,-	
(F.G.) ve (D) Ortakları Şirketinden.....	<u>76.258,-</u>	394.114,-
Toplam.....	188.718,-	
	<u>394.114,-</u>	582.832,-

KAPITAL VE SONUÇ HESAPLARI

- 1- Sonuç Hesapları
- 2- Sonuç Hesapları Hareketleri
- 3- Genel Kurul Kararı

C.I.B
1969

F1

SONUÇ HESAPLARI

İşletme Kârı..... (genel işletme hesabından)		2.271.678 H7	
Gegen dönemden devreden kâr ve zarar hesabı bakiyesi.....		222.418	
Çeşitli kâr ve zarar hesabı bakiyesi		7.747	
Sabit kıymetlerin devrinden doğan değer fazlası.....	3.082 B3		
Sabit kıymetlerin devrinden doğan değer noksanı.....	8.665 B3	5.683	
Aksiyon ve Obligasyon (yatırım senet- leri) gelirleri:			
İştirakler	541.000 A4		
Yatırımlar	243.275 A5 b	784.275	
İşletme hesabına dahil olmayan amor- tismanlar			
İlk kuruluş masrafları	181.823 A1		
Obligasyon geri alınma primi	27.000 A1	208.823,-	
Şüpheli alacaklar için karşılık:			
Kâr ve zarar hesabına mahsup edilen gürük alacaklar	334.601 D2 a		
Dönem içinde tahsilât	121.121 D2 a		
Dönem içinde ayrılan karşılıklar	131.622 D2 b	324.100	2.950.976
			Bilanço

KAPİTAL HESAPLARININ HAREKETLERİ

	1968		1969
Kapital	40.000.000	değişmemiştir	Bilanço 40.000.000
Kanunî ihtiyatlar	3.850.000	150.000	4.000.000
Yeniden değerlendirme ihtiyatı	6.188.410	değişmemiştir	6.188.410
İhtiyarî ihtiyatlar	3.225.000	500.000	3.725.000
Devreden kâr bakiyesi	260.106	3.084.714 3.150.000	194.820
Ödenecek kâr payları		2.500.000	
	53.523.516	3.084.714	54.108.230

1968 döneminin kâr dağıtımı genel kurul kararına göre yapılmıştır. Ayrıntılarına için F3 fôyüne bakılması.

C.I.B
1969

F3

GENEL KURUL KARARININ ÖZETİ
26.5.1969

26 Mayıs 1969 tarihinde toplanan genel kurul, kurumlara vergisi çıktıktan sonra 3.084.714,- lira olan 1968 dönemi net kârının dağıtımını aşağıdaki şekilde yapmıştır.			
1.1.1969 tarihinde devreden kâr bakiyesi.....		260.106	
1968 kâr		3.084.714	3.344.820
Kanuni ihtiyat		150.000	
İhtiyarî ihtiyatlar		500.000	
Kâr Payları		2.500.000	3.150.000
Devreden Kâr Bakiyesi.....			194.820

BIBLIYOGRAFIYA

- ARKAN, Osman Fikret Muhasebede Revizyon ve
Kontrol (Auditing) İstan-
bul İktisadi ve Ticari
İlimler Akademisi Talebe
Nesriyat ve Yardım Bürosu
Yayınları No: 45, İstanbul,
1969
- BAUDE Jules Traité Intégral de Contrôle
et d'Expertise Comptables, F.C.
Commerciales et Financières,
Bruxelles, 1958
- BEKTORE Sabri Ticaret İşletmelerinde Ver-
gi Bilançosu, Bagnur Mat-
baası, Ankara, 1969
- BELLAICHE (R) Le Contrôle des Comptes,
Collection La vie de
l'entreprise, Dunod, Paris,
1969,
- BLOMELS Charles, La marche à suivre lors
des vérifications de Comp-
tabilité, Mémoire, Diplôme
final d'Expert Comptable
Septembre 1960,
- BIGG (W.W.) Spicer and Pegler's, Practi-
cal Auditing, H.F.L. Publi-
shers, Ltd., 12^{ème} édition,
Londres, 1958

- BOITTE Alfred La Méthode de Confirmation
des Comptes Courants Cli-
ents, Journal de la Comp-
tabilité, "U.N.P.C.,
C.N.E.C.B 19^e année, N.
10, 1^{er} Octobre 1957,
- BOITTE Alfred Statistique et Révision,
Journal de la Comptabilité,
"U.N.P.C., C.N.E.C.B., 20
ieme Année, 1^{er} Octobre 1958,
- CASTAGNAT Paul La Vérification des Bilans
aux Etats Unis, Memoire,
Diplôme Finol d'Expert
Comptable, Mars, 1959
- CEYHAN Burhan Vergi Muhasebesi Yönünden
Değerleme, İzmir, 1968,
- CEMALCILAR İlhan İşletme Bütçeleri, Sulhi
garan Matbaası Koll. Şti.
İstanbul, 1965
- CEMALCILAR Özgül Fonların kaynakları ve Uy-
gulanmaları tablosu ile
Para akışı Analizleri,
Eskişehir İktisadî ve Ticarî
İlimler Akademisi Yayını
No: 66/33

- COCHRAN E (G) The Auditor's Report, Its
Evolution in the U.S.A.,
The Institute of Chartered
Accountant in England and
Wales, Summer Course, Sept-
embre, 1950
- COMPTE-RENDU E.C.A. European Congress
of Accountants, Edinbourg
10-13 Septembre, 1963
- CONSEIL NATIONAL DE LA
COMPTABILITE 62-470 ve 13 Nisan 1962
tarihli dekre'nin 12. mad-
desi ile ilgili Raporlar
(1., 2., 3. Rapor)
- COOPER BROTHERS CO.
AND COOPERS LYBRAND Auditing Bürosu, Paris
- COUHANT Jean-Claude Le Contrôle Interne et son
Influence sur le programme
de la Révision Comptable-
le Service du Contrôle
Interne, Mémoire, Diplôme
final d'Expert-Comptable,
Mai 1965,

- DENOIX Bernard Etude Critique de Divers
Modeles de Feuilles de
Travail Utilisées dans
les Missions de Révision et
de Contrôle des Comptes,
Mémoire, Diplôme Final
d'Expert Comptable, Avril,
1952
- DEROY Guy Des méthodes d'exécution
de la Révision Comptable,
Mémoire Diplôme final
d'Expert Comptable, Mars
1963,
- DESCHAMPS (H). Des Vérifications et Des
expertises en Comptabilité,
Sixième Editions, Librairie
Catholique Emmanuel Vittée,
Paris, 1931
- DIETERLEN Paulette Contrôle Comptable et Métho-
des Statistiques, Mémoire,
Diplôme final d'Expert Comp-
table, Octobre 1962, passim
- DJIAN Yves Le Contrôle de la Direction
des Sociétés Anonymes dans
les Pays du Marché Commun,
Sirey, Paris, 1965

- DUPUIS Michel Le Contrôle, ^{Comptable} Entreprise
Moderne d'Édition, Paris,
1967
- ESER İ. Nevzat (İ) İşletme İlminin Genel Ku-
ralları Cilt II, Adana
İktisadi ve Ticari İlimler
Akademisi Negriyatı No: 12
- ESER İ. Nevzat ve
ÖZEL Salih Muhasebe Hesap Plânları
Esasları ve tekniği, Mars
Matbaası, Ankara, 1962
- PAIN Bertrand et
FAURE Victor La Révision Comptable,
Payot, Paris, 1948
- PAYOL Henry Administration Industrielle
et Générale, Dunod, Paris
- PLURY (H) Çev. KESKİNOĞLU Suat, Muha-
sebe ve Bilânço Kontrolü,
1951
- FURSTENBERGER (J) ve
MOREAU (J) Un Mémento de Contrôle,
Pourquoi? Economie et
Comptabilité, Institut
Français des Experts Comp-
tables, Société des Experts
Comptables Français, Haziran
1968, Sayı: 82- S. 4761-
4805

- GAYNOR (E.W.) Le Contrôle Comptable:
Application des Techniques de l'Echantillonnage,
(Fr. Çev. VINCHON Y.),
Orga, La Comptabilité,
Paris, 1958, Octobre
S. 335-336, Novembre
371-376, Décembre 413-416
- GUÉRARD (C) Les dossiers de l'Expert
Comptable et de la Certification des bilans, mémoire,
Diplôme final d'Expert Comptable, Mai 1961
- HIÇŞAŞMAZ Mazhar Revizyon ve Murakabe Ders
Notları, Ankara İktisadi
ve Ticari İlimler Akademisi,
Büroteks, Ankara, 1969
- HUSSON Paul Le langage Comptable, Guide
et Formulaire Utiles à
l'Expertise Comptable Précédés de Quelques Commentaires,
Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
Paris, 1956
- İMREGÜN Oğuz Kara Ticareti Hukuku Ders-
leri, Kutulmuş Matbaası,
İstanbul, 1969

-vii-

İNGİLİZCE-TÜRKÇE

İDARİ İLİMLER

- LÜGATÇESİ Orta Doğu Teknik Üniver-
sitesi, İdari İlimler
Fakültesi, Yayın No: 3,
Güzel İstanbul Matbaası,
Ankara, 1964,
- INTERNAL AUDIT The Institute of Chartered
Accountants in Eng-
land and Wales, Aışt, 1953
- INTERNAL CONTROL Special Report by the Co-
mittee of Auditing Proce-
dure, American Institute
of Accountants New York,
1949
- ISAAC Alfred İşletmelerde Revizyon ve
Kontrol, Üniversite Kita-
bevi, İstanbul, 1944
- JACKSON Hugh (J.) Audit Working Papers, Their
Preparation and Content,
New York, 1923
- JENNY Ernest-NIEDERMEYER G ... Les Fraudes en Comptabi-
lité, traduit par Joseph
REISER- Nouveau Tirage,
Dunod, Paris, 1960

- 000 -

JONIO (F)/LELEU (R)/

PLAINDOUX (G) Guide pour la Pratique
du Contrôle de Gestion,
Nouveau tirage, Dunod,
Paris, 1968

JOUAN Michel Application de la Méthode
des Sondages au Contrôle
des Entreprises, Mémoire,
Diplôme Final d'Expert Comp-
table, Octobre, 1961

JOUAN Michel Application de la Méthode
des Sondages au Contrôle
de l'Inventaire, Revue
Française de Comptabilité
Paris Juin, 1964

KESKİNOĞLU Suat Endüstride Hesap İşleri
Bilgisine Giriş, İstanbul,
1959

KESKİNOĞLU Suat Genel İşletme Ekonomisi
Dersleri, Cilt II, İkinci
bası, Hilâl Matbaacılık
Koll. Şti., İstanbul, 1967

LA PERSONNALITÉ DU REVISEUR ... Rapport Présenté par la sec-
tion de Paris, L'Expert
Comptable de Demain, Numéro
7-8, Année 1967,

LA PROFESSION DE REVISEUR

D'ENTREPRISES Institut des Reviseurs
d'Entreprises, Bruxelles

LA REVISION THEORIE ET
PRATIQUE DU CONTROLE DES

COMPTES Etude Présentée a l'Occa-
sion du xx e Congrès Natio-
nal, Deuxième édition,
Conseil Supérieur de l'Ordre
des experts Comptables et
des Comptables Agréés,
Paris, 1965

LAUNET Henri La Révision Comptable,
Introduction à l'analyse
des Entreprises, Mémoire,
Diplôme final d'Expert Comp-
table, Novembre, 1961

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

DANS LES SOCIETES FRANÇAISES... Ordre des Experts Comptab-
les et Comptables Agréés,
Paris, 1962

LE COMMISSARIAT AUX APPORTS

ET AUX AVANTAGES PARTICULIERS... Durassié, Paris, 1962

LE CONTROLE DES ENTREPRISES

ET LA CERTIFICATION DES BILANS. Ordre des Experts Comptables
et des Comptables Agréés,
Conseil Supérieur, Durassié,
Paris, 1957

LE CONTROL DU BILAN ET DU
COMPTE DE PROFITS ET PERTES..... Dans les entreprises belges
2^{ieme} édition Editions
du College National des
experts comptables de
Belgique, A.S.B.L,

LES DILIGENCES NORMALES
EN MATIERE DE TRAVAIL
COMPTABLE Conseil Supérieur de l'
Ordre des Experts Comp-
tables et des Comptab-
les Agréés, Paris, 1968,

LES RATIOS OUTISS DE
GESTION Les Editions d'Organisa-
tion, Paris, 1967

LEXIQUE U.E.C. LEXICON Union Européenne des Ex-
perts Comptables, Economi-
ques et Financiers (U.E.C)
Verlagsbuchhandlung des
Instituts der Wirtschafts-
prüfer GmbH Düsseldorf, 1961

L'EXPERT COMPTABLE
FONCTIONS ET MISSIONS 2 ieme édition, Collège
National Des Experts Comp-
tables de Belgique,
A.S.B.L. 1964

- LOUNI Kullervo İdari Muhasebe ve Kontrol:
Seçilmiş Bahisler, İTİA-
MSU, Karınca Matbaacılık
ve Ticaret Kollektif Şir-
keti, İzmir, 1966
- MANUEL DE REVISION COMPTAB-
LE Rédigé par la Commission
de Révision Comptable de
l'U.E.C., Dunod, Paris,
1965,
- MAS Antoine Introduction a la révision
des Entreprises, Dunod,
Paris, 1959,
- METHODES COMPTABLES UNIFORMES
PAR PROFESSIONS
(GUIDES PROFESSIONNELS) XVI e Congrès National
des Conseils de l'Ordre
des Experts Comptables et
des Comptables Agréés, Saint
Malo 8-9 Septembre 1961
- MONTGOMERY (R.H)
LENNART (N.J)
JENNINGS (A.R) Montgomery's Auditing,
New-York, The Ronald
Presse Company, 1949

MUHASEBE UZMANLIĞI KANUN

TASARISI VE GEREKÇESİ..... Türkiye Muhasebe Uzmanları
Derneği, Halk Matbaası,
İstanbul, 1970

NOWAK (J) Statistique des Données
Comptables et Recherche
des Fraudes, Mémoire,
Diplôme final d'Expert
Comptable, Avril 1963,

OLUÇ Mehmet İşletme Organizasyonu ve
Yönetimi, Birinci Cilt,
Sermet Matbaası, Şemsi
Arkadağ, İstanbul, 1963,

ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES

ET DES COMPTABLES AGREES ET

LA CERTIFICATION DES BILANS... Revue Française de Comp-
tabilité, Avril, 1960, Pa-
ris,

ÖCAL Fikret Maliyet Muhasebesi Temel
Bilgiler, Fatih Matbaası,
İstanbul, 1969,

ÖZAL Üçcan İşletmelerin Muhasebe He-
saplarında Kontrol ve Re-
vizyon Tekniği, Ticaret
Matbaası T.A.Ş. İzmir, 1964

- ÖZGÜR Feridun Muhasebe Prensipleri,
Sermet Matbaası Sermet
Arkadaş, İstanbul, 1967,
- PELOUBET Maurice (E) Audit Working Papers, Mc
Graw-Hill Publishing Co.
Inc., New York, 1949
- PENENT Jean-Marie La Révision: Théorie et
Pratique du Contrôle des
Comptes, Extré de la Gaze-
tte de la Région du Nord
1^{er} Juin 10 Septembre
1966, (12 fascicules)
6-7 Juillet 1966,
- PLAN COMPTABLE GENERALE Imprimerie Nationale, 1965
- PRATIQUE DE LA VERIFICATION ET
DU CONTROLE COMPTABLES Cours Professé à l'Ecole
Supérieure d'Organisation
Professi-onnelle, Centre
d'Information Interpro-
fessionnel, 1962,
- REISSER Joseph L'Organisation du Contrôle
et la Technique des Véri-
fication Comptables, Nouve-
au tirage, Dunod, Paris,
1927

- ROUSSEAU Georges Manuel de l'expertise,
Dallog Paris, 1956
- RUET Jacques Contrôle et Méthodes de
Contrôle en Angleterre et
aux Etats Unis, Mémoire,
Diplôme Final d'Expert
Comptable, Septembre, 1953
- SALATO (G) ve GHEZ (A) Traité de Contrôle des
Comptabilités, Deuxième
Edition, Edité par la
Société d'Editions Eco-
nomiques et Financieres,
1960,
- SERBEST MALİ MÜÇAVİRLİK
- KARAR TASARISI 21.3.1966 tarihinde Millet
Meclisine arz edilen, Millet
Meclisi Geçici komisyonunca
görüşülüp değiştirilen
(Esas No 1/166, Karar No.
2) tasarısı
- SERTOĞLU Sabahattin Ticaret Muhasebesi, Güven
Matbaası, Ankara, 1961
- SİHAY Jale Ticari Bilgiler ve Muhasebe,
Güven Matbaası, Ankara,
1960
- SNOZZI Ermenegildo (G) La Vérification du Bilan,
2 ième Edition, Dunod,
Paris, 1964

- SPREUTELS Marcel Théorie et Pratique
du Rapport, Les Editions
Comptables, Commerciales
et Financieres, Bruxelles,
1951
- STAPLES Frédéric Standardized Audit Wor-
king Papers
- STETTLER (F) Howard Auditing Principles,
second edition, Englewood
Cliffs, N.J., 1957
- TARNAN Tayfur Muhasebe-Revizyon Ders-
leri, IV. Sınıf, Özel
Galatasaray Yüksek İk-
tisat ve Ticaret Okulu,
1966-67, İstanbul,
- TOSUN Kemal İşletme Sevk ve İdaresinde
Kontrol ve Revizyon, Bi-
rinci cilt Umumi esaslar,
Baha Matbaası, İstanbul,
1959,
- TUBIANA (G) Le Travail de Révision
des Différents Postes du
Bilan, Technique et Pré-
sentation, Mémoire, Dip-
lôme Final d'Expert Comp-
table, Avril, 1952

- TUILLET (G) Les fraudes Comptables,
Collection la vie de
l'entreprise, Dunod,
Paris, 1969
- TUNCATAY Kemal Muhasebe Prensipleri ve
Tatbikatı, Birinci Ki-
tap Ticaret Muhasebesi,
Üçüncü Basılı, Sermet
Arkadağ-Sermet Matbaası
İstanbul, 1967
- TYTGAT (L) Jacques Technique du Contrôle
Comptable et Missions
de L'Expert Comptable,
Brepols, Bruxelles-
Turnhout, 1959
- UNALAN Sedat (E) Genel Muhasebe II Envan-
ter ve Bilanço, Özbağkent
Matbaası, Ankara, 1968
- VAES (G) Michel Le Contrôle Interne dans
l'entreprise, Collins
Charleroi, Dunod, Paris,
1964
- VERGİ USUL KANUNU
- V.U.K. (İzahlı ve İctihatlı) .. T.C. Vergi Kanunları
Kulliyatı Cilt., Yarı
Açık Cezaevi Matbaası,
Ankara, 1966

- WALRAVENS (L) Technique du Contrôle des
Comptabilités, Deuxième édi-
tion, Editions de la So-
ciété Royale Chambre Bel-
ge des Comptables, Brux-
elles (A.S.B.L) 1969
- YAZICI Mehmet Türk İşletmelerinin Tek
Düzen Hesap Çerçevesi,
Sermat Matbaası, Şemsi
Arkadağ, İstanbul,
İstanbul, 1965
- YÜCESOY Cevat Envanter ve Bilânço, Dür-
düncü Baskı, Çağlayan
Kitabevi 1966 İstanbul
- YÜCESOY Cevat Muhasebede Hesap Planları,
Orhan Mete ve Ort. Koll.
Şti. Matbaası, İstanbul,
1963
- YÜCESOY Cevat Muhasebe ve Defter Sistem-
leri-Muhasebede Makineleg-
me, ECE Offset Bakımevi,
1963, İstanbul
- ZUBER Jacques L'Organisation et l'Elabora-
tion du Dossier d'un Contrô-
le Comptable Approfondi,
Mémoire Diplôme final d'Ex-
pert Comptable, Mars, 1964