

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
2016-YL-070**

**TÜRKİYE’DE DENETİMİN GELİŞİMİ ve YENİ
GELİŞMELER IŞIĞINDA DENETİMİN DÖNEN
VARLIKLARA ETKİSİ ve BİR UYGULAMA**

Merve ERÇİÇEK

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU

AYDIN-2016

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Merve ERÇİÇEK tarafından hazırlanan “Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama” başlıklı tez, 12/08/2016 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan : Prof. Dr. Yusuf KADERLİ	ADÜ
Üye : Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU	ADÜ
Üye : Yrd. Doç. Dr. Ahmet COŞKUN	Uşak Üniv.

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu yüksek lisans tezi, Enstitü Yönetim KurulununSayılı kararıylatarihinde onaylanmıştır.

Prof. Dr. Recep TEKELİ
Enstitü Müdürü

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

...../...../2016

Merve ERÇİÇEK

ÖZET

TÜRKİYE’DE DENETİMİN GELİŞİMİ ve YENİ GELİŞMELER İŞİĞİNDE DENETİMİN DÖNEN VARLIKLARA ETKİSİ ve BİR UYGULAMA

Merve ERÇİÇEK

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Çağrı Köroğlu
2016, 165 sayfa

Türkiye’nin içinde bulunduğu muhasebe denetimi sorunlarının ele alındığı bu çalışmada veriler güncel tutulmuştur. Buna paralel olarak bu çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanun’nda revize edilen denetim konuları incelenmiş ve bir işletmenin dönen varlıkları üzerinde denetim süreci uygulanmış ve bunun sonuçları üzerinde durulmuştur. Günümüzde işletme faaliyetleriyle oluşan işlemlerin, sayılarının çokluğu ve karmaşıklığı dolayısıyla ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı bağımsız denetime olan ihtiyacı arttırmıştır. Son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları ve usulsüzlükleri, işletme yönetimleri ve bağımsız denetim firmalarına olan güveni sarsmıştır. İşletme ve işletme ile ilgili taraflar açısından olumsuzluk oluşturan bu durumun en önemli sebeplerinden biri, işletmede denetim sürecinin etkin bir şekilde rol oynamamasıdır.

Sarbanes-Oxley Kanunu ile başlayan süreçte, denetim konusuyla ilgili ulusal ve uluslararası birçok düzenleme yapılmış ve bağımsız denetimin etkinliğinin işletme açısından önemi ortaya çıkarılmıştır. Yapılan düzenlemeler, işletme yöneticilerinin ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarını arttırmıştır. Türkiye’de bu gelişmeler sonucunda ortaya çıkan TTK tasarısıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş, denetimde yeni bir dönem başlamıştır.

ANAHTAR KELİMELER: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetçi, Denetim Skandalları, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Kurumu

ABSTRACT

DEVELOPMENT OF THE AUDIT and THE EFFECT OF AUDIT OVER THE CURRENT ASSETS UNDER NEW IMPROVEMENTS and A IMPLEMENTATION

Merve ERÇİÇEK

M.sc. Thesis, at Business Administration

Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Çağrı Köroğlu

All these info have been kept up to date in this study that deals with the audit problems Turkey is having. The need of accurate and reliable information that appear with the wealth and the complexity of the numbers of the transactions that are formed with the operating activities has made the independent audit really necessary. The accounting scandals and irregularities recently going on has shaken the confidence towards the business management and independent audit firms. One of the main reasons for this situation that makes it unfavorableness with regards to the management and operational parties is that there is not an active independent audit process.

In this process starting with the Sarbanes-Oxley Law, numerous national and international arrangements about audit have been made and the importance of an active independent audit has been emphasized. As a result of the regulations that were made, the responsibilities of the business executives and independent auditors have increased. A new era at the auditing has started with the accounting and auditing standards authority with the proforma of the Turkish Commercial Code and with the Constitution of the Accounting and Auditing Standards.

KEY WORDS: Independent Audit, Independent Auditor, Independent Audit Scandal, 6102 Turkish Commercial Law, Public Oversight Board

ÖNSÖZ

Son yıllarda finansal piyasaların gelişmesine bağlı olarak, piyasaların işleminde en temel unsur olan bilginin güvenilir ve doğru bir şekilde piyasa katılımcılarına sunumu önemli hale gelmiştir. Söz konusu bilgilerin karşılıklı çıkar ilişkileri çerçevesinde kullanıcıları ile hazırlayıcılarının çıkarlarının farklı olması, bu bilgilerin güvenilirliği ve doğruluğunun onaylanmasını sağlayacak ara bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmasını gerektirmiştir. Bu mekanizma da günümüzde bağımsız denetim olarak ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetimin mesleki bilgi ve deneyime dayalı ve bilgilerin güvenilirliği yönünde önemli sorumluluklar taşıyor olması, bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi aşamasında, kendisinden beklenen sorumlulukları yerine getirmesi bakımından belirli standart ve kurallar çerçevesinde bu faaliyetlerini sürdürmesini gerektirmiştir.

Bağımsız denetimin bir süreç olarak düşünülmesi, bu sürecin unsurlarını oluşturan sistemlerin belirli yöntemler çerçevesinde önceden belirlenen standart ve kurallara göre şekillendirilmesini gerektirir. Bu standartlar da denetçiye yol göstererek işletmelerde etkin bir denetimin ve iç kontrol mekanizmasının oluşmasını sağlar. İşletmenin denetim süreci ve iç kontrol sistemi sistemli işlerse, işletme bilgi kullanıcılarına ve kamuya karşı sorumluluk doğru ve güvenilir bir biçimde yerine getirilmiş olur.

Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisans tezi olarak hazırlanan bu çalışmada, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde yapılacak olan bağımsız denetim konusu incelenerek, örnek bir işletmenin dönen varlıkları üzerinde denetim uygulaması yapılmıştır.

Bu araştırma çerçevesinde, yüksek lisans tez konusunun belirlenmesinden tezin tamamlanmasına kadar her aşamada beni teşvik ederek destekleyen, çalışmalarına yön veren danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Çağrı KÖROĞLU sonsuz teşekkür ederim.

Merve ERÇİÇEK

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI.....	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET.....	vii
ABSTRACT	ix
ÖNSÖZ	xi
SİMGELER DİZİNİ.....	xvii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xix
ÇİZELGELER DİZİNİ	xxi
GİRİŞ	1
1. DENETİME İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR	2
1.1. Denetim	2
1.1.1. Denetimin Tanımı	4
1.1.2. Muhasebe ve Denetim İlişkisi	7
1.1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Önemi.....	10
1.2. Denetim Türleri	14
1.2.1. Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri.....	15
1.2.1.1. Finansal tablolar denetimi (Mali tablolar denetimi).....	16
1.2.1.2. Uygunluk denetimi	17
1.2.1.3. Faaliyet denetimi	18
1.2.2. Denetimin Niteliğine(Özelliğine) Göre Denetim Türleri	19
1.2.2.1. Sürekli denetim(Yılsonu denetimi)	19
1.2.2.2. Sınırlı denetim türü(Ara dönem denetimi)	19
1.2.2.3. Özel denetim	21
1.2.3. Denetçinin Statüsüne ve Niteliğine Göre Denetim	22
1.2.3.1. İç denetim ve iç denetçilik mesleği	22

1.2.3.2. Kamu denetimi ve kamu denetçiliği mesleği	24
1.2.3.3. Bağımsız denetim ve bağımsız denetçilik mesleği	25
1.3. Denetim Standartları.....	28
1.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	29
1.3.1.1. Genel standartlar.....	31
1.3.1.1.1. Bağımsızlık standardı	31
1.3.1.1.2. Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı	33
1.3.1.1.3. Mesleki dikkat ve özen standardı	35
1.3.1.1.4. Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı standardı.....	36
1.3.1.1.5. Reklam yapma yasağı standardı	36
1.3.1.1.6. Sır saklama yükümlülüğü standardı	36
1.3.1.1.7. Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet standardı	36
1.3.1.2. Çalışma alanı standartları	37
1.3.1.2.1. Denetimin planlanması ve gözetim	37
1.3.1.2.2. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme	43
1.3.1.2.3. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama	45
1.3.1.2.4. Çalışma kağıtlarının düzenlemesi standardı	47
1.3.1.3. Raporlama standartları.....	47
1.3.1.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı	49
1.3.1.3.2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı	50
1.3.1.3.3. Tam açıklama standardı.....	51
1.3.1.3.4. Görüş bildirme standardı	52
2. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE DENETİM'DE YAŞANAN GELİŞMELER	54
2.1. Denetim Standartlarının Gelişimi.....	54
2.1.1. Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla İlgili Uluslararası Kuruluşlar.....	55
2.1.2. Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla İlgili Ulusal Kuruluşlar	57

2.2. Bağımsız Denetim Standartları	58
2.3. Dünya’da Yaşanan Denetim Skandalları ve Sarbanes Oxley Kanunu’nun Denetime Yansıması.....	68
2.3.1. Enron Vakası.....	69
2.3.2. Worldcom Vakası.....	71
2.3.3. Arthur Andersen’in İflası	72
2.3.4. Sarbanes Oxley Yasası.....	74
2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Denetime Getirdiği Yenilikler	76
2.5. Kamu Gözetim Kurumunun Kurulması	83
2.6. Çalışma Kağıtları	84
2.7. Önemliliğin Hesaplanması	87
3. ÖRNEK BİR ŞİRKETİN DÖNEN VARLIKLARI’NDA MUHASEBE DENETİMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA.....	92
3.1. Uygulamanın Amacı	92
3.2. Uygulamanın Metodolojisi.....	92
3.3. Uygulamanın Muhasebe Literatürüne Katkısı	92
3.4. Uygulamanın Bulgularının Değerlendirilmesi	92
SONUÇ VE ÖNERİLER	155
KAYNAKLAR	159
ÖZGEÇMİŞ	165

SİMGELER DİZİNİ

- AB : Avrupa Birliği
- ABD : Amerika Birleşik Devletleri
- ASB : Auditing Standards of Board - Denetim Standartları Komitesi
- A.Ş. : Anonim Şirket
- ATM : Asliye Ticaret Mahkemesi
- BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
- BDY : Bağımsız Denetim Yönetmeliği
- BDS : Bağımsız Denetim Standartları
- BK : Bakanlar Kurulu
- Bknz. : Bakınız
- CPA : Certified Public Accountants - Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri
- GAAP : General Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGDS : Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
- GKGMİ : Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
- IAASB : International Auditing and Assurance Standards Board - Uluslararası Denetim ve Güvenlik Standartları Kurulu
- IAPC : International Auditing Practice Committee – Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
- IFAC : International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
- IIA : The Institute of Internal Auditors - İç Denetçiler Enstitüsü
- ISA : International Auditing Standards - Uluslararası Denetim Standartları
- KGK : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- KHK : Kanun Hükmünde Kararname
- Ltd. Şti. : Limited Şirket

SAS : Statement on Auditing Standards - Denetim Standartları Açıklamaları
SM : Serbest Muhasebeci
SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX : Sarbanes-Oxley Yasası
SPBKŞ : Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket
SPK : Sermaye Piyasası Kurulu
SPM : Sermaye Piyasası Mevzuatı
TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK : Türk Ceza Kanunu
TDK : Türk Dil Kurumu
TDS : Türkiye Denetim Standartları
TMS : Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB : Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜDESK : Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali
Müşavirler Odaları Birliği
TTK : Türk Ticaret Kanunu
TTSG : Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi
UDS : Uluslararası Denetim Standartları
vb. : ve benzeri
vd. : ve diğerleri
VUK : Vergi Usul Kanunu
YMM : Yeminli Mali Müşavir
YÖK : Yükseköğretim Kurulu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Muhasebe Denetim İlişkisi.....	9
Şekil 1.2. Denetimin İlişkili Olduğu Taraflar.....	14
Şekil 1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	31
Şekil 1.4. Denetim Süreci.....	40

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Muhasebe ve Denetim Arasındaki Fark.....	10
Tablo 1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	11
Tablo 1.3. Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri	15
Tablo 1.4. Finansal tablolar denetimi sınıflandırması	17
Tablo 1.5. Uygunluk denetimi sınıflandırması.....	18
Tablo 1.6. Faaliyet denetimi sınıflandırması.....	19
Tablo 2.1. Bağımsız Denetim Standartları Genel İlkeler ve Sorumluluklar	60
Tablo 2.2. Risk değerlendirme	61
Tablo 2.3. Denetim Kanıtları.....	63
Tablo 2.4. Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması	65
Tablo 2.5. Denetim sonuçları ve Raporlama Standardı Sınıflandırması	66
Tablo 2.6. Uzmanlık Alanları Standartları Sınıflandırması.....	68
Tablo 3.1. Önemlilik Seviyesinin Hesaplanması	94
Tablo 3.2. Önerilen Düzeltme Kayıtları.....	94
Tablo 3.3. Risk Değerlendirme Tablosu	96
Tablo 3.4. Denetim Öncesi Bilanço	97
Tablo 3.5. Denetim Öncesi Gelir Tablosu.....	99
Tablo 3.6. Denetim Öncesi Mizan	100
Tablo 3.7. Nakit ve Nakit Benzerleri	106
Tablo 3.8. Banka Bakiyeleri Listesi	108
Tablo 3.9. Bankalar Mutabakat Listesi	108
Tablo 3.10. Kasa Hesabı	109
Tablo 3.11. Kasa Sayım Tutanağı.....	110
Tablo 3.12. Yabancı Para Değerleme.....	111
Tablo 3.13. Bankalar Arası Virmanlar	112

Tablo 3.14. Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar.....	113
Tablo 3.15. Ticari Alacaklar.....	116
Tablo 3.16. Alıcılar Cari Hesap Listesi	118
Tablo 3.17. Mutabakat Kontrol Listesi.....	119
Tablo 3.18. Erçişek Ltd. Şirketi Alacak/Borç	120
Tablo 3.19. Diğer Alacaklar	121
Tablo 3.20. Diğer Çeşitli Alacaklar.....	122
Tablo 3.21. Stoklar	125
Tablo 3.22. Ticari Mal Sayımları	134
Tablo 3.23. Fiziki Stok Sayımına Katılıma İlişkin Notlar.....	135
Tablo 3.24. Stok Sayım Tutanağı	136
Tablo 3.25. Verilen Depozito ve Teminatlar.....	137
Tablo 3.26. Depozitolar Hesabı Kırılımı	138
Tablo 3.27. Personel Avansları	139
Tablo 3.28. Personel Avansları Hesabı Kırılımı.....	140
Tablo 3.29. Gelecek Aylara Ait Giderler	141
Tablo 3.30. 2013 Yılı Hesap Dönemi Gelir Tablosu.....	142
Tablo 3.31. 2013 Yılı Bilançosu	144
Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan	146

GİRİŞ

Bağımsız denetim, son yıllarda en çok tartışılan ve gelişmeler doğrultusunda farklı düzenlemelere konu olan alanlardan birisidir. ABD’de ve Avrupa’da yaşanan şirket skandalları tüm dünyada yankı bulmuş; şirket yönetimlerinin, denetim işlevinin ve mesleğinin sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu durumun başlıca sorumlusu olarak mevcut yasal düzenlemelerdeki yetersizlik gösterilmiş ve yapılan düzenlemeler ile yeni yükümlülükler ve yaptırımlar getirilmiştir.

Türkiye’de de meydana gelen gelişmeler ışığında, son yıllarda başta sermaye piyasası mevzuatı ve bankacılık mevzuatında olmak üzere, denetim alanında reform niteliğinde birçok düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmada bağımsız denetime ilişkin mevcut yasal düzenlemeler ile 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu karşılaştırılarak ortak ve farklı yönleri ortaya konulmuştur.

Çalışmanın konusunu; Türkiye’de Muhasebe Denetimi ve Yeni Türk Ticaret Kanunuyla birlikte ortaya çıkan değişiklikler ile Kamu Gözetimi kurumunun kurulması oluşturmaktadır. Bunun yanında denetim alanında gerçekleşen devrim niteliğindeki değişimleri ve gelişmeleri güncel veriler kullanarak Muhasebe Denetimine katkıda bulunmak, bu konuda yapılan sınırlı çalışmaların yetersiz kaldığı noktaları ortaya çıkarıp açıklayarak ilgili meslek gruplarını aydınlatmak amaçlanmıştır.

Bu çalışmada; denetim, denetimin önemi, bağımsız denetim, denetçi ve denetim türleri konuları ele alınarak, bağımsız denetim konusunda ülkemizde yapılmış düzenlemeler incelenmiş ve yürürlüğe giren kanunun getirdiği yenilikler ortaya konmuştur. Ayrıca bağımsız denetim kavramının uluslararası düzenlemelerdeki yerine değinilmiş, bu düzenlemelerin 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ne ölçüde karşılandığı araştırılmıştır.

1. DENETİME İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. Denetime Giriş

Denetim kavramının kökeni Latince audire kelimesinden gelmekte olup “işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir.

İşletme yönetimi ile ilgili literatürde yönetim fonksiyonu olarak; planlama, örgütleme, yürütme, koordine etme ve denetim olmak üzere beş tür faaliyet ele alınmaktadır. Bu beş çeşit yönetim faaliyeti ile yöneticiler işletme faaliyeti arasında sıkı bir ilişki vardır. Denetim fonksiyonu; işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve ne ölçüde başardığını araştıran ve saptayan bir yönetim faaliyeti olarak ifade edilir(Pekiner, 1988:4).

Özellikle ekonomik alan ve sosyal alandaki hızlı değişimler, işletmelerin faaliyet türlerinin giderek gelişmesine sebep olmuştur. Buna bağlı olarak, işletme yönetim ve amaçlarına uygun,tutarlı kararlar alabilmek için yararlanılacak bilgilerin doğru ve güvenilir olması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak alınacak kararlar, kaynakların doğru ve etkin kullanımlarını engelleyerek hem topluma hem de bu kaynaklardan yararlananlara zarar verecektir. Bu bakımdan karar alıcılar, verilecek kararlara temel oluşturacak finansal bilgilerde bağımsız bir güvence aramaktadır. Bu güvence, ihtiyaç duyulan bilgilerin kalitesini artırarak güvenilir bilgiler sağlayan bağımsız ve profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri bir taraftan bağımsız diğer taraftan incelenen bilgiler açısından tarafsız olmasından dolayı karar alıcılar için değerli olarak kabul edilmektedir (Güredin, 2000:4-5).

Gelişen ve artan ticari faaliyetler sonucunda işletme ilgilileri yani karar alıcılar, finansal bilgilerin doğruluğu konusunda önlemler almak zorunda kalmaktadırlar. Bu önlemler hem çok maliyetli hem de çok zaman kaybına yol açtığı için finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda bağımsız uzmanların yaptığı denetim çalışmalarından yararlanılmaktadır.

Denetim kendi içinde bir son değildir; ancak amacı, mali yönetimin, kabul edilen ölçütlerinden ve mevzuata uygunluktan sapmalarıyla verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini; düzeltici eylemi mümkün kılacak, hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk almalarını sağlayacak, bunları telafi ettirecek veya bu tür ihlalleri önleyecek hiç değilse daha güçleştirecek kadar erken

bulup ortaya çıkarmak olan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır (Kütük, 2008:9).

Oluşturulacak görüşe dayanak olacak yeterli uygun ve kaliteli deliller toplayabilmek amacıyla uygulanan gerek maddi doğruluğu ve gerçekliği araştırmaya gerekse mevzuata uygunluğu araştırmaya yönelik beş denetim ilkesi mevcuttur (Babayeva, 2011:6).

- Tamamlılık; bütün işlem ve olayların kayıtlara geçirilmiş olması,
- Gerçeklik; kaydedilen işlem ve olayların ilgili dönem içinde kesinlikle gerçekleşmiş olması,
- Doğruluk; kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanmış, değerlendirilmiş ve ölçülmüş olması,
- Kanunilik; yasal düzenlemelerin ihlal edilmemiş olması,
- Açıklık; kaydedilen işlemlerin anlaşılır bir şekilde tasnif edilmiş ve ait olduğu hesaba dahil edilmiş olmasıdır.

Denetim kavramı, Murakabe, Kontrol, Teftiş ve Revizyon gibi çeşitli kavramlar ile karıştırılmaktadır. Denetimin tanımına geçmeden bunların üzerinde kısaca durmak gerekirse;

Murakabe literatürde, denetim, teftiş, revizyon ve kontrol kavramlarını da içine alan kapsamlı bir terim olarak olması gereken ile fiili durum arasındaki karşılaştırma işlemini belirtmek için kullanılmaktadır. Arapça'dan Türkçe'ye geçmiş olan murakabe ya da murakabe etmek, denetlemek anlamında kullanılır. Buna göre, herkes önce kendi muhasebesini ve murakabesini yani denetimini yapar; her muhasebenin bir murakabesi yani denetimi olur (Karacan ve Uygun, 2012:27).

Kontrol, genel anlamıyla, planlanan bir amaca ulaşıp ulaşılmadığının araştırılmasıdır. Denetim ve kontrol aynı kökten gelmelerine rağmen, anlam olarak birbirlerinden farklıdır. Denetim, iş sürecinden bağımsız ve uzman kişiler tarafından yapılan bir faaliyetken, kontrol bir sistem içerisinde yer alan personel tarafından yürütülen faaliyetleri kapsamaktadır.

Teftiş, işin doğrusunu veya işlerin yürüyüp yürümediğini anlamak için yapılan incelemedir. Daha zel bir araştırmadır. Denetim işin geneli için uygulanırken teftiş bu işin içinde özel durumlara uygulanır. Bu işin yapılmasına uygunluk denetimi de denir. Herhangi bir alanda uygulanması gereken standart ve kurallar belirlenmiştir. Teftiş, kurallara uyulup uyulmadığının belirlenmesi için yapılır (Selimoğlu, 2007:5).

Revizyon, dilimize latince “revidere” kökünden dilimize türetilmiş olup, gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamına gelmektedir. Revizyon daha çok finansal olayların ve vergi işlemlerinin eleştirisel bir yaklaşımla incelenmesi amacıyla kullanılmaktadır. Revizyon, faaliyet ve işlemler yapıldıktan, kayıtlar tesis edildikten kısa bir süre sonra yapılır. Çünkü ancak daha önce yapılan, gerçekleşen olgular yeniden gözden geçirilebilir. İşletme dışı organca yapılır (Karacan ve Uygun, 2012:27).

1.1.1. Denetimin Tanımı

Denetim kelimesinin sözlük anlamı dışında teoride ve uygulamada çok farklı Őekillerde tanımlansa da genellikle kabul edilen tanım Şu Şekildedir;

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek nedeniyle tarafsız olarak kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000:5).

Yukarıda tanımına yer verilen denetimin unsurlarını ve özelliklerini Şu Şekilde sıralayabiliriz (Güredin, 2000:6):

- Denetim ile alakalı olarak bütün tanımlamalarda denetimin bir proses yani süreç olduğu belirtilmektedir. Bu yolla denetimin dinamik bir faaliyet olduğu belirtilmektedir. Bu süreç; denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların incelenmesi ve değerlendirilmesi, yapılan bu değerlendirme sonrasında bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile birlikte ilgili mercilere iletilmesi evrelerini içermektedir.
- İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialar ifadesi ile muhasebenin ekonomik bilgileri saptama, lme ve raporlama işlevleri açıklanmak istenmektedir.

- Önceden saptanmış kriter ve kıstasların, yönetimin iktisadi faaliyet ve gelişmelere ait iddia ve bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır.
- Uygunluk derecesi yönetim tarafından daha önce belirlenmiş ve ileri sürülen iddia ve bildirimlerin saptanmış ölçütlere ne derecede uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüttür.
- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme ifadesi ile denetçinin hiçbir grubun etkisi altında kalmaksızın, görevini bağımsız bir biçimde sürdürmesi, yapılmış bildirimleri özenle incelemesi ve sonuçlarını titizlikle değerlendirmesi anlaşılmaktadır.
- İlgi duyanlar, ilgili çıkar gruplarını ve başta hissedarlar olmak üzere genel anlamda kamuyu ifade etmektedir.
- Sonuçları bildirme denetim sürecinin son evresidir. Sonuçları bildirme, incelemeler sonucu elde edilmiş bulguların ve denetçinin görüş ve yargılarının açıklamasının da yer aldığı yazılı bir rapor şeklinde olur.

Sonuç olarak denetim, bünyesinde pek çok faaliyetin yer aldığı ve bu faaliyetlerin de sistematik bir şekilde yapılması gerektiği bir süreci oluşturmaktadır. Denetim ile ilgili en kapsamlı tanım, Amerika muhasebe birliği temel denetim komitesi tarafından yapılmıştır. Bu denetim komitesinin tanımlamasına göre denetim: “Denetlenecek unsurların, bu unsurlara ilişkin olarak önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini saptamak için denetlenecek unsurlar hakkında tarafsız bir şekilde kanıt toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi ve elde edilen sonuçların ilgililere raporlanması faaliyetlerinden oluşan sistematik bir süreçtir”.(Türker, M. (25.04.2013) Uluslararası Denetim Standartları Uygulaması ve Beklentiler, http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html)

Bir başka tanıma göre denetim; belli bir ekonomik birime ait finansal nitelikli bilgilerin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygunluk derecesini saptamak hedefiyle bir uzman tarafından gerçekleştirilen kanıt toplama,ve toplanan bu kanıtları değerlendirme ve değerlendirme sonucunda ulaşılan görüşün ilgililere bir rapor ile sunulduğu süreçtir (Kavut vd., 2009:16).

Denetim kavramının tanımında dikkat çeken özellikler aşağıdaki gibi özetlenebilir (Bozkurt, 2000:23):

- Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.
- Denetim bir karşılaştırma sürecidir.
- Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.
- Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.
- Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir.

Bu maddeler denetim tanımının akış şemasını oluşturur. Konusunda uzman ve bağımsız olan denetçi, denetlenecek bilgi ile önceden saptanmış ölçütler arasında uygunluk derecesini saptarken kanıt toplar ve değerlendirir. Bu değerlendirme sonucunda bir rapor hazırlar ve sonuçları işletme ilgililerine aktarır.

SMMM ile YMM'lerin yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esaslarında denetimin tanımı ise şu şekilde yapılmıştır. "Muhasebe; kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyetler ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir. Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandırır ve onaylayan sistematik çalışmadır". (25.04.2013)
http://www.tesmer.org.tr/images/docs/smmcalisma_usulu_ve_esaslar.doc

Esas olarak denetim tanımı göz önüne alındığında en dikkat çeken kavramlar rasyonel bir bakış açısı ve iktisadiliktir. İşletmelerde gelişen iktisadi olayları rasyonel olarak ele aldıktan sonra bunları yorumlayıp düzeltmek denetimin başlıca fonksiyonlarındanır.

Hukuki anlamda denetim; hem kamu kuruluşlarının, hem de özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kurumların kamu menfaatin noktasında kanun ve yönetmelik hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının kontrol edilmesidir.

Bağımsız denetim; finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ve finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

(GKMI) çerçevesinde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında rapor aracılığıyla görüş verilmesi sürecidir. Başka bir tanımla bağımsız denetim; “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır”.

1.1.2. Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Muhasebe, dönem başındaki varlıklarda, yabancı ve özkaynaklarda meydana gelen değişimleri kaydeden ve dönem sonunda bu değişimi finansal tablolara aktarabilen bir bilgi sistemidir. Bu sistem Girdi – İşlem – Çıktı basamaklarından oluşur. Bilginin doğru olarak raporlanabilmesi için genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Bu ilkelerin muhasebe bilgi sisteminin bütün aşamalarına uygulanması sonucu tarafsız, güvenilir, karşılaştırılabilir ve eksiksiz bir finansal tablo ortaya çıkar. Denetim muhasebe bilgi sisteminin çıktısı olan finansal tablolara doğrudan ilişkilidir. Finansal tablolar muhasebe denetiminin konusunu oluştururken, bu tabloların doğruluk ve güvenilirliğini sağlamaya yarayan muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütünü oluşturmaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, IFAC, denetime açık bir tanım getirmemişse de, denetim mesleğinin çerçevesini belirlemiştir. Buna göre denetim, aşağıdaki unsurları içermelidir; (Şirin, M. (05.05.2013) UDS Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örnekleme Yönetmeleri, <http://www.hazine.org.tr/tr/images.pdf>).

Üç taraflı ilişki; denetçi, denetlenen, finansal tablo kullanıcısı.

Uygun denetim konusu; denetim konusunun tanımlanabilir, ölçülebilir, kanıtlanabilir olması gerektiğini ifade eder.

Uygun ölçütler; ölçütlerin güvenilir, kullanılabilir, objektif, anlaşılabilir olması gerektiğini ifade eder.

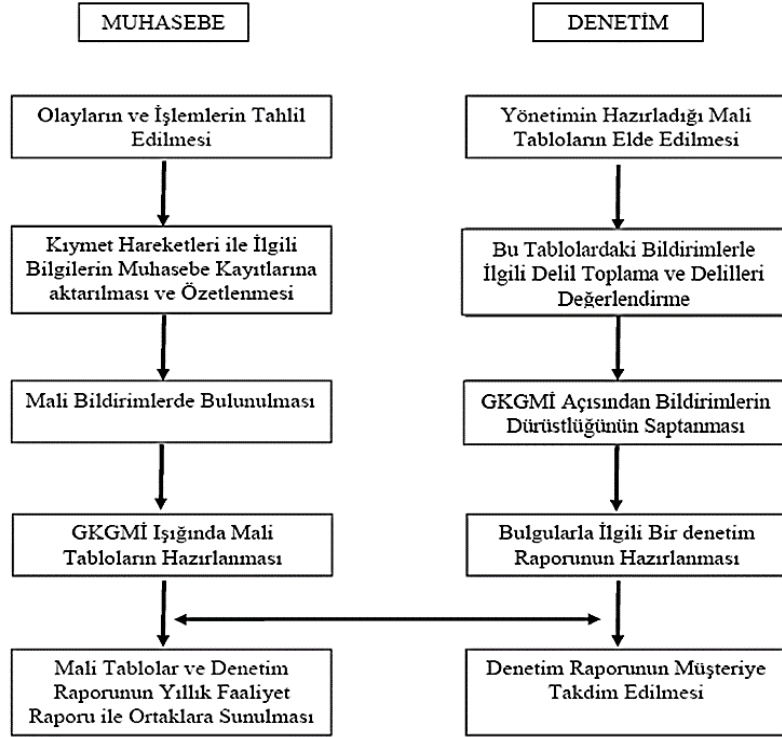
Yeterli uygun denetim kanıtı; denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla finansal tabloların kayda değer bir hata içerip içermediğine ile ilgili bir sonuca varmak için yeterli ve güvenilir kanıtın toplamasıdır.

Denetim raporu; denetçinin denetim konusu hakkında varmış olduğu görüşü belirten belge.

Muhasebenin ürettiği finansal tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğunu, yine denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttıran “muhasebe denetimi”, az gelişmiş ülkeler dışındaki tüm ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir parçasıdır. Muhasebe denetçisinin ürettiği raporlar, başta yatırımcıları olmak üzere, ilgili tarafları, güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan bütün kesimleri ilgilendirir (Arıkan, Y “Muhasebe denetiminin geleceği ve Türmob Bağımsız Dentim Merkezi, (08/06/2013), <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/01%20yahya%20arikan.pdf>)

Muhasebe denetiminin amacı, finansal durumun ve faaliyet sonuçlarının nakit akışı üzerindeki etkilerini genel kabul görmüş prensiplerle olan uygunluğu yönünden inceleyerek, ilgili birimlere iletmektir (Balkan, 2008:13).

Bu inceleme sonucunda finansal tabloların güvenilirliği sağlansa da işletmenin gelecekteki durumu ve yönetimin etkinliği hakkında bir sonuca varılması mümkün değildir. Muhasebe ve denetimin birbiriyle ilişkisini incelediğimizde ortak noktanın kullanılan bilgilerin finansal raporlama standartları temeline dayandığı, birbirinden ayıran en önemli özelliğin ise muhasebe işini yapan kişilerin denetim sürecinde bulunmaması olduğu görülmektedir. Muhasebeci mali işlerin yasal ve vergi mevzuatına uygun olup olmadığına, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun kaydedilmesine ve raporlanmasına ilişkin süreci yürütürken; denetçi bu süreçteki her adımın güvenilirliği konusunda ilgililere görüş bildirir. Bu ilişki Şekil 1’deki özetlenebilir.



Kaynak: Güredin, 2000:13

Şekil 1.1. Muhasebe Denetim İlişkisi

Denetim, iki temel nedenden ötürü diğer mesleklerden farklılaşmaktadır. Bunlardan birincisi denetçinin müşteri firma tarafından kiralınması ve ücretin müşteri firma tarafından ödenmesine rağmen hizmet sonuçlarından üçüncü tarafların faydalanmasıdır (Üçüncü taraflar, yatırımcılar gibi). İkincisi ise denetim hizmetinin kalitesi ile ilgili müşterinin denetim sözleşmesi öncesi ve sonra gözlemleyeceği doğrudan bir kriterin bulunmamasıdır. Müşteri firma tarafından sadece denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının belirlenen standarda uygunluğu karşılaştırılarak gözlemlenebilmektedir (Mikko ZERNI, Essays on Audit Quality, Working Paper, Acta Universitatis Ouluensis, Linnanmaa, November, 2009:17)

Muhasebe ve denetim arasındaki ilişki ne kadar birbirine ilintili olursa olsun temelindeki farklılıklar ise şu şekildedir;

Tablo 1.1. Muhasebe ve Denetim Arasındaki Fark

Muhasebe	Denetim
Finansal nitelikli verilerin kaydedilmesi	Finansal nitelikli verilerin doğruluğunun incelenmesi
İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygun yapılması	Yapılan işlemlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi
Muhasebe standartlarından yararlanır	Denetim standartlarından yararlanır
Finansal tabloların hazırlanması	Finansal tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi
Finansal tabloların ilgililere sunulması	Denetim raporunun ilgililere sunulması

Kaynak: Kavut vd, 2009:25

Yani muhasebe finansal verilerin GKMİ'ye uygun olarak hazırlarken, denetim konu olan sürecin incelenmesinden sorumludur.

1.1.3. Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Önemi

14 ve 15. yüzyıldan sonra muhasebe sistemi süreklilik arzeden bir değişim göstermiştir. Ülkemizde muhasebe sisteminin dünyadaki gelişmelere paralel bir gelişim içinde olduğunu söylemek mümkün değildir. Çünkü Osmanlı döneminde, günümüzde uygulanan özel muhasebe sisteminin gelişmediği ancak devlet muhasebesinin bir hayli geliştiği görülmektedir. Bu nedenle Osmanlı devletinde devlet muhasebesinin denetimine ilişkin ölçütler geliştirildiği görülmektedir (Güçlü, 2000:2).

Sanayi devriminden 1900'lere kadar süren birinci aşamada teknolojik ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle anonim şirket şeklinde büyük işletmeler kurulmaya başlanmış, ekonomik faaliyetlerin ve ilişkilerin giderek karışıklaşması, halka açık şirketlerin ortaya çıkışı gibi unsurlar yeni bir toplumsal farklılaşmaya, sermaye sahipleri işletmelerinin yönetimini profesyonel yöneticilere bırakmak zorunda kalmışlardır. Böylece işletme sahipleri ile işletme yönetimi birbirinden ayrılmıştır. Bu ayrım sonucu işletme sahipleri işletmelerinde yöneticilerin ve iş görenlerin faaliyetlerini kontrol etmek ve yolsuzluklarına karşı korunmak için bağımsız uzmanlara denetim yaptırmaya başlamışlardır. Bu dönemde yürütülen denetim çalışmalarındaki asıl amaç, muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileleri ortaya çıkarmaktı. Denetim çalışmaları genellikle defterlerdeki kayıtların mekanik sağlanmasından ibaretti. Defterlerdeki kayıtlar ile bu kayıtların dayandığı

belgelerin karşılaştırılması ve incelenmesi yeterli görülmekteydi. Örneğin; kasa defterindeki borç kayıtlarının tahsil fişleri ile makbuzlarla karşılaştırılması gibi (Karacan ve Uygun, 2012:29).

Sanayi devriminin öncesinden günümüze kadar bir çok değişikliğe uğrayan denetim yaklaşımı, amacı ve ilgili tarafları 1.2.tablodaki gibidir:

Tablo 1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi devrimi öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıtların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi devrimi-1900'lü yıllar	% 100'lük bir inceleme	Yanıtların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900 – 1930	% 100'lük bir inceleme veya örnekleme başvurma	Bilançonun ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında görüş verme	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin, 2000:7

Bu mesleğin ilk ortaya çıkışı İngiltere'dir. 1880 yılında beş muhasebe topluluğunun birleşmesiyle İngiltere Uzman Muhasebeciler Enstitüsünün kurulduğu görülmektedir. Daha sonra 1900 yılında çıkarılan yasayla sınırlı sorumlu şirketlerin denetim şartı getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ilk ortaya çıktığı ülke olmuştur. Yaptıkları faaliyetler, denetim hizmetlerinin yanı sıra vergi danışmanlığı, mali danışmanlık ve yönetim danışmanlığıdır. A.B.D.'de mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896 yılında olmuştur. A.B.D.'de İngiliz yatırımcıların haklarını korumak için ortaya çıkan mesleğin gelişmesine (CPA-Certified Public Accountants) devlet düzenlemelerinin önemli etkileri olmuştur. (Çarıkçıoğlu, P, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Gelişimi" (12/7/2014) archive.ismmmo.org.tr/docs/.../02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc)

Muhasebe denetiminin gelişim sürecinde, muhasebe denetimi yaklaşımlarında ve muhasebe denetimi ilgi taraflarında değişiklikler olmuştur.

Öncesinde denetimin ilgili tarafı işletme sahipleri iken, zamanla borç verenler, devlet, sermaye piyasası yatırımcısı gibi diğer gruplarla ilgi duyanların sayısı artmıştır (Güredin, 2000:16).

Denetim uygulamalarında kullanılan yaklaşımlar ise zaman içinde şu şekilde değişmiştir;

- Sanayi devrimi süresince 1900’lu yıllara kadar belgelerin tamamının incelenmesine yönelik “Belge Denetimi Yaklaşımı”,
- 1900 -1930 döneminde mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik “Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı”,
- 1930’lu yıllardan günümüze kadar gelen ve işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan “Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı”,
- Günümüzde bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması sonucu “Yönetim Denetimi Yaklaşımı”.
- 2000’li yıllardan sonra karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar sonucu, “Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı” ön plana çıkmıştır.

Türkiye’de işletme denetiminin tarihçesine baktığımızda, denetimin genellikle birbirleriyle ekonomik ilişki içinde bulunan “ tarafların haklarının ve iktisadi düzenin korunması amacıyla ya da vergiyle olan ilgisi nedeniyle, kamu gelirlerinin güvence altına alınması amacıyla, işletmeler üzerindeki “devlet denetimi” olarak oluştuğunu görüyoruz. Devlet, bu denetimi çoğu kez bizzat kendisi üstlenmiş ve sınırlı olarakta, Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nda yer alan düzenlemelerde olduğu gibi sadece vergi denetimini sağlamaya yönelik hükümlere yer vermiştir. Bunun sonucu olarak da Türkiye’de uzunca bir süre işletme denetimi sadece kamu denetçilerince gerçekleştirilmiştir (Akgül, 2001:119).

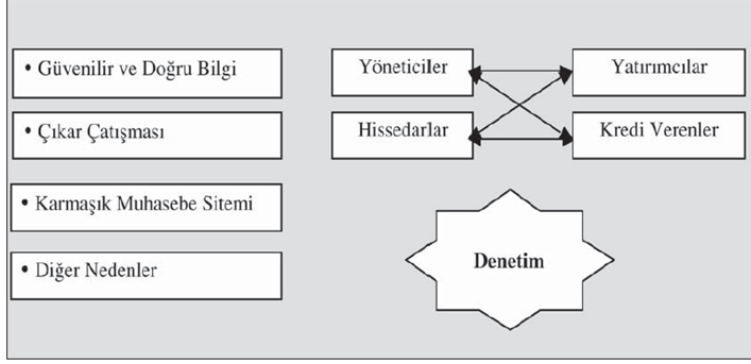
Ülkemizde ilk kez yasal bağımsız denetim zorunluluğu 1211 sayılı TCMB Kanunu’nun 43’üncü maddesinde değişiklik yapan 06.12.1984 tarih ve 3098 sayılı Kanun ile getirilmiş ve 1987 yılında yayımlanan yönetmelikte bankalara yönelik olarak uygulamaya ilişkin usul ve esaslar tespit edilmiştir. Diğer taraftan 1989 yılına kadar muhasebe mesleğinin dayandığı herhangi bir yasal zemin yok iken, bu yılda çıkarılan 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanunu ile muhasebecilik

mesleği yasal zemine oturtulmuştur. (Kanun için, (06/06/2013) <http://www.tcmb.gov.tr/yeni/banka/tcmbkanun.html>).

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Bu niteliğiyle denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir. Farklı bir yaklaşıma göre ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli harçtır (Köse, 2007:5). İşletmelerin; kendi çıkarlarını arka planda tutarak devlete hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlamak, yasalara uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını kontrol etmek amacıyla bilgilerinin kayıt altına alınması ve her yılsonu mali tablolarının doğruluğuyla ilgili kişilere ve devlete rapor vermesi zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluk muhasebe için denetimin önemini arttırmış ve muhasebe-denetim ilişkisinin işletmelerce fark edilmesini sağlamıştır.

FASB (Financial Accounting Standards Board) önemliliği, “mevcut koşullar ışığında finansal tablolara güvenerek ekonomik karar veren basiretli bir kişinin kararının, finansal tablolarda atlanmış veya yanlış beyan edilmiş kalemin dahil edilmesiyle değışebilmesi veya etkilenebilmesi olasılığının olması durumunda, finansal tabloda atlanan veya yanlış beyan edilen bir kalem önemlidir” şeklinde tanımlamaktadır. Tanım önemliliği hem nicel hem de nitel yönleriyle ele almaktadır. Niteliksel olarak, bir kalem parasal tutarına bakılmaksızın önemli olarak yargılanabilir. FASB’a göre bir kalemin yapısına ve yargının yapıldığı koşullara bakılmaksızın sadece kalemin büyüklüğu önemlilik yargısı için genel olarak yeterli bir temel olmayacaktır. Ancak bu tanım önemliliği kavramsal olarak ele almakta ve önemlilik yargısının nasıl oluşturulacağına ilişkin özel bir yol göstermemektedir (Erdoğan, 2006:113).

Denetimi gerekli kılan en önemli etken, denetçinin kullanacağı bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığının tespit edilmesidir. Bunun tespiti yapılırken bilgi kullanıcıların çıkar çatışmaları ve karışık muhasebe sistemi göz önünde bulundurulmalıdır. Denetimin gerekli kılan unsurları ve ilişkili olduğu tarafları Şekil 1.2 de sunulmaktadır;



Kaynak: Kavut, vd., 2009:26

Şekil 1.2. Denetimin İlişkili Olduğu Taraflar

İşletme ile ilgili çeşitli taraflar vardır ve bu tarafların çıkarları çatıştığında etkin bir denetim sürecinin rolü artmaktadır.

1.2. Denetim Türleri

Denetim faaliyeti çeşitli ölçütlere göre sınıflandırılabilir. Denetleyen firmalar, denetlenen firmalar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamu kuruluşu veya özel sektör oluşuna göre farklılık gösterir ancak klasik anlamda denetim, “konularına ve amaçlarına göre denetim” “niteliğine göre denetim” ve “denetçinin niteliğine göre denetim” olmak üzere 3 başlık altında toplanabilir.

Buna göre başlıklar altında sınıflandırmak gerekirse;

Amacına ve konusuna göre denetim türleri;

- Finansal tablo denetimi,
- Uygunluk denetimi,
- Faaliyet denetimi'dir

Denetimin özelliğine göre denetim türleri;

- Sürekli denetim,
- Sınırlı denetim,

- Özel denetim'dir

Denetçinin niteliğine göre denetim ise;

- İç denetim,
- Bağımsız denetim,
- Kamu denetimi'dir

1.2.1. Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri

Muhasebe denetiminin tanımından anlaşılacağı üzere amaç, karar alıcıların ihtiyaç duydukları bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğini sağlamaktır. Karar alıcıların yönettikleri işletme birimine göre denetim çalışmaları çeşitlilik göstermektedir. Bunlar; üç farklı başlık altında toplanmıştır. “Finansal Tablolar Denetimi” , “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimi”.

Denetim türüne göre hangi ölçüklere bakılarak denetim yapıldığı ve denetim sonucu hazırlanan raporların kime sunulduğuna ilişkin bilgiler Tablo 1.3’de gösterilmektedir.

Tablo 1.3. Amacına ve Konusuna Göre Denetim Türleri

Denetim Türü	Bağlı Bulunan Ölçüt	Kullanıcılar
Muhasebe Denetimi	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri	Ortaklar, kredi verenler, resmi kurumlar
Uygunluk Denetimi	İlgili sözleşmeler	Sözleşmelerle ilgili taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim tarafından hazırlanmış bütçeler veya diğer başarı (performans) ölçütleri	Üst yönetim

Kaynak: Güredin, E, 2000:28

İşletme'deki tüm kullanıcıların denetime ihtiyacı vardır. Üst yönetim ve ortaklar işletme çıkarlarını gözetirken sözleşme ile ilgili taraflar ve resmi kurumlar işletmenin standartlara ve yasalara uygun olarak işletilip işletilmediğini gözetir.

1.2.1.1. Finansal tablolar denetimi (Mali tablolar denetimi)

Bu denetim türünü en yalın şekilde, bir işletmeye ait finansal tabloların önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının incelenmesi amacıyla yapılan denetimdir. Denetim denince akla ilk gelen denetim türüdür.

Nihai hedefi finansal tabloların güvenilirliğini sağlamaktır. Mali tablolar inceleme konusu yapıldığı için mali tablolar denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Ancak çoğu kez mali denetim ile anlaşılan vergi denetimidir. Mali denetim muhasebe denetiminden farklıdır. Vergi denetiminde inceleme konusu vergi matrahıdır. Mali tabloların tamamı üzerinden değil de, özellikle vergi matrahını etkileyen olaylar inceleme konusu yapılır. Değerleme kriteri mali denetimden farklıdır (Kaval, 2003:25).

İşletmenin mali tablolarının, mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, GKMI ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulmaya çalışılır. Sadece denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin, özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. Ancak ülkemiz açısından bakıldığında denetim çalışmalarında yasalar önemli rol oynamaktadır (Bozkurt, 2000:27).

Finansal tablolar denetiminin genel özellikleri şöyle sıralanabilir (Duman, 2008:13):

- Bu denetim türünde amaç, önemli hataların olup olmadığını tespit ederek incelenen mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır.
- Denetim tamamen bağımsız kişi veya kişiler tarafından yapılır.
- Denetim sonunda, mali tablolar hakkında tek bir görüş oluşturulur, tek tek hataların neler olduğu ile uğraşılmaz.
- Oluşturulan görüş mantıklı bir güvenilirlik temeline oturtulur, hiçbir zaman mali tablolar hakkında %100 güvenilirdir sonucuna varılamaz.

Bu denetim türünün amaç, kapsam ve denetimi yaparken hangi ölçütü kullandığı Tablo 1.4’de sınıflandırılmıştır.

Tablo 1.4. Finansal tablolar denetimi sınıflandırması

	AMAÇ	KAPSAM	ÖLÇÜT
FİNANSAL TABLOLAR DENETİMİ	Finansal bilgilerin doğruluğunun incelenmesi	Finansal tablolar (Bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu vb.)	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler

Bağımsız denetim standartları 200’e göre; mali tablo denetimiyle sağlanmak istenen, denetleyen işletmenin yani denetçinin, tabloların bütün yönleriyle önceden belirlenmiş bir muhasebe standardına uygun olarak düzenlenmiş olduğuna dair güvenilir bir karar verebilmesine olanak vermesidir.

1.2.1.2. Uygunluk denetimi

Bir işletmenin finansal tüm hareketlerinin, işletme yönetimi, yasal kamu kuruluşları veya diğer yetkili kişi ve kuruluşlarca saptanmış yöntemlerle, kurallara ve mevzuata uygun olup olmadığının incelenmesi sürecine uygunluk denetimi denir. Uygunluk denetiminde örneğin bir işletmedeki muhasebe bilgilerinin belirli bir otorite tarafından konulmuş kurallara uyularak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi yapılır (Kavut vd, 2009: 41).

Söz konusu otorite kamu kuruluşları, sözleşme tarafları ya da işletme üst yönetimi de olabilir.

Uygunluk denetimi özellikle vergi düzenlemelerinde işletmelerin uymak zorunda olduğu belge düzenine ya da diğer usule ilişkin düzenlemelerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu hükümleri ile vergi matrahının tespitine yönelik bağlayıcı düzenlemelere uyulup uyulmadığına ilişkin denetim şeklinin örneğidir (Duman, 2008:14).

Devletin, işletme faaliyetlerinin vergi kanunlarına uyularak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi uygunluk denetimidir.

Bu denetim türünün amaç, kapsam ve denetimi yaparken hangi ölçütü kullandığı Tablo 5’de sınıflandırılmıştır.

Tablo 1.5. Uygunluk denetimi sınıflandırması

	AMAÇ	KAPSAM	ÖLÇÜT
UYGUNLUK DENETİMİ	İşletme faaliyetlerinin belirlenmiş kurallara uygunluğunun araştırılması	Tüm işletme faaliyetleri	Vergi Usul kanunu, yönetmelik, yönetim kurulu kararları, şirket ana sözleşmesi vb.

Uygunluk denetimi olarak sınıflandırılabilir örnekler aşağıda sıralanmıştır.(Bozkurt, N, 200:29)

- Bankada çalışan birinin kredi verme sınırını aşip aşmadığının, banka denetmenleri tarafından incelenmesi
- Bir işletmede mahsup fişlerinin yetkili kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının kontrolü ve iç denetçi tarafından incelenmesi,
- Özel sektörde hizmet veren firmaların vergi levhası asıp asmadığının vergi inceleme elemanı tarafından saptanması gibi.

1.2.1.3. Faaliyet denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin faaliyetlerinde etken ve etkin çalışıp çalışmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim çeşitidir. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmada ne derece başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçülmesidir. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışma hizmeti olarak da ifade edilebilmektedir. (Bozkurt, 2000:29).

Bir işletmenin faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlemek ve denetlemek amacıyla bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanmasının gözden geçirilmesini kapsar (Kepekçi, 2004:3).

Performans denetimi olarak da adlandırılan bu denetim türü, denetimin sonunda faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılması için önerilerde bulunur.

Faaliyet denetimi de uygunluk denetimi gibi belirlenmiş kurallara uyulup uyulmadığını araştırır. Uygunluk denetiminden farkı ise sadece parasal düzenlemeleri değil, parasal olmayan olayları da denetlemesidir. Bu denetim

türünün amaç, kapsam ve denetimi yaparken hangi ölçütü kullandığı Tablo 1.6’da sınıflandırılmıştır.

Tablo 1.6. Faaliyet denetimi sınıflandırması

	AMAÇ	KAPSAM	ÖLÇÜT
FAALİYET DENETİMİ	Faaliyetlerin etkenliğini ve etkinliğini ölçmek	Tüm işletme faaliyetleri	Verimlilik oranları, bütçeler, performans değerlendirme anketleri vb.

Üç denetim türünün de amaç ve kapsam ve ölçütleri birbirinden çok farklı olsada işletmede birbirlerinden bağımsız olarak düşünülmesi iç kontrol sistemini ve etkin bir denetim sürecinin sekteye uğramasına sebep olur.

1.2.2. Denetimin Niteliğine (Özelliğine) Göre Denetim Türleri

Bu denetim sınıflandırması, aslında diğer denetim türlerinin başka bir şekilde ifade edilmesidir. Sürekli denetim (yılsonu denetimi), sınırlı denetim (ara dönem denetimi) ve özel denetim olmak üzere üç tür denetim söz konusudur.

1.2.2.1. Sürekli denetim (Yılsonu denetimi)

Sürekli denetim, bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)’na uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği tam denetim olması, başka bir ifadeyle yılsonu olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesine olanak tanınmasıdır (Kaval, 2003:13).

Sürekli denetim, yıllık hesap dönemine ait mali tabloların, gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak, yürürlükteki muhasebe düzenlemelerine ve gerçeğe uygunluğunu tespit etmek üzerine yapılan denetimdir (Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” Madde 19).

Denetim kapsamında bir sınırlama olmaması nedeniyle denetçinin denetim sonucu verdiği raporun güvenilirlik derecesi, bu denetim türünde oldukça yüksek seviyededir (Karacan ve Uygun, 2012:38).

6102 TTK’da ise; yılsonu denetimi, işletmelerin yılsonu finansal tablolarının Uluslararası Denetim Standartları’na uygun bir şekilde denetlenmesi olarak tanımlanmıştır.

1.2.2.2. Sınırlı denetim türü(Ara dönem denetimi)

Ara dönemler itibarıyla yayınlanan mali tabloların, sürekli denetlemeyi gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşu tarafından mali tablo kalemleri için ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak sürekli denetime uygun bir şekilde denetlenmesidir. (Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” Madde 19).

Sınırlı denetim, yıllık denetim yaptıran şirketlerin altı aylık finansal tablolarının, yıllık denetim yapan denetim şirketi tarafından ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetim türüdür. Bu denetim türünde, denetim kanıtı toplama konusunda sınırlama bulunduğundan sürekli denetime göre farklılık göstermektedir. Sınırlı denetim tabi olan şirketlerde finansal tablolar sınırlama altında düzenlenmekte olduğundan, geçici bilgiler sunmaktadır. Bundan dolayı, finansal tabloların güvenilirliği konusunda güvenilirlik düzeyi oldukça düşüktür. Örneğin; ara dönemde karın en büyük belirleyicilerinden biri olan stok sayımı yapılmamaktadır. Yine, duran varlıkları için ayrılan amortismanların yılsonu olmaması nedeniyle belirlenemediğinden ve tahmini tutarlar üzerinden yüklendiğinden, işletmenin finansal tablolarının tam, doğru ve güvenilir bir finansal tablo niteliği taşıması mümkün olmamaktadır (Kaval, 2003:13-14).

Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca, Seri: XI nolu Tebliğler kapsamında hazırlanan yıllık mali tablolar sürekli denetime, 6 aylık dönemler itibarıyla hazırlanan mali tablolar ise sınırlı denetime tabidir. Birleşme, bölünme, tasfiye, halka arz gibi özel durumlarda ise işletmeler özel denetime tabidir. Ancak UFRS ile uyumlu Seri: XI, No:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” kapsamında hazırlanacak mali tablolar, ilk hazırlandıkları yıllık hesap dönemine mahsus olmak üzere bütün ara dönemler sınırlı bağımsız denetime tabidir.

Bu denetimin sürekli denetimden ayıran tanım ise aşağıdaki gibidir:

Her yılın sonunda yapılan, tüm yılı ayrıntılı bir şekilde kapsayan ve yeterli sayıda ve uygunlukta kanıt toplanacağı için doğrudan bir güvence sağlayan denetim tam bağımsız denetimdir. Mali tabloların gözden geçirilmesi, başka bir ifade ile sınırlı sayıda kanıt toplanması, tam bir denetimden ziyade gözden geçirme faaliyetinin yapılması nedeniyle tam ve doğrudan bir güvence yerine,

ikinci dereceden veya dolaylı bir güvence sağlayan denetim ise "sınırlı denetim"dir.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (İng-IAASB)'na göre her iki denetimde denetim raporu da farklı yazılacaktır. Örneğin tam bağımsız denetimde denetçi denetim raporunun görüş kısmını;

"Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 2012, tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihlerde sona eren yıllara ait finansal performansını ve nakit akımlarını, finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır" şeklinde yazacaktır.

Sınırlı denetimde ise denetçi denetim raporunun görüş kısmını;

"İncelememiz sonucunda, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 2012, tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihlerde sona eren yıllara ait finansal performansını ve nakit akımlarını, finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır" şeklinde yazacaktır (<http://www.yenittk.com.tr/news/bagimsiz-denetim-kapsami-disinda-kalan-anonim-sirketlerin-bagimsiz-denetimi-nasil-olmalidi-16-04-2014.html>).

1.2.2.3. Özel denetim

İşletmeler, süreklilik kavramı uyarınca sınırsız olan yaşam sürelerinde çeşitli özel durumlarla karşılaşır. Bu özel durumlar arasında, hisse senetlerinin veya borçlanma senetlerinin halka arzı, başka bir işletme ile birleşme, bölünerek başka bir işletme oluşturma, başka bir işletmeye devir olma veya tasfiyeye girerek sona erme sayılabilir. Söz konusu özel durumlarda, tarafların menfaatlerinin korunması için işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin güvenilirliğinin artırılması önemlidir. Bu nedenle, düzenleyici otoriteler veya ilgili taraflar, işletmelerin mali tablolarının özel denetime tabi tutulması zorunlu kılabilir. Söz konusu zorunluluk kapsamında, gerekli tüm denetim teknikleri kullanılarak yapılan denetime özel denetim denir (Seri: X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ madde 19).

Bu gibi durumlarda, izahname ve sirküler düzenlenmektedir. Özel denetim, hazırlanan bu izahname ve sirkülerdeki bilgilerin incelenerek doğruluğu konusunda güvence sağlamaktadır (Kaval, 2003:20-21).

6102 sayılı TTK'da özel denetim, eğer denetçiler bağlı şirketin, hakim şirketle veya diğer bağlı bir şirketle ilişkilerinde hilenin varlığını belirtir şekilde görüş bildirmiş ise bağlı şirketin her pay sahibi, bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden özel denetçi atanmasını isteyebilecektir ki bu bağlamda yapılacak denetime özel denetim denilmektedir.

1.2.3. Denetçinin Statüsüne ve Niteliğine Göre Denetim

Denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçiler çeşitli ünvanlar altında çalışır. Yapılan denetimin sınıflandırılmasında önem arz eden konu, denetçinin işletmenin kendi personeli olup olmamasıdır. Temel olarak denetçi türleri; iç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçi olarak 3 ayrı başlık altında toplanmaktadır. Denetim; işletme personeli olmayan bağımsız uzmanlar tarafından yapılıyorsa onlara "Bağımsız Denetçi", işletme bünyesinde çalışan denetçi tarafından yapılıyorsa İç Denetçi, kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından yapılıyorsa Kamu Denetçisi denmektedir.

6102 sayılı TTK'nın getirdiği köklü değişikliklerden biri, denetim ve denetçiler konusunda olmuştur. Kanunda ayırım ise şu şekildedir. Bağımsız denetim ve bağımsız denetçiler, işlem denetimi ve işlem denetçileri, özel denetim ve özel denetçiler'dir. Pratikte bu sınıflandırma henüz hayata geçmemiş olmakla birlikte TTK'nın getirdiği yeniliklerde üzerinde durulacaktır.

1.2.3.1. İç denetim ve iç denetçilik mesleği

Kamusal alanda iç denetim, her kurumun kendi örgüt yapısı içerisinde yer verdiği denetim birimleri tarafından yürütülür. İç denetçilerden ya da müfettişlerden oluşan bu birimler genellikle kurullar şeklinde yapılandırılmış olup, mensupları kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak denetim işlevini yürütürler. Bakanlıklar ve bakanlıkların ilgili kuruluşlarının bünyelerinde, denetim birimi olarak, kuruluş yasalarıyla oluşturulmuş, görev ve yetkileri ile çalışma esasları tüzüklerle düzenlenmiş "Teftiş Kurulları"na yer verilmiştir. Ülkemizde bu kurulların yanında, son bir yıllık süreç içerisinde iç denetim birimleri de oluşturulmaya başlanmıştır (Köse:2007:27, Dünyada ve Türkiye'de yüksek denetim,(15/10/2013), <http://xn--saytay-r9a28a.gov.tr/yayin/yayinicerik/145.k2yhokose.pdf>).

Denetim faaliyetinin işletmenin kendi çalışan kişilerince yürütülmesi ve üst yönetime raporlanması olarak tarif edilebilir. İç denetim; işletme varlıklarının muhafaza edilmesini, muhasebe verilerinin uygun yeterli ve güvenli olup olmadığının denetimini, faaliyetlerin etkinliğinin geliştirilmesini ve konulmuş yönetim politikalarının uygunluğunu desteklemede örgüt planını ve kabul edilmiş tüm yöntem ve önlemleri içerir. Banka müfettişleri, firma müfettişleri gibi denetçilerin denetim faaliyetleri iç denetime birer örnektir.

İç denetçiler, kamu veya özel kuruluşlara, o kuruluşun bir çalışanı sıfatıyla ücretli olarak görev yapan denetim uzmanlarıdır. Bu uzmanlar tarafından yönetim adına yapılan denetim, iç denetim olarak isimlendirilmektedir. Büyük işletmelerde iç denetim işlevi, doğrudan doğruya yönetim kuruluna bağlı bir bölüm tarafından yerine getirilirken, küçük işletmelerde bir veya birkaç denetim personeli tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlüdür ve yaptıkları denetimlerle ilgili sağlıklı karar alabilmeleri için şirket yönetimine rapor verirler. İç denetim sonucu hazırlanan raporların şirket yönetimin kararlarını önemli ölçüde etkilemesi nedeniyle etkin bir şekilde çalışan iç denetim sistemi, işletme ve yöneticiler açısından çok büyük önem taşımaktadır.

İç denetçilerin başlıca görevleri, şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000:33);

- İşletme varlıklarının yeterince korunup korunmadığını araştırmak,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını belirlemek,
- İşletme tepe yönetimi tarafından belirlenmiş olan politika ve prosedürlere uyulup uyulmadığını izlemek,
- İşletme faaliyetlerinin etkin ve verimli olup olmadığı konusunda görüş oluşturmak,
- Bağımsız denetçilerle işbirliği yapmak.

İç denetim işletmeler için faaliyetlerinin performansını inceleyen, işletmenin hedeflerine ulaşmış ulaşmadığını ortaya çıkaran önemli bir araçtır. İç denetçiler yönetim kuruluna bağlı olarak yönetim kurulunun belirlediği görev alanı içinde kalarak çalışmalarını yürütürler (Kavut vd., 2009: 37).

İç denetçiler, genellikle uygunluk ve faaliyet denetimi yapmakla yükümlü olmakla birlikte, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinmek amacıyla zaman zaman muhasebe denetimi de yapmaktadırlar. Yapmış oldukları bu denetimler sonucu elde ettikleri bilgileri, alacakları kararlara yön verebilmeleri için işletme üst yönetimiyle paylaşırlar.

Denetçi ile denetlenecek işletme arasındaki örgütsel ilişki geniş anlamda ele alındığında, Türk Ticaret Kanunu'na göre ticaret şirketlerinin denetimi, Bankalar Kanunu'na göre bankaların denetimi ya da KİT'lerin denetimi de bir iç denetim olarak isimlendirilebilir.

1.2.3.2. Kamu denetimi ve kamu denetçiliği mesleği

Kamu denetimi, yürütme organına bağlı çeşitli birimler tarafından yasal yetkileri çerçevesinde yapılan bir denetim olup kamu denetçileri ise yürütme organın bağlı olarak çalışan ve kamu adına denetim yapmakla görevli ve yetkili kişilerdir (Duman, 2008: s.16).

Kamu deneticileri, kamuda yaptıkları denetimlerde iç denetim, özel sektör kuruluşlarında denetimlerde kamu denetimi görevini üstlenmektedirler. Kamu denetçilerinin bazıları sırf kamu kuruluşlarında, bazılarında ise hem kamu kuruluşlarında hem de özel sektör işletmelerinde denetim görevi yaparlar. Kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları şöyledir. (Bozkurt, 2000:34).

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığı'na bağlı Vergi Denetim Kurulu,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Teftiş Kurulu.

Kamu denetçileri, kamu kurum ve kuruluşlarında faaliyet denetimi ve uygunluk denetimi, özel sektör kuruluşlarında ise vergi denetimi yapmaktadırlar.

Kamu denetiminin temel amacı toplumun huzur ve güvenini sağlamak vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektedir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi yada kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde konu alabilir.

1.2.3.3. Bağımsız denetim ve bağımsız denetçilik mesleği

Gelişmekte olan diğer bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de bağımsız denetimin tarihi çok eskilere dayanmamaktadır. Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin başlangıcı ve gelişmesinde en önemli etken ekonomik piyasalarda faaliyet gösteren banka ve diğer mali kuruluşların istekleri olmuştur. 1960’lı yılların ortalarından itibaren mali piyasalarda faaliyet gösteren bankalar ile yurtdışından fon sağlayan kuruluşlar, yurtdışı fon kaynaklarının talebi üzerine mali tablolarının bağımsız denetimini yaptırmaya başlamışlardır. Başlangıçta yurtdışında bağımsız denetim şirketleri tarafından yürütülen bu çalışmalar 1970’lerden itibaren uluslararası bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’de yerleşik üye şirketleri tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır.(Bezirci s.576, Türkiye’de denetimin tarihsel gelişimi,(13/07/2014), sead.selcuk.edu.tr/sead/article/download/101/100)

Bağımsız denetimin mesleki bilgi ve tecrübeye dayalı bir faaliyet olması, karmaşık bir süreç olması, temelinde planlama ve profesyonel bir değerlendirme yatması, bağımsız denetçinin uğraştığı alanın gelecekte ortaya çıkacak olaylar yanında, doğruluğu kontrol edilebilen veya edilemeyen değerlere de dayandığı dikkate alındığında, bağımsız denetim raporlarının mali tablolarda hata ve hilelerin bulunmadığı hususunda yalnızca makul bir güvence verebilir.

Bağımsız denetimin, kabul edilme nedenlerinin sağlanması ve işlevsel amacı olmak üzere temelde iki amacından bahsedilebilir. Bağımsız denetimin kabul edilme nedenlerinin sağlanması aynı zamanda bağımsız denetimin amacıdır. Şöyle ki, bağımsız denetimle, denetime tabi ortaklıklara ait bilgi ve belgelerin doğruluğu yansıtıp yansıtmadığının belirlenmesi ve sonuçlarının açıklanması suretiyle kamunun aydınlatılması; böylece, bu bilgilerden yararlanacak kişilerin hak ve yararlarının korunması ve nihayet, güven duyulan, açık ve kararlı piyasaların oluşturulması amaçlanmıştır. Bağımsız denetimin işlevsel amacı ise, denetime tabi işletmeyle ilgili olarak bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak şeklinde karşımıza çıkar. Bağımsız denetimin amacı, ilgili finansal

tabloların uygunluğunu ve doğruluğunu tespit etmektir. Bu bakımdan, denetçinin görüşü finansal tabloların güvenilirliğini artırır (Karacan ve Uygun, 2012:43).

Ülkemizde, sermaye piyasalarının düzenlenmesi ve denetlenmesi amacıyla, 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'nun (SPK) yürürlüğe girmiş ve SPK'unu ile verilen yetki ve görevleri yerine getirmek üzere 1982 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurulmuştur. Daha sonra, 1986 yılında İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nın kurulup faaliyete geçmesi ile sermaye piyasalarındaki gelişme hızlanmıştır. SPK'unun konusu ve amacı 1'inci maddesinde "tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek" olarak düzenlenmiştir (Yurdakul, 2010: 14).

Bağımsız denetim; işletmelerin kamuya açıklanacak yıllık finansal tablo ve bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, akla uygun güvence sağlayacak yeterli ve doğru denetim kanıtlarının toplanması amacıyla bağımsız denetim standartlarında tahmin edilebilen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır (SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ", Seri: X, No: 22).

Bağımsız denetim sürecinde denetçinin herhangi bir gücün etkisinde kalmadan karar veriyor olması esastır, bu nedenle bağımsız denetimde denetçinin aşağıdaki koşulları yerine getirmesi zorunludur; (Kavut, 2009:36).

- İşletme ile denetim sözleşmesinin dışında bir ücret ilişkisi olmamalıdır ve bunun dışında ücret veya başka bir isim altında ödeme yapılmamalıdır,
- İşletme ile herhangi bir ekonomik faaliyet içerisinde olmamalı, herhangi bir ilişki, danışmanlık, ticaret gibi bir ilişki bulunmamalıdır,
- İşletme ile ilgili karşılıklı çıkar olabilecek herhangi bir ilişki olmamalı,
- İşletme ile herhangi bir borç alacak ilişkisi söz konusu olmamalı, işletmeden borç almamalı veya borç vermemelidir.

Bağımsız denetçiler; mali ve finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet ve performans denetimi yapmakla birlikte, avukatlar ve doktorlar gibi serbest meslek mensubu kişiler olarak belli ücretler karşılığında faaliyet gösterirler. Müşterilerine profesyonel olarak denetim hizmeti sunan, bağımsız ve tek başına çalışan veya bir denetim firmasında görev yapan denetçilere, bağımsız dış denetçi denilmektedir. Bağımsız denetçiler; aldıkları eğitimler, kazandıkları deneyimler ve taşıdıkları bağımsızlık nitelikleri dikkate alındığında, her türlü denetim faaliyetini rahatlıkla yapabilecek kişilerdir (Gürbüz, 1995: 34).

Diğer bir tanımda ise, BDDK'nın "Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik"inde, bağımsız denetim, denetlenenler ile bunlarla konsolidasyon kapsamında bulunan ortaklıkların hesap ve kayıtlarının kuruluşlarca bu yönetmelikte düzenlenen denetim ilkelerine göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak hesap ve kayıtların Kanununun 13'üncü maddesine göre yürürlüğe konulan hesap ve kayıt düzenine ilişkin mevzuata uygunluğu hususunda oluşturulan görüş çerçevesinde konsolide ve konsolide olmayan mali tabloların onaylanması ve rapora bağlanması olarak tanımlanmıştır. (Seri X, No.16 Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği Madde 6).

Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasıyla beraber bu çok ünvanlı yapı sadeleştirildi. Esasen KGK'ya göre bağımsız denetçilik ünvanları şunlardır.

- Stajer Bağımsız Denetçi (Bu ünvan yönetmelikte yoktur ancak piyasada kullanılıyor)
- Bağımsız Denetçi
- Kıdemli Denetçi (En az altı yıl denetim tecrübesi şarttır.)
- Baş Denetçi (En az on yıl denetim tecrübesi şarttır.)
- Sorumlu Denetçi

Bağımsız denetim ülkemizde son on beş yılda gelişme gösteren bir kavramdır. Yeminli mali müşavirlik ve bağımsız denetim şirketleri de buna örnek gösterebilir. Bağımsız denetçilerin, mali tabloların denetiminde üstlendikleri görevin getirdiği sorumluluğun içeriği şu şekilde irdelenmiştir: (Bozkurt, 2000:32)

- Mali tabloların denetiminde, bağımsız denetçilerden beklenen, işletmenin finansal(mali) tablolarında yer alan bilgilerin temelde, GKMİ'ye uygunluk derecesi hakkında bir görüş bildirmektir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi yönetimin sorumluluğundadır,
- Bağımsız denetçilerden denetlenen dönemde oluşan tüm muhasebe hareketlerini %100 incelemeleri beklenmez. Denetçi, kendisinin belirleyeceği bir sayıda ve önemlilikte belge ve kayıtları inceleyerek genel bir görüşe ulaşır,
- Denetçinin işletme politikaları ve bunların değerlendirilmesi ile ilgili bir sorumluluğu yoktur. İşletmenin sonradan içine düşebileceği olumsuz durumlar denetçiyi bağlamaz,
- Denetim raporunda varılan sonuç, denetçinin görüşünü yansıtır. Bu ise hiç bir zaman mali tabloları kullananlar tarafından %100 güvenilirlik anlamında algılanamaz. Denetçi garanti veren kişi konumunda değildir. Denetçinin her zaman yanılma ve yanılmama olasılığı vardır,
- Sonuç olarak denetçi, bir denetim çalışmasında yapması gerekenleri yapmakla sorumludur. Buna karşın ortaya çıkan aksaklıklardan ve işletme ilgilerinin karşılaşacakları zarardan işletme yönetimi sorumludur.

1.3. Denetim Standartları

“Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğuna göre, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur. Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetim faaliyetinin, kendi tanımında olduğu gibi önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme bizi denetçinin niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik bir dizi ölçüte, denetim standartlarına ulaştırmaktadır” (Maliye hesapları uzmanları derneği, Denetim İlke ve Esasları 1.cilt, 1996:7).

Denetim çalışmalarının kalitesini ve yeterliliğini güvence altına almak ve bilgi kullanıcılarının yapılan çalışmalara ve sunulan denetçi görüşüne güvenmesini sağlayabilmek amacıyla denetçilerin uymaları gereken en az mesleki ilkeler ve davranış kuralları bulunmaktadır. Denetim çalışmalarında asgari bir kalite

düzeyine ulaşılabilmesi için, denetçilerin denetim faaliyetlerini, bu ilke ve kurallara uygun olarak sürdürmeleri gerekmektedir. Denetim standartları olarak adlandırılan bu ilke ve kurallar, denetim raporuna dayanarak karar alacak işletme yönetimini ve ilgili kişileri korumanın yanında, meslek mensuplarının mesleki saygınlığını ve çıkarlarını korumanın da etkin bir aracı olmaktadır.

Bu standartların temel özelliklerinden bahsetmek gerekirse; Standartların gerekçesi denetim çalışmalarının kalitesini yükseltmektir. Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması ve nasıl olması gerektiğinin belirleyen kurallar topluluğudur. Standartlar denetçilere yol göstermek için oluşturulmuş bir rehber niteliğindedir.

Bir örnek vermek gerekirse, ilgili standart denetçiden çalışmalarını planlamasını istemektedir. Ancak planlamanın içeriği ve kapsamı denetçiye bırakılmıştır. Denetçi burda kendi yargısının bağımsızlığından sorumludur.

Standartlar, ayrıntılı incelendiğinde birbirlerinden değişik nedenlerle farklılıklar gösterse de, denetim elemanının kişisel özelliklerini konu eden “Genel Standartlar”, doğrudan denetim sürecini ele alan “Çalışma Alanı Standartları” ve kesin denetim sonuçlarının bildirilmesine yönelik “Raporlama Standartları” olarak 3 başlık altında düzenlenmektedir.

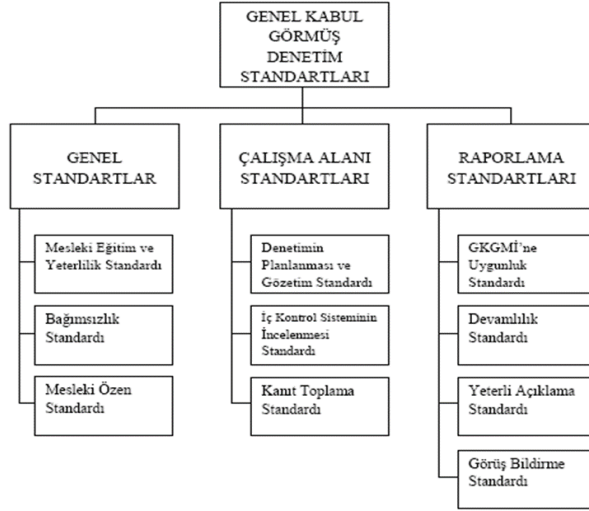
1.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim standartları, mesleki ve teknik yetersizlik ve/veya denetim bağımsızlığının kaybolduğu durumlardan kaynaklanan denetim başarısızlıklarına bir cevap olarak doğmuştur. Özellikle gelişmiş ülkelerdeki mesleki örgütler, düzenleyici konumlarını merkezi otoriteye terk etmemek için gerek denetçinin taşıması gereken niteliklerde gerekse uygulamada, mesleki standartları geliştirmişlerdir. Zamanla bu standartlar genel kabul görek denetim hizmetinin kalite ve güvenilirliğinin ölçütü olmuşlardır. Denetim standartları, denetim hizmetinin belirli bir kalitede, yeterlilikte gerçekleşmesini sağlamayı amaçlar. Denetim standartları yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür. (Şirin, Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklem Yönetmeleri,(05/05/2013)<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf>).

Harici raporlamada bir işletmenin en önemli görevi genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun tablolar neşretmektir. Denetçinin mali tablolar hakkındaki kanaati bu bakımdan çok önemli olmaktadır. Yalnız bu arada, mali tabloların işletmenin bilgi akışlı sisteminin bir sonucu olduğunda unutulmamalıdır. Onun için mali tablolar hakkında bir karar verilirken işletmenin bilgi akış sisteminin tüm yönleriyle değerlendirilmesi gerekir. Değerlendirme işletmede hangi tür bir bilgi akışı olduğu ve bu akışın nasıl sağlandığı yönünde olacaktır. Eğer denetçi mevcut bilgi sisteminin dışarıya bilgi aktarmaktan uzak olduğu kanısına varırsa, bazı ek çalışmalar yapması ve özel bazı durumları değerlendirmesi gerekeceği tabiidir. Çoğu denetim çalışmalarında bu halle karşılaşmış olması, işe yaklaşım biçimini ve değerlendirmelerin nasıl yapılacağını belirleyen bazı kaidelerin geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Uzun süre yapılan çalışma ve edinilen tecrübelerden sonra tespit edilmiş olan ve her denetimde denetçinin mutlaka uyması gerekli olan bu temel kaidelere genel kabul görmüş denetim standartları denir (Çömlekçi, 2004:9).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları herhangi bir yasada hüküm altına alınmamıştır. Fakat, değişik meslek ve kurumlar denetim standartlarına yönelik çalışma yapmakta ve bu kapsamda yaptıkları tüm çalışmalarını bir rapora bağlamaktadır. Ülkeler çalışmalarını topladıkları bu raporları örnek olarak kendi mevzuatlarında denetim standartlarına yönelik esasları belirlemektedir.

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde, denetim faaliyetlerinde uygulayacağı yöntem ve çalışmalar konusunda yardımcı olan genel ilkelerdir. Denetim çalışmalarının belirli özellikleri ve nitelikleri içermesi gerekir. Denetim çalışmasının kalitesi, denetçinin denetim standartlarına ne kadar uyduğu ile yakından ilgilidir. Eğer denetçi standartlara yeterince uymadıysa bu durum denetim çalışmasının güvenilirliğini zedeleyebilir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olarak ise üç ana gruba ayrılır. Şematik bir şekilde göstermek gerekirse;



Kaynak: Karacan ve Uygun, 2012:21

Şekil 1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bu şeklin yanı sıra 6102 Sayılı TTK ile gelişen ve önemi artan Bağımsız Denetimi beraberinde GKDS'nda da revizyon yapılmasını yol açarak Genel Standartlara; Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı Standardı, Reklam Yapma Yasağı Standardı, Sır Saklama Yükümlülüğü Standardı Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet Standardı eklenmiştir. Çalışma Alanı standartlarına ise; Çalışma Kağıtlarının Düzenlenmesi Standardı eklenerek son halini almıştır.

1.3.1.1. Genel standartlar

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarından genel standartlar grubu denetçilerin kişisel özellikleri, davranışları, yeteliliği ve mesleki eğitim, bilgi ve deneyim düzeyleri ile ilgili olması gereken düzenlemeleri içerir. Bu açıdan bu standartlara denetçinin kişisel özelliklerini yansıtan standartlar adı da verilir.

1.3.1.1.1. Bağımsızlık standardı

Bağımsızlık kavramı, IFAC Etik Kurallar Seti'nde, zihinsel bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık olmak üzere iki yönüne vurgu yapılmıştır. Zihinsel bağımsızlık, mesleki yargıya ulaşmada herhangi bir taraftan etkilenmeden bağımsız denetçinin kendi dürüstlüğü, yargısı, mesleği şüphecililiği ve bütünlüğü

çerçevesinde kararlarının vermesidir. Görünüşte bağımsızlık ise, üçüncü tarafların müşteri ile ilgili bilgilere ulaşımı ve bilgileri etkilemeyi önemli ölçüde sağlayacak durum ve olaylardan uzak durmaktır. Tarafsızlık ise, zihinsel olarak dürüstlük ve çıkar çatışmalarından uzak durmanın bir birleşimidir (Kaval ve Yurdakul, 2010:32).

Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) ve Organisation for Economic Co-operation and Development(OECD) tarafından yayımlanan kurumsal yönetim ilkelerinde ise, bağımsızlık ilkesi, “bağımsız denetim faaliyetlerinin, bağımsız denetçinin mesleki takdir ve tarafsızlığını zedeleyebilecek nitelikteki herhangi bir ilişki çıkar veya etkiden etkilenmeksizin yürütülmesini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim çalışmalarında denetçiler denetimle ilgili her aşamada bağımsız düşünme mantığı içinde hareket etmelidir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçilerin vazgeçemeyecekleri bir niteliktir. Denetçinin bağımsızlığı hazırlanan raporlara güvenilmesi açısından önemlidir (Kavut, 2010:68)

Bağımsızlık standardına göre, denetçilerin müşterilere olan yükümlülüklerinin ötesinde kamuoyuna karşı, kaliteli ve güvenilir bir denetim çalışması yerine getirme sorumlulukları bulunmaktadır. Denetçi veya denetçiler yaptıkları iş ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı, denetim sırasında denetimi gerçekleştiren işletme ile ilişkili kişilerin etkisi altında kalmadan bağımsız davranabilmelidirler (Kutukuz vd, Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetim Gelişmesine Etkisi Makale,(20/11/2013) <http://journal.mufad.org/attachments/article/248/11.pdf>)

“Denetçi, mesleğini sürdürürken tarafsızlık ve nesnellikten uzaklaşamaz. Özellikle vergisel amaçlı denetimlerin vergi kayıp ve kaçaklarını bulucu ve önleyici fonksiyonu açık olmakla beraber, bu denetimde güdülen amacın yalnızca ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve sağlamakla sınırlı olmayıp, bu doğruluğun tesbitini de içerdiği akıldan çıkarılmamalıdır. Dolayısıyla Uzmanın yargısı yansız olmalı, yasaların, genel kabul görmüş ilkelerin ve yerleşik mesleki değerlerin ışığı altında oluşmalıdır” (Madde 134 <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213-20131010.pdf>).

Denetçinin bağımsızlığı, finansal tabloların güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Denetim faaliyeti sırasında ne kadar bağımsız davranılırsa finansal tabloların güvenilirliği de o oranda artacaktır. Denetçinin denetlediği işletme ile aldığı ücret dışında bir çıkar bağının olmaması ve bağımsız karar verebilmesi gerekir.

Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Haller

Bağımsız denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi sırasında, söz konusu faaliyet ve bu faaliyetin sonuçları ile ilgili tarafların çıkarlarının farklılık arz etmesi, her bir ilgili tarafın faaliyet ve faaliyet sonuçları üzerine etkide bulunmak istemelerini doğuracaktır. Bağımsız denetim faaliyeti ve sonuçları ile ilgili bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşunun da çıkarı olabilir. Bu çıkara örnek olarak, müşteri kaybının önlenmesi için, müşterinin bazı taleplerinin karşılanması (olumlu görüş verilmesi, müşteri beyanlarına güvenerek denetim tekniklerinin uygulanmaması vb.) verilebilir. Her durumda, söz konusu tarafların çıkarlarının dikkate alınması veya söz konusu tarafların bağımsız denetim faaliyeti ve sonuçlarını etkilemeye çalışması, bağımsız denetimin kendisinden beklenen görev ve sorumluluklarını yerine getirmemesine yol açacağı barizdir. Bu nedenle, denetim faaliyetleri sırasında bağımsız denetçinin bağımsızlığının korunması, mesleğin bağımsız denetçi tarafından görev ve sorumlulukları kapsamında tam olarak gerçekleştirilerek, kamuya açıklanan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin etkin bir şekilde sağlanmasında büyük önem taşır (Kaval ve Yurdakul, 2010:33).

1.3.1.1.2. Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı

Bu standart, denetimin yeterli eğitim görmüş ve deneyime sahip bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılmasını öngörür.

Gerekli eğitim ve meslek yeterlilik üniversitede edinilen bilgi ve meslekte edinilen deneyim dışında, bağlı olduğu denetim kuruluşları tarafından belli dönemlerde gerçekleştirilen kurs, seminer ya da meslek içi eğitim adı altındaki eğitim programları yolu ile elde edilir. Bu amaçla birçok denetim şirketinde belli aralıklarla hizmet içi eğitim programları düzenlenir ve uzmanların bilgi edinmeleri ve teknik eğitimleri sağlanır. Buna benzer eğitim programları aynı zamanda da AICPA ve benzeri meslek örgütlerince çeşitli ülkelerde düzenlenmektedir.

Uzmanlar için bu amaçla hazırlanan eğitim programlarına katılmak zorunludur. ABD’de denetim uzmanları, her yıl belirli saat eğitim programlarına katıldıklarını belgelemek zorundadırlar. Ülkemizde de denetim elemanı yetiştiren kamu ya da özel sektörde faaliyet gösteren birimlerde denetçilerin mesleki yeterliliğe sahip olup olmadıklarını tespit etmek için yeterlik ya da uzmanlık sınavı yapılmakta ve bu sınavlarda başarılı olanlara denetçi hakkı verilmektedir (Duman, 2008:45).

Mesleki yeterliliğin sağlanmasında birinci derecede sorumluluk, bağımsız denetçinin kendisinde olmakla birlikte, çalıştığı bağımsız denetim kuruluşu ve bağımsız denetime ilişkin örgütlerde, bağımsız denetçinin mesleki yönden yeterli olması sorumluluk taşımaktadır. Mesleki yeterliliğin sağlanmasında, bağımsız denetçinin kendi gayret ve çabalarının birincil önem taşıdığı açıktır. Ancak, bağımsız denetçilerde bu gayret ve çabaların oluşmasında gerekli motivasyonu çalıştığı bağımsız denetim kuruluşu ve üye olduğu meslek örgütleri sağlar. Bağımsız denetim mesleğinin devamlı değişen standart ve yasal düzenlemeler nedeniyle, meslek mensupları tarafından sıkı takibi gerekmektedir. Bu takip ise, mesleki yayınların takibi ve mesleki eğitim programlarına katılım ile mümkün olacaktır.

Denetçi ne kadar mesleki eğitim, bilgi ve deneyim sahibi ve ne kadar bağımsız olsa da, denetim çalışmalarında özenli ve bağımsız olmazsa denetimden başarılı bir sonuç alması mümkün değildir. Yapılan denetim ve denetçinin başarısının ortaya konulan denetim çalışmasının kalitesiyle ölçüldüğü hatırdan çıkarılmamalıdır (Karacan ve Uygun, 2012: 56).

Bağımsız denetimin mesleki bir faaliyet olması ve bu faaliyeti gerçekleştiren denetim personelinin mesleki bilgi ve tecrübesine bağlı olması, bağımsız denetimde kalite kontrolün sağlanmasında bağımsız denetim personelinin niteliğini ön plana çıkarmaktadır. Diğer bütün mesleki faaliyetlerde olduğu gibi, bağımsız denetim mesleğinde de mesleğe başlarken personelin nitelikli olması ve mevcut niteliklerin korunmasının yanında artırılması, meslekten beklentilerin karşılanması açısından önemlidir. Nitelikli personel istihdam edilmesi ve var olan niteliklerin korunması ve artırılması ise, kalite kontrol politikaları çerçevesine izlenecek yöntemler çerçevesinde şekillenecektir. Bu nedenle, denetim personelinin niteliğine ilişkin kalite kontrol prosedürlerinde, denetim personelinin denetimle ilgili 4 yıllık bir lisans eğitimini bitirmesi, mesleğin etik ilkelerini taşıyıp koruyacak karakter niteliklerine ve mesleği severek

yapan, ortanın üzerinde bir zekâ seviyesine sahip bir kişilik olmasına dikkat edilmelidir.

Bağımsız denetim mesleği, mesleki bilgi ve tecrübeye dayalı bir meslek olduğundan, söz konusu bilgi ve tecrübelerin edinilmesini sağlayacak ortamın, bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetçilere sağlanması, denetim mesleğini bilfiil icra edecek denetçilerin, bağımsız denetimde kalitenin sağlanmasındaki etkin rolünü gerçekleştirecektir.

1.3.1.1.3. Mesleki dikkat ve özen standardı

Denetçinin, çalışmalarında işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir. Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, yapılan denetim çalışmalarının kalitesi ile ölçülmektedir. Denetçiler mesleki sorumluluklarını her aşamada taşımak zorunda olduklarından, denetim faaliyetleri süresince yeterli sayı ve kalitede kanıt toplama ve çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi konusunda yeterli özeni göstermeleri gerekmektedir (Bozkurt, 2000:39).

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğin “Bağımsız Denetim Faaliyetinde Bulunma Şartlarını” düzenleyen kısımda şu şekilde belirtilmiştir;

“Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder”.

Mesleğin gerektirdiği özen ve titizliğin denetim çalışmaları sırasında gösterilip gösterilmediğinin asgari koşulu, denetim sürecinin bütün aşamalarında denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyulmasıdır. Bilindiği gibi denetçinin sorumluluğu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında belirttiği görüş sınırlıdır. Ancak denetim faaliyetinin doğal sınırlamaları nedeniyle verilen görüş hiçbir zaman tam bir garanti şeklinde algılanamaz. Denetçi, eğer denetim faaliyetini gerekli özen ve dikkati göstererek, standartlara uygun olarak gerçekleştirmiş ise, denetçinin üzerine düşen sorumluluğu yerine getirdiği kabul edilir (Karacan ve Uygun, 2012:56).

1.3.1.1.4. Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı standardı

Bu standart ile denetçinin mesleğinin dışında ticaret hayatının olmaması gerektiği vurgulanmak istenmiştir. SPK tebliğinde şu şekilde sınırlandırılmıştır (SPK Seri :X No:22 Bİm:3 Md.15);

- Mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar
- Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar
- Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

1.3.1.1.5. Reklam yapma yasağı standardı

Bu standartla bağımsız denetçinin kendine iş sağlamak için dolaylı veya dolaysız reklam yapması sınırlandırılmıştır. Ancak bağımsız denetçinin bağlı olduğu bağımsız denetim kuruluşları tanıtım amacıyla broşür hazırlayıp dağıtabilir, eleman aramaya yönelik ilan verebilir ve mesleki konularla ilgili yayın yapabilir.

1.3.1.1.6. Sır saklama yükümlülüğü standardı

SPK'nın bu standartta belirttiği; bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, yaptıkları işler dolayısıyla öğrendikleri veya ortaya çıkardıkları işletme sırlarını açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin faydaları için kullanamazlar. Ancak meslek ahlakı gereği yapılması gereken açıklamalar ve duyurular, suç olarak bildirilebilecek olayların adli ve idari makamlara bildirilmesi sırrın ifşası anlamına gelmez.

1.3.1.1.7. Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet standardı

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya kurul tarafından gerekli görülen haller dışında, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez (SPK Seri:X NO:22 3.Bölüm S.10 Md.18, (14/07/2014).

1.3.1.2. Çalışma alanı standartları

Çalışma alanı standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının ikinci grubunu oluşturur ve denetçinin denetim sürecinde yapması gereken çalışmaları ana hatlarıyla belirler. Standartlar şunlardır;

- Denetimin planlanması ve gözetim,
- İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme,
- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama olarak gruplandırılır.

Çalışma alanı standartları, denetim kapsamının ve denetim işlemlerinin belirlenmesinden, denetim sonucu elde edilen bulgularının raporlanmasına kadar geçen süre içerisindeki uygulamanın ne şekilde olması gerektiğini belirleyen kurallar olup, denetimin planlanması ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ile yeterli sayı ve kalitede güvenilir kanıt toplama standartlarından oluşmaktadır. Bu standartlar, denetimin kapsamının belirlenmesinde ve denetim sonucunda güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplanmasında, denetçiye yol gösterici niteliktedir (Çömlekçi vd., 2004:20).

1.3.1.2.1. Denetimin planlanması ve gözetim

Planlama, denetim sürecinde genel bir strateji belirleme ve kullanılacak denetim tekniklerinin türünü, yapılacak denetimin zamanlamasını ve kapsamını belirten bir yaklaşım geliştirmeyi ifade eder (BDS 300, s.9).

Denetim planlamasına geniş çerçeveden bakılırsa denetim süreci içinde yer aldığını görebiliriz. Denetim süreci, 4 ana aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; müşteri seçimi ve kabulü, denetim planlaması, denetim programının yürütülmesi, denetim çalışmasının tamamlanması ve raporlamadır.

Denetim sürecinin başlayabilmesi için öncelikle denetim işinin denetim firması tarafından kabul edilmiş olması gerekir. Denetim işinin kabulü, denetim sürecinin planlanmadan önceki aşaması olarak kabul edilip, müşteri seçimi olarak adlandırılmaktadır.

Müşteri kabulü ve takibine ilişkin temel politika ve prosedürler, potansiyel müşterilerin değerlendirilerek uygun olması halinde işin kabul edilmesi ve mevcut

müşterilerin sürekli incelenmesine dayanmalıdır. Potansiyel ve mevcut müşterilerin değerlendirilmesi için sorumlu kişiler belirlenmelidir. Sorumlu kişiler, potansiyel ve mevcut müşterilerin değerlendirilmesinde faydalı olacak her türlü bilgiyi temin etmeli ve bu bilgiler kapsamında değerlendirerek bir sonuca ulaşmalıdır. Bu süreçte, bir önceki bağımsız denetçi ile görüşülüp, gerekli bilgilerin temin edilmesi, işletmenin faaliyetleri, organizasyon yapısı, sektörel bilgiler ve işletmenin tabi olduğu yasal düzenlemeler ve bu düzenlemelere uyulup uyulmadığına dair bilgiler toplanır ve değerlendirilir. Bu değerlendirme sırasında, müşterinin denetim riski değerlendirilmeli ve denetçinin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve yeteneğini etkileyecek unsurlar tespit edilmelidir. Ayrıca müşterinin dürüstlüğü değerlendirilmelidir.

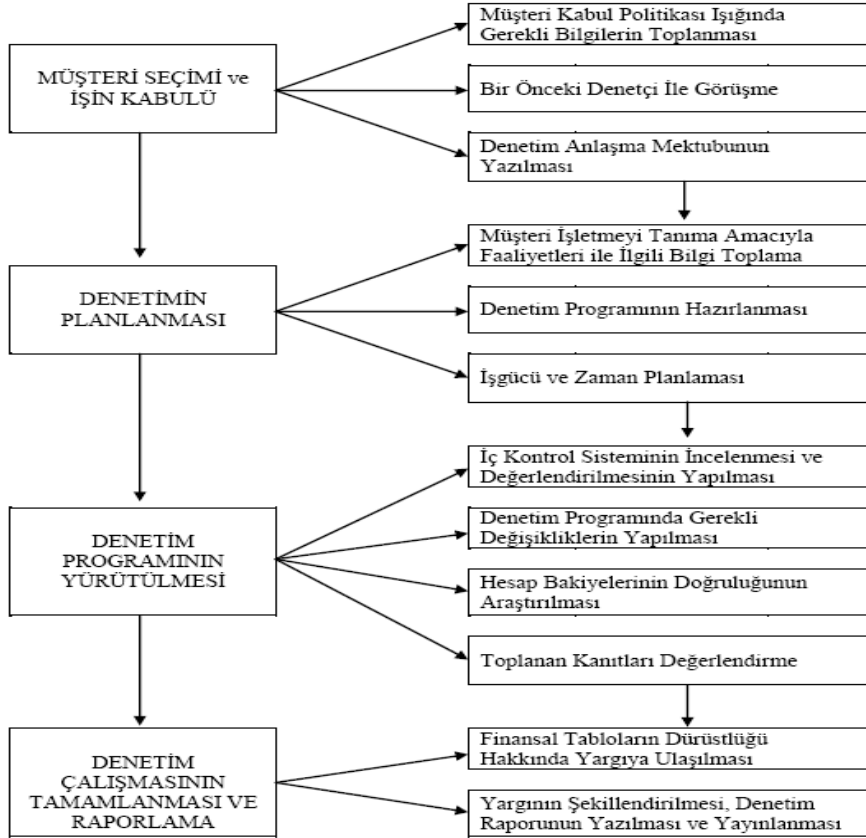
Denetim işinin kabul edilip edilmeyeceğine karar verilmesi sırasında, denetim riskinin de minimize edilmesi gereklidir. Bunun için, dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar bulunmaktadır. Dikkat edilmesi gereken bu hususlar şunlardır:

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır,
- Çeşitli kurumlarla olan ilişkileri araştırılır. Özellikle, devlet kurumları ile olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılır,
- İşletmenin finansal tabloları genel olarak incelenerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır,
- Denetimin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır,
- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır,
- İşletmede bağımsız bir çalışmanın yapılıp yapılamayacağı hakkında araştırma yapılır,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarını kolaylaştıracak özellikte olup olmadığına bakılır.

Toplanan bu bilgiler ışığında işin kabulüne karar verilir ve müşteri işletme denetim şirketinin teklifini uygun görürse denetim sözleşmesi imzalanır. Bağımsız denetim sözleşmesi en fazla 7 hesap dönemi için yapılır ve tekrar aynı müşteriyle denetim sözleşmesinin imzalanabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi gerekmektedir. (Bozkurt, 2012:87-88).

Denetimin planlaması, denetimin söz konusu plan kapsamından gerçekleştirilmesi gerektiğinden büyük önem taşır. Bu nedenle, denetim çalışması yeterli bir şekilde planlanmalı ve denetçi yardımcıları yönlendirilmeli ve gözetlenmelidir. Denetimin planlanması, denetim faaliyetinden önce müşteri hakkında bilgi edinilmesi, uygulanacak denetim tekniklerinin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi ve buna uygun denetim personelinin görev ve sorumluluklarının belirlenmesi çalışmalarını içerir. Denetim planının yazılı hale getirilmesi, söz konusu plana dayanılarak oluşturulacak denetim programının kolay hazırlanması ve denetimin kolay gerçekleştirilmesi bakımından önemlidir. Denetim planının yazılı olması zorunluluk taşımaz iken, denetim programının yazılı olması zorunludur (Kaval ve Yurdakul, 2003: s.40).

Denetim bir bütün ele alınmasının ne kadar önemli olduğunu her aşamanın birbirine bağlı olarak gösterildiği şekil 14’de görebiliriz.



Kaynak: Bozkurt, 2007:32

Şekil 1.4. Denetim Süreci

Denetim planlaması yapılmasının temelde üç nedeni vardır. Nedenler şunlardır (Bozkurt, 2012:39);

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

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar ise şöyledir(Bozkurt, 2012:39-40):

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,

- Toplanan bilgiler ışığında hazırlanan denetim programları,
- Gerekli özellikte kişilerden kurulmuş denetim ekibi,
- Denetim programının zaman planlamasının yapılması
- İşletmenin iç denetim organından yararlanma şekli

Denetim planının amacı denetim konusunu denetim alanlarına bölmek, denetçileri ve yardımcıları denetim alanları arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve ayrıca, denetim faaliyetini işgücü ve zaman açısından planlamaktır (Güredin, 2000:72).

Uluslararası denetim standartlarına göre ise, denetçi denetim kapsam ve uygulaması için genel bir plan hazırlamalı ve denetim türleri, çeşitleri ve zamanlamasını gösteren bir denetim planı yapılmalıdır (Duman, 2008: 53).

Bağımsız denetimin planlanması, bağımsız denetim çalışması boyunca devam ve tekrar eden bir süreçtir. Beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya bağımsız denetim teknikleri kullanılarak elde edilen bağımsız denetim kanıtları sonucunda, bağımsız denetçi, genel bağımsız denetim stratejisiyle bağımsız denetim planında ve bunun sonucu olarak ilave bağımsız denetim tekniklerinin planlanan yapısı, zamanlaması ve kapsamında değişiklikler yapma ihtiyacı duyabilir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim tekniklerini planlamış olduğu dönemde var olan bilgidен önemli derecede farklı bir bilgiyle bağımsız denetim süresi boyunca karşılaşılabılır. (SPK Seri:X No:22 Madde.7).

Denetim planı yapıldıktan sonra sıra delil toplamaya yarayacak çeşitli işlerin bir araya geldiği basamakları tespate gelir. Bu tespit işi çeşitli denetim programlarıyla yapılır. Denetimde çeşitli kimselerin görev alması, bunların devamlı surette gözetim altında bulunmasını gerektirir. Buna sebep, hem koordinasyonu temin etmek, hem de denetimin aynı hedefe genel prensipler dahilinde ulaşmasını sağlamaktır (Çömlekçi, 2004:14).

Denetim görevinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılarından yararlanır. Denetçi yardımcılarının yaptığı işlemler, denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde gözetime tabi tutulur. Bu

gözetim hem kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir. Gözetim kapsamında denetçilerin yapması gereken işlemler; yapılan işlerin kontrolü, denetim planında sapma varsa tespiti, önemli yanlışlarla ilgili olarak sürekli bilgi edinilmesi, denetçi yardımcılarının eğitimi olarak ifade edilebilir.

Denetim planlaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına ayrıldıktan, her bir denetim alanında uygulanacak denetim yöntem ve işlemleri kararlaştırıldıktan sonra, sıra denetim programının uygulanmasına gelmektedir. Denetim programının yürütülmesi aşaması denetim çalışmalarının fiilen yapıldığı, denetim kanıtlarının toplandığı ve değerlendirildiği safhadır. Genel olarak bu aşama, müşteri işletmenin denetim ve iç kontrol sisteminin incelenmesi ile başlamaktadır. Denetim programının yürütülmesi aşamasında, iç kontrol sistemi incelendikten ve koşullara göre denetim programında değişiklikler yapıldıktan sonra, maddi denetim işlemlerine başvurulmak suretiyle finansal tablo kalemlerinin doğruluğu araştırılmaktadır (Guredin, 2000:85-87).

Muhasebe denetiminin son aşaması, denetim çalışmalarının tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanmasıdır. Finansal tablolar üzerinde planlanan bütün çalışmalar tamamlandıktan sonra gelinen bu aşamada, denetim çalışmaları süresince gözden kaçırılan bir işlemin olup olmadığı yönünde denetçi tarafından bütün işlemler son kez gözden geçirilmektedir.

Bağımsız denetim raporları şu ilkeler esas alınarak hazırlanmalıdır: (Yurdakul, 2010:73)

- Bağımsız denetim raporu, mali tablolar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan veya olması muhtemel hür türlü mevzuat aykırılıklarının ve mali tabloların GKMİ'ye uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmeli, GKMİ'den sapmaların belirlenmesi halinde, bu sapmaların mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde, sınırlı denetimlerde ise akla uygun bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmeli,
- Bağımsız denetim raporu, muhasebe politikalarının bir önceki yıl baz alınarak tutarlı olarak uygulanıp uygulanmadığını, muhasebe politikalarında bir değişiklik varsa bu değişikliklerin neler olduğunu açıklamalı,

- Mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunması halinde husus, sebepleriyle birlikte raporda belirtilmeli.

Denetim çalışması sonucunda denetçinin finansal tablolar üzerindeki görüşünü ifade ettiği yazılı dokümana denetim raporu denir. Denetlenen finansal tabloların güvenilirliği ve dürüstlüğü hususunda denetçi yargısı denetim raporu ile ilgililere sunulur. Denetim raporunun çeşitli kesimler tarafından kullanılması sebebiyle, ortak bir anlayışı sağlaması açısından, denetim raporunun standart bilgileri içermesi ve belirli şekil şartlarına uygun hazırlanmış olması gerekir. Kendi mesleki kanaati doğrultusunda belirlemiş olduğu denetim prosedürlerini tamamlayan denetçi, önermiş olduğu düzeltme kayıtlarından varsa işletme yönetimi tarafından düzeltilmeyen tutarların finansal tablolara olan etkisini ve elde etmiş olduğu denetim kanıtlarının yeterliliğini değerlendirerek denetim çalışmasının sonucunda sunacağı denetim raporunun içeriğine karar verecektir (Kavut vd., 2009: 176).

1.3.1.2.2. İç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme

Çalışma alanı standartlarından ikincisi denetçinin iç kontrol sistemini gözden geçirip, bir değerlendirme yapmasını öngörmektedir. Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç bulunmaktadır. Birincisi, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Kuruluşun sahip olduğu iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır. İkincisi ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bu ise denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde kuruluştaki iç kontrol sisteminin etkinliğine veya zayıflığına bağlıdır (Kengel, (13.02.2014) <http://okulsel.net/docs/index-92398.html?page=4>).

Genel kabul görmüş denetim standartları iç kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır. “İç kontrol, bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlevsel verimliliğe ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir”. Bu standarda göre, denetim planlaması ve denetime ilişkin yapılacak testlerin niteliği, kapsamı ve miktarını belirlemek için

ve sonraki çalışmalara desteklemesi için, denetçi tarafından işletmenin iç kontrol sistemi incelenmeli, iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmeli ve değerlendirilmelidir. Bu doğrultuda denetçiye incelediği işletmenin iç kontrol sistemini gözden geçirmesi ve sistemi bir bütün olarak değerlendirmesi önerilmiştir (Karacan ve Uygun, 2004: 59).

İç kontrolün amaçlarını şu başlıklar altında sıralamak mümkündür (Duman, 2008:54);

- İşlemlerin, yönetimin genel ve özel olarak belirlediği yetkiler çerçevesinde yürütülmesini sağlamak,
- İşlemlerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak kaydedilmesini sağlamak,
- Aktifler üzerinde tasarruf hakkının sağlandığının belirlemek,
- Aktiflerin durumunu açıklayan belgeleri, mevcut aktiflerle belli aralıklarla karşılaştırmak ve varsa farklılıklar için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamak.

İç kontrol sistemi, işletme yönetimi tarafından tasarlanan ve makul düzeyde güvence sağlamayı amaçlayan bir sistem olmakla birlikte, iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin denetim çalışmalarına katkıları önemli düzeyde olmaktadır. İyi bir şekilde tasarlanmış bir iç kontrol sistemi sayesinde denetim çalışmalarının yapılacağı alan daraltılmakta ve bu suretle toplanan kanıtların değerlendirme süreci kısaltılmaktadır.

Denetçinin denetim planının uygulama zamanını ve uygulanacak denetim yöntemlerini belirlemek için aynı zamanda denetlenen işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini gözden geçirmesi gerekir. Denetlenen işletmelerin muhasebe sistemleri ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, düzenlenen finansal raporların kalitesini yani doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. İç kontrol sisteminin etkin olması denetime konu veri ve bilgilerin güvenilirliği ve denetimin kapsamını belirlemede önemlidir. İç kontrol sisteminin iyi çalışması finansal tabloların yanlış olma riskini azaltacak, riskin azalması ise denetim görüşüne ulaşma sırasında ihtiyaç duyulacak kanıtların sayı ve kapsamının daralmasına neden olacaktır. İyi işlemeyen bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde ise denetçi

işletme ile ilgili denetim çalışmalarını daha kapsamlı olarak sürdürecektir ve bilgilerin güvenilirliği hakkında daha fazla şüphe duyacaktır. İç kontrol sistemini incelenmesiyle denetçi, işletmede kullanılan iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirecek ve denetimde uygulanacak olan denetim tekniklerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini saptayacaktır (Kavut vd., 2009: 72).

1.3.1.2.3. Yeterli ve güvenilir kanıt toplama

Çalışma alanı standartlarının bir diğeri, bağımsız denetçilerden mali tablolar hakkında karara sahip olabilmeleri için yeterli sayı ve kalitede güvenilir kanıt toplamaları gerektiğini anlatmaktadır. Standart ayrıca bu kanıtların toplanabilmesi için uygun denetim tekniklerinin kullanılmasını da açıklar. Denetim teknikleri, denetim kanıtı elde etmeye yarayan araçlardır (Bozkurt, 2000: 41).

Bağımsız denetim kanıtı, finansal tablolar ve diğer bilgilere temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri de içeren, bağımsız denetçinin görüşünü dayandırdığı sonuçlara ulaşmak için kullandığı bütün bilgilerdir. Bağımsız denetçiden, olabilecek bütün bilgileri bağımsız denetim kanıtı olarak kullanması beklenemez. Bağımsız denetim kanıtı, doğal olarak birikimli olup, bağımsız denetim sırasında uygulanan bağımsız denetim teknikleri sonucu elde edilen kanıtları içerir ve ayrıca önceki bağımsız denetimler ve bağımsız denetim kuruluşunun müşteri kabul ve müşteriyle olan ilişkinin devamı hakkındaki kalite kontrol yöntemleri gibi, diğer kaynaklardan elde edilen kanıtları da içerebilir. (SPK Seri: X No:22 Md.3)

Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir (BDS 500, s.6 (05/05/2014)).

Denetçiler incelediği işletme ile ilgili denetim programını yürütürken belirli denetim tekniklerini uygulayarak kaliteli denetim kanıtı toplar ve bu kanıtları değerlendirerek işletme ile ilgili görüşe sahip olur. İncelenen işletme ile ilgili kanaat ve değerlendirmelere dayanak olması için denetçinin gözlem, soruşturma ve teyit yoluyla yeterli miktar ve kalitede kanıt elde etmesi gerekir. Denetçilerin toplayacağı denetim kanıtlarının miktarını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği, denetlenen hesapların nitelikleri ile genel olarak incelenen işletmenin özel durumları belirleyecektir. Denetçi, yeterli sayı ve güvenilir kanıt toplamakla

yükümlüdür. Zaten denetiminin bütünü ele alındığında, denetim kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirme sürecidir.

Toplanacak denetim kanıtları iki grupta ele alınmaktadır. Bunlar; temel kanıtlar ve destekleyici kanıtlardır. Temel kanıtlar, muhasebe kayıt ve belgelerinden elde edilen kanıtlar olup, yevmiye defteri, defter-i kebir, yardımcı defterler, maliyet dağıtımları gibi belgelerden elde edilir. Destekleyici kanıtlar ise, işletme dışında yer alan ve yapılan denetimle ilişkisi olan kişilerden veya banka kayıtları gibi işletme dışı kaynaklardan sağlanan kanıtlardır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999:17).

Uluslararası denetim standartlarına göre denetim kanıtları iki grupta toplanır. Bunlar “Temel Kanıtlar” ve “Destekleyici Kanıtlar”dır. Temel kanıtlar, muhasebe ve işletmenin belgelerinden elde edilecek tüm kanıtları kapsar. Bunlar denetçi açısından kanıt olarak gereklidir. Ancak sadece bu kanıtlar yeterli olmayabilir. Denetimde amaç, destekleyici kanıtlarla birlikte yeterli kanıt toplayarak görüş oluşturmaktır (Duman, 2008: 55).

Kanıt toplama aşaması, bağımsız denetim çalışmasının en uzun süren kısmını oluşturmaktadır. Yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamak için, fiziki inceleme, belge incelemesi, doğrulama, kayıt sürecinin incelenmesi, yeniden hesaplama, gözlem, soruşturma, ilgili hesaplar arasında ilişki kurma gibi teknikler kullanılmaktadır. Yeterlilik kanıtın miktarıyla ilgiliyken, kalitesi güvenilirliğine ve türüne göre değişir. Kanıtların ne kadar ve nasıl toplanacağı, hangi kanıtların güvenilir olduğu denetçinin inisiyatifindedir. Standart sadece yeterli ve güvenilir kanıt toplanmasının gerektiğini belirtir.

Bu standartta yer alan önemli unsurlar şunlardır (Kıyak, Smmm Ders(19.11.2013)www.aktifonline.net/bddn.doc):

- Denetçi mali tablolara ilişkin görüşüne etki edecek kanıtları toplamalıdır.
- Kanıtlar, standartta sayılan belge incelemesi, gözlem, soru sorma ve doğrulama prosedürleri ile gerekli diğer denetim prosedürlerinin kullanılmasıyla elde edilir.
- Kanıtlar, görüşe varmak için yeterli sayıda toplanmalıdır. Toplanacak kanıtın sayısını etkileyen başlıca faktörler: denetlenen kalemin nemlilik

derecesi ve riskli olma derecesi, işlemlerin büyüklük derecesi ve niteliği ile kanıt toplama maliyetidir.

- Toplanan kanıtlar güvenilir olmalıdır. Kanıtın güvenilirliğini etkileyen başlıca faktörler; kanıtın ilgili olması, kanıtın elde edildiği kaynak kanıtın tarih açısından uygunluğu ve kanıtın objektifliğidir.

1.3.1.2.4. Çalışma kağıtlarının düzenlemesi standardı

Çalışma kâğıtları (Denetim belgeleri): Uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır (BDS 230 s.7, (08/06/2013)).

SPK'da ise çalışma kağıtlarıyla ilgili şu sözlerle bahsedilmiştir: Bağımsız denetçi belgelendirme işlemini zamanında yapmak zorundadır. Uygun ve yeterli bir şekilde hazırlanmış çalışma kâğıtları bağımsız denetimin kalitesini artırarak incelenmesine, toplanan kanıtların ve bağımsız denetim raporunun nihai hale getirilmeden değerlendirilmesine imkân verir. Çalışma kâğıtlarının denetim süresi boyunca hazırlanması isteğe bağlı değil, zorunludur.

1.3.1.3. Raporlama standartları

Genel Standartlar ile çalışma alanı standartları denetim işine yaklaşım biçimini veren standartlar olup, denetlenecek işletmeyi tanıma ve onun bilgi sistemini kavrama yollarını gösterir. Raporlama standartları ise, değerlendirmeye ilgili olan standartları içerir ve denetlenen işletmenin kendi sistemiyle ilgili olan standartları içerir ve denetlenen işletmenin kendi bilgi sistemiyle ürettiği mali tablolar hakkında denetçinin bir hüküm vermesine yardımcı olur. Bu standartlar denetçinin görüşüyle birlikte denetim raporunda neleri niçin, nasıl ele almasını gerektiğini belirler (Uzay vd., 2009:16).

Raporlama standartları, denetim faaliyeti sonucunda ulaşılan görüşün yargının ilgililerine sunulmasını kapsamaktadır. Bu grubu oluşturan standartlar, genelde finansal tabloların denetimi kapsamındadır.

Denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümler doğrultusunda: (BDS 700, s.7 Md.13 (20/04/2014) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140318-11.htm>).

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklandığını,
- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir olup olmadığını,
- Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını
- Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.

Bağımsız denetim raporunda, mali tabloların finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanması ve doğru ve güvenli olarak sunulmasına ilişkin işletme yönetiminin sorumluluğunu açıklar.

Raporlama standartları, denetim sonucunda varılan görüşün açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Genel kabul görmüş on denetim standardından dördü denetim raporu konusu içermektedir. Raporlama standartlarının amacı, denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri yeterli ölçüde açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktır. Denetim raporları, işletmeyle ilgili kuruluşlara ve kişilere işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri kamuyu aydınlatma ilkesine göre sağlarlar. Bu nedenle raporlama standartlarının, genel standartlar ve çalışma alanı standartlarına oranla çok daha kesin ve özel olmaları zorunludur (Duman, 2008:55).

Özetle, genel kabul görmüş denetim standartlarının son grubunu oluşturan bu standartlar denetçinin yaptığı çalışmaların sonucunda elde ettiği görüşü işletme yönetimi ve bilgi kullanıcılarına nasıl açıklayacağını belirlemektir.

1.3.1.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı

En basit yaklaşımla, incelenen mali tablolar ve belgelerin sonucunda hazırlanacak raporun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığının açıkça belirtilmesi gerektiğini açıklar.

Muhasebenin temel kavramları ve Mali tablolar ilkeleri tek düzen muhasebe sistemi içerisinde bir araya getirilmiştir ve şu ilkeleri içermektedir (İsmmo Web Sayfası,(20/04/2014) <http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=4003>);

- Kişilik Kavramı,
- İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- Dönemsellik Kavramı,
- Parayla Ölçülme Kavramı,
- Maliyet Esası Kavramı,
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- Tutarlılık (Devamlılık) Kavramı, Muhasebe Politikalarında sık sık değişiklik yapmamak,
- Tam Açıklama Kavramı,
- İhtiyatlılık Kavramı,
- Önemlilik Kavramı,
- Özün önceliği Kavramı.

Denetimde bu ilkelerin uygunluğunun yanı sıra, finansal tablolar üzerinde doğrudan ve dolaylı etkisi olan her türlü mevzuat ayrılıklarının da incelenmesi gerekmektedir. Denetçi mevzuat ayrılıklarını bulursa veya muhasebe ilke ve standartlarına uyulmadığını belirtirse olumlu denetim görüşü verilmesi mümkün değildir.

Bağımsız denetim raporunun şu ilkelere göre hazırlanması gereklidir: (Gücenme, 2008:55).

- Bağımsız denetim raporu mali tablolar üzerinde doğrudan veya dolaylı etkisi olan ve olması muhtemel her türlü mevzuat ayrılıklarının ve mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmaların tespiti halinde, bu sapmaların mali tablolar üzerindeki etkisinin sürekli ve özel denetimlerde tam olarak, sınırlı denetimlerde ise makul bir yaklaşımla hesaplanarak raporda belirtilmesi gerekir,
- Bağımsız denetim raporu, muhasebe politikalarının bir önceki yıllla tutarlı olarak uygulandığının kontrolunun sonucunu, muhasebe politikalarında farklılık var ise bu farklılıkların neler olduğunu açıklamalıdır,
- Mali tabloların, tam açıklama kavramına uygun bulunmaması durumunda bunun sebebi gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir.

1.3.1.3.2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı

Raporlama Standartlarının ikincisi olan bu standart denetlenen işletmede önceki dönemde uygulanan muhasebe ilkelerinin, denetimin yapıldığı dönemde uyulup uyulmadığını araştırır ve varsa bunların belirtilmesini ister.

Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin yıldan yıla değişmemiş olması gerekir. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişiklik yapabilirler. Ancak bu değişiklikler ve bunların finansal tablolara etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Denetçi finansal tabloların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde dönemler itibariyle farklılık olup olmadığını incelemelidir. Geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları arasında değişiklik olması halinde, gerekli açıklamalara denetim raporunda yer verilmelidir. Örneğin, incelenen işletme bir dönem hızlandırılmış amortisman diğer dönem normal amortisman yöntemi kullanmış ise tutarlılık söz konusu değildir. Denetçi bu durumu (etkisinin önemli olduğu varsayımıyla) denetim raporunda belirtmelidir (Kavut 2009: 74).

Denetim raporu, denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlemlenen genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemler bir önceki dönemdeki uygulamalarla tutarlı değilse, farklı uygulandığı durumlar ve bu farklılığın sonuçları açıklanmalıdır. Süreklilik ilkesinin amacı, birbirlerini izleyen muhasebe dönemleri arasında mali tabloların karşılaştırılıp karşılaştırılmadığını sağlamaktır. Dönemler arasında farklılık varsa ve karşılaştırma bunlardan dolayı önemli ölçüde etkileniyorsa, denetçi bu farklılıkları ve bunlardan doğan sonuçları denetim raporunda mutlaka açıklamalıdır. (Türmob, (20/04/2014), http://www.tesmer.org.tr/2009/2/04/smmm_2009_2_04.pdf)

Örneğin, bir önceki dönemde yeniden değerlendirilip sonraki dönemde yapılmaması durumunda, bu husus denetim raporunda açıklanmalıdır.

1.3.1.3.3. Tam açıklama standardı

Raporlama standartlarının üçüncüsü, denetçiden, mali tablo ilgilerine ulaşması gereken her türlü bilginin, işletme tarafından sağlanıp sağlanmadığını belirlemesini bekler. Mali tablolar her ne kadar sayısal bilgiler içerse de, işletme ilgililerin bilgilendirmek amacıyla dipnotlarla çeşitli bilgiler verilmelidir. Denetçi dipnotlardaki bilgilerin yeterli olup olmadığını raporundan belirtmek durumundadır. Tam açıklama standardı, finansal tabloların üçüncü kişileri yanıltmayacak şekilde düzenlenmesini ve gerekli dipnot açıklamalarının yapılmasını gerektirmektedir. Denetçiler, finansal tablolarda yer alması gereken, açıklayıcı notları da inceler ve bu tabloların güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini de değerlendirir. Finansal tablolarda yeterli derecede açıklamanın olmadığı tespit edildiğinde; bu durumu denetim raporunda belirtilmesi gerekir (Kavut, 2009: 75).

Denetim raporunda aksi belirtilmedikçe, mali tablolarda yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilmelidir. Mali tablolar kullanıcıların işletmeyle ilgili karar almalarına temel oluşturdukları için mali tablolar kullanıcılarının anlamalarına olanak sağlayacak şekilde düzenlenmeli ve yeterli bilgiyi içermeli ve çok sayıda kullanıcıya hitap edebilecek nitelikte geniş amaçlı olarak düzenlenmelidir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, dış denetçi kendi onayı ile verdiği mali tablolarda belirtilenlerin sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan terimlerden, form ve sınıflandırmalardan ve parantez içi veya notlar şeklinde belirtilen konuların yeterliliğinden ve

doğruluğundan sorumludur. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, açıklamaların da denetlenmiş olduğu denetim raporunda belirtilir. Denetçi, mali tablolarda bu tablolardaki bilgileri kullanacak kişi veya kuruluşların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde açıklama yapıp yapılmadığına kendi mesleki yargısını kullanarak karar verecektir. Açıklayıcı notlarda gereğinden fazla bilgilerin bulunması da mali tablo kullanıcıların önemli bilgileri gözden kaçırmalarına neden olabilir. Bu nedenle, mali tablolarda gereksiz bilgilerin bulunması bu ilkenin amacına ulaşmasını olumsuz yönde etkiler. (Türmob,(20/04/2014),http://www.tesmer.org.tr/sorular/data/smmm/2009/2/04/smmm_2009_2_04.pdf)

1.3.1.3.4. Görüş bildirme standardı

Raporlama standartlarının sonucusu olan kanaatin açıklanması standardı şu hususlarla ilgilidir (Çömlekçi, 2004: 17):

- Denetim raporu ya bir bütün olarak mali tablolar hakkında bir kanaati ya da bu hususta kanaat belirtilmeyeceğine dair açıklamayı ihtiva etmelidir,
- Kanaat şümulü olarak açıklanamıyorsa bunun nedenleri belirtilmelidir,
- Mali tablolarla birlikte denetçinin adı geçecekse, denetçinin yaptığı incelemenin mahiyeti ve sorumluluk derecesi raporda yer almalıdır.

Denetçinin denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği sonuçlar hazırlanacak bir raporla bilgi kullanıcılarına ve işletme yönetimine aktarılmaktadır.

Denetçi, denetim raporunda finansal tablolara ilgili oluşan görüşünü dört farklı biçimde verir. Bunlar, olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir.

Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıttığına veya dürüstçe sunulduğuna kanaat getirdiğinde olumlu görüş bildirir. Bağımsız denetçinin olumlu görüş haricinde bir görüş verdiği tüm durumlarda, bunun nedenlerine ilişkin açık ve net açıklamalara raporda yer verilir ve bu durumun, hesaplanabiliyorsa finansal tablolar üzerindeki olası etkileri belirtilir. Genellikle bu bilgi görüş veya görüş bildirmekten kaçınma paragraflarından önce ayrı bir

paragrafta verilebilir ve varsa finansal tablolara ilişkin bir dipnotta daha detaylı tartışıldığına ilişkin bir bilgiye de yer verilebilir (SPK Seri: x No:22 2.Blm Md.12).

2. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI VE DENETİM'DE YAŞANAN GELİŞMELER

2.1. Denetim Standartlarının Gelişimi

Denetim standartları, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür ve hem kişisel özelliklerine göre denetçiyi, hem de en başından en sonuna dek tüm denetim sürecini kapsar. Ancak bu tanımdan, denetim işlemlerinin, yöntem ve tekniklerinin de bağlayıcı kurallarla sınırlandırıldığı anlamı çıkarılmamalıdır.

Denetçi tarafından seçilerek kullanılacak denetim teknikleri ve yöntemleri konusunda "yol gösterici" öneriler sunsa bile, bu konuda kesinlikle denetçinin mesleki yargısına müdahale etme amacı taşımayan denetim standartları, bir anlamda denetim faaliyetlerinin "çerçeve hükümlerini"ni içerir ve bu çerçevenin içi tamamıyla yapılan denetimin özelliğine, denetçinin mesleki eğitim ve deneyimine göre biçimlenir.

Mali tabloların bağımsız denetiminin sosyo-ekonomik öneminden dolayı, bağımsız denetim çalışmalarının belirli bir kalite ve düzende olması gerekmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim çalışmalarının kalitesini korumak ve gerektiğinde ölçmek gerekir. Bu da ancak bazı kıstasların geliştirilmesiyle mümkün olabilir. Muhasebe mesleğinin zaman içinde uzun süren gelişimi sonunda, muhasebe meslek mensupları tarafından bağımsız denetim standartları oluşturulmuştur. Söz konusu denetim standartları, muhasebe meslek mensuplarının gerek ulusal düzeyde, gerekse uluslararası düzeyde yaptıkları çalışmalar sonucu ortaya çıkmışlardır. Nitekim uluslararası kuruluşlarında desteğiyle muhasebe meslek mensuplarının kurduğu örgütler, dünya genelinde benzer düzenlemelerin uygulanmasına yönelik çalışmalar yapmışlardır. Bu çalışmalara en güzel örnek olarak UFRS ve UDS örnek verilebilir. Ancak, bu çalışmaların denetim standartları olarak kabul edilebilmesi için, yasalarca veya mesleki örgütlerce konulmuş ve mesleği icra edenlerce kabul edilmiş olmaları gerekmektedir. (Kaval ve Yurdakul, 2003: 82)

Günümüzde, farklı ülkelerde farklı muhasebe ve denetim politikalarının uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu durum düzenleyici otoritelerin kamuyu aydınlatamaya dönük çeşitli düzenlemeler yapmalarını beraberinde getirmiştir. ABD'de yaşanan şirket iflaslarından sonra

Sarbanes Oxley Yasası kabul edilmiş, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu çeşitli düzenlemeler yapmış, uluslararası alanda finansal raporlama ve denetim standartlarının yaygınlaştırılmasına ilişkin çalışmalar başlamıştır. Yatırımcıların bilgilendirilmesi ve kamu çıkarlarının korunması açısından Uluslararası Denetim Standartları'nın (UDS) (International Standards on Auditing-ISAs) benimsenmesi ve benzer düzenlemelere gidilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Finansal tablolardaki bilgilerin anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, doğru, karşılaştırılabilir, önemli, tam ve zamanlı olması gerekir. (Çelik, M ve Uyar, S, İMKB'nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması Makalesi <http://www.mufad.org/journal/attachments/article/247/12.pdf>)

Bu standartları genel kabul görmüş denetim standartlarından ayırmak gerekir. Genel kabul görmüş denetim standartları genel nitelikte olup sadece üç ana grup altındaki ilk on beş standarttır. Denetim standartları ise denetim işlemleriyle ilgili sorun çıktığında, sorunun çözümüne yönelik yayınlanmış resmi ve yol gösterici alt ilkeler olarak, her denetçinin uymak zorunda olduğu standartlardır.

2.1.1. Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla İlgili Uluslararası Kuruluşlar

Dünya'nın her yerinde Muhasebe denetiminin çalışma usul ve esaslarını, çalışma olanaklarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleki yetki, sorumluluk ve yeterliliği yani denetim standartları, her ülkenin meslek mensupları tarafından ve bu meslek mensuplarını örgütleyen kurum, kuruluş veya odaların öncülüğünde belirlenmektedir.

Amerika'daki Gelişmelerin Başlangıcı ve SEC (Securities and Exchange Commission), 1887 yılında kurulan American Association of Public Accountants, bağımsızlık kavramını tanıtmaktan uzaktı. 1907 yılında ise meslekle bağdaşmayan bir takım diğer bazı mesleklerin olacağı kabul edilmiştir. 1916 yılında kurulan The American Institute of Accountant adlı örgüt ise 1930 yılına kadar bağımsızlık konusuyla aktif olarak ilgilenmemiştir. Bağımsızlık kavramı ile ilgili elbette meslek mensupları arasında bir takım fikirler vardı. Fakat bu fikirler genellikle doğruluk, dürüstlük ve nesnellik düsturlarıyla iç içe girmişti. Bağımsızlık fikrinin resmi olarak tanınması meslek kuruluşu olan SEC tarafından gerçekleştirilmiştir. SEC ilk planda dışsal bağımsızlıkla ilgilenmiştir. Öncelikle müşteri ile ilgili bütün

finansal menfaatlerin denetçi tarafından temin edilmesi yasaklanmıştı. Fakat daha sonra, “bütün finansal faydalar” kavramı 1936 yılında “önemli finansal faydalar” olarak revize edilmiştir. 1929 yılında borsanın çöküşünden önce güvenli piyasalarla ilgili düzenlemeler oldukça azdı. Borsanın çöküşü finans piyasalarında güven sarsılmasına yol açmıştı. Sermaye piyasalarında güvenin yeniden sağlanabilmesi için 1933 yılında Securities Act ve 1934 yılında Securities Exchange Act adında iki kanun çıkarılmıştır. Bu kanunlarla, şu anda SEC olarak bilinen Securities and Exchange Commission’unun kurulması sağlanmıştır. Firmalar finansal raporlarını SEC’e sunmaktadırlar ve bu raporlar bağımsız dış denetçiler tarafından yeniden gözden geçirilmektedir. Epeyce bir süre bağımsızlık tanımını yine bizatihi meslek mensupları yapmıştır. 1920 ve 1930’lu yıllarda bağımsızlık kavramının ne denli önemli olduğunun farkına varılmıştır. İzleyen yıllarda ise meslek mensubunun dışsal olarak bağımsızlığı çok önemli hale gelmiştir. (www.muhasibetr.com/ozelbolum/006/Ozel_Bolum_006.doc).

Uluslararası muhasebe standartları kurulu (IASB) 1973 yılında; Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Avustralya, İngiltere, İrlanda ve Amerika’nın katılımı ile kurulmuştur. Ülkemizde TÜRMOB bu kuruluşa üye olmuştur.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (International Federation of Accountants-IFAC) kurulmasına 1977 yılında Almanya Münih 11. Uluslararası Muhasebe Kongresinde karar verilmiştir. 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan IFAC, eğitim, kamu ve özel kesimlerde ve bağımsız olarak çalışan uzmanlaşmış muhasebeci kuruluşların oluşturduğu uluslararası bir kurumdur. (Türkot, 2005: 7). Kamu yararına hizmet etmek, üye kuruluşlar arasında işbirliği sağlamak, uluslararası muhasebe mesleğini sahiplenmek ve sözcü olmak IFAC’ın temel öncelikleri arasında yer almaktadır. Kamu sektörü, is dünyası, endüstri, yüksek eğitim ile özel denetim ve muhasebe şirketlerinden toplam iki buçuk milyonu temsil eden örgütün yönetim yeri New York olup, ülkemiz de bu kuruluşun üyesi olmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ise IFAC bünyesinde kurulmuş, amacı denetim standartlarını geliştirmek olan bir kuruluştur.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Mart 1978’de Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC) olarak kurulmuştur. Başlangıçtaki çalışmaları daha ziyade

finansal tabloların denetimi üzerinde olmuştur. IAPC'ın yayınlanan ve uygulamaya konan çalışmaları 1991 yılına kadar bildiri ve yönerge düzeyindeydi.

Uluslararası denetim standartlarının ilki, IAASB tarafından 1991 yılında yayınlanmıştır. 1994 yılında ise, standartlar tamamlanmış ve kodlarıyla birlikte yayınlanmıştır. Uluslararası denetim standartlarının içeriği, denetimin başlangıcından sonuna kadar bütün aşamaları ayrıntılı olarak ele almaktadır.

Evrensel olarak incelendiğinde muhasebe denetiminin uygulamasında farklılıklar ortaya çıksa da öne çıkan iki uygulama Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartlarıdır (ISA). Bu standartlar göz önünde bulundurulduğunda denetim çalışmalarının ve çalışmalar sonucunda elde edilen raporların bu iki temel standart doğrultusunda hazırlandığı görülmüştür. İçerik olarak aynı olmasına rağmen uygulamada farklılıklar ortaya çıkabilir.

2.1.2. Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla İlgili Ulusal Kuruluşlar

Türkiye muhasebe standartları kurulu (TMSK), denetlenmiş mali tabloların sunumunda esas olmak üzere ulusal düzeyde standart saptamak amacıyla 1999 yılında kurulmuştur. Ülkemizde bazı bakanlıklar (Maliye, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı), YÖK, SPK, BDDK, TOBB ve TÜRMOB üyeleridir.

Ülkemizde gerçek anlamda bağımsız denetim ilk olarak 1988 yılında SPK mevzuatı doğrultusunda yürütülen çalışmalara dayanmaktadır. 2000'li yılların başında gerçekleşen şirket skandallarının bir sonucu olarak SPK finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini sağlamak amacıyla çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar IFAC tarafından yayınlanan UDS ye uygun olarak düzenlenmiştir. Seri X ile başlayan düzenlemeler bağımsız denetimle ilgili standartları Uluslararası denetim standartlarına paralel olarak oluşturulmuştur.

Öte yandan Uluslararası denetim standartlarının çevirisini yayınlamak üzere 2003 yılında TÜRMOB yönetim kurulunun kararıyla Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur. Amacı muhasebe denetim faaliyetlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.

KGK, 660 Sayılı KHK ile kendisine verilen TDS'yi yayınlama yetkisi çerçevesinde IFAC tarafından yayınlanan UDS'leri referans almayı benimsemiş olup, denetim kuruluşları ve denetçilerin faaliyetlerini kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirecek şekilde yürütebilmeleri amacıyla "Kalite Kontrol Standardı" isimli denetim standardını hazırlamıştır. Kalite Kontrol Standardı, 2 Ekim 2013 tarih 28783 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur.

Daha sonra standartların anlaşıldığını arttırmak, kullanılmasını kolaylaştırmak yani yaygınlaşmasını sağlamak için 2004 yılında IFAC tarafından bir proje başlatılmış 2008 yılında tamamlanmıştır. Bunun sonucunda standartlar biraz değişmiş ve 2009 yılında bir el kitabı olarak yayınlanmış, 2010'da güncellenmiştir. Yeni TTK'nın hayata geçmesiyle birlikte yaşanan birçok gelişmeyle uluslararası denetim standartları "Bağımsız Denetim Standartları" halini almıştır. İçerik olarak değişmemiştir. Bunlar en son haliyle; Genel İlkeler Sorumluluklar, Risk Değerlendirilmesi ve Değerlendirilen Risklere Yanıt, Denetim Kanıtı, Diğerlerinin Çalışmalarını Kullanım, Denetim Sonuçları ve Raporlama, Uzmanlık Alanları olarak gruplandırılmıştır.

Türkiye'de denetim standartları ile ilgili olarak yapılan son düzenleme ise, 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 660 Sayılı KHK'nın hazırlanmasıdır. Bu KHK kapsamında kurulan KGK'nın amacı; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'ni oluşturmak, yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır (tmsk.org.tr, 02.12.2013).

2.2. Bağımsız Denetim Standartları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dünyada en yaygın kullanılan denetim standartlarıdır. Son 10 yılda tüm dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları ve sonrasında yaşanan şirket iflasları, itibar zedelenmeleri sonucunda ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ve hükümetler tarafından yeni kanunlar ve düzenlemeler oluşturulmuştur. Bu düzenlemeler denetim mesleğini düzenleyici ve kontrol edici yeni kurulların, örgütlerin oluşumuna ve mevcut otoritelerin yeniden

yapılanmalarına sebebiyet vermiştir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde bağımsız denetçileri denetlemek üzere Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) oluşturulmuştur. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Denetim standartları taslak olarak yayınlanmıştır (http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararasi_denetimstandartlari.aspx).

Resmi gazete yayınlanmış otuz yedi standart vardır, bunların ilk ikisi kalite kontrol standardı ve riskin erken saptanmasıyla ilgili, BDS 200 - BDS 700 arası denetçinin incelediği finansal tablolarla ilgili, BDS 700 – BDS 800 ise özel amaçlı hazırlanan finansal tablo denetimiyle ilgilidir.

KKS 1 olarak adlandırılan Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı, denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuata uyum sağlayıp sağlamadığını ve düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığının kontrolünü ve sürekliliğini sağlamak için oluşturulmuştur.

TDS Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için (TTK) 378 inci maddesinde öngörülen sistemi ve yetkili komiteyi kurup kurmadığını, böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını açıklayan ve değerlendiren denetçi raporunun esaslarını belirlemektir. KGK tarafından yayınlanan bu standartları sınıflandırmak gerekirse;

Tablo 2.1. Bağımsız Denetim Standartları Genel İlkeler ve Sorumluluklar

200-299 Genel İlkeler Ve Sorumluluklar
200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Bu standartlarla anlatılmak istenen finansal tabloların raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını ayrıntılı olarak gerçeğe uygun ve doğru şekilde gösterip göstermediği hususunda denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Denetçi denetim sürecini belirlemede UDS'nin her birine uymak zorundadır ve finansal tabloların dürüst olmamasına mahal verecek koşulların çıkabileceğini gözeterek denetimi planlayarak yürütmelidir. Ayrıca denetçinin bir bütün olarak kabul edilen finansal tabloların güvenilir olduğu kararını vermesi için yeterli kanıt toplayabilmesi yani makul güvenceye ulaşması gerekir.(BDS 200)

Denetim sözleşmesinin hazırlanmasında, denetçi ile müşteri arasındaki yükümlülükler yazılı olarak belirlenir. Sözleşme yanlış anlaşılmaya engel olacak şekilde denetçinin ve müşterinin sorumluluklarını açıklamalıdır. BDS 210 sözleşmenin hazırlanmasında denetçiye yardımcı olur.

Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol standardının amacı, denetim firmasının ya da denetçinin kaliteli denetim yapmasını sağlamak amacıyla yol ve yöntemleri belirlemektir. (BDS 220)

Denetçinin belgelendirmekle yükümlü olduğu çalışma kağıtlarını, çalışması sırasında izlediği yöntemleri, bunun sonucunda elde ettiği bilgileri, ve bu bilgiler ışığında oluşan sonuçları (raporlar gibi) belli bir standarda göre düzenlemesi için BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı yol gösterici rol oynamaktadır (BDS 230).

Hata ile hile arasındaki ayrımı yaparak hileyi tespit etmek, hileden doğan finansal tablolardaki hataları ortaya çıkarıp denetçiye izleyeceği yolu göstermek için Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardından yararlanılmalıdır (BDS 240).

BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Standardı; denetimin planlanıp uygulanmasında, sonuçların raporlanmasında finansal tabloları etkileyecek derecede yasalara aykırı bir durum olup olmadığını açıklar.

Denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkan konularla ilgili yönetimden sorumlu kişilerle paylaşmasını, karşılıklı fikir alışverişini yapmasını gerektiğini anlatan standart 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardıdır.

İkinci sınıflandırma yapılırken riskler gözönünde tutulmuş ve riskin karşılığı standardize edilmiştir.

Tablo 2.2. Risk değerlendirme

300-499 Risk Değerlendirme Ve Değerlendirilmiş Riskin Karşılığı
300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
315 İşletme Ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
320 Bağımsız Denetimin Planlanmasında Ve Yürütülmesinde Önemlilik
330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Denetimin planlanması, denetim görüşüne ulaşmada denetçinin denetim faaliyetlerini ne şekilde yürüteceği konusunda izleyeceği yolu ifade eder. Planlamanın amacı; denetimin konusunu denetim bölümlerine ayırmak, her bir denetim sahasında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetimi zamanlamaktır. 300 Finansal Tablolar Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı hazırlanan denetim planının gerçekleşmesini diğer yandan denetim riskini kabul edilebilir düzeye indirilmesini kapsar.

315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi Standardı, iç kontrol sistemini de kapsayarak işletmenin çevresi hakkında bilgi edinmesini ve finansal tablolardaki önemli hataları tespit etmesini sağlaması için denetçiye yol gösterir.

Denetimde önemlilik belirlenirken finansal bilgilerdeki eksiğin ya da hatalı yazımın denetçinin finansal tablolar hakkında aldığı kararı etkileyebilmesi dikkate alınır. Yani finansal bilgiler yanlış anlaşılmayacak şekilde gereksiz ayrıntılar göz ardı edilerek raporlanmalıdır (BDS 320).

330 Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler Standardıyla denetçinin denetim riskini kabul edilebilir seviyeye düşürmek için, finansal tablolardaki hata ve ya hileleri değerlendirip buna karşı alınacak önlemleri anlatılmıştır.

İşletmeler denetimini dışarıdan hizmet olarak da yaptırabilirler bu hizmetin kurallarını ve işleyişini ortaya koyan standart 402 Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar standardıdır. Denetçinin amacı önemli yanlışlık risklerini tespit etmeye yetecek ölçüde, sağlanan hizmetin işletmenin iç kontrol sistemine etkisini anlamak ve risklere karşı denetim programını tasarlamaktır.

Finansal tablolarda düzeltilmemiş bir hatanın, finansal tablolara etkisini değerlendirmek için denetçinin sorumluluğunu açıklayan, yani daha önce bahsettiğimiz BDS 200 deki finansal tablolarda makul güvenceye ulaşması için gerekli prosedürleri uygulamasını 450 Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi standardı açıklar.

Diğer bir standart sınıflandırması denetimin temelini oluşturan kanıtları bir standarda bağlamak için oluşturulmuştur.

Tablo 2.3. Denetim Kanıtları

500-599 Denetim Kanıtları
500 Bağımsız Denetim Kanıtları
501 Bağımsız Denetim Kanıtları - Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
505 Dış Teyitler
510 İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
520 Analitik Prosedürler
530 Bağımsız Denetimde Örneklem
540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
550 İlişkili Taraflar
560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
570 İşletmenin Sürekliliği
580 Yazılı Açıklamalar

Denetim kanıtı denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüşe varmak için topladığı ve kullandığı bilgilerin tümüdür. Toplanan denetim kanıtlarının niteliği miktarı ve nasıl toplanacağı ile ilgili kurallar 500 Bağımsız Denetim Kanıtları standardında açıklanır.

501 Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar Standardı, finansal tabloların denetiminde denetçinin, BDS 330, BDS 500 gibi denetim kanıtıyla ilgili standartlarda yer almayan noktalara yer verir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken özellikle stoklar, işletmenin dâhil olduğu dava ve iddialar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alacağı hususları düzenler.

Yeterli miktarda denetim kanıtı toplamak için denetçi dış kaynaklardan bilgi alabilir ancak bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini bilemeyeceği için bundan doğan risklerin sorumluluğunu üstlenmelidir. Bu sorumluluğun sınırlarını 505 Dış Teyitler standardı çizmektedir.

Bir işletmede denetim ilk kez yapılıyorsa veya bir önceki denetçiden ya da denetim firmasından farklı bir denetim söz konusuysa açılış hesapların denetimi hakkında sorulara 510 İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri standardı cevap verir.

Denetim sırasında finansal bilgileri, finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ayrımını yapabilmek için analitik inceleme teknikleri kullanılmaktadır.

Bunlarla ilgili prosedürleri açıklamak amacıyla 520 Analitik Prosedürler standardı oluşturulmuştur.

Denetçi Analitik İnceleme Teknikleri dışında istatistiksel ya da istatistiksel olmayan yöntemlerle örneklem birimi oluşturularak, denetimi gerçekleştirmek için gereken geçerli kanıtları toplayabilir. Ancak bu örneklem biriminin nasıl seçileceğini standardize etmek için 530 Bağımsız Denetimde Örneklem Standardına başvurulur.

540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi standardı; stokların değer düşüklüğü, alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılıkları, gelir tahakkukları, ertelenmiş vergi gibi kesin ölçümü yapılamayan durumlarda muhasebe tahminleri yapılırken izlenecek yolu açıklar. Ayrıca önceden yapılmış muhasebe tahminleriyle ilgili yanlışlıklara ilişkin hüküm ve açıklamalar ile yönetimin tarafıllığına ilişkin göstergeler yer almaktadır.

550 İlişkili Taraflar standardı finansal tablolar açısından önemli olan taraflarla ilgili gerekli kanıtları toplamak için denetçiye yol gösterir.

560 Bilanço Tarihi Sonraki Olaylar standardı, bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.

Bilanço tarihinden sonraki olaylar ikiye ayrılır:

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylar; (bilanço tarihi itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar) ve,

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; (ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar)

Standardın amacı finansal tablo tarihi ile denetçi rapor tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda değişiklik veya bilgilendirme yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve denetçi raporu tarihinden sonra haberdar

olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir. Özetle denetçinin dönem sonunda çıkan olayları nasıl düzenleyeceğini ifade eder.

Bilanço tarihinden sonra düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olayları örneklendirmek gerekirse;

Düzeltilme gerektiren olaylara; bilanço tarihi itibariyle, işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin iflas etmesi sonucunda alacağın zarar yazılacağı bir durum veya stokların satılıp net gerçekteşebilir değer ile ilgili değerikliğe yol açması örnek olarak verilebilir. Bilanço tarihinden sonra sonuçlanmış bir dava, daha önceden karşılık ayrılmış olsa dahi düzeltmeye tabidir.

Düzeltilme gerektirmeyen olaylar ise; hisse senetleri sahiplerine ödeneceği bilanço tarihinden sonra ilan edilen temettüler veya bilanço tarihi ile finansal tabloların yayımı arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir.

570 İşletmenin Sürekliliği standardı denetçinin; denetim planlaması, uygulaması, sonuçlarının değerlendirmesi işlemlerini uygularken işletmenin sürekliliği kavramını dikkate alarak değerlendirmesini açıklar.

580 Yazılı Açıklamalar standardı denetçinin denetim kanıtı olarak yöneticilerin beyanlarının kullanılması değerlendirmesi ve belgelendirmesinde izlenecek yolu gösterir.

Standartların sınıflandırması yapılırken üçüncü kişilerin çalışmalarının kullanılmasını da şu şekilde yapılmıştır;

Tablo 2.4. Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması

600-699 Üçüncü Kişilerin Çalışmalarının Kullanılması
600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması

600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi standardı topluluk denetimlerinde uygulanır. Topluluk finansal tablosuyla

anlatılmak istenen Birden fazla topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerini içeren finansal tablolar ayrıca ana şirketi olmayan ancak müşterek kontrol altında bulunan birimlerin hazırladığı finansal bilgileri toplayan birleşik finansal tabloları da ifade eder. Örneğin, bir denetçi uzak bir bölgedeki stok sayımını gözlemlemesi veya maddi duran varlıkları tetkik etmesi için başka bir denetçiyi denetime dâhil edebilir.

610 İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması standardı, iç kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu iç denetçinin uyguladığı prosedürler hakkında bağımsız denetçiye yol göstermesini konu alır.

620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması standardı, bir uzman tarafından yapılan çalışmadan denetim kanıtı olarak yararlanılmasını açıklar. Uzman denetimi yapılan işletmenin personeli de olabilir denetçi firmanın görevlendirdiği bir kişi de olabilir ancak bu kişi muhasebe ve denetim dışında gerekli tecrübe ve bilgiye sahip olmak zorundadır.

700-799 arasındaki standartlar denetim sonuçları ve raporlama kısmını sınıflandırmıştır.

Tablo 2.5. Denetim sonuçları ve Raporlama Standardı Sınıflandırması

700-799 Denetim Sonuçları Ve Raporlama
700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları
710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı, finansal tablolara uygulanan denetim sonucunda ortaya çıkan denetim raporunun şekil ve içeriğinin nasıl olması gerektiği konusunda yol gösterir. Denetçinin amacı; elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve görüşün dayanağının da açıklandığı yazılı bir rapor aracılığıyla açık ve net bir biçimde bu görüşü ifade etmektir.

705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı BDS 700 uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tabloların incelenmesinden sonra denetçinin olumlu görüş dışında bir görüşe şartlara uygun bir rapor düzenlemesi için hazırlanmıştır. Denetçinin amacı; elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini net bir şekilde ifade etmesi gerekir.

706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı, finansal tabloların anlaşılması için temel derecede önem teşkil eden hususların dikkat çekilmesini sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar standardının denetçiye gösterdiği yol önceki dönem bilgilerinin cari finansal tabloların olduğu dönemle ilişkilendirilmesi ve geçmiş dönem tutarlarının tek başlarına finansal tablo oluşturumaması gerektiğidir. Ayrıca önceki dönemde uygulanan muhasebe politikalarını tutarlığı, önceki dönem tablolarının uygun açıklama ve düzeltmelerinin yapıldığına ilişkin kontrol edilmesi gerekir.

720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları standardı denetçinin denetlediği belgelerde yer alan ama rapor sunması gerekmeyen bilgilerin kontrolü hakkındadır. Denetçinin amacı, denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren dokümanların; denetlenmiş finansal tabloların ve denetçi raporunun güvenilirliğini zedeleyebilecek diğer bilgiler içermesi durumunda, buna uygun karşılık vermektir.

Son sınıflandırma özel hususları kapsayan uzmanlık alanları standarlarını kapsar ve şu şekildedir;

Tablo 2.6. Uzmanlık Alanları Standartları Sınıflandırması

800-899 Uzmanlık Alanları
800 Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
805 Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların Veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Bu zamana kadar söz ettiğimiz standartlar(100-700) finansal tablolar denetiminde uygulanır. 800 lü grup ise özel amaçlı bir çevreye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolar için özel hususları ele almıştır.

800 Özel hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi standardı denetçinin özel bir amaç için hazırlanmış finansal tabloların denetimini yaparken; denetimin kabulü, planlanması, yürütülmesi, görüş oluşturma ve raporlamaya ilgili tüm özel hususları uygun biçimde ele almasını söyler.

805 Özel Hususlar- Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız denetimi Standardının isminden de anlayabileceğimiz gibi BDS 800 den farklı olarak sadece tek bir finansal tablodan bahsedilmiş olmasıdır.

810 Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler Standardı denetçilerin denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablo hakkında rapor vermesiyle ilgilidir.

2.3. Dünya’da Yaşanan Denetim Skandalları ve Sarbanes Oxley Kanunu’nun Denetime Yansıması

Bu yüzyılın başında ABD’de Enron, Worldcom gibi belli başlı büyük şirketlerde meydana gelen denetim usulsüzlükleri bağımsız denetime olan güveni büyük ölçüde yok etmiştir. Yatırımcıların güveninin tekrar kazanılması ve şirketlerin şeffaflaşması amacıyla ABD’de 2002 Temmuz’unda Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları ve böylece şeffaflıklarını en üst düzeye çıkarmaları amaçlanmıştır. Kurumsal yönetim sürecinde iç denetim faaliyetleri ve denetim komitesi önemli unsurlardır (Kandemir ve Akbulut, 2007:38).

SOX yasası, yolsuzlukların ve denetim sistemindeki çarpıklıkların kamuoyunda gördüğü tepki sonucu kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra mevcut Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin farklı yorumlara yol açması ve yetersiz kalması dolayısıyla SOX ile muhasebe standartlarının tekrar düzenlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu kanunun yürürlüğe girmesi ile birincil amaç ABD'de yaşanan şirket ve muhasebe skandalların ardından kamunun güveninin tekrar kazanılmasıdır.

2.3.1. Enron Vakası

ABD'de 2001 yılındaki 11 Eylül saldırılarından sonra yaşanan en büyük şok şüphesiz 02 Aralık 2001 günü dünyanın en büyük doğalgaz boru hattı şirketlerinden biri olan Enron'un beklenmedik iflasıdır. Söz konusu iflasın etkileri sadece ABD'de değil tüm dünyada büyük yankılara sebep olmuştur. Diğer taraftan söz konusu ani çöküş, hem çağdaş muhasebe sisteminin hem de bağımsız denetim şirketlerinin sorgulanmasına neden olmuştur.

Enron; 1985'te Houston Natural Gas ve Internoth adındaki iki doğal gaz şirketinin birleşmesiyle ortaya çıkmıştır. Zaman içerisinde boru hattı işletmeciliğinden çeşitli alanlara yayılmıştır. Türev finansal araçları yoğun ve etkin kullanması ile dikkat çekmiştir. 1990'ların ikinci yarısında Enron yeni piyasalara girerek faaliyetlerini genişletmiş ve 1980'lerin küçük çaptaki boru hattı şirketi kısa bir sürede toplam geliri 100 milyar dolar olan sayılı en büyük enerji şirketlerinden biri haline gelmiştir. Toplam aktifleri 65 milyar dolar ve çalışan sayısı 19000 olarak tahmin edilmektedir. 2001 yılında şirketin denetçi firması Enron'un ortaklarından bir bölümündeki borç ve zararların mali tablolarında yer alması gerektiğini kamuoyuna duyurdu ve Enron'un dönem faaliyetleri 1 milyar dolarlık zarar sonuçlandı.

Enron kağıt üzerinde kuruluş amacındaki çizgisini sürdürse de işleyişi bakımından 1990 yılı itibariyle kuruluş amacındaki çizgisinden uzaklaşmaya başlamış özellikle de Joseph Skilling'in Mali İşler sorumlusu olarak göreve getirilmesiyle birlikte Enron'un yönetim biçimi, kontrol sistemleri ve kültürünün bozulması hız kazanmıştır ve zamanla Enron bazı kimselerin tamamen kendi çıkarları doğrultusunda yürütülen bir şirket haline gelmiştir.

Enron olayı sadece sonuçlarıyla değil, nedenleri ve yöntemleri ile beraber tanımlandığında, olay bir muhasebe hilesi görünümündedir. Enron olayındaki bütün unsurların birleşiminden bir ekonomik suç tanımı yapılabilir: (http://idari.cu.edu.tr/dergi/2007/Saglar_Kandemir_2007_Cilt11_Say%C4%B11_20-39.pdf s.24)

- Bu suçun mimarları, yönetim kurulu başkanı, genel müdür ve mali işler müdürüdür,
- Suçun işleyişindeki yöntemler, borcu gizlemek, kaynak yaratmak ve kazancı şişirmek amaçlarıyla bilinçli olarak özel amaçlı varlıklar oluşturmaktır,
- Suçun yönlendirilmesi, yatırımcıları şirketin borcu ve karlılığı konusunda yanlış yönlendirmek ve etkinlikten uzaklaşarak aldatmaktır,
- İzleme(gözetim) eksikliği, kurumsal yönetim ve denetim işlevidir,
- Sonuçları, iflas başvurusu, hissedarlarca açılan 20'den fazla dava ve piyasa değerinde meydana gelen 60 milyar dolardan fazla kayıptır.

Bu vakayı incelendiğinde her yönüyle aksayan veya bir başka deyişle bilerek aksatılan, yasal boşluklardan ustalıkla faydalanılan ve ortaya konuş amacıyla farklı bir muhasebe ve bir denetim sistemi göze çarpmaktadır. Yöneticiler Enron karlarının olduğundan yüksek, borçlarının da olduğundan düşük göstermiş, yöneticiler yükseltile Enron hisse senetleri fiyatlarından yararlanarak büyük çıkar sağlamışlardır. 2001 yılında şirketin iflasına neden olan işlemler, aslında bu gerçek dışı işlemler olup, bununla birlikte hileli iş birlikleri yaparak bile bile ilgilileri aldatmak, şirket zararlarını Enron çalışanları dahi herkesten gizlemek, bağımsız denetim uzmanlarını gerçek dışı bilgilerle aldatmak yapılan diğer hile ve yanlışların birkaçıdır.

Geçmişten günümüze kadar pek çok buna benzer trajik vakalar gerçekleşmiştir. Enron'u diğer vakalardan ayıran farkı ise oynanan oyunların, yapılan hilelerin başta ABD olmak üzere tüm dünya borsalarını ve bununla birlikte tüm ekonomik düzeni etkilemesi olmuştur. Ekonomi tarihinin en büyük yitirilen pazar değeri olarak tarihteki yerini almıştır. Bu trajik vaka incelendiğinde son derece basit hile oyunlarının nedenli önemli sonuçlar doğurabileceğidir. Bu vaka sonucunda Enron'da çalışan birçok insan işsiz kalmış, hisse sahibi birçok masum

insan dolandırılmıştır. Enron vakasından dolayı, dolaylı yoldan etkilenen gerek kendi sektöründeki gerekse farklı sektördeki birçok firma ve bu firmalara bağlı birçok masum insanda olumsuz yönde etkilenmiştir. Halkın işletmelere yönelik olarak güvenleri sarsılmış ve bu güvensizlik günümüze kadar devam etmekle birlikte günümüzde dahi etkisini sürdürmektedir. Sonuçları bu denli üzücü olan vaka sonucunda yalnızca birkaç kişinin (Kenneth L. Lay, Jeffery F. Skilling, Andrew S. Fastow ve Michael J. Kopper) yüzü gülmüştür.

Muhasebe kayıtlarını ve diğer önemli evrakları içeren delillerin imha edilmesi vakada suçlanan kişilerin gerçekten de masum olmadıklarını gösteren önemli bir nedendir. Enron vakası öncesinde ve sonrasında birçok trajik vakalar yaşanmış, her vaka sonrasında yeni önlemler yeni modeller uygulamaya konmuş ancak yine de böyle üzücü vakaların gerçekleşmesinin önüne geçilememiştir.

2.3.2. Worldcom Vakası

Küçük bir uzun mesafeli telefon şirketi olarak işe başlayan WorldCom, benimsediği saldırgan büyüme stratejisiyle son 15 yıl içinde sektördeki 60'tan fazla firmayı bünyesine alarak uzun mesafeli telefon hizmetleri ve bilgi işlem sektöründe ABD'nin ikinci büyük şirketi konumuna yükselmişti. WorldCom'un ihtirash büyüme stratejisi, Sprint şirketiyle 129 milyar dolar değerindeki birleşme girişiminin 2000 yılında, ABD ve Avrupa Birliği makamlarının onayını alamamasıyla sekteye uğramıştır. Hızlı büyümenin getirdiği kuşku ve söylentiler WorldCom'un ABD'de şirketlerin finans ve muhasebe pratiklerini denetleyen en yüksek mevki olan Sermaye Piyasası Komisyonu'nun (SEC) incelemeye alınmasına yol açtı. Son muhasebe usulsüzlüğünün ortaya çıktığı sırada, WorldCom SEC'in incelemesi altında bulunuyordu. (<http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/160390.asp>).

ABD'nin ikinci en büyük telekomünikasyon şirketi ve dünyanın en büyük internet servis sağlayıcısı WorldCom, 3.8 milyar dolarlık muhasebe usulsüzlüğü skandalı ve 32 milyar dolarlık borcunu ödeyemez duruma gelmesi sonucu iflas bayrağını çekmiştir. 107 milyar dolarlık aktif büyüklüğü olan WorldCom, iflası ile 'en büyük iflas' ünvanını da batık enerji şirketi Enron'dan almış oldu. (<http://www.milliyet.com.tr/2002/07/23/ekonomi/aeko.html>).

İflasın sonuçları Enron'un çöküşünden farklı olmamıştır. Hisse senetlerindeki büyük değer kaybıyla birlikte şirketin hisse senetlerine sahip olan yatırımcılar, iflasla birlikte tüm yatırımlarını anında kaybetmişlerdir. İlk etapta 17.000 kişi işsiz kalmıştır. Şirketin önemli alacaklılarından birkaçı ise Citibank, Deutsche Bank, New York Bankası, J.B Morgan Trust Co., Bear Stearns olarak sıralanmakta olup firmaya kredi veren kuruluşların verdikleri kredilerin geri dönüşü mümkün olmamıştır.....
(<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=44256>).

2.3.3. Arthur Andersen'in İflası

Denetim, finansal tabloların güvenilirliğini artıran bir mekanizmadır. Denetimin sağladığı bu güvencenin değeri doğrudan denetçinin ünü ile ilgilidir. Yapılan çalışmaların birçoğu, denetçi ününün, müşteri kazançlarının pazar değerini arttırdığını göstermektedir. Dolayısıyla 2002 yılının ocak ayında, Artur Andersen müşterilerinden olan Enron şirketi ile ilgili skandalın ortaya çıkması ile birlikte sahip olduğu ünü kaybetmeye başlayan Andersen denetim firmasının diğer müşterilerinin hisseleri de hızla değer kaybetmeye başlamıştı.

Arthur Andersen firması ise dünyanın en iyi beş muhasebe şirketinden birisiydi. Firma denetim işi ile birlikte danışmanlık işini de birlikte yürütmekteydi. Zaman içerisinde danışmanlık işinin payını artmaya başlayıp denetim işinin payının azalmaya başlaması ile birlikte kurumda, ahlaki değerlerden sapma görülmeye başlanmıştı ve nihayet ABD'de patlak veren büyük firmaların (Enron, Global Crossing, WorldCom) iflas skandalları ile birlikte Arthur Andersen firması da bu çöküşten payını almıştır. Arthur Andersen'i incelediğimizde günümüzde dahi hala tartışma konusu olan danışmanlık ve denetim işinin birlikte yapılıp yapılamayacağı konusunda bize güzel bir örnek teşkil etmektedir.

Arthur Andersen yıllarca denetim ve danışmanlık işlerini birlikte sürdürmüştü, ancak Arthur Andersen büyüdükçe firma içerisindeki Sümer bozulmaya başlamış özellikle ücret ve menfaat çatışmaları görülmeye başlanmış ve çatışmaların önüne geçilememiştir. Arthur Andersen firması bu sorunu gidermek için denetim tecrübesini, ikinci bir danışman firma kurarak piyasaya farklı bir araç olarak sunmuştu. Ancak bu ikinci firmayı kurmasına rağmen denetim ve danışmanlık işini birbirinden ayıramamıştır.

Arthur Andersen'in danışmanlık hizmeti sağlayan kısmı standartlarından saparak müşterilerinden çok yüksek fiyatlar talep ederek gerekenin çok üstünde para kazanmasını sağlamıştır. Oysa denetim ve danışmanlık hizmetleri belli standartlar dahilinde haksız rekabeti engelleyecek şekilde yapılması gereken hizmetlerdir.

Arthur Andersen şirketinin büyüme yıllarında yapısal durumunu da gözden geçirmesi gerekirdi. Bu noktada dünya küreselleşirken, firmada küreselleşme eğilimine girmiş, fakat kontrolü sağlayamamıştı. İyi işleyen bir yönetim ve denetim kurulu ile farklı ülkelerde açılan büroların yaptığı işler yerinde, zamanında denetleyebilseydi ve kontrol sağlanabilseydi istikrarlı büyüme eğilimi devam edecek, iflas noktasına gelinmeyecekti.

İncelenen bu firmalarda birbirine benzer birçok özellik göze çarpmaktadır. Bunlar:

- Aşırı kazanç hırsı Enron ve Arthur Andersen firmalarında gözükürken Swissair firmasında para kazanma daha çok ego olarak dikkati çekmektedir. Firma ne kadar büyük olursa olsun her zaman daha fazla kazanç elde etmek istemiş bu da firmaların kendilerinden bazı ödünler vermesine ve yanlış kararlar almasına sebep olmuştur,
- Üç firmada da tarihe değer vermemiş, tarihten ders çıkarmamıştır. Firmalar kendilerinden önce yaşanan bazı trajik olayları dikkate almamış kendilerinin aynı hataya düşebilecekleri düşünülmemiştir. Oysa geçmişten ders çıkarılabilsen belki de attıkları adımların yanlış olduklarını görebilecek ve batışın önüne geçilebilecekti,
- Yönetim kurulu iyi bir şekilde çalışmamış, bağımsız bir şekilde şirketi yönetecek bir kadro oluşturulmamıştır,
- Sürdürülebilir liderlik anlayışı yer almamıştır,
- Ana iş kolundan sapmalar ortaya çıkmıştır, Daha çok kazanç elde edebilip daha çabuk büyüebilmek için kendi amaçlarından farklı yan faaliyet kollarına sapmalar bulunmaktadır. Zamanın getirdiği koşullar ve aşırı büyüme hırsı şirketlerin farklı alanlarda yatırım yapmalarına sebep olmuştur.

2.3.4. Sarbanes Oxley Yasası

Dünya çapında yankı bulan skandalların temelinde bağımsız denetim ile görevli dış denetçilerin veya denetçi firmaların görevlerini bağımsız ve objektif bir biçimde yapmayarak kamuoyuna yanlış bilgi sunmaları büyük rol oynamıştır. Firmalar tarafından uygulanan farklı ve kreatif muhasebe tekniklerinin etik olmayışı; bunların denetçiler aracılığıyla bilerek onaylanması ve yayımlanan gerçeğe aykırı denetim raporları ile kamu yanıltılmıştır.

A.B.D.'de son yıllarda Enron ve Worldcom skandallarının ortaya çıkması, sermaye piyasalarına, şirket yönetimine, finansal raporlara ve söz konusu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine olan güveni derinden sarsmıştır. Söz konusu husus sadece A.B.D. piyasalarını etkilemekle kalmamış gelişen ve gelişmekte olan bütün piyasaları etkilemiştir. 30 Temmuz 2002 yılında yasalaşan Sarbanes-Oxley Kanunu, Amerikan yönetiminin Enron ile başlayan güven kaybına yönelik; kamuoyunun piyasalara olan güvenini yeniden tesis etme çabasıdır.

Bu başarısızlıkların sonucunda SOX ortaya çıkmıştır. Son derece kapsamlı değişiklikleri zorunlu kılan SOX, Başkan George W. Bush'un ifadesiyle, Franklin D. Roosevelt zamanından bu yana Amerikan işletme uygulamalarında meydana gelen en geniş kapsamlı reform olmuştur.

Security Exchange Commission (SEC)'e bağlı ABD şirketleri 15 Kasım 2004 itibari ile ve SEC'e tabi uluslararası şirketler de 15 Temmuz 2005 tarihi itibariyle bu kanunu yönetim mekanizmalarına dahil etmişlerdir. Bu kanun ile kurumsal yönetimin şirketler tarafından uygulanmasını zorlamak ve şirket şeffaflığını arttırmak amaçlanmıştır. SOX yasası yukarıda bahsedilenlerin yanında finansal raporlama gerekliliklerini, GKGMI uyması gereken finansal bilgileri belirlemiştir. Burada amaç yatırımcının kafasının karışmasını önlemektir.

Bu kanun ile denetim kurumları ve denetçiler için yeni görevler getirilmiştir. Bu görevler ise; (Yıldırım, M. "Uluslararası Son Gelişmeler Altında Denetçinin Bağımsızlığı", www.muhasibetr.com/ozelbolum/006/Ozel_Bolum_006.doc, Er.T.20/04/2014).

- Denetçiler denetim raporlarını artık şirket yönetimine değil denetim kurullarına sunacaklardır. Denetim kurulları tüm hizmetleri onaylamalıdır.

- Denetçiler, denetim kurullarına, yeni bilgileri rapor etmelidirler. Bu rapora; kullanılan önemli muhasebe sistemi ve uygulamaları, GAAP (General Accepted Accounting Principles - Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları) ilkeleri çerçevesinde yönetimle tartışılan finansal enformasyonun farklı yolları, yönetim ve denetçi arasında ortaya çıkan muhasebe ile ilgili uyumsuzluklar ve bunun gibi denetçi ile yönetim arasında geçen diğer görüşmeler de dahil edilecektir.
- Yeni kanun denetimle ilgili olmayan bazı spesifik hizmetlerin denetçi tarafından müşteriye verilmesiyle ilgili yasaklamalar getirmiştir. Bu hizmetler arasında; muhasebecilik, bilgi sistemleri dizaynı ve uygulaması, fiyatlandırma ve değerlendirme hizmetleri verilmesi, aktüerya hizmetleri, iç denetim, yönetim ve insan kaynakları hizmetleri, brokerlik, dealerlik ve yatırım bankacılığı danışma hizmetleri, denetim hizmetleriyle ilgili olmayan hukuk ve bilirkişilik hizmetleri gibi hizmetler bulunmaktadır.
- Yönetici durumundaki denetim partnerleri ve denetim teftiş partnerlerinin her beş yılda bir rotasyonu zorunlu hale getirilmiştir.
- Bir firmanın CEO, Denetçi, Muhasebe Servisi Başkanı/Müdürü gibi üst düzey yöneticisi durumunda olan kişiler denetim firması tarafından istihdam edilmişlerse, bu denetim firması denetim görevini yerine getiremeyecektir.

Sarbanes Oxley'in amacı, felaketlerle sonuçlanan denetim risklerini hafifletmekle beraber denetim mesleği çalışanlarına, kurum yönetimine ve denetim komitesine hizmet etmektir.

SOX'un çıkarılmasındaki diğer amaçları şöyle sıralamaktadır (Gökalp, 2005:109):

- Yatırımcıya doğru, zamanında, detaylı ve anlaşılabilir finansal bilgi sunulmasının sağlanması,
- Kurumsal yönetimin iyileştirilmesi,
- Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'nun (PCAOB-Public Company Accounting Oversight Board) kurulması ile daha sıkı yaptırımların sağlanması,

- İç kontrollerin daha etkin olmasının sağlanması.
- Denetim yapan denetçi firmalardan alınabilecek diğer hizmetlerin sınırlandırılması
- Dış denetim firmaları tarafından desteklenen ve iç denetimden sorumlu Denetim
- Komitesinin, bağımsız hareket etmesinin sağlanması

SOX yasasının ABD’de denetçi bağımsızlığı için öngörüldüğü bütün bu ayrıntılı ve etkin yasal önlemlere rağmen, gerektiği gibi bir “denetçi bağımsızlığı”nın sağlanamadığından şikayet edilmektedir. Şikayet edenlere göre denetçi bağımsızlığının sağlanmasının asıl yolu denetim firmalarının sadece denetim hizmetlerini vermelerini sağlamaktır. Zira, ABD’de dört büyükler olarak adlandırılan denetim şirketleri olan Price Waterhouse Coopers, Deloitte, Ernst&Young ve KPMG nin, ülkedeki tüm halka açık şirketlerin ödedikleri toplam denetim ücretlerinin %99’unu elde ettiklerini dolayısıyla bu denetim şirketlerinin verdikleri bütün denetim dışı hizmetlerin yasaklanmış olması halinde dahi, bu denetim firmalarından birinin denetim hizmeti verdiği şirkete, diğerlerinden birinin denetim dışı hizmetler(danışmanlık, vergi hizmetleri vb.) vereceğini ve böylece toplam pastayı yine kendi aralarında bölüşeceklerine dikkat çekilmektedir. (Mali Çözüm Dergisi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/99malicozum/10%20erdogan%20aslan.pdf>)Er.T:12/12/2013

2.4. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Denetime Getirdiği Yenilikler

Sermaye piyasaları ve teknolojide yaşanan hızlı değişimin ülkeleri birbirine yaklaştırması sonucu dünya tek bir pazar haline gelmiştir. Küreselleşme adıyla anılan bu dönüşüm, farklı ülke ekonomileriyle hızla bütünleşen ve AB yasalarına uyum çalışmaları yapan Türkiye’de de etkilerini göstermeye başlamıştır. Uluslararası ticaretin ve küreselleşmenin getirdiği gelişmelerin etkisiyle, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de bazı değişikliklerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Güler, 2012:81-104). Bu ihtiyacın karşılanması ve özellikle de TTK, muhasebe, finansal tablolar ve denetim konusunda ülkeler arasında görülen uygulama farklılıklarının giderilmesi adına bazı çalışmalara başlanmıştır.

Dünyada son yıllarda yaşanan gelişmeler para ve sermaye piyasaları başta olmak üzere bütün piyasaları bölgesel ve küresel etki alanlarına sokmaktadır. Söz konusu süreç, ülkeleri Ticaret Hukuku alanında da reform yapmaya zorlamaktadır. Türkiye de bu alanda yeni düzenlemelerle gelişim çabaları gösteren ülkelerden biridir. Bu kapsamda, Adalet Bakanlığı'nca 1999 yılı sonunda kurulan "Ticaret Kanunu Komisyonu" aracılığıyla hazırlanan ve kamuoyuna sunulan yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) Tasarısı ile Avrupa Birliği mevzuatı yanında, dünya ekonomik düzeninin gereklerine uyum sağlayarak, ulusal ticaret ve sanayinin gelişimine katkıda bulunmak hedeflenmektedir. Tasarı'da, tüm anonim şirketler için "murakıplık sistemi" yerine, 3568 Sayılı Kanun'a göre denetim yetkisi almış SMMM ve YMM ünvanlı meslek mensupları ile bunların oluşturdukları bağımsız denetim kuruluşlarınca Uluslararası Denetim Standartları'na göre yapılacak "bağımsız denetim" zorunluluğu getirilmektedir. Buna göre, büyük ve orta ölçekli anonim şirketler denetim kuruluşlarınca, küçük anonim şirketler ise en az iki yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci ve mali müşavir tarafından bağımsız denetime tabi olacaktır. Denetim zorunluluğu açısından Tasarı'da, özel/kamu ve anonim şirketler için halka açık şirket/halka açık olmayan şirket ayırımı yapılmamıştır (Tasarı için <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf> s:397/398/400)Er.T:29/03/2014

Yeni TTK, kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde şirketler hukukuna yönelik birçok yenilik getirmektedir. Yeni TTK'nın getirdiği bu yenilikler, ticaret hayatını ve muhasebe uygulamalarını derinden etkileyecek niteliktedir. Yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte temel ticari işlemler, muhasebeleştirme, kayıt düzeni ve değerlendirme hususları yeniden ele alınmıştır. İlgili oldukları alanlarda önemli katkılar sağlayacak düzenlemeler içeren yeni TTK, Türk şirketlerinin kurumsallaşması, sürdürülebilirliği, rekabet gücünün artması, kamu güveninin oluşturulması ve şeffaflık açısından çok önemli bir fırsat ve zemin hazırlamaktadır. (Uluşahin, vd., 2012:34).

Denetime tabi olan şirketlerin başında Anonim Şirketler olduğundan TTK'nın ticari hayatlarını etkilediği en büyük şirket topluluğu da onlar olmuştur.

Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanan "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" 23.01.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi olacak şirketler 01.01.2013 tarihi itibarıyla bağımsız denetime tabi olacaklardır.

Bu kararın 3.maddesinin 1. fıkrasına göre; bağımsız denetime tabi olan şirketlerin varsa bağlı ortaklıkları ve iştirakleri ile birlikte aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı listede yer alan şirketler bağımsız denetime tabidir. Bu ölçütler;

- a) Aktif toplamı 150 milyon TL ve üstü
- b) Yıllık net satış hasılatı 200 milyon TL ve üstü
- c) Çalışan sayısı 500 ve üstü

Bu ölçütler 14 Mart 2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2014/5973 Sayılı Karar ile 2012/4213 Sayılı Karar'da değişiklik yapılarak bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesinde dikkate alınan şartlar yeniden belirlenmiştir. 2012/4213 Sayılı Karar'ın Bağımsız denetime tabi olacak şirketler başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilerek, bu şartlardan en az ikisini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabi hale getirilmiştir. (<http://www.dmr-tr.com/dmr/wp-content/uploads/TTK-2014.008.pdf>)

- a) Aktif toplamı 75 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 150 milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı 250 ve üstü

Bu rakamlar 2015 yılında;

- a) Aktif toplamı 50 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 100 milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı 200 ve üstü olarak güncellenmiş olup,

Bu yıl;

- a) Aktif toplamı 40 milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hasılatı 80 milyon ve üstü Türk Lirası

c) Çalışan sayısı 200 ve üstü olarak son halini almıştır.

Buradan anlaşılacağı üzere Türkiye’de denetim’in önemi gün be gün artarak firmaların büyük çoğunluğu kapsayacak bir boyuta gelecektir.

Diğer taraftan İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Başkanı Yahya Arıkan şu şekilde eklemiştir,

- Şirketler, bu Kararda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşmaları durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Bağımsız denetime tabi şirketler, söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap döneminde altında kalmaları ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırlarının yüzde yirmi veya daha fazla altında kalmaları durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkarılır.
- Bu Kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; şirketin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırladıkları önceki yıllara ait (son iki yıldaki) finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise şirkette önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayısı esas alınır.
- Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketler açısından bu kararda belirtilen üç ölçütten ikisinin sınırlarının aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklıkta ve bağlı ortaklıkta önceki yıllardaki (son iki yıldaki) ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, söz konusu ölçütler iştiraktaki hisseleri oranında dikkate alınır.

Yukarıdaki hükümlerden hareketle bağımsız denetime 01 Ocak 2014 tarihi itibariyle girilip girilmediğinin tespitinde;

- Finansal tablolar açısından 2012 ve 2013 finansal tabloları,

- Çalışan sayısı bakımından ise 2012 ve 2013 yıllarındaki ortalama çalışan sayısı dikkate alınacaktır.

Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli malî müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebileceklerdir. Tasarıda, denetçinin ancak bir bağımsız denetleme kuruluşu olabileceği ve denetlenecek şirkette pay sahibiyse; denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa, denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir ticari işletmenin temsilcisi, ortak yada yatırımcısıysa (İşletmede %20'den fazla paya sahipse) denetçi olamayacağı hükmü getirilmiştir. Yukarıda belirtilen hallerin dışında, SMMM, bağımsız denetleme kuruluşu, şirketin pay sahiplerinden biri ise, şirketin pay sahibinin yanında çalışan, mesleği birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Tasarıda, son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin %30'dan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona %20'den fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmiş ya da edecek ise denetçi olamayacağı hükme bağlanan bir diğer önemli konudur (TTK Tasarısı, m..400).

Bağımsız denetleme kuruluşlarının kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı (bu bakanlık ikiye ayrılmış olup bu görevin hangi bakanlığa geçtiğine bakmak gerekiyor) tarafından hazırlanan, Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelikle düzenleneceği hükmü getirilmiştir. Kimlerin ilgili şirkette denetçi olamayacakları da kanunun 400 üncü maddesinde ayrıntılı bir şekilde sayılmıştır. Kanunun 400 üncü maddesinde denetçi olabilecekleri ve olamayacakları düzenleyen hükümler işlem denetçileri açısından da geçerlidir. Kanunda denetçi olamayacaklar aşağıdaki şekilde sayılmıştır;

- Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,
- Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşıyorsa,
- Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi, veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu

üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dahil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,

- Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tabloların düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,
- Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise, (a) ile (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin mesleki faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz. Kanunda denetçi olamayacakların bu kadar ayrıntılı bir şekilde sayılmasının nedeni, tam bağımsız bir denetimin etkin bir şekilde sağlanmasıdır. Denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve dergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesi de yasaklanmıştır.

Ayrıca, denetçilere rotasyon da getirilmiştir. Buna göre, bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilir (Ser&Berker Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., http://www.yenitk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim).

Aşağıdaki faktörler nedeniyle birçok ülkede denetçi rotasyonu zorunlu hale getirilmiştir (Hasan KILIÇ, Denetçinin Rotasyonu, Deleoitte,

<http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007/06.06.2009>)

- Yönetime yakınlık;
- Müşteri ile yoğun temas,
- Sorunlu hale gelen çok yakınlaşma,
- Hassas konuların gündeme gelmesiyle çıkar çatışması,
- Yeterli mesleki şüpheciliğin bulunmaması,
- Eski denetçinin işe alınması,
- Körelme ve umursamama,
- Eski denetimlerin sıkıcı tekrarı,
- Önceden sonuçların ve denetimin tahmin edilmesi,
- Önceki yıl çalışma kâğıtlarına dayanma,
- Daha az tecrübeli denetim ekibi,
- Müşteriyi memnun ederek denetime devam etme garantisini.

Bu tasarıya göre denetçi tanımı da şu şekilde değişmiştir. Yönetim kurulunun, şirketin karşılaşılabileceği tüm ekonomik tehditlerin zamanında teşhis eden, etkin bir sistem kurup kurmadığını, bu sistemi işletip işletmediğini ve kendisine sunulan sonuçları değerlendirip önlem alıp almadığını da denetler ve raporuna kaydeder.

Denetçi olabilmek için ise 6102 Sayılı TTK'nın 400'üncü maddesinde, YMM ve SMMM'lerin KGK tarafından yetkilendirileceği belirtilmektedir. KGK'nın görev ve yetkilerini düzenleyen 660 Sayılı KHK'ya göre; bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yönelik sınav, yetkilendirme ve tescilin KGK tarafından yapılacağı öngörülmektedir. Bu amaçla KGK tarafından, bağımsız denetim ve denetçilerin yetkilendirilmesi sürecine ilişkin usul ve esasların yer aldığı BDY hazırlanarak Resmi Gazete'de yayınlamıştır. Hazırlanan

bu yönetmeliğin on altıncı maddesinde denetçilik sınavına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır.

Denetçilik sınavına girebilmek için ön şart olarak; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği YÖK tarafından onaylanan yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olunması veya herhangi bir lisans seviyesinde eğitim veren yükseköğretim kurumlarından mezun olmakla beraber hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarından birinde en az lisansüstü seviyesinde öğrenim görülerek mezun olunması zorunluluğu bulunmaktadır.

Yapılacak sınavın değerlendirilmesine yönelik hazırlanan Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği'ne göre, sınavda başarılı sayılabilmek için sınav konularının her birinden 100 puan üzerinden en az 60 puan alınması ve tüm sınav konularından alınan notların aritmetik ortalamasının en az 70 puan olması şartı bulunmaktadır (Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği, m. 13).

Yeni TTK'da denetim önceki sistemden farklı olarak tamamen bağımsız denetçilere verilmiş ve denetçiler şirket organı olmaktan çıkarılmıştır. Sonuç olarak, Yeni TTK devrim niteliğinde yepyeni bir denetim anlayışı getirmiştir.

2.5. Kamu Gözetim Kurumunun Kurulması

ABD'de Sarbanes-Oxley Yasasının 2002 yılında kabul edilmesi ve AB'nin bağımsız denetime ilişkin 8'inci Direktifi 2006 yılında güncellemesi sonucu Türkiye'de bağımsız denetim konusu daha yoğun bir şekilde tartışılmış ve bu konuda somut adımlar atılmaya başlanmıştır. 2011 yılının ilk günlerinde kabul edilen 6102 Sayılı TTK ile sermaye şirketlerinin denetimine yönelik kurallar yeniden belirlenmiş ve bu şirketler için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiştir. TTK'da öngörülen özellikli ve nitelikli denetimin amacına ulaşabilmesi ve AB ile yapılan müzakereler çerçevesinde ticari hayatın ve dolayısıyla sermaye piyasasının daha güvenilir bir yapıya kavuşturulması amacıyla, bağımsız denetimin gözetimiyle ilgili kurumsal düzenleme de aynı yılın sonlarında yapılmıştır. Bu kapsamda 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 660 Sayılı KHK ile KGK kurularak, bağımsız denetim için kamu gözetimi sistemi getirilmiştir. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol

Kanunu'nda tanımlanan “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar” arasında sayılmış olan KGK, kurul ve başkanlıklardan oluşmaktadır. Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilen dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, SPK ve BDDK'nın bağlı olduğu Bakanlıklar ile TÜRMOB ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere BK tarafından atanan dokuz üyeden oluşmaktadır

2.6. Çalışma Kağıtları

Denetçi denetim çalışmaları sırasında, denetim görüşünü oluşturmak amacıyla yeterli kanıt topladığını ve denetimi, denetim standartlarına uygun bir şekilde gerçekleştirdiğini kanıtlayabilecek her türlü çalışmayı belgelendirmekle mükelleftir. Denetçinin her denetim sırasında hazırlamış olduğu yazılı belgeye çalışma kağıdı denir.

Çalışma kağıtları, denetçinin izlediği denetim yollarını, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren yazılı belgelerdir (Güredin, 2000: 14).

Çalışma kâğıtlarının, denetim ekibinin herhangi bir üyesinin yapılan denetim yöntemlerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı, elde edilen denetim kanıtları ve ulaşılan sonuçları kolaylıkla anlayabileceği şekilde açık, anlaşılır, sistemli şekilde düzenlenmiş olması gerekir.

Çalışma kâğıtlarının düzenlenmesindeki faydalar, (Selimoğlu ve Uzay, 2009:144)

- Denetim çalışmasının çeşitli safhalarının örgütlenme ve koordine etmede yardımcı olur.
- Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturur.
- İç kontrol sisteminin test edilmesine yardımcı olur.
- Denetçinin, denetim görüşü oluşturmasında yardımcı olur
- Denetçinin yazdığı rapor yargıya intikal ettiğinde, savunma aracı olarak kullanılabilir.

- Gelecek dönemlerdeki denetim çalışmalarında kılavuz görevi görür.
- Bağımsız denetimin kalitesini artırır.

Çalışma kağıtlarının standart bir şekil yapısı olmayıp denetim amacına, denetlenen işletmenin özelliklerine ve denetçinin kişisel görüşlerine göre sayısı, türü ve şekli değişiklik gösterir. Herhangi bir şekle tabi olmamakla birlikte Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 56. Maddesine göre çalışma kağıtlarında en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekir (Karacan ve Uygun, 2012:216).

1) Denetlenen şirketin adı soyadı ve ya ünvanlı, denetim dönemi, çalışma kağıdının düzenlendiği tarih, hazırlayan denetçi ile sorumlu denetçinin imzası

2) Yapılan denetim faaliyetleri ileride idari ve adli makamlar tarafından araştırıldığında denetçinin savunmasını teşkil edecek şekilde yapılan çalışmaların tüm evrelerini sistematik bir şekilde göstermelidir. Bu kapsam bir yılı kapsayan denetimlerde denetimin her ay yapılması ve çalışma kağıtlarının bu durumu açıkça göstermesi gerekir.

3) Hesapların incelenmesinde kullanılan özel işaretlerin, referans numaralarının ne anlama geldiğinin açıklanması, denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirip değerlendiremediğinin ve bu konudaki düşünceleri açıkça gösterilmelidir.

4) Denetim programına göre denetimi yapılan hususlar ile aksayan denetim faaliyeti konuları nedenleri ile belirtilmelidir.

Bir sonraki denetim çalışmalarında yenide kullanılacak olan çalışma kağıtlarının birleşiminden oluşan dosyaya Sürekli Dosya denir. Sürekli dosyada yer alan çalışma kağıtlarından her yıl yararlanılacağından baştan hazırlanması gerekli değildir. Ancak değişen bilgiler çerçevesinde sürekli(daimi) dosyanın güncelleme gerektiği unutulmamalıdır.

Sürekli dosyada yer alan çalışma kağıtlarına ilişkin belgelere örnek olarak; (Karacan ve Uygun, 2012:220).

- Şirket ana sözleşmesi
- İşletme üst yönetimince hazırlanmış yönetmelikler
- Organizasyon şeması
- Genel Kurul Tutanakları
- Vekaletname ve İmza Sirküleri
- Hisse senedi dökümleri
- Marka, patent, know-how belgeleri
- Toplu sözleşmeler
- Ayrıntılı hesap planı
- Geçmiş dönemler denetim raporlarının suretleri
- Geçmiş dönemler vergi beyannamelerinin suretleri
- Genel kurul tutanakları
- Kapasite raporu, sanayi sicil belgesi, teşvik belgeler ve bunlar gibi belgeler bulunur.

Denetçinin denetleme yaptığı dönemde düzenlenmiş olduğu, cari dönem denetiminde kullanılacak ve bir sonraki denetimde kullanılmayıp yeniden düzenlenecek çalışma kağıtlarının bulunduğu dosyaya ise cari dosya denir. Cari dosyada yer alan çalışma kağıtlarına ilişkin belgelere örnek olarak;

- Denetim dönemine ilişkin tam set finansal tablolar
- Denetim plan ve programı
- İç kontrol anket formları, akış şemaları
- Doğrulama mektupları
- Hukuki anlaşmazlıklar ve davalarla ilgili belgeler, avukat görüşleri

- Geçici mizan, kesin mizan ve denetçi mizanı
- Çalışma tabloları, yeniden hesaplamalarla ilgili dökümler
- Yaptırılan düzenlemeler ve yeniden sınıflandırmalarla ilgili belgeler bulunur.

Çalışma kağıtlarının mülkiyeti denetim şirketine aittir. Çalışma kağıtları, işletme ile ilgili sır sayılabilecek bilgileri de içerdiğinden açıklanması yasaktır. Denetçi bunları üçüncü kişilere bildiremez. Ancak hukuki bir zorunluluk ortaya çıktığında mahkemeye sunmaktan kaçınmaz.

2.7. Önemliliğin Hesaplanması

Hazırlanan mali tablolar nadiren mutlak doğruluk içermektedir, bu seviyeye ulaşılmış olursa bile, mali tablodan faydalanacak kişilerin böyle bir kesinliğe ihtiyaçları yoktur. Doğruluğa ilişkin belli bir tolerans seviyesi kabul edilmekte ve bu durum, denetimi yapılan tablolar üzerinde “doğru sunum”, “dürüst sunum”, “gerçek ve doğru görünüm” şeklindeki görüşlere karşılık gelmektedir. (Dinç, B. Mali denetimde önemlilik kavramı, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der50m8.pdf> Er.T. 06/09/2014)

Bu tolerans seviyesine “önemlilik” denilmekte ve SAS 220’de şu şekilde ifade edilmektedir: (SAS 220: Statements of Auditing Standards about Materiality-Önemlilik Kavramına İlişkin Denetim Standartları Bildirimi)

“Önemlilik, bir bütün olarak mali tablolar içerisindeki belirli bir unsurun nispi önemini ve ağırlığını açıklayan bir ifadedir. Bu unsurun atlanmış veya çıkartılmış olması (eksikliği), denetçi raporunun muhatabının kararını makul ölçüde etkiliyorsa, burada önemlilikten söz edilebilir. Benzer şekilde, mali tablolarda yer alması gereken unsurların yanlış beyan edilmiş olması da aynı sonucu doğuruyorsa, önemlilik söz konusudur.”

Yaşanan denetim skandallarında hizmet veren denetim şirketlerinin, önemliliği kendi çıkarları doğrultusunda kötüye kullandığı ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda düzenleyici otoriteler tarafından standartlara bazı düzenlemeler yapılması gerektiğine karar verilmiştir. Aralık 2009 da yürürlüğe giren

Uluslararası denetim standardı 320 ve 450, önemlilikle ilgili kıstasları tekrar düzenleyerek denetçinin sorumluluklarını arttırmıştır.

Denetim standartlarına göre denetçi denetimin tümünü planlayıp, zamanlamasını ve kapsamını belirleyip, yanlışlıkların etkisini değerlendirmekle sorumludur. Yanlışlıkların etkisini belirlerken de önemlilik kavramını göz önünde bulundurmak zorundadırlar.

Yapılacak işin miktarını belirleyen şey risk ve önemliliktir. Ancak, önemliliği de, yapmak istediğimiz işin miktarını esas alarak belirlememek gerekir, örneğin örnekleme büyüklüğüne ilişkin tahminimizin önemlilik ile ilgili kararımızı yönlendirmesine izin verilmemelidir. Denetim yaklaşımı çeşitli kaynaklardan elde edilen muhasebe rakamları üzerinde güven tesis edilmesine olanak sağlayacak şekilde planlanmalı, herhangi bir kaynağa gereğinden fazla önem verilmesi engellenmelidir. Özellikle, yapılan çalışma başka bir kaynağa başvurulmasını gerektiriyorsa, daha verimli olabilecek güvence kaynaklarının temin edilmesi yoluna gidilmelidir.

ISA 320'ye göre; eğer tek tek yada toplam olarak yanlışlıklar ve eksikliklerin finansal tabloya dayanarak ekoomik karar almak durumundaki kullanıcıların kararlarını etkilemesi bekleniyorsa bu yanlışlıklar ve eksikliklerin önemli olduğu düşünülmelidir. Aynı zamanda önemlilik düzeyinin belirlenmesinde sadece tutarının büyüklüğü değil nitelik de dikkate alınmalıdır. Tutarı önemsiz görünen küçük bir yanlışlık daha büyük yanlışların işaretçisi olabilir.

Denetçi, denetim sürecinde temel olarak iki türde önemlilik yargısı oluşturur. İlk yargı başlangıç önemlilik düzeyi, ikincisi ise denetim sürecinin sonunda denetim raporu yazarken yaralanılacak önemlilik düzeyi yargısıdır. Makul bir kullanıcının kararını etkilemeyecek maksimum yanlışlık tutarı denetimin başında belirlenen önemlilik düzeyini belirler.

ISA 320'de bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin belirlenmesinde başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama ölçütüne (benchmark) genellikle bir yüzdenin uygulandığı ve bu başlangıç noktasını etkileyen aşağıdakiler gibi bir çok faktörün bulunduğu belirtilmektedir: (Cömert, N. Mali Çözüm 109. S:3 Er.T.

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/2_nuran_comert.pdf)

- Finansal tablo unsurları (örneğin varlıklar, borçlar, öz kaynaklar, gelirler, harcamalar),
- Belli kurumların finansal tablo kullanıcılarının odaklanacağı kalemlerin olup olmadığı örneğin finansal performansı değerlendirmek amacıyla kullanıcılar kar, gelirler ya da net varlıklara odaklanabilirler,
- İşletmenin yapısı yaşam döngüsü içinde faaliyette bulunduğu endüstri ve ekonomik ortam,
- Sahiplik yapısı ve nasıl finanse edildiği (Örneğin eğer işletme öz kaynaktan ziyade borçla finanse ediliyorsa bu takdirde kullanıcılar için kazançtan çok varlıklar ve bunlar üzerindeki haklar önemli olacaktır.),
- Başlangıç kıyaslama ölçütünün değişebilir nitelikte olması.

Önemlilik derecesi, değer itibarıyla belirlenirken muhatabın bir bütün olarak mali tablolarda tolere edebileceği en yüksek hata seviyesi takdir edilmelidir. Bunu yaparken, denetim yapılan kurumun özelliği ve parlamentonun konuya olan ilgisi dikkate alınmalıdır. Bu nedenle, mutlak veya nisbi oranlarda, bütün koşullarda uygulanabilecek değişmez bir önemlilik seviyesi öngörülemez. Ancak, diğer denetim kurumlarının uygulamalarına paralel olarak karar tesis edilmesine yardımcı olacak dağılım limitleri önerilebilir, bu sayede denetimi yapılan tüm mali tablolar arasında belli bir tutarlılık sağlanmış olur. Genellikle, uygulanan dağılımlar gayrisafi harcama/ciro veya brüt varlıkların %0.5 - %2'siyle ortalama üretim fazlası veya karın %5-%10'udur. Özel sektör denetiminde önemliliğin brüt ciro-giderin veya brüt varlıkların %1'inden fazla bir oranda belirlenmesi uygun değildir. Yönetim giderleriyle ilgili önemliliğin %0.5-%1 arasında belirlendiği nakit ve tahakkuk bazlı hesaplarda uygunluk sağlanmış sayılır. Giderlerinin çoğunu bağış, yardım, sübvansiyonların oluşturduğu hesaplar için görev direktörü mali tablodan faydalanacak kişinin bekleyeceği önemlilik seviyesine bağlı kalmalıdır, önemliliği giderin %2'sine kadar belirleyebilir. Önemliliği, sadece istisnai durumlar söz konusu ise brüt giderin %2'sinin üzerinde bir seviyede tayin etmek uygun olabilir. Ancak, her durumda, düzenlenecek çalışma kağıtlarında belirlenen önemlilik oranlarına ilişkin açıklama ve gerekçeler yer almalıdır. (Dinç,

B. Mali denetimde önemlilik kavramı, <http://www.sayistay.gov.tr/dergi/icerik/der50m8.pdf> Er.T. 06/09/2014)

Önemlilik göreceli olduğu için yanlışlığın önemli olduğunu ortaya koyacak esasları oluşturmak gerekir. Örneğin 10 Milyon TL lik bir tutar; aktif toplamı 500 Milyon TL olan bir şirket için önemli olabilirken aktif büyüklüğü 1.500 Milyon TL olan başka bir şirket için önemli olmayabilir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde uygulamada en çok temel alınan faktörler, varlık toplamı ile toplam gelir ya da kari esas alan oranlardır. Örneğin:

- Vergiden önceki net karın %5 ila 10% u
- Toplam varlıkların % 0,5 ila % 1
- Öz kaynakların %1 i
- Brüt satış karının %0,5 ila 1% i

gibi rakamlar önemlilik tutarı olarak öngörülebilir. Yeni ISA 320 kar amaçlı işletmeler için devam eden faaliyetlerden vergiden önceki kar rakamının uygun olacağını belirtmiştir. İşletmenin içinde bulunduğu koşulları da dikkate alarak denetçiler yukarıda belirtilen temel faktörlerden hangisini kullanacaklarını belirlerken genellikle aşağıda verilen dört tip sayısal yaklaşım kullanmaktadırlar:

- Tek finansal değişken yöntemi
- Birden çok (çeşitli) veya işletme büyüklüğünü esas değişkenler yöntemi
- Karışık ya da ortalama yöntem
- Formül yöntemi

Tek finansal değişken yönteminde, denetçi işletmenin belirlediği dört-beş kalemden en uygununu seçerek önemliliği hesaplar.

Birden çok (çeşitli) veya işletme büyüklüğünü esas değişkenler yöntemi tek finansal değişken yöntemine benzer ancak farklı büyüklükteki işletmeler için farklı önemlilik seviyeleri belirlerler.

Ortalama yöntem ise adından da anlaşılacağı üzere dört veya beş kural birlikte alınarak ortalama alınarak uygulanır. Diğer bir deyişle tek finansal değişken yönetimdeki kalemlerin, kalem sayısına bölünmesidir.

Formül yöntemi diğer yöntemlere göre daha karmaşıktır. Şirketin tüm kalemleri için belirlenen önemlilik seviyelerin istatistiksel olarak incelenmesiyle ortaya konan formülle belirlenir. Bu açıdan bakıldığında ortalama yöntemin bir başka şekli gibi görülebilir. Büyük bir denetim şirketinin kullandığı formül ise şu şekilde olacaktır.

$$\text{Önemlilik} = (\text{Varlık ya da hasılatın büyük olanı})^{2/3} \times 1,84$$

Sonuç olarak, Denetim faaliyeti boyunca kanıtlar toplanır ve değerlendirilir. Hata içeren unsurlar belirlendiği zaman, bunların tek tek veya kümülatif olarak mali tablolar üzerinde esasa ilişkin önemli etkiye sahip olup olmadığının değerlendirilmesi gerekir. Üşlemler için oluşturulan örnekleme içerisinde hata tespit edildiği takdirde, olası hata ve en yüksek hata limitine ilişkin tahmin sonuçlarına ulaşılmalıdır. Bu değerlendirme süreci devamlılık arz etmelidir. Elde edilen sonuçlar önemli bir hatanın var olma ihtimalini gösteriyorsa, hatanın yer aldığı düşünülen dağılım daraltılmalı ve denetim boyunca aynı işleme devam edilmelidir. Denetim sonuçlarını değerlendirirken, detay testi, kontrol testi, analitik prosedürler, mali tablo incelemesi, kuruluşa ilişkin bilgiler gibi pek çok farklı kaynaktan denetim kanıtı toplanmaktadır. Denetim sonuçları matematiksel olarak değerlendirilip, olası hata tahminine ulaşılmış olursa ve bu doğrulansa bile, bu işlemlerin önemli hatanın varlığını gösterip göstermediği konusunda denetçinin kendi değer yargısını kullanması şarttır.

3. ÖRNEK BİR ŞİRKETİN DÖNEN VARLIKLARI'NDA MUHASEBE DENETİMİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

3.1. Uygulamanın Amacı

Bu uygulamanın amacı Aydın'ın Nazilli ilçesinde faaliyet gösteren bir beyaz eşya bayisinin muhasebesel olarak kayıtlarının düzgün tutulup tutulmadığını incelemek ve bu şirketin dönen varlıklarındaki hareketlerin bir denetim firması tarafından nasıl incelendiğini göstermektir.

3.2. Uygulamanın Metodolojisi

Ele alınan bayii ve isimler ticari hayatta yer almamaktadır. Ancak verilerin tutarlılığının göz önünde tutulduğu bir bayiidir. Metodolojik olarak örnek olay incelemesi seçilmiş ve uygulanmıştır.

3.3. Uygulamanın Muhasebe Literatürüne Katkısı

Muhasebe bilgilerinin güvenilir olması, bilgi kullanıcılarının aldığı kararların doğru ve isabetli olması açısından son derece önemlidir. Muhasebe denetimi, muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilirliğini ölçen önemli bir faktördür. Gerek yasal düzenlemelere uygunluk için gerekse bilgi kullanıcılarının şirketle ilgili aldığı kararların doğruluğu için denetimin nasıl işlediğini bilmek şirket sahiplerinin en önemli faydasını oluşturmaktadır. Günümüze kadar yasanmış olan hile ve hataların firmaların iflaslarına sebep olması denetim alanına büyük sorumluluklar yüklemiştir. Bu çalışma ile denetim sürecinin bir kesiti ele alınarak süreç hakkında somut veriler ortaya konmuştur.

3.4. Uygulamanın Bulgularının Değerlendirilmesi

Örnek bir işletme ile incelediğimiz muhasebe denetiminin işleyişini ve Türk Ticaret kanunumuzun yürürlüğe girmesiyle değişen ve önemi artan denetim faaliyetleri gösterilmeye çalışılmıştır.

İşletmelerde yapılacak olan bağımsız denetim çalışmalarında dönen varlıklar için işleyişi ele alınmıştır. Şirketin önceki yıllarla karşılaştırılması ve denetimin şirket üzerinde etkin bir biçimde rol oynadığı gösterilmiştir.

Denetim sürecine başlarken yapılan çalışmaların başında denetime tabi tutulacak şirket için belirlenecek olan yanlışlık, önemlilik seviyesinin belirlenmesi gelir. İkinci bölümde üzerinde durulan bu kavram denetimi yaparken her aşamada kullanılan bir değer olup hesaplanması dikkat ve özen gerektirir.

Önemlilik ve risk, yapılacak denetimi yönlendiren, işin niteliğini ve kapsamını belirleyen önemli faktörlerdir. Ancak iki kavram arasında önemli farklılıklar vardır, bu nedenle riske dayalı çıkarımların önemlilikle ilgili kararları etkilemesine izin vermemek gerekir. Risk, hata olasılığı ile ilişkilendirilen bir kavramken; önemlilik hatanın ne dereceye kadar tolere edilebileceği esasına dayanmaktadır.

Bağımsız denetçi işletmenin faaliyet konusunu, operasyonlarını, çevresi ile olan ilişkilerini, işletmenin içinde bulunduğu pazarı ve bu pazardaki ekonomik koşulları göz önüne alarak, maddi hataları ortaya çıkaracak şekilde bir önemlilik seviyesi belirler.

Daha önceki bölümlerde daha detaylı olarak ele aldığımız bu konuyla alakalı olarak incelenen işletmenin son üç yıldaki finansal tablolarındaki rakamlar incelendiğinde kara geçtiği saptandığından dolayı önemlilik oranlarını belirlerken işletmeyi en iyi temsil edecek oran olarak vergi öncesi kar kalemi tercih edilmiştir.

Yasal kayıtlarına göre yapılan ön inceleme sonucunda Erçiçek Ltd. Şti. ile ilgili bulgular şöyledir.

Tablo 3.1. Önemlilik Seviyesinin Hesaplanması

Hesaplama bazı	Kullanılan oran	Hesaplama bazının tutarı	Genel önemlilik seviyesi	Kabul edilebilecek yanlışlık seviyesi (%75)
Vergi öncesi kar	5%	1.926.000	96.300	72.225
Net satışlar	0,75%	5.000.000	37.500	16.875
Öz kaynak toplamı	0,5%	2.279.500	11.397	8.548
Toplam varlıklar	0,90%	2.909.500	2.618	1.964
Diğer			-	-
		Yuvarlak olarak	Para birimi	
Mali tablolar için genel önemlilik seviyesi	96.300	96.000	TL	
Kabul edilebilecek yanlışlık seviyesi (%75)	72.225	72.000	TL	
Düzeltilme farkı eşiği (%5)	4.815	4.800	TL	

Kullanılan oranlar bir önceki dönemin finansal tablolarında görülen değişiklikler, yapılan denetimlerden baz alınarak tespit edilmiştir. Kesin ve değişmez formüller değildir.

Ön çalışma kapsamında tespit edilen riskler ilerleyen sayfalarda kısaca açıklanmıştır. Denetim risk analizi tablosunda hesaplar, önemlilik durumlarına göre incelenerek işletmenin önemlilik seviyesi uyarınca denetime konu olmayacak önemsiz kalemler belirlenmiştir. Bu şekilde mesela bir hesabın tam olma riski ile ilgili yapılan denetim çalışmaları incelenmek istendiğinde hangi denetim programında ve hangi denetim amacıyla incelendiğinin kolayca anlaşılması hedeflenmiştir. Hesapların özü itibarıyla değerlendirilen riskler kısmında ilgili hesaplardaki beyan risklerinin önemlilik derecesi belirtilmiştir.

Tablo 3.2. Önerilen Düzeltme Kayıtları

Erçiçek Ltd. Şti.			
ÖNERİLEN DÜZELTME KAYITLARI			
Cari Dönem Düzeltme Kayıtları (Açılış kayıtlarının etkileri dahil)			
1	Sayım Farklarının Düzeltilmesi		A5.5
	----- / -----		
	Stoklar	10.000	
	Satılan Malın Maliyeti		10.000
	----- / -----		
2	Menkul kıymetler GUD farkı düzeltmesi		A2.3
	----- / -----		
	KV Finansal Yatırımlar	5.000	
	Finansal Gelirler		5.000
	----- / -----		
3	Stoklar - net gerçekleştirilebilir değer		A5.3
	----- / -----		
	Satılan Malın Maliyeti	20.000	
	Stoklar		20.000
	----- / -----		
4	Verilen Depozitoların Silinmesi		
	----- / -----		
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	6.000	A6.1
	Verilen Depozitolar		6.000
	----- / -----		
5	İşten Çıkan Personelin Üzerindeki Avansın Silinmesi		
	----- / -----		
	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	5.000	A7.2
	Personelden Avansları		5.000
	----- / -----		
6	Peşin Ödenen Yıllık Kiranın Giderleştirilmesi		
	----- / -----		
	Genel Yönetim Giderleri	24.000	A8.1
	Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000
	----- / -----		

Tablo 3.3. Risk Değerlendirme Tablosu

Erçiçek Ltd Şti.		
Risk Değerlendirme Tablosu		
A. Müşteri kabul sürecinde ortaya çıkan riskler		
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Bölümüne Referans	Riskler	Denetim sürecine etkisi
B. Finansal tablolar düzeyinde ortaya çıkan riskler		
İşletme, Sektör ve İşletmenin Faaliyet Konusunun Anlaşılması Bölümüne Referans	Riskler	Denetim sürecine etkisi
Yönetimin finansal performans göstergeleri bölümünde ele alınmıştır.	İşletmenin aldığı banka kredilerinin ödeneklerinin hazırlanması gerekmektedir.	Geleceğe dönük tüm finansal hareketlerin yerine getirilip getirilmediğini kontrolunun sağlanması
Şirketin 2014 hedefleri içerisinde yer almaktadır.	Üst yönetimin prim alabilmesi için belirlenen hedef operasyonel karın geçen seneye oranla yüzde 10 düzeyinde artmasıdır, ancak ülkenin içinde bulunduğu kriz ele alındığında bu hedefin yakalanması zor görünmektedir.	Hasılatın muhasebeleştirilmesi ve yeterli düzeyde karşılık ayrılması gibi işletme tahminlerinin kullanıldığı bölümlerde detay testlerin sayısı arttırılmalı. Ayrıca muhasebe politikalarındaki olası değişiklikler incelenmeli. Bu riskin önemli hesaplara etkisi beyan düzeyinde riskler bölümünde incelenecektir.

Denetçi risk analizi tablosunu oluştururken işletmenin tüm birimlerini özümseyerek denetim planını risk doğrultusunda yapılandırır. Denetçi için denetim riskinin belirlenmesi ve zaman planlaması büyük önem arz ettiğinden dolayı planlama da o derece önemlidir. İşletmenin denetim öncesi bilançosu şu şekildedir;

Tablo 3.4. Denetim Öncesi Bilanço

İRÇİCEK LTD. ŞTİ.									
01/01/2013 - 31/12/2013 DÖNEMİ BİLANÇOSU									
AKTİF (VARLIKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM		CARI DÖNEM		PASİF (KAYNAKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM		CARI DÖNEM	
	01/01/2012 - 31/12/2012		01/01/2013 - 31/12/2013			01/01/2012 - 31/12/2012		01/01/2013 - 31/12/2013	
I- DÖNEN VARLIKLAR					III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A- HAZIR DEĞERLER		2.450.000,00		580.000,00	A- MALİ BORÇLAR				
100 KASA		50.000,00		30.000,00	300 BANKA KREDİLERİ				
101 ALINAN ÇEKLER					303 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR				
102 BANKALAR		2.400.000,00		550.000,00	304 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA				
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)					305 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ				
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER					306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER				
B- MENKUL KIYMETLER		800.000,00		495.000,00	308 MENKUL KIYMETLER İHRAC FARKLARI (-)				
110 HİSSE SENETLERİ		750.000,00		495.000,00	309 DİĞER MALİ BORÇLAR				
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI					B- TİCARİ BORÇLAR		150.000,00		200.000,00
112 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI					320 SATIÇILAR		150.000,00		200.000,00
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER		50.000,00			321 BORÇ SENETLERİ				
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI (-)					322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)				
C- TİCARİ ALACAKLAR		500.000,00		856.000,00	326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR				
120 ALICILAR		500.000,00		850.000,00	329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR				
121 ALACAK SENETLERİ					C- DİĞER BORÇLAR				
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)					331 ORTAKLARA BORÇLAR				
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR				6.000,00	332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR				
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR					333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR				
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR					335 PERSONEL BORÇLAR				
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)					336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR				
D- DİĞER ALACAKLAR		500.000,00		600.000,00	337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)				
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR					D- ALINAN AVANSLAR				
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR					340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI				
135 PERSONELDEN ALACAKLAR					349 ALINAN DİĞER AVANSLAR				
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		500.000,00		600.000,00	E- YILLARA YAY. İNŞ. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ				
E- STOKLAR		350.000,00		372.500,00	350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ				
150 İLK MADDE VE MALZEME					F- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK		20.000,00		30.000,00
151 YARI MAMUL - ÜRETİM					360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		20.000,00		30.000,00
152 MAMULLER					361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ				
153 TİCARİ MALLAR		350.000,00		370.000,00	368 ERTELENMİŞ VEYA TAKSİT. VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.				
157 DİĞER STOKLAR					369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER				
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)					G- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI				2.500,00	370 DÖN.KAR.VER. VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.				
F- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ					371 DÖN.KAR.ŞE.ÖD.VER.VE YAS.YÜK.(-)				
179 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ					372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI				
G- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAK.				24.000,00	373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI				
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER				24.000,00	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				
181 GELİR TAHAKKUKLARI					H- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER				
H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR				5.000,00	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER				
190 DEVREDEN KDV					381 GİDER TAHAKKUKLARI				
191 İNDİRİLECEK KDV					I- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
192 DİĞER KDV					391 HESAPLANAN KDV				
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR					392 DİĞER KDV				
195 İŞ AVANSLARI					393 MERKEZ VE ŞUBELER CARI HESABI				
196 PERSONEL AVANSLARI				5.000,00	397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI					399 DİĞER YABANCI KAYNAKLAR				
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR									
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI:		4.600.000,00		2.932.500,00	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI:		170.000,00		230.000,00

Tablo 3.4. Denetim Öncesi Bilanço (devamı)

ERÇİÇEK LTD. ŞTİ.							
01/01/2013 - 31/12/2013 DÖNEMİ BİLANÇOSU							
	ÖNCEKİ DÖNEM		CARİ DÖNEM				
İİ-	DURAN VARLIKLAR	01/01/2012 - 31/12/2012	01/01/2013 - 31/12/2013	IV-	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	01/01/2012 - 31/12/2012	01/01/2013 - 31/12/2013
A-	TİCARİ ALACAKLAR	5.000,00	5.000,00	A-	MALİ BORÇLAR	600.000,00	400.000,00
220	ALICILAR			400	BANKA KREDİLERİ	600.000,00	400.000,00
	ALACAK SENETLERİ				FINANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
221	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)			409	ERTELENMİŞ FINANSAL KİRALAMA BORÇLANMA		
222	KAZANILMAMIŞ FINANSAL KİR. FAİZ GEL.(-)						
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	5.000,00	5.000,00	B-	TİCARİ BORÇLAR		
B-	DİĞER ALACAKLAR			420	SATICILAR		
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR			421	BORÇ SENETLERİ		
232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR			426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		
233	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR			C-	DİĞER BORÇLAR		
235	PERSONELDEN ALACAKLAR			431	ORTAKLARA BORÇLAR		
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			432	İŞTİRAKLERE BORÇLAR		
C-	MALİ DURAN VARLIKLAR			433	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER			D-	ALINAN AVANSLAR		
242	İŞTİRAKLER			440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR			E-	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		
248	DİĞER MALİ DURAN VARILAR			472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		
D-	MADDİ DURAN VARLIKLAR	16.000,00	12.000,00	F-	GEL., YIL.AİT. GELİRLER VE GİD. TAHAK.		
250	ARAZİ VE ARSALAR			480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		
251	YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ			481	GİDER TAHAKKUKLARI		
252	BİNALAR						
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR				UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI:	600.000,00	400.000,00
254	TAŞITLAR			V-	ÖZKAYNAKLAR		
255	DEMİRBAŞLAR	20.000,00	20.000,00	A-	ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000,00	100.000,00
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			500	SERMAYE	100.000,00	100.000,00
257	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)	-4.000,00	-8.000,00	501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)		
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			B-	SERMAYE YEDEKLERİ		
259	VERİLEN AVANSLAR			520	HİSSE SENEDİ İHRAC PRİMLERİ		
E-	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR			522	M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		
260	HAKLAR			523	İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		
261	ŞERHİYE			529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ			C-	KAR YEDEKLERİ		
264	ÖZEL MALİYETLER			540	YASAL YEDEKLER		
265	BİLGİSAYAR PAKET PROGRAMLARI			541	STATÜ YEDEKLERİ		
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK			542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER		
268	BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)			543	BİRLEŞME ZARARI		
269	VERİLEN AVANSLAR			544	SERMAYE EKL. İST. HİSS. VE GAYRİM. SATIŞ KAZANÇ.		
F-	GELECEK YIL. AİT GİDERLER VE GEL. TAHAK.			548	DİĞER KAR YEDEKLERİ		
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			549	ÖZEL FONLAR		
281	GELİR TAHAKKUKLARI			D-	GEÇMiŞ YILLAR KARLARI		
G-	DİĞER DURAN VARLIKLAR			E-	GEÇMiŞ YILLAR ZARARLARI (-)	3.751.000,00	288.500,00
291	GELECEK YILLARDA İND. KDV			F-	DÖNEM NET KARI		1.931.000,00
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR			G-	DÖNEM NET ZARARI (-)		
	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI:	21.000,00	17.000,00		ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI:	3.851.000,00	2.319.500,00
	AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI:	4.621.000,00	2.949.500,00		PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI:	4.621.000,00	2.949.500,00

Tablo 3.5. Denetim Öncesi Gelir Tablosu

ERÇİÇEK LTD. ŞTİ.		
01.01.2013 - 31.12.2013 HESAP DÖNEMİ GELİR TABLOSU		
		Cari Dönem
		01/01/2013 - 31/12/2013
A- BRÜT SATIŞLAR		5.000.000,00
1-Yurtiçi Satışlar	5.000.000,00	
2-Yurtdışı Satışlar	0	
3-Diğer Satışlar	0	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0
1-Satışlardan İadeler (-)	0	
2-Satış İskontoları (-)	0	
3-Diğer İndirimler (-)	0	
C- NET SATIŞLAR		5.000.000,00
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-2.490.000,00
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-2.490.000,00	
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0	
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		2.510.000,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)		-550.000,00
1-Hizmet Üretim Maliyeti (-)	0	
2-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	
3-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-200.000,00	
4-Genel Yönetim Giderleri (-)	-350.000,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		1.960.000,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		4.000,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0	
3-Faiz Gelirleri	0	
4-Komisyon Gelirleri	0	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	0	
7-Kambiyo Karları	4.000,00	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	0	
9-Diğer Olağan Gelir ve Karları	0	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		0
1-Komisyon Giderleri	0	
2-Karşılık Giderleri	0	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları	0	
4-Kambiyo Zararları	0	
5-Reeskont Faiz Giderleri	0	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	0	
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		-30.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-30.000,00	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		1.934.000,00
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		5.000,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karlar	0	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	5.000,00	
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-8.000,00
1-Çalışmayan Kısm Gider ve Zararları (-)	0	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	-8.000,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		1.931.000,00
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		0
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		1.931.000,00

Tablo 3.6. Denetim Öncesi Mizan

01/01/2013 - 31/12/2013 TARİHLİ MİZAN					
KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ KALANI	ALACAK KALANI
10	HAZIR DEĞERLER				
100	KASA	290.000	260.000	30.000	
101	ALINAN ÇEKLER				
102	BANKALAR	6.750.000	6.200.000	550.000	
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDM.EMİRLERİ (-)				
108	DİĞER HAZIR DEĞERLERİ				
11	MENKUL KIYMETLER				
110	HİSSE SENETLERİ	1.200.000	700.000	500.000	
111	ÖZEL KESİM TAH.SEN.VE BONOLARI				
112	KAMU KESİMİ TAH.SEN.VE BONOLARI				
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER	50.000	50.000		
119	MENKUL KIYMET DEĞ.DÜŞ.KARŞ.(-)				
12	TİCARİ ALACAKLAR				
120	ALICILAR	6.950.000	6.100.000	850.000	
121	ALACAK SENETLERİ				
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)				
123	ALINAN VADELİ ÇEKLER *				
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR				
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR				
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR				
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞ. (-)				
13	DİĞER ALACAKLAR				
130	GRUP ŞİRKETLERDEN ALACAKLAR *				
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR				
132	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR				
133	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR				
135	PERSONELDEN ALACAKLAR				
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	600.000		600.000	
137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESK.(-)				
138	ŞÜPHELİ ALACAKLAR				
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞ.(-)				
15	STOKLAR				
150	İLK MADDE VE MALZEME				
151	YARI MAMÜLLER - ÜRETİM				
152	MAMÜLLER				
153	TİCARİ MALLAR	1.860.000	1.500.000	360.000	
154	CANLI HAYVAN STOKLARI *				
155	İŞLETME DIŞINDAKİ STOKLAR *				
157	DİĞER STOKLAR				
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.(-)				
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	2.500		2.500	
17	YIL.YAYG.İNŞ.VE ONARIM MALİYETLERİ				
170	YIL.YAYG.İNŞ.VE ONARIM MALİYETLERİ				
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR				
18	GELC.AYL.AİT GİD.VE GELİR TAHAK.				
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER				
181	GELİR TAHAKKUKLARI				
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR				
190	DEVREDEN K.D.V.				
191	İNDİRİLECEK K.D.V.				

Tablo 3.6. Denetim Öncesi Mizan (devamı)

192	DİĞER K.D.V				
193	PEŞİN ÖDENEN VER.VE FONLAR				
195	İŞ AVANSLARI				
196	PERSONEL AVANSLARI				
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI				
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR				
199	DİĞER DÖNEN VARLIK. KARŞILIĞI (-)				
22	TİCARİ ALACAKLAR				
220	ALICILAR				
221	ALACAK SENETLERİ				
222	ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)				
223	ALINAN VADELİ ÇEKLER *				
226	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	5.000		5.000	
228	ŞÜPHELİ ALACAKLAR				
229	ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)				
23	DİĞER ALACAKLAR				
230	GRUP ŞİRKETLERDEN ALACAKLAR *				
231	ORTAKLARDAN ALACAKLAR				
232	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR				
233	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR				
235	PERSONELDEN ALACAKLAR				
236	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR				
237	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESK.(-)				
238	ŞÜPHELİ ALACAKLAR *				
239	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞ.(-)				
24	MALİ DURAN VARLIKLAR				
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER				
241	BAĞLI MEN.KIY.DEĞER DÜŞ.KARŞ.(-)				
242	İŞTİRAKLER				
243	İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜT.(-)				
244	İŞTİRAKLER SER.PAY.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.(-)				
245	BAĞLI ORTAKLIKLAR				
246	BAĞLI ORT.SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)				
247	BAĞ.ORT.SER.PAY.DEĞ DÜŞ.KARŞ.(-)				
248	DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR				
249	DİĞ.MALİ DURAN VAR.KARŞ.(-)				
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR				
250	ARAZİ VE ARSALAR				
251	YER ALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ				
252	BİNALAR				
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR				
254	TAŞITLAR				
255	DEMİRBAŞLAR	20.000		20.000	
256	DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR				
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		8.000	-8.000	
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR				
259	VERİLEN AVANLAR				
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKAR				
260	HAKLAR				
261	ŞEREFİYE				
262	KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ				
263	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ				
264	ÖZEL MALİYETLER				
265	FİNANSAL KİRALAMA KONUSU KIYMETLER				

Tablo 3.6. Denetim Öncesi Mizan (devamı)

267	BİLGİSAYAR PROGRAMLARI				
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)				
269	VERİLEN AVANSLAR				
27	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR				
271	ARAMA GİDERLERİ				
272	HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ				
277	DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIK.				
278	BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)				
279	VERİLEN AVANSLAR				
28	GELECEK YILA AİT GİDER.VE GELİR TAH.				
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER				
281	GELİR TAHAKKUKLARI				
29	DİĞER DURAN VARLIKLAR				
291	GELECEK YILLARDA İND. KDV.				
292	DİĞER KDV				
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR				
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MDV.				
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR				
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR				
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞ.(-)				
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)				
30	MALİ BORÇLAR				
300	BANKA KREDİLERİ				
301	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEML.BORÇLAR				
303	U.V.KRED.ANA PARA TAKS.VE FAİZLERİ				
304	TAHVİL ANA PARA BORÇ TAKS.VE FAİZLERİ				
305	ÇIKARILMIŞ BONO VE SENETLER				
306	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER				
308	MENKUL KIYMET. İHRAÇ FARKLARI (-)				
309	DİĞER MALİ BORÇLAR				
32	TİCARİ BORÇLAR				
320	ŞATICILAR	-650.000	-450.000		-200.000
321	BORÇ SENETLERİ				
322	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)				
323	VERİLEN VADELİ ÇEK.VE ÖDE.EMİR.*				
326	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR				
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR				
33	DİĞER BORÇLAR				
330	GRUP ŞİRKETLERE BORÇLAR*				
331	ORTAKLARA BORÇLAR				
332	İŞTİRAKLERE BORÇLAR				
333	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR				
335	PERSONELE BORÇLAR				
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR				
337	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU(-)				
34	ALINAN AVANSLAR				
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI				
349	ALINAN DİĞER AVANSLAR				

Tablo 3.6. Denetim Öncesi Mizan (devamı)

35	YILL.YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞ.				
350-358	YILL.YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAK.BED.				
36	ÖDENECEK VERGİ DİĞER YÜKÜM.				
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	-90.000	-60.000		-30.000
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİN.				
368	VADESİ GEÇ.ERT.TAKS.VER.VE DİĞ.YÜ.				
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER				
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				
370	DÖNEM KARI VER.DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.				
371	DÖNEM KARI.PEŞ.ÖDE.VER.DİĞ.YÜK.(-)				
372	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI				
373	MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI				
379	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				
38	GEL.AYLLARA AİT GELİR.VE GİDER TAH.				
380	GELECEK AYLLARA AİT GELİRLER				
381	GİDER TAHAKKUKLARI				
39	DİĞER KISA VADELİ YAB.KAYNAKLAR				
391	HESAPLANAN KDV				
392	DİĞER KDV				
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI				
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI				
399	DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR				
40	MALİ BORÇLAR				
400	BANKA KREDİLERİ	-600.000	-200.000		-400.000
401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEML.BORÇLAR				
402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI				
405	ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER				
407	ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER				
408	MEN.KIY.İHRAÇ FARKLARI(-)				
409	DİĞER MALİ BORÇLAR				
42	TİCARİ BORÇLAR				
420	SATICILAR				
421	BORÇ SENETLERİ				
422	BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)				
423	VERİLEN VADELİ ÇEK.VE ÖDE.EMİR.*				
426	ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR				
429	DİĞER TİCARİ BORÇLAR				
43	DİĞER BORÇLAR				
430	GRUP ŞİRKETLERİNE BORÇLAR *				
431	ORTAKLARA BORÇLAR				
432	İŞTİRAKLERE BORÇLAR				
433	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR				
435	PERSONELE BORÇLAR*				
436	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR				
437	DİĞER BORÇ SENETLERİ REESK.(-)				
438	KAMUYA OLAN ERT.VEYA TAKS.BORÇ				
44	ALINAN AVANSLAR				
440	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI				
449	ALINAN DİĞER AVANSLAR				
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				
472	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI				

Tablo 3.6. Denetim Öncesi Mizan (devamı)

479	DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI				
48	GEL.YILLARA AİT GELİR.VE GİDER TAH.				
480	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER				
481	GİDER TAHAKKUKLARI				
49	DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK.				
492	GEL.YIL.ERT.VEYA TERKİN EDİL.K.D.V.				
493	TEŞİSE KATILMA PAYLARI				
499	DİĞER ÇEŞ.UZUN VAD.YAB.KAYNAK.				
50	ÖDENMİŞ SERMAYE				
500	SERMAYE	-100.000			-100.000
501	ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)				
52	SERMAYE YEDEKLERİ				
520	HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ				
521	HİSSE SENETLERİ İPTAL KARLARI				
522	MAD.DUR.VAR.YENİDEN DEĞ.ARTIŞLARI				
523	İŞT.YENİDEN DEĞ.ARTIŞLARI				
524	MALİYET BEDELİ ARTIŞLARI FONU				
529	DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ				
54	KAR YEDEKLERİ				
540	YASAL YEDEKLER				
541	STATÜ YEDEKLERİ				
542	OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER				
548	DİĞER KAR YEDEKLERİ				
549	ÖZEL FONLAR				
57	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI				
570	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	-850.000	-596.500		-253.500
58	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)				
580	GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI(-)				
59	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI				
590	DÖNEM NET KARI	-6.100.000	-4.174.000		-1.926.000
591	DÖNEM NET ZARARI(-)				
60	BRÜT SATIŞLAR				
600	YURTİÇİ SATIŞLAR				-5.000.000
601	YURTDIŞI SATIŞLAR				
602	DİĞER GELİRLER				
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)				
610	SATIŞTAN İADELER (-)				
611	SATIŞ İSKONTOLARI (-)				
612	DİĞER İNDİRİMLER (-)				
62	SATIŞLARIN MALİYETİ(-)				
620	SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ(-)				
621	SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)			2.500.000	
622	SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)				
623	DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
63	FAALİYET GİDERLERİ (-)				
630	ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİD.(-)				
631	PAZ.SAT.VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)				
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)				
64	DİĞER FAAL.OLA.GELİR VE KARLAR				
640	İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ				
641	BAĞLI ORTAK.TEMETTÜ GELİRLERİ				
642	FAİZ GELİRLERİ				
643	KOMİSYON GELİRLERİ				

Tablo 3.7. Nakit ve Nakit Benzerleri

Erçiçek Ltd. Şirketi NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ 31.12.2013			
Yapılması gerekenler	Çalışma Kağıdı Referansı	Hazırlayan	Kontrol Eden
1-İç kontrol sistemi aracılığıyla öğrenilen banka anlaşmaları Dönem sonunda işletmenin banka işlemleriyle büyük defterle arasında fark olup olmadığını anlamak için detaylı çalışma yapılacaktır.	A1.2	EG 1/14	ME 1/14
2-Doğrulama aracılığıyla öğrenilen banka anlaşmaları Borç alacak bakiyeleriyle birlikte hesapların tam bir listesini ilgili kredileri, kapanan hesapları için banka doğrulaması istenecek. Hesapların durumuyla alakalı bilgilendirme çalışma kağıtlarına yazılacaktır.	A1.3	EG 1/14	ME 1/14
3-Nakit değerlemesi Yabancı para ve nakit benzerlerinin doğru şekilde değerlendirilip değerlendirmediğini kontrol edilecek.	A1.4	EG 1/14	ME 1/14
4-Dönemsel nakit hareketleri Şirketin ilk faaliyet gününden itibaren nakit giriş çıkışlarını bankalara arası transferlerle kontrol edilecek.	A1.5	EG 1/14	ME 1/14

Tablo 3.7. Nakit ve Nakit Benzerleri (devamı)

Erçiçek Ltd. Şirketi

NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

31.12.2013

A1.2

		31.12.12	31.12.13	Referans	% Değişim
100	Kasa	50.000	30.000	A1.7	-40%
101	Alınan Çekler	-	-		
102	Bankalar	2.400.000	550.000	A1.3	-77%
103	Verilen Çek. ve Öde. Emirleri (-)	-	-		
108	Diğer Hazır Değerler	-	-		
	Yasal Kayıtlar	2.450.000	580.000		
		----- F -----			
	Düzeltilme ve Sınıflamalar	2.450.000	580.000		

Yapılan işin özeti:

Nakit ve nakit benzerlerinin detaylarını 31.12.2012 ile karşılaştırılmalı olarak listeledik ve göze çarpacak tutardaki değişimlerin nedenini inceledik. Kasa hesap detayları için A1.3 banka hesap detayları için A1.5 sayfasına bakabilirsiniz.

Beklenti:

Beklentimiz nakit değerlerdeki düşüşün yıl içinde yükümlülükleri azaltmak için yapılan ödemelerden kaynaklanmasıdır.

Değişim nedenleri

Muhasebe müdürü ile yaptığımız görüşmeye göre:

2012 yılı ile karşılaştırıldığında nakit değerler hesabındaki azalışın sebebi; 2013 yılı içinde şirketin geçmiş dönemden gelen kredilerinden bir kısmını (yaklaşık 1 milyon TL) geri ödemesidir.

Sonuç:

Yapmış olduğumuz çalışmalar neticesinde beklenti aşamasında kurgulanan durum geçerli olup, azalış temel olarak kredi geri ödemesinden kaynaklanmaktadır.

EG 12.02.2014

Finans müdürü ile yaptığımız görüşmeler ve yaptığımız incelemeler sonucunda şirketin sabit kıymetler üzerindeki ipotek haricinde varlıkları üzerinde başka bir ipotek, temlik veya kısıtlama olmadığı bilgisini aldık.

ME 16/02/2014

Tablo 3.8. Banka Bakiyeleri Listesi

A1.3				
Erçişek Ltdç Şirketi				
BANKA BAKİYELERİ				
31.12.2013				
102 hesap detayı				
Açıklama	31.12.2012	2013 borç	2013 alacak	31.12.2013
Finansbank Nazilli Şubesi	1.180.000	6.820.000	7.950.000	50.000
Anadolu Bank Nazilli Şubesi	720.000	12.450.000	12.800.000	370.000
Hsbc Bank Nazilli Şubesi	25.000	400.000	420.000	5.000
Yapıkredi Bank Nazilli Şubesi	45.000	700.000	740.000	5.000
İş Bank Nazilli Şubesi	430.000	50.000	360.000	120.000
	2.400.000		A1.8	550.000
				A1.2

Tablo 3.9. Bankalar Mutabakat Listesi

A1.3		
Erçişek Ltdç Şirketi		
BANKALAR MUTABAKAT LİSTESİ		
31.12.2013		
Açıklama	31.12.2013	Mutabakat Cevabı
Finansbank Nazilli Şubesi	50.000	50.000
Anadolu Bank Nazilli Şubesi	370.000	370.000
Yapıkredi Bank Nazilli Şubesi	5.000	5.000
İş Bank Nazilli Şubesi	120.000	120.000
	TOPLAM TEST EDİLEN	545.000
	Mizan - Bankalar Toplamı	550.000
	Toplam test oranı	99%

Yapılan İş Özeti:

Planlanan Önemlilik tutarımız 96.300 TL olduğu için önemlilik seviyesinin üstündeki banka hesaplarına hesaplar cari dönemde kapalı da olsa doğrulama mektubu gönderdik. Doğrulama mektuplarından aldığımız yanıtlara göre işletmenin kaydi durumuyla fiili durumu arasında belge incelemesi üzerinden bir farklılık olmadığını tespit ettik.

ME 14/02/2014

Tablo 3.10. Kasa Hesabı

A1.4

Erçişek Ltd. Şirketi				
KASA HESABI				
31.12.2013				
100 hesap detayı				
Hesap no	Açıklama	Referans	31.12.12	31.12.13
100.01.001	TRL KASASI	A1.4	30.000	21.000
100.10.001	USD KASASI		20.000	9.000
			50.000	30.000

A1.2

Yapılan işin özeti:

İlgili bakiyeler 31.12.2013 itibari ile gerçekleştirilen ve bizim iştirak ettiğimiz kasa sayımının tutanakları ile eşleştirilmiştir.

Test Sonuç:

Kasa sayımında herhangi bir farka rastlanmamıştır.

ME 12/02/2014

Tablo 3.11. Kasa Sayım Tutanağı

Tarih: 31 Aralık 2013
Erçecek Ltd Şti. KASA SAYIM TUTANAğI
<p>31 Aralık 2013 tarihinde saat 17:00 itibariyle Erçecek Ltd. Şirketi'nin merkez ofisinde bulunan kasasında Erçecek Ltd. Şirket yetkilileri tarafından sayılan ve İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő temsilcileri tarafından gözlemlenen kasa sayımı sonucunda aşağıda listelenmiŐ bulunan nakit Türk Lirası ve efektif tutarları tespit edilmiştir.</p>
<p>5000 USD x 1,8 = 9000 A1.4</p>
<p>A1.6</p>
<p>21000 TL A1.4</p>
<p>Erçecek Ltd Şti. Adına, Ferah Önel Kaşe, İmza</p>
<p>İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő. Adına, Eymen Gürel İmza</p>

Tablo 3.12. Yabancı Para Değerleme

								A1.4
Erçiçek Ltd. Şirketi								
YABANCI PARA DEĞERLEME								
31.12.2013								
31.12.2013 - TCMB döviz alış kurları								
Dolar								
								1,8
Hesap açıklaması	Orjinal Bakiye		Kur	Hesaplanan TL Bakiye	Mizan Bakiye	Fark		
USD KASASI	5.000	USD	1,8	9.000	7.500	-1.500		

Söz konusu fark Düzeltme Eşiğinin yani 4.815 TL nin altında olduğundan bu farkın düzeltilmesi için işletmeden Düzeltme Kaydı Talep Edilmesine gerek yoktur.

Tablo 3.13. Bankalar Arası Virmanlar

Erççek Ltd. Şirketi					
BANKALAR ARASI VİRMANLAR					
31.12.2013					
INGBANK NAZİLLİ ŞB-61907 HS.					
TARİH	TİP	FİŞ NO	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
25.12.2013	Mahsup	811	25/12/2013-234016-TÜRK TELEKOM A.Ş.	-	10
25.12.2013	Mahsup	882	25/12/2013-Sümer Holding A.Ş - VİRMAN	203.432	-
31.12.2013	Mahsup	886	31/12/2013-Sümer Holding A.Ş - VİRMAN	32.528	-
31.12.2013	Kapanış	903	31/12/2013-2013 YILI KAPANIŞ MADDESİ	-	225
120.01.G01 Sümer Holding Dış Tic. A.Ş.					
TARİH	TİP	FİŞ NO	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
25.12.2013	Mahsup	882	25/12/2013-Sümer Holding A.Ş - VİRMAN	-	203.432
26.12.2013	Mahsup	789	26/12/2013-18343-Sümer Holding A.Ş.	226.653	-
26.12.2013	Mahsup	789	26/12/2013-18344-Sümer Holding A.Ş.	23.949	-
26.12.2013	Mahsup	789	26/12/2013-18345-Sümer Holding A.Ş.	4.598	-
26.12.2013	Mahsup	789	26/12/2013-18346-Sümer Holding A.Ş.	15.327	-
30.12.2013	Mahsup	790	30/12/2013-18347-Sümer Holding A.Ş.	62.465	-
30.12.2013	Mahsup	790	30/12/2013-18348-Sümer Holding A.Ş.	4.231	-
30.12.2013	Mahsup	790	30/12/2013-18349-Sümer Holding A.Ş.	33.455	-
31.12.2013	Mahsup	817	31/12/2013-660-Sümer Holding A.Ş.	-	455
31.12.2013	Mahsup	817	31/12/2013-106860-Sümer Holding A.Ş.	-	322
31.12.2013	Mahsup	817	31/12/2013-110327-Sümer Holding A.Ş.	-	187
31.12.2013	Mahsup	817	31/12/2013-110328-Sümer Holding A.Ş.	-	1.401
31.12.2013	Mahsup	886	31/12/2013-Sümer Holding A.Ş - VİRMAN	-	32.528
31.12.2013	Kapanış	903	31/12/2013-2013 YILI KAPANIŞ MADDESİ	-	300.000

Yapılan İş Özeti: Firmanın banka hesaplarının 25.12.2013 - 31.12.2013 tarihleri arasındaki hareketlerini aldık. Bu tarihler arasındaki önemli nakit virmanlarına baktık ve hesaplar arası transferlerin tutar, detay ve tarihlerinin birbiriyle uyumlu olduğunu gözlemledik. Herhangi bir yanlışla rastlamadık.

Beklenti:

Beklentimiz bankalar arası yapılan virmanların aynı tarih olmasıdır.

Sonuç:

Herhangi bir farka raslanmamıştır. Bu testimizde denetçi yargımızı kullanarak hata ve hileye yönelik olarak inceleme yapıp herhangi bir bulguya rastlanmamıştır.

Tablo 3.14. Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar

KISA VADELİ FİNANSAL YATIRIMLAR			
31.12.2013			
	Çalışma Kağıdı Referansı	Hazırlayan	Kontrol Eden
Yapılması gerekenler			
1	<i>Mevcut Varlıkların Kontrolü</i>		
	Kayıtlı şirket varlıklarının gerçekliğini banka mutabakatları yapılarak kontrolünün sağlanması gerekli	A2.1	EG 2/14 ME 2/14
2	<i>Banka mutabakatlarının detaylı kontrolü</i>		
	Banka mutabakatlarını incelerken varsa menkul kıymet varlığını ve üzerinde herhangi bir ipotek rehin durumu olup olmadığına ispatlayacak şekilde incelenecek	A2.2	EG 2/14 ME 2/14
3	<i>Piyasa değerlendirmesi</i>		
	Menkul kıymetlerin piyasa değerlerinin yabancı para cinsinden olanlar da dahil olmak üzere güncel değerleri araştırılacak	A2.2	EG 2/14 ME 2/14
4	<i>Muhasebe politikaları doğrultusunda değerlendirme</i>		
	İşletmenin menkul kıymetleri değerlerken muhasebe politikalarına dikkate alıp almadığı kontrol edilecek	A2.2	EG 2/14 ME 2/14

Tablo 3.14. Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar (devamı)

					A2.1
Erçişek Ltd. Şirketi KISA VADELİ FİNANSAL YATIRIMLAR 31.12.2013					
		31.12.12	31.12.13	Referans	% Değişim
110	Hisse Senetleri	750.000	495.000	A2.2	-34%
111	Özel Kesim Tahvil ,Senet ve Bonoları	-	-		
112	Kamu Kesimi Tahvil , Senet ve Bonoları	-	-		
118	Diğer Menkul Kıymetler	50.000	-		-100%
119	Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	-	-		
		800.000	495.000		
Düzeltilme ve Sınıflamalar					
	GUD farkı		5.000	A2.2	
		800.000	500.000		
Kontrol		790.163	561.785		

Yapılan işin özeti:
A.2.3 de yüksek değişimlerin nedenini bi önceki dönemle karşılaştırarak inceledik. Banka mutabakatları ve finans müdürüyle yapılan gorusmelerle menkul kıymetler ustunde herhangi bir ipotek yada teminat hakkı olmadıgını anladık.

Değişim nedenleri
Menkul kıymetlerden sorumlu finansal analist ile yaptığımız görüşmeler sonucu aşağıdaki bulgularımızı not ettik:

A-Beklenti:
Azalışın finansal krizden kaynaklandığını düşünmekteyiz.

Değerlendirme:
2013 yılı sonunda, 2012 yılı sonu ile kıyasladığımızda hisse senetlerinde 57% oranında azalma görülmektedir.
Finans Müdürü Onur Okat ile yaptığımız görüşmeler sonucunda, bu azalışın sebebinin şirketin 2008 yılı içindeki Türkiye'deki finansal krizden dolayı, ellerindeki hisselerinin fiyatlarının düşmesi, ve şirketin nakde ihtiyacı olduğu dönemlerde hisse senetlerinin bir kısmını satmasından kaynaklanmaktadır.

B -Beklenti:
Azalışın yatırım fonlarının satışından dolayı olduğunu düşünmekteyiz.

Sonuc:

Tablo 3.14. Kısa Vadeli Finansal Yatırımlar (devamı)

A2.2					
<p>Erçiçek Ltd. Şirketi KISA VADELİ FİNANSAL YATIRIMLAR 31.12.2013 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla Menkul Kıymet Tutarları:</p>					
Hisse Senedi	Adet	Birim Fiyatı	Toplam	Piyasa Değeri	Toplam
A Hissesi	1000	300	* 300.000	305	** 305.000
B Hissesi	500	390	* 195.000	390	** 195.000
Kamu KTSB	1	20.000	20.000	20.000	20.000
Toplam			495.000		500.000
			500.000	→	/5.000
			A2.1		
<p>Yapılan işin özeti: İşletme 31 Aralık 2013 tarihi itibarı ile 110 hesapta 2 adet farklı miktar ve birim fiyatları ile hisse senedi tutmaktadır. 31 Aralık 2013 tarihi itibarı ile 110 hesapta bulunan 2 adet hisse senedinin detayları çalışma tablosunda gösterilmektedir. Hisse senedi adetlerini banka mutabakat mektubuna bağladık. Şirketin hisse senetlerinin maliyet bedelleri üzerinden izlendiğini not ettik ve maliyet bedellerini ilgili banka dekontlarıyla teyit ettik. Ancak, şirket elindeki hisse senetlerini TMS 39 çerçevesinde alım satım amaçlı olarak değerlendirdiği için gerçeğe uygun değerleriyle yansıtılması gerekmektedir. Dolayısıyla hisse senetlerinin piyasa değerlerini İMKB 31 Aralık 2013 fiyat listesiyle belirleyip aradaki fark için bir düzeltme kaydı oluşturduk. AÇ 11/02/2013</p>					
-----/-----					
Borç	KV Finansal Yatırımlar		5.000		
Alacak	Finansal Gelirler			5.000	
-----/-----					
**	İMKB 31.12.2013 fiyat listesiyle teyit edildi.				
*	Maliyet bedelleri banka dekontlarıyla teyit edildi.				

Tablo 3.15. Ticari Alacaklar

Erçiçek Ltd. Şirketi TİCARİ ALACAKLAR 31.12.2013			
Yapılması gerekelenler	Çalışma	Kontrol	
	Kağıdı Referansı		
1 Hesap Kırılımı:			
a Ticari alacak hesaplarının müşteri ve orijinal para biriminde borç ve alacak bakiyeleriyle birlikte bir önceki seneye karşılaştırarak listedeki toplam ticari alacak bakiyesinin mizan bakiyesiyle aynı olup olmadığı kontrol edilecek.	A3.2	EG	ME
b Müşteriden ilişkili şirketlere ilişkin bilgileri temin edip, ticari alacak bakiyeleri arasında ilişkili şirketlere ait bakiyeler olup olmadığını kontrol edilecek. Böyle bakiyelerin olması durumunda ilişkili şirketlerden ticari alacaklar hesabına sınıflandırılacak.	A3.3		
c Önceki yıldan bu yıla hareket görmeyen müşteri bakiyeleri muhasebe müdürüyle görüşülecek. Bunun dışında, müşteri bakiyeleri arasında eksi bakiye var ise nedenini araştırıp gerçekte durması gereken ilgili hesaba sınıflandırılacak			
2. Ticari Alacak Mutabakatları (Denetçinin 3. kişi olarak direkt ilgili müşterilerden aldıkları) :			
a Denetim prosedürlerine uygun bir yöntemle müşterilere gönderilecek mutabakat örneklerini belirleyin. Çalışma kağıtlarına mutabakat için seçilen alacak hesaplarının gerekçesini dökümante edin. Müşterinin gönderilecek olan mutabakatlarını antetli kağıdına imzalı ve kaşeli olarak hazırlayıp yolladığından emin olunarak müşteriye, mutabakat cevaplarının kendilerine değil de denetim firmamıza gelmesi gerektiği belirtilecek	A3.4	EG	ME
b Gelen mutabakat cevaplarını dökümante edip ilgili mizan bakiyesiyle karşılaştırılacak Fark çıkması durumunda mutabakat sağlayarak gerekli kanıtların dosyaya eklenmesi gerekecek.			

Tablo 3.15. Ticari Alacaklar (devamı)

				A3.2	
Erçişek Ltd. Şirketi					
TİCARİ ALACAKLAR					
31.12.2					
013					
		31.12.12	31.12.13	Referans	% Değişim
120	Alıcılar	500.000	850.000	A3.3	70%
121	Alacak Senetleri	-	-		
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	-	-		
124	Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)	-	-		
127	Diğer Ticari Alacaklar Senet ve Bonoları	-	-		
Kısa Vadeli Ticari Alacaklar		500.000	850.000		
		-----	F -----		
			--		

Yapılan işin özeti:

Ticari alacakları gecen donemsonu ile karşılaştırılmalı olarak listeledik ve değişimlerin nedenini inceledik. Alıcılar hesap detayları için A.3.3 sayfasına bakabilirsiniz.

Değişim nedenleri

Muhasebe müdürü ile yaptığımız görüşmeler sonucu bulgularımız şöyledir:

Şirket 2013 yılının ikinci yarısında ortaya çıkan ekonomik kriz ortamından dolayı müşterilerinden olan alacaklarını tahsil edememiőtir. Dolayısıyla Şirketin alacaklarında bir artış gözlenmektedir.

EG 13/02/2014

ME 10/02/2014

Tablo 3.16. Alıcılar Cari Hesap Listesi

A3.3					
Erçişek Ltd. Şirketi					
ALICILAR CARİ HESAP LİSTESİ					
31.12.2013					
120 hesap detayı					
Hesap no	Açıklama	31.12.12	31.12.13	Referans	Şüpheli
120.01.A1	Nazilli Belediyesi	-	10.000		
120.01.A2	Buket Ticaret	50.000	50.000		
120.01.A3	Efe Ticaret	150.000	240.000		
120.01.A4	Erçimen İnş Tic. Ltd. Şti	200.000	400.000		
120.01.A5	Çelik Petrol	100.000	150.000		
		500.000	850.000		
A3.2					

Yapılan işin özeti:

120 hesabın müşteri bazında iki yıl karşılaştırmalı detayı verilmiştir. İlgili bakiyeler **A3.4** çalışma kağıdında 31.12.2013 itibari ile gönderilen müşteri mutabakatları ile eşleştirilmiştir. Ayrıca terse dönmüş olan bakiyelerle ilgili düzeltme kaydı kesilmiştir. Müşteriyle yapılan görüşmeler neticesinde ilişkili şirketlerden alacak bakiyesinin bulunmadığı görülmüştür. Son olarak, iki yıl sonunda da bakiyesi değişmeyen hesaplar muhasebe müdürüyle görüşülmüştür ve hareket görmeyen bu bakiyelerde tahsilat şüphesi olduğu belirlenerek karşılık ayrılması için düzeltme kaydı hazırlanmıştır.

EG 13/02/2014

Tablo 3.17. Mutabakat Kontrol Listesi

							A3.4
Erçiçek Ltd. Şirketi							
MUTABAKAT KONTROL							
LİSTESİ							
31.12.2013							
	Hesap no	Müşteri Adı	Mizan Referans	Bakiyesi	Mutabakat Referans	Bakiyesi	Açık Fark lama
1	120.01.M01	EFE TİC. A.Ş.	A3.3	240.000 -	240.000	-	
2	120.01.M02	ERÇİMEN İNŞ. TİC LTD ŞTİ.	A3.3	400.000	A3.41	400.000	-

Yapılan işin özeti:

A.3 sayfasında belirlenen mutabakat sayısı doğrultusunda, ilgili bakiyeler bu sayfada dökümanite edildi ve bakiyelerin doğruluğu gönderilen mutabakatlarla teyit edildi. Cevabı gelmeyen mutabakatlar için alternatif yöntem olarak, yıl sonunu takip eden dönemde ilgili müşteri tarafından yapılan tahsilatlar incelendi ve banka ekstreleri vasıtasıyla seçilen bir tahsilatın kontrolü yapıldı. Ayrıca, bir örnekle ilgili olarak, mizan bakiyesi ve mutabakat bakiyesi arasındaki farkın açıklaması ilgili kanıtlayıcı döküman vasıtasıyla yapıldı.

ME 13/01/2014

Tablo 3.18. Erçiçek Ltd. Şirketi Alacak/Borç

		A3.4.1															
(Erçiçek ANTETLİ KAĞIT)																	
Sayın Yetkili, ERÇİMEN LTD. ŞTİ.		15 Ocak 2014															
<p>2013 yılı için şirketimiz ile Bağımsız Denetim Sözleşmesi bulunan, İSTANBUL BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş. finansal tablolarımızın yıllık bağımsız denetim çalışmasını yürütmektedir.</p> <p>Bu bağımsız denetim çalışması ile bağlantılı olarak;</p> <ul style="list-style-type: none">- 31.12.2013 tarihi itibarıyla şirketimiz ile şirketiniz ve/veya şahsınız arasında, mevcut bulunan borç veya alacak tutarını belirtmenizi,- Şirketinize ait, kaşe ve yetkili şahsın imzasıyla onaylamanızı,- Mümkün olan en kısa sürede aşağıda bilgileri yer alan Bağımsız Denetim Kuruluşuna ulaşmak üzere posta veya kargo gönderimi yapmanızı, rica eder iyi çalışmalar dileriz. <p>Saygılarımızla, Erçiçek Ltd. Şirketi</p> <p>Kaşe ve İmza</p> <p>İSTANBUL BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.</p> <p>Adres :</p> <p>Telefon : + 90</p> <p>Faks : + 90</p> <table><thead><tr><th>31.12.2013 tarihi itibarıyla</th><th>Tutar</th><th></th></tr></thead><tbody><tr><td>Erçiçek Ltd. Şirketi'ne</td><td>400.000 TL</td><td style="text-align: right;">A3.4</td></tr><tr><td>Borcumuz</td><td></td><td></td></tr><tr><td>Erçiçek Ltd. Şirketi'nden</td><td>-</td><td></td></tr><tr><td>Alacağımız</td><td></td><td></td></tr></tbody></table> <p style="text-align: center;">ONAY</p> <p style="text-align: center;">ÇİMEN LTD.ŞTİ. Kaşe ve İmza</p>			31.12.2013 tarihi itibarıyla	Tutar		Erçiçek Ltd. Şirketi'ne	400.000 TL	A3.4	Borcumuz			Erçiçek Ltd. Şirketi'nden	-		Alacağımız		
31.12.2013 tarihi itibarıyla	Tutar																
Erçiçek Ltd. Şirketi'ne	400.000 TL	A3.4															
Borcumuz																	
Erçiçek Ltd. Şirketi'nden	-																
Alacağımız																	

Tablo 3.19. Diğer Alacaklar

Erçişek Ltd. Şirketi DİĞER ALACAKLAR 31.12.2013			
	Çalışma Kağıdı		Kontrol Eden
	<u>Referansı</u>	<u>Hazırlayan</u>	
Öncelikli esas denetim prosedürleri			
<i>Hesapların mutabakatı</i>			
Hesaplardaki tutarları büyük defter ve mizanla karşılaştırarak kontrol ediniz	A4.2	EG 2/14	ME 2/14

Erçişek Ltd. Şirketi
DİĞER ALACAKLAR
31.12.2013

		A4.2			
		31.12.12	31.12.13	Referans	% Değişim
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	-	-		
131	Ortaklardan Alacaklar	-	-		
132	İştiraklerden Alacaklar	-	-		
	Bağlı Ortaklıklardan				
133	Alacaklar	-	-		
135	Personelden Alacaklar	-	-		
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	500.000	600.000	A4.3	20%
	Diğer Alacak Senetleri				
137	Reeskontu (-)	-	-		
138	Şüpheli Diğer Alacaklar	-	-		
	Şüpheli Diğer Alacaklar Karş.				
139	(-)	-	-		
	Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	500.000	600.000		
		-----	F -----		
		--			

Yapılan işin özeti:

Beklenti:

Diğer çeşitli alacaklar hesabındaki artışın iştiraklere finansman amacı ile verilen borçlardan ve personele verilen avanslardan kaynaklanmasını beklemekteyiz.

Değişimin nedeni:

Diğer alacakların detaylarını 31.12.2012 ile karşılaştırmalı olarak inceledik ve yüksek değişimlerin nedenini araştırdık.

Diğer çeşitli alacak detayları için **A4.3** sayfasına bakabilirsiniz.

Tablo 3.20. Diğer Çeşitli Alacaklar

A4.3				
Erçiçek Ltd. Şirketi				
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR				
31.12.2013				
Hesap no	Açıklama	Referans	31.12.12	31.12.13
İŞTİRAKLARDEN ÇEŞİTLİ ALACAKLAR				
136.01				
136.01.B01	KAYRA INS. SAN. VE TIC. LTD. STI.	A4.5	100.000	90.000 d
136.01.B02	EREN MEDYA PAZARLAMA LTD. STI.	A4.6	400.000	510.000
			500.000	600.000 16%
- A4.2 -				

a) Şirket ihracat bedellerinin bir kısmını yurt dışı bankalarda bırakmayı tercih etmiştir. Yurt dışında bırakılan dövizlerin tutarı işlem günündeki kuru ile çarpılarak 120. Alıcılar (120.02.09.01.01 Yurt Dışı Şubelerde Bırakılan İhracat Bedelleri) hesabına borç kaydedilir. Yurt dışında bırakılan ihracat bedeli tutarı bir süre sonra yurda (banka havalesi ile) getirildiğinde "102. Bankalar Hesabı"na borç, "120. Alıcılar (120.02.09.01.01 Yurt Dışı Şubelerde Bırakılan İhracat Bedelleri) Hesabı"na alacak yazılmak suretiyle yurt dışına bırakılan ihracat bedeli hesap kapatılır. Yurt dışında bırakıldığı tarihteki kayıt kuru ile havalenin yapıldığı veya yurda getirildiği işlem günündeki kur arasında olumlu kur farkları "646. Kambiyo Kârları Hesabı"na alacak, olumsuz kur farkı ise "656. Kambiyo Zararı Hesabı"na borç kaydedilir.

b) İştiraklerden çeşitli alacaklar iştiraklere finansman amacı ile verilen tutarlardan oluşmaktadır. Bu tutarları doğrulamak için mutabakat gönderdik. Detay için A4.5 sayfasına bakabilirsiniz. Kayra İnşaat Alba Tekstil ortaklarının sahip olduğu bir şirket olup, Alba tekstilin iştiraki değil ilişkili kuruluşudur.

Yabancı para bakiyeler için değerlendirme yaptık ve işlemlerin dönem sonu Merkez Bankası kurundan yapıp yapılmadığını test ettik. Detay için A4.6 sayfasına bakabilirsiniz.

(Erçişek Antetli)

KAYRA INS. SAN. VE TIC. LTD. STI.

Sayın Baylar,

Murakıplarımız İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. halen hesaplarımızın yıllık denetimini yapmaktadırlar. Bununla ilgili olarak 31 Aralık 2013 tarihindeki borcunuzun teyidini istemektedirler. İlişik formda bildirilen bakiye ile mutabıksanız, imzalayarak doğrudan doğruya murakıplarımızın adresine, Sn. Eymen Gürel'in dikkatine, göndermenizi rica ederiz. Eğer bakiye ile mutabık değilseniz, size göre olması gereken bakiyeyi ve farkın nedenlerini bildirmenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,

Erçişek Ltd. Şirketi

İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.

İstanbul

Fax no: (xxx) xxx xx xx

13.02.2014

Sayın Baylar,

31 Aralık 2013 itibarı ile Erçişek Ltd. Şirketi'ne olan 90.000 TL borcumuzla mutabıkız / mutabık değiliz.

Saygılarımızla,

Kaşe & İmza

(Erçecek Antetli)

EREN MEDYA PAZARLAMA LTD. STI.

Sayın Baylar,

Murakıplarımız İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. halen hesaplarımızın yıllık denetimini yapmaktadırlar. Bununla ilgili olarak 31 Aralık 2013 tarihindeki borcunuzun teyidini istemektedirler. İlişik formda bildirilen bakiye ile mutabıksanız, imzalayarak doğrudan doğruya murakıplarımızın adresine, Sn. Eymen Gürel'in dikkatine, göndermenizi rica ederiz. Eğer bakiye ile mutabık değilseniz, size göre olması gereken bakiyeyi ve farkın nedenlerini bildirmenizi rica ederiz.

Saygılarımızla,

Erçecek Ltd. Şirketi

İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.

İstanbul

Fax no: (xxx) xxx xx xx

13.02.2014

Sayın Baylar,

31 Aralık 2013 itibarı ile Erçecek Ltd. Şirketi'ne olan 510.000 TL borcumuzla mutabıkız / mutabık değiliz.

Saygılarımızla,

Kaşe & İmza

Tablo 3.21. Stoklar

Erççek Ltd. Şti. STOKLAR		31.12.2013		
		<u>Çalışma Kağıdı Referansı</u>	<u>Hazırlayan</u>	<u>Kontrol Eden</u>
Öncelikli esas denetim prosedürleri				
1	<i>Stok hesaplarına ait büyük defter ekstresi alınmalı ve aşağıdaki prosedürler uygulanmalıdır:</i>	A5.3	EG	ME
	a Hesapların matematiksel doğruluğunun testi b Hesapların büyük defter ve önceki dönem çalışma kağıtlarına bağlanması c Herhangi bir eksiklik olması ihtimali göz önüne alınarak özeti gözden geçirilmesi			
2	<i>Planlanan güven seviyesine ulaşmak için stok hesaplarına analitik prosedürler uygulanmalıdır.</i>	A5.3	EG	ME
3	<i>Detay stok listesi alınıp aşağıdaki prosedürler uygulanmalıdır:</i>	A5.3	EG	ME
	a Detay liste toplamının büyük defter hesaplarına bağlanması b Eğer toplamın büyük defter hesaplarına bağlanması sırasında kullanılan ara hesaplar bulunmakta ise bunları destekleyen dokümanların alınması			
4	<i>Stokların finansal tablolar için önemlilik kavramına bağlı olarak önem arz ettiği durumlarda, bağımsız denetçi stokların mevcudiyeti ve durumuna dair yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtını, yapılabilir olması koşuluyla, stokların fiziki sayımına katılarak elde etmek zorundadır. Bu kapsamda denetçi sayım sırasında aşağıdaki hususları dikkate almalıdır:</i>	A5.3	EG	ME
	a Sayım sırasında, bağımsız denetçi stokların tamlığını ve doğruluğunu, seçilen kalemler için kayıtlardan fiziki stoklara ve fiziki stoklardan da kayıtlara giderek test etmelidir. b Bağımsız denetçi, kontrol yöntemlerinin uygulanması, örneğin kullanılmış stok kartlarının toplanması, kullanılmamış stok kartlarının muhasebeleştirilmesi, sayım ve tekrar sayım yöntemleri gibi hususlardaki uygulamayı gözden geçirmelidir. c Bağımsız denetçi, ileri bir tarihte stokların muhasebe kayıtlarını kontrol edilebilmek amacıyla, stok sayımı öncesinde, sırasında ve sonrasında hareketler ile ilgili detayları içeren dokümanları almalıdır. d Denetçi, stok yerleri arasındaki stok hareketlerinin ve dönem sonu öncesi ve sonrasında oluşacak stok giriş ve çıkışlarına ilişkin, uygun düzenlemelerin yapıp yapılmadığı tespit etmelidir.			
5	<i>Stoklara ilişkin düzeltme kayıtları sebepleri de dikkate alınarak incelenmelidir ve doğruluk beyanına ilişkin olarak planlanan güven seviyesine ulaşıldığından emin olunmalıdır.</i>	A5.3	EG	ME
6	<i>Fiziki stok sayımında elde edilen veriler detay stok listelerine bağlanmalı, varsa farklar tespit edilmelidir.</i>	A5.3	EG	ME
7	<i>Detay stok listesindeki maliyetler aşağıdaki hususlar göz önüne alınarak ve detay test prosedürleri uygulanması suretiyle kontrol edilmelidir:</i>	A5.3	EG	ME
	a Maliyetlendirmede seçilen yöntemin belirlenmesi ve hesaplamaların doğru yapıp yapılmadığının test edilmesi b Tedarikçilerden alınan faturalardaki birim maliyetlerin listeye bağlanması gibi yöntemlerle stokların maliyetlerinin doğruluğunun tespiti c Maliyetlendirmede kullanılan yöntemin önceki dönemlerle tutarlı olduğunun tespit edilmesi			
8	<i>Modası geçmiş, hurdaya çıkmış, hasarlı ya da yavaş hareket gören stok olup olmadığı test edilmelidir.</i>	A5.3	EG	ME
9	<i>Stokların elde edilebilir satış değeri üzerinden tutulduklarına ilişkin denetim prosedürleri uygulanmalıdır.</i>	A5.3	EG	ME
10	<i>Dönem sonu öncesi ve sonrasında oluşan stok hareketleri dönemsellik ilkesi göz önüne alınarak test edilmelidir.</i>	A5.3	EG	ME

Tablo 3.21. Stoklar (devamı)

A5.2			
Erçişek Lt. Şti.			
STOKLAR			
31.12.2013			
	31.12.12	31.12.13	Referans
			% Değişim
153 Ticari Mallar	350.000	370.000	
157 Diğer Stoklar	-	-	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)	-	-	
159 Verilen Sipariş Avansları	-	2.500	A5.4
Yasal Kayıtlar	350.000	372.500	
Düzeltilme ve Sınıflamalar			
NGD karşılığı		(20.000)	A5.3
Sayım fazlası		-	
	350.000	352.500	

Yapılan işin özet:

Stok hesaplarının detaylarını 31.12.2012 ile karşılaştırılmalı olarak listeledik ve yüksek değişimlerin nedenini inceledik. Uygulanan analitik prosedürler ve detay testler için

Verilen Sipariş Avansları Hesabı için **A5.4**

Değişim nedenleri

Stoklardan sorumlu finansal analist XX ile yaptığımız gormeler sonucu bulgularımız;

2012 yılı ile karşılaştırıldığında hammadde hesabındaki artışın sebebi; 2013 yılı sonuna doğru Şirket'in imzaladığı yeni satış anlaşmaları çerçevesinde üretiminde bir artışın öngörülmesi ve dolayısıyla planlanan üretimi gerçekleştirmek üzere hammadde alımı yapılmasıdır.

EG 10/02/2014

ME 12/02/2014

Tablo 3.21. Stoklar (devamı)

Erççek Ltd. Şti.						A5.3
STOKLAR						
31.12.2013						
Uygulanan denetim prosedürleri ve sonuçlar:						
1	Stok hesaplarına ait büyük defter ekstresi alınmış ve aşağıdaki prosedürler uygulanmıştır:					
a	Hesapların matematiksel doğruluğu test edilmiştir.					
b	Hesaplar büyük defter ve önceki dönem çalışma kağıtlarına bağlanmıştır.					
c	Herhangi bir eksiklik olması ihtimali göz önüne alınarak özet gözden geçirilmiştir.					
Herhangi bir özel duruma rastlanmamıştır:						
Hesap no	Hesap açıklaması	31.12.2013	31.12.2012	Değişim	Değişim	
		Bakiye (TL)	Bakiye (TL)	(TL)	(%)	
153	Ticari Mallar	370.000	350.000	20.000	0%	
157	Diğer Stoklar	-	-	-	0%	
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)	-	-	-	0%	
159	Verilen Sipariş Avansları	2.500	-	2.500	100%	
		372.500	350.000	22.500	76%	
	NGD karşılığı	-20.000				
	Sayım fazlası	-				
		352.500	350.000			

Planlanan güven seviyesine ulaşmak için stok hesaplarına analitik prosedürler uygulanmıştır. Bu kapsamda stok devir hızı analizi yapılmıştır.

Beklenti;

Cari dönemde Erççek Ltd. Şti.'nin stok sürecinde ve bağlı olduğu sektörde önemli bir değişiklik meydana gelmemiştir. Bu durumda stok devir hızında da önemli bir değişiklik olmaması beklenmektedir

Önemli değişikliğin tanımlanması;

Toplam stokların %5'inin üzerindeki değişiklikler önemli olarak kabul edilecektir.

Hesaplama;		31.12.2013	31.12.2012
Hesap no	Hesap açıklaması	Bakiye (TL)	Bakiye (TL)
153	Ticari Mallar	370.000	350.000
157	Diğer Stoklar	-	-
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)	-	-
159	Verilen Sipariş Avansları	2.500	-
	Toplam stok	372.500	350.000
		A	B
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	10.000	5.000
	Toplam maliyet	362.500	345.000

Sonuç;

Yaptığımız hesaplama sonucunda bulunan değişim toplam stokların 1%'dir.

Bu oran 5% olarak belirlediğimiz önemlilik seviyesinin altında kalmaktadır.

Müşteriden detay stok listesi alınıp aşağıdaki prosedürler uygulanmıştır:

- a Detay liste toplamı defter-i kebir hesaplarına bağlanmıştır.
- b Bulduğumuz toplam fark düzeltme farkı eşliğinin altında kaldığı için farklar test edilmemiştir.

Stok Kodu	Muhasebe hesap no	Toplam Miktar	Toplam Maliyet	Birim Maliyet
10	153	2.500	5.000	2
11	153	1.000	12.500	12,5
	Toplam		17.500	
	Mizan Bakiyesi		17.500	A5.2
	Mizan Fark		-	

Bulduğumuz toplam fark düzeltme farkı eşliğinin altında kaldığı için ilave test teknikleri uygulanmamıştır.

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla fiziki stok sayımı Denetçi Yardımcısı Eren Çanakçı'nın katılımıyla şirket'in İsabeyli Deposunda gerçekleştirilmiştir.

Sayım sonucunun özeti aşağıdadır.

- a Sayım sırasında, bağımsız denetçi stokların tamliğini ve doğruluğunu, seçilen kalemler için kayıtlardan fiziki stoklara ve fiziki stoklardan da kayıtlara giderek test etmelidir.
- b Bağımsız denetçi, kontrol yöntemlerinin uygulanması, örneğin kullanılmış stok kartlarının toplanması, kullanılmamış stok kartlarının muhasebeleştirilmesi, sayım ve tekrar sayım yöntemleri gibi hususlardaki uygulamayı gözden geçirmelidir.
- c Bağımsız denetçi, ileri bir tarihte stokların muhasebe kayıtlarını kontrol edilebilmek amacıyla, stok sayımı öncesinde, sırasında ve sonrasındaki hareketler ile ilgili detayları içeren dokümanları almalıdır.
- d Denetçi, stok yerleri arasındaki stok hareketlerinin ve dönem sonu öncesi ve sonrasında oluşacak stok giriş ve çıkışlarına ilişkin, uygun düzenlemelerin yapılıp yapılmadığı tespit etmelidir.

Detay stok listesindeki maliyetler aşağıdaki hususlar gözönüne alınarak ve detay test prosedürleri uygulanması suretiyle kontrol edilmelidir:

Şirket ortalama maliyet yöntemini benimsemiştir. Ortalama maliyet hesaplamasının doğru yapılıp yapılmadığını test etmek amacıyla detay listedeki stok kalemlerinin a ortalama maliyeti ile stok kartı birim maliyet aşağıda özetlendiği şekilde karşılaştırılmıştır:

Stok kodu	Listedeki birim maliyet	Stok kartındaki birim maliyet	Fark
B1000	19,55	19,55	- x1
B2000	11,06	10,72	0,334 y1

x1	Toplam miktar (Net)	2.305		
	Toplam bakiye (Net)	45.073		
	Birim maliyet	19,55		
y1	Toplam miktar (Net)	6.621		
	Toplam bakiye (Net)	70.999	10,72	70999/6621
	Birim maliyet	10,72		

b Tedarikçilerden alınan faturalardaki birim maliyetlerin listeye bağlanması yöntemiyle stokların maliyetlerinin doğruluğunun tespiti tabloda özetlenmiştir.

Stokların elde edilebilir satış değeri üzerinden tutulduklarına ilişkin defter-i kebir de sıralanan her stok kalemine aşağıdaki şekilde test uygulanmıştır.

Satışlara ilişkin detay liste alınmış ve her stok kalemi için ortalama satış fiyatı hesaplanmıştır.

Satışların maliyeti ilgili stok kalemleriyle eşleştirilmiş ve elde edilebilir satış değeri hesaplaması yapılmıştır.

Birim maliyetler ile net gerçekleştirilebilir değer karşılaştırması aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Stok Kodu	Toplam stok miktar	Toplam maliyet	Birim maliyet	NGD (*)	Fark	NGD
10	1.000	170.000	170	150	20	20.000
11	2.000	200.000	100	100	-	-

(*) Stoklara ilişkin tamamlanma maliyeti ve satış masrafı olmadığı öngörülmüştür; dolayısıyla net gerçekleştirilebilir değer tahmini satış fiyatına eşit kabul edilmiştir.

Satılan Malın Maliyeti

20000

Stoklar

20000

Dönemsellik ilkesinin ihlaline dair herhangi bir bulguya rastlanmadı

Tarih	Fatura No	Şirket	No
21.10.2013	240263	Hacıkurular Tic.Ltd.Şti.	1
25.10.2013	240267	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	2
25.10.2013	85239	Hacıkurular Tic.Ltd.Şti.	3
27.10.2013	240270	Torbaoglu Ltd.Şti.	4
27.10.2013	85240	Erdemir A.Ş.	5
28.10.2013	240286	Aksüt Dıs. Ltd.Şti.	6
28.10.2013	85243	Torbaoglu Ltd.Şti.	7
28.10.2013	240291	Torbaoglu Ltd.Şti.	8
04.11.2013	240300	Erdemir A.Ş.	9
06.11.2013	419787	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	10
08.11.2013	240307	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	11
10.11.2013	419797	Hacıkurular Tic.Ltd.Şti.	12
13.11.2013	419800	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	13
15.11.2013	419818	Torbaoglu San. Tic. Ltd.Şti.	14
17.11.2013	2339	Torbaoglu San.Tic.Ltd.Şti.	15
17.11.2013	2340	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	16
19.11.2013	2341	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	17
20.11.2013	2342	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	18
21.11.2013	9970	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	19
24.11.2013	9972	Erdemir Ltd.Şti.	20
27.11.2013	240318	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	21
02.12.2013	2347	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	22
16.12.2013	9977	Aysanlar A.Ş.	23
18.12.2013	9981	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	24
22.12.2013	9991	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	25
23.12.2013	2350	Aysanlar A.Ş.	26
24.12.2013	2351	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	27
25.12.2013	240342	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	28
27.12.2013	240343	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	29
31.12.2013	2374	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	30
01.02.2014	2409	Aysanlar Ltd.Şti.	31
01.03.2014	2410	Aysanlar A.Ş.	32

01.04.2014	2411	Aksüt Dış Tic.Ltd.Şti.	33
14.04.2014	392615	Aysanlar A.Ş	34
15.04.2014	419152	Aksüt Dış Tic.Ltd..Şti	35
20.04.2014	45877	Aysanlar A.Ş.	36
30.04.2014	392625	Aksüt Ltd.Şti.	37
02.05.2014	392628	Aysanlar A.Ş.	38
03.05.2014	419155	Aysanlar A.Ş.	39
04.05.2014	2446	Erdemir A.Ş	40
06.05.2014	15.09.1906	Aysanlar A.Ş.	41
12.05.2014	21.09.1906	Erdemir A.Ş.	42
15.05.2014	26.09.1906	Erdemir A.Ş.	43
16.05.2014	04.10.1906	Erdemir A.Ş.	44
16.05.2014	756001	Hacıkurular Tic.Ltd.Şti.	45
20.05.2014	2477	Hacıkurular Tic.Ltd.Şti.	46
21.05.2014	2479	Hacıkurular Tic.Ltd.Şti.	47
22.05.2014	2481	Depo	48
01.06.2014	2488	Uğur Derin Dondurucu A.Ş.	49
05.06.2014	420474	Uğur Derin Dondurucu A.Ş.	50
10.06.2014	74055	Aysanlar A.Ş.	51
15.06.2014	74074	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	52
16.06.2014	47385	Uğur Derin Dondurucu Ltd.Şti.	53
21.06.2014	29.11.2102	Uğur Derin Dondurucu A.Ş.	54
30.06.2014	74119	Uğur Derin Dondurucu A.Ş.	55
19.07.2014	74128	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	56
25.07.2014	74129	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	57
15.08.2014	74133	Aysanlar A.Ş.	58
31.08.2014	74141	Aysanlar A.Ş.	59
20.09.2014	74158	Hacıkurular Tic. Ltd.Şti.	60

Tablo 3.21. Stoklar (devamı)

A5.4			
Erçiçek Ltd. Şti.			
STOKLAR			
31.12.2013			
Uygulanan denetim prosedürleri ve sonuçlar:			
Verilen Sipariş Avansları hesabı detay kırılımı ve uygulanan detay denetim prosedürleri;			
Hesap no	Açıklaması	31.12.2013 Bakiye (TL)	31.12.2012 Bakiye (TL)
159	Efe Ticaret	2.000	-
159	MAKİNE PAZ.LTD.ŞTİ.	500	-
	Toplam	2.500	A5.2 -
	Mizan Bakiyesi	2.500	-
	Mizan Fark	-	-
Verilen sipariş avansları hesabında cari dönemde belirlenen yukarıdaki bakiyelerden önemli miktarda olanlar tespit edilmiş, Müşteri ile görüşülmüş ve ödemelerin banka ekstrelerinden görülmesi suretiyle detay test gerçekleştirilmiştir.			
Test edilecek bakiyelerin seçiminde 1.500TL'nin üstü kriter olarak alınmıştır ve hesap toplamının 80%'ü test edilmiştir.			
	Toplam test edilen	2.000	
	Hesap toplamı	2.500	
	Karşılama oranı	80%	
	Test edilmeyen bakiye	500	

Tablo 3.22. Ticari Mal Sayımları

A5.5

Erççek Ltd. Şti.
TİCARİ MAL SAYIMLARI
31.12.2013

		(A)	(B)	(C=B-A)	(D)	(E=B-D)	(F)	(G=D*F)	(H=B*F)	(I=H-G)
Stok kodu	Br.	Müşteri tarafından sayılan (Birim)	Denetçi tarafından sayılan (Birim)	Fark (Birim)	Muhasebe kayıtlarındaki (Birim)	Fark (Birim)	Birim Maliyet (TL)	Tutar Müşteri (TL)	Tutar Denetçi (TL)	Fark Maliyet (TL)
2490	Adet	25	25	-	25	-	400	10.000	10.000	-
2485	Adet	20	20	-	20	-	2.000	40.000	40.000	-
2489	Adet	25	25	-	25	-	3.000	75.000	75.000	-
5845	Adet	5	5	-	5	-	3.000	15.000	15.000	-
2484	Adet	7	7	-	7	-	1.000	70.000	70.000	-
2398	Adet	15	15	-	15	-	2.000	30.000	30.000	-
5275	Adet	20	20	-	20	-	2.000	40.000	40.000	-
5237	Adet	45	50	-	45	-5	2.000	90.000	100.000	-
								370.000	380.000	-10.000

A5.3

Sayım farklarının düzeltilmesi:

----- / -----	
Stoklar	10.000,00
Satılan Malın Maliyeti	10.000,00
----- / -----	

Tablo 3.23. Fiziki Stok Sayımına Katılıma İlişkin Notlar

A5.6

Sayıma Katılan Denetçi Yardımcısı: Eren Çanakçı

Tarih: 31 Aralık 2013

Erçiçek Ltd. Şti.

FİZİKİ STOK SAYIMINA KATILIMA İLİŞKİN NOTLAR

İsabeyli Deposu

1) Sayıma ilişkin özet bilgiler

Stok sayımı İsabeyli Deposu çalışanlarının yönetiminde 31 Aralık 2013 günü 10:30 - 15:30 saatleri arasında gerçekleştirilmiştir. Stok sayımına geçilmeden önce Erol Ergin (Muhasebe Müdürü) deponun işleyişi ve sayımın gerçekleştirileceği kısımlara ilişkin bilgi vermiştir. Stok sayımından önce detay stok listesi Müşteri'den alınmış ve stok sayımına ilişkin test prosedürlerimiz Erol Ergin ile paylaşılmıştır.

2) Kapsam

Stok listesinin sınırlı olması sebebiyle listedeki her ürün sayılmıştır.

3) Sonuç

Mallar adet, miktar (kg) ve ürün kodu bilgilerini içeren gümrük ofisi etiketlerinden ayırt edilerek sayılmıştır. Genel olarak iki çeşit stok bulunmuştur. Bunlar beyaz eşya ve küçük ev aletleri sınıflandırması altında toplanabilir. Sayım sonucunda şirketin deposunda 62 beyaz eşya ve 100 muhtelif küçük ev aletleri olduğu saptanmıştır.

4) İç Denetim Zayıflığı

Depoda bilişim sistemlerinden efektif olarak faydalanılmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 3.24. Stok Sayım Tutanağı

A5.8
Tarih: 31 Aralık 2013
Erçecek Ltd. Şti.
STOK SAYIM TUTANAğI
İsabeyli Deposu
<p>31 Aralık 2013 tarihinde saat 15:30 itibariyle Erçecek Ltd. Şti'nin İsabeyli'da bulunan deposunda yetkilileri tarafından sayılan ve İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő. temsilcileri tarafından gözlemlenen stokların sayımı sonucunda ek listede listelenmiŐ bulunan hammadde ve mamullerin bulunduğu Erçecek Ltd. Şti. yetkilileri tarafından tespit ve Beyan edilmiştir.</p>
<p>Erçecek Ltd. Şti.</p> <p>Adına,</p> <p>Erol Ergin</p> <p>Kaşe, İmza</p>
<p>İstanbul Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő.</p> <p>Adına,</p> <p>Eren anakı</p> <p>Kaşe, İmza</p>

Tablo 3.25. Verilen Depozito ve Teminatlar

Erçiçek Ltd. Şirketi VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR 31.12.2013			
Yapılması gerekenler	Çalışma Kağıdı Referansı	Hazırlayan	Kontrol Eden
1 Bilanço kalemlerindeki hareketlerin sebebinin araştırılması Dönem sonunda işletmenin verilen depozito hesabındaki hareketin incelenmesi	A6.1	EG 1/14	ME 1/14
2 Var olan hareketin yol açtığı aktif/pasif dengesizliğini ortadan kaldırmak Depozitolar hesabındaki hareketin yarattığı farkı hangi kalemlerle ortadan kaldırılacağına karar vermek	A6.2	EG 1/14	ME 1/14
3 Düzeltilmesi gereken bir hareketse işletmeden düzeltme talep etmek İşletme için belirlenen önemlilik düzeyinin üstünde ise şirketten düzeltme istenmesi	A6.2	EG 1/14	ME 1/14

Tablo 3.26. Depozitolar Hesabı Kırılımı

A6.1				
Erçiçek Ltd. Şti.				
DEPOZİTOLAR				
31.12.2013				
	31.12.12	31.12.13	Referans	% Değişim
120 Alıcılar	-	-		
121 Alacak Senetler	-	-		
126 Verilen Depozito ve Tem.	-	6.000	A6.1	
127 Diğer Ticari Alacaklar	-	-		
Yasal Kayıtlar	-	6000		

17.01.2013 tarihinde firmanın faaliyet gösterdiği dükkanın elektrik bağlantısı için Aydın Elektrik A.Ş.'ye 6.000 TL teminat yatırılmıştır.Firma Nisan ayında iflas etmiş,Mayıs ayından itibaren Gür Elektrik A.Ş. ile çalışılmaya başlanmış,yeni firma herhangi bir teminat talebinde bulunmamıştır.Aydın Elektrik A.Ş.'den olan 6.000 TL'lik teminat alacağı,rakamın da küçüklüğü göz önünde bulundurularak,firma sahibinin de onayıyla silinmiştir.

M.E:12/01/2014

A6.2

Verilen Depozitoların Silinmesi

----- / -----		
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	6.000	
Verilen Depozitolar		6.000
----- / -----		

Tablo 3.27. Personel Avansları

A7.1

Erçiçek Ltd. Şirketi PERSONEL AVANSLARI 31.12.2013			
Yapılması gerekenler	Çalışma Kağıdı Referansı	Hazırlayan	Kontrol Eden
<p style="text-align: center;">1</p> <p style="text-align: center;">Yıl içinde personele çıkan iş avanslarının kontrolünün sağlanması</p> <p>Dönem sonunda işletmenin personel avansları hesabındaki çıkışın giderleştirilmesi</p>	A7.1	EG 1/14	ME 1/14
<p style="text-align: center;">2</p> <p style="text-align: center;">Verilen iş avansının yol açtığı aktif/pasif dengesizliğini ortadan kaldırmak</p> <p>Personel avansları hesabındaki hareketin yarattığı farkı hangi kalemlerle ortadan kaldırılacağına karar vermek</p>	A7.2	EG 1/14	ME 1/14
<p style="text-align: center;">3</p> <p style="text-align: center;">Düzeltilmesi gereken bir hareketse işletmeden düzeltme talep etmek</p> <p>İşletme için belirlenen önemlilik düzeyinin üstünde ise şirketten düzeltme istenmesi</p>	A7.3	EG 1/14	ME 1/14

Tablo 3.28. Personel Avansları Hesabı Kırılımı

				A7.2	
Erçiçek Ltd. Şti.					
PERSONEL AVANSLARI					
31.12.2013					
	31.12.12	31.12.13	Referans	% Değişim	
195 İş Avansları	-	-	A7.2		
196 Personel Avansları	-	5000			
197 Sayım ve Tesellüm Nok.	-	-			
Yasal Kayıtlar	-	5000			

Bayide Müşteri İlişkileri&Satıştan sorumlu olarak çalışan İlyas Sonay isimli personel genel merkez İstanbul'daki bayi toplantısı için 04.04.2013 tarihinde şirket kasasından 5.000 TL iş avansı alıyor.Seyahat ile ilgili belgeleri ve para iadesini sunmadan 10.04.2013 tarihinde bayi içinde dağıtım personeli Hasan Yaman ile kavga ettiği gerekçesiyle işten çıkarılıyor.Personel üzerindeki 5.000 TL'lik iş avansı geri alınamayacağı için siliniyor.

M.E:12/01/2014

A7.3

İşten Çıkan Personelin Üzerindeki Avansın Silinmesi

----- / -----	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	5.000
Personelden Avansları	5.000
----- / -----	

Tablo 3.29. Gelecek Aylara Ait Giderler

A8.1

Erçiçek Ltd. Şirketi GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 31.12.2013			
Yapılması gerekenler	Çalışma Kağıdı Referansı	Hazırlayan	Kontrol Eden
1 Peşin ödenen yıllık kiranın giderleştirilmesinin kontrolünün sağlanması Dönem sonunda işletmenin kasasında giderleşmeyen 24000 TL lik farkın sebebinin ortaya çıkması	A8.1	EG 1/14	ME 1/14
2 Giderleştirilmediği farkedilen miktarın hangi bilanço kalemiyle dengeleneceğinin saptanması Şirketin aylık transfer kaydıyla yılsonunda sıfırlaması gereken tutarın hangi hesapta giderleşeceğinin kararının verilmesi	A8.2	EG 1/14	ME 1/14
3 Düzeltilme gereken bir hareketse işletmeden düzeltme talep etmek İşletme için belirlenen önemlilik düzeyinin üstündeysse şirketten düzeltme istenmesi	A8.3	EG 1/14	ME 1/14

Bayi, faaliyet gösterdiği Hürriyet Caddesi Gül Sokak No.7 adresindeki dükkan için 02.01.2013 tarihinde mal sahibine 1 yıllık kira bedeli olan 24.000 TL'yi (aylık 2.000 TL) peşin olarak ödemiştir. Ödenen tutar her ay ilgili dönemin giderleştirilmesi için 180 Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına kaydedilmiş fakat yıl sonuna kadar hiç giderleştirilmemiştir. 31.12.2013 itibarıyla yıllık kira bedeli olan 24.000 TL'nin tamamı bu hesaptan çekilerek 770 Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmiştir.

M.E:12/01/2014

Peşin Ödenen Yıllık Kiranın Giderleştirilmesi

----- / -----	
-	
Genel Yönetim Giderleri	24.000
Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000
----- / -----	

Tablo 3.30. 2013 Yılı Hesap Dönemi Gelir Tablosu

ERÇİÇEK LTD. ŞTİ.		
01.01.2013 - 31.12.2013 HESAP DÖNEMİ GELİR TABLOSU		
	<i>Cari Dönem</i>	
	01/01/2013 - 31/12/2013	
A- BRÜT SATIŞLAR		5.000.000,00
1-Yurtiçi Satışlar	5.000.000,00	
2-Yurtdışı Satışlar	0,00	
3-Diğer Satışlar	0,00	
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		0,00
1-Satışlardan İadeler (-)	0,00	
2-Satış İskontoları (-)	0,00	
3-Diğer İndirimler (-)	0,00	
C- NET SATIŞLAR		5.000.000,00
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		-2.500.000,00
1- Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0,00	
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-2.500.000,00	
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)	0,00	
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)	0,00	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		2.500.000,00
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)		-574.000,00
1-Hizmet Üretim Maliyeti (-)	0,00	
2-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0,00	
3-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	-200.000,00	
4-Genel Yönetim Giderleri (-)	-374.000,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		1.926.000,00
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		9.000,00
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	0,00	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0,00	
3-Faiz Gelirleri	0,00	
4-Komisyon Gelirleri	0,00	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	0,00	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	0,00	
7-Kambiyo Karları	9.000,00	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	0,00	
9-Diğer Olağan Gelir ve Karları	0,00	
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		0,00
1-Komisyon Giderleri	0,00	
2-Karşılık Giderleri	0,00	
3-Menkul Kıymet Satış Zararları	0,00	
4-Kambiyo Zararları	0,00	
5-Reeskont Faiz Giderleri	0,00	
6-Diğer Olağan Gider ve Zararları (-)	0,00	
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		-30.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-30.000,00	
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		1.905.000,00

Tablo 3.30. 2013 Yılı Hesap Dönemi Gelir Tablosu (devamı)

I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		5.000,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karlar	0,00	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	5.000,00	
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		-19.000,00
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0,00	
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0,00	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararları (-)	-19.000,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		1.891.000,00
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		0,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		1.891.000,00

Tablo 3.31. 2013 Yılı Bilançosu

ERÇEK LTD. ŞTİ.					
01/01/2013 - 31/12/2013 DÖNEMİ BİLANÇOSU					
AKTİF (VARLIKLAR)	ÖNCEKİ DÖNEM		CARI DÖNEM		PASİF (KAYNAKLAR)
	01/01/2012 - 31/12/2012	01/01/2013 - 31/12/2013	01/01/2012 - 31/12/2012	01/01/2013 - 31/12/2013	
I- DÖNEN VARLIKLAR					III- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
A- HAZİR DEĞERLER	2.450.000,00	580.000,00			A- MALİ BORÇLAR
100 KASA	50.000,00	30.000,00			300 BANKA KREDİLERİ
101 ALINAN ÇEKLER					303 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
102 BANKALAR	2.400.000,00	550.000,00			304 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)					305 UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ
108 DİĞER HAZİR DEĞERLER					306 ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
B- MENKUL KIYMETLER	800.000,00	500.000,00			308 MENKUL KIYMETLER İHRAC FARKLARI (-)
110 HİSSE SENETLERİ	750.000,00	500.000,00			309 DİĞER MALİ BORÇLAR
111 ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI					B- TİCARİ BORÇLAR
112 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI					320 SATIÇILAR
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER	50.000,00				321 BORÇ SENETLERİ
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞ. KARŞILIĞI (-)					322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
C- TİCARİ ALACAKLAR	500.000,00	850.000,00			326 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
120 ALICILAR	500.000,00	850.000,00			329 DİĞER TİCARİ BORÇLAR
121 ALACAK SENETLERİ					C- DİĞER BORÇLAR
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)					331 ORTAKLARA BORÇLAR
126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR					332 İŞTİRAKLERE BORÇLAR
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR					333 BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
128 SÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR					335 PERSONELE BORÇLAR
129 SÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)					336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
D- DİĞER ALACAKLAR	500.000,00	600.000,00			337 DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR					D- ALINAN AVANSLAR
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR					340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI
135 PERSONELDEN ALACAKLAR					349 ALINAN DİĞER AVANSLAR
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	500.000,00	600.000,00			E- YILLARA YAY. İNS. VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
E- STOKLAR	350.000,00	362.500,00			350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
150 İLK MADDE VE MALZEME					F- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK
151 YARI MAMUL - ÜRETİM					360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
152 MAMULLER					361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
153 TİCARİ MALLAR	350.000,00	360.000,00			368 ERTELENMİŞ MEYVA TAKSİT, VERGİ VE DİĞ. YÜKÜM.
157 DİĞER STOKLAR					369 ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)					G- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		2.500,00			370 DÖN.KAR.VER. VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR.
F- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ					371 DÖN.KAR.ŞEŞ.ÖD.VER.VE YAS.YÜK.(-)
179 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ					372 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI
G- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAK.					373 MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER					379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
181 GELİR TAHAKKUKLARI					H- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
H- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR					380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
190 DEVRİDEN KDV					381 GİDER TAHAKKUKLARI
191 İNDİRİLECEK KDV					E- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
192 DİĞER KDV					391 HESAPLANAN KDV
193 PESİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR					392 DİĞER KDV
195 İS AVANSLARI					393 MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
196 PERSONEL AVANSLARI					397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI					399 DİĞER YABANCI KAYNAKLAR
198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR					
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI:	4.600.000,00	2.892.500,00			KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI:
					170.000,00
					250.000,00

Tablo 3.31. 2013 Yılı Bilançosu (devamı)

EBC KİTİ LTD. ŞTİ.					
01/01/2013 - 31/12/2013 DÖNEMİ BİLANÇOSU					
II- DURAN VARLIKLAR				IV- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	
A- TİCARİ ALACAKLAR	5.000,00	5.000,00	A- MALİ BORÇLAR	600.000,00	400.000,00
220 ALICILAR			400 BANKA KREDİLERİ	600.000,00	400.000,00
ALACAK SENETLERİ			FINANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
221 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)			409 ERTELENMİŞ FINANSAL KİRALAMA BORÇLANMA		
222 KAZANILMAMIŞ FINANSAL KİR. FAİZ GEL.(-)			B- TİCARİ BORÇLAR		
226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	5.000,00	5.000,00	420 SATICILAR		
B- DİĞER ALACAKLAR			421 BORÇ SENETLERİ		
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR			426 ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR		
232 İSTRAKLERDEN ALACAKLAR			C- DİĞER BORÇLAR		
233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR			431 ORTAKLARA BORÇLAR		
235 PERSONİLDEN ALACAKLAR			432 İSTRAKLERE BORÇLAR		
236 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR			433 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		
C- MALİ DURAN VARLIKLAR			D- ALINAN AVANSLAR		
240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER			440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		
242 İSTRAKLER			E- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR			472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI		
248 DİĞER MALİ DURAN VARILAR			F- GEL. YIL-AİT. GELİRLER VE GİD. TAHAK.		
D- MADDİ DURAN VARLIKLAR	16.000,00	12.000,00	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		
250 ARAZI VE ARSALAR			481 GİDER TAHAKKUKLARI		
251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ					
252 BİNALAR			UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI:	600.000,00	400.000,00
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR			V- ÖZKAYNAKLAR		
254 TAŞITLAR			A- ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000,00	100.000,00
255 DEMİRBAŞLAR	20.000,00	20.000,00	500 SERMAYE	100.000,00	100.000,00
256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR			501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)		
257 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-4.000,00	-8.000,00	B- SERMAYE YEDEKLERİ		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			520 HİSSE SENEDİ İHRAC PRİMLERİ		
259 VERİLEN AVANSLAR			522 M. D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		
E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR			523 İSTRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		
260 HAKLAR			529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		
261 SEREFİYE			C- KAR YEDEKLERİ		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ			540 YASAL YEDEKLER		
264 ÖZEL MALİYETLER			541 STATÜ YEDEKLERİ		
265 BİLGİSAYAR PAKET PROGRAMLARI			542 OLAGAĞUŞTU YEDEKLER		
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK			543 BİRLEŞME ZARARI		
268 BİRİKİMİŞ AMORTİSMANLAR (-)			544 SERMAYE EKL. İST. HİSS. VE GAYRİM. SATIŞ KAZANÇ.		
269 VERİLEN AVANSLAR			548 DİĞER KAR YEDEKLERİ		
F- GELECEK YIL. AİT GİDERLER VE GEL. TAHAK.			549 ÖZEL FONLAR		
280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER			D- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		
281 GELİR TAHAKKUKLARI			E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)	3.751.000,00	299.500,00
G- DİĞER DURAN VARLIKLAR			F- DÖNEM NET KARI		1.891.000,00
291 GELECEK YILLARDA İND. KDV			G- DÖNEM NET ZARARI (-)		
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR					
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI:	21.000,00	17.000,00	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI:	3.851.000,00	2.279.500,00
AKTİF VARLIKLAR TOPLAMI:	4.621.000,00	2.909.500,00	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI:	4.621.000,00	2.909.500,00

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan

01/01/2013 - 31/12/2013 TARİHLİ MİZAN					
KODU	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ KALANI	ALACAK KALANI
10	Hazır Değerler				
100	Kasa	290.000	260.000	30.000	
101	Alınan Çekler				
102	Bankalar	6.750.000	6.200.000	550.000	
103	Verilen Çekler Ve Ödm.Emirleri (-)				
108	Diğer Hazır Değerleri				
11	Menkul Kıymetler				
110	Hisse Senetleri	1.200.000	700.000	500.000	
111	Özel Kesim Tah.Sen.Ve Bonoları				
112	Kamu Kesimi Tah.Sen.Ve Bonoları				
118	Diğer Menkul Kıymetler	50.000	50.000		
119	Menkul Kıymetler Değ.Düş.Karş.(-)				
12	Ticari Alacaklar				
120	Alıcılar	6.950.000	6.100.000	850.000	
121	Alacak Senetleri				
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)				
123	Alınan Vadeli Çekler *				
126	Verilen Depozito Ve Teminatlar	3.000	3.000	0	
127	Diğer Ticari Alacaklar				
128	Şüpheli Ticari Alacaklar				
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)				
13	Diğer Alacaklar				
130	Grup Şirketlerden Alacaklar *				
131	Ortaklardan Alacaklar				
132	İştiraklerden Alacaklar				
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar				
135	Personelden Alacaklar				
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	600.000		600.000	
137	Diğer Alacak Senetleri Reesk.(-)				
138	Şüpheli Alacaklar				
139	Şüpheli Diğer Alacaklar Karş.(-)				
15	Stoklar				
150	İlk Madde Ve Malzeme				
151	Yarı Mamüller - Üretim				
152	Mamüller				
153	Ticari Mallar	1.860.000	1.500.000	360.000	
154	Canlı Hayvan Stokları *				
155	İşletme Dışındaki Stoklar *				
157	Diğer Stoklar				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)				
159	Verilen Sipariş Avansları	2.500		2.500	
17	Yıl.Yayg.İnş.Ve Onarım Maliyetleri				
170	Yıl.Yayg.İnş.Ve Onarım Maliyetleri				
179	Taşeronlara Verilen Avanslar				
18	Gelc.Ayl.Ait Gid.Ve Gelir Tahak.				
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000	24.000	0	
181	Gelir Tahakkukları				
19	Diğer Dönen Varlıklar				
190	Devreden K.D.V.				
191	İndirilecek K.D.V.				
192	Diğer K.D.V				
193	Peşin Ödenen Ver.Ve Fonlar				
195	İş Avansları				
196	Personel Avansları	1.000	1.000	0	
197	Sayım Ve Tesellüm Noksanları				
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar				
199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)				
22	Ticari Alacaklar				
220	Alıcılar				
221	Alacak Senetleri				
222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)				
223	Alınan Vadeli Çekler *				
226	Verilen Depozito Ve Teminatlar	5.000		5.000	
228	Şüpheli Alacaklar				
229	Şüpheli Alacaklar Karşılığı(-)				
23	Diğer Alacaklar				
230	Grup Şirketlerden Alacaklar *				
231	Ortaklardan Alacaklar				
232	İştiraklerden Alacaklar				
233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar				
235	Personelden Alacaklar				
236	Diğer Çeşitli Alacaklar				
237	Diğer Alacak Senetleri Reesk.(-)				
238	Şüpheli Alacaklar *				
239	Şüpheli Diğer Alacaklar Karş.(-)				
24	Mali Duran Varlıklar				
240	Bağlı Menkul Kıymetler				
241	Bağlı Men.Kıy.Değer Düş.Karş.(-)				
242	İştirakler				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

243	İştiraklere Sermaye Taahhüt.(-)				
244	İştirakler Ser.Pay.Değ.Düş.Karş.(-)				
245	Bağlı Ortaklıklar				
246	Bağlı Ort.Sermaye Taahhütleri (-)				
247	Bağ.Ort.Ser.Pay.Değ Düş.Karş.(-)				
248	Diğer Mali Duran Varlıklar				
249	Diğ.Mali Duran Var.Karş.(-)				
25	Maddi Duran Varlıklar				
250	Arazi Ve Arsalar				
251	Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri				
252	Binalar				
253	Tesis Makina Ve Cihazlar				
254	Taşıtlar				
255	Demirbaşlar	20.000		20.000	
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar				
257	Birikmiş Amortismanlar (-)		8.000	-8.000	
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar				
259	Verilen Avanslar				
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar				
260	Haklar				
261	Şerefiye				
262	Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri				
263	Araştırma Ve Geliştirme Giderleri				
264	Özel Maliyetler				
265	Finansal Kiralama Konusu Kıymetler				
267	Bilgisayar Programları				
268	Birikmiş Amortismanlar (-)				
269	Verilen Avanslar				
27	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar				
271	Arama Giderleri				
272	Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri				
277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlık.				
278	Birikmiş Tükenme Payları (-)				
279	Verilen Avanslar				
28	Gelecek Yıl.Ait Gider.Ve Gelir Tah.				
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler				
281	Gelir Tahakkukları				
29	Diğer Duran Varlıklar				
291	Gelecek Yıllarda İnd. Kdv.				
292	Diğer Kdv				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar				
294	Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Mdv.				
295	Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar				
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar				
298	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)				
299	Birikmiş Amortismanlar (-)				
30	Mali Borçlar				
300	Banka Kredileri				
301	Finansal Kiralama İşleml.Borçlar				
303	U.V.Kred.Ana Para Taks.Ve Faizleri				
304	Tahvil Ana Para Borç Taks.Ve Faizl				
305	Çıkarılmış Bono Ve Senetler				
306	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
308	Menkul Kıymet. İhraç Farkları (-)				
309	Diğer Mali Borçlar				
32	Ticari Borçlar				
320	Satıcılar	-650.000	-450.000		-200.000
321	Borç Senetleri				
322	Borç Senetleri Reeskontu (-)				
323	Verilen Vadeli Çek.Ve Öde.Emir.*				
326	Alınan Depozito Ve Teminatlar				
329	Diğer Ticari Borçlar				
33	Diğer Borçlar				
330	Grup Şirketlere Borçlar*				
331	Ortaklara Borçlar				
332	İştiraklere Borçlar				
333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar				
335	Personele Borçlar				
336	Diğer Çeşitli Borçlar				
337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu(-)				
34	Alınan Avanslar				
340	Alınan Sipariş Avansları				
349	Alınan Diğer Avanslar				
35	Yıll.Yaygın İnş.Ve Onarım Hakediş.				
350-358	Yıll.Yaygın İnş.Ve Onarım Hak.Bed.				
36	Ödenecek Vergi Diğer Yüküm.				
360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar	-90.000	-60.000		-30.000
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesin.				
368	Vadesi Geç.Ert.Taks.Ver.Ve Diğ.Yü.				
369	ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

37	Borç Ve Gider Karşılıkları				
370	Dönem Karı Ver.Diğ.Yas.Yük.Karş.				
371	Dönem Karı.Peş.Öde.Ver.Diğ.Yük.(-)				
372	Kıdem Tazminatı Karşılığı				
373	Maliyet Giderleri Karşılığı				
379	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları				
38	Gel.Aylara Ait Gelir.Ve Gider Tah.				
380	Gelecek Aylara Ait Gelirler				
381	Gider Tahakkukları	-6.000	6.000		
39	Diğer Kısa Vadeli Yab.Kaynaklar				
391	Hesaplanan Kdv				
392	Diğer Kdv				
393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı				
397	Sayım Ve Tesellüm Fazlaları				
399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar				
40	Mali Borçlar				
400	Banka Kredileri	-600.000	-200.000		-400.000
401	Finansal Kiralama İşleml.Borçlar				
402	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borç.				
405	Çıkarılmış Tahviller				
407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler				
408	Men.Kıy.İhraç Farkları(-)				
409	Diğer Mali Borçlar				
42	Ticari Borçlar				
420	Satıcılar				
421	Borç Senetleri				
422	Borç Senetleri Reeskontu (-)				
423	Verilen Vadeli Çek.Ve Öde.Emir.*				
426	Alınan Depozito Ve Teminatlar				
429	Diğer Ticari Borçlar				
43	Diğer Borçlar				
430	Grup Şirketlerine Borçlar *				
431	Ortaklara Borçlar				
432	İştiraklere Borçlar				
433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar				
435	Personele Borçlar*				
436	Diğer Çeşitli Borçlar				
437	Diğer Borç Şenetleri Reesk.(-)				
438	Kamuya Olan Ert.Veya Taks.Borç				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

44	Alınan Avanslar				
440	Alınan Sipariş Avansları				
449	Alınan Diğer Avanslar				
47	Borç Ve Gider Karşılıkları				
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı				
479	Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları				
48	Gel. Yıllara Ait Gelir.Ve Gider Tah.				
480	Gelecek Yıllara Ait Giderler				
481	Gider Tahakkukları				
49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynak.				
492	Gel. Yıl.Ert.Veya Terkin Edil.K.D.V.				
493	Tesise Katılma Payları				
499	Diğer Çeş.Uzun Vad.Yab.Kaynak.				
50	Ödenmiş Sermaye				
500	Sermaye	-100.000			-100.000
501	Ödenmemiş Sermaye (-)				
52	Sermaye Yedekleri				
520	Hisse Senetleri İhraç Primleri				
521	Hisse Senetleri İptal Karları				
522	Mad.Dur.Var.Yeniden Değ.Artışları				
523	İşt.Yeniden Değ.Artışları				
524	Maliyet Bedeli Artışları Fonu				
529	Diğer Sermaye Yedekleri				
54	Kar Yedekleri				
540	Yasal Yedekler				
541	Statü Yedekleri				
542	Olağanüstü Yedekler				
548	Diğer Kar Yedekleri				
549	Özel Fonlar				
57	Geçmiş Yıllar Karları				
570	Geçmiş Yıllar Karları	-850.000	-561.500		-288.500
58	Geçmiş Yıllar Zararları(-)				
580	Geçmiş Yıllar Zararları(-)				
59	Dönem Net Karı Veya Zararı				
590	Dönem Net Karı	-6.100.000	-4.209.000		-1.891.000
591	Dönem Net Zararı(-)				
60	Brüt Satışlar				
600	Yurtiçi Satışlar				-5.000.000
601	Yurtdışı Satışlar				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

602	Diğer Gelirler				
61	Satış İndirimleri (-)				
610	Satıştan İadeler (-)				
611	Satış İskontoları (-)				
612	Diğer İndirimler (-)				
62	Satışların Maliyeti(-)				
620	Satılan Mamüller Maliyeti(-)				
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)			2.500.000	
622	Satılan Hizmet Maliyeti (-)				
623	Diğer Satışların Maliyeti (-)				
63	Faaliyet Giderleri (-)				
630	Araştırma Ve Geliştirme Gid.(-)				
631	Paz.Sat.Ve Dağıtım Giderleri (-)				
632	Genel Yönetim Giderleri (-)				
64	Diğer Faal.Ola.Gelir Ve Karlar				
640	İştiraklerden Temettü Gelirleri				
641	Bağlı Ortak.Temettü Gelirleri				
642	Faiz Gelirleri				
643	Komisyon Gelirleri				
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar				
645	Menkul Kıymet Satış Karları				
645-1	Rüçhan Hak.Kupon Stş.Karları				
645-2	A.Tipi Mkyo.Mkyf:Gmyo.Sağ.Kazançlar				
645-3	Emisyon Primi				
645-4	Diğer Menkul Kıymet Satış Karları				
646	Kambiyo Karları				-9.000

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

647	Reeskont Faiz Gelirleri				
649	Diğer Olağan Gelir Ve Karlar				
65	Diğer Faal.Olağan Gider Ve Zar.(-)				
653	Komisyon Giderleri(-)				
654	Karşılık Giderleri(-)				
655	Menkul Kıymet Satış Zararları(-)				
656	Kambiyo Zararları(-)				
657	Reeskont Faiz Giderleri(-)				
659	Diğer Olağan Gider Ve Zararlar(-)				
66	Finansman Giderleri (-)				
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)				
661	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)				
67	Olağandışı Gelir Ve Karlar				
671	Önceki Dönem Gelir Ve Karları				
679	Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar				-5.000
68	Olağandışı Gider Ve Zararlar(-)				
680	Çalışmayan Kıs.Gid.Ve Zararları(-)				
681	Önceki Dönem Gider Ve Zararları(-)				
689	Diğer Olağandışı Gider Ve Zarar.(-)			19.000	
689	Dönem Net Karı Veya Zararı				
690	Dönem Karı Veya Zararı				
691	Dön.Kar.Ver.Ve Diğ.Yas.Yük.Krş.(-)				
692	Dönem Net Karı Veya Zararı			1.891.000	
710	Direkt İlk Madde Ve Malzeme				
720	Direkt İşçilik Giderleri				
730	Genel Üretim Giderleri				
740	Hizmet Üretim Giderleri				
750	Araştırma Geliştirme Giderleri				

Tablo 3.32. 01/01/2013-31/12/2013 Tarihli Mizan (devamı)

760	Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Gid.			200.000	
770	Genel Yönetim Giderleri (-)			374.000	
780	Finansman Giderleri			30.000	
	Toplam				
711	Direkt İlk Madde Ve Malz.Yan.Hesabı				
721	Direkt İşçilik Gid.Yan.Hesabı				
731	Genel Üretim Gid.Yan.Hesabı				
540-01	1. Tertip Yasal Yedek Akçe				
540-02	2. Tertip Yasal Yedek Akçe				
360-01	Ödenecek Ücret Vergi Kesintileri				
				TOPLAM	
				7.923.500	-7.923.500

SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim, güvenilir bilgi sağlama ihtiyacının ortaya çıkmasıyla birlikte gündeme gelmiştir. Gelişen ve büyüyen günümüz ekonomisinde işletme faaliyetlerinin çeşitlenmesi, rekabetin hızla artması, teknolojideki gelişmelerin ve uluslararası ticaretin hız kazanmasıyla birlikte ortaya çıkan doğru ve güvenilir bilgi ihtiyacı kendisini daha yoğun bir şekilde hissettirmeye başlamıştır. Böyle bir ortamda finansal bilgi kullanıcıları, sağlıklı kararlar alabilmek için kendilerine sunulan bilgilerin güvenilir, doğru ve şeffaf olmasını arzu etmektedirler. Finansal bilgi kullanıcılarının, kendilerine sunulan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini kendilerinin araştırma imkanı bulunmadığından, bu bilgilerin finansal bilgi kullanıcıları için bağımsız uzmanlar tarafından incelenerek doğrulanması gerekmektedir. Bunun yerine getirilmesi amacıyla kullanılan en önemli araç, bağımsız denetimdir.

2000’li yıllarda ABD ve AB ülkelerinde yaşanan Enron, Worldcom gibi finansal skandallar, bilgi kullanıcılarının bağımsız denetimin sonuçlarına olan güvenlerinin azalmasına neden olmuştur. Bağımsız denetimin sonuçlarına olan bu güvenin yeniden sağlanması ve denetimin itibarının geri kazanılması amacıyla, başta ABD olmak üzere AB ülkelerinde birtakım yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler çerçevesinde, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçilerin gözetiminin sağlanmasına yönelik gözetim kurumları oluşturulmuştur. Oluşturulan bu kurumlar, bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetlerinin belirlenen ilke ve standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi noktasında zorlayıcı bir güç olmuştur.

Bu gelişmeler ışığında, özellikle uluslararası standartları yakalamak amacıyla Türkiye’de de düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda ilk önce, çağın gerekleri karşısında yetersiz kalan mevcut TTK yeniden ele alınarak reform niteliğinde sayılabilecek değişiklikler yapılmış ve günümüz şartlarına uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu çalışma kapsamında bağımsız denetim konusu da sil baştan düzenlenerek, 6102 Sayılı TTK ile yürürlüğe konulmuştur. Böylece, A.Ş., Ltd. Şti. ve SPBKŞ’lerden oluşan sermaye şirketleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Hangi büyüklükteki sermaye şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı ise, BK’nın vereceği karara bağlanmıştır. BK kararına göre; aktif toplamı 75 Milyon ve üstü Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 150 Milyon ve üstü Türk Lirası ve 250 çalışan sayısı ve üstü kriterlerinden en az iki tanesini karşılayan sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olacağı açıklanmıştır. Sadece bu

ölçütleri karşılayan şirketlerin denetime tabi tutulması ve diğerlerinin denetimsiz bırakılmasına yönelik eleştiriler doğrultusunda yapılan yeni bir düzenleme ile A.Ş.’lerin tamamı bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmiştir. Bu şekilde bağımsız denetimin kapsamı biraz daha genişletilmiştir. Sermaye şirketlerinde bağımsız denetim yapacak kişilerin ise, 3568 Sayılı Yasaya göre YMM veya SMMM unvanına sahip olmalarının yanında, KGK tarafından yapılacak sınavda başarılı olma zorunluluğu getirilmiştir. TTK ile getirilen bu yeni sistemle, sermaye şirketlerinin finansal tablolarının ve yıllık faaliyet raporunun şirket dışından bağımsız bir uzman olan dış denetçiler tarafından denetlenmesi hedeflenmiş ve denetimden geçmeyen finansal tablolar ile şirketin yıllık faaliyet raporunun düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, Türkiye’deki bağımsız denetim kuruluşlarının gözetiminin farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmasının denetimin etkinliğini ve kalitesini olumsuz yönde etkilemesi nedeniyle, denetimin gözetimi yetkisi tek bir yetkili otoritede toplanmıştır. Bu kapsamda Türkiye’de de yurtdışındaki örneklerine benzer şekilde, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip KGK kurulmuştur. KGK’nın kurulmasıyla birlikte, bağımsız denetim üzerinde dağınık bir yapıya neden olan kurum ve kuruluşların bağımsız denetim kuruluşları üzerindeki gözetim yetkileri sona ermiştir.

Uygulama bölümünde bir denetim şirketinin dönen varlıkların denetimini nasıl ele aldıklarını ve nelere dikkat ettiklerini gerçekleştiren denetim faaliyetlerinin bir kısmına yer vererek günümüz denetiminde gelinen noktayı ortaya konmuştur.

Son olarak çalışmadan elde edilen bulgular genel olarak değerlendirildiğinde, denetim faaliyetlerinden beklenen faydanın en üst düzeyde sağlanabilmesi ve özellikle denetçi adayları olan meslek mensuplarının beklentilerinin azami ölçüde karşılanabilmesi için ilgili otoriteler tarafından denetimle ilgili düzenlemelerin genişletilmesinde ve uygulamaya yönelik çalışmalar yapılmasında yarar vardır. Böylece, gelecekte yapılacak düzenlemeler sayesinde gelişmiş ülkelerle olan uygulama farklılıkları giderilecek ve kaliteli bir şekilde yapılacak denetim faaliyetleri sayesinde daha şeffaf, daha güvenilir bilgiler elde edilecektir. Ayrıca, belirli ölçütleri karşılayan sermaye şirketlerinin değil de, büyüklük ölçülerine bakılmaksızın sermaye şirketlerinin tamamının gelecekte kademeli olarak bağımsız denetimin kapsamına dahil edilmesi, denetimden beklenen faydanın sağlanması noktasında daha doğru olacaktır. Bütün bu gelişmelerle birlikte, Türkiye’de denetim mesleğinin önemi ve buna bağlı olarak

meslek mensuplarının itibarı artacak ve denetim alanında yeni iş sahaları ortaya çıkacaktır. Türkiye'deki yetkili otoritelerin bağımsız denetimin etkinliğinin ve kalitesinin sağlanması amacıyla yapmış oldukları köklü değişiklikler ışığında hazırlanan bu tez çalışması, TTK'nın denetim alanında getirmiş olduğu düzenlemelere yönelik meslek mensuplarının görüşleriyle ilgili genel bir değerlendirme içermektedir. Bu yönüyle önemli veriler ve bulgular içeren çalışmanın, bağımsız denetime yönelik yapılan düzenlemelere ilişkin meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koyan güncel ilk tez çalışmalarından biri olması nedeniyle literatüre önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKLAR

- Arıkan, Y. (2010) “Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 101, s.7, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/101malicozum/01%20yahya%20arikan.pdf>
- Ataman Akgül, B, (2001) *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Babayeva, L. (2011) *Uluslararası Denetim Standartları Uygulamaları: Türkiye-Azerbaycan Karşılaştırması*, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Balkan, İ. (2008) *Bankalarda Denetim Komitelerinin Etkinliği*, Yüksek lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, İstanbul.
- BDS 200, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_200.pdf
- BDS 210, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_210.pdf
- BDS 220, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_220.pdf
- BDS 230 s.7, (08/06/2013) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_230.pdf
- BDS 240, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_240.pdf
- BDS 250, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_250.pdf
- BDS 260, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_260.pdf
- BDS 300, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_300.pdf
- BDS 315, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_315.pdf
- BDS 320, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_320.pdf
- BDS 330, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_330.pdf
- BDS 402, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_402.pdf
- BDS 450, (05/05/2014) http://kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_450.pdf
- BDS 500, s.6 (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_500.pdf
- BDS 501, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_501.pdf
- BDS 505, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_505.pdf

BDS 510, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_510.pdf
BDS 520, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_520.pdf
BDS 530, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_530.pdf
BDS 540, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_540.pdf
BDS 550, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_550.pdf
BDS 560, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_560.pdf
BDS 570, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_570.pdf
BDS 580, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_580.pdf
BDS 600, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_600.pdf
BDS 610, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_610.pdf
BDS 620, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_620.pdf
BDS 700, s.7 (20/04/2014)
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140318-11.htm>
BDS 705, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705.pdf
BDS 706, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_706.pdf
BDS 710, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_710.pdf
BDS 720, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_720.pdf
BDS 800, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_800.pdf
BDS 805, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_805.pdf
BDS 810, (05/05/2014) http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_810.pdf
Bozkurt, N. 2000, *Muhasebe Denetimi*, Alfa yayınları, İstanbul.
Cömert, N. Mali Çözüm 109. S:35 Er.T.
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/2_nuran_comert.pdf
Çarıkçıoğlu, P, “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi” (12/7/2014)
archive.ismmmo.org.tr/docs/.../02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc

- Çelik, M ve Uyar, S, İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması Makalesi <http://www.mufad.org/journal/attachments/article/247/12.pdf>
- Çömlekçi, Ferruh (2004) Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz” TC Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- Denetim İlke ve Esasları, (1995) *Hesap Uzmanları Derneği*, İlk baskı, İstanbul.
- Duman, Ömer (2008) “Muhasebe Denetimi ve Raporlama” Siyasal Kitabevi Tesmer Ankara.
- Dural, Fatih (2005) “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslakta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı 70, s.30.
- Elverici Eryılmaz, Aslı (2009), J-SOX Amerikalı SOX’un Yerini Alır mı? Dünya Gazetesi, 07.03. s. 2
- Erdoğan, N. (2006) *Muhasebe denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliği*, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı 31, s.113 <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf>
- Erserim, A. (2008) “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”
- Gücenme, Ü. (2008) *Muhasebe Denetimi* Alfa Aktüel Basımevi, İstanbul.
- Güçlü, F. (2000) *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Güler, Ender (2012), “Muhasebe Mensuplarının Yeni TTK’da Yer Alan Denetim Uygulamaları Hakkındaki Farkındalıklarına Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Sayı 3: ss.81-104.
- Gürbüz, Hüseyin, (1995) *Muhasebe Denetimi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Güredin, E. (2000) *Denetim*, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ., İstanbul.
- Hasan Kılıç, Denetçinin Rotasyonu, Deleoitte, <http://www.archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/08sempozyum/sempozyum2007/06.06.2009>
- <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/99malicozum/10%20erdogan%20aslan.pdf> (Er. T: 10/10/2013)
- <http://arsiv.ntvmsnbc.com/news/160390.asp> Er. T: 10/02/2014

http://idari.cu.edu.tr/dergi/2007/Saglar_Kandemir_2007_Cilt11_Say%C4%B11_20-39.pdf

<http://www.denetimnet.net/Pages/Bagimsizdenetimraporudisenetim.aspx> Er.T: 20/04/2014

http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararası_denetim_standartlari.aspx

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Anonim%20Ortaklı%C4%B1klar%20Alan%C4%B1nda%20Getirdi%C4%9Fi%20Yenilikler.pdf> Er. T: 10/02/2014

<http://www.dmr-tr.com/dmr/wp-content/uploads/TTK-2014.008.pdf>

<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213-20131010.pdf> 10/05/2013

<http://www.milliyet.com.tr/2002/07/23/ekonomi/aeko.html> Er. T: 10/02/2014

<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=44256>) Er. T: 10/02/2014

<http://www.tcmb.gov.tr/yeni/banka/tcmbkanun.html> Er. T: 07/01/2014

http://www.tesmer.org.tr/images/docs/smmm-calisma_usulu_ve_esaslar.doc Er.T: 15/5/2013

<http://www.yenittk.com.tr/news/bagimsiz-denetim-kapsami-disinda-kalan-anonim-sirketlerin-bagimsiz-denetimi-nasil-olmalidi-16-04-201.html> Er. T: 01/03/2014

http://www.yenittk.com.tr/yeni_ttk_ve_bagimsiz_denetim Er. T:09/09/2013

İnternet kaynakları

Kandemir T, ve Akbulut H. Dergi ijmeh.org/index.php/zkesbe/article/download/453/381 s.38

Karacan, R.ve Uygun S. (2012) *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.

Karakoç, M. (2013) “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler” **Muhasebe ve Finansman Dergisi** s.20

Kaval, Hasan (2003) *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi Ankara.

Kavut, L. vd., (2009) *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, Euromat Entegre Matbaacılık AŞ., İstanbul.

- Kavut, Lerzan (2000) “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, **MODAV, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:2, Sayı: 4, s.18
- Kenger, (2001) <http://www.ustatlar.net/denetim/genel/149-performans-denetimi.html> ErT:19.04.2014
- Kepekçi, C. (2004) *Bağımsız Denetim*, Avcıol Basım Yayın, İstanbul.
- Köse Ö. (2007) Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, s.5, <http://xn--saytay-r9a28a.gov.tr/yayin/yayinicerik/145.k2yhokose.pdf>
- Kutukız vd, Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetim Gelişmesine Etkisi Makale, <http://journal.mufad.org/attachments/article/248/11.pdf> 20/11/2013
- Kütük, İ. (2008) *Kamu ve Bağımsız Muhasebe Denetiminde Kanıt Toplama Teknikleri*, Yüksek lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Mikko ZERNI, Essays on Audit Quality, Working Paper, Acta Universitatis Ouluensis, Linnanmaa, November, 2009, s.17.
- MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı 31, s.113 <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/435/13.pdf>
- Önder, Türkan (2001) *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Pekiner, K. (1988) *İşletme Denetimi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul.
- Selimoğlu, Kardeş S. ve Göktepe, H., (2007) “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm**, Sayı 81, s.29.
- Seri: X, No:16 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” Madde 19
- Sezal, L. (2006) *Banka İşletmelerinde Etkin Bir İç Denetim ve Risk Yönetim Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.

SPK, “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”,
Seri: X, No: 22

Şirin, M. (05.05.2013) *Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistiki Örneklem Yönetimleri*,
<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetim%20standartlari.pdf>

Türk Bankacılık Sisteminin Güçlendirilmesine Yönelik Çabalar ve İmar Bankası Olayı,
2003,http://www.tmsf.org.tr/documents/reports/tr/basintoplantisi_sunus_23102003.pdf. (06/10/2013)

Türker, M. (25.04.2013) *Uluslararası Denetim Standartları Uygulaması ve Beklentiler*,
http://www.semor.com.tr/misc/muhasebe/turker-pekdemir_bildiri.html.

Türmob,http://www.tesmer.org.tr/sorular/data/smmm/2009/2/04/smmm_2009_2_04.pdf (20/04/2014)

Uluşahin, Hikmet, Eren, Elçin ve Köylü, Çağrı (2012), “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nun Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 55: ss.11-34.)

Uzay, Şaban vd. (2009) *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara

www.muhasebetr.com/ozelbolum/006/Ozel_Bolum_006.doc tmsk.org.tr,
02/12/2013

www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.d Er.T: 07/01/2014

www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.doc Er.T:31/08/2013

Yıldırım, Oya ve Dalgeç, Ayşen Özkol, Erdal (Editörler), (1995), **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış**, TÜRMÖB Yayın No:23, Ankara.

Yurdakul, H. (2005) “*Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve Türkiye’deki Uygulamaları*” Yüksek lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

6102 Sayılı Kanun için <http://www2.tbmm.gov.tr/d22/1/1-1138.pdf>

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Merve Erçiçek
Doğum Yeri ve Tarihi : Nazilli 31/08/1988

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : Pamukkale Üniversitesi
Yüksek Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

BİLİMSEL FAALİYETLERİ

Makaleler
-SCI :
-Diğer :
Bildiriler
-Uluslararası :
-Ulusal :
Katıldığı Projeler :

İŞ DENEYİMİ

Çalıştığı Kurumlar ve Yıl : MULTI TURKEY YONETİM AS. / 2013

İLETİŞİM

E-posta Adresi : mervercicek@gmail.com
Telefon : 0 533 4735254
Tarih :