

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARI: TEKSTİL  
SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ

İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
Ercan TOKMAR

Tez Danışmanı  
Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ

İSTANBUL – 2019

## TEZ TANITIM FORMU

- ADI SOYADI** : Ercan TOKMAR
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları: Tekstil Sektörü Örneği
- ENSTİTÜ** : Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 25.05.2019
- SAYFA SAYISI** : 96
- TEZ DANIŞMANI** : Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ
- DİZİN TERİMLERİ** : Denetim, Denetim Türleri, Bağımsız Denetim, Denetim Standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Denetim Süreci ve Planlama, Denetim Planlanması, Denetimin Yürütülmesi, Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler.
- TÜRKÇE ÖZET** : Türkiye’de tekstil sektöründe bağımsız denetim ve uygulama örneği konusunda hazırlanmış bir çalışmadır.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne  
2. YÖK Ulusal Tez Merkezine

T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMALARI: TEKSTİL  
SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ**

İŞLETME ANABİLİM DALI  
İŞLETME BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan  
Ercan TOKMAR

Tez Danışmanı  
Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ

İSTANBUL – 2019

## BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ercan TOKMAR

.../.../2019



T.C.  
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Ercan TOKMAR'ın “Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamaları: Tekstil Sektörü Örneği” adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı İşletme Bilim Dalı YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

\_\_\_\_\_  
Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ  
(Danışman)

Üye

\_\_\_\_\_  
Dr. Öğr. Üyesi Kemal ERKİŞİ

Üye

\_\_\_\_\_  
Dr. Öğr. Üyesi Atila HAZAR

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

.... / .... / 2019

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ  
Enstitü Müdürü

## ÖZET

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi ülkede yaşayan insanların oluşturduğu ekonomik ve sosyal organizasyon ve birlikteliklerle doğrudan ilişkilidir. Bu tür organizasyonlara sahip olmak ise idari, teknik ve hukuksal bir altyapı gerektirir. Eğer ülkede bu altyapılar sağlıklı bir şekilde kurulmaz ise ülke kaynaklarının hangi işlerde ve nasıl kullanıldığı konusunda veriler elde edilemez. Ekonomik büyümenin sağlanması sağlıklı bir muhasebe sistemi ve bu verilerin etkili denetimi ile mümkündür. Bunun içindir ki dış denetim işletmelerin ürettikleri muhasebe verilerinin doğru ve tutarlı olmasını sağlayan bir süreçtir.

Uluslararası muhasebe standartlarına göre elde edilen verilerin denetlenmesi önemlidir. Denetlemeden geçmemiş bir finansal tablonun kullanıcılar için güvenilirliği tartışmalıdır. Hızlı gelişen sanayi ve bunun yanında gelişen ekonomik veriler ve tablolar gün geçtikçe daha da karmaşık hale gelmiş ve kullanıcıların işletmelerin sunduğu bilgileri tartışılır hale getirmiştir.

Bu çalışmada; denetim kavramı, bağımsız denetçi, bağımsız denetim, denetçinin özellikleri, denetimin faydaları, denetimin konusuna ve amacına göre sınıflandırılması, mali tabloların denetimi (finansal denetim), uygunluk denetimi (usul denetimi), faaliyet denetimi, özel amaçlı denetim, yapılış zamanına göre denetim türleri ve denetçinin statüsüne göre denetim türleri, iç denetim, kamu denetimi, özel sektöre yönelik denetim, kamu işletmelerine yönelik denetim, Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki denetim ve bağımsız denetim, Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu konularına yer verilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Denetim, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Denetim Süreci ve Planlama, Denetimin Yürütülmesi

## SUMMARY

The development level of a country is directly related to the economic and social organizations and associations for medby the people living there. These types of organizations require administrative, technical, and legal infrastructure. If these are not able to be established in a country, it is difficult to determine how the country's resources are being used and in which sector. Economic growth is only possible through an efficientac counting system with a strong auditing component. Auditing is a vital process that ensures the integrity of theac counting system.

The auditing of financial statements is extremely important. Un audited financial statements can not provide reliable information. Fast growing industry and economic data get more complicated everyday, and there ports that companies generate become more complex.

This study aimsto explain the audit concept, audit process, and the role of the independent auditor. It explains the characteristics of auditors and benefits of auditing, limiting compared to control over and objectives of the audit of the financial statements (financial audit), compliance audits (process control), annual inspection, special purpose audit, audit types according to construction time and control types according to the status of auditors, internal audit, government audit, the audit for the private sector, audits of public enterprises, under the Turkish Commercial Code audit and external audit, the State Audit Board, the Audit Office and prime Ministry Inspection Board.

**Keywords:** Audit, Auditing Standards and Generally Accepted Auditing, Standards and Audit Process Planning, Performance of Audit,

# İÇİNDEKİLER

## SAYFA

ÖZET .....	I
SUMMARY .....	II
İÇİNDEKİLER.....	III
KISALTMALAR LİSTESİ .....	VIII
TABLolar LİSTESİ .....	IX
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	X
ÖNSÖZ .....	XI
GİRİŞ .....	1
<b>BİRİNCİ BÖLÜM: KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....</b>	<b>3</b>
1.1. DENETİMİN TANIMI .....	3
1.2. DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	3
1.3. DENETİMİN FAYDALARI .....	5
1.3.1. İşletmeye Sağladığı Faydalar .....	6
1.3.2. Piyasaya Sağladığı Faydalar .....	7
1.3.3. Devlete Sağladığı Faydalar .....	7
1.4. DENETİM TÜRLERİ .....	8
1.4.1. Amacına Göre Denetim Türleri.....	9
1.4.1.1. Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim).....	9
1.4.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi) .....	10
1.4.1.3. Faaliyet Denetimi.....	10
1.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	11
1.4.2.1. İç Denetim .....	11
1.4.2.2. Kamu Denetimi.....	12
1.4.2.3. Bağımsız Denetim .....	13
1.5. KAMU İŞLETMELERİNE YÖNELİK DENETİM YAPAN KURULUŞLAR VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM MEVZUATI .....	14
1.5.1. Devlet Denetleme Kurulu ve Denetimi.....	14
1.5.2. Sayıştay ve Denetimi .....	15
1.5.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri .....	17
1.5.4. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri .....	18
1.5.5. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Düzenlemeleri .....	19
1.5.6. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Düzenlemeleri .....	20



<b>İKİNCİ BÖLÜM: DENETİM STANDARTLARI</b> .....	<b>22</b>
2.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	22
2.1.1. Genel Standartlar.....	22
2.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı .....	23
2.1.1.2. Bağımsız Davranma Standardı .....	24
2.1.1.3. Mesleki Özen Standardı .....	25
2.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	25
2.1.2.1. Planlama ve Gözetim .....	26
2.1.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi .....	27
2.1.2.3. Kanıt Toplama .....	28
2.1.3. Raporlama Standartları .....	29
2.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk .....	29
2.1.3.2. Devamlılık.....	29
2.1.3.3. Açıklamanın Yeterliliği .....	30
2.1.3.4. Denetçi Görüşünün Beyanı .....	30
2.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI .....	30
2.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklarla İlgili Standartlar .....	31
2.2.1.1. UDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması .....	31
2.2.1.2. UDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	31
2.2.1.3. UDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi.....	31
2.2.2. Risk Değerlendirme ve Belirlenen Risk Karşısında Denetçilere Uygulanacak Prosedürler ve Teknikler ile İlgili Standartlar .....	32
2.2.2.1. UDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması .....	32
2.2.2.2. UDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi.....	32
2.2.2.3. UDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik.....	32
2.2.2.4. UDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler .....	33
2.2.2.5. UDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar .....	33
2.2.2.6. UDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi .....	33
2.2.3. Denetim Kanıtları ile İlgili Standartlar .....	33
2.2.3.1. UDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları .....	33

2.2.3.2. UDS 501 Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar .....	34
2.2.3.3. UDS 505 Dış Teyitler .....	34
2.2.3.4. UDS 510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri .....	34
2.2.3.5. UDS 520 Analitik Prosedürler .....	35
2.2.3.6. UDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme .....	35
2.2.3.7. UDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi .....	35
2.2.3.8. UDS 550 İlişkili Taraflar .....	35
2.2.3.9. UDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar .....	36
2.2.3.10. UDS 570 İşletmenin Sürekliliği .....	36
2.2.3.11. UDS 580 Yazılı Açıklamalar .....	36
2.2.4. Diğer Çalışmalardan Faydalanma ile İlgili Standartlar .....	37
2.2.4.1. UDS 600 Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil) .....	37
2.2.4.2. UDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması .....	37
2.2.4.3. UDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması .....	37
2.2.5. Denetim Sonuçları ve Raporları ile İlgili Standartlar .....	38
2.2.5.1. UDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama .....	38
2.2.5.2. UDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi .....	38
2.2.5.3. UDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları .....	38
2.2.5.4. UDS 710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar .....	38
2.2.5.5. UDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları .....	39
2.2.6. Uzmanlık Gerektiren Alanlar ile İlgili Standartlar .....	39
2.2.6.1. UDS 800 Özel Hususlar- Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi .....	39
2.2.6.2. UDS 805 Özel Hususlar- Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi .....	39
2.2.6.3. UDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler .....	39

<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİMİN AŞAMALARI .....</b>	<b>40</b>
3.1. DENETİM SÜRECİ .....	40
3.1.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü .....	41
3.1.1.1. Müşteri İşletmenin Tanınması .....	41
3.1.1.2. Önceki Denetçi ile Görüşme.....	42
3.1.1.3. Müşteri ile Sözleşme Yapılması .....	43
3.1.2. Denetlenecek Firmanın Tanınması İçin Yapılan Denetim Planlaması .....	45
3.1.2.1. İşletme ile İlgili Temel Bilgileri Toplama .....	45
3.1.2.1.1. Genel Bilgiler .....	46
3.1.2.1.2. İç Organizasyon ve Yöneticilere İlişkin Bilgiler .....	46
3.1.2.1.3. İşletmenin İktisadi Faaliyetlerine İlişkin Bilgiler .....	46
3.1.2.1.4. Analitik İnceleme .....	46
3.1.2.2. Denetim Çalışmalarını Bölümlendirme.....	47
3.1.2.3. Önemlilik Düzeyini Belirleme.....	47
3.1.2.4. Denetim Risk Düzeyini Belirleme .....	48
3.1.2.4.1. Yapısal (Doğal) Risk.....	49
3.1.2.4.2. Kontrol Riski .....	50
3.1.2.4.3. Bulgu (Ortaya Çıkarmama) Riski.....	50
3.1.2.5. Denetim Amaçlarını Oluşturma .....	50
3.1.2.6. Denetim Programı ve Zamanlama .....	51
3.2. DENETİMİN TAMAMLANMASI .....	53
3.2.1. Şarta Bağlı Borçların İncelenmesi .....	53
3.2.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi.....	54
3.2.3. Müşteri İşletme Yönetiminden Beyan Mektubu Almak .....	54
3.2.4. Sonuçların Değerlendirilmesi.....	55
3.2.4.1. Kanıtların Yeterliliğini Değerleme .....	55
3.2.4.2. Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Değerlenmesini Yapma .....	55
3.2.4.3. İşletmeden Hataların Düzeltmesini İsteme .....	56
3.2.4.4. Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi .....	56
3.3. DENETİM RAPORU .....	56
3.3.1. Olumlu Görüş Bildirme .....	57
3.3.2. Şartlı Görüş Bildirme.....	57
3.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme.....	58
3.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	58

<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: İSTANBUL İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI.....</b>	<b>59</b>
4.1. UYGULAMA KONUSU .....	59
4.2. UYGULAMANIN AMACI .....	59
4.3. UYGULAMANIN ÖNEMİ.....	59
4.4. UYGULAMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI .....	59
4.5. UYGULAMA YAPILAN İŞLETMENİN GENEL TANITIMI.....	60
4.6. UYGULAMANIN YÖNTEMİ VE DENETİMDE KULLANILAN TEKNİKLER .....	60
4.7. UYGULANMANIN AŞAMALARI .....	60
4.7.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi.....	60
4.7.2. Denetimin Planlanması.....	61
4.7.3. XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin İncelenen Finansal Tablolarının Sunumu .....	62
4.7.4. XYZ Tekstil İşletmeleri San. Ve Tic. A.Ş.'nin 31 Aralık 2015 Tarih İtibariyle Finansal Tablolarının Değerlendirilmesi .....	69
4.7.5. Bulgular.....	91
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>93</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>95</b>

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>A.G.E.</b>	: ADI GEÇEN ESER
<b>AICPA</b>	: AMERİKAN SERTİFİKALI SERBEST MUHASEBECİLER KURUMU
<b>I.A.A.S.B.</b>	: ULUSLARARASI DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARI KURULU
<b>I.A.P.C.</b>	: ULUSLARARASI DENETİM UYGULAMA KOMİTESİ
<b>I.F.A.C</b>	: ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU
<b>İ.İ.B.F.</b>	: İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
<b>KGK</b>	: KAMU GÖZETİM KURUMU
<b>S.</b>	: SAYFA
<b>S.S.K.</b>	: SOSYAL SİGORTALAR KURUMU
<b>SPK</b>	: SERMAYE PİYASASI KURULU
<b>SS.</b>	: SAYFALAR
<b>T.B.M.M.</b>	: TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ
<b>TTK.</b>	: TÜRK TİCARET KANUNU
<b>U.D.S.</b>	: ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI
<b>VB.</b>	: SAYFALAR
<b>VD.</b>	: VE DİĞERLERİ

## TABLULAR LİSTESİ

<b>TABLO</b>	<b>SAYFA</b>
<b>Tablo-1</b> Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	4
<b>Tablo-2</b> 31.12.2015 Tarihli Mali Durum Tablosu (Bilanço).....	62
<b>Tablo-3</b> Gelir Tablosu.....	65
<b>Tablo-4</b> Kâr veya Zarar Tablosu.....	66
<b>Tablo-5</b> Özkaynak Değişim Tabloları.....	67
<b>Tablo-6</b> Nakit Akım Tablosu .....	68
<b>Tablo-7</b> Personel Sayısı .....	69
<b>Tablo-8</b> Şirketin Ortaklık Yapısı.....	69
<b>Tablo-9</b> Nakit ve Nakit Benzerleri .....	70
<b>Tablo-10</b> Finansal Yatırımlar .....	71
<b>Tablo-11</b> Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar .....	72
<b>Tablo-12</b> Ticari Alacak ve Borçlar.....	73
<b>Tablo-13</b> Diğer Alacaklar ve Borçlar .....	74
<b>Tablo-14</b> Stoklar.....	74
<b>Tablo-15</b> Maddi Duran Varlıklar.....	75
<b>Tablo-16</b> Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	77
<b>Tablo-17</b> Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar ile Taahhütler .....	77
<b>Tablo-18</b> Dava ve İcra Bilgileri.....	78
<b>Tablo-19</b> Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Fayda Kapsamında Borçlar.....	78
<b>Tablo-20</b> Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler.....	79
<b>Tablo-21</b> Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar.....	79
<b>Tablo-22</b> Diğer Varlık ve Yükümlülükler .....	80
<b>Tablo-23</b> Ortaklık Yapısı.....	80
<b>Tablo-24</b> Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri .....	81
<b>Tablo-25</b> Satışlar ve Satışların Maliyeti .....	82
<b>Tablo-26</b> Üretim Maliyeti .....	82
<b>Tablo-27</b> Faaliyet Giderleri .....	83
<b>Tablo-28</b> Niteliklerine Göre Giderler .....	83
<b>Tablo-29</b> Toplam Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler .....	84
<b>Tablo-30</b> Finansman Gelirleri .....	85
<b>Tablo-31</b> Kar Dağıtım Tablosu .....	87
<b>Tablo-32</b> İlişkili Taraf Açıklamaları.....	88
<b>Tablo-33</b> Sermaye Risk Yönetimi .....	89

## ŞEKİLLER LİSTESİ

ŞEKİL

SAYFA

Şekil 1 Denetim Süreci Şeması .....41



## ÖNSÖZ

Yüksek Lisans eğitimim süresinde deneyim, destek, bilgisini esirgemeyen İstanbul Gelişim Üniversitesi hocalarıma ve tez danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Hülya YILMAZ' a şükranlarımı sunuyorum.

Ercan TOKMAR





## GİRİŞ

Ekonominin en önemli temel taşlarından birisini oluşturan işletmelerin mali tablolarının meydana getirilmesini ve açıklanmasını sağlayan muhasebe bilgi sisteminin en önemli parçası işletmenin mali tablolarıdır. Ülkelerin ekonomik alanda hızla gelişmeleri, rekabet gücünün artması ve teknolojik gelişmeler mali tablolarda sunulan bilgilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetim, işletmenin mali tablolarının önceden belirlenmiş standartlara göre incelenmesi ve gerekli kanıtların toplanarak verilerin mali tablo kullanıcılarına sunulmasını sağlayan bir süreçtir. Muhasebe kalemlerinde oluşabilecek riskleri azaltma konusunda kuşkusuz en önemli etkenlerden biri bağımsız denetimdir. Çağımızda en önemli hususlardan biride doğru ve güvenilir bilgidir. İşletmeler risklerini en aza indirmek, rekabet ortamında ayakta kalabilmek ve işletme risklerini en aza indirmek için bağımsız denetime ihtiyaç duyarlar. Bu bakımdan bağımsız denetim işletmeler açısından son derece önemlidir.

Çalışmanın amacı; bağımsız denetim ile ilgili kavramsal çerçeveleri tanımlamak, denetim türleri, denetim standartları ve Uluslararası Denetim Standartları ile kamu işletmelerine yönelik denetim yapan kuruluşlar ve sorumlulukları, bağımsız denetim konusunda denetçinin sorumluluklarını ve hizmetleri hakkında literatür oluşturmak; İstanbul ilinde faaliyet gösteren bir işletmenin 01 Ocak-31 Aralık 2015 tarihli bağımsız denetim raporunu analiz ederek öneriler geliştirmek ve aynı zamanda; 01 Ocak-31 Aralık 2015 tarihleri arasında faaliyet gösteren bir firmanın bağımsız denetim raporundaki önemli muhasebe politikaları, işletmenin mali tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Bağımsız Denetim Standartları kapsamında nasıl oluşturulduğunu ortaya koymaktır. Çalışma oluşturulurken yerli ve yabancı kaynaklardan bilgi toplamak amacı ile literatür çalışması yapılmıştır. Konu kapsamında örnek çalışmalar ve daha önce düzenlenen raporlar incelenmiştir. Konu ile ilgili kitap, makale, tezler, resmi kaynaklar incelenmiş ve bu bilgilerden faydalanılmıştır.

Tekstil sektöründeki hızlı gelişmeler ve Türkiye'deki maliyetlerin artması sonucu uzak doğu pazarının sektöre hâkim olmaya başlaması şirketlerin karar verme aşamasında ihtiyaç duydukları güvenilir bilgi kaynağına ihtiyacı bir kat daha arttırmıştır. Tekstil sektöründe pazar payının hızlı değişmesi en ufak mali tablo kalemlerinin bile önemli olması sonucunu doğurmuştur. Türk şirketlerinin uluslararası piyasada rekabet edebilmesi modern anlamda bağımsız denetime ayak uydurmalarını zorunlu kılmaktadır. Özellikle uluslararası faaliyet gösteren firmaların denetilebilir olması çıkar grupları açısından son derece önemlidir.

Bu alışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Birince bölümde denetim ile ilgili temel kavramlar, denetimin faydaları, denetim türleri ve kamu işletmelerine yönelik denetim yapan kuruşlara yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde denetim standartları ve Uluslararası denetim standartlarına değinilmiştir. nc bölümde ise denetim sürecinin safhaları anlatılmıştır. Son bölümde ise tekstim sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin bağımsız denetim raporu uygulamasına yer verilmiştir.



## **BİRİNCİ BÖLÜM**

### **KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

Bu bölümde denetimin tanımı ve denetim ile ilgili temel kavramların yanı sıra, denetimin bilgi kullanıcılarına sağladığı faydalar, denetim türleri ve Türkiye’de kamu işletmelerine yönelik denetim yapan kuruluşların yetki ve sorumlulukları hakkında genel bilgiler verilmiştir.

#### **1.1. DENETİMİN TANIMI**

Türk Dil Kurumu tarafından “denetleme”, “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>1</sup>

Denetim aynı zamanda toplum içerisinde yer alan örgütlerin veya bireysel işletmelerin, faaliyetlerine ilişkin hazırlanan raporlarının, önceden belirlenmiş değerlere uygunluğunun ve doğruluğunun saptanması için yeterli kanıtlar doğrultusunda, belirlenen tekniklerin uygulanarak, değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir raporla sunulmasıdır şeklinde tanımlanabilir.

#### **1.2. DENETİM İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR**

Bir toplumu oluşturan çeşitli örgütler vardır. Bu örgütlerin ekonomik, siyasal ya da kültürel amaçları olabilir. Sayılan bu örgütlerin yanı sıra bireysel işletmelerde toplumda önemli yer tutarlar. Tüm bu örgütlerin ve bireysel işletmelerin faaliyetleri, topluma karşı sorumlulukları aynı zamanda hakları vardır. Tüm bu işlemler hukuk düzenlemeleri ile belirlenmiştir.

Hukuk düzenlemeleri ile belirtilen kurallara, bu örgütlerin ve bireysel işletmelerin uyup, uymadığının belirlenmesi, aynı zamanda bu örgüt ve bireysel işletme yöneticilerinin devletle, diğer hak sahipleriyle ve üçüncü kişilerle arasındaki çıkar ilişkilerinin belli kayıt ve belge düzeni ile takibinin yapılması zorunlu hale gelmiştir. Bu kayıt ve belge düzeni ile birlikte, bu örgüt ve bireysel işletmelerinin faaliyetlerinin belirli dönemlerde raporlanması zorunluluğu getirilmiştir. Günümüzdeki denetim kavramı, sanayi devrimi süreciyle ortaya konulmuş ve bugüne kadar sürekli gelişim göstererek hukuki bir yapı altına alınmıştır.

“Denetim” kavramı hedeflenen amaçlar çerçevesinde farklı farklı tanımlanmıştır. Dünyadaki ekonomik gelişmelerle birlikte gelişen “Denetim” kavramları günümüzde modern anlayışlara göre farklı farklı yorumlansa da ortak nokta; örgütlerin veya bireysel işletmelerin ekonomik faaliyetleri, etkinlikleri ve toplumsal olayları ile ilgili çalışmalarının, önceden belirlenen hedef ve standartlar

---

<sup>1</sup> Türk Dil Kurumu, “Denetleme”, <http://www.tdk.gov.tr>, (Erişim tarihi: 15.01.2017)

doğrultusunda, uygunluk derecelerinin araştırılması, değerlendirilmesi ve raporlanması esasının tüm etkenlerden arınmış bağımsız kişi veya kuruluşlarca menfaat sahiplerinden oluşan ilgili taraflara sunulmasıdır şeklinde birleşmektedir. Tablo 1’de gösterildiği gibi dünyadaki ekonomik gelişmeler doğrultusunda muhasebe denetiminde meydana gelen ve bu anlamda da farklı muhasebe kavramlarının gelişmesine yol açan evreler verilmiştir.

**Tablo-1** Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi <sup>2</sup>

<b>Zaman Dilimi</b>	<b>Denetim Yaklaşımı</b>	<b>Denetimin Amacı</b>	<b>İlgili Taraflar</b>
Sanayi devrimi	%100' lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi ile 1900'lü yıllar arası	%100' lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900- 1930'lu yıllar arası	%100' lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler vd. Gruplar

Bu kapsamda denetim kavramına ilişkin belli başlı kavramsal tanımlamalara aşağıda yer verilmiştir.

Modern anlamda denetim kavramı, olasılık ve görelilik (probabilite ve relativite) esaslarıyla belirlenmiş hedef ve standartlar doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek olarak tanımlanabilecektir. Ekonomik amaçlarla kurulmuş bir organizasyon anlamında bakıldığında denetim; bir kuruluşun ekonomik faaliyetlerine ve sonuçlarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere (standart) uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, bu ekonomik faaliyetlere ve sonuçlara ilişkin bilgilerle ilgili verilerin tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve

<sup>2</sup> Ersin Güredin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi',14 Baskı, İstanbul, 2014, s.14.

sonucun organizasyon ile doğrudan veya dolaylı olarak ilişki içerisinde bulunan bilgi kullanıcılarına raporlanması şeklinde tanımlanabilir.<sup>3</sup>

Diğer bir tanım ise 'Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.'<sup>4</sup>

Yukarıda da açıklandığı üzere denetim kavramının anlaşılabilirliği için birçok faktörün ele alınmasını gerektirmektedir. Denetim kavramının tanımlanmasında ele alınan bu unsurlara aşağıda kısaca yer verilmiştir.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere denetimin konusu ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetlere ilişkin bilgi ve belgelerdir. Bu anlamda denetim muhasebe kayıtlarında, işletmenin mali tablolarında ve diğer belgelerde örneğin vergi beyannamelerinde yapılır. Diğer taraftan denetim önceden belirlenmiş kriterlere göre yapılır. Tabii ki bu kriterler denetimin yapıldığı amacına göre değişebilmektedir. Denetimin belirli amaçlara ulaşabilmesi için belirli kanıtların önceden tarafsızca toplanması gerekmektedir.

Burada en önemli unsur kanıtların tarafsızca toplanmasıdır. Tüm kanıtlar toplanıp incelendikten sonra açıklanacak bilgilerin elde edilmesinde ve raporlanmasında daha önce belirlenen kriterlere ne kadar uyulduğu kontrol edilmektedir. Bu işlemlerin bitmesine müteakip hazırlanan raporlardan faydalanacak olanlar karar alıcılardır. Yani ortaklar, ortak olmak isteyenler, yönetenler, kredi verenlerdir.

### 1.3. DENETİMİN FAYDALARI

İşletme ile ilgisi bulunan kişi ve kuruluşlar söz konusu işletme ile ilgili kararlar alabilmek için doğru ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bağımsız denetim işletme ve işletme ile ilgili bulunan tüm taraflar için önemli ve faydalıdır.<sup>5</sup> Günümüz ekonomisinde bu bilgilerin doğru ve güvenilir olmama riski vardır. Muhasebe sistemlerinin karışıklığı, işletmeyi yönetenlerin bilgisi ve hileye yönelik eğilimleri tarafların her zaman doğru bilgi almasına engel olabilir. Bu noktada bağımsız denetim işletme faaliyetlerini değerlendirir iken tarafsız ve objektif veriler ile

<sup>3</sup> Erdal Kenger, "Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu", Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Şubat-2001, s.4. Web: [http://www.ydk.gov.tr/eğitim\\_notları/denetim.htm#d1a](http://www.ydk.gov.tr/eğitim_notları/denetim.htm#d1a) (Erişim Tarihi: 10.03.2011).

<sup>4</sup> Celal Kepekçi, *Bağımsız Denetim*, Avcı Ofset Matbaacılık 5. Baskı, İstanbul, 2004, s.1.

<sup>5</sup> İlhan Alkılıç, Neden Bağımsız Denetim,' Web: <http://www.yenitkhakkında.org/Site/Neden-Bagimsiz-Denetim.aspx>, (Erişim Tarihi: 08.02.2017)

değerlendirmelerini yapar hem işletmeyi yönetenlere hem de alt birimlere gelecek ile planlamalar ve çalışmalar konusunda yardımcı olur.

Düzenlenen bağımsız denetim raporu sonucunda işletmenin zayıf ve güçlü yanları, işletmede var olan hile, kusur ve yolsuzluklar Uluslararası Muhasebe standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilip erken engel olma imkânı tanımaktadır. Bağımsız denetimin gerçekten bağımsız kişiler tarafından yapılması nedeni ile yönetimde aktif olarak rol almayan fakat işletme ortağı olan diğer ortakların hem işletme ve yönetim hakkında bilgi sahibi olmalarına hem de kasıtlı olarak yapılanabilecek hataları engelleme imkânı sağlamaktadır.

Bağımsız denetim sürecinde ilgili işletmenin kendi yapısı içinde oluşturmuş olduğu iç kontrol sisteminin etkinliği de incelenecek ve iç kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönleri test edilecektir. Denetçi inceleme sürecinin sonucunda kurumun eksik yönlerini belirleyecek ve mevzuata uygun olmayan işlemleri işletme yönetimine bildirecektir. Bu nedenle bağımsız denetim işletme dışından tarafsız bir gözle eksiklikleri belirleme ve düzeltme açısından yönetim ile çalışanlara doğru karar verme imkânı sağlayacaktır. Bununla birlikte işletmenin mali tablolarının bağımsız denetimler tarafından denetlenerek tasdik raporunun hazırlanması ve bunun kamuoyu bilgisine sunulması işletmenin borsada işlem gören hisse senetleri üzerinde de olumlu bir etki yaratacaktır.

Bağımsız denetim başta işletmenin kendisi olmak üzere finansal tabloları kullanan bütün birimlere çeşitli faydalar sağlar. Bu faydalar kısaca şu şekilde özetlenebilir:

### **1.3.1. İşletmeye Sağladığı Faydalar**

Bağımsız denetimin işletmeye saydığı faydalar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- İşletme kayıt ve belgelerine dayalı olarak düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.<sup>6</sup>
- İşletme faaliyetlerinin yasal düzenlemelere uygunluğunu araştırır, uygunsuzluk varsa düzeltir.<sup>7</sup>
- Yöneticilerin alacağı kararlar için bir rehberdir.

<sup>6</sup> Erol Çelen, "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi" **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:55, 2001 Haziran s:26

<sup>7</sup> Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, "Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1996, s.133

- Oluşturulan raporlar üzerinde gerekli analizleri yaparak işletmenin sermaye durumu hakkında bilgi sahibi olunur.
- İşletmede çalışanların hata ve hile yapma riskini azaltır.
- Kamu tarafından yapılacak denetimlerde doğru bir finansal tablo vergi ve ceza riskini en aza indirir.
- İşletmenin kendi oluşturduğu iç kontrol sisteminde etkinliği artırır.
- İşletme yönetiminde bulunan üst yöneticilerin astlarını denetleme imkânı getirir,
- Yönetim ve çalışanların etkin ve verimli çalışmaları konusunda yardımcı olur,
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ilgili vergi beyannamelerinin düzenlenmesi aşamasında riski azaltır,
- Doğru ve tarafsız bir bağımsız denetim raporu işletmeye kredi verenler açısından kredibilitelerini artırır.

### **1.3.2. Piyasaya Sağladığı Faydalar**

Bağımsız denetimin piyasaya saydığı faydalar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- Etkin bir sermaye piyasası için tüm önemli, bilgilerin doğru ve güvenilir şekilde raporlanması ve açıklanması gerekir.
- İşletmenin alınması ve satılması durumunda alıcı ve satıcıya sağlıklı bilgi verir.
- Kamu ile paylaşılmış bilgiler işletmeye yatırım yapacak kişi ve kurumlara sağlıklı bilgi verir.
- Müşteriler işletmenin karlılığı konusunda bilgi sahibi olurlar,
- İşletmelere finans desteği sağlayan kurumlar işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olması nedeni ile işletmeye daha fazla güven duyarlar,
- İşletmenin devir, birleşme işlemlerinde hem devir alan hem de devir eden işletmeler açısından bağımsız denetim raporu önemli bir veridir.
- Mali tabloları denetimden geçmiş bir firma yatırım yapmak isteyen diğer yatırımcılar için önemli bir referanstır.

### **1.3.3. Devlete Sağladığı Faydalar**

Bağımsız denetimin devlete saydığı faydalar aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır.

- Vergi gelirleri açısından son derece önemlidir. İşletme sahiplerinin hata ve hile yapma riskini azaltır.

- Önceden belirlenen standartlara uygun bir finansal tablo vergi denetiminde zaman kaybını önleyerek etkin bir vergi denetiminin anahtarını oluşturur.
- Kamuya ait kuruluşlarında denetlenmesi bu kuruluşlardaki yolsuzlukların önlenmesi açısından önemlidir,
- Bağımsız denetim ülkeye bilgi üretimi ve planlama açısından yararlar sağlayacaktır. Şöyle ki, sağlıklı verilere dayanılarak yapılan planlama, kamu gelir ve harcamalarında devletin teşvik, kredi politikalarında ve genel ekonomik politikalarda gerçekçi, etkili ve verimli olunmasına temel oluşturacaktır.<sup>8</sup>
- Kamu menfaatine faaliyette bulunan kurumların mali tablolarının denetlenmesi bu kurumların denetiminde daha az zaman harcanmasına neden olur,
- Doğru ve usulüne uygun bir bağımsız denetim vergi müfettişleri tarafından düzenlenecek inceleme raporların daha hızlı ve güvenilir olması açısından kaynak oluşturabilir. Aynı zamanda vergi müfettişlerinin denetim yapılmamış diğer firmalara daha fazla zaman ayırarak vergi kaybının önlenmesine yardımcı olur.
- İlgili işletmenin standartlara uygun bir muhasebe sistemini kurması ve buna bağlı olarak mali tablolarını düzenlemesi vergide adalet ilkesinin sağlanmasına katkıda bulunur.

#### 1.4. DENETİM TÜRLERİ

Denetim türleri sınıflandırılırken hemen her kaynakta farklılıklar olmakla birlikte genel anlamda bir uzlaşma sağlandığını görmekteyiz. Günümüzde denetim sınıflandırılırken kamu ve özel kesim denetimi iç içe geçmiş ve daha karmaşık hale gelmiştir. Artık hem kamu hem de özel sektör karşılıklı olarak birbirlerinin yaptıkları denetimden faydalanmaktadır.<sup>9</sup>

Denetim türleri genel olarak, denetimin amacına göre ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere iki grupta sınıflandırılmaktadır.

- Amacına Göre Denetim Türleri:
  1. Mali Tabloları Denetimi (Finansal Denetim),

<sup>8</sup> Adnan Sönmez, Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2008, s.12 (**Yayımlanmış Doktora Tezi**)

<sup>9</sup> Necdet Sağlam ve Mehmet Yolcu, **Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2014, s.63



2. Uygunluk Denetimi,
3. Faaliyet Denetimi.

- Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri:
  1. İç Denetim,
  2. Kamu Denetimi,
  3. Bağımsız Denetim.

#### 1.4.1. Amacına Göre Denetim Türleri

Denetim faaliyetiyle ulaşılmak istenen amaca göre denetim türleri;

- Mali tabloların denetimi (finansal denetim)
- Uygunluk denetimi (usul denetimi)
- Faaliyet denetimi, olarak sınıflandırılabilir.

##### 1.4.1.1. Mali Tabloların Denetimi (Finansal Denetim)

Geleneksel anlamda ilk akla gelen denetim şekli olan işletmenin mali tablolarının denetlenmesi işlemi, işletmenin temel ve yardımcı mali tablolarının yani bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu vs. önceden belirlenmiş muhasebe standartlarına ve vergi mevzuatına uyulup uyulmadığının denetimidir. Bu tür denetim türü kamu denetçileri ve bağımsız denetçiler tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetçiler mali tablolardaki hataları tek tek incelemeyiz, mali tabloları bir bütün olarak değerlendirir ve tek bir görüşle bildirirler.<sup>10</sup> Denetimin konusu ise işletmenin ortakları ve mali tablolarla ilgisi olan kamu kuruluşlarıdır. (Ör. Vergi Dairesi), Bu tür denetim türünde tüm mali tablolar sistemli bir şekilde incelenerek, incelemeler sonunda hazırlanacak raporların yazılı olarak açıklanmasıdır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda<sup>11</sup> denetim, bağımsız denetim ve özel denetim şeklinde yapılandırılmıştır. Yılısonu bağımsız denetimi, işletmelerin yılısonu finansal tablolarının Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun bir şekilde denetlenmesidir. Özel denetim ise, eğer denetçiler bağlı şirketin, hâkim şirketlerle veya bağlı şirketle ilişkilerinde hilenin varlığını belirtir şekilde görüş bildirmiş ise bağlı şirketin pay sahibi bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin

<sup>10</sup> Aytaç Köksal, *Türkiye Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009, s. 33.

<sup>11</sup> Resmî Gazete, Sayı 27846, 14.02.2011

bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebileceklerdir. Bu bağlamda yapılacak denetime özel denetim denilmektedir.<sup>12</sup>

#### **1.4.1.2. Uygunluk Denetimi (Usul Denetimi)**

Uygunluk denetimi; bir işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin yasal düzenlemelere ve yazılı sözleşmelere uyulup uyulmadığını belirlemek amacı ile bağımsız denetçiden ilgili sözleşmenin incelenmesini talep etmektir. İşletmelerin faaliyetlerinin ve mali tablolarının önceden konulmuş kurallara ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığının denetlenmesi amacıyla yapılır. İşletmelerde yapılacak bu tür denetimde denetimin konusu işletmenin finansal işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir. Söz konusu otorite, kamu kurumları olabileceği gibi, işletme üst yönetimi de olabilir.<sup>13</sup>

Uygunluk denetimine örnek olarak, vergisel konularda işletmenin uymak zorunda olduğu belge düzeni ile ilgili denetim elamanları tarafından yapılan incelemeleri, işletmenin sigorta bildireleri veya Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile diğer belgelerin SGK denetim elemanları tarafından incelenmeleri veya Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili kanuni düzenlemelere uygunluğunun araştırılması olarak gösterilebilir.

Uygunluk denetimi sonuçları genellikle geniş bir kitleye değil, sınırlı olarak ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara bildirildiği için iç denetçiler tarafından gerek duyulduğunda da dış denetçiler tarafından yapılmaktadır.<sup>14</sup>

Yapılan uygunluk denetiminin sonucu denetçinin uzmanlık alanına giren konular ile ilgili ise rapor düzenlenir. Eğer denetçi o konuda uzman değil ise uzmandan yardım isteyebilir.

#### **1.4.1.3. Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi işletmenin ticari faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğinin denetlenmesidir. Bu türde yapılan bir denetimde denetçinin tarafsız olması son derece önemlidir. Denetçi incelediği alan ile ilgili ayrıntılı analizler yaparak işletmenin daha önceden belirlediği hedeflere ne kadar ulaşıp ulaşmadığını ölçer.

Geniş tabanlı bir faaliyet denetiminin amacı; işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini objektif bir gözle değerlendirerek, işletme yöneticilerine ve sahiplerine işletme

<sup>12</sup> Nuran Cömert, vd., *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Ada Renk Matbaa, 2013., sayfa 16

<sup>13</sup> Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2008, s.6

<sup>14</sup> Yasin Ulusoy, "Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Dergisi*, C.VII, S. 2, 2005, s. 272.

hakkında güvenilir bilgiler sunmaktır.<sup>15</sup> Faaliyet denetimi ile işletmenin çalışma yöntem ve metotlarının her bir parçasının etkinliği ve verimliliği değerlendirilir.<sup>16</sup>

Faaliyet denetiminde denetimin konusu mali tablolar ile sınırlı değildir. Denetimin konusu işletme faaliyetlerinin tamamı veya bir kısmı ile finans, pazarlama ya da üretim fonksiyonları olabilir.

Faaliyet denetimini yapmak hem mali tablolar denetimine hem de uygunluk denetimine göre daha uzun zaman gerektirir, aynı zamanda da zordur. Burada zor olan kısım her birimin etkinliğinin ve verimliliğinin net ve kesin rakamlar ile ölçülmesidir. İşletme faaliyeti ile ilgili bu türden bir denetim aynı konuda faaliyet gösteren diğer işletmelerden farklı olabileceği gibi işletme içindeki bölümler arasında bile farklılık gösterebilir. Ayrıcı çok kapsamlı bir denetim olması ve farklı işletmelerin farklı konuda denetim talebi bu konuda gerçek uzmanlaşmayı getirir.

Bu tür denetimlerde herhangi bir işletmenin talep ettiği denetim diğer işletme için geçerli olmayabilir. Herhangi bir işletme yeni alacağı fabrika binası ile ilgili olabilecek iken diğer işletmenin amacı pazarlama ağını nasıl geliştireceği ile ilgili olabilir. Diğer taraftan denetçi mevcut durumu salt hali ile ortaya koyup raporunu bitirmez. Burada denetçiden beklenen mevcut sistemin iyileştirilmesi için öneri ve görüşleri beklenir. İşte bu nedenle faaliyet denetimi aynı zamanda bir danışmanlık hizmeti olarak ta tanımlanabilir.

Denetim işletmenin iç denetçileri ya da kamu denetçileri tarafından yapılır. Denetim sonunda denetçinin hazırladığı raporda işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerde verimliliğin nasıl arttırılacağına dair önerilerde bulunulur.

#### **1.4.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri**

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri üçe ayrılır. Bunlar:

- İç denetim,
- Kamu denetimi,
- Bağımsız denetim.

##### **1.4.2.1. İç Denetim**

İşletmelere hizmet etmek amacıyla işletmenin yürüttüğü faaliyetleri incelemek ve değerlemek için işletmenin kendi bünyesinde kurulmuş olan bağımsız bir denetleme ve değerlendirme fonksiyonudur.<sup>17</sup> Asıl amaç işletme varlıklarının sağlıklı bir

<sup>15</sup> A. Vecdi Can, Süleyman Uyar, *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010, s. 12.

<sup>16</sup> Alvin A. Arens vd., *Auditing and Assurance Services*, 14th ed., United Kingdom: Pearson Education, 2012, s. 33.

<sup>17</sup> Ömer Duman, *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*, TESMER Yayınları, Ankara, 2001, s.8

şekilde yönetilmesi, yatırım ve yönetim danışmanlığı, işletme bünyesinde yapılan hile ve hataların ortaya çıkarılmasıdır. İç denetimin kapsamına finansal ve finansal olmayan işlemler girer. İç denetçiler doğrudan yönetim kuruluna bağlı olarak çalışabileceği gibi şirket müdürüne de bağlı olarak çalışabilir.

İç denetimin diğer bir amacı da kurum veya işletmelerde yöneticilerin sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmeleri konusunda yararlanıcılara yardımcı olmaktır. İç denetim kapsamına, iç kontrol yapısının yeterliğinin, etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başarı düzeyi kalitesinin incelenmesi ve değerlendirmesi girer. Böylece iç denetim faaliyeti iç kontrol yapısının esas amaçlarına ulaşmış olup ulaşmadığı konusunda yönetime gerekli bilgileri sağlar.<sup>18</sup>

İç denetim işletmenin finansal kaynaklarının verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. İç denetçinin sağlıklı bir değerlendirme yapabilmesi için işletmenin ilke ve hedeflerinin bilinmesine ihtiyaç duyulur. İşletmenin önceden belirlenen standartlara ne miktarda uyulduğu, hedeflerin işletme personeli tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını ve sapmaları belirler. Bu ve benzeri konulara ilişkin yapacağı çalışmaları sorumlu yöneticilerle görüşür ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını takip eder.

Son yıllardaki muhasebe hilelerinin artması iç kontrol sistemin yeniden gözden geçirilmesini ve sorgulanmasına neden olmuştur. Bu nedenle sermaye yapısı büyük şirketler iç denetim fonksiyonuna işletme bünyesinde ayrı bir müdürlük ya da bölüm olarak yer vermektedirler.

#### **1.4.2.2. Kamu Denetimi**

Kamu kurumları tarafından, kamunun haklarının korunması amacıyla, görevlendirilen kamu kurum personelleri ile yapılan denetimler, kamu denetimi olarak değerlendirilmektedir. Kamu denetçisi yetkisiyle görevlendirilen kamu personelleri, kamu gücünün tesisi ve kamunun kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda gücünü yasa, yönetmelik ve diğer kanuni düzenlemelerden alır. Kamu denetim kuruluşları hangi kuruma bağlı iseler o kuruma denetledikleri kurumlar ve olaylara ilişkin rapor sunarlar.

Kamudaki denetim, kamu adına toplanan gelir ve giderlerin denetlenmesi işlemleri olabileceği gibi kamu adına özel kişi ve kurumların denetlenmesi işlemleri şeklinde de olabilir.

---

<sup>18</sup> Hasan Türedi, "Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 16, 2011, s.25.

Kamu adına denetim yetkisine haiz kurum ve kuruluşların bazıları aşağıda belirtilmiştir.

- Devlet Denetleme Kurumu Denetlemeleri
- Çevre Bakanlığı Müfettişleri
- SPK Denetimleri
- Diyanet işleri Müfettişlerinin Denetimleri
- Gümrük Müfettişleri Denetimi
- Yüksek Denetleme Kurulu Denetimleri
- Adalet Müfettişleri
- SSK Müfettişleri, İş müfettişleri, Bankalar Yeminli Murakıpları, Vergi Müfettişleri, Belediye müfettişleri vb. gibi kurum müfettişleri kamu adına denetim yetkisini kullanmaktadır.<sup>19</sup>

#### 1.4.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim, denetlenecek olan kurum veya kuruluşla, hiçbir bağı olmayan kişi veya kurumlar tarafından yapılan denetimlerdir. Bu denetimi yapan denetçilere de “Bağımsız Denetçi” adı verilir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Bağımsız Denetçinin tanımı şu şekilde yapılmaktadır. “*Bağımsız Denetçi: Bağımsız Denetim yapmak üzere 01.06.1989 tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir*” denilmektedir.

Bağımsız denetçinin iç denetçiler gibi işletme ile bir bağı yoktur. İç denetçiden farklı olarak faaliyetini serbest meslek faaliyeti olarak yürütür ve karşılığında örgütten ücret alır. Bağımsız denetçi işletme ile ilgisi olan kişi ve kuruluşların isteği üzerinde denetim yaparlar. Burada denetçiden istenen, işletmelerde hak ve menfaat sahibi olanların çıkarlarının korunmasıdır. Bunun içinde güvenilir temiz bilgiye ihtiyaç vardır. Doğru, açık ve güvenilir bilgi tarafsız bir bağımsız denetçi görüşü ile sağlanabilir.

Bağımsız denetimde denetim yapılacak işletmelerin işlemleri ve mali hareketleri denetleme ilke ve esaslarına göre denetlenir ve bu denetim sonucunda

<sup>19</sup> Faruk Güçlü, *Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)*, Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara, 2008, 209s.

düzenlenecek raporda bu ilke ve esaslara ne kadar uyulduğu belirlenerek rapora bağlanır.

Bağımsız denetçiler bağımsız çalışır. Denetim yaptığı kurum ile herhangi bir organik bağı olamaz. Bağımsız denetim yetkisini belirli sınavlardan geçerek alan bağımsız denetçiler konusunda uzman kişilerdir.

Bağımsız denetçinin kanuni düzenlemeler gereği kamuoyuna açıklanacak bilgiler ile işletmenin yetkili organlarınca hazırlanacak yıllık mali tablo ve diğer bilgilerin elde edilmesi, hazırlanması ve açıklanmasında, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli denetim teknikleri uygulanır.

### **1.5. KAMU İŞLETMELERİNE YÖNELİK DENETİM YAPAN KURULUŞLAR VE TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM MEVZUATI**

Bağımsız denetim, finansal gelişmelere bağlı olarak sürekli gelişen ve üzerinde sürekli çalışılması gereken alanlardan birisidir. Bunun nedeni ise işletmenin sahipleri ile diğer çıkar grupları arasında çıkan çatışmalardır. Çıkar gruplarının işletmeyi yönetenlere güvensizliği büyük problemlere yol açmaktadır. Bağımsız denetim sistemi ise karşılıklı olan bu güven sorununa çözüm aramaktadır.

Ekonominin hızla gelişmesiyle birlikte ortaya çıkan değişimler, işletmenin başka faaliyet alanlarına yönelmelerine iş hacimlerini büyütmelerine neden olmaktadır. Bu durumla beraber işletme bünyesinde üretilen veriler gün geçtikçe değişmekte, yorumlanması zor hale gelmektedir. İşletmeyle ilgisi olan çıkar grupları verilerin doğruluğundan ve kalitesinden şüphe ederler. Bağımsız denetim bu sürecin sağlıklı yürüebilmesi için ortaya çıkmıştır.

Bir ülkenin gelişmişlik düzeyi ülkede yaşayan insanların oluşturduğu ekonomik ve sosyal organizasyon ve birlikteliklerle doğrudan ilişkilidir. Bu tür organizasyonlara sahip olmak ise idari, teknik ve hukuksal bir altyapı gerektirir. Eğer ülkede bu altyapılar sağlıklı bir şekilde kurulmaz ise ülke kaynaklarının hangi işlerde ve nasıl kullanıldığı konusunda veriler elde edilemez. Ekonomik büyümenin sağlanması sağlıklı bir muhasebe sistemi ve bu verilerin etkili denetimi ile mümkündür. Bunun içindir ki dış denetim işletmelerin ürettikleri muhasebe verilerinin doğru ve tutarlı olmasını sağlayan bir süreçtir.

Türkiye'de de Bağımsız Denetim mevzuatının çerçevesi yasalar ve yönetmeliklerle belirtilmiştir. Aşağıda bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler açıklanmıştır.

#### **1.5.1. Devlet Denetleme Kurulu ve Denetimi**

Devlet denetleme kurulu; 01.04.1981 tarihinde 2443 sayılı yasa ile kurulmuş olup anayasamızın 108. Maddesinde de yer almıştır. Bu kurum Cumhurbaşkanlığına

bağlı olarak çalışır ve Cumhurbaşkanının talimatı ile aşağıdaki kurum ve kuruluşlarda inceleme ve araştırma yetkisine sahiptir:

- Tüm kamu kurum ve kuruluşlarında,
- Kamu kurumlarının sermayesinin yarısından fazla sahip oldukları kuruluşlarda,
- Her düzeydeki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında,
- Kamuya ait dernekler ve vakıflar<sup>20</sup>

Bu kurum, yargı organları ile Türk Silahlı Kuvvetlerinde denetim yetkisine sahip değildir. Devlet Denetleme Kurulu Dokuz üyeden oluşur ve başkanı Cumhurbaşkanı tarafından üyeler arasından seçilir. Devlet Denetleme Kurulu inceleme yaptığı konularda kendisi bizzat araştırma yapabileceği gibi uzman kişilerden yardım da talep edebilir. Devlet Denetleme Kurulu tarafından hazırlanan raporlar ilgili komisyonlarda görüşüldükten sonra Cumhurbaşkanına arz edilir. Cumhurbaşkanının onay işleminden sonra ilgili rapor Başbakanlığa gönderilir. Kurul raporları sonucunda incelenmesi ve araştırılması istenen konular Başbakanlıkça kırk beş gün içinde ilgili makam ve mercilere gönderilir ve sonucundan Cumhurbaşkanlığına bilgi verilir. İlgili kurumlar Devlet Denetleme Kurulunun talep ettiği her türlü bilgi ve belgeyi kurula vermek zorundadır.

### 1.5.2. Sayıştay ve Denetimi

Osmanlı İmparatorluğu'nda on dokuzuncu yüzyılda başlayan yenileşme hareketleri çerçevesinde mali istikrarın sağlanması, gelirlerin ve giderlerin kontrol altına alınarak güçlü bir kamu maliyesinin tesisi ve sürdürülmesi yönünde önemli adımlar atılmaya başlanmış ve bu çabaların bir sonucu olarak Sayıştay, 29 Mayıs 1862 tarihinde Sultan Abdülaziz'in "İrade-i Seniyye"si ile Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur.

1876 Anayasası'nda yer alarak anayasal bir kuruluş haline gelen Sayıştay, Hazineye tabi kurumların gelir ve giderleri ile muhasebe kayıtlarının ve diğer işlemlerinin yıllık olarak denetlenmesi ve giderlerin harcamadan önce vize edilmesi işlerini yerine getirmeye başlamıştır.<sup>21</sup>

Her ne kadar 01.06.1934 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 2514 Sayılı "Divan-ı Muhasebat Kanunu ile işleyiş yönü verilmiş ise de karmaşık ve son derece dağınık olan mevzuatı toplama çalışmaları neticesinde 21.12.1967 tarih

<sup>20</sup>Kepekçi, *a.g.e.*, s.5.

<sup>21</sup>T.C. Sayıştay Başkanlığı Resmî İnternet Sayfası, "Tarihçe", Web:

<http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=10>, (Erişim tarihi: 01.03.2017)

ve 12538 Sayılı Resmî gazetede yayınlanan 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ile düzenlemeler yapılmıştır.

Devlete ait fonksiyonların çağın gerekleri neticesinde değişmesi sonucu mevcut düzenlemelerin yetersiz kalması ve Avrupa Birliği adaylık sürecinde yeni bir kamu yönetimi anlayışı ile birlikte devletin tüm harcama ve gelirleri bütçe kapsamına alınarak yasama kapsamına tabi olması esas getirilmiştir. Bu konuda ki en son düzenleme 19.12.2010 tarih ve 27790 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanan 6085 Sayılı Sayıştay Kanunudur.

1982 Anayasasına göre Sayıştay Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapar. Sayıştay Kanunun' a <sup>22</sup> göre Sayıştay'ın ilgili kurumların mali, uygunluk ve performans denetimi ile hesap yargılamalarını yapmaktadır. Aynı zamanda Sayıştay yaptığı tüm işlemler nedeni ile kurumsal ve işlevsel olarak bağımsız bir kurumdur.

a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dâhil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.

(a) ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştay'a gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

(2) Sayıştay; yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler. (3) 2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet

<sup>22</sup> Resmî Gazete, Sayı 27790, 19.12.2010



Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2'nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir.<sup>23</sup>

1982 Anayasasında Sayıştay'ın bütçenin uygulama sonuçlarını denetleyeceği ve hazırlayacağı raporu T.B.M.M.'ne sunacağı bildirilmektedir. Aynı zamanda yine Sayıştay tarafından bir önceki yılın faaliyetleri uygunluk denetimi adı altında raporlanarak Sayıştay daireleri tarafından kesin hükme bağlanmaktadır.

### **1.5.3. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Düzenlemeleri**

Türkiye Cumhuriyeti'nin Avrupa birliğine tam üyelik başvurusu sonrasında müzakereler başlamış ve artık eski ve ihtiyaca tam olarak cevap veremeyen eski Ticaret Kanunu yerine daha etkin ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir yasa düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle 13.01.2011 tarih ve 27846 sayılı resmî gazete ile yayınlanan yeni Türk Ticaret Kanunu düzenlenmiştir.

6102 sayılı TTK'nin bağımsız denetim ile ilgili maddeleri 397-406 maddelerdir. Yeni TTK 2011 yılı başında kabul edilmiş olup, Türk hukuk sisteminde yer alan dördüncü ticaret kanunudur ve ticaret hukuku bu yasal düzenleme ile çağın gereklerine uygun duruma getirilmiş olmaktadır.<sup>24</sup>

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği kriterleri aşan şirketlerin bağımsız denetime tabi olacakları öngörülmüştür.

2014/5973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre<sup>25</sup> aşağıda belirtilen sayısal değerlerden en az ikisini aşan şirketler 2014 yılı için bağımsız denetime tabi olacaklar bu tarihi izleyen yıllar ise bu oranlar kademeli olarak arttırılacaktır.

- Aktif toplamı 75.000.000 TL ve üstü,
- Yıllık net satış hâsılatı 150.000.000 TL ve üstü,
- Çalışın sayısı 250 ve üstü.

Bu şirketlerin bu üç kriterden en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşmaları halinde bağımsız denetime tabi olurlar. Bağımsız denetime tabi şirketlerden 2012/4213 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı gereğince söz konusu hadlerin art arda iki dönem altında kalmaları ve veya en az ikisinin yüzde yirmi ve daha

<sup>23</sup> T.C. Sayıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sayfası: Web: "<http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085%20say%C4%B1%C4%B1%20Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Kanunu.pdf>, (Erişim Tarihi 05.02,2017)

<sup>24</sup> Oktay Güvemli, Mehmet Özbirecikli, "Türkiye' de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011", Muhasebe **ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 1, 2011, 156

<sup>25</sup> Resmî Gazete, Sayı 28941,14.03.2014

altında kalmaları durumunda bağımsız denetim kapsamından çıkartılır. Denetimin kapsamı ve usulü ise Kamu Gözetimi ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve görevleri hakkındaki kanun hükmünde kararnamenin ilgili hükümleri gereğince yapılacaktır.

Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu değişiklikler hem ülkenin kendi içinde hem de uluslararası piyasalarda güven sağlayacak yenilikçi düzenlemeler getirmiştir. TTK'nin tamamına yayılan kurumsal yönetim ve kamunun aydınlatılması ilkesi çerçevesinde, şirketlerin hesap verilebilirliğini artırmak amacıyla bağımsız denetim konusunda TTK' da yeni düzenlemeler yapılmıştır. Yeni TTK' da Denetçi, denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet veremez, bunu bir yavru şirketi aracılığıyla da yapamaz. Denetçiden denetleme görevi, sadece başka bir denetçi atanmışsa geri alınabilir. Bunun haricinde, denetçi ancak mahkeme kararıyla alınabilir.<sup>26</sup>

YMM, SMMM veya bağımsız denetim kuruluşlarının kendileri ya da ortaklarından herhangi birisinin denetlenecek şirkette ortak, yönetici, çalışan personel olması veya şirketin defterlerinin tutulmasında görev alanların bağımsız denetçinin bağımsızlık ilkesine aykırı olacağından bu durumda olanların bu şirketlerde denetçi olmaları yasaklanmıştır. Denetim sözleşmesi yapılır iken denetçiden denetim dışında başka bir görev yapması istenemez. Eğer işletmenin finansal tablolarını denetlettirmek zorunlu iken denetlettilmez ise düzenlenmemiş sayılır.

#### **1.5.4. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri**

660 sayılı KHK ile uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın oluşturulması, yayınlaması, denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirilmesi ve bunların faaliyetlerinin denetlenmesinde KGK yetkili kılınmıştır.

Bu bağlamda KGK bağımsız denetime ilişkin yönetmelik ve tebliğler yayınlanmıştır. Bunlar:

- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı RG)
- Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar
- Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)
- Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)

<sup>26</sup> Sağlam ve Yolcu, **a.g.e.**, s.76

- Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)
- Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği (25.01.2013 tarih ve 28539 sayılı RG)'den oluşmaktadır.<sup>27</sup>

26.12.2012 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

Denetim sadece kurumca görevlendirilen denetim kuruluşları ve denetçiler tarafından yapılacağı belirlenmiş ayrıca KAYİK'ların ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılması hükmü getirilmiştir. İlgili Yönetmeliğin 12. Maddesinde ise 'Başvuruları *bu Yönetmelik çerçevesinde Kurum tarafından uygun görülen Sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına ise Bağımsız Denetçi Belgesi verilir*', denilmektedir.

Ayrıca denetçilerin ve Denetim Kuruluşlarının yetkilendirilmesi, uyarı, faaliyet izninin askıya alınması, iptali işlemlerinin de Kamu Gözetimi, Muhasebe Standartları Kurumu tarafından elektronik ortamda tutulan sicillere kayıt edileceği ve güncel olarak kamuoyunun denetimine erişimine açık tutulmak suretiyle ilan edileceği hüküm altına alınmıştır.

#### **1.5.5. 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Düzenlemeleri**

SPK, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacı ile sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını tasarruf sahiplerinin hak ve yükümlüklerinin korunmak, düzenlemek ve denetlemek amacı ile 29.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan kanun ile kurulmuştur.<sup>28</sup>

Bankaların denetim işlemlerinin düzenlenmesinden sonra SPK 'ya bağlı ortaklıkların denetlenmesi gündeme gelmiştir. SPK' kanundaki ilk düzenleme 13.12.1987 tarih ve 19633 Resmî Gazetede Yayımlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliktir. Daha sonra SPK tarafından iç kontrol ve iç kontrol sistemine yönelik çok önemli düzenleme olan (Seri: X,No: 16) "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ" ile yapılmıştır. Bu tarihten sonra aralıklarla yayınlanan yönetmelikler ile uygulamalara yön verilmeye çalışılmıştır. Bu konudaki son düzenleme ise 6102 sayılı TTK'nin 397 maddesinin

<sup>27</sup> Tuba Bora, Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2013, s.55 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**)

<sup>28</sup> Resmî Gazete, Sayı 17416, 28.07.1981

hükümlerine uygun olarak da hazırlanan ‘Sermeye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları hakkında (Seri: X, No: 22) tebliğ güncellenmiş şekli ile Resmî Gazetede yayınlanmıştır. SPK’nın muhasebe ve denetim standartlarını çağın gereklerine yaklaştırma çabalarının bir sonucu olan bu tebliğ 12.06.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.<sup>29</sup> Bu tebliğde Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen işletmeleri. Yatırım fonlarının ve varlık finansman fonlarının mali raporlarının bağımsız denetime tabii tutulması zorunluluğu getirilmiştir.

SPK, 22 Nolu tebliğin 10. Kısımında iç kontrole ilişkin bazı düzenlemeler yapılmıştır. Tebliğe göre dış denetim unsurları dış denetimin kapsamını ve zamanlamasını belirler iken iç denetimden faydalanırlar. Bu nedenle iç denetim işletme hedeflerinin gerçekleşmesi açısından tehdit oluşturabilecek risklerin ortaya çıkarılmasını sağlayacak şekilde programlanmalıdır.

Denetçi uygun olmayan yetersiz bir iç kontrol sistemi ile karşılaşır ise bu durumu işletmeyi yönetenlere ve işletmenin yönetiminden sorumlu diğer kişilere bildirmek zorundadır. İmza sorumlusu ilgili eleştiri ve önerileri yönetim kuruluna denetim komitesine ve denetim kuruluşuna ayrıca bildirmek ile yükümlü tutulmuşlardır.<sup>30</sup>

#### **1.5.6. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu Düzenlemeleri**

Bankalar, işlemleri nedeniyle karşılaştıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünü sağlamak amacıyla faaliyetlerinin kapsamı ve yapısıyla uyumlu, esasları ve usulleri Kurumca çıkarılacak yönetmelikle belirlenecek etkin bir iç denetim sistemi ve risk kontrol ve yönetim sistemi kurmakla” yükümlü olduğu ifade edilmiştir.<sup>31</sup>

Türkiye’de bağımsız denetim zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile gündeme gelmiştir. Bankaların denetlenmesi ile ilgili ilk düzenleme 16.01.1987 tarih ve 19343 sayılı Resme Gazetede yayınlanan Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcılığının Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin tebliğdir. Bu tebliğ “Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin” 21.03.1997 tarih ve 22940 sayılı yayınlanmasıyla yürürlükten kaldırılmıştır.4389 Sayılı Bankalar Kanununun yürürlükten kaldırılması ile birlikte BBKD 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 15.33.36.39.2 ve 93.maddeleri gereğince 01.11.2006 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan “Bankalarda Bağımsız

<sup>29</sup> Tamer Aksoy, *Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ’ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol*, TURMOB Yayınları: 384 Ankara, 2010, 353.

<sup>30</sup> Süleyman Uyar, “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, *Akdeniz Üniversitesi, Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Sayı:2/2, Alanya, 2010, 37-60.

<sup>31</sup> Gürdoğan Yurtsever, “Bankacılığımızda İç Kontrol”, TBB, Yayın No: 256 İstanbul, 2008, Web: <http://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/819/2ickontrol.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.02.2016).

Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmeliği” hazırlamıştır. Bu yönetmeliğe göre bankaların finansal tablolarının bağımsız denetime tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. BBDK16.05.2006 tarih ve 26170 sayılı Resmî Gazetede yayınladığı “Bankalarda Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Gerçekleştirilecek Bilgi Sistemleri Denetimi Hakkındaki Yönetmelik” yayınlamıştır. Yayımlanan bu yönetmelik ile artık bankaların sadece finansal tablolarının değil kullandıkları bilgi teknolojilerinin de denetlenmesine dair düzenlemeler yapılmıştır.<sup>32</sup> Bu yönetmelik de 13.01.2010 tarihinde 27461 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Gerçekleştirilecek Banka Bilgi Sistemleri ve Bankacılık Süreçlerinin Denetimi Hakkındaki Yönetmeliğin” yürürlüğe girmesi ile mülga olmuştur. Bakanlar kurulunun 2012/4213 sayılı kararı ile kararın ekindeki ekli (1) sayılı listedeki aşağıda sayılanların bağımsız denetime tabi olacakları belirlenmiştir.

19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır:

- Bankalar ve derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama ve faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri.

---

<sup>32</sup> Hasan Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 3.

## İKİNCİ BÖLÜM

### DENETİM STANDARTLARI

Bu bölümde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının yanı sıra Uluslararası Denetim Standartlarının önemli kabul edilen bazı denetim standartlarına yer verilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 660 sayılı KHK ile kendisine verilen Türkiye Denetim Standartları (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği de bu doğrultuda hazırlanmıştır.

#### 2.1. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Başkalarının değerlendirmesi ve ölçümüne göre bir şeyin önceden belirlenmiş veya kabul edilmiş mükemmellik ve kalite düzeyi ya da derecesi standart olarak tanımlanır.<sup>33</sup>

Bilindiği üzere standartlar, uyulmak zorunda olan asgari kurallar ve ilkelerden oluşmaktadır. Her meslek grubunda olduğu gibi denetim işinin de belli standartlar çerçevesinde yapılması gereği, yapılacak denetimin kaliteli olarak yürütülmesi ve sağlıklı sonuçların elde edilmesi bakımında kaçınılmazdır. Bir sektör veya ekonomide yer alan işletmelerin mali durumlarını gösteren mali tablolarının birbiri ile kıyaslanabilir bilgiler içermesinin sağlanması amacıyla temel muhasebe işlemlerinde standartlaşmaya gidilmiştir.<sup>34</sup>

Denetim standartları denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Yürütülen denetimin uygun ve geçerli kabul edilebilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekir<sup>35</sup>. “Denetim Standartları” aşağıda üç temel başlık halinde toplanmıştır.

##### 2.1.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetim yapacak denetçinin davranışlarını, kişisel özelliklerini, davranışlarını, yeterliliğini, mesleki etiğe saygısını ve mesleki bilgileri ile ilgili eğitimlerini içerir. GKGDS ilk olarak,1974 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest

<sup>33</sup> Vefa Toroslu, *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012. s.93

<sup>34</sup> Muzaffer Küçük, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2012, s.11.

<sup>35</sup> Ersin Güredin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, Türkmen Kitabevi,14 Baskı, İstanbul, 2014, s.39.

Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmesinin ardından pek çok ÷lkece benimsenmiştir.<sup>36</sup>

Denetçinin bağımsızlığı, mesleki davranışı da bu standartlar ile ölç÷lür. Bu gruba giren standartlar şunlardır:

- Mesleki eğitim ve deneyim standardı,
- Bağımsız davranma standardı,
- Mesleki özen standardı.

#### **2.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı**

Denetim gerekli mesleki bilgi ve yeteneğe sahip kişiler tarafından yapılmalıdır. Denetim faaliyetini yapabilmesi için denetçinin yeterli mesleki eğitim ve tecrübe sahip olması gerekmektedir. Denetçilerin bilgi, beceri ve mesleki yeterlilik elde etmeleri için eğitim ve staj zorunludur.<sup>37</sup> Mesleki eğitim ve bu konudaki deneyim zorunlu bir koşuldur. Denetim süreci bu konuda yeterli mesleki eğitimi almış konusunda uzman kişiler tarafından yürüt÷lmelidir. Denetçinin finans, muhasebe, vergi hukuku gibi alanlarda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Bu eğitimleri alan herkesin bağımsız denetçi olacağı düşün÷lemez. Birçok ÷lke mesleği yapabilmek için mesleki örgütlerin açmış olduğu sınavlarda başarılı olabilmek kistasını da getirmiştir.

Denetçinin gerekli eğitimi alması ve bilgi ve tecrübesinin dışında bağılı olduğu denetim kuruluşlarının eğitim, kurs ve etkinliklerine katılarak kendini sürekli olarak geliştirmesi beklenir. Bu amaçla denetim kuruluşları belli aralıklar ile programlar düzenleyerek denetçilerin eğitimlerini sağlarlar.

Bağımsız denetimde bu konuda en önemli sorumluluk denetçinin kendisine ait olmak ile birlikte denetçinin bağılı olduğu denetim şirketi ve meslek birliğinin de hem gerekli eğitimleri yapmada hem de denetçiye gerekli motivasyonu sağlamada önemli sorumlulukları vardır. Bağımsız denetim standartlarının ve yasal düzenlemelerin sürekli olarak değışmesi ve karşısında meslek mensuplarının yürürlüğe konulan yeni düzenlemelerin, mesleki yayınların takibi suretiyle mümkündür.

Bağımsız denetçiler seçilirken diğere tüm meslek alanlarında olduğu gibi mesleğe başlarken yeterli niteliklere sahip olmaları beklenir. Denetçinin mesleğe alındıktan sonra sahip olduğu niteliklerinin korunması ve bu özelliklerinin artırılması

<sup>36</sup> İbrahim Ünsal, "Araştırma Teknikleri", Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Sayı: 12, 2002, s.15, Web: <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf>, (ErişimTarihi:15/07/2015)

<sup>37</sup> Bahram Soltani, *Auditing An International Approach, United Kingdom: Financial Times Prentice Hall*, 2007, s. 175.

denetçilerin mesleğe girer iken bu meslekten beklentilerinin karşılanması arasında sıkı bir bağ vardır.

### 2.1.1.2. Bağımsız Davranma Standardı

1997 yılında AICPA bünyesinde fakat ABD Sermaye Piyasası Kurulu'nun (Securities and Exchange Commission – SEC) gözetimi altında çalışan Bağımsızlık Standartları Kurulu'nun (Independence Standard Body – ISB) Amerika'da kurulması ile bağımsızlık standardının önemi bir kez daha vurgulanmıştır.<sup>38</sup> Bu standart bağımsız denetim mesleğinin temelini oluşturur.

Mali tablolardan yararlanan ilgili kişiler denetçinin hazırladığı raporun doğru ve güvenilir olduğunu düşünürler. Bu kişiler denetçinin bağımsızlığı hakkında şüpheye düştükleri takdirde herhangi bir görüş onlar için bir anlam ifade etmez. Denetçinin ancak bağımsız olması durumunda incelemiş oldukları raporlara ilişkin sunulan “denetçi görüşlerinin” doğru ve güvenilir olduğundan söz edilebilir.

Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşteri işletmelere ilişkin sorumluluklarının ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme yükümlülükleri bulunmaktadır.<sup>39</sup>

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin, 26 Aralık 2012 tarihinde 28509 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”, 22. Maddesinde denetçilerin bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması kuralları yer almaktadır.<sup>40</sup> Bu yönetmeliğe göre;

- Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirir.
- Denetim kuruluşları ve denetçiler denetim çalışmalarında denetlenen kuruluştan bağımsız ve tarafsız olmak zorunda olup, hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma mekanizmalarına katılamazlar.
- Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zedelenmesine dair kanaat oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.
- Bağımsızlığı tehdit eden hususların ortaya çıkması halinde bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır.
- Denetim kuruluşu ve denetçiler, denetlenen işletmeye, 3568 sayılı serbest muhasebeci, mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu çerçevesinde tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında,

<sup>38</sup> Türkan Önder, *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*, Beta Basım, İstanbul, 2001, s. 28.

<sup>39</sup> Doğan Kutukız, M. Akif Öncü, “Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı:41, 2009, 133.

<sup>40</sup> Resmî Gazete, Sayı 28509, 26.12.2012



danışmanlık veya başka bir hizmet veremez, bunu denetim ağıında yer alan kuruluşlar, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri aracılığıyla yapamaz.

Yukarıda açıklanan yönetmelikte belirtilen hususlar dışında da denetçinin uymak zorunda olduğu bazı etik kurallar vardır. Örneğin Bağımsız denetim şirketleri ve denetçiler ile bunların personelleri denetim hizmeti verdikleri işletmelere ait 213 Sayılı V.U.K. 'nu hükümlerine göre defterlerini tutamaz, muhasebe ve mali konularda danışmanlık hizmeti veremez, iç denetim faaliyetlerinde görev alamaz, hukuki danışmanlık ve bilirkişilik hizmeti veremez, kurul tarafından belirlenen diğer alanlarda da hizmet veremezler.

Diğer taraftan mali tabloları denetime tabi işletme sahipleri ile diğer ilgili tarafların çıkar ilişkilerinin ve rapordan beklentilerinin farklı olması denetçi ve denetim raporu üzerinde baskı oluşturmalarına yol açacaktır. Örneğin ilgili şirketin müşteri kaybını önlemek için raporun olumlu görüş ile sonuçlanmasının istenmesi müşterinin bağımsız denetimden beklediği etki ve güvenilirliğinin karşılanmaması sonucunu doğurur. Bu nedenle bağımsız denetçi görev ve sorumluluklarını bilerek kendinden beklenen işlemleri tarafsız olarak yapmalı ve hazırladığı ve kamuoyuna açıklanan bilgilerin doğruluğuna gölge düşürmemelidir.

#### **2.1.1.3. Mesleki Özen Standardı**

Bağımsız denetçinin gerekli bilgi ve tecrübeye sahip olması tek başına yeterli değildir. Denetçi çalışmalarını yaparken gerekli dikkati ve özeni göstermek zorundadır. Mesleğin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi denetim standartlarına uyulması ile mümkündür. Bilgi kullanıcılarının denetçiden beklediği, onun denetim safhasında denetçinin uzmanlığını ortaya koyacak titizlik ve özeni göstermesidir.

Bu standardın en önemli koşulu denetim işlevi süresince denetim standartlarına eksiksiz ve koşulsuz olarak uyulmasıdır. Denetçinin çoğu zaman yaptığı denetim sonucunda belirttiği görüş sınırlıdır. Bu nedenle raporun yararlanıcıları tarafından garanti olarak algılanmaz. Eğer denetçi raporunu hazırlar iken gerekli dikkat ve özeni göstermiş ise sorumluluğunu yerine getirdiği kabul edilir. Dikkatli ve mesleğine gerekli özeni gösteren denetçi denetimin planlanmasından başlayarak, kanıtların toplanması, çalışma kâğıtlarının hazırlanması da dâhil olmak üzere mali tablolar üzerinde sağlıklı bilgilere ulaşır. Bu sayede bilgi kullanıcıları da verilerin doğruluğundan şüpheye düşmemiş olurlar.

#### **2.1.2. Çalışma Alanı Standartları**

Genel kabul görmüş denetim standartlarının ikincisi olan bu gruptaki standartlar denetçinin kanıt toplamasında ve bu kanıtların kullanılmasında gerekli

bilgiyi sağlar. Denetçinin kanıtları toplarken uymak zorunda olduğu standartlar olarak da bilinir. Çalışma alanı standartları, genel standartlara göre daha özel standartlardır ve denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmada ve kanıtları toplamada yardımcı olacak standartlardır.<sup>41</sup>

Bu gruba giren standartlar;

- Planlama ve gözetim,
- İç kontrolün incelenmesi,
- Kanıt toplama, standartlarıdır.

### **2.1.2.1. Planlama ve Gözetim**

Denetim çalışmalarının belirli bir plan sürecinde yürütülmesi gerekmektedir. Bu plan kapsamında, işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynak kullanım planlaması çalışma alanı standartlarının temelini teşkil eder. Denetçi; İşletme ilgili denetim maliyetlerini en az düzeye indirmek, işletme ile ilgili kamuoyunda oluşabilecek yanlış anlamaları ortadan kaldırmak ve yeterli sayıda kanıt elde edebilmek için planlama yapmalıdır.

Denetçinin denetim planlaması yapabilmesi için denetim yapacağı işletmeyi işletmenin faaliyet gösterdiği imalat ya da hizmet kolunda yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Etkin bir planlama yapabilmek için denetlenen firmanın işletme içindeki organizasyonu, nerede faaliyet gösterdiği, ürettiği mal ya da hizmetin türü, diğer işletmeler ile olan ilişkisi gibi birçok konuda bilgi sahibi olması gerekmektedir.

Bağımsız denetim planlaması yapılırken, sorumlu baş denetçi, zaman planlamasının yanı sıra, varsa yardımcı denetçilerin yapacakları denetimlerin de planlamasını yapar, onlara nezaret ederek gerekli gördüğü düzenlemeleri, olası sorunları da yerinde ve zamanında gidererek denetimin etkin biçimde yürütülmesini planlar. Denetçi yardımcıları uzman denetçinin talimat ve görüşleri doğrultusunda denetim programına uygun bir şekilde kendi görev alanları ile ilgili görevleri yerine getirirler.

Bağımsız denetçi aynı zamanda denetim riskini en düşük seviyede tutacak şekilde denetimi planlamaktan sorumludur. Bunun için baş denetçi bir denetim stratejisi belirleyerek denetim programı oluşturur.

Yeterli planlama, bağımsız denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterildiği, muhtemel sorunların yerinde ve zamanında tanımlanıp giderildiği ve

---

<sup>41</sup> Adnan Dönmez vd., "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları Karşılaştırılması", *Akdeniz İİBF Dergisi*, 2005, s.55-56

bağımsız denetim çalışmasının, etkili bir icrayı sağlayacak şekilde düzenlenip idare edildiği konusunda ilgilileri ikna etmeye yardımcı olur. Planlama süreci önceki dönemlerde elde edilen çalışma kâğıtlarından, müşteriden ve müşteri ile ilgisi olan diğer birimlerden ve yöneticiler ile yapılan ikili ve toplu görüşmelerden sağlanır.

### 2.1.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi

İşletme varlıklarının koruması ve muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlama, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin geliştirilmesi ve yönetimin politikalarına bağlılığın sağlama amacıyla yönelik olarak işletmenin organizasyon yapısı ve uygulama yöntemleri iç kontrol yapısının kapsamındadır.<sup>42</sup>

Amerika'da Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında (US GAAS United States Generally Accepted Auditing Standards), iç kontrole ilişkin çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelerin içinde iç kontrole ilişkin olarak en önemli husus, bağımsız denetçinin, denetimin planlanması aşamasında müşteri firmanın iç kontrol sistemi ile sistemin işleyişine ilişkin yeterli bilgi edinmesinin zorunlu kılınmasıdır. Bu ilkeler doğrultusunda, iç kontrol sistemi işletme içi sistemin ve faaliyetlerin etkin işleyip işlemediğinin bir göstergesi olarak görülmektedir. Dolayısıyla, denetçi sistemin etkin çalışıp çalışmadığı hakkında sağlıklı, birinci elden ve güvenilir bir bilgiye ulaşmak ve kanaat edinmek için, denetimin başlangıcında ve planlama sürecinde iç kontrol yapısını ve bu yapının alt unsurlarını incelemek durumundadır<sup>43</sup>.

Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmelidir. Bu standartlarda üç önemli unsur bulunmaktadır.

- Denetçi, denetimi planlamak için iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinir.
- Denetçi iç kontrol sistemi hakkında edindiği bilgiye bağlı kalarak, yapacağı testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirler.
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi elde etme süreci, denetimin tamamı değildir<sup>44</sup>.

İşletmedeki etkin bir iç kontrol varlığı mali tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır. Denetçi iç kontrol sistemini kontrol ederek bir değerlendirme yapmalıdır. Buradaki amaç işletmenin iç kontrol sisteminin yapısını ve kalitesini sorgulamaktır. Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemine güvensizliği daha çok

<sup>42</sup> Sinan Aslan, *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2003, S.14.

<sup>43</sup> Tamer Aksoy, *Basel II ve İç Kontrol*, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 53, Ankara, 2007, s.238

<sup>44</sup> Kepekçi, *a.g.e.*, s.21.

ayrıntılı denetim yapmasına ve işletmedeki mali işlemlerin bütün safhalarının denetçi tarafından irdelenmesine yol açacaktır. Oysaki işletmenin iç kontrol sisteminin sağlıklı bir yapıda olması denetçiye işletmenin finansal bütün işlemlerinin kayıt altına doğru bir şekilde alındığına ve mali tabloların sağlıklı bir şekilde oluşturulduğuna kanaat getirmesine yol açacaktır. Bu şekilde denetçi işletme ile ilgili denetim yaparken iç kontrol sistemine güvenerek daha az ayrıntıya girecek ve gereksiz zaman kayıplarını önleyerek çalışmasını işletme denetimi ile ilgili başka alanlara kaydırarak zaman ve iş kaybını önleyecektir.

### 2.1.2.3. Kanıt Toplama

Çalışma sahası standartlarından üçüncüsü olan kanıt toplama standardı, denetim süreci içerisinde yeterli miktarda kanıtın toplanmasını içerir. Denetçi yeterli miktarda kanıt toplarken aynı zamanda, toplanan kanıtların içeriğinin yapacağı denetim çalışmalarına uygunluğunu da göz önünde bulundurmalıdır. Kanıtlar denetçinin görüşüne temel oluşturacağı için çok önemlidir. Ayrıca denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir hata barındırabileceğini göz önünde tutarak mesleki şüphecilik anlayışıyla elde edilen denetim kanıtlarının geçerliliğini sorgulamalıdır.<sup>45</sup>

Bu sorgulama, denetim kanıtlarının kalitesini belirleyen etmenlerdir. Genel olarak bir denetim kanıtının kalitesine etki yapan etmenler şunlardır:<sup>46</sup>

- Kanıtın geçerliliği,
- Kanıtın nesneliliği,
- Kanıtın zamanlılığı,
- Kanıtın sürekliliği.

Denetim kanıtları bazen işletmeler tarafından hazırlanıp denetçinin bilgisine sunulur iken bazen de denetçinin bazı denetim teknikleri uygulayarak kanıtları elde etmesi ile toplanabilir. Denetçi kanıtları toplarken finansal tablolar hakkında görüş elde edebileceği kanıtları toplamalıdır. Denetim kanıtlarının büyüklüğü ile ilgili karar verilirken güvenilir bir raporlama için yeterli sayıda kanıt toplanmalıdır. Toplanacak kanıtların sayısı denetçinin kararına bırakılmakla birlikte denetlenen birimin önemlilik derecesi, büyüklük derecesi, niteliği ve kanıt toplama maliyeti de önemli etkenlerdir. Denetçi mutlaka güvenilir kanıtlara ulaşmak zorundadır. Toplanacak kanıtlar konuyla ilgili olmalı, elde edildiği yer ya da kaynak ve kanıtın süresi ve tarih açısından uygunluğu kanıtın güvenilirliğini etkiler. Denetim faaliyetlerinin en önemli unsuru ve

<sup>45</sup> Ceren Ayça Göçen, "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası", *Mali Çözüm Dergisi*, S. 97, 2010, s. 111.

<sup>46</sup> Güredin, *a.g.e.* s. 47

zaman alan çalışması kanıt toplama etkinliğidir. Denetçi topladığı kanıtların yeterli olup olmadığına kendisi karar verir.

### **2.1.3. Raporlama Standartları**

Finansal tablo yararlanıcısı için, denetim faaliyetinin yapıldığını gösteren tek kanıt denetçinin raporudur. Bu nedenle denetim raporunun hazırlanması ve kullanıcıların bilgisine sunulması son derece önem arz etmektedir. Raporlama standartları denetçinin raporunu hazırlarken ve konuyla ilgili görüşünü oluştururken denetçinin uymak zorunda olduğu kurallardır. Bu standartları üç başlık altında toplayabiliriz. Bunlar:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk,
- Devamlılık,
- Açıklamaların yeterliliği,
- Denetçi görüşünün beyanıdır.

#### **2.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Denetçi finansal tabloları incelerken, bu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine de araştırıp, bunu raporunda belirtmelidir. Denetçi raporunu hazırlarken, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların hangi kriterler çerçevesinde doğru ve tutarlı olup, olmadığı görüşünü bildirir. Denetçinin böyle bir yargıya varabilmesi için en önemli kriter "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir." Bu ilkeleri "Dönemsellik, maliyet esası, tam açıklama kavramı, önemlilik, özün önceliği, tutarlılık, tam açıklama, parayla ölçülme, kişilik, tarafsızlık" gibi kavramlar ile açıklayabiliriz. Bu ilkelere uyulmadığı durumlarda da denetçi bunu raporunda açıkça belirtmeli ve sonuçlarını bildirmelidir.

Aynı zamanda tüm bu ilkelerin yanı sıra mail tabloları doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen diğer tüm hukuki düzenlemelerin titizlikle incelenmesi gerekmektedir. Denetçi hem temel muhasebe ilkelerine hem de diğer yasal düzenlemelere aykırı durumlar olduğunu tespit ederse denetim görüşünün olumlu verilmesi mümkün değildir.

#### **2.1.3.2. Devamlılık**

Denetçi raporunu hazırlarken, cari dönem ile geçmiş dönemlerin bağlantılı olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu, aynı tutarlılıkta olup olmadığını da denetler. Finansal tabloların dönemler itibarıyla karşılaştırılabilmesi için bu raporların dayandırıldığı ilkelerin değiştirilmemiş olması gerekmektedir. Ancak geçerli sebeplerden dolayı işletmelerin uygulamış oldukları bu ilke ve tekniklerde dönemler itibarıyla bir değişiklik olmuşsa, bu değişiklikler denetçi tarafından finansal raporların dipnotlarında bunların finansal etkileri de belirtilmek suretiyle açıklamak zorundadır.

### **2.1.3.3. Açıklamanın Yeterliliği**

Muhasebenin en temel ilkelerinden biriside tam açıklama ilkesidir. Bu ilke finansal tablo kullanıcılarının en iyi kararı verebilmeleri açısından finansal tabloların doğru, güvenilir, yeterince açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Hazırlanan raporların kullanıcıları işletmenin hazırlamış olduğu mali tablolardaki açıklamaların yeterince anlaşılır olup olmadığını kontrol edecek ve bu doğrultuda karar verecektir. Denetçi mali tablolardaki bilgileri kullanacak kişilerin bilgi taleplerinin ne ölçüde karşılanıp karşılanmadığını kendisi karar verecektir. Denetçinin bu kararı verirken en önemli rehberi Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği hükümleridir. Açıklamaları denetçi yeterli buldu ise bunu raporunda belirtmez; yetersiz buldu ise yetersiz bulunduğu konudaki açıklamalarına raporunda yer verir<sup>47</sup>.

### **2.1.3.4. Denetçi Görüşünün Beyanı**

Bağımsız denetçinin hazırlayacağı denetim raporunda denetim faaliyetlerinin bütün neticelerini ortaya koyacak şekilde mali tabloların tamamı ile ilgili bir yargıya varmalı ve bu görüş; olumlu, şartlı (sınırlı sorumlu) ve yahut olumsuz olarak açıklanmalıdır.

Denetçi, denetim raporunda finansal tablolarla ilgili görüşünü bir bütün olarak sunar. Şayet denetçi bir görüş bildiremiyorsa bunu, sebepleriyle birlikte raporunda sunmak zorundadır. Denetçi raporunda finansal tablolarla birlikte, yapmış olduğunu denetim çalışmasının niteliği, almış olduğu sorumluluklar ile finansal tablolarla ilgili şirket yönetiminin de sorumluluklarını belirtir.

## **2.2. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI**

Dünyada her ülkede bağımsız denetim uygulamalarının kendine has özellikleri bulunmaktadır. Fakat bu uygulamalar arasında yüksek derecede kabul gören iki uygulamadan söz edilebilir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards – US GAAS) ve Uluslararası Denetim Standartlarıdır (International Standards on Auditing – ISA). Bu iki uygulama özünde aynı amacı hedeflese de detaylı olarak bakıldığında farklı uygulamalarla karşılaşmaktadır.

Uluslararası Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından kurulan Uluslararası Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmaktadır. Uluslararası Denetim Standartlarının daha iyi anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi amacıyla IFAC tarafından geliştirilen proje ile birlikte 2009 yılında, Handbook of International Standards on Auditing and Quality

<sup>47</sup> Kepekçi, **a.g.e.** S.21.

Control, el kitabı yayınlanmıştır. Söz konusu kitap her yıl güncellenmektedir. En son baskısı ise 2014 yılında yapılmıştır.

## **2.2.1. Genel İlkeler ve Sorumluluklarla İlgili Standartlar**

### **2.2.1.1. UDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması**

Bu standardın amacı, Bağımsız Denetçinin söz konusu mevzuatlardaki aykırılıkları tespit etme ve bu aykırılıkların finansal tablolar üzerindeki etkisine göre görüşünü oluşturma sorumluluğuna dikkat çekmektedir. Standart ayrıca böyle bir aykırılıkla karşılaşıldığı takdirde bağımsız denetçinin yapması gereken işlemleri de açıklamaktadır.

Standartta ele alınan konular; kanun ve ikincil yasal düzenlemelere uyumun ölçüt olarak alınması, uygunsuzluğun tespiti ya da şüphesi durumunda yapılması gereken denetim prosedürleri, tespit edilen veya şüphelenilen uygunluğun raporlanması ve son olarak belgelemesini kapsar.

### **2.2.1.2. UDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

Bu standardın amacı, işletme yönetiminden sorumlu olan üst yönetim ve bağımsız denetçi arasındaki iletişimi düzenlemektir. Bağımsız denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla şu temel konular hakkında iletişim kurmalıdır; denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması, denetimden elde edilen önemli bulgular ve denetçinin bağımsızlığı konularıdır. Örnek olarak, bağımsız denetçinin denetim görüşünü vermesini etkileyecek araştırmalarını sırasında karşılaşılabileceği herhangi bir kısıtlama hakkında yönetimle görüşmesi gerekmektedir.

### **2.2.1.3. UDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin önemli yanlışlık riskini belirlerken işletme iç kontrol sisteminde bulunan eksiklikleri yönetim kuruluna zamanında bildirmesini öngörmektedir. Her ne kadar bağımsız denetçi işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bir sorumluluğu bulunmasa da denetim sürecinde iç kontrol sistemini dikkate alarak risk düzeylerini belirleme ve işletme hakkında ön bilgiye ulaşma açısından iç kontrol sisteminden yararlanmaktadır<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Lerzan Kavut vd., *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009, s.86-87.

## **2.2.2. Risk Değerlendirme ve Belirlenen Risk Karşısında Denetçilere Uygulanacak Prosedürler ve Teknikler ile İlgili Standartlar**

### **2.2.2.1. UDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması**

Bu standardın amacı, genel bir bağımsız stratejisi ile ayrıntılı olarak hazırlanacak bir denetim planı oluşturulmasını hedefler. Bağımsız denetim sürecinde uygulanacak her türlü işlem ve prosedürün planlaması bağımsız denetim riskinin makul bir seviyeye çekilmesini hedeflemektedir. Denetim planlamasının dört aşaması vardır. Bunlar:

- İşletme hakkında bilgi toplamak,
- Finansal tablo düzeyinde önemli yanlışlık riskini değerlendirmek,
- Genel cevapları geliştirmek,
- Kaynak yönetim planı geliştirmektir.

### **2.2.2.2. UDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi**

Bu standardın amacı, Bağımsız Denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini de içine alarak işletmeyi tanımalarını ve önemli yanlışlık riskini elindeki bulgulara göre değerlendirmesini içerir. Finansal tablolarda olabilecek hata ve hileler sonucunda ek bağımsız denetim teknikleri uygulanır.

Denetçi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletme ve var olduğu çevreyi anlamak için aşağıdaki risk değerlendirme prosedürlerini gerçekleştirmelidir:

- Sorgulamalar
- Analitik Prosedürler
- Gözlem ve teftiş.<sup>49</sup>

### **2.2.2.3. UDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik**

Bu standardın amacı, Bağımsız Denetçinin denetim çalışması sürecinde belirleyeceği önemlilik düzeyinin açıklanmasıdır. Önemlilik, finansal bilgi kullanıcılarının işletme finansal tabloları hakkında verecekleri kararlarda yanlışlıklarına sebebiyet verecek kadar hata veya hilelerinin varlığını tespit etmede kullanılır. Önemlilik hem finansal tabloları genel olarak hem özel bakiyeler kapsamında hem de performans değerlendirmesi kapsamında ayrı olarak belirlenir. Önemlilik kavramı denetimin; planlanması ve yürütülmesi, süreçte belirlenmiş önemli yanlışlıkların ve eğer varsa finansal tablolardaki düzeltilmemiş önemli yanlışlıkların etkisinin değerlendirilmesinde ve son olarak denetçinin görüşünün oluşturulmasında

---

<sup>49</sup> Ümit Gücenne Gençoğlu vd., "Tms/Tfrs'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim 2014, s.8



kullanılır. Denetim riski, önemlilik ve denetim kanıt sayısı arasında bir ilişki mevcuttur, standartta açıklanmaktadır.<sup>50</sup>

#### **2.2.2.4. UDS 330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler**

Bu standardın amacı, bağımsız denetim sürecinde yapılacak kontrol testleri ve ek bağımsız denetim testleri ile analitik testlerin tasarlanmasını ve uygulanmasını düzenlemektir.

#### **2.2.2.5. UDS 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar**

Bu standardın amacı, dışarıdan hizmet alan işletmelerde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesidir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi öncelikle dışarıdan alınan hizmetlerin işletme iç kontrol sistemiyle olan ilişkilerini inceleyerek etkisini belirler. Bunun sonucunda, bağımsız denetçi ek denetim teknikleri uygulamaya karar verebilir.

#### **2.2.2.6. UDS 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin denetim sürecinde belirlediği işletmenin finansal tablolarındaki düzeltilmemiş yanlışlıklar hakkındaki sorumluluklara dikkat çekmektedir. Denetçi finansal tablolar hakkında makul güvenceye ulaşmak amacı ile düzeltilmemiş yanlışların finansal tablolara etkisini gözden geçirmelidir. Bu yanlışlıklar başka yanlışlıkların bulunduğu işaret olabileceğinden ek denetim kontrollerinin oluşturulup oluşturulmamasına denetçi karar vermelidir.

Denetçi yanlış beyanları aşağıdaki gibi gruplandırılmalıdır:

- Somut Yanlışlıklar,
- Yargısal Yanlışlıklar,
- Öngörülen Yanlışlıklar.<sup>51</sup>

### **2.2.3. Denetim Kanıtları ile İlgili Standartlar**

#### **2.2.3.1. UDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları**

Bu standardın amacı, bağımsız denetim raporunun oluşmasına imkân sağlayan kanıtlara ilişkin detaylı bilgi verilmesidir. Denetim kanıtı; bağımsız denetçinin denetim sürecinde finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla kullandığı her türlü bilgi, belge ve kayıtlardır. Denetçiler kanıt toplarken uygulayacakları yöntem ve prosedürler denetim kanıtının çeşitliliğine göre farklılık

<sup>50</sup> Kavut, vd., **a.g.e.** s.88-89.

<sup>51</sup> Kavut, vd., **a.g.e.**, s.90.

gösterebilmektedir.<sup>52</sup> Denetimin kanıtının niteliği ve miktarı arasında bir ilişki söz konusudur. Denetim kanıt türleri, muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici kanıtlar olmak üzere iki başlıkta toplanmaktadır.<sup>53</sup>

#### **2.2.3.2. UDS 501 Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçiye özellikli hesaplar ve açıklanan dipnotlara ilişkin kanıt etme sürecinde bir rehber olmaktır. Bağımsız denetçinin özellikli hesaplara ve diğer dipnotlar için gerekli çalışmaları yapma sorumluluğu bulunmaktadır. Standarttaki bölüm başlıkları şu şekildedir; stoklar, dava ve iddialar son olarak bölümlere ilişkin bilgiler açıklanmaktadır. Örnek olarak; stokların fiziki sayımına katılım, bölümlere göre bilgilendirme, uzun vadeli yatırımların değerlendirilmesi gibi konular verilebilir.

#### **2.2.3.3. UDS 505 Dış Teyitler**

Bu standardın amacı, bağımsız denetim sürecinde önemli bir kanıt toplama tekniği olan dış kaynak doğrulama tekniğinin açıklanmasıdır. Bağımsız denetçi işletme yönetiminin dürüst olmadığına veya yanlış beyan verme olasılığı olduğunu değerlendirdiği takdirde Dış Kaynak Doğrulama tekniğine başvurabilir. Bağımsız Denetçi bu tekniği kullanıp kullanmama ihtiyacını belirlemek zorundadır. İşletme dışından gelen bilgilerin işletme içinden elde edilen bilgilerden daha güvenilir olduğu genel olarak kabul edilmektedir. Buradaki temel amaç yanlış beyan riskinin makul güvence verebilecek seviyeye indirgenmesidir.

#### **2.2.3.4. UDS 510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri**

Bu standardın amacı, bağımsız denetimin finansal tablolara ilk kez uygulanması veya bir önceki dönemde finansal tabloların denetiminin başka denetçiler tarafından yapılması durumunda açılış hesaplarının denetimine ilişkin rehber olmaktır. Her iki durumda da bağımsız denetçi denetimini üstlendiği diğer şirketlere oranla daha fazla kanıt toplama, işletme ve çevresini iç kontrol sistemi de dâhil olmak üzere tanımak için daha fazla vakit geçirmek durumundadır. Gerektiğinde işletmenin bağımsız denetimini yapmış olan daha önceki denetçilerle iletişim kurma imkânı da bulunmaktadır.<sup>54</sup>

<sup>52</sup> Gençoğlu, vd., **a.g.e.** s.7-8.

<sup>53</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmi İnternet Sitesi, [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html), (Erişim Tarihi: 28.09.2015).

<sup>54</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmi İnternet Sitesi, [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html), (Erişim Tarihi: 28.09.2015)

### **2.2.3.5. UDS 520 Analitik Prosedürler**

Analitik İnceleme Prosedürleri, işletme ile ilgili olarak finansal ve finansal olmayan bilgiler kullanılarak yapılan analizleri kapsamaktadır. Aralarında anlamlı bir ilişki olduğu kabul edilen hesaplara ait veriler karşılaştırılarak yorumlanır. Bağımsız denetim sürecinde kullanılan analitik inceleme teknikleri; Oran Analizi, Mantıklılık (Ussallık Testleri) Analizi, Karşılaştırmalı Tablolar Analizi ve Trend Analizi kullanılarak yapılır. Bağımsız denetçiler, analitik inceleme prosedürlerini üç aşamada kullanmaktadırlar.

Bunlar;

- Risk değerlendirme süreci,
- Riske karşılık verme süreci,
- Raporlama sürecidir.

### **2.2.3.6. UDS 530 Bağımsız Denetimde Örnekleme**

Bu standardın amacı, bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçinin kanıt toplarken denetim örneklemesinden yararlanması ve örnekleme birimi oluşturma tekniklerini açıklamaktır. Bağımsız denetçi, denetim prosedürlerine karar verirken denetimin amaçlarını karşılayacak yeterli sayıda ve nitelikte uygun kanıtları toplamakla yükümlüdür.

Denetim örnekleme, örnek yığını içerisinde bütün verilerin kullanılabilme olasılığını gösterir. Aynı zamanda bütün olarak örnek yığını incelemek yerine, örnek yığını arasından seçilen örneklerin denetlenmesi suretiyle bir görüş verme olasılığı sağlar. Bu teknikte, istatistiksel veya istatistiksel olmayan yöntemler kullanılabilir. Denetimde incelenecek örnek yığını ayrıca bir maliyet unsuru olduğundan dolayı, denetçinin zamanını etkin ve etkili kullanması önemli bir faktördür.

### **2.2.3.7. UDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi**

Bu standardın amacı, muhasebe tahminlerine ilişkin bağımsız denetçinin uygulayacağı denetim tekniklerine açıklık getirmektir. Bağımsız denetçinin, muhasebe tahminleri hakkında yeterli derecede kanıt elde etme sorumluluğu bulunmaktadır. Muhasebe tahminleri, kesin olarak öngörülemeyen işlemler hakkında yapılan tahminlerden oluşmaktadır. Buna göre kesin olarak belirlenmesi mümkün olmayan bir muhasebe kaleminin tutarı yaklaşık olarak belirlenmektedir. Ertelenmiş vergi, buna bir örnek teşkil etmektedir.

### **2.2.3.8. UDS 550 İlişkili Taraflar**

Bu standardın amacı, işletme ve işletmenin ilişkili tarafı ile yapılan işlemlerin denetlenmesinde denetçiye yol göstermektir. Bu standart böyle bir durumda

denetçinin uygulaması gereken denetim tekniklerini içermektedir. Bağımsız denetçinin ilişkili taraf işlemlerine karşı işletme finansal tablolarını denetlerken sorumluluğu vardır. Bu sorumluluk bu konuda uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde edilmesidir. Fakat bir denetim süreci sonunda bağımsız denetçinin bütün ilişkili taraf işlemlerini ortaya çıkarması gibi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.<sup>55</sup>

#### **2.2.3.9. UDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

Bu standardın amacı, denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylar hakkındaki sorumluluğuna dikkat çekmektir. Bilanço tarihinden sonraki olaylardan kasıt, finansal tabloların tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki olaylardır. Bağımsız denetçi bu durumlarda gerçekleşen olayların finansal tablolara etkisinin önemli veya önemsiz olduğunu tespit etmelidir.

Bağımsız denetçinin finansal tabloların yayınlanmasından sonra herhangi bir sorumluluğu bulunmamasına rağmen, eğer bağımsız denetim raporu tarihinde meydana gelen ve bilinmesi durumunda finansal tablolar hakkındaki görüşü etkileyebilecek durumlarda işletme yönetimi ile iletişime geçmeli ve konuyu tartışmalıdır.

#### **2.2.3.10. UDS 570 İşletmenin Sürekliliği**

Bu standardın amacı, işletmenin sürekliliği kavramı çerçevesinde denetçinin işletme ve işletme yöneticilerinin tavrını da dikkate alarak finansal tabloların hazırlanışı bakımından bu kavrama uygun hareket edilip edilmediğini anlamaktır. İşletmenin sürekliliği bütün finansal bilgi kullanıcıları açısından hayati değer taşımakta olup, denetçinin bu konudaki denetim tekniklerini uygulayıp görüşüne yansıtma sorumluluğu bulunmaktadır.

#### **2.2.3.11. UDS 580 Yazılı Açıklamalar**

Bu standardın amacı, denetçinin bağımsız denetim için gerekli sorumluluğu yönetimin anladığını, bu sorumlulukları kabul ettiğini ve denetim süresince tamamını yerine getireceğini teyit edecek olan açıklamaları belirtmektedir. Ayrıca yönetimin söz konusu sorumlulukları kabul etmediği takdirde denetçi tarafından yapılacak olan işlemler de bu standart bünyesinde açıklanmıştır.

Denetçi, işletmenin finansal tablolarının sunumunun söz konusu finansal raporlamaya uygun halde yapıldığına dair, ayrıca bu durumdan doğacak olan sorumlulukları kabul ettiğine ve finansal tabloları onayladığına dair denetim kanıtı

---

<sup>55</sup> Kavut, vd., **a.g.e.**, s.94-95.

elde etmek durumundadır. Bu standart, denetçinin bu kanıtları nasıl edeceğine dair yöntem açıklamaları da içermektedir.<sup>56</sup>

#### **2.2.4. Diğer Çalışmalardan Faydalanma ile İlgili Standartlar**

##### **2.2.4.1. UDS 600 Özel Hususlar- Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)**

Bu standardın amacı, finansal tabloları oluşturan birden fazla işletmenin bulunması neticesinde denetçinin diğer denetçi çalışmalarını kullanması için bir yol göstermektir. Ayrıca ana ortaklığın bağımsız denetçisi, işletme bünyesinde bulunan diğer firmaların finansal tablolarını önemsiz olarak değerlendirirse bu standart dikkate alınmaz. Bağımsız denetçinin sorumluluğu, diğer denetçilerin çalışmalarını kullandığı takdirde denetimin hangi derecede ve nasıl etkilendiğini bulmasıdır. Ayrıca denetçi, önemsiz olan işletme bileşenlerinin birlikte önemli olup olmadığının saptanması konusunda da sorumludur.<sup>57</sup>

##### **2.2.4.2. UDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin iç denetim çalışmalarını kullanması dâhilinde atması gereken adımları açıklamaktır. Bağımsız denetçi iç denetim çalışmalarını denetim sürecinde kullanmak gibi bir sorumluluğu bulunmamakla birlikte gerekli gördüğünde kullanma hakkı bulunmaktadır. Bu standart, iç denetim çalışmalarını düzenleyen sistemin bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetçiye yardım etmesini içermez.<sup>58</sup>

Bağımsız denetimin planlama, uygulama ve raporlama süreçlerinde iç kontrol çalışmaları bağımsız denetçiye birçok fayda sağlamaktadır. Bundan dolayı bağımsız denetçinin iç kontrol çalışmalarını kullanması finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturması açısından yararlı olabilir. Bu standart, böyle bir durumda bağımsız denetçinin atması gereken adımları tanımlamaktadır.

##### **2.2.4.3. UDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması**

Bu standardın amacı, bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçi tarafından bir uzman görüşüne başvurulması düşünüldüğünde atılması gereken adımlara ışık tutmaktır. Bağımsız denetçi, böyle bir durumun varlığında söz konusu uzman çalışmasının finansal tablo denetimine uygun olup olmadığına dair yeterli sayıda kanıt toplamakla yükümlüdür.

<sup>56</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmi İnternet Sitesi, Web: [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html), (Erişim Tarihi: 28.09.2015).

<sup>57</sup> Kavut, vd., **a.g.e.**, s.97-98.

<sup>58</sup> Gençoğlu, vd., **a.g.e.**, s.9-10.

Bağımsız denetçiden genel olarak işletme ile alakalı bilgili olması, muhasebe ve denetim alanında derin bilgiye sahip olması beklense dahi, bu alanlar dışında geniş bir bilgi seviyesinde olması beklenemez. Dolayısıyla, denetçiler bu gibi durumlarda işletmenin finansal tabloları hakkında görüş oluşturmak amacı ile ilgili alanla alakalı uzman kişilerin fikirlerine başvurabilirler.

## **2.2.5. Denetim Sonuçları ve Raporları ile İlgili Standartlar**

### **2.2.5.1. UDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin işletmenin tam set finansal tabloları hakkında görüş oluşturması ve bu görüş neticesinde bir rapor hazırlayarak sunması sorumluluğuna dikkat çekmektedir. Bu standart aynı zamanda bağımsız denetçinin sorumluluğu olan bağımsız denetim raporunun unsurlarını da detaylı olarak açıklamaktadır.

### **2.2.5.2. UDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin denetim görüşü üzerinde değişiklik yapması gereken durumları açıklamaktır. Bu durumlar üç farklı değişik görüş çeşidiyle sınıflandırılabilir. Bunlar; şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçinin buradaki sorumluluğu belirlemiş olduğu önemli yanlışlık risklerinin finansal tablolar üzerindeki etki derecesine göre görüşünü vermektir.<sup>59</sup>

### **2.2.5.3. UDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları**

Bu standardın amacı, bağımsız denetim raporunda gereklilik halinde yer alabilecek olan diğer hususlar başlığını düzenlemektir. Her ne kadar işletmenin finansal tablolarında sunulmuş olsa da denetçinin özellikle finansal tablo kullanıcılarının önemsemesini istediği konuları diğer hususlar başlığı altında denetim raporunda belirtebilir.

### **2.2.5.4. UDS 710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar**

Bu standardın amacı, denetimi yapılan söz konusu işletmenin daha önceki dönemlere ait finansal tabloları ile alakalı olan uygulamaların bütün önemli boyutları ile içinde bulunulan cari dönemde de devam edip etmediğini kontrol etmektir. İşletmeler "Önceki Dönem Tutarları" ve "Karşılaştırmalı Finansal Tablolar" şeklinde iki farklı sunum yapabilirler. Bağımsız Denetçi ise her iki sunuma göre görüşünü uygun denetim kanıtları sağlayarak oluşturmalıdır.

<sup>59</sup> Kavut, vd., a.g.e., s.98-99.

### **2.2.5.5. UDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları**

Bu standardın amacı, işletmenin finansal tabloları bünyesinde bulunan fakat bağımsız denetçinin denetim yapma yükümlülüğü bulunmayan diğer bilgilerin kontrolü ve bu bilgilerin bağımsız denetim raporuna etki derecesini belirlemektir.

### **2.2.6. Uzmanlık Gerektiren Alanlar ile İlgili Standartlar**

#### **2.2.6.1. UDS 800 Özel Hususlar- Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi**

Bu standardın amacı, özel amaçlı olarak hazırlanan bağımsız denetim sürecine ilişkin denetim çalışmasının planlanması, yapısı ve kapsamına ışık tutmaktır. Özel amaçlı denetim çalışmasına başlanmadan önce bağımsız denetçi söz konusu işletme ile özel amaçlı bağımsız denetime dair her konu üzerinde uzlaşma sağlamalıdır.

#### **2.2.6.2. UDS 805 Özel Hususlar- Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi**

Bu standardın amacı, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tabloların veya söz konusu finansal tablo kalemlerine ilişkin denetim prosedürlerini belirtmektir.<sup>60</sup>

#### **2.2.6.3. UDS 810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler**

Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin özet finansal tablolar üzerindeki sorumluluğunu düzenlemektir. Burada bahsedilen sorumluluk, denetçinin özet finansal tabloları dikkate alarak bir rapor hazırlamayı kabul etmesi veya etmemesidir. Bağımsız denetçi özet finansal tabloları dikkate alarak rapor hazırlamayı kabul ettiği takdirde, toplamış olduğu denetim kanıtlarından özet finansal tablolara ilişkin görüşünü bildirmelidir.<sup>61</sup>

---

<sup>60</sup> Kavut vd., **a.g.e.**, s.99-101.

<sup>61</sup> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmi İnternet Sitesi, Web: [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html), (Erişim Tarihi: 28.09.2015).

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **BAĞIMSIZ DENETİMİN AŞAMALARI**

Bu bölümde genel olarak bağımsız denetim süreci, denetimin tamamlanması ve denetim raporları hakkında bilgi verilmiştir.

#### **3.1. DENETİM SÜRECİ**

Denetim Sürecinin ilk devresinde; Denetçi denetim yapacağı firma ile sözleşme imzalamadan önce kendi amaç ve politikaları çerçevesinde gerekli olan bilgi ve belgeleri toplayarak eğer o işletmede daha önce yapılmış bin denetim işlemi var ise önceki denetçi ile görüşür. Bütün bu bilgi toplama ve görüşmelerden sonra sözleşme imzalamaya karar verir ise sözleşmeyi imzalayarak ilgili firmaya sunar.

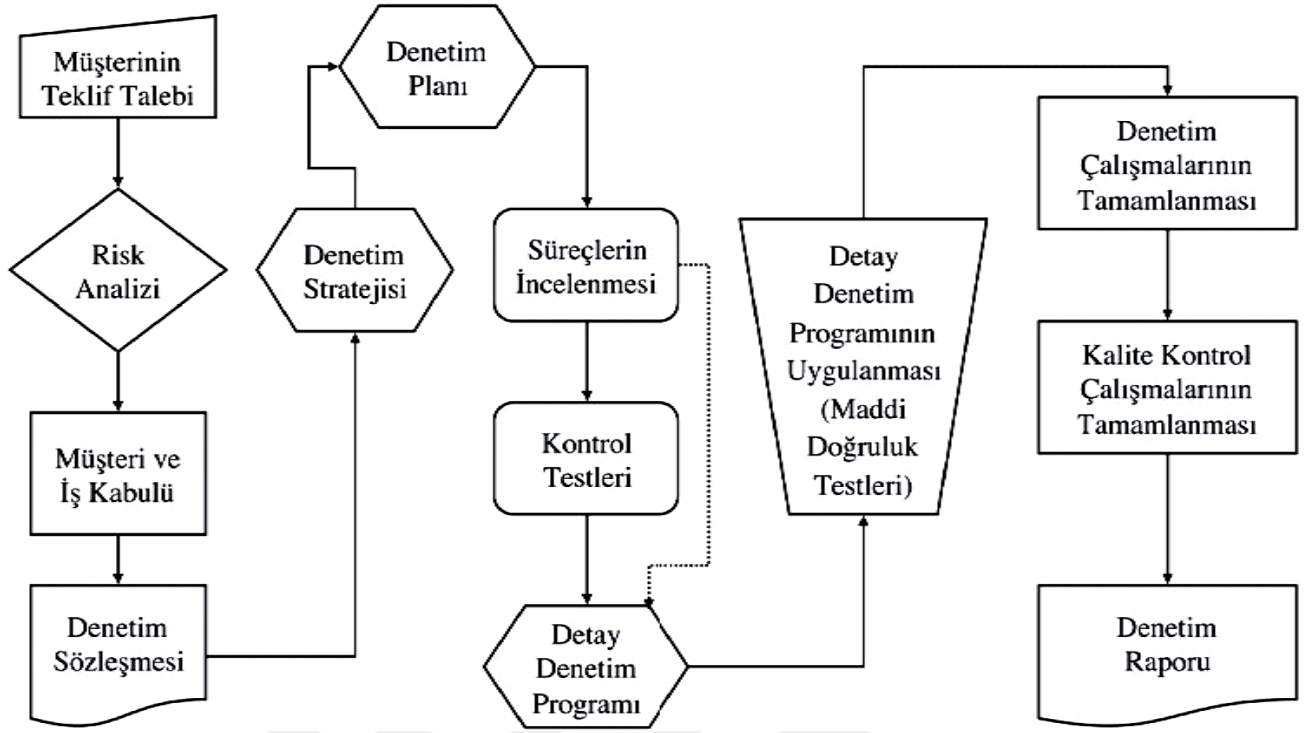
Denetim sürecinin ikinci devresinde ise denetim planının yapılmasıdır. Bu aşamada ilgili işletme ile ilgili gerekli bilgiler toplanıp yapılacak denetimin programlaması ile işgücü, zaman ile ilgili faaliyetler uygulamaya konur.

Denetim sürecinin üçüncü devresi ise denetim faaliyetlerinin sürdürülmesidir. Bu dönemde müşterinin iç kontrol yapısı değerlendirilerek, hazırlanan programa uygun işlemlerin yapılması, hesaplar ile ilgili bakiye kalanlarının doğruluğunun muhasebe ilkeleri gereğince araştırılması tamamlanır.

Denetim sürecinin son devresinde ise denetçi işletmenin mali tabloları ile ilgili bir hükme ulaşır. Bu hüküm sonucunda denetim raporunu hazırlayarak ilgili işletmeye sunar.

Denetim süreci ile ilgili aşamalar, Şekil 1'de genel olarak gösterilmiştir.





Şekil-1 Denetim Süreci Şeması<sup>62</sup>

Denetim sürecinin başlatılması için müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesi ilk aşamadır. Daha sonra denetim çalışmalarının yürütülerek denetim raporunun hazırlanıp, raporun açıklanması ile sona erer.

### 3.1.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabulü

#### 3.1.1.1. Müşteri İşletmenin Tanınması

Gerek yürürlükteki mevzuat hükümleri gerek ise kendi istekleri ile bağımsız denetim yaptırmak isteyen işletmeler, kendi bünyelerinde hazırladıkları mali tablolarının yasalara uygunluğunu ve güvenilirliğini hem kendi işletmeleri hem de kredi veren kuruluşlar, bankalar, işletmeden fayda sağlayan diğer kişi ve kurumlara mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda denetim raporu sunarlar.

Bağımsız denetim yaptırmak isteyen ilgili işletme yöneticileri aracılığı ile daha önce işletme ile ilgili denetim raporu hazırlamış denetçi veya denetim kuruluşu aracılığı ile tekrar denetim de yaptırabilir. Aynı zamanda başka bir denetçi ya da denetim kuruluşuna da sözleşme teklif edebilir.

<sup>62</sup> Kavut vd., . a.g.e, s. 110

İlgili işletmeden denetim teklifi alan denetçi ya da denetim kuruluşu firmanın teklifini olumlu ya da olumsuz cevaplandırabilir. Denetçinin söz konusu teklife hemen olumlu ya da olumsuz bir cevap vermesi beklenemez.

Bir işletmeden denetçiye denetim talebi geldiğinde denetçinin ilk yapması gereken şey müşteri adayını tanımaktır. Kendisine sözleşme teklif edilmiş denetçi öncelikle ilgili işletmeyi tanımak için çalışmalar yapmalıdır. Bu çalışmalar da ilk aşama önceki denetçi ile görüşmek ve firmanın sahipleri, ortakları, diğer işletmeler, mesleki kuruluşlar, çalışanlar ve vergi dairesi gibi çeşitli kişi ve kurumlardan olabilir Tanıma hem sözlü bilgi olarak hem de yazılı yapılabilir. Tanıma işlemi çeşitli şekillerde yapılabilir de aşağıdaki sıralamaya benzer bir sıralama müşterinin doğru tanınmasına yardımcı olur.

- İlgili şirketi daha önce denetleyen denetçinin görüşü ve hazırlanan denetim raporu,
- İlgili işletmenin faaliyet konusu, mali durumu, ticari itibarı, ortaklık yapısı, yönetimin dürüstlüğü, muhasebe ilkelerine riayet etme ve şirket bağımsızlığını etkileyecek diğer etmenler,
- İşletmenin bulunduğu sektördeki durumuna ilişkin bilgilerin toplanması,
- Diğer kurum ve işletmelerle olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığının araştırılması,
- Üst yönetimin denetime bakış açısı ve hangi amaçla denetim istendiğinin araştırılması,
- İşletmenin bağımsız denetime yatkınlığı.<sup>63</sup>

Bu ve buna benzer bilgi toplama sürecinin sonucunda elde edeceği bilgiler ile denetçi potansiyel müşterisini tanır. Denetçi işletmeyi tanıma aşamasında ne kadar titiz ve özenli davranır ise denetim sırasında karşılaşılabilecek riskler o kadar azalır.

### **3.1.1.2. Önceki Denetçi ile Görüşme**

Denetçi tarafından yeni müşterinin alınması kararından önce yapacağı en önemli işlem daha önce işletmeyi denetleyen denetçi ile görüşmesidir. Denetim isteğinde bulunan işletme daha önce denetime tabi tutulmuş olabilir. Önceki denetçi ile görüşmesi denetçinin işi kabul edip etmemeye karar vermesi açısından önemlidir. Bu görüşme ve bilgi alma süreci yazılı ve sözlü olarak yapılabilir.

Burada önemli olan daha önceki denetçinin ilgili mevzuat hükümleri gereğince sır saklama zorunluluğu olduğundan mutlaka müşteriden izin alması gerekmektedir. Bu izin yazılı ya da sözlü olabilir. Denetlenecek işletmenin önceki

<sup>63</sup> Vasfi Haftacı, *Muhasebe Denetimi*, Umuttepe Yayınları 3.Baskı, Kocaeli, 2014, s.46

denetçi ile görüşülmesine izin vermemesi sözleşme imzalamada ve işi kabul etmede önemli bir kriter olabilir.

Denetçi önceki bağımsız denetçi ile görüşerek bazı soruları sorarak işi kabul edip etmeme konusunda fikir alır. Önceki denetçiden şu konuda bilgiler istenebilir.

- Yöneticilerin dürüstlüğü konusunda düşünceleri,
- Yöneticilerin, denetçi konusunda ve muhasebe ilkelerinin uygulaması ile ilgili tutumları,
- Çalışmaları sırasında engellerle karşılaşmış ve karşılaşmadığı,
- İşletmede karşılaşılan olağanüstü durumlar,
- Yönetim ile uyumsuzluğa düşülüp düşülmediği,
- Denetçide değişikliklerinin nedeni.<sup>64</sup>

Eski denetçinin işletme ile ilgili bilgi vermemek istemesi denetçi için işi kabul edip etmemekte bir ölçüt olabilir. Denetçi herhangi bir gerekçe göstermeden işi kabul etmeyebilir. Önceki denetçi ile kendisine iş teklif edilen denetçi arasındaki her türlü yazılı ve sözlü görüşmeler gizlidir ve üçüncü kişilere açıklanamaz.

### **3.1.1.3. Müşteri ile Sözleşme Yapılması**

Denetçi tarafından potansiyel müşterisini tanıdıktan ve önceki denetçi ile görüştüğünden sonra eğer denetim işini kabul etmeyi tercih edecek ise müşterisi ile denetim sözleşmesi imzalamalıdır. İmzalanacak denetim sözleşmesinin içeriği her bir işletme açısından farklılık gösterebilir. Yapılan çalışmalar sonucunda eski sözleşmenin devamına ya da yeni bir denetim sözleşmesi yapılmasına karar verilir.

Bu sözleşmede denetimin amacı, kapsamı, süresi, tarafların karşılıklı sorumlulukları belirlenir. Denetim sözleşmesi yazılı olarak belirlenebileceği gibi işi alan denetçinin müşterisine denetim sözleşme mektubu yazması ve bu metnin müşteri tarafından imzalanarak denetçiye geri gönderilmesi şeklinde de olabilir.

UDS210'a göre taraflar sözleşmede aşağıdaki konularda mutabık kalmalıdır:

- Devam eden denetimlerde denetçi, koşulların görev şartlarının revize edilip edilmemesi gerektiğinin değerlendirilmesi,
- Görev şartlarının değişmesi halinde müşteri ile yeni şartlar konusunda anlaşılmalıdır.
- Denetçi kendisine sunulan şartlarda geçerli bir sebep olmadıkça değişikliği kabul etmemelidir.

<sup>64</sup> Sağlam ve Yolcu, **a.g.e.** s.122

- Eğer denetçi kendisine sunulan şartları Kabul etmez ise denetimden çekilmeli ve bu konuda akdi ve yükümlülük altına girip girmeyeceğini değerlendirmelidir.<sup>65</sup>

Denetim yaptırmak isteyen firmanın yönetimi ile denetim kuruluşu ya da denetçinin yapılacak denetim sözleşmesinin şartlarında anlaşmaya varmaları durumunda, denetçinin sorumlulukları, işletme yönetiminin sorumlulukları, yapılacak mali tablolar denetiminin amaç ve kapsamı ve tabloların hazırlanması süresince raporlama çerçevesini açıklayan bir sözleşme imzalanır.

Denetim sözleşmesinde yukarıda belirtilen temel şartların yanında; Denetçinin uymak zorunda olduğu detaylı etik ilkeler, İç kontrol sistemindeki aksaklık ve hatalı yapılanma nedeni ile bazı önemli hile ve hataların ortaya çıkarılamayacağı, işletme yönetiminin denetçinin talep edeceği bilgileri zamanında ve eksiksiz olarak vermesi gerektiği, denetim süresince işletme yönetiminin mali tabloları etkileyecek konularda denetçiye bilgi vermesi ve ücretle ilgili birçok konuyu içeren ek şartlar sözleşmede yer alabilir.

TTK madde 339'a göre<sup>66</sup> bağımsız denetçinin herhangi bir sebeple belirlenmemesi ve bağımsız denetçinin genel kurulca onaylanmaması halinde, işletme merkezinin bulunduğu Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından atanır. Denetçi üç yıl geçmedikçe; son on yılda yedi yıl denetim yaptıkları işletmelerde denetim yapamazlar. Bir denetçi işletme ile ilgili en fazla beş hesap dönemi görev yapabilir. Denetçinin aynı işletme ile ilgili denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az üç hesap dönemi geçmelidir. Denetim sözleşmesi yürürlüğe girdikten itibaren 10 iş günü içerisinde Kamu gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları kurumuna bildirilir.<sup>67</sup>

Bağımsız denetim sözleşmesini bağımsız denetçi ya da bağımsız denetim kuruluşu ile müşteri karşılıklı anlaşarak fesih edemezler. Ancak bu konuda verilmiş bir mahkeme kararı olursa ve yahut denetçinin denetim eli ilgili çalışma alanının ve işletme yönetimi tarafından sınırlandırılması halinde ve iki taraf açısından haklı gerekçelerin varlığı halinde taraflar yazılı gerekçe göstererek kuruldan da görüş alarak sözleşmeyi fesih edebilirler.

---

<sup>65</sup> Cömert vd., **a.g.e.** ,s.155

<sup>66</sup> Resmî Gazete Sayı, 27846, 14.02.2011

<sup>67</sup> Sağlam ve Yolcu, **a.g.e.**, s.142

### 3.1.2. Denetlenecek Firmanın Tanınması İçin Yapılan Denetim Planlaması

Çalışma alanı standartlarının birincisine göre 'denetim çalışması yeterli şekilde yapılmalı ve eğer var ise yardımcılar gerektiği şekilde gözlemlenmelidir.<sup>68</sup> Bağımsız denetimin başlangıç sürecinde denetçi tarafından müşterisiyle olan ilişkisinin mevcut durumu ve gelecekteki işlemlerin gerçekleştirilmesi, bağımsızlık ve etik kurallara uyumun değerlendirilmesi ve bağımsız denetim çalışmasındaki şartlarda mutabakata varılması ile ilgili çalışmalar yapılmalıdır. Denetimin planlanmasının üç temel yararı vardır:

- Yeterli denetim kanıtı elde edilir,
- Denetim maliyeti en az seviyelere indirilebilir,
- Müşteriyle olan ilişkilerde yanlış anlaşılmaları önler.

Her işletmenin özellikleri aynı olmadığı için her denetim planı da birbirinin aynısı olamaz. Denetçi müşteri işletmenin özelliklerine dikkat ederek bir denetim planı hazırlar. İyi bir plan yapabilmek için, müşterinin hangi alanda faaliyet gösterdiği, bu faaliyet alanının özellikleri, işletmenin uygulamakta olduğu muhasebe politikaları, standartlara uyum oranını dikkate alır.

Denetim planlamasında, müşteri ile ilgili bilgilerin yanı sıra, denetim konusuyla ilgili bilgilerin eksiksiz olarak alınması gerekmektedir.

Genel olarak planlama yapılırken ilk defa yapılacak denetim ile sürekli yapılan denetim arasında amaç olarak fark yoktur. Sürekli yapılan denetimde genel olarak denetçinin elinde birçok bilgi vardır. Bu bilgilerin denetlenecek cari dönem ile karşılaştırılarak bir denetim planı hazırlanması kolaydır. Yeni bir müşteri ile ilgili denetim planı hazırlamak ise daha zor ve karmaşıktır. İlk defa denetlenecek olan bir işletmede denetçi, önceki dönem bağımsız denetim raporunu inceler, açılış bakiyeleri ile ilgili gerekli denetim tekniklerini uygulayarak bilgi sahibi olur. Uygun mesleki bilgi ve deneyime sahip denetçileri belirleyerek iyi bir denetim ekibi oluşturur. Denetimin planlamasını oluşturan eylemler sırası ile şöyledir.

#### 3.1.2.1. İşletme ile İlgili Temel Bilgileri Toplama

Müşteri işletme ile denetim sözleşmesi imzalandıktan sonraki aşama işletme ile ilgili temel bilgilerin elde edilmesidir. Bu tür bilgiler yasal düzenlemelerden, ticaret sicil memurluğundan, genel kurul ve toplantı tutanaklarından, şirketin internet sayfasından, her türlü tanıtım broşürlerinden ve diğer çeşitli kaynaklardan edinilebilir.

<sup>68</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.39.

### **3.1.2.1.1. Genel Bilgiler**

Müşteri işletmenin unvanı, hukuki durumu, faaliyet konusu, ortaklık yapısı, adresi, iletişim bilgileri, işletmeyi etkileyecek hukuki düzenlemeleri, yapmakta olduğu ve ileride yapacağı yatırımları ve işletmenin nasıl nakit sağladığı konusunda ve benzeri konularda genel bilgi edinilmesidir.

### **3.1.2.1.2. İç Organizasyon ve Yöneticilere İlişkin Bilgiler**

Yönetim kurulu başkan ve üyeleri, genel müdürler, sorumlu müdürler, muhasebe ile ilgili işlemleri yapanlar, denetçiye yardımcı olacak diğer yetkili kişiler, işletmenin mevcut organizasyon yapısı ve var ise personel ile ilgili yönetmelikler ile ilgili gerekli bilgileri toplamalıdır.

İşletmenin hesap planı işleyişi, muhasebe sistemi ve muhasebe işlemlerinde görevli olanların yeterlilikleri, daha önceki denetçinin bu konuda düzenlemiş olduğu tutanaklar denetçi tarafından incelenmelidir. Denetçi bu bilgileri elde etmek için daha önce hazırlanmış tutanak ve raporlardan faydalanılabileceği gibi kendi özel çalışması ile elde edeceği bilgilerden de faydalanabilir.

### **3.1.2.1.3. İşletmenin İktisadi Faaliyetlerine İlişkin Bilgiler**

Denetçi işletmenin yer aldığı sektörün durumunu, işletmenin bu sektördeki yerini, pazar payını, rekabet koşullarını, gelir kaynaklarının yapısını, yer aldığı pazarda oluşturulan ittifakları, kendisine mal veren önemli şirket ile kurumları, firmanın Ar-ge faaliyetlerini, çalışan personel ile ilgili ücret ödemelerini ve önemli müşteriler ile ilgili her türlü bilgi ve belgeleri toplamalıdır.

### **3.1.2.1.4. Analitik İnceleme**

Analitik inceleme finansal tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkileri araştırılarak gözden geçirilmesidir. Bu tür işlemler 'uygunluğu araştırmaya yönelik denetim işlemleri niteliğinde olup amacı, veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin varlığını saptamak ve mevcut sapmaları tespit etmektir.<sup>69</sup>

Analitik inceleme prosedürlerine denetimin herhangi bir safhasında başvurulabilir. Bu prosedürün denetimin hangi aşamasında uygulanacağına denetçinin kendisi karar verir. Analitik inceleme prosedürünü denetçi ister ise denetimin planlanması aşamasında yahut denetim yaparken ya da denetimin sonuçlanması aşamasında uygulayabilir. Analitik inceleme prosedürlerini uygularken fiziksel miktarlar, sayılar, oranlar ve yüzdeler kullanılır. Bu prosedür denetçi tarafından işletmenin finansal işlemlerinin bir kısmına uygulanabileceği gibi tamamına da uygulanabilir. Denetçinin uyguladığı analitik inceleme prosedürlerini sonunda verilerde önemli sapmalar görmesi halinde bunların nedenlerini bilmeli bu

<sup>69</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.188.

konuda gerekli araştırmaları yapmalıdır. İşletmeyi yönetenler bu sapmaların nedenlerini denetçiye açıklamalı, denetçi ise alacağı cevaba göre denetim esnasında uygulayacağı denetim tekniklerini ve denetimin kapsamını değiştirmelidir.

### 3.1.2.2. Denetim alışmalarını Bölümlendirme

Denetçi yapacağı denetim sırasında finansal tabloları bir bütün olarak ele alabileceği gibi bu tabloları küçük birimlere bölerek de çalışabilir. Tabloları bölümlere bölerek, bu bölümlerin ayrı ayrı denetlenmesi için denetçi ve yardımcı denetçiler görevlendirebilir. Bölümlendirme, hâsılat işlemleri, mali işlemler, yatırım ve duran varlık işlemleri, üretim işlemleri, olarak ayrılıp farklı denetçilerin sorumluluklarına verilebilir. Denetim alışmaları genel olarak iki Şekilde bölümlendirilir:

- Geleneksel Yaklaşım
- Döngü Yaklaşımı

**Geleneksel Yaklaşım:** Finansal tabloların her biri ayrı ayrı bir birim kabul edilerek ayrı bir denetim yapılır. Örneğin: Hazır Değerler, Ticari Alacaklar, Stoklar, Ticari Borçlar, Alıcılar, Satıcılar her biri ayrı ayrı denetim alanıdır.

**Döngü Yaklaşımı:** Bilanço ve gelir tablosu hesaplarının birbirleriyle yakından ilişkili olan işlemlerin toplandığı grupların denetim alanı sayılması yaklaşımıdır.<sup>70</sup> rneğin, hâsılat işlemleri, harcama işlemleri, üretim işlemleri, finansman işlemleri.

### 3.1.2.3. Önemlilik Düzeyini Belirleme

Mali tablolardaki açıklanan bilgilerin doğruluğu alınacak kararları etkileyecekse önemli olduğu kabul edilir. Denetçi kabul edilebilir bir önemlilik düzeyi belirlemelidir. Bu düzey tamamen mesleki yargıyla ilgilidir. Bu düzeyi belirlerken yanılışlığın önemine mali tabloların niteliğine veya büyüklük tutarına göre karar vermelidir. Mali tablo kullanıcılarını yanılışacak Şekilde yanılış, taraflı ve yetersiz Şekilde açıklanması niteliksel yanılışlıktır. Normalde herhangi bir işletme için önemsiz gözüken tutar belirli koşullar altında son derece önemli olabilir. Örneğin tutarı küçük olsa bile kasadan ya da bankadan yapılan bir ödeme önemli kabul edilebilir. Önemlilik kesin ve mutlak bir rakam değildir. Denetçinin öngörüsüne göre göreceli bir kavramdır. Örneğin küçük miktardaki bir yanılışlık cirosu az olan bir işletme için son derece önemli iken büyük cirolarda çalışan bir firma için önemsizdir.

Bağımsız denetçi önemliliği iki yerde kullanır. Bunlar denetim planlama aşamasında ve denetim çalışması esnasındadır. Denetimin başında mali tablolar ile ilgili bir öngörüde bulunmalıdır. Bu tutarı belirlerken finansal tablo kullanıcılarının kararlarını ve davranış biçimlerini önemli ölçüde etkilemeyecek bir hata tutarı veya

<sup>70</sup> Sağlam ve Yolcu, **a.g.e.**, s.165.

oran belirlemelidir. Denetçi bu tutarı belirlerken gerekli özeni göstermelidir. Belirlenen önemlilik düzeyi ile denetim çalışmasının kapsamı arasında ters bir ilişki vardır.

Örnek verecek olursak mali tabloların geneli açısından 100.000 TL'lik bir tutarı önemli kabul edersek bu tutarla ilgili kanıtların toplanması için belirli bir çaba ve zaman harcanacaktır. Bu tutarı 50.000 TL'ye düşürürsek kanıtların toplanması için daha fazla zaman ve çaba harcamak gerekecektir. Çünkü mali tablolardaki küçük hataların ortaya çıkarılması büyük hataların ortaya çıkarılmasına nazaran daha zordur ve ayrıca bir çaba gerektirebilir. Bu tutarı denetçi çok küçük belirlediğinde gereksiz zaman ve işgücü kaybına neden olacak büyük bir miktar belirlediğinde ise önemli yanlışlıkları gözden kaçırmaya neden olabilecektir.

Denetçi başlangıçta belirlediği önemlilik düzeyini denetim esnasında, içinde bulunulan şartların değişmesi halinde, konu ile ilgili yeni bilgilere ulaşması halinde veya işletmenin denetimi esnasında denetim anlayışındaki değişikliklere göre revize edebilir.

#### **3.1.2.4. Denetim Risk Düzeyini Belirleme**

Risk kavramı işletme hedeflerinin gerçekleşmesini mâni olabilecek her türlü durumdur. İşletmenin karşılaşılabileceği risklerin öngörülmesi ve buna karşı alınması gereken tedbirlerin ne olacağı konusu işletme yönetiminin yetki ve sorumluluğundadır. Risk kavramını, sadece olumsuz olaylar veya davranış şekilleri olarak görmemek gerekir. Olumlu bir olayın gerçekleşmesi durumunda bundan yararlanamamak da risktir.<sup>71</sup>

Denetim riski işletmenin mali tablolarının işletme tarafından hatalı ve yanıltıcı şekilde hazırlanması, denetimi yapan denetçinin de bu yanlışlık ve hataları tespit edemeyerek tabloların doğruluğu hakkında olumlu rapor vermesidir. Bir başka ifade ile finansal tabloların önemli şekilde yanlış olmasına rağmen olumlu görüş bildirme ihtimalidir.

Denetim her zaman %100 başarılı olmayabilir, her zaman bir risk söz konusudur. Denetimdeki en büyük risk, denetçinin düzenlenen mali tablolardaki hataları tespit edemeyip bunların doğruluğu hakkında olumlu rapor vermesidir.

Denetimde riskin değerlendirilmesi planlama aşamasından başlayarak denetimin her aşamasında titizlikle takip edilmelidir. Çünkü denetçi, denetim sürecinde karşılaştığı risklere karşılık vermek zorundadır. Denetimin çok iyi

<sup>71</sup> Mahmut Demirbaş, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2005, s.177



planlanması denetim riskinin olmayacağı anlamına gelmez. Denetim riski hiçbir zaman sıfır olmaz, daima bu risk vardır. Burada denetçinin görevi risk düzeyini mümkün olduğunca aşağı çekmektir. Denetçi risk değerlendirme aşamasında başarılı olabilmek için konusunda uzman kişilerle çalışmalı, mesleki alanda şüpheli olmalıdır. Riskin değerlendirme aşamasında denetçinin kanıt toplamak amacı ile uygulayacağı denetim prosedürleri de risk değerlendirme açısından son derece önemlidir.

Denetçi denetim yapacağı işletme ile ilgili ne kadar uygun kanıt toplarsa denetim riskini o derece düşürecektir. Yeterli kanıtların toplanması denetim riskini sıfırlanacağı anlamına gelmez. Her ne kadar fazla denetim kanıtı toplarsa toplasın yine de denetimin özünde olan denetim riski vardır.<sup>72</sup> Denetçi denetimi gerçekleştirirken belli bir düzeyde riski kabul etmek zorundadır. Topladığı kanıtların uygunluğu, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, mali tabloların doğru hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili birçok risk ile karşı karşıyadır.

Denetim riskinin üç unsuru vardır. Bunlar yapısal risk, kontrol riski ve bulgu riskidir. Yapısal risk ve kontrol riski finansal tabloların hatalı olma (önemli yanlışlık içerme) olasılığıdır. Bulgu riski ise bu hatanın ortaya çıkarılmama ihtimalidir.<sup>73</sup>

#### **3.1.2.4.1. Yapısal (Doğal) Risk**

İşletmenin kendi yapısından kaynaklanan denetçinin hiçbir şekilde etkisinin olmadığı risk grubudur. Örneğin işletme mallarının kolay çalınabilir yerlerde saklanması işletme açısından bir doğal risktir. Yapısal riskin değerlendirilmesinde işletmenin faaliyette bulunduğu sektör ile bu sektörde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının niteliği göz önünde bulundurulur. Bu tür risk grubunda işletmeyi yönetenlerin dürüstlüğü, doğru ve güvenilir finansal tablolar oluşturma çabası bu risk grubunu doğrudan etkilemektedir. Yöneticiler mali tabloları hazırlarken ne kadar doğru ve dürüst davranırlarsa risk o derece azalır.

Denetçinin yapısal risk değerlendirmesi, hangi finansal tablo kalemlerinde yanlışlıklarla karşılaşma olasılığı var ise o yanlışlıkların tespit edilmesine yöneliktir.

Denetçi çalışmaları sonucunda elde ettiği bilgiler ve kanıtlar ile mesleki yargılarını bir arada kullanarak her hesap kalemi için farklı bir yapısal risk alanı belirleyebilir. Örneğin stoklarla ilgili bir kalem için yapısal risk düzeyini yüksek belirleyip, kasa işlemleri ile ilgili risk düzeyini ise düşük belirleyebilir.

<sup>72</sup> Hasan Kaval, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 3.

<sup>73</sup> Lerzan Kavut vd., *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İsmmmo Yayınları*, İstanbul, 2009, s. 18-19.

#### **3.1.2.4.2. Kontrol Riski**

Kontrol riski, işletmenin iç kontrol sisteminin ne derecede uygulayıp, uygulamadığı ile ortaya çıkan risk grubudur.

Şirketin yönetim kurulunun iç kontrol sistemine önem verip vermemesi, şirketin örgütsel yapısı içinde yetki ve sorumlulukların açık ve yazılı olarak dağıtımının yapıp yapılmadığı, iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç kontrol sisteminin ortaya çıkardığı sonuçların değerlendirilip, değerlendirilmediği gibi konuların analizi, yapılacak denetimin riskini azaltacaktır.

Kontrol riskinin düşük olması denetçinin şirketin iç kontrol sistemine güvenerek daha az zaman ayırarak daha etkin ve sağlıklı bir denetim yapmasına olanak sağlar.

#### **3.1.2.4.3. Bulgu (Ortaya Çıkarmama) Riski**

Bulgu riski mali tablolardaki yanlışlıkların denetçinin uygulamaya koyduğu denetim işlemleri ve uygulamaları ile tespit edilememesidir. Bulgu riski direkt olarak denetçinin denetim prosedürlerini ne etkinlikte uyguladığı ile doğrudan ilgilidir. Denetçinin yanlış bir denetim prosedürü uygulaması, denetim tekniklerindeki yanlışlıklar, hesap denetimlerinin %100 oranında denetlenmemiş olması ve denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması bulgu riskinin nedenlerindedir.

Bir hesabın diğer risk grupları ile bulgu riski arasında ters bir ilişki vardır. Denetim işlemi sırasında yapısal risk ve kontrol riskindeki bir yükselme bulgu riskinin aşağıya çekilmesiyle dengelenebilir. Yapısal risk ve kontrol riski tamamen işletmenin kendi şartları ile ilgili iken bulgu riski denetçi tarafından belirlenip kontrol edilebilir. Denetçi yapısal risk ve kontrol riskini yüksek tutarak bulgu riskinin derecesini düşürebilir.

#### **3.1.2.5. Denetim Amaçlarını Oluşturma**

İşletmenin finansal tablolarının denetlenmesindeki amaç işletme tarafından hazırlanan ve kullanıcıların bilgisine sunulan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu saptamaktır. Bağımsız denetçi ilgili işletmeyle ilgili yeterince kanıt toplayarak ve toplanan bu kanıtlarla ilgili değerlendirmeler yaparak işletmenin genel mali durumu, nakit sistemi ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığını belirler. İşletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerekli açıklamaların dipnotlarda gösterilmesi işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Denetçinin sorumluluğu ise genel kabul görmüş muhasebe standartları doğrultusunda gerekli araştırmaları yaparak bu tabloların güvenilirliğini sorgulamaktır.

Denetçinin işlem gruplarına göre yapacağı denetim çalışmasını bölümlendirmesi denetimi kolaylaştıracağı gibi aynı zamanda denetim

organizasyonunda kolaylık sağlar. Denetim işlemi genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre yapılacağından denetçinin her bir işlem grubu ve her bir hesap için ayrı ayrı amaçların belirlenmesi son derece önemlidir. Genel kabul görmüş muhasebe standartları ile denetimin amaçları arasında doğrudan bir ilişki vardır. Her bir işlem grubuna ve hesap kalanına uygulanabilir genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini denetçi 'genel denetim amaçları olarak kabul eder. Her bir işlem grubuna ve her bir hesap kalanına uygulanan ilkeler ise özel denetim amaçlarıdır. Özel denetim amaçlarını oluşturmak için önce genel denetim amaçlarını oluşturmak gereklidir.

Genel denetim amaçları şunlardır:

- Gerçeklilik,
- Bütünlük,
- Sahiplik ve yükümlülükler,
- Değerleme ve gidere dönüştürme,
- Zamanlılık,
- Açıklama,
- Kayıtsal doğruluk.<sup>74</sup>

### 3.1.2.6. Denetim Programı ve Zamanlama

Denetim planlamasında en önemli adımlardan biriside üstlenilen denetim görevi için bir denetim programını hazırlamaktır. Denetim program işletmenin yapmış olduğu faaliyetlere dayanılarak denetçi tarafından yazılı olarak hazırlanır. Denetim programı her bir denetim kalemi için uygulanması düşünülen işlemlerin sırası ile yazıldığı taslak çalışmadır.

Denetim programında denetim esnasında yapılacak işlemlerin neler olduğu, bu işleri kimlerin yapacağı, hangi denetim tekniklerinin uygulanacağı ve yeterli kanıt toplama konuları yazılı olarak hazırlanır. Denetim programları denetçiler tarafından el kitabı ya da kılavuz şeklinde de hazırlanabilir.

İyi bir biçimde hazırlanmış denetim programı;

- Yapılacak denetimin çerçevesini belirler ve denetimin nasıl tamamlanacağına ilişkin bilgi verir,
- Denetimin koordinasyonuna, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur,
- Denetim için kanıt oluşturur.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.57.

<sup>75</sup> Sağlam ve Yolcu, **a.g.e.**, s.258

Denetim programı denetçi tarafından değiştirilemez bir taslağa dönüştürülmemelidir. Denetim ilerledikçe denetim programı ortaya çıkan yeni şartlar ışığında gözden geçirilerek uygulamaya yeniden yön verilmelidir. Örneğin denetçinin denetimin başında işletmenin sahip olduğu iç denetim sisteminin güçlü olduğuna inanarak bir program hazırlaması ve denetim programını buna göre ilerletmesi gerekirken, denetim süreci ilerledikçe işletmenin iç kontrol sistemindeki zayıflıkların tespit edilmesi halinde denetim programını revize edilmelidir.

Denetim çalışmalarının bir program dâhilinde yapılmasının faydalarının yanı sıra bazı sakıncalı yanları da söz konusudur. Zira bir program dâhilinde yapılan denetim çalışmaları denetimi otomatik bir hale getirip, değişen işletme koşullarına ayak uydurmayı sağlayacak esnek ve yapıcı düşüncüyü olumsuz etkileyebilir.<sup>76</sup>

Denetimin zamanlaması ise tasarlanan denetim programının hazırlanmasından sonra denetçinin yapacağı çalışmalarla ilgili zamanlama planlamasıdır. Denetimde zaman planlanması yapılan denetimin tekrar edilen bir denetim veya ilk defa yapılacak bir denetim olup olmamasına göre farklılık gösterir. Denetçinin ilgili işletme de daha önce yapmış olduğu denetim faaliyeti denetçinin işletmeyi tanımasından dolayı daha az zaman alır.

Denetim sözleşmesinin imzalanmasından sonra denetçinin zamanı sınırlıdır. Denetçi daha önce imzalamış olduğu denetim sözleşmesine sadık kalarak belirttiği tarihte raporunu teslim etmelidir. Bu sebepten ötürü iyi bir planlama yapmalı ve yaptığı plana sadık kalmalıdır. Denetçinin zaman planlamasının ilk zorluğu işletmelerin genelde takvim yılı esasına dayanarak hesap dönemi belirlemeleri nedeni ile denetim işlemlerinin takvim yılının başına sıkıştırılmasıdır. Diğer bir zorluk ise denetim sürecinin ve zamanının denetçi tarafından kesin olarak tahmin edilememesidir. Ayrıca denetçinin tek bir işletme ile denetim sözleşmesi olmadığına göre diğer denetim sözleşmesi imzaladığı müşterilerine gerekli vakti ayırmalıdır.

Ayrıca işletme sahiplerinin denetçinin talep ettiği bilgi ve belgelerin zamanında denetçiye ibraz edilmemesi, bazı hesap kalanların karmaşık ve üzerinde daha fazla çalışmaya gerek duyulması ve önceden tahmin edilemeyen sorunların çıkması denetimin zamanlamasını aksatacaktır. Denetim raporunun bir an önce hazırlanması denetçi ve işletme için yararlıdır. Zaman planı ile denetim takviminin birbiri ile karıştırılmaması gerekir. Zaman planı toplam çalışma saatini belirlemekle birlikte, hangi tarihte ne yapılacağını belirlemez. Bunu denetim takvimi gösterir.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> M.Vefa Toroslu, *Finansal Tablolar Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012, s. 31.

<sup>77</sup> Kaval, *a.g.e.*, s.117

Denetim çalışması her zaman yapılabilir. Gerçekleştiren zaman dilimine göre yıl içinde yapılan denetim çalışması ve yılsonunda yapılan denetim çalışması olarak ikiye ayrılır. Yıl içinde yürütülen denetim çalışmalarına 'ön denetim', yılsonunda yapılan denetim çalışmalarına ise 'yılsonu denetimi' (esas denetim) denir. Denetim çalışmalarının çok önemli bir kısmı ön denetim esnasında gerçekleştirilir. Ön denetim çalışması genelde faaliyet döneminin kapanmasından 5-6 ay önce başlar. Ön denetim çalışması genel olarak şekli bir denetimdir. Yani uygunluk denetimidir.

Denetçi denetimin her aşamasında işletmenin iç kontrolünün etkinliğini kontrol eder ve kontrol sonucunda iç kontrolün etkinliğini saptarsa, alacakların mutabakatı, stok sayımının gözlemlenmesi gibi tekniklerin kapanış gününden önce sonlandırılmasına karar verebilir.<sup>78</sup>

Ön denetimin titizlikle yapılmış olması yapılacak yılsonu denetim işleminde kolaylık sağlayacak ve yılsonu denetimin süresini kısaltacaktır. Zaman planlamasının diğer bir önemli yanı da denetlenecek bazı veriler ve süreçlerin aynı anda yapılmak zorunda olmasıdır.

### **3.2. DENETİMİN TAMAMLANMASI**

Denetçi, kanıt toplama, çalışma kâğıtlarının oluşturulması ve diğer denetim çalışmalarını bitirdikten sonra, sonuçları değerlendirme, denetim çalışmalarını tamamlama ve finansal tablolar hakkındaki görüşünün oluşması için gözden geçirme çalışmalarını yürütür. Denetimin tamamlanması aşamasını dört ana başlık altında toplayabiliriz.

#### **3.2.1. Şarta Bağlı Borçların İncelenmesi**

Şarta bağlı borçlar gelecek dönemdeki olası bir belirsizlik, işletmenin üçüncü kişiler ile arasında raporun yazım aşamasında halan devam eden sonuçlanmamış durumlardır. Örneğin raporun yazım aşamasında devam eden vergi incelemeleri, diğer alacak davaları veya kefalet sözleşmesinden doğan yükümlülükler bu duruma örnektirler. Bu tür olayların mevcut olabilmesi için üçüncü kişilere gelecekte bir ödemenin var olması, ödenecek bu tutarının miktarının tam olarak tespit edilememesi ve ödemenin gelecekteki dönemdeki bir olayın gerçekleşmesi olasılığına bağlı olmasıdır.

Bu tür olayların varlığı halinde denetçi, işletme yönetimi ve çalışanları ile görüşmeler yapmalı, genel kurul toplantı tutanaklarını incelemeli ve vergi dairesi ve resmî kurumlardan bilgi almalı aynı zamanda borçların ilişkili olduğu banka ve özel kişilerle görüşmelidir. Denetçi böyle bir olayı tespit ettiğinde ilk önce işletme yönetimi ile bir araya gelerek kayıtların düzeltilmesini ve finansal tabloların gerçeği

---

<sup>78</sup> Güredin, **a.g.e.**, s.193

yansıtması gerektiğini yönetime bildirmelidir. Yönetimin kayıtları ve finansal tabloları düzeltilmemesi halinde durumun önemlilik derecesine göre denetçi karar verecektir.

Denetçi tarafından tespit edilen belirsizlik çok önemli ise denetçi bu durumda şartlı görüş bildirir veya belirsizlik çok önem arz ediyor ise görüş bildirmekten de kaçınılabilir fakat belirsizlik önemli olmakla birlikte finansal tablolarda önemli bir etkiye sahip değil ise raporu yazıp sonuç bölümünde bu duruma dikkat çekebilir.

### **3.2.2. Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi**

Denetçinin sorumluluğu sadece bilanço tarihindeki olaylar ile ilgili değildir. Bilanço tarihinden denetim raporunun yazılıp tamamlanmasına kadar bazı durumlarda denetçinin sorumluluğu altındadır. Denetçinin tespit ettiği bazı önemli durumları denetim raporunda açıklaması gerekmektedir. Denetim çalışmasının sona ermesi denetim raporunun tamamlanması ile oluşur.

Bilanço tarihinden sonraki olayları iki başlık altında açıklayabiliriz. Birincisi bilanço tarihindeki herhangi bir olay ile ilgili ek kanıt sağlayan finansal tabloların hazırlanmasını doğrudan etkileyecek durumlardır. Bu duruma örnek olarak herhangi bir işletme alacağının tahsil edilmemesi veya kesin olarak tahsil edilemeyeceğinin anlaşılmasıdır. Denetçi bu durumdaki olaylar ile karşılaştığında mutlaka cari dönem bilançolarında gerekli düzeltmeleri yapmak zorundadır.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar ile ilgili diğer bir durum ise normalde bilanço tarihinde mevcut olmayan fakat denetim raporunun yazılması aşamasında ortaya çıkan ve ek kanıt sağlayan durumlardır. Örneğin bilanço tarihinden sonra yeni bir işletme kurulması ya da doğal afetler nedeni ile emtia kaybı. Bu gibi durumlarda denetçi mali tablolarda düzeltme yerine finansal tablo dipnotlarında açıklama yapılmasını sağlar. Denetçi böyle bir durumla karşılaştığında işletme yönetiminden durumun açıklanmasını talep eder. İşletme yönetimi talebi yerinde getirmez ve açıklama yapmaz ise denetçi hazırlayacağı denetim raporunda şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirebilir.<sup>79</sup>

### **3.2.3. Müşteri İşletme Yönetiminden Beyan Mektubu Almak**

İşletmenin mali tablolarının düzenlenmesi ve doğruluğu işletme yönetimine ait bir sorumluluktur. Denetçinin sorumluluğu ise işletme yönetimi tarafından hazırlanan bu tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili görüş oluşturmaktır. Aynı zamanda denetçi denetim süresince işletme yönetimine ve personele birçok sorular yöneltmekte ve bu sorulara yazılı ve sözlü cevaplar almaktadır. Denetçi hem mali tabloların doğruluğu ile ilgili hem de aldığı sözlü cevapları yazılı hale getirmek için

---

<sup>79</sup> Sağlam ve Yolcu, **a.g.e.**, s.607

denetim tamamlandığında, müşterisi olan işletme yönetiminden bir beyan mektubu ister.

Beyan mektubu ile sözlü yanıtlar yazılı hale getirilirken aynı zamanda yönetimin beyanlarının yanlış anlama riski ortadan kaldırılır. Beyan mektubu ile amaçlanan diğer bir amaç ise mali tabloları düzenlenme sorumluluğunun işletme yönetiminin sorumluluğunda olduğunu hatırlatmak ve iki taraf arasındaki anlaşmazlıklarda beyan mektubunu delil göstermektir.

Müşteriden beyan mektubu almak asla bir denetim kanıtı değildir. Beyan mektubu işletme yönetiminin denetçiye karşı sorumluluğunun da bir sonucudur. Yönetimin beyan mektubunu işletme yönetimine imzalayarak vermemesi halinde denetçi raporunda bu durumu belirtmelidir. Teyit mektubunun yasal tarihi denetim çalışmalarının tamamlandığı tarihtir. Bu tarih aynı zamanda denetim raporunun da tarihi olarak kabul edilecektir.

#### **3.2.4. Sonuçların Değerlendirilmesi**

Denetim sürecindeki son adım denetimin tamamlanmasıdır. Denetçi çalışmaları sonucu elde edeceği kanıtlardan çıkaracağı sonuçları değerlendirerek bir denetim raporu hazırlayacaktır. Denetim çalışmalarının değerlendirilmesi dört temel bölümden oluşur.<sup>80</sup>

##### **3.2.4.1. Kanıtların Yeterliliğini Değerleme**

Bu bölüm, denetçinin test etmesi gereken bütün önemli konuların test edilmediğini kontrol etmek için denetimin gözden geçirilmesidir. Burada birinci aşama denetimin tüm safhalarının tamamlanmış, denetim amaçlarına ulaşılmış olup olmadığının kontrolü için denetimin bütün aşamalarının gözden geçirilmesidir. İkinci aşama ise denetçinin denetim sırasında not alarak daha sonra yapmayı planladığı işlemleri listeleterek tamamlaması işlemidir.

##### **3.2.4.2. Önemlilik Düzeyinin ve Denetim Riskinin Son Değerlenmesini Yapma**

Denetçi mali tablolar hakkında herhangi bir karar vermeden önce başlangıçta belirlemiş olduğu önemlilik ve denetim riskini bir daha değerlemelidir. Denetçi denetim süresince bulduğu hataların işletme yönetimi tarafından düzeltilmeyenleri toplayarak miktarını belirler. Daha sonra bulunan değerlerin net kara veya işletmenin finansal tablolarına etkisine bakmalıdır. İşletme yönetiminin düzeltmediği hatalar denetçi tarafından ilk başta belirlenen kriterler ile karşılaştırılır. İşletme yönetimi tarafından düzeltilemeyen hatalar ne kadar fazla olur ise denetim riski o derecede çoğalır. Denetçi yaptığı çalışmalar sonucunda denetim riskinin kabul edilebilir düzeyde olduğuna kanaat getirir ise denetim görüşünü olumlu oluşturabilir. Fakat

---

<sup>80</sup> Kepekçi, **a.g.e.**, s.225

başlangıçta belirlenen kriterlerden daha fazla bir hata tespit edilir ise denetçi çalışma kağıtlarını tekrar gözden geçirerek bazı ek testler yapmalıdır. İşletme yönetimi uyarılara rağmen hataları düzeltmeyi kabul etmez ise bu durumda denetçi raporunda şartlı ya da olumsuz görüş bildirmelidir.

#### **3.2.4.3. İşletmeden Hataların Düzeltmesini İsteme**

Denetçi denetim esnasında bulduğu hataları çalışma kâğıtlarına not ederek kayıt tutar. Denetçi çalışma kâğıtlarından tespit ettiği hataları işletme yönetimine düzeltmesi için vermelidir. Bu düzeltmeler muhasebe defterindeki düzeltmelerdir. Ancak bu düzeltmelerin yapılabilmesi için bu hesapların kapatılması aynı zamanda işletme yönetiminin düzeltme isteğini kabul etmiş olması lazımdır. Bu durumda düzeltmeler denetçi tarafından çalışma kâğıtlarına yapılır. Buradan hesap analiz cetveline ve çalışma mizanına aktarılan düzeltilmemiş hatalar ile ilgili veriler toplanarak düzeltilmiş gelir tablosu ve bilançolar elde edilir.

#### **3.2.4.4. Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi**

Denetçi bütün işlemleri yaptıktan sonra atladığı veya unuttuğu bir iş olup olmadığını kontrol etmek için çalışma kâğıtlarını tekrar kontrol etmelidir. Aynı zamanda denetim şirketleri denetimde görev alan personelin yapmış olduğu işlemleri kontrol ve denetimin kalitesini arttırmak için çalışma kağıtlarını denetim görevini üstlenen baş denetçiye tekrar kontrol ettirirler. Kontrol sonucunda var ise eksiklikler tespit edilip güvenilir bir denetim raporu oluşturulması sağlanır.

### **3.3. DENETİM RAPORU**

Denetçinin denetim sonuçlarını raporlaması denetim sürecinin son evresidir. Denetim raporunda denetçinin neyi denetlediği, yaptığı denetim sonucunda hangi sonuçlara ulaştığı sonucuna varılabilir. Denetçinin hazırlayacağı ve bilgi kullanıcılarının bilgisine sunacağı denetim raporu son derece önemlidir.

Denetim raporu işletmenin denetlenmesi ile oluşturulur. Diğer bir ifade ile denetçinin işletmenin mali tablolarını hazırlaması ya da hazırlanmasına yardım etmesi sonucu oluşan çalışmalar denetim raporu olarak kabul edilmez. Denetim raporu sonucunda denetçi işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit hareketleri ile ilgili kanısını raporda açıklar. İşletme ile ilgili çıkar grupları ile denetçi arasındaki tek bağ bağımsız denetim raporudur. Be nedenle hazırlanan denetim raporlarının okuyan ve hazırlayanlar açısından aynı anlam ifade edecek şekilde hazırlanması önemlidir.



Denetim raporu işletme tarafından düzenlenen yılsonu faaliyet raporlarında yer alır. Raporlama standartları, denetçinin düzenleyeceği rapor ile ilgili bazı kuralları kapsar.<sup>81</sup> Buna göre raporlama standartları:

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk,
- Tutarlılık standardı,
- Tam açıklama ilkesine uyum standardı,
- Görüş bildirme standardı, şeklinde dört ana başlık altında toplanabilir.

Denetçi raporunda denetim sürecinde elde ettiği kanıtlara ve kendi kanısına dayanarak dört farklı şekilde görüşünü açıklayabilir. Denetçi raporunda herhangi bir görüş belirtmek zorundadır. Eğer herhangi bir görüşe ulaşamamış ise de bunu tüm nedenleriyle açıklamalı ve denetim raporunda sebeplerini ortaya koymalıdır. Denetçi ulaştığı görüşünü dört farklı şekilde açıklayabilir.<sup>82</sup>

### 3.3.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi raporu genel olarak sunuş paragrafı ile başlar, daha sonraki paragraf kapsam paragrafıdır. Son bölümde ise görüş bildirme paragrafı yer alır. Görüş bildirme paragrafında denetçi, denetim çalışması sonucunda elde ettiği sonuçları açıklar. Görüş bildirme paragrafında kesin olduğunu bildirmek değil 'görüşümüze göre' ifadesi kullanılarak olası risklerin olabileceği ifade edilir.

Olumlu görüş, denetim esnasında denetçinin herhangi bir kısıtlama ya da zorlama olmadan gerekli kanıtları toplayarak işletmenin mali durumu, nakit akışını ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun ve doğru yansıttığını ifade eden görüştür.

### 3.3.2. Şartlı Görüş Bildirme

Denetçi, denetim çalışması sırasında karşılaştığı sorunlar, sınırlamalar, denetim ilkesinden sapmalar ve gelecek dönemler ile ilgili belirsizlik hallerinde raporda şartlı görüş bildirir.<sup>83</sup> Denetçi raporunda işletmenin finansal tabloları ile ilgili bir kalemi ya da hesabı ayırır. İşletmenin mali tablolarının bazı istisnaları ayrı tutmak ile birlikte bir bütün olarak doğru olduğunu ifade eden görüşe "şartlı görüş" denir.

Eğer şartlı görüş bildirdiği durum işletmenin mali tabloları ile ilgili bariz hatalar ya da doğruluğunu etkileyecek şekilde ise denetçi ya görüş bildirmez ya da görüş bildirmekten kaçınır. Denetçi bu durumda hatanın önemine, büyüklüğüne bakmalı ve ona göre karar vermelidir. Hatanın yapıldığı kalem ve sapmalar kolayca belirlenip anlaşılabilir biçimde açıklanabiliyorsa şartlı görüş bildirebilir. Ancak sapmanın

<sup>81</sup> Haftacı, *a.g.e.*, s.235

<sup>82</sup> Deha Eğitim Yayınları, *Muhasebe Denetimi*, Deha Yayınları, İstanbul, 2014, s.22

<sup>83</sup> Hasan Türedi, *Denetim*, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2007, s.15

boyutu büyük ve mali tablolar üzerinde tespit yapılmasını zorlaştırıyor ise şartlı görüş bildirme uygun bir seçenek değildir.

### **3.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme**

Denetçi işletmenin mali tablolarının gerçeği yansıtmadığına kanaat getirir ise olumsuz görüş bildirir. Denetçi aynı zamanda mali tabloların eksikliği ve hataları ile ilgili şartlı görüş bildirmeyi yetersiz bulursa bu durumda da olumsuz görüş bildirebilir.<sup>84</sup> Denetçi işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, tam açıklama ve tutarlılık ilkelerine aykırı olduğuna karar verir ise bu uygunsuzluğun derecesine göre olumsuz görüş verebilir. Bu gibi durumlarda kapsam bölümü ile görüş bölümü arasına bir paragraf ilave edilerek olumsuz görüşün dayanağı açıklanır. Olumsuz görüş vermeden önce denetçi işletme yetkilileri ile görüşüp hatalı işlemlerin düzeltilmesini talep eder. Hatalı işlemler düzeltilmez ve gerekli önlemler alınmaz ise denetçi olumsuz görüş bildirmek zorundadır.

### **3.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Denetçi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanmadığına karar verir ise görüş bildirmekten kaçınabilir.<sup>85</sup> Denetçinin denetim esnasında çalışma alanı işletme yönetimi ve personeli tarafından sınırlandırılır ise veya ilgili kişilerin mali tablolardaki aksaklıkları gizlemeye çalıştığına kanaat getirilir ise de görüş bildirmekten kaçınılabılır. İşletme bünyesinden etkin olmayan bir iç kontrol sisteminin varlığı denetçi tarafından yeterli kanıt toplanamaması da görüş bildirmekten kaçınma nedenlerinden biridir.

Denetçi bütün bu nedenlerden dolayı görüş bildiremediği zaman denetim raporunun açıklama bölümünde görüş bildirmesinden kaçınmasına neden olan sebepleri açıklamalıdır.

---

<sup>84</sup> Aytaç Köksal, *Türkiye Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı Olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi*, Beta Basım Yayım, İstanbul, 2009, s. 33

<sup>85</sup> Cömert vd. *a.g.e.*, s.441

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **İSTANBUL İLİNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR TEKSTİL İŞLETMESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI**

Çalışmanın bu bölümünde, İstanbul ili tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanan dış denetime yer verilmiştir. Uygulamanın gerçekleştirildiği işletmenin adı, XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. (bundan sonra şirket olarak anılacaktır) olarak isimlendirilmiştir.

#### **4.1. UYGULAMA KONUSU**

Uygulamanın konusu, 31.12.2015 tarih itibarı ile İstanbul ilinde faaliyet gösteren bir tekstil firmasının bağımsız denetim mevzuatı uyarınca denetlenmesidir. Bağımsız denetim uygulamasında 31.12.2015 tarihi itibarı ile mali tablolarının bir bütün olarak incelenmesidir.

#### **4.2. UYGULAMANIN AMACI**

Uygulamanın amacı konumuzla da bağlantılı olarak bağımsız denetimin tekstil sektöründeki uygulamasını ve sonuçlarını ortaya koymaktır. Diğer bir amaç ise tekstil sektöründe bir firmanın bağımsız denetiminin nasıl yapılması gerektiğini ve bağımsız denetimin gerekliliğini ortaya koymaktır.

Bu çalışmada tekstil firmasının seçilmesinin asıl nedeni, Türkiye'nin bütün olumsuz gelişmelere rağmen hâlâ bu sektörde mukayeseli üstünlüğünün bulunması, tekstil sektörünün pazar payının sürekli değişmesi sonucu ithalat ile rekabet edebilmek için güvenilir bilgi kaynağına olan ihtiyaçtır.

#### **4.3. UYGULAMANIN ÖNEMİ**

Bu uygulamada, yürürlükteki düzenlemelere göre bağımsız denetim ile ilgili temel kavramlar, denetimin planlanması, işletmenin iç kontrol yapısının incelenmesi ve iç kontrol prosedürlerinin uygulanarak rapor yazılarak kamuoyuna duyurulması aşamasına kadar olan denetim safhaları ve bulguları sunulmuştur.

Bu uygulamada tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın bağımsız denetiminin nasıl yapıldığı, denetimin nasıl gerçekleştirildiği ve nasıl raporlandığına yer verilmiştir.

#### **4.4. UYGULAMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI**

Bu uygulamada bir tekstil firmasının bağımsız denetim süreci çalışmanın genel kapsamı olarak belirlenmiştir. Çalışmada denetim raporundaki muhasebe politikaları ve finansal tabloların eksiksiz ve doğru olduğu varsayılmıştır.

#### **4.5. UYGULAMA YAPILAN İŞLETMENİN GENEL TANITIMI**

Merkezi İstanbul'da bulunan XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. trikotaj tekstil üretim işiyle uğraşmaktadır. Üretimini, toplam 6.150 metrekarelik kapalı alanda trikotaj dokuma, trikotaj hazır giyim, depo, showroom ve idari katlar olmak üzere 5 kat üzerine kurulu fabrika binasında gerçekleştirmektedir.

Ayrıca şirket kendi ürünlerinin ve diğer tekstil ürünlerinin perakende satışlarının yapıldığı YYY Tekstil ve Pazarlama Anonim Şirketi'ne %60 oranında hisse ile ortaklığı bulunmaktadır. İşletmenin 31 Aralık 2015 tarihi itibarı ile toplam 218 personeli bulunmaktadır.

#### **4.6. UYGULAMANIN YÖNTEMİ VE DENETİMDE KULLANILAN TEKNİKLER**

Denetim konusu ile ilgili genel bilgileri tezimin daha önceki bölümlerinde teorik olarak verilmiştir. Bu bölümde ise teoride anlatılan konuların somut hale getirilmesi amacı ile denetimin güncel hayatta nasıl uygulandığının ortaya koyulması hedeflenmiştir. Bu çalışmada vaka çalışması yapılmıştır.

Bağımsız denetim çalışması yürürlükteki tüm mevzuat hükümleri dikkate alınarak yayınlanan hükümler çerçevesinde bağımsız denetim standartlarına uygun olarak çeşitli denetim teknikleri kullanarak hazırlanmıştır.

Yapılan denetim çalışmasında envanter sayım işlemleri, gözlem, bilgi toplama, teyit ve karşılaştırma gibi kanıt toplama tekniklerinden yapılan işim durumuna uygun olan yöntem kullanılmıştır.

Denetimin zamanı ve süresi öncelikli olarak planlanmış ve denetim ekibi ile denetim programı bölümlere ayrılarak her bağımsız denetçinin daha etkin çalışması sağlanmıştır. Diğer taraftan ekip ile sürekli halinde iletişim halinde kalınarak gerekli görüldüğü hallerde hem ekibe hem de işletme yönetimine ve personele sorular sorularak çalışma kağıtları ile işletmenin bağımsız denetim süreci ayrıntılı incelenmiştir.

#### **4.7. UYGULANMANIN AŞAMALARI**

Aşağıda denetim sürecinin ana aşamalarından olan müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlanması aşamaları açıklanmıştır.

##### **4.7.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi**

İlgili tekstil firmasının yönetim kurulunun bağımsız denetim talebi kararı alması üzerine bağımsız denetim şirketine iş teklif edilmiştir. Bağımsız denetim çalışması yaptırmak üzere denetim ekibini oluşturan bağımsız denetim şirketinin baş denetçisi bu aşamada firma ile ilgili gerekli araştırmaları yaparak önceki denetçi ile görüşmüştür. Toplanan bilgiler kalite kontrol standartları açısından değerlendirilerek sonucun olumlu bulunması neticesinde bağımsız denetim firması işi kabul etmiştir.

Baş denetçinin önceki denetçi ile görüşmesinde denetim işine neden son verdiğini, yöneticilerin dürüstlüğü, görevi sırasında engellemeler ile karşılaşp karşılaşmadığı konusunda sorular sorulmuş ve bu sorular kayıt altına alınmıştır.

İlgili denetçi ile görüştüktan sonra önceki denetçinin işi sonlandırma gerekçesi, firmanın riskleri, denetimin dış denetim işletmesine yönelik iş yükü, iç kontrol sistemi ve riskler değerlendirilerek denetim sözleşmesi imzalanmıştır.

#### **4.7.2. Denetimin Planlanması**

Denetimin planlanmasının ilk aşaması müşteri hakkında bilgi edinilmesidir. Bu kapsamda müşteriyi tanımak amacı ile müşterinin içinde bulunduğu sektör ile ilgili genel bir araştırma yapılmış, gerekli görülen bilgiler not almak sureti ile kaydedilmiş, uygun görülen verilerden çıktılar alınmıştır. Denetimin başlangıcında işletme yönetimine ve personele sorular sorulmuştur. Verilen cevapların teyitlerini sağlamak üzere şirketin ana sözleşmesi, genel kurul tutanakları ve önceki döneme ait denetim raporları incelenmiş ve ilgili şirket daha yakından tanınmıştır.

Denetimin planlama aşamasından sonra ise diğer bir aşama olan işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinilmesi aşamasına geçilmiştir. İç kontrol sisteminin incelenmesi aşamasında işletmenin sistemi, iç denetim ve iç kontrol konuları üzerinde durulmuştur. Bu incelemelerde işletmenin organizasyon yapısı, işlem akış yolları, işletme içi yazışmalar ve uygulanan diğer prosedürler ele alınmıştır. İşletme bünyesinde gerçekleştirilen her bir işlemin nerede başlayıp hangi süreçlerden geçerek sona erdiği araştırılmıştır.

Daha sonra müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin ve etkin bir muhasebe sisteminin olmadığı varsayımı altında işletmenin risk faktörleri belirlenmiş ve düşük bir risk düzeyi belirlenmiştir. Aynı zamanda denetimin planlanmasının en önemli aşamalarından olan önemlilik düzeyinin belirlenmesi işlemleri yapılmıştır. Önemlilik düzeyi belirlenir iken iç kontrol süreçlerinin etkin olduğu kabul edilerek mali tablolar bazında önemlilik düzeyi belirlenmiştir.

Denetimin planlamasında bir diğer aşama olan denetim ekibinin kurulması ve koordinasyonu baş denetçi tarafından yapılmış, baş denetçi tarafında işletmenin risk unsurları belirlenmiş ve odaklanacak noktalar belirlenmiştir. Kurulan ekibin mesleki bilgi, deneyim ve yeteneklerine göre iş bölümleri yapılmıştır.

Son olarak denetim planlaması yapıldıktan sonra işletmenin mali tablolarının doğruluğuna ilişkin testlerin yapılma aşamasıdır. Bu testler maddi doğruluk testleri, analitik testler ve kontrol testleridir. Bu çerçevede işletmenin mali tablolarındaki yer alan hesaplar hem birbirleri ile hem de diğer hesap kalemleri ile ilişkileri göze alınarak incelenmiştir. Aşağıdaki bölümlerde sözleşme yapılan işletmenin mali tablolarına ilişkin yapılan bağımsız denetimin ayrıntıları yer almaktadır.

**4.7.3. XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin İncelenen Finansal Tablolarının Sunumu**

Şirketin denetime konu olan mali tabloları Tablo-2,3,4,5,6 da aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo-2** 31.12.2015 Tarihli Mali Durum Tablosu (Bilanço)

XYZ TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN. ve TİC. A.Ş.

31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 Tarihleri itibariyle Finansal Durum Tabloları

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak belirtilmiştir.)

VARLIKLAR	Not Referansları	Bağımsız Denetimden Geçmiş	
		Bağımsız Denetimden Geçmiş	Bağımsız Denetimden Geçmemiş
		31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Dönen Varlıklar		12.302.823	11.094.894
Nakit ve Nakit Benzerleri	6	1.354.953	871.893
Finansal Yatırımlar	7	0	0
Ticari Alacaklar		2.813.485	2.954.247
- İlişkili Taraplardan Ticari Alacaklar	10-38	0	0
- İlişkili Olmayan Taraplardan Ticari Alacaklar	10	2.813.485	2.954.247
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	12	0	0
Diğer Alacaklar	11	490	2.657
- İlişkili Taraplardan Diğer Alacaklar	11-38	490	2.657
- İlişkili Olmayan Taraplardan Diğer Alacaklar	11	0	0
Türev Araçlar	15	0	0
Stoklar	13	6.393.767	6.012.136
Canlı Varlıklar	14	0	0
Peşin Ödenmiş Giderler	24	1.358.968	1.101.418
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	25	0	0
Diğer Dönen Varlıklar	26	381.160	152.543
(Ara Toplam)		12.302.823	11.094.894
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	35	0	0
Duran Varlıklar		7.615.318	8.082.302
Finansal Yatırımlar	7	2.672.456	2.672.456
Ticari Alacaklar	10	841	841
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	12	0	0
Diğer Alacaklar	11	0	0
Türev Araçlar	15	0	0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	16	0	0
Canlı Varlıklar	14	0	0
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17	0	0
Maddi Duran Varlıklar	18	4.934.511	5.400.581
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19	7.510	8.424
- Haklar		6.453	6.646
- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.057	1.778
Peşin Ödenmiş Giderler	24	0	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı	36	0	0
Diğer Duran Varlıklar	26	0	0
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>19.918.141141</b>	<b>19.177.196</b>

İlişikteki dipnotlar finansal tabloların tamamlayıcı parçalarıdır.

**XYZ TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN. ve TİC. A.Ş.**  
**31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 Tarihleri itibariyle Finansal Durum Tabloları (Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak belirtilmiştir.)**

KAYNAKLAR	Not Referansları	Bağımsız Denetimden Geçmiş	Bağımsız Denetimden Geçmemiş
		31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Kısa Vadeli Yükümlülükler		5.421.076	7.961.610
Kısa Vadeli Borçlanmalar	8	3.908.019	5.587.628
Diğer Finansal Yükümlülükler	9	0	0
Ticari Borçlar	10	318.091	1.470.107
- İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	10-38	0	0
- İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	10	318.091	1.470.107
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	12	0	0
Çalışanlara Sağlanan Fayda Kapsamında Borçlar	22	157.310	45.610
Diğer Borçlar	11	109.969	188.467
- İlişkili Taraflara Diğer Borçlar		0	0
- İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar		109.969	188.467
Türev Araçlar	15	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	20	0	0
Ertelenmiş Gelirler	24	817.073	629.752
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	36		
Kısa Vadeli Karşılıklar		110.614	40.046
- Çalışanlara Sağ. Faydalara İliş.Kısa Vad.Karş.	22	0	0
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	21	110.614	40.046
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	26	0	0
Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler	35	0	0
Uzun Vadeli Yükümlülükler		3.900.114	549.925
Uzun Vadeli Borçlanmalar	8	3.246.207	0
Diğer Finansal Yükümlülükler	9	0	0
Ticari Borçlar	10	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	12	0	0
Diğer Borçlar	11	0	0
Türev Araçlar	15	0	0
Devlet Teşvik ve Yardımları	20	0	0
Ertelenmiş Gelirler	24	0	0
Uzun Vadeli Karşılıklar		653.907	549.925
- Çalışanlara Sağ. Faydalara İliş.Uzun Vad.Karş.	22	653.907	549.925
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	21	0	0
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar	25	0	0
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	36	0	0
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	26	0	0

**XYZ TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN. ve TİC. A.Ş.**  
**31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 Tarihleri itibariyle Finansal Durum Tabloları**  
**(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak belirtilmiştir.)**

ÖZKAYNAKLAR	Not Referansları	Bağımsız Denetimden Geçmiş	Bağımsız Denetimden Geçmemiş
		31 Aralık 2015	31 Aralık 2014
Ana Ortaklığa Ait Öz kaynaklar		10.596.951	10.665.661
Ödenmiş Sermaye	27	10.000.000	10.000.000
Paylara ilişkin Primler / Iskontolar	27	0	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş	27	0	0
Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler			
-Yeniden Değerleme Ölçüm Kazanç/ Kayıpları			
- Diğer Kazanç/ Kayıplar			
Diğer Sermaye Yedekleri	27	942.724	779.250
Diğer Yedekler	27	0	0
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	27	0	0
Geçmiş Yıllar Karları / Zararları	27	(277.063)	(277.063)
Net Dönem Karı / Zararı	37	(68.710)	163.474
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	27	0	0
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>19.918.141</b>	<b>19.177.196</b>

İlişikteki dipnotlar finansal tabloların tamamlayıcı parçalarıdır.



**Tablo-3** Gelir Tablosu

XYZ TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN. ve TİC. A.Ş.  
01 Ocak- 31 Aralık 2015 ve 01 Ocak- 31 Aralık 2014 Hesap Dönemlerine Ait  
Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları  
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak belirtilmiştir.)

	Not Referansları	Bağımsız Denetim 'den Geçmiş	
		01.01.2015 - 31.12.2015	01.01.2014- 31.12.2014
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>			
Satış Gelirleri	28	9.223.680	7.166.655
Satışların Maliyeti (-)	28	(7.365.230)	(6.301.166)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar/(Zarar)		1.858.450	865.489
Finans Sektörü Faaliyetleri Hâsılatı	28	0	0
Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti (-)	28	0	0
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kar/(Zarar)		0	0
<b>BRÜT KAR / ZARAR</b>		1.858.450	865.489
Genel Yönetim Giderleri (-)	29-30	(473.002)	(469.909)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	29-30	(127.288)	(62.126)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	29	0	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	31	656.781	416.576
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	31	(328.619)	(596.738)
<b>ESAS FAALİYET KARI / ZARARI</b>		1.586.322	153.292
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	32	0	0
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	32	0	0
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların	16	0	0
Kar / Zararlarındaki Paylar			
<b>FINANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI / ZARARI</b>		1.586.322	153.292
Finansman Giderleri (-)	33	(1.655.030)	(184.214)
Finansman Gelirleri	34	0	194.396
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ</b>			
<b>KARI / ZARARI</b>		(68.708)	163.474
Sürdürülen Faaliyetler Vergi (Gideri) /Geliri	36	0	0
- Dönem Vergi (Gideri) / Geliri	36	0	0
- Ertelenmiş Vergi (Gideri)/Geliri	36		
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	37	(68.708)	163.474
<b>DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	35-37	0	0
<b>DÖNEM KARI / (ZARARI)</b>	37	(68.708)	163.474

**Tablo-4 Kâr veya Zarar Tablosu**

01 Ocak- 31 Aralık 2015 ve 01 Ocak- 31 Aralık 2014 Hesap Dönemlerine Ait Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tabloları (devamı)  
(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak belirtilmiştir.)

	Not Referansları		
		Bağımsız Denetimden Geçmiş	Bağımsız Denetimden Geçmemiş
		01.01.2015-31.12.2015	01.01.2014-31.12.2014
<b>Dönem Kar / (Zararının) Dağılımı</b>	<b>37</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	37	0	0
Ana Ortaklık Payları	37	0	0
<b>Pay Başına Kazanç / (Kayıp)</b>	<b>37</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Sürdürülen Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç/(Kayıp)	37	0	0
Durdurulan Faaliyetlerden Pay Başına Kazanç/(Kayıp)	37	0	0
<b>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç/(Kayıp)</b>	<b>37</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Sürdürülen Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına			
Kazanç/(Kayıp)		0	0
Durdurulan Faaliyetlerden Sulandırılmış Pay Başına			
Kazanç/(Kayıp)		0	0
<b>DÖNEM KARI / ZARARI</b>	<b>37</b>	<b>(68.708)</b>	<b>163.474</b>
<b>DIĞER KAPSAMLI GELİRLER</b>			
<b>Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar</b>			
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer			
Artışları /Azalışları		0	0
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm			
Kazançları / Kayıpları	22-27	0	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer			
Kapsamlı Gelire ilişkin Vergiler	36	0	0
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar		0	0
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>		<b>(68.708)</b>	<b>163.474</b>
<b>Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı</b>			
Kontrol Gücü Olmayan Paylar		0	0
Ana Ortaklık Payları		(68.708)	163.474

İlişikteki dipnotlar finansal tabloların tamamlayıcı parçalarıdır.

**Tablo-5 Özkaynak Değişim Tabloları**

XYZ TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN. ve TİC. A.Ş.

01 Ocak- 31 Aralık 2015 ve 01 Ocak- 31 Aralık 2014 Hesap Dönemlerine Ait Özkaynak Değişim Tabloları  
Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler

Birikmiş Karlar	Not	Ödenmiş Sermaye	Paylara İlişkin Primler / Iskontolar	Diğer Sermaye Yedekleri	Diğer Yedekler	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Yeniden Değerleme Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç / Kayıp Fonu	Geçmiş Yıl Kar / (Zararları)	Net Dönem Karı / (Zararı)	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam
1 Ocak 2015		10.000.000	0	779.250	0	0	0	0	(277.063)	163.474	0	10.665.661
Özel Yedeklerdeki Değişim	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Konsolidasyondan Çıkarılan Firmaların Etkisi	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Transferler	27	0	0	163.474	0	0	0	0	0	(163.474)	0	0
Toplam Kapsamlı Gelir	27	0	0	0	0	0	0	0	0	(68.710)	0	(68.710)
31 Aralık 2015		10.000.000	0	942.724	0	0	0	0	(277.063)	(68.710)	0	10.596.951

Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler

Birikmiş Karlar	Not	Ödenmiş Sermaye	Paylara İlişkin Primler / Iskontolar	Diğer Sermaye Yedekleri	Diğer Yedekler	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Yeniden Değerleme Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kazanç / Kayıp Fonu	Geçmiş Yıl Kar / (Zararları)	Net Dönem Karı / (Zararı)	Kontrol Gücü Olmayan Paylar	Toplam
1 Ocak 2014		10.000.000	0	779.250	0	0	0	0	(277.063)	0	0	10.502.187
Özel Yedeklerdeki Değişim	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Konsolidasyondan Çıkarılan Firmaların Etkisi	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Transferler	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Toplam Kapsamlı Gelir	27	0	0	0	0	0	0	0	0	163.474	0	163.474
31 Aralık 2014		10.000.000	0	779.250	0	0	0	0	(277.063)	163.474	0	10.665.661

İlişikteki dipnotlar finansal tabloların tamamlayıcı parçalarıdır.

**Tablo-6 Nakit Akım Tablosu**

XYZ TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN. ve TİC. A.Ş.  
01 Ocak- 31 Aralık 2015 ve 01 Ocak- 31 Aralık 2014 Hesap Dönemlerine Ait Nakit Akım  
Tabloları (Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası ("TL") olarak belirtilmiştir.)

	Not Referansları	Bağımsız Denetimden Geçmiş		Bağımsız Denetimden Geçmemiş	
		31 Aralık 2015		31 Aralık 2014	
<b>A- DÖNEM BAŞI NAKİT MEVCUDU</b>			871.893		866.013
<b>B- DÖNEM İÇİ NAKİT GİRİŞLERİ</b>			13.767.030		8.198.263
<b>1- Satışlardan Elde Edilen Nakit</b>		9.375.221		6.810.921	
a) Net Satış Hasılatı	28	9.223.680		7.166.655	
b) Alacaklardaki (Satışlardan Kaynaklanan) Azalışlar	10	151.541			
c) Alacaklardaki (Satışlardan Kaynaklanan) Artışlar (-)	10			355.734)	
<b>2- Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlardan Dolayı Sağlanan Nakit</b>		604.131		252.829	
<b>3- Olağanüstü Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit</b>	31	1.137		193	
<b>4- Kısa Vadeli Borçlardaki Artış (Alımlarla İlgili Olmayan)</b>		0		590.657	
a) Menkul Kıymet İhraçlarından					
b) Diğer Artışlar	10	0		590.657	
<b>5- Uzun Vadeli Borçlardaki Artış (Alımlarla İlgili Olmayan)</b>		3.505.298		0	
a) Menkul Kıymet İhraçlarından		0		0	
b) Diğer Artışlar		3.505.298		0	
<b>6- Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit</b>	27	0		0	
<b>7- Diğer Nakit Girişleri</b>		281.243		543.663	
<b>C- DÖNEM İÇİ NAKİT ÇIKIŞLARI</b>			13.283.970		8.192.383
<b>1- Maliyetlerden Kaynaklanan Nakit Çıkışları</b>		8.854.010		6.580.313	
a) Satışların Maliyeti	28	7.365.230		6.301.166	
b) Stoklardaki Artış	13-24	639.178		486.141	
c) Borçlardaki (Alımlarda n Kaynaklanan) Azalış	10	1.303.382		247.994	
d) Borçlardaki (Alımlarda n Kaynaklanan) Artış (-)					
e) Amortisman ve Karşılıklar Gibi Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)	18-19	453.780		454.988	
f) Stoklardaki Azalış (-)					
<b>2- Faaliyet Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışı</b>		440.673		370.881	
a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri					
b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	30	127.288		62.126	
c) Genel Yönetim Giderleri	30	473.002		469.909	
d) Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)	30	159.617)		161.154)	
<b>3- Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı</b>		160.401		290.582	
a) Diğer Faaliyetlerle ilgili Giderler ve Zararlar	31	328.619		596.727	
b) Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler ve Zararlar (-)		168.218)		306.145)	
<b>4- Finansman Giderlerinden Dolayı Nakit Çıkışı</b>	33	1.655.030		262.305	
<b>5- Olağanüstü Gider ve Zararlardan Dolayı Nakit Çıkışı</b>		0		11	
a) Olağandışı Giderler ve Zararlar		0		11	
b) Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler ve Zararlar (-)		0			
<b>6- Duran Varlık Yatırımları Nedeniyle Nakit Çıkışı</b>	18-19	29.827		101.793	
<b>7- Kısa Vadeli Borçların Anapara Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)</b>		1.902.892		55.532	
a) Menkul Kıymetler Ana para Ödemeleri		0			
b) Diğer Ödemeler		1.902.892		585.532	
<b>8- Uzun Vadeli Borçların Anapara Ödemeleri (Alımlarla İlgili Olmayan)</b>		0		0	
a) Menkul Kıymetler Ana para Ödemeleri		0			
b) Diğer Ödemeler		0			
<b>9- Ödenen Vergi ve Benzerleri</b>		0		0	
<b>10- Ödenen Temettüleri</b>		0		0	
<b>11- Diğer Nakit Çıkışları</b>		241.137		966	
<b>D- DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU</b>			1.354.953		871.893
<b>E- NAKİT ARTIŞ VEYA AZALIŞ (B-C)</b>			483.060		5.881

#### 4.7.4. XYZ Tekstil İşletmeleri San. Ve Tic. A.Ş.'nin 31 Aralık 2015 Tarih İtibariyle Finansal Tablolarının Değerlendirilmesi

İşletmenin yukarıda açıklanan finansal tablolarının not referansları sütunundaki açıklamalar aşağıda ayrıntılı olarak gösterilmiştir.

##### Not 1 – Şirket'in Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle şirkette çalışan personel sayısı Tablo 7'deki gibidir.

**Tablo-7** Personel Sayısı

Personel Sayısı	31.12.2015	31.12.2014
İşçi	186	196
Memur	32	38
<b>Toplam</b>	<b>218</b>	<b>234</b>

Şirketin ortaklık yapısı Tablo 8'deki gibidir.

**Tablo-8** Şirketin Ortaklık Yapısı

Ortak Adı	31.12.2015		31.12.2014	
	Pay Oranı %	Pay Tutarı	Pay Oranı %	Pay Tutarı
A.....	55,00	5.500.000	55,00	5.500.000
B.....	15,00	1.500.000	15,00	1.500.000
C.....	10,00	1.000.000	10,00	1.000.000
D.....	10,00	1.000.000	10,00	1.000.000
E.....	10,00	1.000.000	10,00	1.000.000
<b>Toplam</b>	<b>100,00</b>	<b>10.000.000</b>	<b>100,00</b>	<b>10.000.000</b>

##### Not 2 – Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar

Şirket muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını Türkiye'de geçerli olan ticari mevzuat, mali mevzuat ve Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tek düzen hesap planı gereklerine göre Türk Lirası (TL) olarak tutmaktadır. Finansal tablolar Şirket'in yasal kayıtlarına dayandırılmış olup, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları ("TMS / TFRS") ile bunlara ilişkin ek ve yorumlara uygun hale getirilmesi için düzeltme ve sınıflandırma değişikliklerine tabi tutulmuştur.

SPK, Seri II, No: 14,1 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" 13 Haziran 2013 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanarak 1 Nisan 2013 tarihinden sonra sona eren ara dönem finansal raporlardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ işletmeler tarafından düzenlenecek

finansal raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektedir. İlgili tebliğ ile Seri: XI, No: 29 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yürürlükten kaldırılmıştır.

Seri II, No: 14,1 sayılı “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’ne istinaden, işletmeler, finansal tablolarının hazırlanmasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (“TMS/TFRS”) esas alırlar. Dolayısıyla ilişikteki finansal tablolar TMS/TFRS ile bunlara ilişkin ek ve yorumlar esas alınarak hazırlanmış olup, finansal tablolar ve dipnotlar, KGK tarafından uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak ve zorunlu kılınan bilgiler dâhil edilerek sunulmuştur.

### **Not 3 – İşletme Birleşmeleri**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

### **Not 4 – Diğer İşletmelerdeki Paylar**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

### **Not 5 – Bölümlere Göre Raporlama**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

### **Not 6 – Nakit ve Nakit Benzerleri**

Aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi nakit ve nakit benzerleri değerler; kasa, banka (vadeli ve vadesiz mevduat) ve diğer hazır değerlerin (kredi kartlı satışlar) toplamından oluşmaktadır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle hazır değerlerin detayı Tablo 9’daki gibidir.

**Tablo-9** Nakit ve Nakit Benzerleri

<b>Nakit ve Nakit Benzerleri</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Kasa	6.471	14.882
Banka	876.717	706.736
- Vadesiz Mevduatlar	876.717	706.736
- Vadeli Mevduatlar	-	-
Diğer Hazır Değerler	471.765	150.275
<b>Toplam</b>	<b>1.354.953</b>	<b>871.893</b>

### **Not 7 – Finansal Yatırımlar**

Şirketin son iki yıla ait kısa vadeli finansal yatırımı olmamıştır. Cari dönemdeki ve önceki dönemdeki uzun vadeli finansal yatırımı ise %60 hissesine sahip olarak gerçekleşmiştir. Bu %60 pay içindeki dağılım ise iştirak tutarı 2.765.525 TL, sermaye taahhüdü 93.069 TL ve net değer ise 2.672.456 TL olarak gerçekleşmiştir. Cari ve

önceki döneme ilişkin değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamıştır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle finansal yatırımların detayı Tablo 10'daki gibidir.

**Tablo-10** Finansal Yatırımlar

<b>Finansal Yatırımlar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
<b>Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Gerçeğe uygun değer farkları kar/zarar yansıtılan finansal varlıklar</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Hisse senetleri	0	0
Hisse Senetleri değer artışı (+) / Değer düşüklüğü karşılığı (-)	0	0
Vadesi üç aydan uzun olan blokeli mevduatlar	0	0

### Uzun Vadeli Finansal Yatırımlar

#### Cari Dönem

<b>Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar</b>	<b>Etkin Pay %</b>	<b>İştirak Tutarı</b>	<b>Sermaye Taahhüdü</b>	<b>Değer Düş. Karşılığı</b>	<b>Net Değer</b>
<b>A – Konsolide Edilmemiş Bağlı Ort.</b>	<b>60,00</b>	<b>2.765.525</b>	<b>(93.069)</b>	<b>0</b>	<b>2.672.456</b>
YYY Tekstil ve Pazarlama A.Ş.	60,00	2.765.525	(93.069)	0	2.672.456
<b>B – Bağlı Menkul Kıymetler</b>					
<b>TOPLAM</b>	<b>60,00</b>	<b>2.765.525</b>	<b>(93.069)</b>	<b>0</b>	<b>2.672.456</b>

#### Önceki Dönem

<b>Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar</b>	<b>Etkin Pay %</b>	<b>İştirak Tutarı</b>	<b>Sermaye Taahhüdü</b>	<b>Değer Düş. Karşılığı</b>	<b>Net Değer</b>
<b>A – Konsolide Edilmemiş Bağlı Ort.</b>	<b>60,00</b>	<b>2.765.525</b>	<b>(93.069)</b>	<b>0</b>	<b>2.672.456</b>
YYY Tekstil ve Pazarlama A.Ş.	60,00	2.765.525	(93.069)	0	2.672.456
<b>B – Bağlı Menkul Kıymetler</b>					
<b>TOPLAM</b>	<b>60,00</b>	<b>2.765.525</b>	<b>(93.069)</b>	<b>0</b>	<b>2.672.456</b>

### Not 8 – Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar

Kısa Vadeli Borçlanmalar: Şirketin Kısa Vadeli Borçlanma Yükü, kullanmış olduğu taksitli kredilerden kaynaklanmaktadır. Aşağıdaki tabloda da belirtilen bu kısa vadeli finansal borç yükü, bankalardan da teyit edilmiştir. Toplam 7.154.226 TL tutarındaki taksitli kredilerin 2016 yılına tekabül eden 3.908.019 TL, kısa vadeli yükümlülükler altına alınmış, diğer yıllara sarkan 3.246.207 TL'lik kısmı ise uzun vadeli yükümlülükler altında toplanmıştır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle kısa ve uzun vadeli borçlanmaların detayı Tablo 11'deki gibidir.

**Tablo-11** Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar

<b>Kısa Vadeli Finansal Borçlanmalar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Aracı Kurumlardan Alınmış Krediler	0	0
Rotatif Krediler	0	0
Taksitli Krediler	3.908.019	5.587.628
<b>Kısa Vadeli Finansal Borçlar Toplamı</b>	<b>3.908.019</b>	<b>5.587.628</b>

Uzun Vadeli Borçlanmalar: Kısa vadeli borçları açıklarken belirtildiği gibi şirketin kullanmış olduğu "Taksitli Kredilerin" 2016 yılı sonrasına sarkan kısmı 3.246.207 TL Uzun Vadeli Borçlanmalar altında toplanmıştır.

<b>Uzun Vadeli Finansal Borçlanmalar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Aracı Kurumlardan Alınmış Krediler	0	0
Rotatif Krediler	0	0
Taksitli Krediler	3.246.207	0
<b>Uzun Vadeli Finansal Borçlar Toplamı</b>	<b>3.246.207</b>	<b>0</b>

### Not 9 – Diğer Finansal Yükümlülükler

Şirketin kısa ya da uzun vadeli başka bir finansal yükümlülüğü bulunmamaktadır.

### Not 10 – Ticari Alacak ve Borçlar

Ticari Alacaklar: Şirketin ilişkili taraflardan ticari alacakları yoktur, ilişkili olmayan taraflardan ise aşağıdaki tabloda görüleceği gibi (Alıcılar + vadeli çekler ve alacak senetleri) toplamından (Ticari alacak reeskontu + Şüpheli alacak karşılığı) değerleri düşülerek net Kısa Vadeli Ticari Alacak değerleri bulunur. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle ticari alacak ve borçların detayı Tablo 12'deki gibidir.



**Tablo-12** Ticari Alacak ve Borçlar

<b>Ticari Alacak ve Borçlar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
<b>İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar</b>	-	-
-Brüt Ticari Alacaklar	-	-
-Ticari Alacaklar Reeskontu (-)	-	-
-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılıkları (-)	-	-
<b>İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar</b>	<b>2.813.485</b>	<b>2.954.247</b>
-Alıcılar	1.676.679	1.634.053
-Vadeli Çekler ve Alacak Senetleri	1.303.318	1.497.485
-Ticari Alacak Reeskontu (-)	(16.597)	(51.259)
-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılıkları (-)	(149.915)	(126.032)
<b>Kısa Vadeli Ticari Alacaklar</b>	<b>2.813.485</b>	<b>2.954.247</b>

Uzun Vadeli Ticari Alacaklar: Uzun vadeli ticari alacak olarak, 841 TL tutarında “Verilen Depozito ve Teminat” tutarı bulunmaktadır.

<b>Uzun Vadeli Ticari Alacaklar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
-Verilen Depozito ve Teminatlar	841	841

Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı ile ilgili hareket tablosu şu şekildedir.

<b>Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
<b>1 Ocak itibariyle bakiye</b>	<b>(126.032)</b>	<b>(114.786)</b>
Cari Dönem Karşılık Tutarı	(23.883)	(11.246)
Konusu kalmayan karşılıklar	0	0
<b>Dönem Sonu Bakiye</b>	<b>(149.915)</b>	<b>(126.032)</b>

Ticari Borçlar: Şirketin, Cari dönem bilanço tarihi itibariyle ilişkili olmayan taraflara (Saticılar + vadeli çek ve senetler + Diğer Ticari Borçlar)’dan (Ticari Borç Reeskontu) düşülerek oluşmuş olup, net: 318.091 TL borcu bulunmaktadır. İlişkili taraflara ise Ticari mahiyette bir borcu yoktur.

<b>İlişkili Taraflara Ticari Borçlar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
-Bürüt Ticari Alacaklar	-	-
-Ticari Alacaklar Reeskontu (-)	-	-
<b>İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar</b>	<b>318.091</b>	<b>1.470.107</b>
-Saticılar	201.263	165.768
-Vadeli Borç Çekler ve Senetleri	40.334	1.374.471
-Diğer Ticari Borçlar	76.750	81.489
-Ticari Borç Reeskontu (-)	(256)	(151.621)
<b>Kısa Vadeli Ticari Borçlar</b>	<b>318.091</b>	<b>1.470.107</b>

#### **Not 11 – Diğer Alacaklar ve Borçlar**

Diğer Alacaklar: Şirketin bağlı ortaklığından dolayı ticari olmayan ufak bir alacağı mevcuttur. Bu durum aşağıdaki tabloda ve belirtilmiştir. Ayrıca şirketin ilişkili olmayan başka bir diğer alacağı bulunmamaktadır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle diğer alacak ve borçların detayı Tablo 13’deki gibidir.

**Tablo-13 Diğer Alacaklar ve Borçlar**

<b>Diğer Alacaklar ve Borçlar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
<b>Kısa Vadeli Diğer Alacaklar</b>	<b>490</b>	<b>2.657</b>
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar	490	2.657
İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar	-	-
-Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-
-Vergi Dairesinden Alacaklar	-	-
-Şüpheli Diğer Alacaklar	-	-
-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı	-	-
<b>Uzun Vadeli Diğer Alacaklar</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

Diğer Borçlar: Şirketin cari bilanço tarihi itibarıyla, Ortaklara 95.983 TL. kısa vadeli diğer borcu bulunmakta, ayrıca diğer kısa vadeli borcu olarak da 13.986 TL. borcu bulunmaktadır. Toplamda 109.969 TL ilişkili olmayan taraflara borcu bulunmaktadır.

<b>Diğer Borçlar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
<b>Kısa Vadeli Diğer Borçlar</b>	<b>109.969</b>	<b>188.467</b>
Ortaklara Borçlar	95.983	174.481
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	13.986	13.986

**Not 12 – Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacak ve Borçlar**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 13 – Stoklar**

Stoklar: Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, şirketin 31.Aralık 2015 tarihi itibarıyla (ilk madde, malzeme + yarı mamul + mamul + ticari mal) toplam 6.393.767 TL tutarında stokları mevcuttur. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibarıyla stokların detayı Tablo 14'deki gibidir.

**Tablo-14 Stoklar**

<b>Stoklar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
İlk Madde ve Malzeme	1.331.532	567.374
Yarı Mamuller	3.491.383	2.606.660
Mamuller	1.441.993	2.807.519
Ticari Mallar	128.859	30.583
Diğer Stoklar (Yoldaki Mallar)	0	0
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0	0
<b>Toplam</b>	<b>6.393.767</b>	<b>6.012.136</b>

Stoklar, TMS 23 "Borçlanma Maliyetleri" standardında tanımlanan özellikli varlık kapsamında olmadığından, stoklarla ilgili finansman giderleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmekte olup, aktifleştirilmemektedir. Şirket'in yükümlülükleri için teminat olarak gösterilen stok yoktur. (Önceki dönem: Yoktur).

**Not 14 – Canlı Varlıklar**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 15 – Türev Araçlar**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 16 – Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 17 – Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 18 – Maddi Duran Varlıklar**

Maddi Duran Varlıklar: Aşağıdaki tabloda gruplar halinde dökümü yapılmış olan maddi duran varlıklar toplamı net (4.934.511 TL)'dir. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle maddi duran varlıkların detayı Tablo 15'deki gibidir.

**Tablo-15 Maddi Duran Varlıklar**

<b>Maddi Duran Varlıklar Cari Dönem (2015)</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>Girişler</b>	<b>Çıkışlar</b>	<b>31.12.2015</b>
<b>Maliyet</b>				
Arazi ve Arsalar	0	0	0	0
Yerüstü ve Yeraltı Düzenleri	0	0	0	0
Binalar	2.824.896	0	0	2.824.896
Tesis, Makine ve Cihazlar	7.456.241	28.340	0	7.484.581
Taşıtlar, Araç ve Gereçler	288.239	0	(54.403)	233.836
Döşeme ve Demirbaşlar	196.514	0	0	196.514
<b>Toplam</b>	<b>10.765.890</b>	<b>28.340</b>	<b>(54.403)</b>	<b>10.739.827</b>
<b>Birikmiş Amortismanlar (-)</b>	<b>(5.365.309)</b>	<b>(451.379)</b>	<b>11.372</b>	<b>(5.805.316)</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar (Net)</b>	<b>5.400.581</b>			<b>4.934.511</b>

<b>Maddi Duran Varlıklar Geçmiş Dönem (2014)</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>Girişler</b>	<b>Çıkışlar</b>	<b>31.12.2015</b>
<b>Maliyet</b>				
Arazi ve Arsalar	0	0	0	0
Yerüstü ve Yeraltı Düzenleri	0	0	0	0
Binalar	2.824.896	0	0	2.824.896
Tesis, Makine ve Cihazlar	7.422.997	33.244	0	7.456.241
Taşıtlar, Araç ve Gereçler	245.254	42.985	0	288.239
Döşeme ve Demirbaşlar	174.334	22.180	0	196.514
<b>Toplam</b>	<b>10.667.481</b>	<b>98.409</b>	<b>0</b>	<b>10.765.890</b>
<b>Birikmiş Amortismanlar (-)</b>	<b>(4.912.424)</b>	<b>(452.885)</b>	<b>0</b>	<b>(5.365.309)</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar (Net)</b>	<b>5.755.057</b>			<b>5.400.581</b>

Şirket'in maddi duran varlıkları üzerinde herhangi bir rehin, kısıtlama veya ipotek yoktur. Şirket'in finansal kiralama yoluyla aldığı ve hesap dönemi itibariyle borcu devam eden maddi duran varlığı yoktur.

Maddi duran varlıklar, TMS 23 "Borçlanma Maliyetleri" standardında tanımlanan özellikli varlık kapsamında olmadığından, maddi duran varlıklarla ilgili finansman giderleri gelir tablosu ile ilişkilendirilmekte olup, aktifleştirilmemektedir.

#### **Not 19 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Aşağıdaki tabloda detaylandırılan maddi olmayan duran varlıklar haklar ve diğer maddi olmayan duran varlıklar yer almaktadır. Burada diğer maddi olmayan duran varlık olarak "bilgisayar yazılımları" bulunmaktadır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle maddi olmayan duran varlıkların detayı Tablo 16'deki gibidir.

**Tablo-16 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar Cari Dönem (2015)</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>Girişler</b>	<b>Çıkışlar</b>	<b>31.12.2015</b>
<b>Maliyet</b>				
Haklar	9.968	1.487	0	11.455
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.778	0	0	1.778
<b>Toplam</b>	<b>11.746</b>	<b>1.487</b>	<b>0</b>	<b>13.233</b>
<b>Birikmiş Amortismanlar (-)</b>	<b>(3.322)</b>	<b>(2.401)</b>	<b>0</b>	<b>(5.723)</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar (Net)</b>	<b>8.424</b>			<b>7.510</b>

<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar Geçmiş Dönem (2014)</b>	<b>31.12.2014</b>	<b>Girişler</b>	<b>Çıkışlar</b>	<b>31.12.2015</b>
<b>Maliyet</b>				
Haklar	6.134	3.834	0	9.968
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.778	0	0	1.1778
<b>Toplam</b>	<b>7.912</b>	<b>3.834</b>	<b>0</b>	<b>11.746</b>
<b>Birikmiş Amortismanlar (-)</b>	<b>(1.219)</b>	<b>(2.103)</b>	<b>0</b>	<b>(3.322)</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar (Net)</b>	<b>6.693</b>			<b>8.424</b>

Şirket'in maddi olmayan duran varlıkları üzerinde herhangi bir rehin, kısıtlama veya ipotek yoktur.

**Not 20 – Devlet Teşvik ve Yardımları**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 21 – Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar ile Taahhütler**

Kısa Vadeli Karşılıklar: Şirketin çalışanlara sağladığı faydalara ilişkin Kısa vadeli bir karşılığı bulunmamaktadır. Lakin aşağıdaki tabloda görüleceği üzere "Diğer Borç ve Gider Karşılıklarında" kaleminde yer alan tutarın tamamı 110.614 TL Kredi Faiz Tahakkuklarından oluşmaktadır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle karşılıklar, koşullu varlık ve borçlar ile taahhütlerin detayı Tablo 17'deki gibidir.

**Tablo-17 Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar ile Taahhütler**

<b>Karşılıklar, Koşullu Varlık ve Borçlar ile Taahhütler</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Diğer Borçlar ve Giderler Karşılığı	110.614	40.046
<b>Toplam Karşılıklar</b>	<b>110.614</b>	<b>40.046</b>

31.12.2015 Tarihi itibariyle Şirket ile ilgili özet dava ve icra bilgileri Tablo 18'deki gibidir.

**Tablo-18** Dava ve İcra Bilgileri

<b>Dava ve İcra Bilgileri</b>	<b>Adet</b>	<b>Tutar</b>
Şirket tarafından açılan ve devam eden davalar	6	144.000
Şirket tarafından yürütülen icra takipleri	3	41.300
Şirket aleyhine açılmış, devam eden davalar	-	-
Şirket aleyhine yürütülen icra takipleri	-	-

**Not 22 – Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Çalışanlara Sağlanan Fayda Kapsamında Borçlar**

Çalışanlara Sağlanan Fayda Kapsamında Borçlar: Cari bilanço tarihi itibariyle, şirketin 2015 Aralık ayında tahakkuku yapılmış fakat ödemesi 2016 yılına sirayet eden, Personel maaş, kıdem vb. borçlarının toplamı 110.661 TL olup, ayrıca Ödenecek Sosyal Güvenlik kesintilerinden dolayı 46.649 TL, toplamda da 157.310 TL borcu bulunmaktadır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle çalışanlara sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan fayda kapsamında borçların detayı Tablo 19'daki gibidir.

**Tablo-19** Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Fayda Kapsamında Borçlar

<b>Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Fayda Kapsamında Borçlar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Personele Olan Maaş, Kıdem vb. Borçlar	110.661	8.630
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	46.649	36.980
<b>Çalışanlara Sağlanan Fayda Kapsamında (Kısa Vadeli) Borçlar</b>	<b>157.310</b>	<b>45.610</b>

Uzun Vadeli Karşılıklar: Şirketin Çalışanlara sağladığı fayda kapsamındaki "Uzun Vadeli Yükümlülüğü" nün tamamı sonraki seneye sirayet eden "kıdem tazminatı karşılığından" oluşmaktadır.

<b>Uzun Vadeli Karşılıklar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Uzun Vadeli Yükümlülükler	-	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	653.907	549.925
<b>Toplam</b>	<b>653.907</b>	<b>549.925</b>

İş Kanunu'na göre Şirket, bir hizmet yılını doldurmak kaydıyla sebepsiz olarak işine son verilen, askere çağrılan, ölen veya erkekler için 25 yıllık, kadınlar için 20 yıllık hizmet süresini tamamladıktan sonra emekli olan ve emeklilik yaşına ulaşan personeline kıdem tazminatı ödemek ile yükümlüdür. Ödenecek tutar, 31.12.2015 tarihi itibariyle, her hizmet yılı için en fazla 3.828,37 TL. (31.12.2014: 3.438,22 TL) ile sınırlı olmak üzere, bir aylık maaşa eşittir.

Yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler haricinde emeklilik taahhütleri için herhangi bir düzenleme yoktur. Fon ayırma zorunluluğu bulunmadığından yükümlülük için fon ayrılmamıştır.

**Not 23 – Emeklilik Planları**

Emeklilik taahhütleri için herhangi bir düzenleme yoktur. (Önceki dönem: Yoktur).

**Not 24 – Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler**

Peşin Ödenmiş Giderler: Aşağıdaki tabloda görüleceği gibi şirketin bilanço tarihinden önce siparişini vermiş ve ödemesini yapmış olduğu bir avans olup, fiili olarak şirkete intikali ile birlikte sipariş avansı stoklara alınacaktır.

Peşin Ödenmiş Giderler: Duran varlıklarda sınıflandırılan Peşin ödenmiş gider bulunmamaktadır.

Ertelenmiş Gelirler: Şirketin ertelenmiş kısa vadeli yükümlüğü olarak "Alınan Sipariş Avansı" 817.073 TL, olup siparişe ilgili üretime başlanmıştır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle peşin ödenmiş giderler ve ertelenmiş gelirlerin detayı Tablo 20'deki gibidir.

**Tablo-20** Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler

<b>Peşin Ödenmiş Giderler ve Ertelenmiş Gelirler</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Verilen Sipariş Avansları	1.358.968	1.101.418
İş Avansları	0	0
Gelecek Aylara Ait Giderler	0	0
<b>Peşin Ödenmiş Giderler (Dönen Varlıklarda Sınıflandırılan)</b>	<b>1.358.968</b>	<b>1.101.418</b>
Gelecek Aylara Ait Giderler	0	0
Verilen Avanslar	0	0
<b>Peşin Ödenmiş Giderler (Dönen Varlıklarda Sınıflandırılan)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Alınan Sipariş Avansları	817.073	629.752
Gelir Tahakkukları	0	0
<b>Ertelenmiş Gelirler (Kısa Vadeli)</b>	<b>817.073</b>	<b>629.752</b>
<b>Ertelenmiş Gelirler (Uzun Vadeli)</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Not 25 – Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar**

Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar: Peşin ödenmiş vergi alacağı bulunmamaktadır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle cari dönem vergisiyle ilgili varlıkların detayı Tablo 21'deki gibidir.

**Tablo-21** Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar

<b>Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Peşin Ödenmiş Vergi Alacakları	0	0
<b>Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Not 26 – Diğer Varlık ve Yükümlülükler**

Diğer Dönen Varlıklar: Diğer dönen varlık olarak Devreden KDV bulunmamaktadır.

Diğer Duran Varlıklar: Cari Olmayan diğer duran varlık yoktur.

31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibariyle diğer varlık ve yükümlülüklerin detayı Tablo 20'deki gibidir.

**Tablo-22 Diğer Varlık ve Yükümlülükler**

<b>Diğer Varlık ve Yükümlülükler</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Devreden KDV	381.160	152.543
<b>Diğer Cari / Dönen Varlıklar</b>	<b>381.160</b>	<b>152.543</b>
<b>Diğer Cari Olmayan / Duran Varlıklar</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	-	-
Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş, Taksitle Bağlanmış Vergi Borçları	-	-
Diğer	-	-
<b>Kısa Vadeli Diğer Yükümlülükler</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Uzun Vadeli Diğer Yükümlülükler</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

**Not 27 – Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri**

Ödenmiş Sermaye: Şirketin öz sermayesi 10.000.000 TL olup tamamı ödenmiştir.

Şirket'in 31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibariyle ortaklık yapısı Tablo 23'deki gibidir.

**Tablo-23 Ortaklık Yapısı**

<b>Ortak Adı</b>	<b>31.12.2015</b>		<b>31.12.2014</b>	
	Pay Oranı %	Pay Tutarı	Pay Oranı %	Pay Tutarı
A.....	55,00	5.500.000	55,00	5.500.000
B.....	15,00	1.500.000	15,00	1.500.000
C.....	10,00	1.000.000	10,00	1.000.000
D.....	10,00	1.000.000	10,00	1.000.000
E.....	10,00	1.000.000	10,00	1.000.000
Toplam	100,00	10.000.000	100,00	10.000.000

Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler: Türk Ticaret Kanunu'na göre, yasal yedekler birinci ve ikinci tertip yasal yedekler olmak üzere ikiye ayrılır. Birinci tertip yedek akçe, toplam yeniden değerlendirilmiş ödenmiş sermayenin %20 'sine ulaşana kadar, yasal finansal tablolardaki net karın %5'i oranında ayrılmaktadır. İkinci tertip yasal yedekler, yeniden değerlendirilmiş sermayenin %5'ini geçen temettü dağıtımlarının toplamı üzerinden %10 olarak ayrılır. T.T.K. hükümleri çerçevesinde yasal yedekler, sadece zararları netleştirmek için kullanılabilen ve ödenmiş sermayenin %50'sini aşmadıkça diğer amaçlarla kullanılamamaktadır.

Diğer Sermaye Yedekleri: Özkaynak Değişim Tablosunda da görüleceği gibi 2013 yılından gelen "Diğer Sermaye Yedekleri" (779.250 TL) üzerine 2014 yılı karı olan (163.474 TL) eklenerek (942.724 TL)'ya ulaşmıştır. 31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri



itibariyle Sermaye, yedekler ve diğer özkaynak kalemlerinin detayı Tablo 24'deki gibidir.

**Tablo-24** Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri

<b>Sermaye, Yedekler ve Diğer Özkaynak Kalemleri</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Diğer Sermaye Yedekleri	942.724	779.250
<b>Toplam</b>	<b>942.724</b>	<b>779.250</b>

Geçmiş Yıllar Karları / Zararları: 2013 yılından gelen 277.063 TL “Geçmiş Yıllar Zararları” mevcuttur.

1 Ocak 2008 itibariyle yürürlüğe giren Seri: XI, No: 29 sayılı tebliğ ve ona açıklama getiren SPK duyurularına göre “Ödenmiş Sermaye”, “Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler” ve “Hisse Senedi İhraç Primleri”nin yasal kayıtlardaki tutarları üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Söz konusu tebliğin uygulanması esnasında değerlemelerde çıkan farklılıklar;

- ✓ Ödenmiş Sermaye’ den kaynaklanmaktaysa ve henüz sermayeye ilave edilmemişse, “Ödenmiş Sermaye” kaleminden sonra gelmek üzere açılacak “Sermaye Düzeltmesi Farklarıyla”,
- ✓ “Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler” ve “Hisse Senedi İhraç Primleri”nden kaynaklanmakta ve henüz kar dağıtımı veya sermaye artırımına konu olmamışsa “Geçmiş Yıllar Karı/Zararı” ile ilişkilendirilmiştir.

## Not 28 – Satışlar ve Satışların Maliyeti

Satış Gelirleri: Sadece Yurt içi satışların bulunduğu şirketin “Satış İade ve İndirimleri” düşüldükten sonra kalan net satış tutarı 9.223.680 TL’dir.

Satışların Maliyeti: Satışların Maliyeti aşağıdaki tabloda detaylı bir şekilde verilmiş olup diğer bir şekilde şöyle açıklanabilir.

Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / Zarar

31 Aralık 2014 ve 2015 tarihleri itibarıyla satışlar ve satışların maliyetinin detayı Tablo 25’deki gibidir.

**Tablo-25 Satışlar ve Satışların Maliyeti**

<b>Satışlar ve Satışların Maliyeti</b>	<b>01.01.2015- 31.12.2015</b>	<b>01.01.2014- 31.12.2014</b>
Yurtiçi Satışlar	9.248.752	7.259.672
Yurtdışı Satışlar	0	0
Diğer Satışlar	0	38.399
<b>Toplam Brüt Satışlar</b>	<b>9.248.752</b>	<b>7.298.071</b>
Satış İndirimleri (-)	(25.072)	(131.416)
<b>Net Satışlar</b>	<b>9.223.680</b>	<b>7.166.655</b>
Satışların Maliyeti (-)	(7.365.230)	(6.301.166)
<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>1.858.450</b>	<b>865.489</b>

Şirket’in 01.01.2015 – 31.12.2015 ve 01.01.2014 – 31.12.2014 Dönemine Ait Satılan Malın Maliyeti Tablo 26’daki gibidir.

**Tablo-26 Üretim Maliyeti**

<b>Üretim Maliyeti</b>		<b>Cari Dönem</b>		<b>Önceki Dönem</b>	
		<b>01.01-31.12.2015</b>		<b>01.01-31.12.2014</b>	
A-	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		4.757.166		5.655.706
B-	Direkt İşçilik Giderleri		931.930		908.245
C-	Genel Üretim Giderleri		1.195.207		1.204.042
D-	Yarı Mamul Kullanımı		(884.723)		(343.696)
	1- Dönem Başı Stok (+)	2.606.660		2.262.964	
	2- Dönem Sonu Stok (-)	(3.491.383)		(2.807.519)	
<b>ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ</b>			<b>5.999.580</b>		<b>7.424.297</b>
E-	Mamul Stoklarında Değişim		1.368.526		(1.267.895)
	1- Dönem Başı Stok (+)	2.807.519		1.539.624	
	2- Dönem Sonu Stok (-)	(1.441.993)		(2.807.519)	
I-	<b>SATILAN MAMUL MALİYETİ</b>		<b>7.365.106</b>		<b>6.156.402</b>
<b>TİCARİ FAALİYET</b>					
A-	Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+)	30.583		92.638	
B-	Dönem İçi Alışlar (+)	98.400		82.709	
C-	Dönem Sonu Ticari Mallar (-)	(128.859)		(30.583)	
II-	<b>SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ</b>		<b>124</b>		<b>144.764</b>
III-	<b>SATILAN HİZMET MALİYETİ</b>		<b>0</b>		<b>0</b>
	<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (I+II+III)</b>		<b>7.365.230</b>		<b>6.301.166</b>

Şirket'in her bir ana satış grubu için ayrı ayrı olmak üzere, dönem içinde gerçekleştirdiği mal satış miktarı şöyledir;

Mamul Grubu	Birimi	01.01.2015-31.12.2015	01.01.2014-31.12.2014	Değişim %
<b>Triko</b>	<b>Adet</b>	<b>318.816</b>	<b>349.433</b>	<b>(8.76)</b>

Şirket'in her bir ana satış grubu için ayrı ayrı olmak üzere, dönem içinde gerçekleştirdiği mal ve hizmet miktarı şöyledir;

Mamul Grubu	Birimi	01.01.2015-31.12.2015	01.01.2014-31.12.2014	Değişim %
<b>Triko</b>	<b>Adet</b>	<b>241.070</b>	<b>408.070</b>	<b>(40.92)</b>

#### Not 29 – Faaliyet Giderleri

01.01-31.12.2015 ve 01.01-31.12.2014 dönemleri itibariyle giderlerin niteliklerine göre detayı Tablo 27'deki gibidir

**Tablo-27** Faaliyet Giderleri

Faaliyet Giderleri	01.01.2015-31.12.2015	01.01.2014-31.12.2014
Genel Yönetim Giderleri	473.002	469.909
Pazarlama Giderleri	127.288	62.126
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0	0
<b>Toplam</b>	<b>600.290</b>	<b>532.035</b>

#### Not 30 – Niteliklerine Göre Giderler

01.01-31.12.2015 ve 01.01-31.12.2014 dönemleri itibariyle giderlerin niteliklerine göre detayı Tablo 28'deki gibidir.

**Tablo-28** Niteliklerine Göre Giderler

Genel Yönetim Giderleri	01.01.2015-31.12.2015	01.01.2014-31.12.2014
Personel Giderleri	156.953	152.926
Bina Temizlik ve Güvenlik Giderleri	20.542	18.804
Noter, Vergi, Harç ve Benzerleri	17.267	13.603
Denetim, Danışmanlık ve Müşavirlik Giderleri	22.660	19.227
Amortisman ve İtfa Giderleri	159.617	161.154
Dağıtım ve Seyahat Giderleri	23.914	21.801
Sigorta Giderleri	10.166	9.932
Yurtiçi ve Yurtdışı Seyahat Giderleri	11.634	12.158
Tamir, Bakım ve Enerji Giderleri	4.910	5.310
Haberleşme ve Kırtasiye Giderleri	2.670	3.795
Diğer Genel Yönetim Giderleri	42.669	51.199
<b>Toplam</b>	<b>473.002</b>	<b>469.909</b>

<b>Pazarlama Giderleri</b>	<b>01.01.2015-31.12.2015</b>	<b>01.01.2014-31.12.2014</b>
Personel Giderleri	47.575	28.101
Dağıtım ve Seyahat Giderleri	23.975	16.582
Fuar Giderleri	16.479	8.043
Yurtiçi ve Yurtdışı Seyahat Giderleri	7.324	3.575
Reklam Giderleri	2.713	1.324
Elektrik, Su, Isınma Giderleri	1.288	629
Diğer Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri	27.934	3.872
<b>Toplam</b>	<b>127.288</b>	<b>62.126</b>

### **Not 31 – Esas Faaliyetlerden Diğer Gelir / Giderler**

Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler: Şirketin esas faaliyetleri ile ilgili diğer gelirleri, kur farkı gelirleri, (Not:31)'de belirtilmiş olup, Diğer Gelirler bünyesinde gösterilen tutar da şirketin faiz, komisyon, konusu kalmayan karşılıklar, menkul kıymet satış karları, kambiyo karları, reeskont faiz gelirleri gibi diğer gelirlerden oluşmaktadır.

Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler: (Not:31)'de belirtilmiş olup, Kur Farkı Giderleri haricinde olanlar (faiz, komisyon, karşılık giderleri, menkul kıymet satış zararları, kambiyo zararları, reeskont faiz giderleri gibi) Diğer Giderler grubunda toplanmıştır.

01.01-31.12.2015 ve 01.01-31.12.2014 dönemleri itibariyle esas faaliyetlerden diğer gelir/giderlerin detayı Tablo 29'daki gibidir.

**Tablo-29** Toplam Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler

<b>Toplam Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler</b>	<b>01.01.2015-31.12.2015</b>	<b>01.01.2014-31.12.2014</b>
Kur Farkı Gelirleri	1.137	193
Diğer Gelirler	655.644	416.383
<b>Toplam</b>	<b>656.781</b>	<b>416.576</b>

Olağanüstü Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit: (Not:31)'de görülen kur farkı gelirleri (1.137 TL) cari dönem Olağanüstü gelir ve karlardan sağlanan nakit tutarıdır.

<b>Toplam Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler</b>	<b>01.01.2015-31.12.2015</b>	<b>01.01.2014-31.12.2014</b>
Kur Farkı Giderleri	0	11
Diğer Giderler	328.619	596.727
<b>Toplam</b>	<b>328.619</b>	<b>596.738</b>

### **Not 32 – Yatırım Faaliyetlerinden Gelir / Giderler**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 33 – Finansman Giderleri**

Finansman Giderleri: (Not:33)'de görüleceği üzere şirketin cari yılda (1.564.411 TL) Kısa Vadeli Borçlanma Giderinin yanı sıra (90.619 TL) Uzun Vadeli Borçlanma Gideri bulunmaktadır. Toplamda (1.655.030 TL) tutarındaki Finansman Gideri, Şirketin cari yılda (68.708 TL) Dönem Zararı oluşmasına neden olmuştur.

01.01-31.12.2015 ve 01.01-31.12.2014 dönemleri itibariyle finansman giderlerinin detayı aşağıdaki gibidir.

**Not 34 – Finansman Gelirleri**

01.01-31.12.2015 ve 01.01-31.12.2014 dönemleri itibariyle finansman gelirleri ve giderlerinin detayı Tablo 30'daki gibidir.

**Tablo-30 Finansman Gelirleri**

<b>Finansman Giderleri</b>	<b>01.01.2015-31.12.2015</b>	<b>01.01.2014-31.12.2014</b>
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	1.564.411	184.214
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	90.619	-
<b>Toplam</b>	<b>1.655.030</b>	<b>184.214</b>

<b>Finansman Gelirleri</b>	<b>01.01.2015-31.12.2015</b>	<b>01.01.2014-31.12.2014</b>
Faiz Gelirleri	-	194.396
<b>Toplam</b>	<b>-</b>	<b>194.396</b>

**Not 35 – Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılamamıştır.

**Not 36 – Gelir Vergileri**

Cari Dönem Vergi Varlık ve Yükümlülükleri: Kurumlar vergisi oranı %20'dir. Türkiye'deki bir işyeri ya da daimî temsilcisi aracılığı ile gelir elde eden kurumlar ile Türkiye'de yerleşik kurumlara ödenen kar payları (temettüleri) stopaja tabi değildir. Bunların dışında yapılan temettü ödemeleri %15 oranında stopaja tabidir. Karın sermayeye ilavesi, kar dağıtımı sayılmaz ve stopaj uygulanmaz. Şirketler üçer aylık mali karları üzerinden %20 oranında geçici vergi ödemektedirler. Yıl içinde ödenen geçici vergi o yıla ait olup izleyen yıl verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Kurumların tam mükellefiyete tabi bir başka kurumun sermayesine iştirakten elde ettikleri temettü kazançları (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları hariç) kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin ve iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satışından doğan kazancın %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanmak için söz konusu kazancın pasifte bir fon hesabında tutulması ve 5 yıl süre ile işletmeden çekilmemesi ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.

Türk vergi mevzuatına göre beyanname üzerinde gösterilen mali zararlar 5 yılı aşmamak kaydıyla dönem kurum kazancından indirilebilirler.

### **Not 37 – Kar Dağıtım Tablosu**

Şirket'in 31 Aralık 2015 ve 31 Aralık 2014 tarihleri itibariyle kar dağıtım tablosu Tablo 31'deki gibidir. Net Dönem Karı / Zararı: Cari dönem net zararı 68.708 TL olmuştur.



**Tablo-31** Kar Dağıtım Tablosu

Kar Dağıtım Tablosu	Cari Dönem		Önceki Dönem	
	31.12.2015		31.12.2014	
A- DÖNEM KARININ DAĞITIMI				
1) DÖNEM KARI		(68.708)		163.474
2) ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER (-)				(277.063)
Kurumlar Vergisi (Gelir Vergisi)				
Gelir Vergisi Kesintisi				
Diğer Vergi ve Yasal Yükümlülükler				
NET DÖNEM KARI				
3) GEÇMİŞ DÖNEMLER ZARARI (-)				
4) I. TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)				
5) İŞLETMEDE BIRAKILMASI TASARRUFU ZORUNLU YASAL FONLAR (-)				
DAĞITILABİLİR NET DÖNEM KARI				
6) ORTAKLARA BİRİNCİ TEMETTÜ (-)				
Adi Hisse Senedi Sahiplerine				
İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
7) PERSONELE TEMETTÜ (-)				
8) YÖNETİM KURULUNA TEMETTÜ (-)				
9) ORTAKLARA İKİNCİ TEMETTÜ (-)				
Adi Hisse Senedi Sahiplerine				
İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
10) İKİNCİ TERTİP YASAL YEDEK AKÇE (-)				
11) STATÜ YEDEKLERİ (-)				
12) OLAĞANDIŞI YEDEKLER (DAĞITILMAMIŞ KARLAR)				
13) DİĞER YEDEKLER				
14) ÖZEL FONLAR				
B- YEDEKLERDEN DAĞITIM				
1) DAĞITILAN YEDEKLER				
2) II. TERTİP YASAL YEDEKLER (-)				
3) ORTAKLARA PAY (-)				
Adi Hisse Senedi Sahiplerine				
İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine				
4) PERSONELE PAY (-)				
5) YÖNETİM KURULUNA PAY (-)				
C- HİSSE BAŞINA KAR				
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				
D- HİSSE BAŞINA TEMETTÜ				
1) Adi Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				
2) İmtiyazlı Hisse Senedi Sahiplerine (TL %)				

Şirket'in durdurulan herhangi bir faaliyeti bulunmamaktadır.

Cari dönemde tahakkuk eden kâr payı dağıtımı yoktur. (Önceki dönem: Yoktur).

### Not 38 – İlişkili Taraf Açıklamaları

Şirket'in, ortaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklarla olan borç / alacak ilişkisi Tablo 32'deki gibidir.

**Tablo-32 İlişkili Taraf Açıklamaları**

İlişkili Taraf Açıklamaları	Cari Dönem				Önceki Dönem			
	Alacaklar		Borçlar		Alacaklar		Borçlar	
	Ticari	Ticari Olmayan	Ticari	Ticari Olmayan	Ticari	Ticari Olmayan	Ticari	Ticari Olmayan
Ortaklar	0	0	0	95.983	0	0	0	174.481
İştirakler	0	0	0	0	0	0	0	0
Bağlı Ortaklıklar	2.265.525	490	0	93.069	2.265.525	2.657	0	93.069

### Not 39 – Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi

#### A. Sermaye Risk Yönetimi

Şirket, sermaye yönetiminde, bir yandan faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaya çalışırken, diğer yandan borç ve özkaynak dengesini verimli bir şekilde sağlayarak karını ve piyasa değerini artırmayı hedeflemektedir.

Şirket'in sermaye maliyeti ile birlikte her bir sermaye sınıfıyla ilişkilendirilen riskler Şirket'in üst yönetimi tarafından değerlendirilir. Bu incelemeler sırasında üst yönetim sermaye maliyeti ile birlikte her bir sermaye sınıfıyla ilişkilendirilebilen riskleri değerlendirir ve Yönetim Kurulu'nun kararına bağlı olanları Yönetim Kurulu'nun değerlendirmesine sunar. Şirket, üst yönetim ve Yönetim Kurulu'nun değerlendirmelerine dayanarak sermaye çeşitlendirmesini yeni borç edinilmesi, mevcut olan borcun geri ödenmesi ve/veya sermaye artışı yoluna gidilmesi ile en uygun duruma getirmeyi amaçlamaktadır. Şirket'in genel stratejisi, önceki döneme göre bir farklılık göstermemektedir.

Şirket, sermaye yeterliliğini net borç / özkaynak oranını kullanarak izlemektedir. Bu oran net borcun toplam özkaynaklara bölünmesiyle bulunur. Net borç, nakit ve nakit benzeri değerlerin toplam borç tutarından (finansal durum tablosunda gösterilen kısa ve uzun vadeli kredileri, ticari ve diğer borçları da içerir) düşülmesiyle hesaplanır. Şirketin 01-31.12.2015 ve 01.01-31.12.2014 dönemleri itibarıyla sermaye risk yönetimi detayı Tablo 33'deki gibidir.



**Tablo-33** Sermaye Risk Yönetimi

<b>Sermaye Risk Yönetimi</b>	<b>31.12.2015</b>	<b>31.12.2014</b>
Toplam Borç	9.321.190	8.511.535
Nakit ve Nakit Benzeri Değerler (-)	(1.354.953)	(871.893)
Net Borç	7.966.237	7.639.642
Toplam Özkaynak	10.596.951	10.665.661
<b>Net Borç / Özkaynak Oranı</b>	<b>75%</b>	<b>72%</b>

#### **B. Önemli Muhasebe Politikaları**

Şirket'in finansal araçlarla ilgili önemli muhasebe politikaları 2 numaralı "Önemli Muhasebe Politikaları Özeti" dipnotunda yer alan "Finansal Araçlar" kısmında açıklanmaktadır.

#### **C. Finansal Risk Yönetimindeki Hedefler**

Şirket, finansal risklerini, yerli ve yabancı piyasalardaki gelişmeleri düzenli bir şekilde takip ederek, Şirket'in faaliyetleri ile ilgili maruz kalabileceği ya da kaldığı finansal risklerin seviyesini ve büyüklüğünü gözlemlemekte ve yönetmektedir. Şirket'in önemli finansal riskleri içerisinde döviz kuru riski, faiz oranı riski ve likidite riski yer almaktadır.

Şirket'in tanımlanmış bir risk yönetimi modeli bulunmamakla beraber, Şirket yönetimi aldığı kararlar ve uygulamaları ile riski yönetmektedir.

#### **D. Piyasa Riski**

Faaliyetleri nedeniyle Şirket, fiyat riski, faiz oranındaki ve döviz kurundaki değişiklikler ile ilgili finansal risklere maruz kalmaktadır. Gelirlerin ve giderlerin döviz cinslerine göre dağılımı ile borçların döviz cinslerine göre ve değişken, sabit faiz oranlı olarak dağılımları Şirket yönetimi tarafından takip edilmektedir.

Piyasa riskine yol açan piyasa koşullarındaki değişiklikler; gösterge faiz oranı, diğer bir işletmenin finansal aracının fiyatı, mal fiyatı, döviz kuru veya fiyat ya da oran endeksindeki değişiklikleri içerir.

### **E. Stok fiyat değişikliklerinin yönetimi (fiyat riski)**

Şirket, hammadde stoklarının fiyat değişimlerinden dolayı satış fiyatlarının etkilenmesi nedeniyle fiyat riskine maruz kalmaktadır. Satış marjları üzerindeki olumsuz fiyat hareketi etkilerinden kaçınmak amacıyla kullanılabilir bir türev enstrümanı bulunmamaktadır. Şirket tarafından ileriye dönük hammadde fiyatlarındaki hareketler dikkate alınarak sipariş verme-üretim-satın alma dengeleri gözden geçirilmekte ve hammadde fiyatlarındaki değişimi satış fiyatlarına yansıtmaya çalışmaktadır.

### **Not 40 – Finansal Araçlar (Gerçeğe Uygun Değer Açıklamaları ve Finansal Riskten Korunma Muhasebesi Çerçevesinde Açıklamalar)**

TMS 39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardına göre finansal varlıklar dört grup olarak, finansal yükümlülükler iki grup olarak sınıflandırılmaktadır. Finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer (GUD) farkı gelir tablosuna yansıtılan, vadeye kadar elde tutulacak, krediler ve alacaklar ile satılmaya hazır değerleri içermektedir. Finansal yükümlülükler ise, gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosuna yansıtılan ve diğer finansal yükümlülükler olmak üzere iki grup olarak sınıflandırılmaktadır.

Gerçeğe uygun değer ölçümleri, her bir finansal varlık ve borçla ilgili muhasebe politikalarında açıklanmış olup, herhangi bir değerleme işlemi gerektiren başka bir olay yoktur.

### **Not 41 – Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar**

31.12.2015 tarihli finansal tablolar yönetim kurulu tarafından onaylanmıştır. Şirket Yönetim Kurulu, kaliteyi iyileştirme çalışmaları için ARGE departmanı oluşturulması ve yurt dışı satışlarını geliştirmek için Pazarlama Departmanını iyileştirme kararı almıştır.

### **Not 42- Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık, yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar**

Şirketle ilgili tablolar incelendiğinde önceki dönemine ve cari dönemine ilişkin verilere ulaşılabilir.

#### **4.7.5. Bulgular**

Yapılan bağımsız denetimin sonucuna ilişkin bulgular aşağıda açıklanmıştır.

#### **XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. Yönetim Kurulu'na:**

XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret AŞ'nin (Şirket) 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan kapsamlı bilançosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlenmiştir.

#### **Finansal Tablolara İlgili Olarak Şirket Yönetiminin Sorumluluğu**

Şirket yönetimi finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrol sisteminin oluşturulması, uygulanması ve devam ettirilmesini ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

#### **Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu**

Bağımsız denetimin sorumluluğu, yapılan denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetim, finansal tablolarda yer alan tutarlar ve dipnotlarla ilgili denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim tekniklerinin uygulanmasını içermektedir. Bu tekniklerin seçimi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi de dahil, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bağımsız denetçi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim tekniklerini tasarlamak amacıyla, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz. Bağımsız denetim, bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

## **Görüş**

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, XYZ Tekstil İşletmeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

## **Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri**

### **Hakkında Rapor**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 02 Mart 2016 tarihinde Şirket'in Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.

TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2015 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim, günümüzün çok yönlü, çok karmaşık ekonomi hayatında, şüphesiz şirket, kurum ve kuruluşların en küçüğünden en büyüğüne, olmazsa olmaz bir olgusudur.

En basit haliyle dahi bir işletmenin (örneğin bir marketin), ticari faaliyetlerinin nasıl gittiğini takip edebilmek için işletme sahiplerinin uygulamış oldukları bir takım iç kontrol uygulamaları, denetim teknikleri ve uygulamaları işletmenin içerden veya dışardan gelebilecek zararları engelleme ve doğru bilgilere ulaşabilme amacı taşımaktadır. Doğal olarak işletmelerin yapılarının büyümesi, çok ortaklı hatta uluslararası bir yapıya kavuşması, denetim olgusunun daha da önem ve gerekliliğini ortaya koymaktadır. Zaten dördüncü bölümde de bahsedildiği gibi belli yasalarla da denetim, bağımsız denetim çerçevesiyle zorunlu hale getirilmiştir.

Denetim anlayışının veya diğer bir deyişle denetim kültürünün, işletmelere, işletme sahiplerine yerleşmesi, benimsemeleri gerekmektedir. Denetimin sadece yasal zorunluluklardan dolayı yapılması gerektiğini değil, işletmelerin kendileri içinde fayda sağlayacağını bilincinin oluşması gerekmektedir. Ancak günümüzde Türkiye'deki şirketlerin büyük bölümünün aile şirketi olması, kurumsallıktan uzak yönetilmesi, şirketlerin sadece kâr amacı güderek birtakım hile ve kayıt dışı işlemlere yönelmesi, bağımsız denetim kavramına karşı bir direnç oluşturmaktadır.

Bağımsız denetim kavramının gelişmesine engel teşkil eden etmenler sadece şirketlerin aile şirketi olmasından dolayı, kurumsal yönetilmemesi değildir. Şirketlerde sağlıklı bir iç kontrol mekanizmasının kurulu olmaması, şirket yönetiminin bağımsız denetçiye "ne kadar az bilgi, o kadar az sorun" anlayışıyla yaklaşması ve bilgi vermekten kaçınması gibi, denetimi zorlaştırıcı eylemler de bağımsız denetçilerin çalışmalarına engel teşkil edici etmenlerdir. Şüphesiz ki, muhasebe ve iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması, denetim faaliyetinin sürecini kısaltacak ve bağımsız denetçinin işlerini kolaylaştıracaktır.

Her sektörde olduğu gibi Tekstil sektöründe de yoğun rekabet, uluslararası pazar payının giderek dar bir alana sıkışması, Uzakdoğu menşeli ürünlerin pazarı zorlaması gibi etkiler, tekstil sektöründe daha detaylı bilgiye ve daha etkin bir muhasebe sistemine gereksinim duymaktadır. Özellikle artık rekabette çok küçük rakamların bile karar mekanizmalarında önem kazanması, bilginin doğru ve güvenilir olma zorunluluğu, şirket yönetiminin ve yatırımcıların, bağımsız denetimlere vereceği önemi artırmaktadır. Özellikle şirketlerin faaliyetlerini yansıtan finansal raporlarının doğru ve güvenilir olması, olası yatırımcılar için en önemli karar mekanizmasını teşkil

eder. Bu bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu da ancak bağımsız denetçiler tarafından teyit edilebilir.

Tekstil sektörü kendine özgü yapısı olan, yoğun rekabet ortamında çok aktif ve hızlı kararlar almayı gerekli kılan bir sektördür. Bu yüzden, alınacak kararlarda sağlıklı bir muhasebe sistemine, etkin bir iç kontrol sistemine ve doğru, güvenilir bilgiye ihtiyaç vardır. Bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığını da sağlanacak iyi bir denetim süreci sonunda sunulan denetim raporları ile teyit etmek mümkündür. Her ne kadar denetim dönemsellik içerse de süreklilik şirket içinde oluşturulacak ve sadece yönetim kuruluna karşı sorumlu olacak iç kontrol sistemiyle etkin hale getirilebilir

Denetim kavramının yasalarla belirli yapıdaki şirketler için zorunlu hale getirilmiş olmasına rağmen, daha yaygın bir hale getirilerek, şirketlere bu kültürün benimsetilmesi, hatta teşvik edici birtakım önlemlerle şirketlerin yönetim anlayışına, denetimi bir yük ve maliyetinden daha çok fayda sağlayacağını bilincinin yerleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bağımsız denetimin yapılmasını kolaylaştıracak kurumsallaşmayı, şirketlerdeki muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesini sağlayıcı ve teşvik edici önlemlerin alınması, özellikle tekstil sektöründe küçük aile şirketleri yapısında olan şirketlerin ortaklıklarla güçlendirilmeye teşvik edilmesi, yönetimlerin kurumsal bir yapıya kavuşturulması da denetim kültürünün yerleşmesine olanak sağlayacaktır.

Diğer taraftan Türkiye’de bağımsız denetim yaptıracak işletmeler denetçi bağımsız denetim firmaları ile sözleşme imzalayarak denetçi ile ücret ilişkisi içine girmektedir. Bu durum denetçinin tam bağımsızlığı ilkesi ile çelişmekte ve etkin bir denetim yapılmasına bazı sınırlamalar getirmektedir. Bu duruma öneri olarak işletmelerin belirlenen ücret tarifesi üzerinden bağımsız denetim konusunda yetkili kuruluş olan Kamu Gözetimi Kurumuna ücreti yatırmaları ve bu ücretin kurum tarafından denetçiye veya denetim firmasına ödenmesi bağımsız denetimin daha etkin yapılmasına imkân sağlayacaktır.

Sonuç olarak uygulamalı olarak yapılan bu çalışmada söz konusu sorunları aşabilmek için denetçilerin neler yapması gerektiği açıklanmıştır. Uygulama ile tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın bağımsız denetiminin nasıl yapılması gerektiği incelenmiştir. Uygulama yapılan işletmenin incelenen mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarına uygun olarak hazırlandığı kanaatine varılmıştır. İlgili işletmeye daha etkin bir iç kontrol sistemine sahip olması gerektiği önerisinde bulunulmuştur.

## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

AKSOY Tamer, **Basel II ve İç Kontrol**, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 53, Ankara, 2007.

AKSOY Tamer, **Derecelendirme ve Kurumsal Yönetim Süreci ile KOBİ'ler, Bankalar ve Kurumsal İşletmeler Işığında Basel ve İç Kontrol**, TURMOB Yayınları: 384 Ankara, 2010.

ARENS Alvin A., Randal J. Elder and Marks S. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, 14th ed., United Kingdom: Pearson Education, 2012.

ASLAN Sinan, **Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim**, İstanbul: Avcıol Basım Yayın. 2003.

CAN A. Vecdi, UYAR Süleyman, **İşletmelerde Faaliyet Denetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2010.

CÖMERT Nuran, UZAY Şaban, SELİMOĞLU Seval Kardeş, UYAR Süleyman, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, Ada Renk Matbaa, 2013.

DEHA Eğitim Yayınları, **Muhasebe Denetimi**, Deha Yayınları, İstanbul, 2014.

DUMAN Ömer, **Muhasebe Denetimi ve Raporlama**, Ankara: TESMER Yayınları. 2001.

GÜÇLÜ Faruk, **Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)**, Detay Anatolia Akademik Yayıncılık Ltd. Şti., Ankara, 2008

GÜREDİN Ersin, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, Türkmen Kitabevi,14 Baskı, İstanbul, 2014.

HAFTACI Vasfi, **Muhasebe Denetimi**, Umut Tepe Yayınları 3.Baskı, Kocaeli, 2014.

KAVAL Hasan, **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3. b., Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.

KAVUT Lerzan, TAŞ Oktay, ŞAVLI Tuba, **Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009.

KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, Avcı Ofset Matbaacılık 5. Baskı, İstanbul, 2004.

KÖKSAL Aytaç, **Türkiye Ticaret Kanunu Tasarısı Sermaye Piyasası Mevzuatı Bankacılık Mevzuatı Açısından ve Karşılaştırmalı olarak Bağımsız Denetim Sözleşmesi**, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2009.

KÜÇÜK Muzaffer, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012.

ÖNDER Türkan, **Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı**, İstanbul: Beta Basım, 2001.

SAĞLAM Necdet ve YOLCU Mehmet, **Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması**, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2014.

SELİMOĞLU Seval Kardeş ve UZAY Şaban, **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi. 2008.

SOLTANI Bahram, **Auditing An International Approach**, United Kingdom: Financial Times Prentice Hall, 2007.

SÖNMEZ Adnan, **Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye’de SPK’ dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma**, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya 2008.

TOROSLU M. Vefa, **Finansal Tablolar Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012.



TOROSLU Vefa, **Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi**, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2012.

TÜREDİ Hasan, **Denetim**, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2007.

## MAKALELER

ÇELEN Erol, "Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:55, 2001, 23-35.

DEMİRBAŞ Mahmut, "İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 2005, 167-188.

DOĞAN Zeki ve HATUNOĞLU Zeynep, "Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlayan Bağımsız Dış Denetimin Türkiye Açısından Önemi", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 1996, 131-140.

DÖNMEZ Adnan, BERBEROĞLU P. Başak, ERSOY Ayten, "Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları Karşılaştırılması", **Akdeniz İİBF Dergisi**, 2005, 52-78.

GENÇOĞLU Ümit Gücenme, Aylin Poroy ARSOY, Yasemin ERTAN, Tuba BORA, "TMS/TFRS' ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ekim 2014, 40-42.

GÖÇEN Ceren Ayça, "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası", **Mali Çözüm Dergisi**, S. 97, 2010, 107-126.

GÜVEMLİ Oktay, ÖZBİRECİKLİ Mehmet, "Türkiye' de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011", **Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Sayı 1, 2011, 146-180.

KUTUKIZ Doğan, ÖNCÜ M. Akif, "Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi", **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı:41, 2009, 131-139.

TÜREDİ Hasan, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İç Denetim ve İlgili Olarak Yapılan Çalışmalar”, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 16, 2011, 22-46.

ULUSOY Yasin, “Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetimin Fonksiyonları ve Denetçi Bağımsızlığı”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Dergisi*, C.VII, S. 2, 2005, 265-300.

UYAR Süleyman, “UFRS Uygulamalarında İç Kontrol Sisteminin Etkisi ve Önemi”, Akdeniz Üniversitesi, *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Sayı:2/2, Alanya, 2010, 37-56.

## RESMÎ YAYINLAR

Resmî Gazete, Sayı 17416, 28 Temmuz 1981.

Resmî Gazete, Sayı 27790, 19 Aralık 2010.

Resmî Gazete, Sayı 27846, 14 Şubat 2011.

Resmî Gazete, Sayı 27846, 14 Şubat 2011.

Resmî Gazete, Sayı 28509, 26 Aralık 2012.

Resmî Gazete, Sayı 28941, 14 Mart 2014.

## TEZLER

BORA Tuba, “Türk Ticaret Kanunu ve Diğer Düzenlemelerin Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler ve Bir Araştırma”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2013. **(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)**

## İNTERNET KAYNAKLARI

ALKILIÇ İlhan, “Neden Bağımsız Denetim”, Web:

<http://www.yenitkhakkinda.org/Site/Neden-Bagimsiz-Denetim.aspx>, Erişim Tarihi: 08.02.2017

“Kamu Gözetimi”, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Resmi İnternet Sitesi, [http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html), Erişim Tarihi: 28.09.2015.

KENGER Erdal, “Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu”, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Şubat-2001, s.4. Web: [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1a](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a), Erişim Tarihi: 10.03.2011.

[http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792---.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792---.html), (Erişim) 28.09.2015.

T.C. Sayıştay Başkanlığı Resmî İnternet Sayfası, “Tarihçe”, Web: <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=10>, Erişim tarihi: 01.03.2017.

T.C. Sayıştay Başkanlığı Resmi İnternet Sayfası: Web: “<http://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/6085%20say%C4%B1%C4%B1%20Say%C4%B1%C5%9Ftay%20Kanunu.pdf>”, Erişim Tarihi: 05.02,2017.

Türk Dil Kurumu, “Denetleme”, <http://www.tdk.gov.tr>, Erişim tarihi: 15.01.2017.

ÜNSAL İbrahim, **Araştırma Teknikleri**, Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları, Sayı: 12, 2002, s.15, Web: <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/hizm.k11iunsalar%FEtek.pdf>, Erişim Tarihi: 15.07.2015

YURTSEVER Gürdoğan, **Bankacılığımızda İç Kontrol**, TBB, Yayın No: 256 İstanbul, 2008, Web: <http://www.tbb.org.tr/Content/Upload/Dokuman/819/2ickontrol.pdf>, Erişim Tarihi: 23.02.2016.