

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

**MUHASEBE DENETİMİNİN İŞLETMELERDE
UYGULANIŞININ İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Sebiha GENÇ KILIÇ

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Murat KARAHAN

GAZİANTEP, Eylül 2025

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

Tezin Başlığı: Muhasebe Denetiminin İşletmelerde Uygulanışının İncelenmesi
Adı ve Soyadı: Sebiha GENÇ KILIÇ
Tez Savunma Tarihi: 12/09/2025

Doç. Dr. Murat KARAHAN danışmanlığında hazırlanan bu tez tarafımızca okunmuş, kapsam ve niteliği açısından oybirliği ile bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri: (Unvanı, Adı ve SOYADI)

İmzası

Doç. Dr. Ali KESTANE (Jüri Başkanı)

Doç. Dr. Murat KARAHAN

Dr. Öğr. Üyesi Medet İĞDE

Bu tezin gerekli şartları sağlayarak yukarıda belirtilen jüri tarafından Yüksek Lisans tezi olarak kabul edildiğini onaylarım.

Prof. Dr. H. Mustafa PAKSOY
Enstitü ABD Başkanı

Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı

Doç. Dr. Ahmet BOZDAĞ
SBE Müdürü

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

İmza:

Adı ve Soyadı: Sebiha GENÇ KILIÇ

Öğrenci Numarası: 220506111007

Tezin Savunma Tarihi: 12.09.2025

ÖZET

MUHASEBE DENETİMİNİN İŞLETMELERDE UYGULANIŞININ İNCELENMESİ

GENÇ KILIÇ Sebiha

Yüksek Lisans Tezi İşletme Ana bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç, Dr. Murat KARAHAN
Eylül-2025,117 sayfa

Bu tezin çalışma alanı muhasebenin alt kollarından bir birim olan denetim hakkında araştırma yapmaktır. Bu araştırma denetimin alanları hakkında yapılması gereken uyulması gereken kurallar ve tebliğler olup olmadığına değinmektir. Denetim kendi içinde ikiye ana birime ayrılmaktadır. Bunların neler olduğu hakkında bilgi vermeye çalışacağım. İki ana birime ayrılan denetim Birincisi; İç Denetim, İkincisi; Bağımsız Denetim bu iki birimde görevler bakımından bire bir aynı olmaktadır. Yalnız iç denetim bağımlı çalışmakta ve birçok iş yükü olmaktadır. İç denetim iş yükü ve sorumluluk bakımından bağımsız denetimden farklılık yaratmaktadır. Bağımsız denetimin amacı işletmenin finansal ve mali tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamaktır. Bunun iç denetimin sorumluluk derecesi artmaktadır. İç denetim ve bağımsız denetim aslında aynı amaç için uğraşan iki denetim aşamasıdır. Tezin sonunda bağımsız denetim ve iç denetimin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, SPK, KGK ve TTK'nın ilkelerine, tebliğlerine ve yönetmeliklerine uygun davranmaları gerektiğini ve iç denetçinin hile ve hatalı kayıtlara karşı dikkatli olması gerektiğini bilmelidir. Bunun dışında iç denetimde eksiksiz çalışma yapan iç denetçi bağımsız denetçilerin işlerini daha kısa zamanda ve daha sağlıklı, güvenilir yapmasına yardımcı olacaktır.

Anahtar Sözcükler: Denetim, İç Denetim, Bağımsız Denetim, Mali Tablo

ABSTRACT
EXAMINATION OF THE APPLICATION
OF ACCOUNTING AUDITING IN BUSINESSES

GENÇ KILIÇ Sebiha

Master's Thesis, Department of Business Administration

Thesis Advisor: Assoc.Prof. Dr Murat KARAHAN

September 2025, 117 pages

The field of study of this thesis is to conduct research on auditing, which is a sub-branch of accounting. This research is to address whether there are rules and circulars that need to be followed regarding the areas of auditing. Auditing is divided into two main units. I will try to give information about what they are. Auditing, which is divided into two main units, is the First; Internal Auditing, Second, Independent Auditing. These two units are exactly the same in terms of duties. However, internal auditing works dependently and has a lot of workload. Internal auditing differs from independent auditing in terms of workload and responsibility. The purpose of independent auditing is to ensure the accuracy and reliability of the financial and fiscal statements of the business. This increases the degree of responsibility of internal auditing. Internal auditing and independent auditing are actually two auditing stages that work for the same purpose. At the end of the thesis, it should be known that independent auditing and internal auditing must act in accordance with the Generally Accepted Accounting Principles, the principles, communiqués and regulations of the CMB, KGK and TTK, and that the internal auditor must be careful against fraud and erroneous records. Apart from this, the internal auditor who does a thorough job in internal auditing will help the independent auditors to do their jobs in a shorter time and more healthily and reliably.

Keywords: Audit, Inter Audit, Independent Audit, Financial Statement

ÖNSÖZ

Muhasebe özü gereği karmaşık bir sistem olduğundan dolayı dikkat ve sistematik düzen ön planda olmalıdır. Bu yüzden muhasebe kendi içinde birimlere ayrılmış ve bu birimlerden biri olan denetim kendi başına ayrı bir birim oluşturmaktadır. Denetim üç aşamadan oluşmaktadır. Bunlar birincisi bağımsız denetim, ikincisi iç denetim (bağımlı denetim), üçüncüsü ise kamu denetimi olmaktadır.

Çalışmamızın amacı bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki ilişkiler üzerine olumlu ve olumsuz yönleri arasında ne gibi farklar var bağımsız denetimin işletmelere ne gibi faydaları var. Bu faydalarının bağımsız denetimin denetime tabi olan işletmelere ne gibi faydaları olduğunu ve işletmelerde muhasebe departmanının karmaşıklığını azaltmak için iç denetim departmanlığının işletmelerde var olup olmaması durumuna işletmeye katacağı faydaların ne olduğunu üzerine çalışma yapacağız.

Çalışma aşamasında Doç. Dr. Murat KARAHAN danışmam hocama, akademik eğitim hayatıma ne kadar geç başlamış olsam da sen de başarısın diyen Doç. Dr. Filiz ÇOKAY ÇOPUROĞLU hocama, her zaman arkamda olan canım anneme ve son olarak bu çalışma sürecinde her zaman güven veren ve beni motive eden eşim İsmail KILIÇ'a çok teşekkür ederim

TEŞEKKÜRLER

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
ÖN SÖZ	iii
İÇİNDEKİLER	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR	xii

GİRİŞ

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi	1
B. Araştırmanın Amacı ve Önemi	1
C. Araştırmanın Yöntemi	2

1.BÖLÜM

DENETİMİN MUHASEBE SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1.Muhasebenin Varoluşu ve Amacı	3
1.1.1.Muhasebenin Temel Kavramı	3
1.1.2.Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi	3
1.1.3 Muhasebe Denetimi	3
1.2.Denetim	4
1.2.1.Muhasebe Denetim	4
1.2.2.Muhasebe Denetiminin Amacı	4
1.2.3.Muhasebe Denetiminin Özellikleri	5
1.3 Denetim Bir Süreçtir	5
1.3.1. İktisadi Faaliyet ve Olaylara İlişkin İddialar	6
1.3.2.Önceden Saptanmış Ölçütler	6
1.3.3. Tarafsızca Kanıt Toplama ve Kanıtları Değerleme	6
1.3.4. İlgi Duanlara Bildirme	6
1.4. Denetim Kavramları	6
1.4.1. Kontrol	7
1.4.2. Teftiş	7

1.4.3. Revizyon	7
1.5. Denetim Türleri.....	7
1.5.1 Mali Tablolar Denetimi	8
1.5.2 Uygunluk Denetimi	8
1.5.3. Faaliyet Denetimi.....	9
1.6. Denetimin Amacı Kapsamı	9
1.6.1 Denetimin Unsurları	9
1.6.2. Denetimin Konusu	9
1.6.3. Denetimin Tarafları	10
1.7. Denetçi Türleri	10
1.7.1. Bağımsız Denetçi.....	11
1.7.2.Bağımlı (İç Denetçi) Denetçi.....	11
1.7.3. Kamu Denetçileri.....	11
1.8. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları	11
1.8.1. Genel Standartlar	12
1.8.1.1. Mesleki Eğitim ve Denetim	12
1.8.1.2. Bağımlılık Doğruluk ve Meslek Ahlakı	13
1.8.2. Çalışma Alanları ve Standartları.....	13
1.8.2.1. Planlama ve Gözetim	13
1.8.2.2. İç kontrol Sisteminin İncelenmesi	14
1.8.2.3. Kanıt Toplama	14
1.8.3. Raporlama Standartları	15
1.8.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk	15
1.8.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Devamlılık	17
1.8.3.3. Tam Açıklama	17
1.8.3.4. Görüş Bildirme	17
1.9. Denetim Süreci.....	18
1.9.1. Denetim Yapılacak Kuruluşların Belirlenmesi	19
1.9.1.1. Müşteri Kabul Politikasının Belirlenmesi	20
1.9.1.2. Müşteri İşletmenin Tanınması	20
1.9.2. Denetimin Planlanması	22
1.9.2.1. İşletme ile İlgili Temel Bilgilerin Toplanması	22
1.9.2.2.Denetimde Önemlilik Planlanması	23
1.9.2.3. Denetimde Risk Planlanması	23
1.9.3. Denetim Programının Yürütülmesi.....	25
1.9.3.1 Zaman (Süre) Planı	26

1.9.3.2. Personel Planı	26
1.9.3.3. Gözetim Planı	26
1.9.4. Denetim Kanıtları	27
1.9.4.1. Önemlilik	28
1.9.4.2. Risk	28
1.9.4.3. Nitelik	23
1.9.4.4. Denetim Teknikleri	29
1.9.4.5. Denetim Yöntemleri	29
1.9.4.6. Denetim İşlemleri	30
1.9.4.7. Çalışma Kağıtları	31
1.9.5. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması	32
1.9.5.1. Denetim Raporları ile İlgili Genel Açıklamalar	32
1.9.5.2. Raporlama Standartları	33
1.9.5.3. Standart Şartsız Denetim Raporu	33
1.9.5.4. Olumlu Görüşten Sapmalar	34
1.9.5.5. Sapma Dereceleri ve Denetçi Görüşü İlişkisi	35
1.9.5.6. Yönetimle Görüş	36

2.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı	37
2.2. Bağımsız Denetimin Amacı	37
2.2.1. Bağımsız Denetimin Amacı ve Kapsamı	37
2.2.1.1. Denetimin Unsurları	38
2.2.1.2. Denetimin Konusu	38
2.2.1.3. Denetimin Tarafları	38
2.2.1.4. Denetim Kıstası	38
2.2.1.5. Denetim Kanıtı	38
2.2.1.6. Denetim Raporu	39
2.3. Bağımsız Denetçiler	39
2.4. Bağımsız Denetimin Temel İlkeleri	39
2.4.1. Dürüstlük	40
2.4.2. Tarafsızlık	40
2.4.3. Mesleki Yeterlilik Özen	41
2.4.4. Sır Saklama	41
2.4.5. Mesleğe Uygun Davranış	43
2.5. Bağımsız Denetimde Yöntem	43

2.5.1. Türkiye’de Bağımsız Denetim Yönetmeliği.....	43
2.6. Bağımsız Denetim Türleri	44
2.6.1. Bağımsız Sürekli Denetim	44
2.6.2. Bağımsız Sınırlı Denetim	44
2.6.3. Bağımsız Özel Denetim	45
2.6.3.1. Bağımsız Denetimin Gerekli Kılan, Yararları, Kısıtlayan Faktörler	45
2.6.3.2. Bağımsız Denetimi Gerekli Kılan Nedenler	45
2.6.3.3. Bağımsız Denetimi Sınırlayan Faktörler	45
2.7. Bağımsız Denetim Kuruluşları	45
2.7.1. Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi	46
2.7.2. Yöneticilere ve Denetçilere İlişkin Bilgiler	47
2.7.2.1. Uygulamalı Mesleki Eğitim.....	48
2.7.2.2. Denetçilik Sınavı	48
2.7.2.3. Sicil Kayıt İlan	49
2.7.2.4. Yetki Başvurusu.....	50
2.8. Bağımsız Denetçi.....	51
2.8.1 Denetçi Tanımı	51
2.8.1.1. Sorumlu Ortak Baş Denetçi	51
2.8.1.2. Baş Denetçi	51
2.8.1.3. Kıdemli Denetçi.....	51
2.8.1.4. Denetçi	51
2.8.1.5. Denetçi Yardımcısı	52
2.8.1.6 Stajyer Denetçi Yardımcısı	52
2.9. Bağımsızlık	52
2.9.1 Bağımsız Denetimin Geçerliliği	53
2.9.2. Çekilme ve Fesih	54
2.9.3. B. D. Uyulması Gereken Genel Sorumluluk ve Yükümlülükler	54
2.9.3.1. Bildirim	55
2.9.3.2. Çalışma Kağıtlarının Saklanması	55
2.9.4. Genel Yasaklar	55
2.9.4.1. Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı	55
2.9.4.2. Rekabet Yasağı	55
2.9.4.3. Haksız Rekabet	55
2.9.5. Hukuki Ceza ve Sorumluluklar	56
2.9.5.1. Bağımsız Denetimin Denetim İlke ve Kurallara Uyması	56
2.9.5.2. Kasıtlı Olarak Gerçeğe Aykırı B. D. Raporunun Yapılması	56

2.9.5.3 Mevzuata Aykırı Faaliyetler	57
2.9.6. Müşteri Seçimi ve Sözleşme Yapılması	58
2.9.6.1. B. D. Görevinin Herhangi Bir Nedenle Sürdürülmemesi	59
Bağımsız Sürekli Denetim Sözleşmesi Örneği	61
2.9.7. Denetimin Planlanması	63
2.9.7.1. Denetim Çalışmalarının Bölünmesi	64
2.9.7.2. Denetim Programının Hazırlanması	64
2.9.7.3. Genel Denetim Programı	64
2.9.7.4. Özel Denetim Programı	65
2.9.8. Denetim Teknikleri	67
2.9.8.1. Sayım ve Envanter İncelenmesi	67
2.9.8.2. Doğrulama Tekniği	68
2.9.8.3. Belge İncelemesi	69
2.9.8.4. Karşılaştırma ve Aritmetik İnceleme	69
2.9.8.5. Analitik İnceleme	70
2.9.8.6. Gözlem	71
2.9.8.7. Bilgi Toplama	72
2.9.9. Değerleme	72
2.9.9.1. Menkul Kıymetler	73
2.9.9.2. Stoklar	75
2.9.9.3 Alacak ve Borçlar	76
2.9.9.4. Şüpheli Alacaklar	76
2.9.9.5. Dövizle Dayalı İşlemler	77
2.9.9.6. İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetler	77
2.9.9.7. Maddi Duran Varlıklar	78
2.9.9.8. Kuruluş Teşkilatlanma Giderleri	78
2.9.9.9. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	79
2.9.9.10. Haklar ve Peştemallık	79
2.9.9.11 Kıdem Tazminatı Karşılığı	80
2.10. Mali Tablolar	80
2.10.1. Yıllık Mali Tablolar	80
2.10.2. Ara Mali Tablolar	80
2.11. Bilanço	82
2.11.1. Dönen Varlıklar	84
2.11.2. Duran Varlıklar	84
2.11.3. Kısa Vadeli Borçlar	85

2.11.4. Uzun Vadeli Borçlar	85
2.11.5. Öz Sermaye.....	85
2.11.6. Gelir Tablosu	85
2.11.7. Fon Akım Tablosu	85
2.11.8. Nakit Akım Tablosu	86
2.11.9. Satışların Maliyeti Tablosu	86
2.11.10. Kar Dağıtım Tablosu	86
2.11.11. Dip Notların Hazırlanması.....	86
2.12. Denetimin Tamamlanması ve Sonuçların Değerlendirilmesi.....	86
2.12.1. Analitik Testlerin Yapılması.....	86
2.12.2. Çalışma Kağıtlarının Değerlendirilmesi	86
2.12.3. Kanıtların Değerlendirilmesi	88
2.12.4. Hataların Düzeltilmesi	89
2.12.5. Şarta Bağlı Olayların İncelenmesi	90
2.12.6. Müşteri İşletmeden Beyan Mektubu Alınması	91
2.12.7. Bilanço Sonrası Ortaya Çıkan Hususların İncelenmesi	91
2.13. Raporun Hazırlanması ve Teslimi	93
2.14. İlan ve Bildirim.....	95
Bağımsız Denetim Raporu Örneği.	97

3. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM İLE İÇ DENETİM ARASINDAKİ FARKLAR

3.1 Bağımsız Denetim	100
3.1.1 Sermaye Piyasası Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetim	100
3.2. İç Denetim	100
3.2.1 İç Denetimin Temel Amaçları	102
3.3. İç Denetim ve Dış Denetim Arasındaki Özellikler	102
Anket Çalışması.....	105
Anket Değerleme	106
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	107
SONUÇ.....	107
ÖNERİLER	109
KAYNAKÇA.....	111
EKLER	116
ÖZGEÇMİŞ	117

ŞEKİLLER

Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları.....	12
Şekil 2. Denetim Süreci.....	19
Şekil 3. Denetim Riski.....	24
Şekil 4.Yapısal Açıdan Kanıt Türleri.....	27
Şekil 5. Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Değerler Yüzde Oranları.....	40
Şekil 6. SMMM ve YMM Sınav Konu Dağılımları.....	48
Şekil 7. FIFO Yöntemi.....	72
Şekil 8. LİFO Yöntemi.....	73
Şekil 9. FIFO Yöntemi Soru Çözümü.....	74
Şekil 10. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	74
Şekil 11.Finansal Tablosu (Bilanço) 1	84
Şekil 12. Genel Yönetim Giderleri Örnek.....	87
Şekil 13. Bağımsız Denetim Aşamasında Hataların Düzeltilmesi Örneği.....	90
Şekil 14. Denetim Yetkinlik Döngüsü.....	101
Şekil 15. İç Ve Bağımsız Denetçilerin Görev Karşılaştırılması.....	102/103
Şekil 16. Anket Çalışması	105

KISALTMALAR

SMMM: Serbest Mali Müşavir

YMM: Yeminli Mali Müşavir

SPK: Serbest Piyasa Kurumu

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

TTK: Türk Ticaret Kurumu

BDK: Bankacılar Denetleme Kurumu

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TDS: Türkiye Denetim Standardı

GKGM: Genel Kabul Görmüş Muhasebe

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

IMKB: İstanbul Menkul Kıymet Borsası

GİRİŞ

A. Araştırmanın Konusu ve Problemi

Çalışmamızın konusu muhasebenin kendi içinde ayrılmış olan birimlerinden biri olan denetimin konusu nedir. Denetim kendi içinde üçe ayrılmış birincisi; bağımsız denetim, ikincisi; iç denetim, üçüncüsü kamu denetimi denetim sarmal halinde bu üç denetim birimleri arasında bir döngü içerisinde. Çalışmamızın amacı bağımsız denetim ile iç denetim arasında ilerlemektedir, dolaylı olarak da kamu denetimini de kapsamaktadır. İşletmeler çalışma hayatlarında muhasebenin de ilkelerinden biri olan devamlılık amacıyla kuruluşlarını gerçekleştirirler. Bundan dolayı bir düzen kural çerçevesinde ilerlerler bunun amacı işletmeler kuruluş amaçları dışına çıkmalarını önlemek, istihdamı kalıcı hale getirmek, vergi kayıplarının önüne geçmek, oluşacak sorunları belli kural çerçevesinde çözmek. İşletmeler iç işleyişlerinde bir düzen içinde işliyor mu karşılaşılan problemler nelerdir. Bu problemleri çözmek için ne gibi çözümler üretiliyor. İşletmelerde denetim birimleri mevcut mu? Yoksa dışardan bağımsız denetim kuruluşlarından destek mi sağlıyorlar. Devlet eliyle denetim kapsamında düzenlemeler kurallar var mı bunların üzerinde duracağız.

B. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bir işletmenin finansal tablolarının doğru ve güvenilir belirli kurallar çerçevesinde denetlemek ve muhasebe kayıtları, hesap kayıtları, ticari varlıkları, muhasebe uygulamaları ve iç kontrollerinin "bağımsız" ve "bağımlı" denetçiler tarafından incelenmesidir. Çalışmamızın amacı bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki benzerlikler ve farklılıkların neler olduğu bağımsız denetim dışardan işletmenin talebi üzerine veya devlet kurumları tarafından belirlenmesi durumun da bağımsız denetim kuruluşlarının yapacakları iş alanı belli ve kısıtlıdır. Sorumlu oldukları alanlarda ve sorumlu oldukları zaman aralığında işlerini yerine getiriler ve

işleri bittiği zaman denetim görevi sona erer. İç denetim de çalışan denetçilerin sorumlulukları işletme içinde çalışan bir personel olduğundan dolayı oldukça geniştir. Bu durumda iç denetçilerin işlerini karmaşık hale getirir hata yapma oranlarını yükseltmektedir. Hataları en aza indirmek ve işletme için tarafsız ve bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesi işletmelerin kendi içinde gözden kaçırmış hatalı ve hileli işlemlerin bulunması ve en aza indirilmesi işletmeler için denetimin önemi daha doğru ve güvenilir muhasebe kayıtlarının yapılması hileli işlemlerin olmaması işletmelerin güvenilirliğini arttırdığı bir prestij sağlar ve bu durum ileriye dönük yatırımlarda bulunmayı sağlar bu da istihdam yaratır, işsizliği azaltır ve vergi kayıplarının önüne geçilir.

C. Araştırmanın Yöntemi

Denetime tabi işletmelerin faaliyetlerini iyileştirmek ileriye doğru değer katmak amacı ile çalışan objektif bir sisteme bağlı kalıp kalmadıklarını Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine, Kamu Gözetim Kurumu, Serbest Piyasa Kanunu, Maliye Bakanlığı, Türk Ticaret Kurumu, Bankacılar Denetleme Kurumu, Türkiye Denetim Standardı ve Tek Düzen Hesap Planına uygun bir şekilde denetim aşamasının yapılıp yapılmadığına dair Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde bir araştırma yapmış bulunmaktayız.

Araştırmamızın yöntemi Gaziantep Organize Sanayi Bölgesinde faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim ve iç denetimden ne derece memnun oldukları ve bağımsız denetime tabi olmanın getirileri üzerine küçük çaplı bir Nitel Analiz çalışması yapmış bulunmaktayız. Bu çalışma sonucunda görmüş olduk ki denetimin işletmelerde avantajları dezavantajlara göre daha çok fazladır.

1.BÖLÜM

DENETİMİN MUHASEBE SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

1.1. Muhasebenin Varoluşu ve Amacı

Muhasebe sisteminin temeli çok eski dönemlere kadar dayanmaktadır. Muhasebenin var oluşu tarihi kaynaklara bakıldığında taş ve duvarlara kazılan çizgilerden anlaşılmaktadır.

1.1.1.Muhasebenin Temel Kavramı

İşletmelerde meydana gelen ekonomik olayları sınıflandırmak, kayıt etmek ve özetlemektir. Bu sürecin amacı karar verecek olanlara bilgi aktarabilmektir.

Denetimin görevi muhasebe içinde değil de muhasebenin yaptığı kayıtları, sınıflandırmaları, özetlenmeleri ve mali tabloları çeşitli açıdan inceleyip analiz etmek.

1.1.2. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Denetim sanayi devrimine kadar bir meslek olarak görülmüyordu. Bunun yanı sıra denetim faaliyeti değişik şekilde ve biçimde de olsa var olmuştur. Sanayi devrimi sonrası gelişen teknoloji ile iş alanları genişlemiştir. Ekonomik alanla köklü değişiklikler olmuştur. Bu değişimler sonucunda işletmeler finansal alanda muhasebe sistemi gelişmiştir. Bu gelişen sistemi bağımsız ve tarafsız bir şekilde denetlemek için denetim süreci kurulmuştur (Bozkurt, 2001 s:17).

1.1.3. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetimi bir işletmenin bir kuruluşun ekonomik faaliyet sonucu elde etmiş olduğu finansal tabloları GKGM ilkelerine uygun bir şekilde düzenlenmiş olup olmadığını araştıran oluşturulan belge ve kayıtların uygun şekilde yapılıp yapılmadığını sistematik düzen içinde raporlayan ve özetleyen birimdir.

1.2. Denetim

Denetim ekonomik etkinlik ve olaylara ilişkin olarak önceden belirlenmiş GKGM ilkelerine ve kurallara uygun bir şekilde araştıran, analiz eden ve çıkan sonuçları ilgililere tarafsız bir şekilde bildirmekle sorumlu olan kanıtları toplayan ve bu kanıtları değerleyen disiplinli bir süreçtir. Bu süreci yapan kişilere de Denetçi denir (Güredin, 2000,s:5/6).

1.2.1. Muhasebe Denetimi

Muhasebe denetiminin tüm özelliklerini içeren bir açıklama yapmak oldukça zordur. Ama genel olarak muhasebe denetimi uygulaması aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Savlı ve Akın 2021 s:33).

Muhasebe denetimin uygulama aşamalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- ✓ Muhasebe kayıtlarında işlevsel hataların belirlenmesi
- ✓ Muhasebe hesap kayıtlarında işlevsel hatalarının ve hilelerin belirlenmesi,
- ✓ Muhasebe de kullanılan hesap planı ve uygulanan muhasebe ilkelerinin muhasebe standartları genel tebliğine göre hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesi,
- ✓ Muhasebe GKGM ilkelerine uygunluğunun belirlenmesi,
- ✓ Muhasebe yöntem ve politikalarını belirli dönemler arası karşılaştırılması yapılarak değişiklik varsa bunların nedenlerinin araştırılarak belirlenmesi,
- ✓ Ücret bordrolarının iptal edilmesi ve sonuçlarının örnekleme yöntemiyle hesap kayıtlara uygunluğunun belirlenmesi şeklinde ifade edilmektedir (Savlı,vd. 2001 s:33/34).

1.2.2.Muhasebe Denetiminin Amaçları

Denetim ilkelerine bağlı kalarak denetim standartları uygulamasını inceleyerek denetiminde derinlemesine bilgi sağlamaktır.

Muhasebe denetimin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- ✓ Finansal tabloların aktif – pasif, gelir – gider kalemlerinin gerçeğe uygun olarak işleme alınmasını sağlamak,

- ✓ Finansal tablolarında Tutarlılık ilkesine doğru bir şekilde kayıtlara alınmasını sağlamak,
- ✓ Finansal tabloların Tam Açıklama ilkesine uygun bir şekilde kayıtlara alınmasını sağlamak,
- ✓ Finansal tablolarda güvenilirliğin artmasını sağlamak,
- ✓ Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- ✓ Hatalı kayıtların ve hilelerin önüne geçmek,
- ✓ İşletme yönetimine tavsiyelerde bulunmaktır.

Muhasebe denetimin amacı muhasebe sistemini eksiksiz olarak araştırmak. Araştırma sonucunda GKGM İlkelerine uygunluğunun kontrolü yapılır ve her işlem için ayrı ayrı denetim aşamalarından geçmesidir.

1.2.3.Muhasebe Denetiminin Özellikleri

Denetim belirli bir zaman aralıklarının karşılaştırmasına dayanır. Karşılaştırmaların yapılabilmesi için önceden belirlenmiş Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde raporlandırılmalıdır. Vergi alanında vergi mevzuatı, işletme denetiminde (iç denetim) Devlet veya işletmenin koymuş olduğu kurallar ve ilkeler karşılaştırma kriteri olarak kullanılır.

Denetim aşama aşama ilerleyen bir sistemdir. Bu yüzden birden fazla unsurları vardır (Özgül 2019,s:16/17).

1.3. Denetim Bir Süreçtir

Denetim faaliyetleri farklı aralıklar dönemler arasında gerçekleşir. Bu dönemler bir birini takip ederek başlangıcı ve sonuç arasında belirli bir program dahilinde sürdürülür. Denetim sürecine, bilgilerin toplanması ve karar alma şeklinde bakılmalıdır. Denetim düzen üzerine kurulmuş bir süreçtir (Güredin,2000,s65). Bu düzen üzerine kurulmuş süreç akıcı olarak birbirini takip eden sistemleştirilmiş programlardan oluşur. Denetim süreci bir belgelemeye plana sahiptir, akılcı planlı bir düzen de işler ve bilimseldir (Özgül 2019 s:23).

1.3.1. İktisadi Hareket ve Olaylara İlişkin İddialar

İktisadi faaliyet güden işletme ve kuruluşların faaliyetleri sonucunda hazırlanmış belge, rapor ve beyanların doğru olup olmadığını sorgular. Bu evrakların doğruluğu hakkında araştırma yapar, işletme ve kuruluşların bu evrakları kendi çıkar ve menfaatine uygun hazırlanıp hazırlanmadığını araştırır (Güredin,2000 s:75).

1.3.2. Önceden Saptanmış Ölçütler

Denetçi işletmenin veya kuruluşların raporlarını analizlerini önceden belirlenmiş ölçütlerle değerlendirir. Bu değerlere göre analiz eder ve belgelerin doğru ve güvenilir olduğunu açıklar, ya da tam tersi bu ölçütlere göre yanlış ve tutarsız olduğunu belirtir. Bu değerler kanunlar, anlaşmalar belli bir kurum tarafından belirlenmiş Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri olabilir.

1.3.3. Tarafsızca Kanıtları Toplama ve Kanıtları Değerleme

Denetçiler işletmeyle ilgili idaaaların doğruluğunu belirlemek için kanıt toplamak zorundadır. Bu kanıtları toplarken işletmeden tarafsız ve bağımsız kişi ve kişilerden doğru ve güvenilir bilgi ve kanıt toplamaktadır (Kaval,2003).

1.3.4. İlgili Duyanlara Bildirme

İşletmeyle ilgili finansal olayların elde edilen sonuçları rapor halinde istenilen kurum ve kuruluşlara ve gerekli kişilere doğrudan ve ya dolaylı şekilde işletmenin finansal bilgilerini yazılı bir rapor halinde sunmak durumundadır. Bu süreç denetimin son aşaması olan rapor aşamasını oluşturmaktadır (Güredin,2000,s:5).

1.4. Denetim Kavramları

Bu süreç denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi evrelerini içerir. (Güredin,2000 s:5/6).

Denetim ile beraberin de kontrol, teftiş ve revizyon gibi kavramlarda kullanılmaktadır (Kaval 2003 s:20)

1.4.1. Kontrol

Denetimin başlangıcı ve ya denetimin öncesi de denilebilir. Bir faaliyetin istenildiği şekilde sonuçlandırılması için önceden alınan tedbir ve önlemleri içerir. Önce önlemler alınır tedbirler alınır sonucu kontrol altında tutabilmek içindir (Güredin,2000). ‘Bu süreç tedbirler dizisidir. Kurulu olan sistem kuruluş amaçlarına yakışır bir şekilde işleyip işlemediği denetim birimi **teftiş** tarafından denetlenir (Kaval 2003 s:20).

1.4.2. Teftiş

Teftiş bir şeyin bir olayın bir durumun aslını doğrusunu ve ya işlerin doğru ve düzenli şekilde yürütülüp yürütmediğini inceleme aşamasıdır. Kontrol denetimin daha dar bir biçimde araştırma tekniğidir. Denetim bir varlığın bir olayın genel amaçlarıyla incelerken teftiş daha dar bir alan da inceleme yapmaktadır (Kaval,2003,s:20/21).

1.4.3. Revizyon

Revizyon tekrar incelemek tekrar bakmak anlamına gelmektedir. Denetim alanında yapılan revizyon daha eleştirel bir gözden geçirmektir. Revizyon çok daha fazla finansal olayların ve vergi hesaplamalarının incelenmesi ve kontrol edilmesi için kullanılır. Muhasebe kayıtları tamamlandığında yıl sonunda geçici mizan alınarak hesapların vergi ve kanunlara uygunluğunu tekrar gözden geçirmek revizyon işlemidir (Kaval, 2003, s:20/21).

1.5. Denetimin Türleri

Denetim süreçleri çeşitlilik açısından birden çok birimlere ayrılmıştır. Denetimin amacına ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları sınıflandırmada üçe ayrılmaktadır.

- 1.Mali Denetimi
2. Uygunluk Denetimi
3. Faaliyet Denetimi (Güredin, 2000 s:9).

1.5.1. Mali Tablolar Denetim

Denetiminin esası denetledikleri işletmelerin mali finansal tabloları hakkında bir görüş bildirmelerine dayanır (Ataman, vd 2001 s:18).

Mali finansal tablolar denetiminin amacı önceden saptanmış genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanıp dayanmadığını tespit etmektir. Bu ilkeler ülkeden ülkeye değişebilen ölçütler kullanılmaktadır. Salt denetim açısından bakıldığında yasal düzenlemelerin özellikle vergi mevzuatının bu tür bir denetimle doğrudan ilişkisi olmaması gerekmektedir. (Bozkurt,2000,s:27). Denetçiler tarafından işletmelerin mali finansal tabloların doğru ve güvenilir bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına bakılmaktadır. Doğruluk şekil açısından özellikleri taşınması istenirken, dürüstlük ise doğru kayıtların var olup olmadığına bakılmasıdır (Ataman, vd. 2001 s:20).

Mali tablolar denetiminin amacı

- ✓ Mali tablolarda güvenirlilik sağlar.
- ✓ Denetim bağımsız kişi ve kişiler tarafından yapılarak tarafsızlık sağlanır.
- ✓ Hataların ortaya çıkarılmasını sağlamak.
- ✓ Denetim sonucunda görüş bildirilir, hatalar teker teker söylenir.
- ✓ Görüş mantıklı bir şekilde bildirilir. Yalnız % 100 net bilgi olmaz (Bozkurt, 2000 s:27).

1.5.2. Uygunluk Denetimi

Denetimin hedefi belli bir kural koyucu tarafından konulmuş olan kurallara, uygulayıcıların uyma derecesinin ölçülmesine yöneliktir (Bozkurt,2000,s:27). Bu kural koyucular; Devlet Kurumları diğer İşletme yönetimi tarafından konulan kurallara uyulup uyulmadığını kontrol etmektir.

Tepe yöneticiler işletmenin kendi içyapılarını ve çalışma planını düzene alabilmek için çalışanların uymaları gereken kurallar oluşturur ve bu kuralların uyulmasını takip etmek için iç denetçi görevlendirir.

Devlet kurumları ise kendi alanları dahilinde uyulmak zorunda olunan kuralları belirler ve bu kurallara uyulup uyulmadığını kendi denetçilerine yaptırırlar. Kendi işletme içinde yapılan denetime İç Kontrol, özel sektöre yaptıkları denetim ise Kamu Denetimi olmaktadır (Ataman, vd. 2001, s:21).

1.5.3. Faaliyet Denetimi

Diğer adıyla Performans Denetimi işletmelerin kendi içinde çalışanlarının performanslarını ve amaçlarına uygun hareket edip etmediklerini saptamaya yardımcı olur. Faaliyet denetiminde önceden belirlenmiş ölçüler olarak başarı ölçütlerini, oranlarını, bütçelerini ve sektör ortalamalarını kullanabilmektedirler. İşletmenin faaliyet denetiminin incelenme kalemleri işletmenin sistematik yapısı, üretim planları, pazarlama alanları, bilgi işlemi gibi faaliyetleri içermektedir. Bundan dolayı faaliyet denetiminin uygulama alanı oldukça geniş ve karmaşıktır (Bozkurt,2000,s:29).

1.6.Denetiminin Amacı Kapsamı

Denetim işletmenin mali tablolarını, diğer finansal değerler hakkında bilgiler almak üzere denetim kapsamına alınan konuların daha önceden saptanmış belli kıstaslara uygunluğu durumunu kullanıcılara TDS ilkelerine sadık kalarak güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması isteğiyle yapılır.

Denetim süreci işletmelere ve denetçilere denetim konusu denetimin ölçütüne uyumlu ilgili mantıklı ve kısıtlı güvencedir. Belli bir güvence sağlayacağı ilgili mevzuatta veya denetim anlaşmasında açık bir şekilde belirtilmemiş ise denetim mantıklı ve güven verecek bir şekilde gerçekleştirilir. Mantıklı ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetim kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir.

Denetimin konu bakımından mesleki kurallara, ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde olduğunca ve uygun denetim kanıtlarını toplanmasını bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulup ve daha sonrasında bu görüşün raporlanmasını kapsar.

1.6.1.Denetim Unsurları

Denetimi yapılacak alan, tarafları denetim kuruluşları ve denetime tabi işletme, denetim kıstası, belgeler, kanıtlar ve denetim raporu oluşur.

1.6.2.Denetimin Konusu

TTK hükümlerine göre denetime tabi olan kuruluşun öngörülen finansal tabloları, dönemlik faaliyet raporları, risk seviyesinin önceden belirlenmesi ya da

yönetime yönelik sistemler uyarınca dolaylı veya doğrudan denetim kuruluşlarınca ve denetçiler tarafından denetlenmesi, incelenmesi yahut değerlendirilmesi öngörülen diğer maddelere bağlı konuları kapsar.

1.6.3.Denetimin Tarafları

Denetim sürecini yürüten denetçiler ile ilgili mevzuata uygun denetimi yapılacak işletme tarafları oluşturur.

Denetim Kistası: Denetim konusunda önceden saptanmış kıstaslar esas alınır.

Denetim Kanıtı: Denetimin aşamalarında denetim ölçütü çerçevesinde mühim uyumsuzlukların olup olmadığı konusunda teminat verilmesini sağlamak ve görüş bildirmeye yönelik olarak denetçiler tarafından elde bulunan ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve raporlardır.

Denetim konusunda uyumsuzluklara yol açan kayıt belge ve delillerin yanlış olma olasılığına şüphe ile bakarak planlı programlı olarak yürütülmelidir.

Denetim Raporu: Denetim de toplanan kanıtların TDS çerçevesinde değerlendirilip sonuç olarak belirlenen kriterlere göre uygun biçimde oluşturulan denetçi tarafından gerekli açıklamalar ile tamamlanan rapordur (TDS,2019,sayı:30995).

1.7. Denetçi Türleri

Denetim faaliyetlerini belirleyen, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız hareket eden ve ahlaki özellikleri barındıran kişilerdir. Denetçiler yaptıkları çalışmaların alanlarına ve konumlarına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar, ‘ Bağımsız Denetçiler’, ‘ İç Denetçiler (İç Kontrol)’ ve ‘ Kamu Denetçilerinden oluşmakta. (Aytaç, 2021, s:6).

Denetçi mesleğini yerine getirebilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir.

- ✓ Denetçiler gerekli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdır,
- ✓ Bağımsız olmalıdır,
- ✓ Denetçiler yüksek ahlaki nitelikler taşımalıdır.
- ✓ Denetçiler çalışma yaparken mesleki özen ve dikkati göstermelidir.

1.7.1. Bağımsız Denetim

İşletmenin mali tablolarını denetim raporlama standartları doğrultusunda finansal durumunu faaliyet sonuçlarını tüm çerçevesiyle uygun olup olmadığını ve doğru bir şekilde gösterip göstermediği konusunda denetçinin görüşünü bildirmesini sağlamaktır.

1.7.2. Bağımlı (İç Denetim) Denetim

İşletmede denetim görevini üstlenmiş kişilerdir. İşletmelerin iç denetim bölümlerinde hizmet verirler. Bağımlı olarak işletmelerin denetim departmanının da çalışırlar.

Şirketlerin tablolarının muhasebe standartlarına uygunluğunun denetimini yapan kişilerdir. Böylece işletmelerin mali tablolarında tam bir standart sağlanmış olacak finansal mali tabloların anlaşılabilirliği artmış olacaktır. İç Denetçi mali hizmetler biriminin bir parçası değil, firma bünyesinde bulunan üst düzey yöneticiye bağlıdır. Denetçilerin görevleri idare tarafından gerçekleştirilen iç denetim sisteminin yeterliliğini değerlendirmek zayıf yönlerini açığa çıkarmak ve gerektiğinde geliştirilmesi gerekirse önerilerde bulunmak (Keskin, 2021 s:38).

1.7.3. Kamu Denetçileri

Denetim biriminde görev alan, ilgili birim adına denetçilik işini yapan birimin kendi kanunu ve ilkelerine göre yapmış olduğu denetim işlemi sonunda hazırlamış olduğu raporu bağlı bulunduğu kamu birimine bildiren denetçilerdir.

1.8. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Standart demek, bir veya birden çok kritere uygun bir kapsam ve karşılaştırma ölçüsü olarak tanımlanabilir. Bir başka standart tanımı kapsam veya niteliğin kabul edilmiş şekli, örnek veya temel olarak öngörülen, belirli bir şekil üzerine yapılmış veya uygulanmış, ölçütlere, kavram ve kurallarına uygun olan, şeklinde ifade edilmektedir(Keskin, 2021, s:61).



Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Kaynak: Yılcı vd., 2012: 45)

Denetim standartları denetçiye mesleğini layıkıyla yerine getirmesine destek olan, denetim faaliyeti boyunca yol gösteren genel kurallardır. Yapılan denetim faaliyetinin doğru ve mantıklı kabul edilebilmesi için belirlenen ilkelerden ayrılması gereklidir (Gücenme,2003,s:33).

1.8.1. Genel Standartlar

Denetim süreci yetkin kişiler tarafından yapılır. Bu Denetçilerin kişilikleri, tavırları ve mesleki eğitimleri ile alakalı hususları içerir. Bu açıdan Genel Standartlara “ Kişisel Standartlar” da denir.

1.8.1.1. Mesleki eğitim ve deneyim

Denetçi olabilmek için mesleki eğitim ve deneyime sahip olmak gereklidir. Denetçinin meslek bilgisi muhasebe, denetim, hukuk, maliye, istatistik konusunda yetkin olmalıdır. Bunun için denetçilerin eğitim şartları sınav koşulu ile belirlenmektedir ve belirli bir zaman uzman denetçi yanında çalışma zorunluluğu vardır.

Mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir.

Mesleki Yeterlilik Kazanma: Kaliteli bir genel eğitimden sonra özel eğitim kurs mesleki konular hakkında sınav ve şart olsun olmasın belirli bir süre iş deneyimi gerekmektedir (Gücenme,2004 s:33).

Mesleki Yeterliliğinin Korunması: Denetçi mesleki yeterliliğini korumak için mesleğiyle ilgili ulusal ve uluslararası kararları ve konuları ve diğer değişiklikleri takip etmek zorundadır. Mesleki alanda ilerlemeyi sürekli kılmak için şarttır (Gücenme,2004 s:33).

1.8.1.2. Bağımsızlık, Doğruluk ve Meslek Ahlakı

Denetçi mesleki sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla görevlerini yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez unsurudur. Melek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek işlerden ve davranışlardan kaçınılmalıdır. Dürüst olmak, güvenilir olmak ve tarafsız olma şartı mesleğinin temelini oluşturur (Gücenme,2003,s:33).

1.8.2. Çalışma Alanları ve Standartları:

Denetimde çalışma alanı kriterleri faaliyet alanların planlanması ve yürütülmesiyle ilgilidir.

1.8.2.1. Planlama ve gözetim

Planlamanın önemi çerçevesi ve zamanlanması dikkatli bir şekilde ilerlemesini ve sonuca doğru güvenilir bir şekilde varılması için denetim olmazsa olmasıdır. *“Planlama ve gözetlemek görevleri denetim işlevinin her aşamasında vardır ve denetim süresince devam eder. Gözetim, denetim sırasında denetçi yardımcılarının çalışmalarının yönlendirilmesi ve amaca uygun bir denetim çalışmasının tamamlanmasına yardımcı bir işlevdir* (Koca,2023,Sayfa43).”

Denetim yapılacak işletme veya kuruluş için yapılması gereken planlama kapsamı şu şekilde ilerler:

- ✓ Planlama yapılacak işletme veya kuruluşun organizasyonu, iç denetim sistemi, çalışma tarzı, iş akış ve üretim süreci hakkında gerekli araştırmalar yapılmış olmalı

- ✓ İşletmenin mali tabloları ve önceki dönemlere ait muhasebe evrakları(mali tablolar, belgeler ve raporlar) haberleşme evraklarını gözden geçirmeli gerekli durumlarda ulaşımı kolaylıkla olmalıdır
- ✓ İşletmenin iç denetim sisteminin güvenilirliğini kontrol edip risk varsa ne derecede olduğunu tespit etmek
- ✓ İşletmenin muhasebe politikalarını ayrıntılı bir şekilde incelenmesi ve mevzuata ve bağımsız denetim uygulanmasına aykırı gelecek ve denetim raporlarını etkileyecek değişmelerin araştırılması
- ✓ Denetim faaliyetinin yapılacak zamanı ve süreci işletme yetkilileri tarafından tartışılmalıdır
- ✓ Denetim sürecinde denetçiye yardımcı olacak personellerin belirlenmesi
- ✓ Denetim faaliyeti süresince ekip içinde koordineli çalışma planlanmalı
- ✓ Yazılı denetim programı hazırlanmalıdır (Dönmez 2008 s:16/17).

1.8.2.2. İç denetim sisteminin incelenmesi

İç kontrol görevinin sağlıklı, güvenilir bir biçimde ilerlemesi ortamdan ortama, kişiden kişiye farklılık göstermemesi için belli kurallar çerçevesinde yürütülmesi önemlidir. Bunlar:

- ✓ Yönetim kurulu işletmenin iç denetiminin performansından sorumludur.
- ✓ Yöneticiler işletmenin iç denetiminin objektif bir şekilde işletmenin performansı hakkında değerlendirme ve analiz yapmalıdır, önerilerde bulunma, tavsiyelerde bulunma ve bilgi alış verişinde iç denetçiye güvenilmelidir.
- ✓ Bağımsız denetçiler işletme içinde görevlerini yaparken iç denetçinin bağımsız aldığı kararlardan faydalanırlar.

1.8.2.3. Kanıt toplama

İşletmeler finansal mali tablolarına ilişkin yerinde ve doğru görüş oluşturmak için yeterli sayıda ve özellikte bilgi elde etmelidir. Bunun için uygun denetim yöntemleri uygulanarak kanıtlar elde edilir ve denetim çalışması güvenilir bir şekilde yürütülür (Bozkurt Yazar, 2017,s:17).

Denetçinin denetim yaptığı işletmenin kanıt toplayarak denetim işlemini bizzat yaptığı işlemidir. Denetçi bu işlemi yaparken bağımsız bir şekilde hareket eder. Bağımsız denetçi planına uygun şekilde denetim programını gerçekleştirir. Denetçi kanıt toplamak için farklı tekniklerden faydalanır. Bunlar: Belge İnceleme, Fiziki İnceleme ve Analitik İnceleme olmak üzere ana başlıklarda sıralayabiliriz.

- ✓ Belge incelenmesi, denetim yapılan işletmenin muhasebe kayıtları mali tabloları, belge ve raporları incelenerek toplanan kanıtları ifade eder.
- ✓ Fiziki inceleme Denetçi işletmeye ait sayılabilen, ölçülebilen ve tartılabilen envanter de var olan mevcut malları, maddi varlıkları ve borçları sayar ölçer kanıt bulmaya çalışır (Bozkurt Yazar, 2017).

1.8.3. Raporlama Standartları

Faaliyet denetimi sonunda ulaşılan sonuçların yetkililere belirli rapor ve belgelerle sunulmasıdır.

- ✓ Düzenlenecek belgelerin Muhasebe Standartlarına uygun olup olmadığı belirtilmelidir.
- ✓ Hazırlanan raporda finansal tabloların bir önceki yıl arasında kullanılan muhasebe yöntemi farkı var mı? Bu farklar belirtilmeli.
- ✓ Hazırlanan raporda herhangi bir not ve ya bilgi yoksa finansal tabloların dip notları dikkate alınacaktır.

Finansal mali tabloların beyannameleri tasdiklerine ilişkin belgeler yeminli mali müşavirlerce tasdik rapor şeklinde hazırlanmalıdır. Bu raporlar üç nüsha olarak hazırlanmaktadır. Tasdik raporunun iki nüshası ilgili işletme yetkililerine teslim edilir. Düzenlenen belgenin bir nüshası da incelemeyi isteyen birime yeminli mali müşavirce verilir.

1.8.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk

Denetim raporu hazırlanırken Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olması beklenir. Denetim raporunda uyumsuzluk varsa açıkça belirtilmelidir.

Ülkemizde SP Kurulunun 29 Ocak 1989 tarihli Seri:XI No:1 Muhasebe Standartları Tebliğinde Muhasebenin temel kavramları ve İlkeleri konusu ele

alınmıştır. Bunun yanında kamu ve özel sektörde gerçek ve tüzel kişileri bağlayıcı olarak Muhasebenin Temel Kavramları, Finansal Mali Tablolar İlkeleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi içerisinde yer almıştır. 26 Aralık 1992 tarihli Maliye Bakanlığının Tebliği ile getirilmiştir (SPK 1989).

Tebliğ ile getirilmiş olan her iki düzenlemede Muhasebenin temel kavramları ve Bilanço gelir tablosu ilkeleri yer alır. Bunlar:

- ✓ Sosyal Sorumluluk Kavramı İlkesi
- ✓ Kişilik Kavramı İlkesi
- ✓ İşletmenin Sürekliliği Kavramı İlkesi
- ✓ Dönemsellik Kavramı İlkesi
- ✓ Parayla Ölçme Kavramı İlkesi
- ✓ Maliyet Esası Kavramı İlkesi
- ✓ Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı İlkesi
- ✓ Tutarlılık Kavramı İlkesi
- ✓ Tam Açıklama Kavramı İlkesi
- ✓ İhtiyatlılık Kavramı İlkesi
- ✓ Önemlilik Kavramı İlkesi
- ✓ Özün Önceliği Kavramı İlkesi

Bu ilkelerin yanı sıra denetçi yaptığı Denetim raporunda finansal mali tablolar üzerinde doğrudan doğruya veya dolaylı olarak mevzuata aykırı her konuyu incelemesi gerekir. Bunun için de uyması gereken ilkelere göre denetim raporunu hazırlamak zorundadır (SPK 1989).

- ✓ Mali tabloların mevzuata aykırı olduğu görüldüğünde Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden ayrılma tespit edildiği takdirde ayrılımların finansal mali tablolar üzerindeki etkisini Özel ve Sürekli denetimlerde bütün olarak raporda açıklanması beklenir. Sınırlı denetimler de uygun bir yaklaşımla raporda bildirmek gereklidir.
- ✓ Denetim raporu hazırlanırken önceki yıllarla bir farklılık var mı varsa bu farklılıkların neden kaynaklandığı açıklanmalıdır.

- ✓ Mali tablolar Muhasebe ilkelerinden Tam Açıklama kavramına uymuyorsa bu durum gerekçesiyle raporda açıklanmalıdır.

1.8.3.2. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine devamlılık

Denetimi yapılan işletmenin denetlendiği dönem ve bir önceki döneme ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özelliğın olup olmadığının kontrol edilmesidir (Tosun 2021/7 s:104/105). Muhasebe politikalarında dönemler arasında kıyaslama açısından tutarlı olmalıdır (Bozkurt Yazar 2017 Sayfa 20).

Devamlılık ilkesi belirli zamanlara ayrılmış finansal mali tabloların karşılaştırılabilir bilmelerine imkan sağlar. Finansal mali tabloların karşılaştıra bilmek için dayandığı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişmemiş olması gereklidir, Değişmeyecek diye bir kural yoktur, yapılan değişiklikler finansal tablolarda yapılan değişiklik ve etki alanı finansal tablo okuyucularını aydınlatmak amacıyla dip notlarda belirtilmelidir (Bozkurt Yazar 2017 s:21).

1.8.3.3. Tam açıklama

Denetçiler, finansal mali tabloların doğru ve güvenilir olduğunu, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlendiğini yeterli bilgileri taşıdığını denetim raporunda belirtmelidir (Tosun 2021/7 Sayfa106). Denetim raporları çok farklı ilgi gruplarının başvurduğu bir rapordur. Bu ilgi grupları firma yetkilileri, ortaklar, hisse sahipleri, kamu kuruluşları ilgi gruplarıdır bu ilgi gruplarını doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmak için denetim raporu yeterli olacaktır. Denetçi hazırladığı raporun doğru ve güvenilir olduğundan emin olursa ayrıca açıklama yapma gereği duymaz (Bozkurt 2000, s:40/41).

1.8.3.4. Görüş bildirme

Denetçiler denetim sonunda görüş bildirmek zorundadır. Bildirilen görüşler denetimin sonucuna göre kendi içinde ayrılır.

- ✓ *Olumlu Görüş Bildirme*
- ✓ *Şarlı Görüş Bildirme*
- ✓ *Olumsuz Görüş Bildirme*
- ✓ *Görüş Bildirmekten Kaçınma*

Olumlu Görüş: Yeteri kadar toplamış olduğu bu kanıtları değerlemesi sonucunda finansal mali tabloların önemli hatalardan uzak olduğunun görüldüğü durumlarda olumlu görüş verilir (Kaval 2003 s:142). İşletmenin mali tablo analizleri sonucunda işletmenin karlılığını, mali durumu ve fonların kullanımı sonucunda tutarlı görüş olmasına olumlu görüş denetçi tarafından olmuştur.

Şartlı Görüş: Denetçi denetimin sonucunu denetlenen işletmenin mali tablo ve raporlarının geçerli kurallara göre hazırlanmış bazı konularda görüşüne şart koyması ve bunu başka bir sayfada açıklamasıdır (Kaval 2003 s:142).

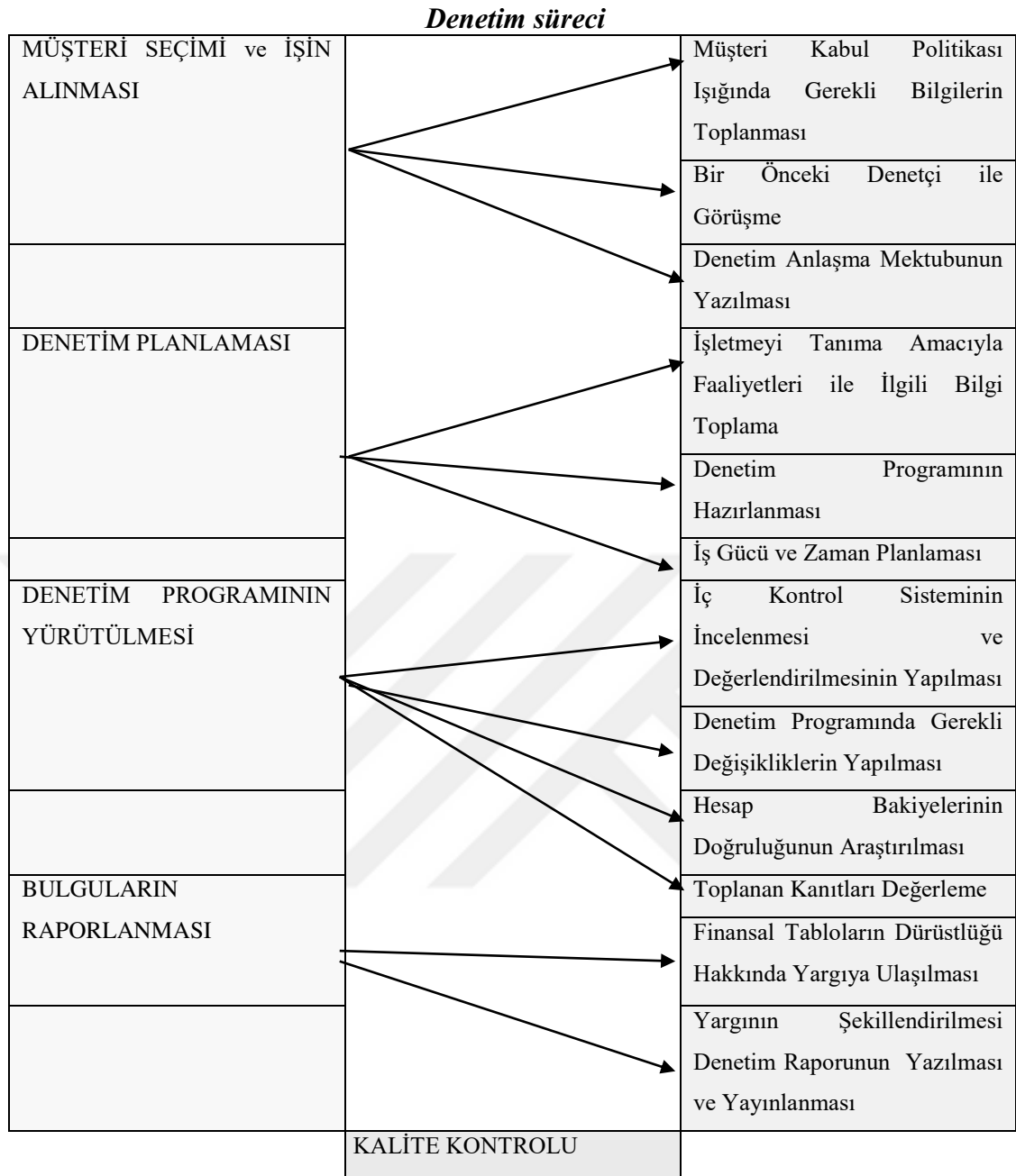
Olumsuz Görüş: Denetlenen işletmenin mali tabloları ve raporlarının geçerli raporlama kriterlere uygun hazırlanmadığını, kurumun mali durumunun ve hazırlanan raporlar arasında tutarsızlık olduğu durumda denetçi tarafından olumsuz görüş bildirilmektedir. Denetçinin olumsuz görüşe varmasının koşulları vardır (Ataman, vd.2001) .

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçilerin işletmenin yetkisi dışında gelişen olay ve sonuçlar için yeterli belge ve delillere ulaşamadığı takdirde görüşünü rapor etmekten kaçınabilir.

Denetçi yetki dahilinde de bağımsız, tarafsız şekilde raporunu hazırlar ve belgelerle sunar.

1.9. Denetim Süreci

Denetim süreci birbirini izleyen çeşitli safhalardan oluşur (Güredin,2000,s:65). Denetim süreci müşteri seçimi ile başlar veya işin kabulü ile başlayan, denetim çalışması ile ilerleyen ve raporlama ile biten bir süreçtir. Denetim sürecinin zorluk ve kolaylık aşaması daha önce yapılmış denetim aynı işletmede devam ediyorsa zorluk ve yoğunluk derecesi daha azdır. Denetim yapılacak işletme yeni anlaşılacaksa zorluk ve yoğunluk derecesi daha çok olacaktır (Güredin2000,s:66).



Şekil 2. Denetim Süreci (Güredin,2000 s:67)

Denetim süreci yukarıdaki şekilde de görüldüğü gibi 4 ana başlık altında incelenecektir.

1.9.1. Denetim Yapılacak Kuruluşların Belirlenmesi

Denetim işleminin başlaması için denetçilerin veya denetim şirketinin bir müşteri ile anlaşması gerekmektedir. Bu aşamada müşteri seçimi yapması gerekmektedir. Müşteri seçimi iki farklı şekilde olur.

Birincisi; İşletmenin denetim için denetçiye başvurması

İkincisi; Denetçinin işletmeye gidip kendi isteğiyle denetleme yapabileceğini teklif

etmesi ile olur.

İşletmenin kendi isteğiyle bir denetçiye veya denetim şirketine gidip denetim yaptırmak için başvurabilir. İşletmenin denetçiyi tercih konusu daha önceki yapmış olduğu işlerin kalitesi, tanınmış olması denetçi tercihinde olumlu sonuçlar ortaya koymaktadır (Bozkurt 2000, s:85/87).

1.9.1.1. Müşteri kabul politikasının belirlenmesi

Denetçilerin ve denetim şirketlerinin de faaliyetlerini sürdürebilmeleri için müşteriye ihtiyaç vardır. Bu durum her gelen müşteriye denetim işlevini yapacakları anlamına gelmemektedir, denetçinin de denetim yapacağı işletme ve firmayı seçme hakkı vardır. Seçim öncesi kabul edip etmeyeceklerini bildirmeden önce belirli politika oluştururlar buna göre bir ön araştırma da denilebilir.

Bu karar süreci denetim hizmeti alan işletmeler için daha fazla ehemmiyet taşımaktadır, önceki zamanlarda çalışmış oldukları işletmeler için karar verme süresi daha kolay ve kısa sürelidir (Güredin,2000,s:66).

1.9.1.2. Müşteri işletmenin tanınması

Denetçi kabul ettikten sonra bu iş ile yükleneceği zorlukları ve riskleri belirleyebilmek için müşteriye tanımak ister bu aşamada bazı işlemler yapılır.

- ✓ İşletmenin çalışmış olduğu sektör ile ilgili bilgiler toplar.
- ✓ İşletmenin geçmişini inceler.
- ✓ Çeşitli kurumlarda olan ilişkiler araştırılır Özellikle devlet kurumları arasında olan
- ✓ İşletmenin mali tabloları genel olarak incelenir.
- ✓ Denetim raporunun ne amaçla kullanacağı
- ✓ Denetlenecek firmanın finansal durumu
- ✓ Denetlenecek firmanın yöneticilerinin dürüstlüğü gayri resmi olaylara karışıp karışmama yönelimi var mı?

Önceki denetçi ile görüşme

Denetim yapacak denetim kuruluşunun önceki denetçiyle görüşme yapabilmesi için denetime tabi olacak olan işletmeden izin alması gerekmektedir

(Ataman, vd. 2001,s:54). İzin sonrası denetçi önceki denetçi ile görüşür ve sonuç olarak işi alıp almamakta karar almasında yardımcı olacaktır. Görüşme aşamasında sorulması gereken sorular vardır.

Bunlar:

- ✓ İşine son verilmesinin sebebinin ne olduğu
- ✓ Yöneticilerin dürüstlüğü hakkında bilgi almak
- ✓ İşlemenin muhasebe sisteminde varsa aksaklıklar hakkında bilgi almak
- ✓ Çalışma aşamasında engel olup olunmadığı hakkında bilgi almak
- ✓ Çalışma sırasında karşılaşılabilecek zorluklar hakkında bilgi almak.

İki denetçi arasında bilgi alış veriş sonucunda aldığı bilgiler denetçiler arasında sır olarak kalmalıdır. Denetçi görüşme sonrası işletme hakkında bir yargıya varmaktadır (Gücenme 2004, s:61/62).

Denetim anlaşmasının yapılması

Denetçi yaptığı ön araştırma sonucunda işi almaya karar verir ve bu kararı mektup ile işletmeye bildirir (Halilova,2021). İşletmeye iletilen mektup iki taraflı imza atılarak sözleşme niteliğinde olur. Bu yüzden mektubun adına ‘‘Denetim Sözleşmesi ‘‘ veya ‘‘ Denetim Anlaşma Mektubu’’ da denilmektedir.

Antlaşma Mektubunda yer alması gerekenler.

- ✓ Denetimi yapılacak faaliyet alanı
- ✓ Finansal tablolarla işletme yönetimin sorumluluğu
- ✓ Denetimin sürecinin belirlenmesi
- ✓ Denetim aşaması sonunda alınacak ücretin tutarı
- ✓ Ek çalışma alanları belirleniyorsa, ek raporlar isteniyorsa bunların alanları
- ✓ Çalışmanın kapsamını kısıtlayan etmenler açıklanır.
- ✓ Çalışma alanının kapsamı belirlenir ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine uygun biçimde yapılmış mı? Ona bakılır.
- ✓ Gerekli durumlarda yönetime belirli raporlar sunulacağına
- ✓ Denetimin zamanlanması başlama ve bitiş tarihi

Denetim de aynı işletmelerde tekrarlanan denetimlerde aynı denetim

ekibinin görev alması maliyeti, planlama bakımından denetçilerin faydalarına olduğu gibi ancak dezavantajları ortaya çıkmaktadır. Devamlı aynı firmayı denetleyen denetçi objektiflikten ve bağımsızlık gibi ilkelerden sapmalar olmaktadır, bu durum denetim raporunu güvenilirlik konusunda risk ortaya koymaktadır. Bu riski azaltmak için aynı denetçi ve aynı denetim ekibi bir işletmeyi beş yıldan fazla denetlenmesine izin verilmemektedir.

Denetim sözleşmesi iki taraf arasında imzalandıktan sonra bir sureti en geç 6 gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirilir. (Bankalar için bu zorunluluk bulunmamaktadır.)

Denetim Anlaşma Mektubu denetçi ile işletme yetkilileri arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu sözleşme denetçi tarafından işletmeye imzalı şekilde gönderilir işletmede imza atarak tek suretini yanında bulundurmak şartıyla diğer suretini denetçiye iletir ve anlaşma gerçekleşmiş olur (Bozkurt 2000, s:88/89).

1.9.2. Denetimin Planlanması

Denetim sürecinin planlamasının amacı denetim konusunu denetim bölümlerine ayırmak, denetçileri denetim bölümleri arasında dağıtarak görevlendirmek, her bir denetim sahasında uygulanması belirlenen denetim yöntemini ve işlevlerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır (Güredin,2000,s:72).

1.9.2.1. İşletme ile ilgili temel bilgilerin toplanması

Denetim sürecinin başarılı bir şekilde sonuçlanması için işletmenin ayrıntılı bir şekilde tanınması gerektirir.

- ✓ İşletmenin bulunduğu sektör
- ✓ İşletme ile ilgili genel bilgiler
- ✓ İşyeri bilgisi
- ✓ İşletmenin uymuş olduğu politikalar
- ✓ Önceki dönemlerdeki denetim çalışmaları incelenir.
- ✓ İşletmenin çalışma alanları belirlenir.
- ✓ İşletmenin kuralları ve yasaları

✓ Başlangıçta Analitik İnceleme Prosedürlerinin Uygulanması

Bu incelemeler sonrası işletme temel bilgilerinin toplanmasına yardımcı olacaktır (Güredin 2000, s:74).

1.9.2.2. Denetimde önemlilik planlanması

Denetimde risk hiç bir zaman ortadan kalkmamakta ve tüm hatalar ortaya çıkarılmamaktadır. Denetçilerden hiçbir zaman bunu başarmaları da beklenmemektedir (Ataman,vd.2001,s:57). Önemlilik muhasebe kayıtlarında yapılan her hangi bir hata ve ya yanlış kayıt sonrası finansal mali tablo kullanıcılarının verecekleri kararları etkileme ihtimalidir. Bu durum karar vericileri etkiliyorsa önemlilik arz eder, etkilemiyorsa önemlilik arz etmez. Önemlilik düzeyi denetçiden denetçiye ve denetlenen firmadan firmaya farklılık göstermektedir.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesi, denetim sürecinin başlangıcından sonuna kadar üç farklı aşamadan geçmektedir. Bunlar;

- ✓ Denetim aşamasında toplanan kanıt belgelerin yapısını zamanlaması ve kapsamı belirlenir.
- ✓ Toplanan kanıtların değerlendirme aşaması
- ✓ Mali toplamlar hakkında görüş oluşturma aşaması

Denetçi bu aşamalarda yüklenen zorlu görev, mali tablo kullanıcıları için hangi kalemin önemli hangi kalemin önemsiz olduğunu belirleyebilmektedir (Ataman,vd.2001,s:57). Her denetim aşamasında önemlilik düzeyi farklı olmaktadır. Kimi firmalar için değerli olan düzey, diğer işletme için değersiz olabilmektedir. Önemlilik sadece yapılan hatanın büyüklüğü ile değil, yapılan hatanın yapısı ile de ilgilidir. Önemlilik düzeyi planlama aşamasında gerçekleşmektedir (Ataman,vd. 2001, s58).

1.9.2.3. Denetimde risk planlaması

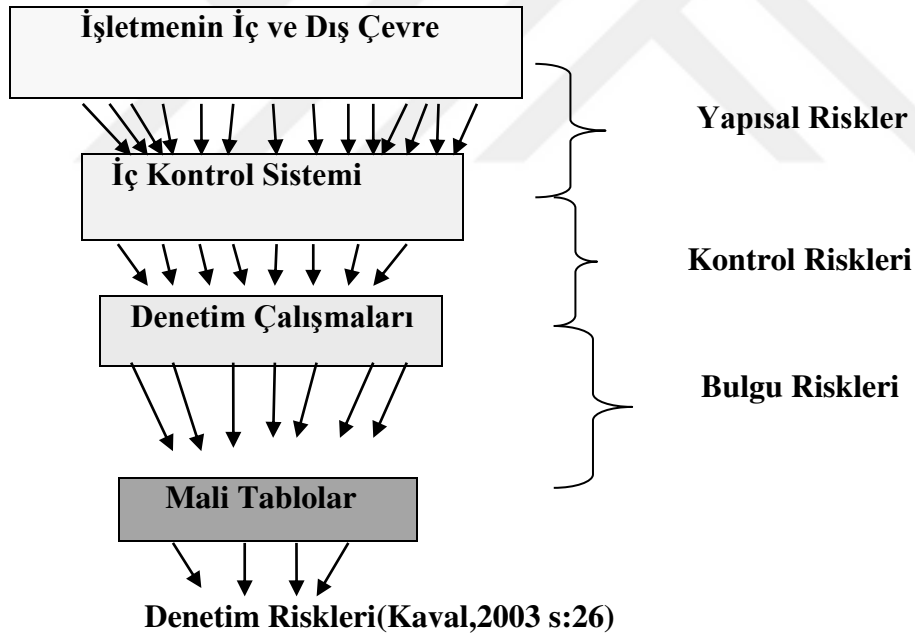
Denetçilerin görevi denetim yaptıkları firmalar hakkında mali tabloları doğru ve mantıklı bir görüş bildirmektir.

Denetimin planlama aşamasında denetçinin üzerinde durması gereken hususlardan birincisi işletmenin taşıdığı risklerdir bu risklerden denetimin amaçlarına yansıyan riskler olup olmadığının belirlenmesidir (Kaval 2003, s:74). Denetim riski kendi içinde ayrılmaktadır.

Yapısal Risk: İç kontrol sisteminin faaliyetini dikkate almadan finansal tablolarda yanlışlıkların bulma olasılığıdır. Denetçinin kontrolü dışında gerçekleşen bu risk, iç kontrolün etkin olmadığı bir işletmede finansal mali tablolarda yanlış ve hileli kayıtların var olma olasılığını temsil eder (Açık Taşar 2021, s:27).

Kontrol Riski: Yapısal riskler ve iç kontrol risklerinden önlenenler dışında kalan risklerdir. Kontrol riski işletmenin hesap ve işlem akımında meydana gelen hataların iç kontrol ve yapısal risk tarafından fark edilememiş olduğu risktir.

Bulgu Riski: Kontrol sayesinde önlenemeyen risklerdir. İşletmede yapılan muhtemel hatalar toplamı yapısal risk, iç kontrol sayesinde risk önlenebilir veya azaltabilir buradan kalanları kontrol risk yani denetçiler tarafından çıkarılmaya çalışılmasıdır. Denetçiler tarafından da çıkarılamayan riskler denetim risklerini ifade eder (Kaval 2003, s:25).



Şekil 3. Denetim Riski

Bu şekilde belirtmesi gereken konuda denetim riskinin hiçbir zaman sıfıra indirilemeyeceği, çok az da olsa yine de mali tabloların belirli bir hata taşıyabileceğidir (Kaval,2003 s:27).

Denetçi ne yaparsa yapsın geçmişteki bütün kayıt işlemlerini tek tek inceleme şansı yoktur, inceleme yapabilse dahi bu kez de denetçinin hata yapma olasılığı doğacaktır.

İşletme Riskleri: İşletmenin amaçlarına ve belirlediği hedeflerine ulaşması için karşısına çıkan engellerdir. Bu engeller işletme dışından olduğu kadar işletmenin iç çevresinden de kaynaklanmaktadır. Bunlar;

- ✓ Genel Dışsal Riskler
- ✓ Faaliyet Riskleri
- ✓ Finansal Riskler
- ✓ Kurumlaşmama Riskleri

İç denetçi işletmenin bu tür risklerini ayrıntılı olarak incelemeli doğurabilecek hata ve yanlışlıkları önceden tahmin edip denetim planı aşamasında dikkate almak zorundadır. Bu işletmenin sürekliliği ilkesi ve denetimde önemlilik ilkelerinden kaynaklanmaktadır (Kaval 2003, s:26/27).

1.9.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim sürecinin yürütülmesi safhası denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarını toplanıp değerlendirilmesi safhasıdır (Gücenme 2004, s:63). Denetim sürecinin ikinci aşaması Denetimin programlı bir şekilde yürütülmesidir. Denetim programının işlevi planlama faaliyetinin sonuçlarına dayanarak yazılı belge olarak hazırlanır.

Denetim programının iç denetim sisteminin gözden geçirilmesi bir uygunluk denetimidir. Denetim programının işlevi mali ve finansal tablolardaki hataları, düzensizlikleri ortaya çıkarmak ve varsa olacak hataları düzeltmek iç denetim sistemi ile ilgili değerlemede şu sıralamalar şöyle bir yol izler.

- ✓ Olası yanlışlıklar ve düzensizlikler dikkate alınır.
- ✓ Ortaya çıkacak ve çıkması muhtemel hatalar ve düzensizlikler ortaya çıkarılması için muhasebe önlemleri belirlenir.
- ✓ Alınacak önlemlerin yazılı şekilde talimatlara dayandırılmakta ve bu talimatlara kesin bir şekilde uymakla belirlenir,
- ✓ Aksaklıklar ve varsa zayıf yönler saptanır. Alınacak önlemlerin alınmaması veya eksik kalması halinde
 - a) Denetimin şekline, kapsamına ve uygulama zamanına olacak etkiler saptanır.
 - b) İşletmeye iyileştirici öneriler de bulunur (Gücenme 2004, s:63/64).

İyi hazırlanmış denetim programının faydaları şu şekilde oluşur.

- ✓ Her denetim süreci ile ilgili sorumlulukları belirler
- ✓ Denetçiler arasında iş paylaşımı örgütlenmiş şekilde uygulanır
- ✓ Kurallara uygun bir denetim sistemi kurulur ve zamandan tasarruf sağlanır.
- ✓ Her denetim için esas denetim işlemleri belirlenir.
- ✓ Gelecek yıllar için bir rehber işlemleri görür.
- ✓ Doğru bir planlama yapılmış olmalı ve önemli konular gözden kaçırılmamış olması gereklidir.
- ✓ Denetim standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde güven altına alınır.

Denetim programları çoğu denetçi tarafından her denetim için el kitapları ya da denetim kılavuzu tarzında hazırlanmış bulunmaktadır. Bu kılavuzlar her işletme için kullanılmamaktadır.

Her bir programın hazırlanmasında denetim alanına bir kod verilir ve alanlarla ilgili çalışma kağıtların da bu kod numaraları kullanılır (Kaval 2003, s:86). Denetim programının gerçekleşmesi için zaman (süre) planı, personel planı ve gözetim planı yapılmaktadır.

1.9.3.1.Zaman (tarih) planı

Hangi denetim alanında ne kadar zaman harcanacağına, ne kadar zamanın yeterli olacağına denetim çalışmasının ne zaman aralığında yapılacağına belirlenmesidir. (Kaval 2003,s:87).

1.9.3.2.Personel planı

Denetim alanında denetim ekibinde çalışacak personel ekiplerinin belirlenmesi ve denetlenen işletme içinde hangi personelle muhatap olunacak bilgi alış verişinde hangi denetçi hangi personelle çalışacak belirlenir.

1.9.3.3.Gözetim planı

Denetim çalışmalarda çalışmacıların yönlendirilmesi ve amaca uygun bir şekilde çalışmanın tamamlanması için yardımcı bir süreçtir (Kaval 2003, s:87).

1.9.4. Denetim Kanıtları

Denetlenen bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecelerini belirlemek amacıyla denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi ve belge kayıtlarıdır (Bozkurt 2000, s:53). Denetçinin görüş ve bilgilerine dayanarak mantıklı şekilde çeşitli denetim teknikleri ile kanıt toplaması gerekmektedir. Denetçinin kanıt toplarken yapması gereken hususlar;

- ✓ Denetçi görüşünü mantıklı bir şekilde ifade etmek zorundadır.
- ✓ Denetçinin denetim yaptığı işletme için iddia ettiği alan ile ilgili delil toplaması gerekmektedir.
- ✓ Kanıtları çeşitli denetim yöntemleri ile toplamalıdır.
- ✓ Toplanan deliller yeterli ve güvenilir olmalıdır.

Denetçi görüşünü belli bir şekle getirebilmek için çok sayıda kanıt toplaması gerekmektedir. Bu kanıtları işletmenin kendi kayıtlarından ve denetçinin araştırma ve inceleme sonucu elde ettiği kanıtlar olmak üzere yapısal bakımdan kanıt türleri elde etmektedir.

KANIT SINIFI	KANIT TÜRLERİ
Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar	Muhasebe ile ilgili tutulan kayıtlar Hesap planı ve açıklamaları Çalışma kağıtları Hesaplamalar ve Çeşitli notlar
Destekleyici Kanıtlar	Çek, Senet, Fatura, Sözleşme gibi Belgeler Doğrulamalar, Soruşturma, Gözden Geçirme, Teftiş vb. Fiziki inceleme sonucu elde edilen bilgiler

Şekil 4. Yapısal Açıdan Kanıt Türleri(Kaynak: Bozkurt 2000, s:54)

Denetim kanıtlarıyla ilgili denetim standart, denetçiden alacağı kararlar da ikna olabilmesi için yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir (Bozkurt 2000, s:54). Toplanan kanıtların düzeyi ve güvenilirliği denetçinin mesleki bilgisine ve deneyimine bağlıdır. Denetçi kanıt toplarken denetim sayısını etkileyen faktörlerle karşılaşmaktadır.

1.9.4.1. Önemlilik

Denetçi toplayacağı kanıtın sayısını etkileyen etkenlerde biri de işletmenin sunmuş olduğu belge ve kayıtların önemlilik seviyesidir. Örneğin işletmenin mali tablolarında önemli bir hesabın araştırma olasılığı önemsiz hesabın araştırma olasılığından daha yüksek olacaktır.

1.9.4.2. Risk

Denetçilerde bu riski en aza indirmek için araştırmalar yapmaktadır. Denetçinin incelediği işletmenin risk oranı arttıkça kanıt toplama sayısı da artmaktadır, aralarında yakın bir ilişki vardır. Bu nedenden dolayı denetçiler denetim yapacakları işletmelerde karşılaştıkları risk seviyelerini belirlemek için araştırma yapmaktadırlar (Bozkurt 2000, s:55).

1.9.4.3. Nitelik

Denetçinin denetlediği işletmenin faaliyet alanında topladığı kanıtların nitelik bakımından değerlendirilmesi araştırmaktadır. Denetçinin topladığı kanıtların güvenilirliği arttıkça sayısı azalmaktadır. Dolayısıyla bir iddianın ehemmiyet düzeyi ile toplanacak kanıt sayısı arasında doğru bir orantı vardır (Bozkurt 2000, s:55). Denetçinin kullanacağı denetim aşamalarına karar verilirken kabul edilmesi için önemlilik düzeyi etkilidir.

Ekonomik Etkenler: Denetçinin toplayacağı her kanıt için karşılanması gereken maliyet vardır. Denetçinin toplamış olduğu kanıtlar ile maliyet arasında eş yönlü ilişki vardır. Bu yüzden denetçi kanıt toplarken maliyet ve zaman düzeylerine dikkat etmek zorundadır.

Ana kütlelerin büyüklüğü ve özellikleri: Denetçinin inceleyeceği işletmenin sunmuş olduğu kanıtlar ana kütle oluşturur. Bu ana kütle oluşturur kanıtların tutar olarak birbirlerine yakınlığı toplanacak kanıt sayısını da etkilemektedir. Bu ana kütle içinden homojen ve heterojen ana kütle olarak ayrılmaktadır. Çok ana kütle az kanıt toplarken, az ana kütle daha çok kanıt toplanmaktadır.

Denetim kanıtlarının güvenilirliğini etkileyen unsurlar: Denetçiler yeterli sayıda kanıt toplarken kanıtların güvenilirliğinden de emin olmak durumundadır. Bu güvenilirliği etkileyen bazı unsurlar vardır.

Bunlar:

- ✓ Kanıtın İlgili Olması
- ✓ Kanıtın Kaynağı
- ✓ Kanıtın Zaman aralığı
- ✓ Kanıtın Objektif olması

Kanıtın ilgili olması: Denetçilerin topladığı kanıtların amaçlanan hedef doğrultusunda amaçlanan hedefle doğrudan ilgili olmalıdır.

Kanıtın kaynağı: Denetçinin topladığı kanıtların kaynağının güvenilir olduğundan emin olmak gerekir. Toplanan kanıtların üzerindeki işletmenin etkisi azaldıkça kanıtın güvenilirliği artmaktadır.

Kanıtın zamanlılığı: Denetçinin topladığı kanıtların topladığı zaman aralığı toplanan kanıtın güvenilirliğini arttırmaktadır. Denetçi kimi kanıtları dönem içinde toplarken kimi kanıtları dönem kapandıktan sonra toplamaktadır. Bu durum kanıtın zamanlılığını önemli kılmaktadır.

Kanıtın Objektifliği: Denetçinin topladığı kanıtların objektif ve sübjektif olması beklenmektedir. Denetim de objektif kanıtların olması daha sağlıklı ve diğer denetçiler tarafından da aynı karara varmalarına yardımcı olacaktır. Sübjektif kanıtların varlığı başka denetçiler tarafından farklı yorumlanacağından dolayı denetçiden denetçiye farklılık göstermektedir.

1.9.4.4. Denetim teknikleri

Denetim aşamasında kanıtların toplanması için farklı denetim teknikleri uygulanmaktadır. Geleneksel denetim teknikleri, yöntemler ve işlemlerinden oluşur. Geleneksel yönetim modeli işletmede bulunan muhasebe kayıtlarından oluşmaktadır. Muhasebe kayıtlarının doğruluğunu saptamak amacıyla farklı denetim tekniklerinden olan Denetim Yöntemlerine başvurulur.

1.9.4.5. Denetim yöntemleri

Denetlenen işletmelerin mali tablolarının güvenilirliği doğruluğu hakkında denetçilerin bilgi sahibi olabilmesi için denetim faaliyeti süresince yapılması gereken aşamalardır.

Şekli denetim: Bir işletmede tutulmakta olan muhasebe kayıtlarının şekli açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim şeklidir (Gücenme,2004,s:67). Amacı; muhasebe kayıtlarının muhasebe ilkelerine göre defterlere doğru kaydedilip kaydedilmediğini mali tablolara yansıyan tutarların, mizan doğruluğunu ve aralarındaki uygunluğun var olup olmasını inceler.

Maddi denetim: İşletmeye ait kıymetlerde değişiklik doğuran işlemlerin gerçeğe ve amaca uygunluğu ile defter ve hesaplara belgelere ve değerleme ölçüleri ışığında doğru olarak kayıt edilip edilmediğini inceler (Güredin,200,s: 99).

Aralıksız örnekleme yoluyla denetim: Denetçinin yapmış olduğu denetim işleminin belirli bir zaman aralığı içindeki tüm belgelerin ve muhasebe kayıtlarının incelenmesidir. Bu denetim yönteminde incelenecek birim sayısı arttığı takdir de denetçiler örnekleme yolu ile denetim yöntemine başvururlar. Örnekleme yoluyla denetim muhasebe kayıtlarının tamamı değil, fakat belirli bir kısmına göre seçilen kayıtlar incelenmektedir (Güredin,2000,s:100).

İleriye doğru geriye doğru denetim: İleriye doğru denetim incelenen belgelerin defter kayıtları, finansal mali tabloların doğru bir sıra izleyerek yapıldığı denetimdir. Geriye doğru denetim finansal mali tablolardan, muhasebe kayıtlarına ve ondan sonra kayıtların belgelerinin nereden ne şekilde elde edildiğini inceler. Denetçilerin denetimde bu iki aşamayı bir arada kullanmaktadır (Gücenme,2004,s:67/68).

Doğrudan denetim dolaylı denetim: Doğrudan denetim; muhasebe işlemlerinin ayrı ayrı ve doğrudan incelendiği metottur. İşletmede meydana gelen tüm maddi değerler hareketliliğini doğru şekilde kayıt yapıp yapılmadığı doğrudan inceler. Dolaylı denetim; aynı özellikteki veya birbiriyle yakın ilişki içindeki hesaplar arasında bütün karşılaştırmaları yaparak, bunlar arasında uygunluk araştıran bir denetim tekniğidir (Güredin,2000,s:102).

1.9.4.6.Denetim işlemleri

Denetçinin denetim görüşüne varması için yapılan çalışmaların hepsine denetim işlemleri denir. Geleneksel denetim işlemleri arasında karşılaştırma, muhasebe kayıtlarının doğru aktarımı ve analitik inceleme belgelerin incelenmesidir.

Karşılaştırma işlemi: Bu denetim aşamasında aralarında uygunluk bulunan işlemlerinin arasındaki tutarların karşılaştırılmasıdır. Bu işlem sırasında toplam tutar karşılaştırması yanı sıra tek tek tutar karşılaştırmasında yapılmaktadır.

Tutar aktarmalarının denetimi: Bu işlem karşılaştırma işleminin tamamlanması işlemidir. Amacı tutarların yanlış aktarılması, sıfırların fazla olması veya doğru tutarların farklı hesaplara aktarılmasını tespit etmektir.

Aritmetik inceleme: Diğer denetim işlemlerinin tamamlandıktan sonra muhasebe kayıtlarının doğruladığından dolayı emin olduktan sonra kalan hatalar aritmetik inceleme hatası kalır. Aritmetik denetim muhasebe kayıtlarında tutulan kayıtların toplama, çıkarma ve bölme işlemlerinin araştırılma işlemidir (Güredin,2000,s:105).

Belge incelemesi: Denetim işlemleri içinde en önemli olanı belge incelemesidir. Muhasebenin yapmış olduğu bir kaydın doğru olup olmadığını anlamak amacıyla muhasebe kaydın kaynağı olan belge veya bilgilerin incelenmesi tekniğe Belge İnceleme denilmektedir. (Bozkurt 2000 Sayfa 69).

1.9.4.7. Çalışma kağıtları

Denetçilerin denetim faaliyetlerini bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüp yürütmediğini belirten en önemli delili denetim çalışmalarının belgelendirilmesidir (Urkan,2015,s:159).

Çalışma kağıtları denetçinin araştırmaları sonucunda elde ettiği bilgileri not aldığı kağıtlardır. Çalışma kağıtları denetçinin takip ettiği denetim prosedürleri, uyguladığı testleri, elde ettiği bilgilerin ve incelemelerine esnasında elde ettiği kanıtlara bağlı olarak ulaştığı sonuçları kayıt altına aldığı kağıtlardır (Gücenme,2004,s:70).

Çalışma kağıtları içindeki bilgileri bakımından iki dosyada toplanmaktadır. Bunlardan

Birincisi; Sürekli Dosya Gelecek dönemlerde yapılacak denetim çalışmalarında yardımcı olması amacıyla tutulan kağıtlardır.

İkincisi; Yıllık Çalışma Dosyası: Denetimin yapıldığı denetim döneminde hazırlanan çalışma kağıtlarıdır. Finansal mali tablolar envanter mizanları bulunur.

İki şekilde de tutulan çalışma kağıtlarının temel amacı bilgiye daha kolay şekilde ulaşılmasını sağlamak ve denetim aşamasında zamandan tasarruf etmektir. Ayrıca denetimde kalitenin artırılması için oluşturulan çalışma kağıtlarının gizli bir şekilde saklanması için gerekli özenin gösterildiği sonucu çıkmıştır.(Bozkurt Yazar,2017,s:169).

1.9.5. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması

Denetim sürecinin son safhası denetçinin veya denetim ekibinin yargısının denetim raporudur. Denetim raporu denetçinin neyi denetlediğini ve hangi sonuçlara ulaştığını bildirir (Gücenme,2004,s:71)

1.9.5.1. Denetim raporları ile ilgili genel açıklamalar

Denetçilerin yaptığı denetim işleminin en son aşaması raporlamadır. Denetçi raporu hazırlanıp yayınlanması ile denetim işlemi tamamlanmış olmaktadır. Denetçi hazırlamış olduğu rapor ile varmış olduğu kararı işletme ile ve ilgilileri ile paylaşır. Hazırlanan denetim raporunda denetçinin yapmış olduğu çalışmaları, vardığı sonuçları özet halinde sunulduğu denetim raporunun önemi çok fazladır. Denetim raporlarının çoğunluğu yazılı olarak düzenlenir. Finansal mali tablo denetimlerinde biçimi önceden belirlenmiş raporlar düzenlenmektedir. Bu bakımdan denetim raporu iki farklı şekilde hazırlanmaktadır (Bozkurt,2000,s:365).

Kısa şekilli denetim raporları: Denetim işleminin tamamlama aşamasına raporlama denir. Kısa şekilli denetim raporları adından da anlaşılacağı gibi kısa ve öz şekilde denetimin sonucunu raporlar. Bu raporlama işlemine “Özet Rapor veya Standart Rapor” da denilmektedir. Genel olarak mali tablolar denetiminde düzenlenen rapor kısa şekilli rapordur (Bozkurt 2000 Sayfa 366).

Uzun şekilli denetim raporu: Denetim işlemi sonunda raporlama aşamasına gelindiğinde geniş kapsamlı olarak düzenlenir. Bu raporlama işleminde denetçinin tutmuş olduğu tüm notlar, varmış olduğu bulgular ve varılan bütün sonuçlar ayrıntılı şekilde yer alır. Raporda denetçinin açıklamaları yorumlarında yer almaktadır. Uzun şekilli denetim raporu genellikle yönetim için düzenlenir.

1.9.5.2. Raporlama standartları

Denetim aşamalarından biri olan raporlama öneminden dolayı raporlama ile ilgili kurallar ‘‘Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında’’ raporlama ile ilgili kurallar yerini almıştır (Ataman,vd. 2001,s:95).

Standart şartsız denetim raporunun tanımı ve düzenleme koşulları:

Denetim yapılan işletmelerde mali tablolar hakkında denetçinin olumlu görüş vermesi durumunda düzenlenen rapora ‘‘Olumlu Denetim Raporu’’ veya ‘‘Şartsız Denetim Raporu’’ adı da verilmektedir.

1.9.5.3. Standart şartsız denetim raporu

Denetim süreçlerinde genel olarak standart şartsız denetim raporu hazırlanmaktadır. Denetim raporu, bir kuruluşun finansal tablolarını, iç kontrollerini ve muhasebe uygulamalarını özetleyerek finansalların doğru, eksiksiz ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya diğer ilgili muhasebe standartlarına uygun olup olmadığını belirler (Bozkurt,2000,s:366/367).

Başlık ve adres kısmı: Raporun bu kısmında denetimi yapan denetçinin ve denetim işletmesinin künyesi ve rapor kime verilecekse onun ismi yer almaktadır. Denetim raporu işletmeye, ortaklarına yönetim kuruluna sunulmak üzere düzenlenmektedir.

Kapsam bölümü: Raporun ilk paragrafını oluşturmaktadır. Denetçinin yaptığı çalışmaları bu bölümde anlatır.

Görüş bölümü: Denetim raporunun ikinci paragrafını oluşturmaktadır. Denetçiler bu bölümde görüşünü açıklar. Aşağıdaki bilgiler yer almaktadır.

- ✓ Paragraf ‘‘Görüşümüze göre’’ sözü ile başlar,
- ✓ İşletmenin çalışmalarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak çalıştığını açıklar,
- ✓ İncelenen dönem muhasebe politikalarının ve önceki yıla uyum içerisinde olup olmadığını bildirir,
- ✓ Aksi belirtilmedikçe ve finansal mali tablolarda açıklamalarının yeterli düzeyde olduğu,

Açıklamalar görüş bölümünde yer almaktadır.

İmza tarih kısmı: Raporun hazırlayan denetçi tarafından imzalar. Denetim çalışmasının bittiği günün tarihi yazılır. Bu tarih denetim işleminin bittiğini gösterir (Bozkurt,2000,s:369).

1.9.5.4. Olumlu görüşten sapmalar

Denetçiler her zaman olumlu görüş bildirmezler. Denetçiler bazı durumlarda üç farklı görüş bildirebilir. Bunlar;

- ✓ Şartlı Görüş bildirme,
- ✓ Olumsuz Görüş bildirme,
- ✓ Görüş bildirmekten Kaçınma,

Şartlı görüş bildirme: Denetçilerin incelemeleri sonucunda bazı finansal mali tablolar hakkında görüşünü şarta bağlı görüş verme durumudur. Bu görüşün anlamı bazı istisnalar dahilinde de mali tabloların doğru kabul görmesidir.

Olumsuz görüş bildirme: Denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye yönlendiren nedenler vardır. Bunlar;

- ✓ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin finansal mali tabloların bütünlüğünü bozacak şekilde önemli sapmalar var ise.
- ✓ Muhasebe politikalarının devamlılığında önemli sapmalar var ise.
- ✓ Tam açıklama kuralından çok önemli düzeyde sapmalar var ise.

Yukarıdaki sapmaların görüş bildirmede önemli noktaları oluşturmaktadır. Karşılaşılan sapmalar mali tabloları etkilemekte ve güvenilirliğini bozacaktır. Sapmanın ölçüsünü belirleyecek bir standart bulunmamaktadır, bu kararı denetçinin deneyimine ve iradesine bırakılmaktadır.

Görüş bildirmekten kaçınma: Denetçilerin bazı denetim raporlarında görüş bildirmeme biçimidir. Bu görüşü bildirmekten kaçınmanın bazı koşullar vardır. Bunlar;

- ✓ Denetçinin çalışmalarının önemli ölçüde engellenmesi,
- ✓ İşletmelerin önünde önemli belirsizliklerin bulunması,

Denetçilerin yapması gereken çalışmaları yerine getirememesi durumudur. Bu durum genellikle işletmenin denetim aşamasında engellemeleri sonucunda meydana gelmektedir.

İşletmenin önünde farklı nedenlerden dolayı belirsizlikler var ise ve bunlar olumsuz sonuçlanacaksa ve işletme bundan zarar görecektir ise denetçi görüş bildirmekten kaçınma yolunu seçebilmektedir. İşletmenin yaşamış olduğu belirsizliklerin önem derecelerine göre denetçi ya şartlı görüş bildirir ya da görüş bildirmekten çekinir. Görüş bildirmekten çekinme şeklinde düzenlenecek raporda oluşturulacak açıklama paragrafında olayın nedenleri açık bir şekilde belirtilir.

1.9.5.5. Sapma dereceleri ve denetçi görüşü ilişkisi

Denetçi işletme hakkında topladığı kanıtların önemlilik derecesine göre görüşünü şekillendirir. Denetçinin varmış olduğu sonuçlara göre hangi denetim görüşüne karar vereceği farklılık göstermektedir. Bunlar; Önemsiz, Önemli ve Çok Önemli olarak üçe ayrılır.

Önemsiz: Denetçinin karşılaştığı sorunlar ve mali tablolarda karşılaştığı aksaklıklar denetçinin görüşünü etkileyecek düzeyde olmamasıdır. Sapma derecesi önemsiz olan denetçi raporunda olumlu görüşe varılmaktadır.

Önemli: Denetçinin yapmış olduğu denetim sonucunda karşılaştığı aksaklığın ve mali tabloların hata derecesi daha yüksektir. Denetçinin hazırlamış olduğu raporda sapma derecesi daha yüksek olduğundan dolayı işletme yetkililerine bildirmek kaydıyla olumlu görüş vermek amacıyla, görüşünü şartlı görüş olarak bildirmektedir.

Çok önemli: Denetçilerin denetim çalışmalarında ve mali tablolar da karşılaştığı hataların sapma derecesi çok yüksektir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunsuz şekilde hazırlanmıştır. Denetçinin çalışmalarında engellemeler olduğundan kanıt toplayamadığından denetçi görüşünü bildirmekten kaçınmaktadır. İşletmenin sürekliliğini etkileyebilecek belirsizlikler fark ettiğinde uyarı amacını yerine getirmek amacıyla da görüş bildirmekten kaçınmaktadır (Bozkurt,2000,s:374/375).

1.9.5.6. Yönetimle görüşme

Denetçinin yaptığı denetimin son aşaması olarak yaptığı işleri, denetimi yaptığı işletmenin yöneticileri ile bir görüşme yapar. Görüşmede yapılan denetim ile ilgili konular ve işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili sorunlar ele alınır (Ataman, vd. 2001,s:103).

Denetçi yapmış olduğu denetim aşamaları hakkında işletmeye bilgi verir. Denetim aşamasında karşılaştığı sıkıntıları, zorlukları ve aksaklıkları işletme yetkilileri ile paylaşır. Anlaşılamayan konuların altını çizer, daha fazla üzerinde durulması için bilgi verir. İşletme yapısında gördüğü aksaklıklar hakkında önerilerde bulunur.

Denetçinin denetim yaptığı işletmenin iç kontrol yapısına karışma gibi bir yetkisi bulunmamaktadır. Yalnız denetçi fark ettiği aksaklıkları ve zayıf noktaları işletme yetkililerine bildirme yetkisi bulunmaktadır. Bunun amacı aksaklıkları ve eksikliklerin giderilmesi, düzeltilmesi ve tamamlanması amacıyla işletme yetkililerine bildirilir.

Denetim işleminin tamamlanması ve raporlanması ile raporun bir sureti en geç 6 gün içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na bildirilir ve yayınlanır (Ataman, vd. 2001,s:104).

2. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

İşletmelerin finansal faaliyetleri sürecinde büyümesi ve bu faaliyetlerinin artmasıyla beraber işletmede sürdürülen işlemlerin nitelikleri daha karmaşık hale gelmektedir (Koca,2023,s: 2).

2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı

Denetimini yaptıkları işletmeyle işçi işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir yere ve sorumluluğa sahiptirler (Bozkurt,2000,s:31)

2.2. Bağımsız Denetimin Amacı

Finansal raporlama standartlarının uygun bir şekilde işletmenin finansal tablolarını, finansal varlıklarını, nakit akışlarını doğru dürüst ve kapsamlı bir biçimde açıklanıp açıklamadığı hususunda görüş bildirmektir. Denetçinin amaçlarına ulaşması için iki kural üzerinde durması şart Bunlar;

- ✓ Mali tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygunluğunun tespiti,
- ✓ Mali tablolarda var olan bilgilerin doğruluğu ve olanı olduğu şekilde yansıtıp yansıtmadığının tespitini etmek

2.2.1.Bağımsız Denetiminin Amacı ve Kapsamı

Denetimin finansal tablolar da ve diğer finansal bilgiler de olmak üzere denetime bağımlı konuların belirlenmiş olması belirli kurallara uygun davranıp davranılmadığına TDS çerçevesinde güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır.

2.2.1.1.Denetimin unsurları

Denetimin konusunu, tarafları, kıstası, kanıtı ve denetim raporundan oluşur. Denetim yapılabilmesi için belli unsurlar olmalıdır. Bunlar denetime tabi olacak işletme ve ya kuruluş bu işletme veya kuruluşu denetleyecek denetim kuruluşları olmalıdır. Daha sonra denetlenecek alan belirlenir ve belirlenen alan kapsamında kanıtlar ve deliller toplanır bu toplanan kanıtlar ve deliller belli bir kural çerçevesinde rapor halinde sunulmasıyla denetimin unsurları oluşmuş olacaktır.

2.2.1.2.Denetimin konusu

İşletmenin mali tablolarının muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığı durumlarını kontrol eder. Bir yanlışlık var ise bunun düzeltilmesi için yetkilileri uyarır Kısaca denetimin konusu muhasebe standartlarına uygun çalışıp çalışılmadığına bakmaktır..

2.2.1.3.Denetimin tarafları

Denetlenen işletme, denetimi yapan denetçi veya denetim şirketi ve şirket ortakları, hisse sahipleri ilgili mevzuata uygun taraflar (TTK, KG, MSK) denetim taraflarını oluşturur.

2.2.1.4.Denetimin kıstası

Denetimin konusunun uyumunun değerlendirilmesi önceden belirlenmiş kıstaslara göre alınır. Mevzuata doğrudan doğruya veya dolaylı olarak denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından denetim yapılmasının öngördüğü ancak denetim konularının hangi aralıklara göre hazırlanacağı denetim yapan şirket veya denetçi tarafından belirlenir. İşletme tarafından isteğe bağlı denetimlerde ise işletme talebiyle denetim alanı belirlenir.

2.2.1.5..Denetim kanıtı

Denetim konusunda denetim kıstası çerçevesinde önemli uyumsuzluklar bulunup bulunmadığı hususunda güvence verilmesini teminen görüş bildirmeye yönelik olarak denetçi tarafından elde edilen ve belirlenen güvence seviyesi için yeterli ve uygun bilgi, belge ve beyanlardır.

2.2.1.6.Denetim raporu

Denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda belirlenen güvence seviyesinde uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve var ise dikkat çekilecek konular hakkında açıklamalar yapılarak gerekli şekilde düzenlenip denetçi tarafından imzalanan belge denetim raporunu oluşturmaktadır. (TDS 2019,s:30995).

2.3. Bağımsız Denetçiler

Denetçiler en başta gelen görevleri mali tablo denetimleridir. Denetim görevini üstlenen kişilere bağımsız denetçi veya dış denetçi adını alırlar. Bağımsız denetçiler mesleğini serbest bir şekilde yerine getirebilmeleri için işletmeden bağımsız dışarıdan atanan kişiler tarafından yerine getirilmektedir.

Bağımsız denetçiler; eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsızlık özellikleriyle denetim sürecinde çok önemli bir pozisyonu yerine getirirler (Özgül,2019,s:20).

Denetçi mesleğinin ayırt edici özelliklerden biri de kamu yararına davranışta bulunma sorumluluğunu da kabul etmesidir. Dolayısıyla denetçilerin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını sağlamak değil. Denetçiler, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken Bağımsız denetçiler için etik kuralları gözetir ve kurallara uygun davranırlar (Özgül 2019,s:20/21).

2.4. Bağımsız Denetimin Temel Etik İlkeler

Bağımsız denetim kuruluşları denetim çalışmaları ve raporlama sürecinde uyulması gereken yükümlülükler ve sorumluluk dışında uyması gereken temel etik ilkeler bulunmaktadır. Bunlar dürüstlük; denetçi denetim yaptığı işlerde dürüst olmak zorundadır. Tarafsız; denetçi denetim yaptığı işlerde tarafsız olmak zorundadır. Mesleki yeterlilik ve özen; denetçi mesleki deneyime sahip olmalıdır. Sır saklama; denetçi işi gereği işletme hakkında bilgileri gizli tutmalıdır.

	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Dürüstlük	56	23,3	23,3	23,3
Tarafsızlık	35	37,3	37,3	60,6
Mesleki Yeterlilik ve Özen	51	34,00	34,00	94,6
Sır Saklama	8	5,4	5,4	100
Toplam	150	100	100	

Şekil: 5 Bağımsız Denetçilerin Uyması Gereken Değerler oranları

2.4.1. Dürüstlük

Dürüstlük tüm denetçiler için bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğunu getirir.

Denetçinin dürüst olma durumunda uyması gereken hususlar;

- ✓ Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı bilgi içerdiğini,
- ✓ Dikkatsizce hazırlanmış beyan veya bilgi içerdiği
- ✓ Olması gereken bilgilerin görmezden gelmek veya gizlenmeye çalışıldığı ve yanıltıcı niyetle bilginin var olduğunu düşünmek gibi konularda dikkatli ve temkinli olması gerekmektedir.

Denetçinin bu tür bilgileri fark ettiği takdirde söz konusu bilgilerin yanlış ve beyan edildiğini söylemek ve gerekli adımları atması gerekmektedir (DehaYayınları,2020,s:76).

2.4.2. Tarafsızlık

Denetçilere aldıkları kararlarda tarafsız karar alma, önyargılardan uzak, çıkar çatışmalarından uzak ve mesleki yetkisini kötüye kullanmayarak alacağı kararları kapsar.

Denetçiler tarafsızlıklarına zarar verebilecek, tarafsızlıklarını zedeleyebilecek durumlarla karşı karşıya kalabilirler. Bu durumların hepsinin

önceden tanımlanması ve tespit edilmesi olanaksızdır. Bu durumlarla karşı karşıya kaldığı zaman bağımsız denetçi mesleki faaliyetinin tehlikeye düşmemesi için yapacağı denetim işleminden vazgeçmelidir (Deha Yayınları,2020,s:76).

2.4.3. Mesleki Yeterlilik Özen

İlkesi tüm denetçileri kapsamaktadır. Bu denetçilerin uyması gereken yükümlülükler vardır. Bunlar;

- ✓ Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterileri tatmin edebilecek düzeyde olmasıdır.
- ✓ Mesleki faaliyetleri sırasında uygulanacak tekniklere ve mesleki standartlara uygun hareket etmek.

Mesleki hizmeti yerine getirirken mesleki bilgi ve becerilerinin uygulanması sırasında iki aşamaya ayrılabilir.

- ✓ Mesleki yeterliliğin kazanılması,
- ✓ Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi.

Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi; ilgili teknik mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılması bunlara yönelik devamlı araştırma içinde olmak gerekir. Bu ortamda denetçinin mesleki faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirilmesini ve sürdürülmesi için kendini geliştirmelidir.

Özen; yapılan işlerin titiz ve dikkatli bir şekilde zamanında yapılmasının sorumluluğunu belirtir.

Denetçi mesleki faaliyetleri kapsamında sorumluluğunda çalışan kişilerin uygun bir şekilde hizmet verebilmeleri için eğitim almalarını ve gözetime tabi olmasını yerine getirmek şartıyla gerekli işlemleri yapar.

Denetçiler belirli durumlarda müşterilerinin ve denetçilerin mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerinden haberdar olmalarını sağlar (Bozkurt,2000,s:37/39).

2.4.4. Sır Saklama

Gizlilik ilkesi denetçilerin bazı durumlardan kaçınma sorumluluklarını getirir.

- ✓ Mesleki faaliyet sırasında denetim yaptığı firmaya ait gizli bilgiyi denetim firması ve işletme dışında biri ve birilerine aktarmak,

- ✓ Mesleki faaliyet esnasında elde ettiği gizli bilgileri kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarında kullanmak,

Denetçiler bulunduğu sosyal ortamlarda olmak ve aile bireyleri de hariç olmak üzere işletme hakkında hiçbir bilgi paylaşımı yapmamalıdır.

Denetçi sır saklama işini gerekli gördüğü takdirde denetim bünyesinde de paylaşmamalıdır.

Denetçi çalıştığı grup arkadaşları ile de sır saklama konusunda uymaları gereken özeni göstermelerini temin etmelidir.

Denetçinin sır saklama hükümlülüğü denetim işlemi bittikten sonra da devam eder.

Denetçinin gizli bir bilgiyi açıklama durumları da vardır. Bunlar:

- ✓ Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve yetkilendirilmesi,
 - Hukuki takip sürecinde olan firmalar
 - Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin sonucunda
- ✓ Mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece gizli bilgiler bazı durumlarda açıklanır.
 - Yetkili mercilere kalite incelemesi sürecinde uygunluk sağlama,
 - Yetkili merci tarafından yapılan sorgulama ve araştırmaya cevap verme,
 - Hukuki takip sürecinde olan bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma amacıyla,
 - Teknik standartlara ve etik hükümlere uygunluğunu sağlama.

Gizli bir bilginin açıklanıp açıklanamayacağına karar verirken dikkate alınması gereken hususlar;

- ✓ Müşterinin bilgileri açıklanmasına izin verilmesi halinde denetçide olmak üzere üçüncü kişilerin zarar görüp görmeyeceği,
- ✓ Gizli bilgilerin doğrulanabilir bilgiler olup olmadığına eksik bilgilerin var olup olmadığına bakılır
- ✓ Beklenen iletişim şekli ve muhatap olan kişi,

Muhatap olan kişilerin bilgi alması uygun olup olmadığına bakılır (Deha Yayınları,Denetim,2020,s:77/78).

2.4.5. Mesleğe Uygun Davranış

İlkesi tüm denetçilere ilgili mevzuatlara uygun davranma ve mesleği itibarını zedeleyecek bir durumda her türlü fiili davranıştan uzak durmaları ve kaçınmaları gerekmektedir.

Denetçiler kendilerini tanıtırken pazarlama ve tanıtım çalışmalarında mesleklerinin itibarlarına gölge getirecek her türlü davranıştan uzak dururlar, açık sözlü, dürüst olurlar.

- ✓ Verecekleri denetim hizmetleri hakkında bilgi verirken, taşıdıkları özellikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçmazlar,
- ✓ Diğer denetçi arkadaşlarının işleri hakkında kötüleyici bilgiler vermezler veya uygunsuz konuşmazlar (Deha Yayınları,Denetim,2020,s:78).

2.5. Bağımsız Denetimde Yöntem

Bağımsız denetim işleminin yapılması için uyulması gereken temel ilkeler vardır. Bunlar;

- ✓ Bağımsız denetim, denetçiler tarafından yürütülmelidir. (Bağımsız denetim faaliyeti, belirtilen özelliklere sahip denetçiler tarafından yapılmalıdır.)
- ✓ Bağımsız denetim süreci, denetimin belirlemiş olduğu ilke ve kurallarına göre yapılmalıdır. (Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve Sermaye Piyasası Kurulu)
- ✓ Bağımsız denetim süreci belgelenmek amacıyla defter kayıt ve belgeler üzerinde yapılmalıdır. (Denetim de, incelemenin objektif bir şekilde yürütülmelidir.)
- ✓ Bağımsız Denetim sonuçları düzenlenecek raporla sunulmalıdır (Ayık 2009,s:85)

2.5.1. Türkiye’de Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Türkiye’ de bağımsız denetime ilişkin usul ve esaslar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun 26 Aralık 2012 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile düzenlenmiştir (KGK,2012).

Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin usul ve esasları düzenlemektedir.

2.6. Bağımsız Denetim Türleri

Mevzuat gereği yapılması zorunlu olan bağımsız denetim türleri üç gruba ayrılmaktadır.

- ✓ Bağımsız Sürekli Denetim
- ✓ Bağımsız Sınırlı Denetim
- ✓ Bağımsız Özel Denetim

2.6.1.Bağımsız Sürekli Denetim

Adından da anlaşılacağı gibi sürekli her yıl tekrar eden bağımsız sürekli denetim işleminin gerçekleşmesidir. Raporlar yılsonları değil sözleşme tarihinden bağımsız denetim raporu tarihine kadar olan dönem boyunca denetçinin belirleyeceği dönemlerle denetim tekniklerinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. (Yavaşoğlu,2001,s:24).

2.6.2.Bağımsız Sınırlı Denetim

Sürekli denetim yaptıran ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarından bazı değerlerde düzenlenmiş ara mali tablolarının sürekli bağımsız denetim yapan bağımsız denetim kuruluşları tarafından ağırlıklı olarak bilgi toplama ve analitik inceleme teknikleri kullanarak sürekli denetim programına uyumlu bir şekilde denetlenmesidir.

Sınırlı denetime tabi ortaklıklar ve kuruluşlar

- ✓ Menkul Kıymet Yatırım Fonları,
- ✓ Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıkları,
- ✓ Hisse Senetleri Menkul Kıymet Borsalarında İşlem Gören Anonim Ortaklıklar, (Yavaşoğlu,2001,s:24).

2.6.3.Bağımsız Özel Denetim

Belirtilen ortaklıklarca hazırlanması zorunlu kılınan mali tabloların Kurul düzenlemeleri çerçevesinde denetlenmesidir.

2.6.3.1.Bağımsız denetimin yararları, denetimi gerekli kılan nedenler ve sınırlayan faktörleri

Bağımsız denetim işletmelere birçok fayda sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin sağladığı yararlar

- ✓ Finansal şeffaflık ve güvenilirlik
- ✓ Yasal düzenlemelere uyum
- ✓ Yatırımcılara güven sağlamak
- ✓ Kredi kolaylığı
- ✓ Risklerin tespiti
- ✓ İşletmeyi kurumsallaştırma ve itibar kazanma
- ✓ Kayıt dışı ekonomi ile mücadele sağlama

2.6.3.2.Bağımsız denetimi gerekli kılan nedenler

Denetime tabi olan işletmelerin mali tabloların hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasında gerçek veya olası çıkar çatışması olabilir. Mali tablolardaki bilgiler kasıtlı olarak işletme çıkarları doğrultusunda hazırlanmış olabilir.

Muhasebe süreci ve mali tabloların hazırlanması işletmeler büyüdükçe ve teknoloji ilerledikçe daha karmaşık hale gelen ve mali tablolarda hata olma olasılığı daha yüksek olmaktadır.

Muhasebe bilgileri, özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcıları tarafından önemlidir.

2.7.Bağımsız Denetim Kuruluşları

Denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen denetim kuruluşu işletmeler gerekli şartları sağladıklarını gösteren bilgi ve belgelerle Kuruma başvuruda

bulunurlar, Kurum tarafında yapılan incelemeler sonucunda gerekli şartları taşıdığına karar verilenler en geç 90 gün içinde gerekli harç ve ödemeleri yaparak Kuruma tescil talebinde bulunurlar ve daha sonra Kurum sicile kayıt ve ilan yapar tescil işlemi gerçekleşmiş olur. Tescil işleminden geçen işletmeye Bağımsız Denetim Belgesi verilir.

Başvuruları Kurum tarafından uygun görülen sermaye şirketlerine Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi, meslek mensuplarına da Bağımsız Denetçi Belgesi verilir.

Türk Ticaret Kurumun'da öngörülmüş olan şirket türlerinin tüzel kişiliği mevcuttur. TTK'ya göre şirket türleri

- ✓ Kollektif Şirket (TTK Madde 153-242)
- ✓ Adi Komandit Şirket (TTK Madde 243-268)
- ✓ Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket (TTK Madde 475-484)
- ✓ Anonim Şirketi (TTK Madde 269-474)
- ✓ Limited Şirket (TTK Madde 503-556)

Borçlar Kanunu'nda (Madde 520-548) öngörülen tek şirket türü "Adi Şirket" olup bunların tüzel kişilikleri yoktur. Kurul bu türde kurulmuş olan şirketlerin sözleşmesinin yazılı olması şartı koşturmuştur (TTK, 2017, 30130).

2.7.1.Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta şartlar saklı kalmakla denetim alanında faaliyet izni talebinde bulunan kuruluşların uyması gereken şartlar vardır.

Bunlar;

- ✓ Denetçilerin ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- ✓ Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları Kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- ✓ Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen Kurum

tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekan, teknik donanım, bilgi ve kayıt düzeyine sahip olması,

- ✓ Faaliyet izninin daha önce Kurum tarafından yetkilendirme şartlarının taşınmadığının sonradan anlaşılması veya şartların sonradan kaybedilme dışındaki nedenlerle iptal edilmemiş olması gereklidir,

Kurum belirli alanların düzenlenmesi denetlenmesinden sorumlu kurum kurul veya kuruluşların görüşlerini alarak, bu alanlarda denetim yapacak denetim kuruluşlar için ek şartlar belirleyebilir ve bu şartları sağlayan denetim kuruluşları yeni şartları liste halinde ayrıca ilan etmelidir.

Denetim kuruluşları, denetim yetkisini, kuruluş adına denetim raporu imzalamaya yetkili sorumlu denetçiler eliyle imzalar. Bu sorumluluk denetim kuruluşunun ve yöneticinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (TÜRMOB 1989, 3568 sayılı).

2.7.2.Yönetici ve Denetçilere İlişkin Koşullar

Bağımsız denetim kuruluşlarındaki yönetici ve denetçilerde bazı koşullar aranmaktadır.

- ✓ Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dalından herhangi birinden mezun olmak,
- ✓ 3568 sayılı kanuna göre Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir olmak,
- ✓ Türkiye’de yerleşik olması,
- ✓ Müflis olmamaları ve yüz kızartıcı suçtan hüküm giymemeleri,
- ✓ Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,
- ✓ Uygulamalı mesleki eğitimini tamamlamış olmalı,
- ✓ Denetçilik sınavında başarılı olmalı,
- ✓ Sorumlu ortak baş denetçilerin mesleki deneyim süresinin en az bir yılını bağımsız denetim şirketlerinde tamamlamış olmak,
- ✓ Daha önce çalışmış oldukları bağımsız denetim kuruluşlarının listeden çıkarılmasını gerektiren iş ve işlemlerinde sorumluluklarının tespit

edilmemiş olması,

- ✓ Çalışan bağımsız denetim kuruluşlarında tam zamanlı görev almış olması.

Denetçi olmak isteyen melek mensupları ve eğitim şartlarını yerine getirmiş kişiler bilgi ve belgelerle birlikte kuruma başvuruda bulunurlar. Denetçi olmak için denetçi sınavına kabul olurlar (TÜRMOB, 2012, sayılı:6102).

2.7.2.1.Uygulamalı mesleki eğitim

Denetçi olmak isteyen denetçi sınavını geçmiş olan kişiler en az 3 yıl süreyle finansal tablo denetimi dahil olmak üzere mesleki konularda denetçi yanında veya bir denetim kuruluşunda uygulamalı eğitim almaları şarttır. Bazı durumlarda uygulamalı mesleki eğitim süresinden sayılmaktadır.

2.7.2.2.Denetçilik sınavı

Sınava gireceklerin denetimle ilgili alanlardaki teorik ve uygulamaya ilişkin bilgilerini ölçmek üzere Kurum tarafından yapılır. Kurumca gerekli görülen hallerde sınav başka kurum ve kuruluşlara da yaptırılabilir. Sınava girebilmek için kişilerin ilgili mevzuat şartlarını sağlamak gereklidir.

Denetçilik sınavı belli başlı konulardan oluşmaktadır. Bunlar;

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Tabi Tutulacağı Konular	Yeminli Mali Müşavirlerin Tabi Tutunacağı Konular
1. Muhasebe Standartları 2. Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim 3. Denetim 4. Sermaye Piyasası, Bankacılık, 5. Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı	1. Muhasebe Standartları 2. Denetim 3. Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı

Şekil:6 SMMM ve YMM sınav konuları (Kaynak Deha yayınları 2020 s:22)

Sınavda başarılı olmak için sınav konularının her birinden yüz puan üzerinden en az altmış puan alınması, sınav konulardan alınan notlardan aritmetik ortalamasının da en az yetmiş puan olması şarttır. Geçerlilik süresi içinde en yüksek sınav notu esas alınır. Notun geçerlilik süresi sınav sonuçları ilan süresinden geçerli olmak üzere üç yıl geçerli olacaktır.

Belirtilen şartları yerine getiren adaylar sınavdan da geçerlilik düzeyinde tüm dersleri geçen adayların daha sonrasında sicil kayıt ve ilan yapılır(TÜRMOB, 2012, sayılı:6102).

2.7.2.3.Sicil kayıt ve ilan

Denetim kuruluşlarına ve denetçilere ilişkin yetkilendirme, uyarı, idari para cezası, faaliyet izninin askıya alınması, iptal dondurma işlemleri Kurumca elektronik ortamda tutulan sicile kaydedilir ve güncel bilgiler halkın erişimine açık tutmak suretiyle ilan edilir. Yetkilendirme işlemleri sicile kayıt edilir ve Kurumun internet sitesinde ilan edilir.

Kurum tarafından her denetim kuruluşuna ve denetçiye bir sicil numarası verilir. Sicil kayıt işleminden sonra denetim kuruluşları ve denetçiler faaliyetlerine başlayabilirler.

Kurumca tutulan sicilde denetim kuruluşlarının bilgileri kayıt edilerek takibi yapılır.

- ✓ Ticaret unvanı ve ticaret sicil numarası,
- ✓ Kurum tarafından verilen sicil numarası,
- ✓ Merkez adresi varsa şube adresleri (varsa bünyesinde bulunduğu denetim ağı ve bu ağın hukuki ve yapısal niteliği, ilişkili denetim kuruluşu ve diğer işletmeleri ve kuruluşun hukuki ve yapısal niteliği)
- ✓ İnternet sitesi adresi,
- ✓ Ortakların ad ve soyadları, T.C. kimlik numaraları ve şirket sermayesindeki payları, pay oranları ve tutarları
- ✓ Ortakların bilgileri
- ✓ Yönetim de yer alan kişilerin T.C. kimlik numaraları varsa başka şirketteki görevleri

- ✓ Denetçilerin listesi ve sicil numaraları
- ✓ Varsa başka ülkelerdeki yetki kurumlarca yapılmış sicil kayıtlarına ilişkin bilgiler
- ✓ Kurumca gerekli görülen diğer bilgileri

Kurumca tutulan sicilde denetçilerin belirtilen bilgiler kaydedilerek takibi yapılır

- ✓ Adı soyadı, T.C. kimlik numarası
- ✓ Varsa, ticaret unvanı ve ticaret sicil numarası,
- ✓ Kurum tarafından verilen sicil numarası,
- ✓ İletişim bilgileri,
- ✓ Varsa internet sitesi adresi,
- ✓ Denetçi belgesi bilgileri,
- ✓ Ortak olduğu veya istihdam edildiği denetim kuruluşuna ait ticaret ünvanı, ticaret sicil numarası, varsa internet sitesi adresi ve iletişim bilgileri,
- ✓ Varsa başka ülkelerdeki yetkili kurumlarca yapılmış sicil kayıtlarına ilişkin bilgileri,
- ✓ Kurumca gerekli görülen diğer bilgileri

Sicile kaydedilen bilgiler denetçi ve denetim kuruluşuna ilişkin bilgiler Kurum tarafından belirlenen konular kamuya ilan edilmeyebilir (TÜRMOB,2012,6102,kanun)

2.7.2.4.Yetki başvurusu

Kanunda belirtilen hususları yerine getiren denetim kuruluşları ve denetçiler bilgi ve belgelerle birlikte dilekçeyle Sermaye Piyasası Kurulu'na başvuru yaparlar.

Tebliğ bilgilerine uygun olarak düzenlenmiş bağımsız denetim sözleşmesi, genel denetim programı ve çalışma kağıdı örnekleri, çalışma kağıtlarına ilişkin kodlama sistemi

Belirtilen hususları yerine getiren denetim kuruluşları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından inceleme sonunda bağımsız denetim yetkili kuruluşlar olarak listeye almaktadır (KGK, MDS 2013, sayı:28539).

2.8.Bağımsız Denetçi

İşletmelerin faaliyetleri esnasında karşılaştıkları aksilikleri tarafsız ve bağımsız bir işletme tarafından aksaklıkların giderilmesi ve gerekli önerilerde bulunan kişi ve kuruluşlardır.

2.8.1.Denetçi Tanımı

Bağımsız denetçiler unvanlarına göre sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçi yardımcısı olarak altı gruba ayrılmıştır.

2.8.1.1.Sorumlu ortak baş denetçi

Bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanına sahip olmasının yanı sıra denetim işlemlerini işletme adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili kişidir.

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim çalışmalarının programlanmasından, yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonuna kadar sorumlu ortak baş denetçi sorumluluğundadır.

2.8.1.2. Baş denetçi

Denetçi yardımcılığı da olmak üzere en az 10 yıl fiilen mesleki deneyimi bulunan denetçilerdir.

2.8.1.3.Kıdemli denetçi

Denetçi yardımcılığı da olmak üzere en az 6 yıl fiilen mesleki deneyimi bulunan denetçilerdir.

Denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, revizyon çalışmaları ve müşteri yetkilileri ile iletişim görüşmeleri ve denetçiler arasında sorumluluklarını belirler gerekli gördüğü takdirde son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.

2.8.1.4.Denetçi

Denetçi yardımcılığında geçen süre de dahil olmak üzere en az 3 yıl fiilen mesleki deneyimi bulunan denetçilerdir.

Denetim Programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarında sorumludur. Denetçi, denetçi yardımcılara iş paylaşımı yapmak ve onları gözetim altında tutmak ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin karmaşık ve zor bölümlerini şahsen yürütmek, gereken değişiklikleri yapmak ve çalışma süresince müşteriyle olan görüşmeleri yürütmekle yükümlüdür.

2.8.1.5.Denetçi yardımcısı

Staj süresini tamamlamış ancak mesleki deneyim süreleri 3 yıldan az olan meslek mensuplarını kapsamaktadır. En az 2 yıllık stajyer süresini doldurmuş denetçilerdir.

Denetçi gözetiminde denetim faaliyetlerine katılan meslek mensupları denetçi yardımcısı olarak görev almaktadırlar.

2.8.1.6.Stajyer denetçi yardımcısı

Mesleki deneyim süresi 2 yıldan az olup bağımsız denetim kuruluşu tarafından eğitime tabi tutulan denetçiler olarak tanımlanır. Kurumların finansal raporlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlenmek için görevlendirilir, kurallara ve standartlara uygunluğunu denetlenmesi için görevlendirilir.

Denetçi Yetkileri: Denetçilerin tebliğe göre yetkileri belirlenmektedir.

2.9.Bağımsızlık

Denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorunda olan denetçiler, çalışmaları sırasında çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak durmak, tarafsızlıklarını ve dürüstlüklerini olumsuz etkileyebilecek müdahalelere izin vermemeleri ulaştıkları görüşleri başkalarının çıkarlarını doğrudan veya dolaylı olacak şekilde düşünmeksizin raporlarını açıklamak zorundadır.

- a) Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, ortakları, muhatapları ile denetçi ve denetçi yardımcılarının 3'ncü kişiler dahi kan ve hısımları ile eşleri dahi yapılan denetim işleminde bilgi alış veriş yapıldığı takdirde bağımsızlıktan söz etmek olanaksızdır.
- ✓ Müşteriden veya müşteri ile alakalı doğrudan veya dolaylı menfaat elde edildiğini veya menfaat sağlanacağı vaadiyle denetçi tarafından denetim

kuruluşuna yazılı beyanda bildirilmemiş olması

- ✓ Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız bağlı bulunduğu nüfus altında bulunduğu gerçek veya tüzel kişiler ortaklık ilişkilerine girilmiş olduğunun belirlenmesi
 - ✓ Şirket yetkililerinin yönetim kurulu başkanı, üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı dışında görev aldığını tespit etmek (Uyar,2009)
 - ✓ Müşteri veya iştirakleri ile ekonomik ilişkiler dışında borç alacak ilişkisine girmiş olmak
- b) Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin müşteri tarafından ödenmemesi
- c) Denetim ücretinin denetim sonuçlarına bağlanmış denetim ücreti bağlanmış olması halinde piyasadan tutarsız oranda farklılık göstermesi
- ✓ Yukarıda belirtilen durumların var olması halinde bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır. Bağımsız denetim geçersiz olur (Yavaşoğlu,2001,s:33/34)

2.9.1.Bağımsız Denetimin Geçerliliği

Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için denetim ilke ve kurallarına uygun bir şekilde uygulanması gerekmektedir. İlkelere uygun şekilde denetlenmiş mali tablolar kurulun denetim ve inceleme yetkisi saklı tutulmak kaydıyla kurulca denetim ilkeleri kapsamında incelenmiş sayılacaktır.

Denetim ilke ve kurallarına uygun şekilde yapılmayan işlemlerde bağımsızlık ortadan kalkmış sayılmaktadır. Bu gibi durumlarda denetim geçersiz olmaktadır. Ancak daha önce raporları yayınlanmış denetim raporlarında ise geçersiz olduğu durumlar açıklanmak şartıyla tekrardan mali tablolarda birlikte yeniden yayınlanır ilan edilmek zorundadır.

Bağımsız denetimin geçersiz sayılması müşterinin hatasından olabileceği gibi denetim kuruluşunun hatasından da olabilir. Hatanın işletmeden mi denetim kuruluşundan mı kaynaklandığı saptanması için Tebliğin 22'nci maddesi dikkate alınacak (Yavaşoğlu,2001s:34/35).

Bağımsız denetimin geçersiz sayılması durumunda hata kimden kaynaklanıyorsa sorumluluk ona ait olacaktır.

Bağımsız denetimin geçersiz sayılabileceği durumlarda hatanın derecesine

göre veya büyüklüğüne göre tarafların katlanacağı yaptırımlar bulunmaktadır (Yavaşoğlu, 2001,s:35).

2.9.2.Çekilme ve Fesih

Çekilme: Bağımsız denetim anlaşması sonrasında bağımsız denetim kuruluşlarının çekilmesi

- ✓ Müşteri tarafından çalışma alanlarının sınırlanması,

Çekilme halinde bağımsız denetim kuruluşu işletme ile ilgili tutmuş olduğu bilgileri, notları ve çalışma notlarını yerine geçecek denetim kuruluşuna devretmek üzere kurula vermek zorundadır. Burada önemli olan bağımsız denetim tarafından elde edilen belge, bilgi ve notların görevi devralan denetim kuruluşuna değil Sermaye Piyasası Kurulu'na devretmektir.

Kendine görev önerilen kuruluş ise Kurul'dan uygundur görüşü almak zorundadır. Kuruldan uygun görüşü alındıktan sonra taraflar arasında sözleşme imzalanması sonrası yeni denetim kuruluş, Kurul'dan daha önceki denetim kurulu tarafından yapılan çalışmaları bilgi, belge ve notları alabilecektir.

Fesih: Müşteri ve bağımsız denetim kuruluşu ayrı ayrı veya anlaşarak fesih işlemi yapamazlar. Ancak müşteri Kurul'a haklı sebep göstererek tek taraflı fesih işlemini gerçekleştirir.

Müşteri tarafından fesih işleminde çekilme işlemi gibi kurul onayı olmadan gerçekleşmez. Müşteri fesih işlemini gerekçesiyle birlikte yazılı halde Kurul'a bildirmek zorundadır. Kurul'un sunulan gerekçeyi haklı bulması halinde fesih işlemi tek taraflı olarak müşteri tarafından gerçekleşir. Fesih işlemindeki gerekçelerin ne olduğu açıkça belirtilmemektedir. Ancak bağımsız denetim kuruluşlarına yüklenilen sorumluluk ve yasaklar olabilir (Yavaşoğlu,2001,s:35/36).

2.9.3.Bağımsız Denetimin Uyması Gereken Genel Sorumluluk ve Yükümlülükleri

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim çalışmaları ve raporlama sürecinde uyulması gereken yükümlülükler ve sorumluluk dışında uyulması gereken etik kuralları vardır. Bunlar;

Mesleki Yeterlilik, Mesleki Özen ve Titizlik ve Sır Saklama kurallarını

daha önce açıklamış olduğumuz için Bildirim ve Çalışma Kağıtların Saklanması konularıdır.

2.9.3.1. Bildirim

Bağımsız denetim kuruluşları her türlü değişiklikleri; adresleri, ortakları, yöneticileri ve denetim kuruluşuna bağlı çalışan denetim elemanlarına dair ilgili değişiklik bir ay içinde Kurula bildirilmek zorundadır.

2.9.3.2.Çalışma kağıtların saklanması

Yetkisi bağımsız denetim kuruluşuna ait olan çalışma kağıtlarının dosyalar içinde düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süreyle ve bu süre içinde hukuki durumlarda konu ile alakalı bilgileri yetkili mercilere istenildiği takdirde vermekle hükümlü kılınmışlardır (Yavaşoğlu,2001,s:39).

2.9.4.Genel Yasaklar

Bağımsız denetim kuruluşlarının görevlerini yaptıkları sürece uymaları gereken genel yasaklar vardır.

2.9.4.1.Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin mesleğe aykırı hareket yapmamaları için Tebliğin 13'üncü maddesi hükmü geçerlidir.

2.9.4.2.Reklam yasağı

Ancak bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri ve müşterileri için ilanlar verebilirler ve mesleki konularda bilimsel alanda yayın yaparlar.

2.9.4.3.Haksız rekabet yasağı

Özellikle denetim ücreti personel ve iş alma gibi konularda mesleki kurallara aykırı davranışlarda bulunamazlar. Bağımsız denetim kuruluşları denetim işleminin sonucuna kadar başka bir işletme ile anlaşma yapamazlar (Gücenme,2004,s:38).

2.9.5.Hukuki Ceza ve Sorumlulukları

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin yürütmüş oldukları denetim çalışmalarında hukuki ve ceza sorumlulukları bulunmaktadır. Yapmış oldukları bağımsız denetim çalışmalarında genel kurallara göre hareket etmeleri gerekmektedir. Bu kurallar hem bağımsız denetim kuruluşlarını hem de denetimi yapılan işletmeyi kapsamaktadır. Kurallara uyulmadığı takdirde cezai ve hukuki işlem uygulanmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu ve Kurul tarafından uyulması gereken kurallar vardır (SPK, 2015,sayılı 3/142).

2.9.5.1.Bağımsız denetimin denetim ilke ve kurallarına uygun yapılmaması

- ✓ Bağımsız denetim kuruluşları denetledikleri işletmelerin mali tablo ve raporlarında yanlış ve yanıltıcı bilgilerden doğabilecek zararlardan sorumludurlar.
- ✓ Bağımsız denetimin denetim ilkelerine uygun yapılmaması ve yapılan denetim sonucunda üçüncü kişilere karşı oluşabilecek zararlardan bağımsız denetim şirketi ve denetçiler sorumlu olacaktır hukuk karşısında
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşu mali tablo, raporlarda yanlış bilgi ve denetim ilkelerine uygun yapılmadığının tespiti sonucunda ağır para cezası uygulanacaktır (SPK, 2015 3/142 sayılı Kanun).

2.9.5.2.Kasıtlı olarak gerçeğe aykırı bağımsız denetim raporunun düzenlenmesi

- ✓ Bağımsız denetim kuruluşları kasıtlı olarak gerçeğe aykırı rapor düzenleyenler ve bu raporun düzenlenmesine katkı sağlayanlar 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacaklardır.
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşlarına verilecek ağır para cezaları suçun işlenmesi ile temin edilen maddi menfaatin üç katından az olmayacaktır. Tekrarlanması durumunda cezalar verilen cezalar yarı oranında arttırılacaktır (Yavaşoğlu 2001,s:42).

- ✓ Hukuki işlemlerin başlatılması için Kurul tarafından suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

2.9.5.3.Mevzuata aykırı faaliyetler

- ✓ Mevzuata aykırı faaliyetlerde bulunan bağımsız denetim kuruluşlarından aykırı davranışlarının düzeltilerek mevzuata uygun hareket etmelerini istemek
- ✓ Bağımsız denetim işleminde mevzuata aykırı davranışta bulunanların tespit edilmesi sonrası yargılama sonuçlana kadar imza yetkileri sınırlandırılır veya kaldırılır.
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşlarının mevzuata aykırı davrandıkları, bu durumun giderilmesi talep edilir. Ancak aykırılık giderilmez ise bağımsız denetim kuruluşunun yetkisi kısıtlanır veya sürekli olarak durdurulur.

Bağımsız denetim kuruluşlarının mevzuata aykırı durumlarda uyarı anlamında Kurul tarafından yaptırımlar olduğu gibi Mevzuata aykırı bazı durumlarda bağımsız denetim kuruluşlarının belgeleri iptal edilebilir.

- ✓ Kuruluş şartlarının kaybedilmesi
- ✓ Görev kabul ve değişimlerinde ilke ve kurallara uyulmaması
- ✓ Yapılan denetim işlemlerinde önceden bildirilmiş denetçi yerine başkasını görevlendirilmesi
- ✓ Denetim sırasında uygun denetim tekniklerinin kullanılmaması
- ✓ Mali tabloların güvenilirliğini etkileyecek bilgilerin tespiti halinde denetim kuruluşunun denetim ilke ve kurallarına uygun olduğunu kanıtlayamaması
- ✓ Yapılan denetim çalışmasında sorumlu ortak baş denetçinin mesleki özen ve titizliği göstermemesi
- ✓ Bağımsız denetim çalışmasında raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşunun yapmış olduğu değişiklikleri bir ay içinde Kurula bildirmemesi
- ✓ Hatalı eksik yanıltıcı ve gerçeğe aykırı rapor düzenlenmesi

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler hakkında yukarıdaki

maddelerce aykırılık var olduğunu tespiti sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarına ve denetçilere idari para cezaları yanı sıra yetkilerinin iptaline kadar gidilebileceğini açıkça belirlemektedir (Yavaşoğlu,2001,s:42/43).

2.9.6.Müşteri Seçimi ve Sözleşme Yapılması

Müşteri seçimi: Bağımsız denetim aşamasının ilk aşaması müşteri seçimidir. Denetim talebinin oluşması ile başlar. Denetim işletmesi talepte bulunan müşteri işletme yetkilileri ile görüşerek topladığı çeşitli bilgileri değerlendirip işin kabul edilmesine ya da edilmemesine karar verir (Koca,2023,s:5).

Müşteri seçimi ve kabulünün sonrasında gerekli olan aşamalar ve bu aşamalarda dikkat edilmesi gereken konulardır. Kuşkusuz bağımsız denetim kuruluşu, müşteri seçimi ve işin kabulü için uyulması gereken aşamalar vardır.

Bilgi toplama: Denetim talebinde bulunan işletmeler hakkında çeşitli kaynaklardan ve üçüncü kişilerden yararlanarak elde edilen deliller bilgi toplama aşamasıdır. Toplanan belge ve bilgiler denetim aşamasında gerekli bilgi olup olmadığına denetçiler karar vermektedir. Bu karar alma aşamasında uyulması gereken durumlar vardır.

- ✓ Talebin karşılanmasının kuruluşun saygınlığına etkisi
- ✓ Denetimin taşıdığı riskler
- ✓ Denetimin kamu kuruluşlarında etkisi (Koca,2023,s:5/6)

Ön görüşme: Bağımsız denetim talebinde bulunan işletme yetkilileri ile bağımsız denetim kuruluşu denetim süresini, denetimin konusu ve denetim aşamasını aksatmaya meyil verilecek durumların olup olmadığına ön görüşmede karar verilir. Denetçi, işletme hakkında yapacağı ön inceleme sonucuna göre denetimi kabul veya reddeder (Aydın 2015,s:29).

Görev kabulü: Bağımsız denetim kuruluşları ön görüşme sonrası denetim işini kabul ederse bu duruma görev kabulü denmektedir. Ancak görevi kabul eden denetim kuruluşu Kurul tarafından uyulması gereken kuralların tamamlanması ile mümkün olur. Şayet denetim kuruluşu herhangi bir nedenden dolayı görevini yerine getiremezse bu görev müşteri (bağımsız denetim yapılacak işletme) tarafından başka

bir bağımsız denetim kuruluşuna önerilir. Bu bağımsız denetim kuruluşu görevi kabul etmeden önce daha önceki bağımsız denetim kuruluşundan görevi neden bıraktığına dair yazılı belge olarak 15 gün içinde alır. Bağımsız denetim kuruluşları arasında yapılacak görüşmede ortak baş denetçilerin bulunması şarttır (Aktaran;Yavaşoğlu,2001,s:47).

2.9.6.1.Bağımsız denetim görevinin herhangi bir nedenle sürdürülmemesi

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim görevini tamamlanmadan sona erme durumudur. Bu durum bağımsız denetim kuruluşunun çekilmesi veya müşterinin denetim sözleşmesinin feshetmesi durumlarına bağlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu görevden çekilme sebebini müşterinin listeden seçeceği yeni bağımsız denetim kuruluşuna 15 gün içinde bildirmekle yükümlüdür (Yavaşoğlu,2001,s:47/48).

Fesih ve çekilme durumu: Bağımsız denetim kuruluşu görevini bağımsız bir çekilme yerine getiremediği, işletme veya üçüncü kişiler tarafından görevini yerine getirmesi konusunda engellendiği durumlarda görevden çekilme kararı alabilir.

Müşterinin bağımsız denetim kuruluşu ile yaptığı sözleşmeyi haklı sebeplerle Kurula bildirmek zorundadır. Kurul bu sebepleri haklı bulduğu takdirde Fesih işlemi gerçekleşir.

Sözleşme ve kapsamı

Bağımsız denetim işlemlerinde üç tür faaliyet vardır.

- ✓ Bağımsız Sürekli
- ✓ Bağımsız Sınırlı
- ✓ Bağımsız Özel

Bağımsız Sürekli Denetim ve Bağımsız Sınırlı Denetim görevleri gereği sürekli denetim yaptıran ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarından ilgili bölümlerde belirtilenlerce düzenlenmiş ara mali tabloların sürekli bağımsız denetim yapan kuruluşlar tarafından bilgi toplama analitik inceleme teknikleri kullanılarak yapılmaktadır. Bağımsız sınırlı denetimde Bağımsız sürekli denetimden farklı değildir (Coşkun 2024).

Bağımsız denetim aşamaları bu benzerlikten dolayı iki tür olarak incelenmektedir.

1. Bağımsız Sürekli Denetim Sözleşmesi

2. Bağımsız Özel Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim sözleşmesi imzalanmadan önce bazı unsurlar gözden geçirilir.

- ✓ Bağımsız denetim kuruluşlarınca görevin kabulüne engel bir durum yoksa görev kabul kararı alınır ve bağımsız denetim sözleşmesi taraflarca imzalanır. İmzalanan sözleşme müşteri tarafından 6 işgünü içinde Serbest Piyasa kuruluna iletilir.

Bağımsız denetim sözleşmesinde uyulması gereken unsurlar vardır. Bunların yanı sıra bağımsız denetim kuruluşu ve müşteri arasında mevzuata aykırı olmayan unsurlarda yer alabilir.

- ✓ Denetimde görevlendirilecek ortak baş denetçi, baş denetçi, denetçi ve kıdemli baş denetçi yedekleri
- ✓ Bağımsız denetimin amacı ve varsa özel nedenleri
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşu tarafından anlaşma kapsamında uyulması gereken diğer hususlar
- ✓ Tarafların sorumlulukları ve hükümlülükleri
- ✓ Ücret (görevde yer alacak denetçilerin görev süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarları ayrıntılı belirtilmelidir.) (Yavaşoğlu,2001,s:50)

Denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve bu sözleşmede olması gereken bilgiler şöyledir.

- ✓ Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı belirlenir
- ✓ Denetçinin sorumlulukları belirlenir
- ✓ Yönetimin sorumlulukları belirlenir
- ✓ Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama kriterinin belirlenmesi

Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekil ve içeriğini ve değişiklik olabileceği durumları belirtmek

Bağımsız Sürekli Denetim Sözleşmesi Örneği

İşbu sözleşme, adresinde mukim (Bundan böyle ortaklık denilecektir.) ile/..... Adresinde mukim (Bundan böyle denetçi firma denilecektir.) arasında, ortaklığın/..... yılı/ yılları hesaplarının Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X, No: 16 Sayılı tebliği hükümleri gereğince denetimine ilişkin hususların tesbiti için hazırlanmıştır

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X, No: 12 Sayılı tebliği ile ortaklık sürekli bağımsız denetime tabi bulunmaktadır. Diğer taraftan denetçi firma, söz konusu Kurul'un Seri: X No: 16 sayılı tebliği hükümlerinin yerine getirmiş ve Seri: X, No: 15 sayılı tebliği ile Sermaye Piyasasında bağımsız dış denetlemeyle görevlendirilmiştir.

1.Bağımsız Denetlemenin Amacı ve Kapsamı

Bağımsız denetlemenin amacı, ortaklığın bilanço kar/zarar ve diğer mali tablolarının ortaklığın mali durumu hakkında görüş beyan edebilmek için incelenmesi suretiyle, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması ve tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amaçlarına hizmet etmektir.

Bağımsız denetlemenin kapsamı, ortaklığın .../.../....-.../.../.... Tarihinde/ tarihlerinde sona erecek/..... takvim yılına/ yıllarına ilişkin hesap ve işlemlerinin Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: X, No: 16 sayılı tebliğinde belirtilen genel esaslar çerçevesinde ve bundan sonra SPK tarafından tesbit edilecek esas ve standartlar dahilinde ve inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde gerçeği yansıtır yansıtmadığının tesbit ve rapora bağlanmasıdır.

2.Ortaklığın Derecelendirilmesinde Görevlendirilecek Denetçiler ve Bunların Yedekleri

Ortaklığın denetlenmesinde görevlendirilecek denetçiler ve bunların yedeklerinin isimleri, ünvanları ve çalışma süreleri ile saat ücretleri aşağıda belirtilmiştir.

	DENETÇİ	ÜNVANI	ADAM/SAAT	TL/SAAT
1		Sorumlu Ortak Başdenetçi		
2		Sorumlu Ortak Başdenetçi (yedek)		
3		Başdenetçi		
4		Başdenetçi (Yedek)		
5		Denetçi		
6		Denetçi (Yedek)		

3.Denetçi Tarafından Sunulacak Diğer Hizmetler

Denetçi firma bağımsız denetim çalışmaları sırasında ortaklığın muhasebe sistemi ve prosedürleri ile iç kontrol sistemini gözden geçirecek ve bunların işleyişini inceleyecektir. Söz konusu inceleme sırasında sistem ve prosedürlerde tesbit edilebilecek olan hata ve noksanların ayrı bir rapor halinde ortaklığa sunabileceklerdir.

.....

.....

4.Ortaklık ve Denetçi Firmanın Sorumluluk ve Yükümlülükleri

A.Ortaklık

i)Yıl sonu kapanış kayıtlarının mümkün olan en kısa zamanda tamamlayacak, defter ve belgelerini eksiksiz olarak Denetçi Firmanın İncelemesine sunacaktır.

ii)Denetçi firmanın elemanlarına denetimin en kısa zamanda bitirilmesi için gerekli bütün kolaylıkları gösterecek ve istenilen belgeleri zamanında ve noksansız olarak hazırlayacaktır.

B.Denetçi Firma

i)Denetim çalışmalarını yukarıda bahsedilen Ser: X, No:16 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu tebliği ve Sermaye Piyasası Kurulunca çıkarılmış ve çıkartılacak her türlü mevzuat hükümleri çerçevesinde yürüterek, hazırlayacağı raporları mevzuatta belirtilen sürede ilgili mercilere sunacaktır.

ii) Elemanları ortaklığın çalışma usul ve çartlarına uyacaktır. İşin zamanında bitirilmesi için fazla mesai yapılması halinde, ortaklığın yetkili elemenlarına önceden haber verilecektir.

iii)Denetim çalışmalarını, ortaklığın ve personelinin çalışmalarını en az kesintiye sebep olacak şekilde yürütecektir.

iv) Denetim çalışmalarının sonuçlarının ortaklık ve yetkili şahıslar dışındaki yerlere intikal etmemesi için gerekli her türlü tedbiri alacaktır.

5.Denetim Ücreti

i)takvim denetim ücreti, KDV hariçTL'dir.

ii) Söz konusu denetim ücretinin ödenmesişeklinde olacaktır.

iii)Denetçi firma elemanlarının Denetçi Firma merkezinin bulunduğu mahal dışına yapacakları denetim çalışmalarının gerektirdiği seyahatlerinde, yol, konaklama ve iaşe giderleri ortaklık tarafından karşılanacaktır.

6.Denetçi Atmasının Onayı

...../... yılı / yılları denetimi ile ilgili denetçi firma atanması .././.... Tarihinde yapılan ortaklık yönetim kurulunca görüşülmüş ve alınan karar .././....tarihinde yapılan olağan/olanüstü genel kurulunca onaylanmıştır.

7.Sözleşme Tarihi

Bu sözleşme/.../.....tarihinde iki nüsha olarak tanzim edilip imzalanmıştır.

ORTAKLIK

.....

DENETÇİ FİRMA

.....

Bu sözleşmenin taraflarca imzalanıp onaylandıktan sonra Bağımsız Denetim Kuruluşu yapacağı denetim çalışmasının planlamasını yapar.

Belge:2 Bağımsız Sürekli Denetim Sözleşmesi Örneği (Kaynak Yavaşoğlu,2001,s:54/55)

2.9.7.Denetimin Planlanması

Müşteri seçimi yapıldıktan sonra öncelik aşaması denetim tekniklerinin uygulanacağı, sonuçların değerlendirilerek denetçi görüşünün oluşturacağı denetim sürecine geçilir (Güredin,2000,s:72/73).

Bağımsız denetim aşamasında uyulması gereken planlamalar vardır.

Müşteri işletmenin ve faaliyeti hakkında bilgilenmi: İşletme hangi sektörde faaliyet gösteriyor, çalışma tarzı nasıl, iş akışı nasıl ilerliyor.

İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi: Bağımsız denetim kurulu denetim çalışmasının verimli ve daha etkin bir şekilde ilerlemesi için iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını analiz etmek zorundadır (Demir,2019,s:119).

Denetim riskinin değerlendirilmesi: Denetim riski denetçinin denetim sonucunda mali tablolara ilişkin olarak oluşturduğu görüşü desteklemeyen konuların varlığı olasılığıdır (Yavaşoğlu,2001,s:63).

Önemlilik sınırının değerlendirilmesi: İşletmenin mali tablolarında yer alan hesap kalemlerindeki yanlışlıkların karar ve değerlendirmelerine etki etmesi demektir. Yanlış hesap kalemleri o döneme ait bütün mali tabloları etkilemektedir.

Hesap bazında önemlilik ve mali tablo bazında önemlilik sınırı tespit etmek önemlidir. Mali tablo bazında hatalı bir tutar olduğu takdirde bu hatanın hangi hesap bazında olduğunun tespiti önemlidir (Demir,2019,s:121/122).

Zaman planlanması: Denetim işleminin belirlenen zamanda tamamlanması ve denetim ekibinin zamanı verimli bir şekilde kullanarak, denetim işleminin ne zaman başlayıp ne zaman biteceği aşamasıdır (Yavaşoğlu,2001,s:65).

Veri akışının planlanması: Denetim aşamasının herhangi bir aksiliğe meydan vermeden hangi bilgi, belge nereden nasıl elde edileceğine dair işletme yetkilileri ile görüşerek kararlaştırılmasıdır. Gerek görüldüğü takdirde hangi belge, bilgi ve raporlara ihtiyaç duyulduğu yazılı bir şekilde de talep edilebilir,

Denetim ekibinin oluşturulması ve koordinasyonu: Denetim çalışmasında gereken personel sayısı için büyüklüğü dikkate alınarak belirlenir. Denetim ekibinde görev alacak denetçilerin eğitim seviyeleri, deneyimleri ve gözetim yeteneği bakımından karar vermeye yardımcı olacaktır. Denetim ekibinde olması gerekenler şu şekildedir.

- Sorumlu Ortak Baş denetçi
- Baş denetçi
- Denetçi

Yapılacak koordinasyonda denetçilerin görev sorumlulukları denetim alanları yönünden iş paylaşımını kolaylaştıracak ve işin daha verimli ve düzenli ilerlemesine fayda sağlayacaktır (Aksoy 2017,s:30).

2.9.7.1.Denetim çalışmalarının bölünmesi

Denetim çalışmalarının bölünmesi mali tabloları oluşturan ve birbiriyle ilişkili hesapların aynı grupta toplanmasıdır. Bu gruba toplanması denetçilerin her birinin belli bir grubu denetlemesini ve denetlenen hesap grubu hakkında topladığı bilgilere hakim olması amaçlanmaktadır. Denetçilerin belli gruplara hakim olması denetimin örgütlenmesinde ve koordinasyonunda kolaylıklar sağlar.

2.9.7.2.Denetim programının hazırlanması

Denetim sürecinde her denetim alanının işlevi için uygulanacak denetim prosedürlerini gösteren yazılı belgedir. Denetim programlanması Genel Denetim Programı ve Özel Denetim Programı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

2.9.7.3.Genel denetim programı

Her denetim çalışmasında uyulması gereken önceden belirlenmiş bağımsız olarak her işletme için uygulanan prosedürlerden oluşmaktadır. Bunlar mevzuatta belirlenmiş kurallar olduğu kadar denetçinin de deneyiminden faydalananarak ilerlediği genel denetim programlarıdır.

Genel denetim programlarında genel kurallar şöyledir.

- ✓ Talep edilecek belgelerin listesi

- ✓ Hesap gruplama tablosu
- ✓ Dönem sonu muhasebe işlemleri
- ✓ Kasa sayım tutanağı
- ✓ Stok sayım tutanağı
- ✓ Banka raporu talep mektubu
- ✓ Cari hesap mutabakat mektubu
- ✓ Hukuk işlemleri rapor talep mektubu
- ✓ Kıdem tazminat hesaplama tablosu
- ✓ Normal amortisman hesaplama tablosu
- ✓ Azalan bakiyeler usulünde yeniden değerlendirme tablosu
- ✓ Maddi duran varlık hareketleri izleme tablosu
- ✓ Çalışma kağıdı
- ✓ Düzeltme tablosu
- ✓ Aktarım tablosu
- ✓ Beyan mektubu

Yukarıda bahsettiğimiz maddeler mevzuat gereği genel denetim programında uyulması ve programlama için gerekli belgelerdir (Tosun, 2021,s:105/106).

2.9.7.4.Özel denetim programı

Her hesap işlem türünün tespit edilmesinde, bu işlem türü için uygulanacak yöntemlerin neler olacağına ilişkin prosedürlerden oluşmaktadır. Denetim planlaması sırasında tespit edilen bu işlem ve yöntemler müşteri işletmeleri bazında oluşturulur. Denetim aşamasında karşılaşılan çeşitli yeni veya farklı koşullara göre değiştirilerek geliştirilebilir esneklikte düzenlenebilir (Yavaşoğlu, 2001 Sayfa 69).

Özel denetim programı kendi içinde farklı alt denetim birimlerine ayrılır bunlar

- ✓ İşlemlerin test edilmesine ilişkin denetim programları
- ✓ Hesap bakiyelerinin test edilmesine ilişkin denetim programları
- ✓ Analitik prosedürlerin test edilmesine ilişkin denetim programları

- ✓ Uygunluk denetimine ilişkin denetim programları
- ✓ Maddi doğruluk denetimine ilişkin denetim programları

Bağımsız denetim programı veya Özel denetim programı diye de biliriz
Tebliğde yer alan hükümler şöyledir.

- ✓ Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında her denetim alanı için uygulanması düşünülen denetim işlemlerinin çalışma kağıtları ilişkilendirilerek tarih ve süre ile görevlendirilen elemanlar tarafından ayrıntılı analiz belgesidir.
- ✓ Denetim programı çerçevesinde yapılacak görev dağılımında denetçinin deneyim ve tecrübelerine dikkat edilir ve görevlendirilir.
- ✓ Denetim programı denetim aşaması sırasında gözden geçirilir. Değişiklikler ortaya çıkabilecek gelişmeler gerektiğinde yeni programlar gerekçesiyle belirtilir.
- ✓ Denetim programları ilgili çalışma kağıtları ile yapılan iş için kanıt niteliğindedir.

Ülkemizde Tek Düzen Hesap Planı uygulamasının zorunlu olduğu her iki programlama sistemi içinde zorunludur. Karışıklıkları önleme açısından hesap planı kodları her iki türde yapılan denetim programlarını kolaylaştırmaktadır.

Denetim programlarında talep edilecek belgelerin listesi

- ✓ Dönem sonu itibarıyla detaylı mizan
- ✓ Muhasebe fişleri (Mahsup, tediye ve tahsil fişleri)
- ✓ Muavin defteri (Dönem sonu itibarıyla bakiye veren hesaplara ait muavin kağıtları)
- ✓ Önceki yıl kurumlar vergisi beyannamesi
- ✓ Önceki dönemlere ilişkin aylık/ üç aylık beyannameler
 - KDV Beyannameleri
 - Muhtasar Beyannameler
 - BSMV Beyannameleri
 - Damga Vergisi Beyannamesi
 - Geçici Vergi Beyannameleri

- ✓ Ücret bordroları
- ✓ SGK aylık ve dört aylık bildirimleri ile ilgili belgeler
- ✓ Tasarruf teşvik prim bildirgeleri ve ilgili belgeler

Denetim planlaması öncesi gerekli olan belgeler bu şekildedir (Yavaşoğlu,2001,s:69/70).

2.9.8.Denetim Teknikleri

Bağımsız denetimin amaçlarının birincisi mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun olması, ikincisi ise mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığını ve gerçeği yansıtır yansıtmadığının bulunmasıdır. Belirtilen tespitleri yaparak mali tablolar hakkında görüş oluşturulmaktadır. Ancak yeterli ve güvenilir denetim kanıtını toplamak bu iki aşamadan faydalanarak daha sağlıklı kararlar alınmaktadır.

Bu tekniklerin yanı sıra denetim aşamasında gerekli görüldüğü takdirde başkaca tekniklere de başvurulabilir (Gücenme,2004,s:66).

2.9.8.1.Sayım ve envanter incelenmesi

Maddi varlıklarla sınırlı uygulanabilen bir teknik çeşididir. Fiziki inceleme olarak da bilinen bu teknikte denetçi incelemeye konu olan maddi varlıkları fiziki olarak yerinde görmek istemektedir. Bir varlığın tespiti, o varlığın miktar ve niteliğiyle belirlenmesidir.

Sayım ve envanter incelemesi iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi Fiili, ikincisi Kaydi sayım olmak üzere

Fiili (fiziki) sayım: Denetim aşamasında varlıkların yerinde fiziki olarak sayılma işlemidir. Fiili sayım sırasında sayım yapılan kıymetlerin miktar itibarıyla kayıtlara uygunluğunun yanı sıra özellikleri bakımından kayıtlara uygunluğu tespit edilmesi de önemli bir husustur. Sayım esnasında kıymetlerin kayıtlarda yer alan kıymetlerle aynı özellikte olması beklenir.

Kaydi sayım: Varlıkların kayıtlar üzerinden sayılarak tespit edilmesi işlemidir. Fiili ve Kaydi sayım işlemleri birbirini doğrulaması beklenir. Arada oluşabilecek farklar var olduğunda farkın nedenlerini denetçinin araştırmasıyla tespit

etmesi gereklidir.

Fiili ve Kaydi sayım sonucunda işletmenin muhasebe kayıtlarında duran kıymetlerin gerçek anlamda var olup olmadıklarının gösterilmesi ve varlığı tespit edilen kıymetlerin işletmeye ait olup olmadığına resmi belge ve kayıtlarla doğrulanması gerekmektedir.

Denetim tekniklerinden sayım ve envanter inceleme içerisinde belge inceleme tekniğine de yer verilmiştir. Denetim aşamasında sayım ve envanter tekniğinin var olduğu belirtilen varlıkların işletmeye ait olup olmadığını belge inceleme tekniği ile belirlenmektedir (Deha Yayınları Denetim, 2020).

Sayım ve envanter incelemesi yapılan hesaplar aşağıdaki hesap birimlerini gösterebiliriz.

- ✓ Kasa
- ✓ Menkul Kıymetler (Menkul kıymetin değerine ve fiziki şekline göre Fiili veya Kaydi envanter sayma işlemi yapılır.)
- ✓ Stoklar: Bu tekniğin kullanıldığı en yaygın hesaptır.
- ✓ Maddi Duran Varlıklar: Bu hesap grubu içinde yer alan Yapılmakta olan yatırımlar ve verilen sipariş avansları hesapları hariç diğer hesapların tamamı için uygulanır.

2.9.8.2.Doğrulama tekniği

Denetim aşamasında bilgilerin ve işletme tarafından sunulan belgelerin işletme dışından bir kişi veya kişiler tarafından yazılı bir şekilde bilgi istenmesidir. Bu istenilen bilgiler yazılı şekilde doğrudan denetçiye iletilmesi istenmektedir.

Denetçi doğrulama mektubunu yazacağı kişileri işletme tarafından kimlere gönderileceği belirlenir, doğrulama mektubunun iletileceği kişiler mutabakat yazıları denetçi tarafından yazılır ve genel kurul tarafından imzalanarak belirli gerçek veya tüzel kişilere gönderilir. Mutabakat mektubunun genel kurul tarafından imzalanarak adreslere gönderilmesi ve cevabın doğrudan denetim kuruluşuna iletilmesi talep edilmektedir. Bu durum güvenilir bir doğrulama olabilmesi için şarttır (Bozkurt, 2001,s:66).

Olumlu mutabakat: İnceleme konusunda hesap bakiyeleri belirtilerek olumlu olsun olmasın istenilen her belgeye cevap verilmesidir.

Olumsuz mutabakat: Mutabakat mektubunda sadece istenilen hesap bakiyesinin yanlış olması durumunda cevap verilmesi istenmektedir.

Doğrulama tekniğinin uygulandığı hesaplar şöyledir.

- ✓ Bankalar ile doğrulama
- ✓ Menkul kıymetler ile eşleştirme
- ✓ Alıcılar ile mutabakat
- ✓ Şüpheli alacaklar karşılıkları ile eşleştirme
- ✓ Finansal borçlar ile eşleştirme
- ✓ Satıcılar ile mutabakat

2.9.8.3.Belge incelemesi

İşletmenin faaliyetleri esnasında her çeşit belge ve bilgilerin kayıtlara uygunluğunun detaylı bir şekilde incelenmesini ifade eder.

İçerik incelemesi: Belgelerin üzerinde yer alan fiyat, miktar, alıcı satıcı ve tarih gibi bilgilerin doğruluğunun incelenmesidir. Denetçi topladığı bilgilerle belgeleri eşleştirerek belgenin geçerliliğini denetler.

Kayıtlara uygunluk incelemesi: Kayıt altına alınan belgenin üzerinde yer alan bilgilerin uygun şekilde muhasebe kaydının yapılıp yapılmadığını kontrol edilmesidir.

Belge inceleme tekniğinin önemi bütün hesap kodlarının kontrolü aşamasında kullanılmasıdır (Bozkurt,2001s:69/70).

2.9.8.4.Karşılaştırma ve aritmetik inceleme

Muhasebe kayıtlarında aralarında benzerlik bulunması gereken tutarların eşleştirilmesi, tutar aktarımlarının kontrolü, kayıt ve belge üzerindeki her türlü işlemin aritmetik doğruluğunun incelenmesidir.

Karşılaştırma ve aritmetik tekniğin uygulandığı hesaplar şöyledir.

- ✓ Kasa
- ✓ Menkul Kıymetler

- ✓ Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı
- ✓ Alacak Reeskontu
- ✓ Şüpheli Alacaklar Karşılığı
- ✓ Maddi Duran Varlıklar
- ✓ Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- ✓ Ödenecek Vergi Harç ve Diğer Kesintiler
- ✓ Vergi Karşılıkları
- ✓ Diğer Borçlar ve Gider Karşılıkları
- ✓ Kıdem Tazminatı Karşılıkları
- ✓ Yeniden Değerleme Değer Artışları
- ✓ Yedekler

Bu teknik işletmenin yapmış olduğu hesaplama işleminin denetçi tarafından yeniden hesaplaması ile oluşmaktadır. Bu tekniği uygularken denetçinin yapmış olduğu yeniden hesaplama teknikleri şöyledir.

- ✓ Alacak ve Borç Reeskontu Hesaplamaları
- ✓ Amortisman ve Yeniden Değerleme Hesaplamaları
- ✓ Şüpheli Alacak Karşılıkları Hesaplamaları
- ✓ Değer Düşüş Karşılıkları Hesaplamaları
- ✓ Vergi Karşılıkları Hesaplamaları
- ✓ Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesaplanması
- ✓ Yedek Akçe Hesaplamaları

2.9.8.5. Analitik inceleme

İşletmenin kayıtlarında önemli sapmaların var olduğu anlaşıldığı takdirde aylık veya dönemlik olarak işletmenin verimlilik, üretim, tüketim ve kapasite kullanımı gibi konularda önceki aylar veya dönemlerde karşılaştırma yaparak oran ve trend analizi gibi istatistik yöntemlere başvurmalıdır (Yavaşoğlu, 2001,s:95).

Oran analizi: Denetlenen döneme ait hesaplar arasında kurulan matematiksel ilişkiler sonucu tespit edilen oranlar dikkate alınarak denetim faaliyetine yön verilmektedir (Yavaşoğlu,2001,s:95). Oran analizin yönteminde kullanılabilecek analizler şöyledir.

- ✓ **Likidite oranları:** Şirketin mevcut varlıklarını kullanarak kısa vadeli borçlarını ödeme yeteneğini ölçer

$$\text{LİKİDİTE ORANI} = \frac{\text{Cari Varlıklar-Envanter}}{\text{Cari Borçlar}}$$

- ✓ **Mali oranlar:** Oran analizi, gelir tablosu ve bilanço tabloların incelenerek bir şirketin operasyonel verimliliği, karlılığı ve likiditesi gibi unsurlar hakkında fikir edinmenin nicel bir yoludur.

- ✓ **Faaliyet oranları:** Bir şirketin çeşitli bilanço kalemlerini ne kadar verimli yönettiğini ölçmek için değerli bir araç olarak, bu çarpanlar sermayenin ve varlıkların ne kadar çabuk nakde veya satışa dönüştüğünü gösterir.

$$\text{FALİYET KARLILIK ORANI} = \frac{\text{Faaliyet Karı}}{\text{Net Satışlar}}$$

- ✓ **Karlılık oranları:** Bir ürün veya malın satışından elde edilen gelir tutarı ile maliyet tutarı arasındaki pozitif farkın, satış tutarına oranıdır. Gelir tutarından maliyet tutarının çıkarılmasıyla elde edilen brüt kar tutarının gelir tutarına bölünüp 100 ile çarpılmasıyla elde edilir.

$$\text{KARLILIK ORANI} = \frac{\text{Kar Tutarı}}{\text{Maliyet}} \times 100 \quad (\text{Deha Yayınları Denetim 2020})$$

Trend analizi: Dönemler itibariyle hesap bakiyelerindeki değişim tespit edilerek denetime yönlendirilmektedir. Bu analiz teknikleri denetçiye zaman kaybı yaşatmamak için gerekli hesaplara yönelmesine yardımcı olacaktır.

2.9.8.6.Gözlem

İşletmenin faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında denetçinin hazır bulunmasını ifade eder. Bu yöntemle elde edilen kanıtlar diğer denetim teknikleri ile elde edilen kanıtları destekleyici ve doğrulayıcı önemde kanıtlardır. Bu tekniğin yürütülmesinde çoğu zaman önceden belirlenmiş bir program ve zaman söz konusu değildir.

Bu gözlem tekniği güvenilirliğini denetim elemanlarının deneyiminden, tecrübesinden ve gözlem yeteneğinden alır. Kasa ve Stok Hesap grubuna ilişkin işlemlerde iç denetim sisteminin işleyişine ilişkin değerlendirmede başvurulur.

2.9.8.7. Bilgi toplama

Denetçinin denetim yapmış olduğu işletmenin iç denetçileri de dahil olmak üzere bilgi toplamasıdır.

Denetim aşamasında uygulanabilecek tekniktir. İlgililerden yazılı meyan kullanılmak üzere bilgi alınmasını ve karşılıklı görüşmeler sonucunda bilgi toplama faaliyetidir (Gümrah, 2018,s:349).

2.9.9. Değerleme

Değerleme denetim teknikleri aracılığıyla toplanan bilgilerin, belgelerin esas alacakları kuralları mali tablo kalemlerinin değerlendirilmesine ve ilgililere ilişkin kurallarla düzenlenmesidir (Yavaşoğlu,2001,s:135).

Değerleme ölçütleri vardır, bunlar.

- ✓ **Tarihi maliyet ilkesi:** Varlıkların elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değer bu iki değer arasında düşük olanı ile bilançoda yer alacaktır.
- ✓ **Elde etme maliyeti:** Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade etmektedir.

İlk giren ilk çıkar yöntemi (FIFO): Üretime verilen ilk madde malzeme, yarı mamul veya ara mallar stokta bulunan ve ilk giren ürünlerden üretimin gerçekleşmesidir.

TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Adet	B.Fiyat	Tutar	Adet	B.Fiyat	Tutar	Adet	B.Fiyat	Ttar
Ocak	20	15	300	-	-	-	20	15	300
Şubat	30	25	750	-	-	-	20 30	15 25	300 750
Mart	-	-	-	20 10	15 25	300 250	20	25	500
Eylül	50	40	2000				20 50	25 40	500 2000
Ekim	-	-	-	20 20	25 40	500 800	30	40	1200

Şekil:7 FIFO Yöntemi (Kaynak Yavaşoğlu, 2001 S:160)

Son giren ilk çıkar yöntemi: Üretim aşaması için verilen ilk madde ve malzemelerin, yarı mamul ve ara mallar stoğa son girenin üretim için ilk çıkarma

yöntemi olarak uygulanır.

TARİH	GİREN			ÇIKAN			KALAN		
	Adet	B.Fiyat	Tutar	Adet	B.Fiyat	Tutar	Adet	B.Fiyat	Tutar
Ocak	20	15	300	-	-	-	20	15	300
Şubat	30	25	750				20	15	300
							30	25	750
Mart	-	-	-	30	25	75	20	15	300
Eylül	50	40	2000	-	-	-	20	15	300
							50	40	2000
Ekim	-	-	-	50	40	2000	20	15	300

Şekil:8 LİFO Yöntemi (Kaynak Yavaşoğlu,2001 S:161)

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi: Stokların alım fiyatları dikkate alınarak hesaplanır. Toplam maliyet stoka bölünerek stok başına birim maliyet bulunur.

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi: İşlemlerini sürekli envanter yöntemine göre yürüten işletmelerde her yeni mal alımında toplam stokların ağırlıklı ortalama yöntemine alınması işlemidir.

Özel sipariş maliyet yöntemi: Özel bir sipariş için ayrılan, satın alınan veya üretilen stokların dönem sonunda değerlendirilmesi için kullanılır.

- ✓ **Net gerçekleşebilir değer:** Üretimi yapılan varlıkların üretim sonucunda satış bedelinden üretim aşamasında katlanılan maliyet bedelinin çıkarılması ile hesaplanan değerdir.

Rayıç bedel: Varlıkların değerlendirme günündeki normal alım satım fiyatının değeridir.

2.9.9.1.Menkul kıymetler

Ortaklık ve alacak hakkı sağlayan, belli bir tutarı temsil eden, yatırım araçları olarak kullanılan, dönemsel kar getiren, benzer nitelikte, seri halinde çıkarılan, özellikleri aynı olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraklar olarak tanımlanmıştır.

Menkul kıymet değerlendirme yöntemleri: Menkul kıymetlerin elde etme süreleri farklı olduğu için farklı değerlendirme yöntemleri kullanılmaktadır.

- ✓ **Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi:** Menkul kıymetin elde etme maliyeti ile alım miktarı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Dönem içi çıkışların olmadığı veya gerek duyulmadığı durumlarda dönem sonlarında yapılan yöntemdir.

GİREN				ÇIKAN			KALAN		
Tarih	Adet	Birim Maliyet	Elde Etme Maliyet	Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Kümülati Miktar	Kalan	
01.01.24	2000	10.000	20.000.000	-	-	-	2000	20.000.000	
15.02.24	5000	12.000	60.000.000	-	-	-	7000	80.000.000	
10.04.24	1500	9.000	13.500.000	-	-	-	8500	93.500.000	
20.06.24	2500	8500	21.250.000	-	-	-	11000	114.750.000	

Şekil:9 FIFO Yöntemi Soru çözümlü (Kaynak Yavaşoğlu, 2001 S:160/161)

Ağırlıklı Ortalama maliyeti: $114.750.000/11.000 = \underline{10.431,81818}$ Dikkate alınacak tutar,

- ✓ **Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi:** Bu yöntemin devamlı kullanılması için işletmenin sürekli envanter yöntemine göre yürütülmesi gerekmektedir. Dönem içi satışların yoğun olduğu işletmelerde kullanılmaktadır.

GİREN				ÇIKAN			KALAN		
Tarih	Adet	Birim Fiyat	Elde Etme Maliyeti		Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Kümülatif Miktar	Kümülatif Maliyet
01.01.24	200.000	12.000	2400000	-	-	-	200000	12000	2400000
15.02.24	-	-	-	100000	12000	1200000	100000	12000	1200000
10.03.24	500000	10500	5250000	-	-	-	600000	10750	6450000
25.03.24	-	-	-	200000	10750	2150000	400000	10750	4300000
20.05.24	400000	9700	3880000	-	-	-	800000	10225	8180000
12.06.24	800000	9500	7600000	-	-	-	1600000	9862	15780000

Şekil:10 Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi (Kaynak Yavaşoğlu,2001 S:160/165)

Hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi: $15.780.000/1.600.000 = 9.862$ Dikkate alınacaktır.

Menkul kıymet değerlendirme yöntemleri işletmelerin portföyün de birden çok menkul kıymet yer alabilmektedir. Bunlar:

- ✓ Borsalar ve örgütlenmiş diğer piyasalarda işlem gören hisse senetleri
- ✓ Yatırım fonu katılım belgesi
- ✓ Borsalar ve örgütlenmiş diğer piyasalarda işlem gören borçlanmayı temsil eden diğer değerli belgeler

- ✓ Devlet tahvili, hazine bonosu ve gelir ortaklığı senetleri gibi kamu menkul kıymetleri
- ✓ Borsalar ve örgütlenmiş diğer piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetler

Menkul kıymet değerlendirme kapsamında yukarıda belirttiğimiz kalemler dikkate alınır. Menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde dikkate alınan başka bir hususta hisse senetleri ve fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayiç bedeli ile değerlendirilir (Yavaşoğlu, 2001s:141/142).

2.9.9.2.Stoklar

İlk madde ve malzemeleri satmak kaydıyla işletmenin envanterinde bulundurduğu mal veya mamulleri ve üretim aşamasındaki yarı mamulleri içerir.

- ✓ **İlk madde ve malzeme:** İşletme mal ve hizmet üretimi için elinde bulundurduğu her türlü madde ve malzemedir.
- ✓ **Yarı mamul:** Henüz üretimi tamamlanmış bir mal haline gelmemiş ancak farklı aşamalardan geçmiş hazır olmayan ancak işçilik giderlerinden ve genel üretim giderlerinden belli oranda pay almış üretim aşamasındaki maldır.
- ✓ **Ara mamul:** İşletmelerde üretim sürecinde ortaya çıkan ihtiyaç dahilinde piyasada ilk madde veya yarı mamul olarak satılan ürünlerdir.
- ✓ **Mamuller:** İşletmelerde farklı üretim aşamalarından geçmiş olup elde edilen ve satışa hazır maldır.
- ✓ **Emtia:** Satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar, yarı mamul olarak gönderilen mallar ve diğer kalemlerdir.
- ✓ **Diğer stoklar:** Yan ürün olarak da bilinen artık ve hurda mallardır.

Stok değerlendirme yöntemi: Stok değerlendirme yöntemi iki farklı şekilde yapılmaktadır. Bunların birincisi İlk Giren İlk Çıkar (FIFO), İkinci ise Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemidir.

1.İlk giren ilk çıkar : İmalata verilen veya satılan malların ilk giren mallardan olduğu, Dönem sonu değerlendirme de stokta bulunan malların son alınan mallar olduğuna işaret eder.

2.Son giren ilk çıkar: İmalata verilen veya satılan malların son giren mallardan olduğu, Dönem sonu değerlendirme de stokta bulunan malların ilk alınan mallar olduğuna işaret eder.

2.9.9.3.Alacak ve borçlar

Söz konusu alacaklar ve borçlar bilançoda kayıtlı değer üzerinden değerlemeye alınır. Ancak bazı borç ve alacaklara reeskont uygulanmasında söz konusu olabilir. Senetli alacaklar ve vadesi 3 aydan fazla olan vadeli senetsiz alacaklara reeskont uygulanması gereklidir. Reeskont uygulaması için belirlenen bir faiz oranı yok ise Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası reeskont oranı dikkate alınır.

Reeskont uygulamasına tabi tutulacak alacak ve borçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gücenme, 2004,s:74/75).

- ✓ Senetli Alacak ve Borçlar
- ✓ 3 Aydan Daha Uzun Vadeli Senetsiz Alacak ve Borçlar
- ✓ Vadeli Çekler
- ✓ Poliçeler

Reeskont uygulamasında iskonto oranı hesaplama yöntemi

F= Iskonto Tutarı

A= Nominal Değer

m= Faiz Oranı

t= Vade

F=A-(A $\times$ 360/(360+m x t)) Şeklinde reeskont iskonto oranı hesaplanmaktadır

2.9.9.4.Şüpheli alacaklar

Çeşitli nedenlerle tahsil edilemeyen alacaklara şüpheli alacaklar denir. İşletmelerin bazı alacaklarının şüpheli hale gelebileceğini tahmin etmesi ve karşılık ayırması gerekmektedir. İşletmenin önceki yıllardaki deneyimi içinde olduğu piyasa koşulları ortaya çıkabilecek aksilikleri göz önüne alarak şüpheli alacaklara karşılık ayırması şarttır.

Şüpheli alacaklar tahmin esasına göre dikkate alması gereken durumlar şöyledir.

- ✓ Önceki yıllarda şüpheli hale gelen ve tahsil edilemeyen alacaklara ilişkin veriler
- ✓ Müşterinin borçlunun ödeme yeteneği bilmesi
- ✓ İşletmenin içinde bulunduğu sektörde gerçekleşebilecek ve cari ekonomik ortamda ortaya çıkan olağanüstü koşullar

Bu gibi durumlarda karşılık ayrılması gereklidir.

Şüpheli alacakların kesinleşme esasına göre borçlunun borcunu ödeme olanağı olmadığı durumlardır.

2.9.9.5.Döviz dayalı işlemler

İşletmenin hesabında yer alan dövizleri ile dövizlere dayalı alacakları belirlenmiş kur üzerinden hesaplanır, şayet belirlenen kur yok ise Merkez Bankası'na belirlenen kur üzerinden hesaplanma yapılmaktadır.

Türk lirası ile yabancı para birimi arasında fiili olarak gerçekleşebileceği gibi kaydi olarak da gerçekleşebilecektir. Yapılan ihracat nedeniyle alım satım sonrası fatura bedelinin yabancı para birimi üzerinden gerçekleşmesi fatura bedelinin kayıtlara Türk Lirası olarak kayıtlara alınması şarttır.

2.9.9.6.İştirakler, bağlı ortaklıklar ve bağlı menkul kıymetler

İştirakler; Bir ortaklık ve işletme ile iş birliği olduğu durumlarda söz konusu olur işletmenin ve ortaklık politikalarının belirlenmesinde katılma anlamına gelir. İştiraklerin pay hakkı en az %10 olmalıdır. Yönetimde oy hakkı da pay oranıyla aynı derecededir.

Bağlı ortaklıklar; İşletmenin dolaylı veya doğrudan olarak en az %50 oranında oy hakkına veya yönetim de seçme çoğunluğuna sahip olma hakkıdır.

Bağlı menkul kıymetler; Yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan menkul kıymetler ile iştirak edilen ortaklıklara ait hisse senedi dışındaki menkul kıymetlerin izlenildiği hesap kalemidir. Bağlı menkul kıymetler dört gruba ayrılır.

- ✓ Tahsil Güçlüğü Bulunan Menkul Kıymetler
- ✓ Pazarlana bilirliliğini Kaybetmiş Menkul Kıymetler
- ✓ Yasal Zorunluluklar Nedeniyle Elde Tutulan Menkul Kıymetler
- ✓ İştirak Edilen Ortaklıklara Ait Hisse Senetleri Dışındaki Menkul

Kıymetler

Bağlı Menkul Kıymetler Hisse senedi dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunlulukla alınan veya paraya dönüşme niteliği kaybaldığı için elde tutulan menkul kıymetlerdir.

2.9.9.7.Maddi duran varlıklar

İşletmenin faaliyetinde kullanmak veya diğer işletmelere kiraya verilmek veya yönetimde kullanılmak üzere elde bulunan maddi duran varlıklardır. Maddi duran varlıklar farklı hesaplarda takip edilir.

- ✓ **Arazi ve arsalar;** Boş arsa ve arazi herhangi bir düzenleme yapılmamış arsa ve araziler
- ✓ **Yerüstü ve yeraltı düzenlemeleri;** Yeraltında ve yerüstünde inşa edilmemiş her türlü yol tünel rezervuar ve iskele benzeri yapılarıdır.
- ✓ **Makine, tesis ve cihazlar;** Üretim sürecinde nihai mal üretime kadar ürünlerin işlenmesi, şekillenmesi kullanılan her türlü makine, tesis cihazlarıdır.
- ✓ **Binalar;** Uzun vadeli olarak satın alınan ve bir sene içerisinde paraya çevrilmeyecek uzun vadeli süreçte takip edilen hesaptır.
- ✓ **Taşıt araç ve gereçleri;** Her türlü taşıma araçlarından oluşmaktadır.
- ✓ **Döşeme ve demirbaşlar;** Üretim süreci ile doğrudan bağlantısı olmayan işlerin yürütülmesi amacıyla kullanılmaktadır.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi; Taşınmazların değerinin hesaplanması ile değerinin belirlenmesi ve açıklanması ile raporların oluşturulması işlemlerinin bütünlüğüdür.

2.9.9.8.Kuruluş ve teşkilatlanma giderleri

İşletmenin kuruluşu veya faaliyetlerinin geliştirilmesi için yapılan harcamalar ve karşılığında maddi kıymet kazanılmayan giderleri göstermektedir. Bu giderler kuruluş giderleri ve teşkilatlanma giderleri olarak ayrılmaktadır. Kuruluş giderleri şunlardır.

- ✓ Fizibilite giderleri

- ✓ Şirket kuruluş giderleri
- ✓ Hisse senedi ihraç giderleri

Teşkilatlanma giderleri ise şunlardır.

- ✓ Deneme üretim giderleri
- ✓ Tanıtım giderleri
- ✓ Şube irtibat bürosu açma giderleri

Kuruluş ve teşkilatlanma giderlerinin değerlendirilmesi işletmenin faaliyete geçtiği dönemden itibaren 5 yıl eşit taksitlerle itfa edilir (Yavaşoğlu,2001,s:213).

2.9.9.9. Araştırma ve geliştirme giderleri

Araştırma ve geliştirme giderleri yeni bir ürün veya mevcutta ürettiğimiz ürünlerin daha ileri bir teknoloji geliştirmek yapılan araştırma giderleri ile araştırma bulgularının geliştirilerek ürünleri daha gelişmiş bir şekilde yenilenme aşamasıdır.

- ✓ Araştırma ve gelişmeyle ilgili olarak ödenen ücretlerle araştırma ve gelişme personellerine ilişkin giderler
- ✓ Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde tüketilen işçilik giderleri
- ✓ Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan araç gereçlerin amortismanları
- ✓ Araştırma ve geliştirmeye ait diğer giderler

Belirtilen araştırma ve geliştirme değerlendirilmesi dönem içinde doğrudan gider olarak gösterilmesi durumunda değerlemeden söz etmek mümkün değildir. Ancak aktifleştirilen bu giderlerin aktifleştikleri dönemden itibaren 5 yıllık bir sürede eşit taksitlerle itfa edilmektedir (Yavaşoğlu,2001,s:215/216).

2.9.9.10.Haklar ve peştamallık

Haklar; patent, lisans, işletme hakkı, marka ve benzeri hukuki tasarruflardır.

Haklar yararlanma süreleri içinde yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunur.

Peştamallık (Şerefiye); firma değeri olarak da bilinmektedir. Bir işletme devralınırken katlanılan maliyettir. Peştamallık hesaplanırken rayiç bedelin tespit edilmemesi durumunda bunun yerine net defter değeri esas alınır.

2.9.9.11.Kıdem tazminatı karşılığı

İşletme çalışanlarının iş Kanunu kapsamında işten ayrılmaları durumunda kazanacakları kıdem tazminatı hakkı doğmaktadır. İşletme için ödemesi gereken yasal bir hükümlülüktür. İşletmeler dönem sonu hesaplarında kıdem tazminatı yükümlülüklerini hesaplamaları ve dönem içinde artışlara karşılık ayırmaları gereklidir. İşletmeler kıdem tazminatı için en az 5 en çok 10 yıllık eşit taksitlerle karşılık ayırırlar. Kıdem tazminatı karşılıkları genel yönetim giderleri olarak muhasebeleştirilir (Yavaşoğlu,2001,s:219/220).

2.10.Mali Tablolar

Bir işletmenin, kişinin veya bir kuruluşun finansal faaliyetlerinin ve kayıtlarının resmi kayıtlardır.

2.10.1.Yıllık Mali Tablolar

İşletmenin ekonomik durumu hakkında bilgi toplamak ve işlemektir. Bir işletmenin faaliyet sonuçları, mali durumu ve nakit akışları hakkında bilgi verir. Temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere ikiye ayrılır.

- ✓ **Temel mali tablolar;** Düzenlenmesi zorunlu olan tablolar Bilanço ve Gelir Tablosundan oluşur.
- ✓ **Ek mali tablolar;** Temel mali tablolar dışında düzenlemeler çerçevesinde ele alınan tablolardır.

2.10.2.Ara Mali Tablolar

Bir hesap dönemi içinde yapılan mali tablolardır. Aylık, üç aylık ve altı aylık olmak üzere hazırlanan tablolardır. Bunlara ek mali tablolarda denilmektedir.

2.10.2.1.Mali tablo ilkeleri

Mali tablo ilkeleri muhasebe sistemi içinde geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen ilkelerdir.

- ✓ Mali tabloların işletmenin varlıklarını, kaynaklarını, mali durumunu, kar ve zarar durumunu gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanması gereklidir.

- ✓ Mali tabloların açık ve anlaşılır olması tabloda bulunması gereken bilgilerin eksiksiz yer alması
- ✓ Bu tablolardan yararlananların kararlarını etkileyebilecek olan hesaplar ayrıntılı belirtilmeli
- ✓ Tabloda yer verilen bilgilerin açık ve anlaşılır duruma getirilmesi için gerekli açıklamalar dip notlarda belirtilmelidir.
- ✓ Tablolar iki hesap dönemi karşılaştırılacak şekilde düzenlenmek zorundadır. Tablolarda yer alan bilgilerin bir önceki yıllarda tutarlılık göstermesi zorunludur. (İlk kez kurulmuş olan işletme için dipnotlarında belirtmek kaydıyla bu maddeden muaf tutulmuştur.) (Yavaşoğlu,2001,s:224/227)

Bilanço; İşletmelerim dönemsel faaliyetleri sonucu, dönem sonunda hazırladıkları ve yayınladıkları tablolardır.

2.10.2.2.Bilanço ilkeleri

Üç ana grupta incelenir.

- ✓ Varlıklara İlişkin,
- ✓ Yabancı Kaynaklara İlişkin
- ✓ Öz kaynaklara İlişkin

Varlıklara ilişkin ilkeler; Bir işletmenin bir yıl içinde likide dönecek varlıklarının bilançoda dönen varlıklar hesabı içinde gösterildiği ilkedir.

Yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler; İşletmede bir yıldan kısa süreli borçlar kısa vadeli borçlar hesabında, bir yıldan daha uzun vadeli borçları ise uzun vadeli borçlar hesabı içinde gösterilir. Dönem sonunda vadesi bir yılın altına düşen uzun vadeli borçlar kısa vadeli borçlar hesabına aktarılır.

Öz kaynaklara ilişkin ilkeler; İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucunda işletmenin yapmış olduğu karlar ile dönem net karı veya zararı bilançoda Öz Kaynak hesabı içinde gösterilen ilkedir.

2.10.2.3.Gelir tablosu ilkeleri

Satışların gelirlerin, satış maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait

hesapların belli dönemlere ait işletme faaliyetlerinin sonuçlanarak sınıflandırılması ve gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamaktır. Temel unsurlar gelir, gider ve kar ve zarardır (Ataman, vd. 2001).

2.11.Bilanço

İşletmelerim dönemsel faaliyetleri sonucu, dönem sonunda hazırladıkları ve yayınladıkları tablolarıdır. Dönem karı zararı bu tablodan anlaşılır. Bu tablolardan şirketlerin mali durumunu hakkında bilmek istenilen bütün bilgileri sunar. Yatırımcıların, ortakların işletme hakkında geleceğe dair bilgileri sunar.

MİZAN						
Dönem :	01/01/2025-31/12/2025					
Tarih Aralığı :	01/01/2025-30/06/2025					
HESAP KODU	HESAP ADI		BORÇ	ALACAK	BORÇ BAKİYESİ	ALACAK BAKİYESİ
1	DÖNEN VARLIKLAR		113.460.330,06	98.998.921,07	14.461.408,99	
10	HAZIR DEĞERLER		38.155.434,61	38.053.262,61	102.172,00	
100	KASA		163.757,79	161.062,41	2.695,38	
102	BANKALAR		36.227.676,82	36.128.200,20	99.476,62	
102.01	ZİRAAT BANKASI		36.227.676,82	36.128.200,20	99.476,62	
12	TİCARİ ALACAKLAR		23.777.924,88	18.204.945,40	5.572.979,48	
120	ALICILAR		23.563.924,88	17.990.945,40	5.572.979,48	
120.01	YURTİÇİ ALICILAR		21.204.466,97	17.990.945,40	3.213.521,57	
120.02	YURTDIŞI ALICILAR		2.359.457,91		2.359.457,91	
15	STOKLAR		47.577.774,81	38.908.214,80	8.669.560,01	
150	İLK MADDE VE MALZEME		12.260.899,20	11.744.918,88	515.980,32	
153	TİCARİ MALLAR		1.675.026,40	625.000,00	1.050.026,40	
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		7.194.736,35	91.183,06	7.103.553,29	
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		3.949.195,76	3.832.498,26	116.697,50	
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ		1.082.280,32	1.056.326,06	25.954,26	
190.01	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	TL	1.082.280,32	1.056.326,06	25.954,26	
192	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ		53.643,56		53.643,56	
192.01	TECİL EDİLECEK KDV	TL	53.643,56		53.643,56	
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR		37.099,68		37.099,68	
193.02	KURUM GEÇİCİ VERGİ	TL	37.099,68		37.099,68	
2	DURAN VARLIKLAR		15.762.504,17	5.307.866,68	10.454.637,49	
25	MADDİ DURAN VARLIKLAR		15.043.620,60	5.307.866,68	9.735.753,92	
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		7.570.763,11		7.570.763,11	
253.01	KALIPLAR		117.803,31		117.803,31	
253.02	MAKİNE VE EKİPMANLARI		7.452.959,80		7.452.959,80	
254	TAŞITLAR		5.212.572,84		5.212.572,84	
255	DEMİRBAŞLAR		2.260.284,65		2.260.284,65	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)			5.307.866,68		5.307.866,68
257.01	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR			5.307.866,68		5.307.866,68
26	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		718.883,57		718.883,57	

264	ÖZEL MALİYETLER		708.883,57		708.883,57	
264.01	ÖZEL MALİYETLER		708.883,57		708.883,57	
267	DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		10.000,00		10.000,00	
3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		37.704.243,06	41.566.467,94		3.862.224,88
30	MALİ BORÇLAR		23.910.069,82	19.342.811,67	4.567.258,15	
300	BANKA KREDİLERİ		11.512.734,15	13.146.908,59		1.634.174,44
300.01	ZİRAAT BANKASI KREDİLERİ		6.751.734,31	7.879.694,22		1.127.959,91
300.03	VDF KREDİSİ		394.566,80	900.781,33		506.214,53
309	DİĞER MALİ BORÇLAR		12.397.335,67	6.195.903,08	6.201.432,59	
32	TİCARİ BORÇLAR		9.152.828,65	17.351.097,09		8.198.268,44
320	SATICILAR		9.152.828,65	17.351.097,09		8.198.268,44
33	DİĞER BORÇLAR		383.313,24	449.627,25		66.314,01
335	PERSONELE BORÇLAR		383.313,24	449.627,25		66.314,01
34	ALINAN AVANSLAR		576.000,00	714.000,00		138.000,00
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI		576.000,00	714.000,00		138.000,00
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		326.509,68	353.410,26		26.900,58
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		156.152,99	156.722,99		570,00
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ		170.356,69	196.687,27		26.330,58
4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		8.898.067,71	16.059.747,33		7.161.679,62
40	MALİ BORÇLAR			1.502.203,52		1.502.203,52
400	BANKA KREDİLERİ			1.502.203,52		1.502.203,52
400.01	VDF KREDİSİ			1.502.203,52		1.502.203,52
43	DİĞER BORÇLAR		8.898.067,71	14.557.543,81		5.659.476,10
431	ORTAKLARA BORÇLAR		8.898.067,71	14.557.543,81		5.659.476,10
5	ÖZ KAYNAKLAR		295.941,47	13.957.036,13		13.661.094,66
50	ÖDENMİŞ SERMAYE			13.356.546,23		13.356.546,23
500	SERMAYE			8.000.000,00		8.000.000,00
502	SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI			5.356.546,23		5.356.546,23
502.99	SERMAYE ENFLASYON DÜZELTME FARKI			5.356.546,23		5.356.546,23
54	KAR YEDEKLERİ			8.606,96		8.606,96
540	YASAL YEDEKLER			8.606,96		8.606,96
540.99	YASAL YEDEKLER ENFLASYON DÜZELTME FARKI			3.633,42		3.633,42
57	GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			295.941,47		295.941,47
6	GELİR TABLOSU HESAPLARI		15.230.848,72	15.461.896,04		231.047,32
60	BRÜT SATIŞLAR			15.461.896,04		15.461.896,04
600	YURTİÇİ SATIŞLAR			15.461.896,04		15.461.896,04
600.01	YURTİÇİ SATIŞLAR			15.461.896,04		15.461.896,04
61	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		8.528,46		8.528,46	
610	SATIŞTAN İADELER (-)		8.528,46		8.528,46	
62	SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		13.223.556,43		13.223.556,43	
620	SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)		13.223.556,43		13.223.556,43	
63	FAALİYET GİDERLERİ (-)		1.239.105,19		1.239.105,19	
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)		1.239.105,19		1.239.105,19	
66	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		754.176,32		754.176,32	
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)		754.176,32		754.176,32	
68	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		5.482,32		5.482,32	

689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	5.482,32		5.482,32	
689.01	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	5.482,32		5.482,32	
710	DİREKT İLKMADE VE MALZEME GİDERLERİ	11.744.918,88		11.744.918,88	
711	DİREKT İLKMADE VE MALZEME YANSITMA HESABI		11.744.918,88		11.744.918,88
720	DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	575.655,67	21.705,97	553.949,70	
730.03	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	570.647,97		570.647,97	
730.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER	334.597,04		334.597,04	
730.06	AMORTİSMAN GİDERLERİ	19.442,84		19.442,84	
731	GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		924.687,85		924.687,85
77	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.639.105,19	1.639.105,19	0,00	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.639.105,19		1.639.105,19	
770.03	DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER	6.917,97		6.917,97	
770.04	ÇEŞİTLİ GİDERLER	687.672,34		687.672,34	
770.05	VERGİ RESİM VE HARÇLAR	13.542,42		13.542,42	
770.06	AMORTİSMAN GİDERLERİ	930.972,46		930.972,46	
771	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI		1.639.105,19		1.639.105,19
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	1.644.476,81		1.644.476,81	
781	FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI		1.644.476,81		1.644.476,81
GENEL TOPLAM :		149.349.147,92	149.349.147,92	68.232.882,90	68.232.882,90

Şekil:11 Finansal Tablosu (Bilanço),(Firma bilgileri saklıdır)

2.11.1.Dönen Varlıklar

Hazır değerler, menkul kıymetler, kısa vadeli alacaklar ve stoklardan oluşmaktadır. Bir yıl içinde veya işletmenin faaliyet dönemi içinde kolaylıkla altına ve paraya çevrilebilen değerlerdir.

2.11.2.Duran Varlıklar

İşletmenin bir yıldan daha uzun süreli ve ya faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi mümkün olmayan varlıklardır. Bunlar uzun vadeli ticari alacaklar, finansal duran varlıklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, sermaye taahhütleri, değer düşüklüğü, bağlı ortaklar, binalar, arsalar vb. varlıkların takip edildiği hesap grubudur.

2.11.3.Kısa Vadeli Borçlar

Vadesi bir yıl içinde gelecek olan borçların izlendiği hesap grubudur. Finansal borçlar, ticari borçlar, diğer kısa vadeli borçlar, alınan sipariş avansları ve borç ve gider karşılıkları kısa vadeli borçlar hesap kodu altında takip edilir.

2.11.4.Uzun Vadeli Borçlar

Vadesi bir yıldan daha uzun süreli borçları kapsar. Finansal borçlar, ticari borçlar, diğer uzun vadeli borçlar. Alınan sipariş avansları, borç ve gider karşılıkları uzun vadeli borçlar hesap kodu altında takip edilir.

2.11.5.Öz Sermaye

İşletmenin net aktif toplamının ortaklık tarafından karşılanan kısmını ifade eder. Sermaye, sermaye taahhütleri, emisyon primi, yeniden değerlendirme değer artışı, yedekler, net dönem karı, dönem zararı ve geçmiş yıl zararları öz sermaye hesap kodu altında takip edilir.

2.11.6.Gelir Tablosu

İşletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile bu gelirlerin elde edilmesi için katlandığı giderleri ve bunların sonucunda oluşan kar ve zararı gösteren mali tablodur. Brüt satışlar, satışlardan indirimler, net satışlar, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer faaliyetten gelirler ve karlar, diğer faaliyetten giderler ve zararlar, finansman giderleri, olağanüstü gelirler ve karlar, olağanüstü giderler ve zararlar, ödenecek vergiler ve diğer yasal yükümlülükler, net dönem karı (safı kar) gelir tablosu hesap kodu altında takip edilir.

2.11.7.Fon Akım Tablosu

Gelir tablosunda bilanço ve dipnotlarda yer alan bilgilere dayanılarak çıkarılan ve işletmenin belli bir hesap döneminde sağladığı fonları ve bu fonların nerede kullanıldığını gösteren tablodur.

Kaynakların nereden geldiğini ve elde edilen kaynakların nasıl ve ne şekilde nerelerde kullanıldığını gösterir. İşletmenin yaptığı hizmet ve üretim sonucu artışları ve işletmenin yapmış olduğu hizmet ve üretim sonucu azalışları açık bir şekilde fon akım tablosu ortaya koyar.

2.11.8.Nakit Akım Tablosu

İşletmede belli bir dönemde meydana gelen nakit akışını açıklayan tablodur. Dönem başı nakit akış mevcudu, dönem içi nakit girişleri, dönem içi nakit çıkışları, dönem sonu nakit mevcudu ve nakit artış ve azalışlarının takip edildiği tablodur.

2.11.9.Satışların Maliyeti Tablosu

İşletmenin dönem içindeki alınan ve işleme girmiş girmemiş stokların, satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzemeler ile emtia ve satılan hizmet maliyetlerini gösteren tablolardır.

2.11.10.Kar Dağıtım Tablosu

İşletmenin bir cari dönemde elde ettiği ve elde ettiği karı nasıl dağıttığını gösteren tablodur.

Ortaklıklar, aracı kurumlar kar dağıtımından payları ve hisseleri oranında kar almaktadırlar bunlar kar dağıtım tablosunda takip edilir.

2.11.11.Dipnotların Hazırlanması

Bilanço ve gelir tablosunda tamamlayıcı unsur olan dipnotları ile birlikte bütünlük oluştururlar. Mali tabloların gerçeğe uygun ve güvenilirliğinden bahsetmek için dipnotları ve ekleri ile birlikte açık, anlaşılabilir ve yorumlanabilir olması, finansal bilgileri gerekli açıklamayla birlikte vermesi gereklidir (Bozkurt,2000,s:139/140).

2.12.Denetimin Tamamlanması ve Sonuçları Değerlendirilmesi

Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi ve elde edilen belgelerin ve notların değerlendirilme aşamasıdır. Elde edilen sonuçlar belli sıralamalara konularak değerlendirilmektedir.

2.12.1.Analitik Testlerin Yapılması

Temel amacı kanıt toplamak değil toplanan kanıtlar eşliğinde oluşturulan görüşün güvenilir ve doğru olduğuna yöneliktir.

2.12.2.Çalışma Kağıtlarının Değerlendirilmesi

Çalışma kağıtları, denetçinin denetim yöntem ve tekniklerini, uyguladığı denetim testlerini, topladığı bilgileri ve incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren hazırlanması zorunlu belgelerdir.

Çalışma kağıtlarının ne kadarının kullanımı serbest bırakılmıştır. Ancak uyulması gerekli olan şartlar da vardır.

Çalışma kağıtları;

- ✓ Her çalışma kağıdın da başlık bulunmalıdır. Bu başlık müşterinin adını, dönemini, konusunu ve denetçi ve denetçi yardımcılarının adlarının olması gereklidir.
- ✓ Çalışma kağıtların da inceleme koşulları uygun olarak bağımsız denetimi ne ölçüde yerine getirdiklerin ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine yer verilmelidir.
- ✓ Çalışma kağıtlarının düzen içinde olması
- ✓ Çalışma kağıtların da önceden belirlenmemiş konular için semboller kullanılmalı ve bu sembollerin açıklamaları yapılmalıdır.
- ✓ Çalışma kağıtların da amacına uygun açıklama bulunmak zorundadır.
- ✓ Ulaşılan sonuç çalışma kağıdın da açık ve net bir şekilde belirtilme

Çalışma Kağıdı Örneği

Denetlenen İşletme:

Denetçi Firma:

Denetlenen Dönem:

Denetçi:

Denetim Türü:

Denetim Tarihi:

Hesap No: 770

Hesap Adı: Genel Yönetim Giderleri

	AKTİF/GİDER	PASİF/GİDER
Mizan Bakiyesi	12.500.000.000	
Düzeltilme (1)	(600.000.000)	
Düzeltilmiş Bakiye	11.900.000.000	
Başlıklar: Denetim türü, bağımsız sürekli denetim, bağımsız sırlı denetim veya bağımsız özel denetim türü yazılır. Hesap no ve hesap adı yazılır.		
Hesap İncelenmesi: Denetlenen hesabın mizan bakiyesi ilgili sütuna yazılır. Düzeltilme var ise toplam mizandan eksiltir ve düzeltilmiş bakiye verilir.		
Açıklamalar: Düzeltilme yapılan satırda düzelmeye ilişkin bilgiler yazılır.		

Şekil:12 Genel Yönetim Giderleri (Kaynak YAVAŞOĞLU 2001 s:309)

2.12.3.Kanıtların Değerlendirilmesi

Denetim aşamasında görüş bildirmek için toplanan kanıtların değerlendirilmesidir. Değerlendirilecek kanıtların yeterli ve güvenli olması bildirilecek görüşün gerçeği yansıtmasında doğru orantılı olacaktır.

Kanıtların güvenilirliği; Kanıtların toplanma amacına ve toplanan kanıtların doğru zaman ve doğru bir şekilde nereden alındığına, toplanan kanıtların denetçinin görüşüne ne ölçüde fayda sağlayacak olması amacıyla kanıtların güvenilirliği önemli bir kistastır.

Kanıt toplama amaçları; Toplanan kanıtların güvenilirliğinden emin olabilmek için uymamız gereken bazı hususlar vardır.

- ✓ Mali tablo da yansıtılması gereken işlemlerin doğru yansıtılıp yansıtılmadığına bakmak
- ✓ Mali tabloda gösterilen tüm kaynak, varlık, gelir ve giderlerin gerçekliğini sorgulamak
- ✓ Varlıklara ait hak ve borçların müşteriye ait olup olmadığına bakmak
- ✓ Değerlemenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığına bakmak
- ✓ Mali tablolar da ana kalemlerin doğru bir şekilde sınıflama ve tanımlama yapıldığına bakmak

Kanıtın denetçi görüşünün oluşumuna hizmet edebilme özelliği; Toplanan kanıtların denetçinin işine yarayıp yaramadığına bakmaktır. Toplanan kanıtların denetçiye çalıştığı denetim sürecine doğrudan mı yoksa dolaylı olarak mı fayda sağlayacak. Buna göre denetçinin daha önceki deneyim ve tecrübesinden faydalanması yardımcı olacaktır.

Kanıtın kaynağı; Kanıtın hangi kaynaktan elde edildiğidir. Kanıtın kaynağı açısından yapılacak değerlemede

- ✓ İşletme dışı bağımsız kaynaktan sağlanan kanıtların işletme içinden sağlananlara
- ✓ İç denetimin etkin olduğu ortamda elde edilen kanıt ile iç denetimin etkin olmadığı ortamdaki kanıtlara

- ✓ Bizzat denetçi tarafından elde edilen kanıtların dolaylı yoldan elde edilen kanıtlara

oranla kanıtların güvenilirliği daha yüksek olmuştur.

Kanıtın uygun zamanda elde edilmesi; Kanıtın elde edilmesinde denetim tekniğinin zamanlaması önemlidir.

Kanıtın nesnelliği; Denetim sürecinde elde edilen kanıtın nesnelliği veya objektif olması elde edilen kanıtın başka denetçi tarafından da aynı yönde değerlendirilmesidir.

Nesnelliğin yanı sıra kimi kanıtlarda nesnel olmayan (sübjektif) kanıtlarda bağımsız denetim sürecinde dikkate alınır.

Kanıtların yeterli olması; Kanıtların güvenilirliği yanı sıra kanıtlarında denetim sürecinde denetçinin görüşünü destekleyecek sayıda olması gereklidir. Kanıtların sayısı yapılan denetim işinin kapsamına göre değişmektedir. Kanıtların toplanması aşamasında katlanılması gereken maliyet gibi hususlarda dikkate alınmaktadır. Yakından elde edilen bilginin maliyeti düşüktür. Yalnız güvenilir bir bilgiye ulaşmak içinde maliyetten kısıtlama söz konusu olmamaktadır.

Yeterli sayıda kanıt toplamanın kararını denetim elemanlarının bilgi, beceri ve tecrübeleri önemli derecede karar verici olacaktır.

2.12.4.Hataların düzeltilmesi

Denetim sürecinde tespit edilen hatalı kayıtların olması gereken şekle göre denetçi tarafından düzeltme tablosuna kaydedilir. Yapılan düzeltme ilgili hesaptaki bakiye üzerindeki etkisi denetçi tarafından takip edilir, sonuçta belli bir fark var ise denetçi görüşünü ona göre şekillendirir.

Denetçi görüşünü rapor etmeden önce işletmenin yönetim kuruluna yazılı bir şekilde tutarsızlık olan kalemin veya kalemlerin düzeltilerek mali tablolarını buna göre yeniden talep edilir. İşletmenin bu talebi yerine getirebileceği gibi kısmi düzeltmelere veya hiçbir düzeltme yapmama yolunu da seçebilir. Bu sonuç denetçinin görüşünü bildirmede dikkate alacağı husustur (Yavaşoğlu,2001,s:310/311)

Düzeltilme Tablosu Örneği

Denetlenen İşletme:

Denetçi Firma:

Denetlenen Dönem:

Denetçi:

Denetim Türü :

NO	KOD	HESAP ADI	AKTİF	PASİF	GİDER	GELİR
1	760	Paz. Sat. Dağ. Gid			600.000.000	
	770	Gen. Yön. Gider				600.000.000
2	770	Gen. Yön. Gider			400.000.000	
	258	Yapıl. Olan. Yatı.		400.000.000		
Yukarıdaki örnekte çalışma kağıdı üzerinde yapılan düzeltme kaydını daha net bir şekilde anlatmaktadır.						
Düzeltilme tablosun aktif ve pasif ile gider gelir arasında eşitlik söz konusu olacaktır.						
		Toplam		400.000.000	1.000.000.000	600.000.000

Şekil:13 Düzeltme Tablosu Örneği (Kaynak YAVAŞOĞLU 2001 s:310)

2.12.5.Şarta Bağlı Olaylara İlişkin İnceleme

Şarta bağlı zararların cari dönem mali tablolarından önce uygun bir şekilde normal bir oranda tahmin edilmesi durumunda bu oran tahakkuk ettirilmeli ve mali tabloya yansıtılmalıdır. Belli bir öneme sahip ancak tutarları önceden tahmin edilemeyen şarta bağlı zararlar dipnotlarda açıkça belirtilmelidir.

Şarta bağlı olaylar nedeniyle ayrılan karşılıklar, vergi mevzuatı bakımından aksine bir düzenleme olmadıkça kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir (Yavaşoğlu, 2001,s: 300).

Şarta bağlı olaylara ilişkin incelemede İhtiyatlılık kavramına göre

- ✓ Ortaya çıkabilecek zarar tutarı gerçeğe yakın bir şekilde tahmin edilebiliyorsa

İhtiyatlılık kavramı gereği temkinli davranmak gereklidir.

Şarta bağlı olaylar genellikle aşağıdaki durumlar nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

- ✓ Devam etmekte olan davalar
- ✓ İşletmenin satıcılarına ciro ettirdiği senetler
- ✓ İşletmenin lehine veya aleyhine olan tazminat davaları
- ✓ Varlıkların kamulaştırılmasına yönelik çalışmalar

Bu durumlar dolayısıyla bazı hususlara dikkat etmek gereklidir. Bunlar

- ✓ Olay bilanço tarihinde mevcut olmalıdır
- ✓ Olayın kar veya zarar şeklinde tezahür edecek sonucu gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olmalıdır.
- ✓ Olayın sonucunda kar veya zararın ortaya çıkması muhtemel olmalıdır
- ✓ Kar veya zarar tutarının tahmin edilmesinde bilanço tarihinden mali tabloların kesinleştiği tarihe kadar geçen sürede meydana gelen olaylar da dikkate alınmalıdır.
- ✓ Muhtemel kar ve zararın tahmin edilmediği durumlarda
 - Tahmin edilen sonuç zarar ise tahakkuk ettirilerek mali tabloya yansıtılmalıdır
 - Tahmin edilen sonuç kar ise bilanço dip notlarında açıklanmalıdır.
- ✓ Kar ve zararın tahmin edilememesi durumlarında dipnotlarda açıklanmalıdır (Yavaşoğlu, 2001,s:301).

2.12.6.Müşteri İşletmeden Beyan Mektubu Alınması

Müşteri beyanı önemli bir husustur. Bu hususta denetçi tarafından müşteri beyanının doğruluğunu veya yanlışlığını teyit etmek amacıyla denetçi gerekli gördüğü takdirde müşteri beyanı yazılı alınır ve müşteriyi temsile yetkili kişi tarafından imzalanır. Talep edildiği halde müşteri tarafından beyan mektubu verilmemesi denetçinin çalışma alanının kısıtlanması söz konusudur, bu durum denetçinin şartlı görüş bildirmesine sebep olacaktır (Bozkurt, 2000,s:87).

2.12.7.Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların İncelenmesi

Bilanço tarihinden bağımsız denetim raporunun kesinleştiği tarihe kadar geçen süre içinde mali tabloyu etkileyebilecek olaylar dipnotlarda açıklanmamışsa denetçi raporunda ek bir paragrafla açıklar.

Denetçi raporunu hazırladıktan sonra mali tabloları etkileyebilecek hususlar meydana gelmiş ise denetçi ya raporunu değiştirir ve yahut önceki rapora ilave ayrı bir rapor hazırlar.

Raporu yeniden düzenlemesini gereken durumlar şöyledir.

- ✓ Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan muhasebe kayıtlarındaki hata ve hileler
- ✓ Varlıkların alım maliyetinin bilanço tarihinden sonra belirlenmesi
- ✓ Varlıkların değerindeki kayıpların bilanço tarihinden sonra belirlenmesi
- ✓ Ortakların ve iştiraklerinin değerlerinde sürekli bir azalış olması ve bilanço tarihinden sonra belirlenmesi
- ✓ Borçluların iflası ve borçlularla borç tutarı üzerinde müzakereye varılması
- ✓ Talep edilen bir sigorta tutarının alınabilmesi veya alınabilir hale gelmesi
- ✓ Vergi oranlarının değişmesi

Bu gibi durumlarda denetçi yeni rapor hazırlar veya önceki rapora ek yeni bir rapor hazırlar.

Bazı durumlarda denetçi açıklama yapmakla yetinmektedir.

- ✓ Birleşme ve ele geçirmeler
- ✓ İşletme yapısında değişiklikler daralma veya genişlemesi
- ✓ Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan değer kayıpları
- ✓ Sermaye artırım ve diğer menkul kıymet ihraçları
- ✓ Maddi duran varlık alım satımı, iştirakte bulunulması veya iştirak edilmesi
- ✓ Grev ve benzeri ihtilaflar
- ✓ Kıdem tazminatı tutarlarının artması

Bu hususlar bilanço tarihi ile denetçinin düzenlediği rapor tarihi arasında gerçekleşmesi durumunda ortak baş denetçi raporu imzalaması aşamasına kadar olan süreyi kapsamaktadır. Bu süre safında meydana gelecek hususlar denetçi tarafından dikkate alınır ve raporda belirtmekle hükümlüdür (TMSK,2004/6924 sayılı)

2.13.Raporun Hazırlanması ve Teslimi

Denetçi görüşünün açıklandığı bölümdür. Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüşlerini yazılı bir rapor halinde sunmasıdır.

2.13.1.Raporun Kapsamı

Bağımsız denetim Raporu asgari kapsam ve ihtiyari kapsam olarak iki ayrı bölümde ele alınmaktadır.

Asgari kapsam: Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçi görüşünün açıklandığı metindir. Bu raporun ekinde mali tablolar ve açıklayıcı notlar yer alır (Yavaşoğlu, 2001 Sayfa 332).

Denetçi görüşü: Yürütülen bağımsız denetim kapsamında denetçi görüşünü; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak dört farklı görüş bildirebilir. Mali tablolar bilanço ve gelir tablosundan oluşmaktadır. Mali tablolar belirli periyodik aralıklarla düzenlenmektedir. Aylık, üç aylık, dokuz aylık ve yıllık olmak üzere hazırlanır. Mali tablolar işletme hakkında finansal bilgilerin açık ve anlaşılır şekilde gösterildiği tablolardır.

Dipnotlar: Bilanço ve gelir tablosunun tamamlayıcı unsurları dipnotlardır. Mali tabloların gerçeğe uygunluğu ve güvenilirliğinden söz edilebilmesinin koşullarından bir tanesi de dipnotların yeterli ve açık anlaşılabilir her denetçi tarafından aynı şekilde yorumlanabilmesi ve gerekli finansal bilgilerin doğru bir şekil de vermesi önemli işlem ve olayları yansıtmasıdır (Bozkurt, 2000,s:139).

2.13.2.İhtiyari Kapsam

Raporun kapsamında ihtiyari kapsam da kendi içinde ikiye ayrılır birincisi ek açıklamalar, ikincisi ise özet bilanço ve gelir tablosudur.

Ek açıklamalar: Denetçi görüşü ekinde yer alacağı belirtilen açıklayıcı notlardır. Denetçi tarafından gerekli duyulduğu takdir de raporda yer verileceği açıklamalardır. Bu açıklamaları önceden kestirmek mümkün değil denetçi tarafından takdir edeceği kapsam ve içerikte açıklamalar olarak değerlendirilir.

Özet bilanço ve gelir tablosu: Denetim aşamasında özet bilanço ve gelir tablosuna hazırlamakta zorunluluk yoktur. Ancak denetim aşamasının son bulması ile ilan ve bildirim hükümlülüğünü yerine getirilmesi amacıyla özet bilanço ve gelir tablosu hazırlamakta yarar vardır.

2.13.3.Raporun Şekli

Bağımsız denetim raporunun şekli konusunda belli kurallar yoktur. Ancak IMKB Değerleme ve İstatistik Müdürlüğü'nün 05.07.2000 tarihli ve 968 nolu genel mektubu ile hisse senedi borsa da işlem gören ortaklıkların bağımsız denetim raporlarının uyması gereken hususlar şöyledir (IMKB, 2020).

- ✓ Tüm sayfalar A4 boyutunda düzenlenmesi,
- ✓ Her sayfanın denetim şirketi tarafından kaşelenip imzalanması
- ✓ Her sayfasında sayfa numarası olması
- ✓ Her sayfanın başlığında denetim yapılan işletmenin unvanının bulunması
- ✓ Bilançonun daha okunaklı olması için aktif ve pasif bölümleri ayrı sayfalarda düzenlenmesi
- ✓ Her sayfanın dört bir kenarında da en az 1 cm boşluk olması

Yukarıda açıklanan raporun şekli borsada hisse senetleri işlem gören ortaklıklar için belirlenmiş olsa da bu şartlar diğer ortaklıklar ve aracı kurumlar için de geçerli olabileceği şüphesizdir.

Draft rapor: Denetim raporunun hazır olduğu ve Baş denetçi tarafından raporun imzalanmadan önceki tasarı (draft) halidir. Denetim Kuruluşu böyle bir yükümlülüğü olmadığı halde tasarı halindeki raporu müşteri yetkililerine sunabilir.

2.13.4.Raporun Kesinleşmesi ve Teslimi

Draft olarak hazırlanan ve denetlenen işletme tarafından mutabakat sağlandıktan sonra hazırlanan rapor sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalanmakla kesinlik kazanır.

2.14.İlan ve Bildirim

Bağımsız denetim aşaması raporun tamamlanması ve müşteri işletmeye teslim edilmesiyle son bulmuş sayılmaz. Denetlenen işletme mali tabloların ve bağımsız denetçi görüşünün ilan ve bildirim sorumluluğu müşteri işletme de olmakla beraber denetçi firma görüş bildirdikleri işlemenin mali tabloları aynen ilan edip edilmediğini de takip etmek zorundadır.

2.14.1.Yıllık Mali Tabloların İlanı

İşletmelerin özet bilanço ve gelir tablolarını yıllık olağan genel kurul toplantılarını takip eden 30 gün içinde Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayınlamak zorundadırlar.

- ✓ ***Hisse senedi borsa da işlem gören ortaklıklar;*** özet bilanço ve gelir tablosu denetçi görüşü ile birlikte iki mahalli gazeteden birinde genel kurul toplantısını izleyen 30 gün içerisinde ilan edilmek zorundadır.
- ✓ ***Hisse senedi borsada işlem görmeyen ortaklıklar;*** Bağımsız denetim raporu hazırlanmış özet bilanço ve gelir tablosu denetçi görüşü ile birlikte iki mahalli gazeteden birinde genel kurul toplantısını izleyen 30 gün içerisinde ilan edilmek zorundadır.
- ✓ ***Hisse senetleri borsada işlem görmeyen aracı kurumlar;*** Bağımsız denetim raporu hazırlanmış özet bilanço ve gelir tablosu denetçi görüşü ile birlikte üyesi olduğu (İMKB) bültenlerinde yıllık olağan genel kurul toplantılarını izleyen 30 gün içinde yerine getirmek zorundadır.
- ✓ ***Menkul kıymet yatırım fonları;*** Bağımsız denetim raporu hazırlanmış özet bilanço ve gelir tablosu fon portföy değeri tablosu ve fon toplam değeri tablosu ile tablolara ilişkin denetçi görüşünü hesap dönemi bitimini izleyen 3 ay içinde Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ve katılma belgelerinin alınıp satıldığı yerde müşterilere ilan etmek zorundadır.

2.14.2.Ara Mali Tabloların İlanı

Menkul kıymet yatırım fonları dışında diğer ortaklıklar ve aracı kurumların ara mali tabloların ilanı zorunlu değildir.

Menkul kıymet yatırım fonları ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablolarını

denetçi görüşü ile birlikte ara dönemi izleyen 6 hafta içinde katılma belgelerinin alınıp satıldığı yerde müşterilerine ilan etmek zorundadır (SPK, 2015 3/142 Sayılı).

Yıllık Bildirimler

- ✓ **Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar ve aracı kurumlar;** Bağımsız sürekli denetim sonucunda geçmiş yıl ayrıntılı bilanço ve gelir tablosunu ile ek mali tabloların denetçi görüşü ile birlikte hesap dönemi bitiminden 10 hafta içinde Sermaye Piyasası Kurulu ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına bildirmekle yükümlüdür.
- ✓ **Hisse senedi borsada işlem görmeyen ortaklar;** Bağımsız sürekli denetim sonucunda geçmiş yıl ayrıntılı bilanço ve gelir tablosu ile ek mali tabloların denetçi görüşü ile birlikte yıllık olağan genel kurul toplantı tarihlerini izleyen 1 ay içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermekle sorumludur.
- ✓ **Menkul kıymet yatırım fonları;** Bağımsız sürekli denetime tabi tutulan menkul kıymet yatırım fonları, yıllık bilanço ve gelir tablosu ile denetçi görüşünü ilanı takip eden 6 iş günü içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermekle sorumludur.

Ara mali tabloların bildirimi

- ✓ **Hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar;** Bağımsız sınırlı denetimden geçmiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablosu ile denetçi görüşünü ara dönemi izleyen 6 hafta içinde Sermaye Piyasası Kurulu ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına bildirmekle yükümlüdür.
- ✓ **Hisse senetleri borsada işlem gören bankalar;** Bağımsız sınırlı denetimden geçmiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablosu ile denetçi görüşünü ara dönemi izleyen 8 hafta içinde Sermaye Piyasası Kurulu ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına bildirmekle yükümlüdür.
- ✓ **Menkul kıymet yatırım fonları;** Bağımsız sınırlı denetimden geçmiş ayrıntılı ara bilanço ve gelir tablosu ile denetçi görüşünü ara dönemi izleyen 6 hafta içinde Sermaye Piyasası Kurulu'na göndermekle sorumludur.



ONUR **BORU** PROFİL ÜRETİM SANAYİ VE TİCARET
ANONİM ŞİRKETİ 01,01. —31,12J017 HESAP DÖNEMİNE AİT
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Mmz-Onur **Boru** Profil Üretim Sanayi ve
Ticaret Anonim Şirketi Yönetim Kurulu'na

A. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1, Sınırlı Olumlu Görüş

Mmz-Onur Boru Profil Üretim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin (“Şirket”) 31 Aralık 2017 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zammı ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetleminiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen konuların etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak ttiin önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2. Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

3. Muz-Onur Boru Profil Üretim Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin kasa, çek-senet ve stok sayımına iştirak edilememiştir. Dolayısı ile 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 27.083.301 TL(dipnot 7) değer ile taşınan envanterin varlığı ve tamlığı konusunda tarafımızca yeterli kanaat oluşturulamamıştır.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları ” bölümünde ayrıntılı bir- şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar(“Etik Kurallar”) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetin sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.



4. Dildurt Çekilen Hususlar

6736 sayılı Kanun uyarınca Şirket'in mevcutulmadığı halde kayıtlarındayer alan 193.204 TL'likkasa mevcudu ve 6,079.025 TL'lik ortaklardan alacaklara ilişkin tutarlar 31.12.2016 tarihi itibarıyla finansal tablolarda diizeltlmıştır.

5. Diğer İfusuliar

- 1- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun, Geçici 6. Maddesi'nin 2. fıkrası uyarınca, Şirket'ili finansal tabloları 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre ve KGK düzenlemeleri kapsamında illa defa 1 Ocak 2017 tarihli açılış finansal dturum tablosundan başlamak üzere bağımsız denetime tabi tutulmuştur.
- 2- 6102 sayılı Titrk Ticaret Kanunu'nun, Geçici 6. Maddesi'nin 2. Fık asi uyarınca, Şirket'in 6762 sayılı kanuna ve diğer nevzuata göre hazırlanan 31,12.2016 ve 31.12.2015 tarihli finansal durum tabloları ile 31 Aralık 2016 tarihinde sona eren yıla ait kar veya zarar tablosu Dipnot 30'da sınıulmuştur. Diğer nevzuatagöre hazırlanmış bu finansal tablolar tarafımızdan denetlenmemiş olup, iizerlerinde herhangi bir görüş bildirilneinekteyiz.

6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sununundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde liazn' launası için gerekli gördüğü iç kontrolden sortırludur.

Finansal tablolatı hazırlarken yönetim; Şirketin siirekliliğini devam ettiğine kabiliyetinin değerlendirilmesindeH, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açtklanaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyetleri i sona erdifme niyeti ya da mecburiyeti bulunrnadığı sürece işletinenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorınludur.

Üst yönetimden sorıunlu olanlar, Şirket'in finansal raporlama stirecinin gözetiminden sonınludur.

7. Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine ilişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetirtde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine iilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yülütülen bir bağımsız denetim sonucundaverilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her mınan tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıktar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başıua veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolam istinadeo alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıNar önemli kabul edilir.

BDS'leie tiygurı olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki mullıakımeinizi lcullanmaktave mesleki şiiplaciliğinizi sürdürmekteyiz. Tarafnızca ayrıca:

- Finansal tablolaidaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere kaışılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, salıtekarlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali Ellerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edemetne riskinden yüksektir.



- Şirket'in iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- « Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarıyla dayanarak Şirket'in sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarda ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliği mevcut olduğu sonucuna varmadığınız hâlinde, raporunuzda, finansal, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığınız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğiniz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetim in planlanan kapsamı ve sınırlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmektediriz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığınızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülecek tüm kişiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmış bulunmaktayız.

B. fevzuntlın Knyntıklınnn Diğer Yük'ünütl'ükler

- 1- TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirket'in 1 Ocak — 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutlını düzenlerinin, finansal tabloların, kanun ile şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- 2- TTK'nın 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulutarafınıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir.

KADEM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Bağımsız Denetim Raporu Örneği Belge:3

3.BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM VE İÇ DENETİM ARASINDAKİ FARKLAR

3.1.Bağımsız Denetim

İşletmenin iç kontrol sistemini işletme dışından kar amacı gütmeyen bir kuruluş tarafından mali kayıtlarının hesaplarının, ticari işlemlerinin, muhasebe uygulamalarının ve iç kontrollerinin “bağımsız” bir denetçi veya kurum tarafından incelenmesidir.

3.1.1.Sermaye Piyasası Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetim

Bu ölçütlere tabi olup ta bağımsız denetim yaptırmayan işletmeler finansal tabloların hukuken hazırlanmamış olma hali, bağımsız denetimden geçmemiş finansal tablolara göre her hangi hukuki işlem yapamazlar. Bir başka ifade ile bağımsız denetimden geçmemiş finansal tabloları baz alarak kar dağıtım işlemi yapılamaz.

3.2.İç Denetim

İşletmenin faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, tarafsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Yönetime yönelik bir hizmet olan iç denetim bir kontrol faaliyetidir ve diğer işletme içi kontrollerin etkinliğini ve yeterliliğini araştıran, örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur . İç Denetim, üst yönetimin ihtiyaçlarına, örgütün yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenen iç denetimin kapsamını kaynakların etkin ve ekonomik kullanımının değerlendirilmesi, faaliyetler ve programlarda hedeflere ulaşmanın değerlendirilmesi olarak belirtmiştir. İç denetim de yetkinlik çerçevesi aşağıdaki grafikteki gibidir (Özer, 2018,s:394/396).



Şekil:14İç Denetim Yetkinlik Çerçevesi

İç denetimin sağladığı hizmet ve kaynakların kalitesinin değerlendirilmesi, İç denetime dair yapılabilecek her türlü değerlendirmenin temel bir parçasını teşkil eder (Savlı, 2021,s:33).

İç denetimin genel amacı aşağıdaki gibidir.

- ✓ Denetim Kurulunun İç Denetim faaliyetini değerlendirme kabiliyeti
- ✓ İç denetim faaliyetinin gerek standartlara gerekse kendi geliştirme programına ne denli uyum gösterdiği.
- ✓ İç denetiminin kendi yönetmeliğinde belirtilen sorumluluklara uygun hareket edip etmediği ve Denetim Kurulunun beklentilerini karşılayıp karşılamadığı.
- ✓ İç denetimin yönetim, risk yönetimi ve kontrol konularında sağladığı öngörü ve öngörülerin kalitesi.
- ✓ İç denetimin teknolojiden faydalanma düzeyi ve teknik uzmanlığı.
- ✓ İç denetimin yaptığı çalışmaların kuruma olumlu bir etkisinin olup olmadığı
- ✓ İç denetimde lider kadrosunun ve İç denetim ekibinin yetkinliği ve performansı ve bu bileşenlerin mesleki sorumluluklarını yerine getirme noktasındaki etkinliği
- ✓ İç denetim, kaynaklarından en iyi şekilde istifade edip etmediğini ya da mevcut kaynaklarda veya onların kullanım şeklinde iyileştirme yapılması gerekip gerekmediğini değerlendirmek için kıyaslama yöntemine başvuruyor mu?

İç denetimin de denetim görevini alacak kişi ve ya kişiler bu yukarıdaki temel amaçlara uygun davranmak zorundadırlar (Doğan, 2019,s:10/14).

3.2.1.İç Denetimin Temel Amacı

Yanlış hatalı iş ve işlemlere sebep olan personeli belirtmek, Amaçları doğrultusunda çalışanları hedefe yönlendirmek ve hedeflerine ulaşılmasını engelleyebilecek riskleri tespit ederek, bu riskleri ortadan kaldıracak veya kontrol altına alabilecek önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunarak idareye yardımcı olmaktır (Tosun, 2021,s:104/105).

3.3.İç Denetim ve Dış Denetimin Özellikleri

İç denetim ve bağımsız denetim fonksiyonlarının farklarını aşağıda yer alan tabloda ayrıntılı bir şekilde görebiliriz.

ÖZELLİKLERİ	İÇ DENETİM	BAĞIMSIZ DENETİM
Görevlendirme	Şirket yönetimi tarafından görevlendirme yapılır.	Şirket ile belirli bir süre sözleşme yaparak çalışan, şirket personeli olmayan kişilerdir.
Amaç	İç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştirmek, değerlendirmek, onlara değer katmak amacıyla yapılan nesnel danışmanlık faaliyetidir.	Mali tabloların belirlenmiş kriterlere uygunluğunu ve doğruluğunu sağlayabilecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesidir. Bu bilgiye ihtiyaç duyan kişi veya kurumlar için yapılır.
Kapsam	Şirketin tüm faaliyetleri ve birimleri görev kapsamına girebilir. İç denetim mali denetimin yanında, süreç denetimi, uygunluk ve performans denetimi de yapabilir.	Şirketle yapılan antlaşma kapsamında şirketin finansal tabloların uygunluğunu ve doğruluğunu denetler. Mali tablolar ve mali tabloların güvenilirliğini inceler.
Sorumluluk	Yönetim kuruluna karşı sorumludur. Şirket çalışanlarında bulunan tüm sorumlulukları taşır.	Sözleşme kapsamı dahilinde sorumluluğu bulunmaktadır.
Bağımsızlık Derecesi		Şirket yönetiminden bağımsız olması esastır.
Çalışma Periyodu	Tam zamanlı ve süreklidir.	Genellikle yılda bir defa ve dönem kapandıktan sonra denetim yapılır.
Çalışma Alanı	Nispeten büyük şehirlerde ve holdinglerde ayrı bir birim olarak faaliyetlerini sürdürür. Zorunluluktan ziyade ihtiyaçtan dolayı bu birimler kurulmaktadır.	Genel olarak yasal zorunluluktan dolayı şirketler bağımsız denetim firmaları ile çalışır.
Çalışan Personel	Tüm süreçlere ve şirketin tüm birimlerine belli oranda hakim olması beklenen, iletişimi güçlü, sebep sonuç ilişkisi kurabilen	Finansal tablolar ve finansal raporlama konusunda bilgi sahibi personeller olması beklenir.

	personeller olması beklenir.	
Çalışma Şekli	Tüm faaliyet alanları, süreçler ve birimler ile çok yönlü çalışma	Belli bir alanda çalışma (Finansal tablo ve raporlama)
İnceleme Detayları	İşletmenin tüm kaynaklarını kullanır ve kendi temin ettiği bilgi ve belgelerden faydalanır. Bilgi ve belgelerin nasıl oluşturulduğuyla da ilgilenerek, kaynakların etkin, verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmek için inceleme yapar. Her incelemede farklı bilgiler öğrenebilir ve farklı neden sonuç ilişkileri kurması gerekebilir. Süreçlerin değişebilmesi farklı alanlarda ve türlerde inceleme yapmasına sebep olur.	Finansal işlemlerin güvenilirliği için şirket personellerinden temin ettiği bilgi ve belgelerle incelemeler yapar. Mali tabloların incelenmesinde genel olarak aynı işlemleri gerçekleştirir.

Şekil:15 İç Denetim ve Bağımsız Denetim Eşleştirmesi (Kaynak ishayativedenetim.com)

Yukarıdaki şekilde de anlaşıldığı gibi bağımsız denetçilerin çalışma alanları daha kısıtlı olduğu halde iç denetçilerin çalışma alanları daha geniş ve sınırsızdır. Bu durum iç denetçilerin işlerinin bağımsız denetçilere göre daha zor olduğunu açıkça gösteriyor. İç denetçi çalışmış olduğu işletmenin her alanın da bilgiye sahip olma zorunluluğu vardır. Bu da iş yükünün çoğalması anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçiler ise çalışacakları alan belli sorumlulukları yapacakları denetim aşaması kadardır (Gücenme, 2004,s:3).

Genel iç kontrol eksiklikleri: İç kontrol, şirketler için büyük bir risk oluşturan hile, istismar ve ihmalden kaynaklanan varlık kayıplarını tespit etmede en etkili faktörlerden biridir. Bu anlamda hileli işlemlerin oluşuna engel olmak, varlıktaki kayıpları en aza indirmek veya hatalı işlemleri düzeltmek amacıyla öne çıkan birimlerden biri iç kontrol sistemidir.

Bağımsız denetimin işletmelere sağladığı faydalar

- ✓ Su istimal ve yolsuzluk eğilimini azaltır,
- ✓ İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- ✓ Muhasebe kayıtlarında hatalı işlemlerin azalmasına yardımcı olur.
- ✓ Muhasebe hatalarının düzeltilmesini sağlar.
- ✓ İşletmelerin şeffaflığına katkı yapar ve piyasadaki güvenilirliğini yükseltir.

- ✓ Vergi kaçırmaların önüne geçerek ülke gelirine katkı sağlar.
- ✓ Bağımsız denetim, işletmelerin iç kontrol sistemlerindeki zayıf noktaları tespit eder ve iyileştirilmesi için önerilerde bulunur.
- ✓ Bu, işletmenin mali risklerini yönetmesine ve iç kontrol sistemlerini güçlendirmesine yardımcı olur (Özer, 2018,s:395/396).

Bağımsız denetimin temel amaçları: İşletmelerin mali tablolarını tarafsız ve yetkin denetçiler tarafından değerlendiren bir süreçtir.

- ✓ Finansal raporların güvenilirliğini artırmak.
- ✓ Paydaşlara doğru ve tarafsız bilgi sağlamak.
- ✓ Yasal uyumu ve finansal şeffaflığını garanti altına almak (Koca, 2023,s:148).

Bağımsız denetimin işletmelere avantajları: Bağımsız denetim işletmelere pek çok avantaj sağlar. Bunlar şöyledir.

- ✓ Finansal Şeffaflık ve Güvenilirlik
- ✓ Yasal Düzenlemelere Uyum
- ✓ Yatırımcı Güveni
- ✓ Kredi Erişim Kolaylığı
- ✓ Risk Yönetimi
- ✓ Kurumsal Yönetim ve İtibar
- ✓ Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele (Sağım 2020 s:650)

Bağımsız denetimin işletmelere faydaları: Bağımsız denetim işletmelere hem kısa vadede hem de uzun vadede birçok fayda sağlar.

Bunlar şöyledir.

- ✓ Uzun Vadeli İş Ortaklıkları
- ✓ Finansal Performansın İyileştirilmesi
- ✓ Uluslararası Pazara Uyum
- ✓ İç Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi
- ✓ Vergi Uyumunun Sağlanması (Ertay, 2018,s:92/94)

İç denetimin sorumluluk alanı her ne kadar geniş olsa da işletmeye kattığı değer dar anlamda oluşmaktadır. Oysaki bağımsız denetim kuruluşları denetim yaptığı işletmelere sorumluluk alanları dar olmasına rağmen geniş bir perspektifte fayda sağlamaktadırlar.

Çalışmamızın amacına uygun küçük çaplı **Nitel** analizden faydalanmak istedik. Gaziantep İli Organize Sanayi Bölgesine bağımsız denetime tabi olan firmalar hakkında küçük bir anket hazırladık.

Sorular	Cevaplar
İşletmenin Kuruluş Yılı nedir?	Cevaplandı
İşletmeniz Bağımsız Denetime tabi midir?	%75
Bağımsız denetime girme şartlarını sağlıyor mu?	%100
İşletmenizde iç kontrol departmanı var mı?	%50'si var, %50'si yok
İç denetim departmanı yok ise kurmak ister misiniz?	%60'si evet, %40'si hayır
İç denetim yönetimin taleplerini karşılıyor mu?	%75 evet
İşletmenizde muhasebe departmanı iç denetim görevini yerine getiriyor mu?	%75 yerine getiriyor
Mali müşavirlik desteği alıyor musunuz?	Evet
İşletmeniz kaç yıldır bağımsız denetime tabi?	Cevaplandı
Bağımsız denetim hizmeti alıyor musunuz?	%75'i evet, %25'i hayır
Bağımsız denetimi hangi sıklıkla alıyorsunuz?	Yılda 1 kez
Bağımsız denetim raporlarını işletme olarak değerlendiriyor musunuz?	Evet
Bağımsız denetime hangi alanda denetime tabi oldunuz?	Faaliyet, hizmet alanlarında
Bağımsız denetim işletmeye faydalar sağlıyor mu?	Evet
Bağımsız denetimin işletmeye maliyeti nedir?	-
Hangi bağımsız denetim kuruluşu ile çalışıyorsunuz?	Cevaplandı
Bağımsız denetim aşamasında iç kontrol iş birliği yapıyor mu?	Evet
Bağımsız denetim aşamasında iç kontrolün eksiklikleri açığa çıktı mı?	%75'i evet, %25'i hayır
Bağımsız denetim aşamasında işletme olarak şeffaf oldunuz mu?	Evet
Bağımsız denetim kuruluşunun çalışmalarından memnun musunuz?	Evet

Şekil:16 Anket Çalışması

Anket Değerleme: Çalışmamız için Gaziantep İli Organize Sanayi Bölgesinde on firmaya sormuş olduğumuz sorulara karşılık cevaplarımızı almış olduk. Anket çalışmamız sonucunda varmış olduğumuz sonuç Bağımsız denetime tabi olmanın olumlu yönlerinin çok daha fazla olduğunu gözlemlemiş olduk. Yukarıdaki şekil 16'da da görüldüğü gibi anket cevaplanma oranları yüksek olmuştur. İşletmeler ve muhasebe departmanları bağımsız denetime tabi olmaları durumunda işletmelerin denetimden sorunsuz ve disiplinli bir iç kontrol sisteminin varlığıyla düşük riskle denetimden geçeceklerinin mümkün olacağından yanadırlar.

İşletmeler olarak bağımsız denetim kuruluşlarının işletmenin devamlılığını sağlamak amacıyla bugün ve ileriye dönük fayda sağladığının farkındadırlar.



SONUÇ VE ÖNERİLER

SONUÇ

Çalışmamızın amacı işletmeler de kuruluşlarından bu yana var olan ve karmaşık bir sistem olan muhasebe departmanının daha kolay ve anlaşılır bir sistem içinde ilerleyişini sağlayabilmek adına birimlere ayrılmıştır. Bu birimlerden biri olan denetim hakkında işletmelere sağladığı avantaj ve dezavantajları konusunda bilgi vermeye çalıştık.

Denetim kendi içinde üç birimden oluşmaktadır. Birincisi; İç Denetim, ikincisi; Bağımsız Denetim, Üçüncüsü; ise Kamu Denetimi olmak üzere üç farklı kollara ayrılmaktadır. Makalemizin amacı iç denetim ve bağımsız denetim arasındaki iş döngüsünün çıkar çatışmasına girmeden daha sağlıklı ve güvenilir sonuçları nasıl elde etmemiz gerekli olduğu konusunda araştırma yapmaya çalıştık.

Bağımsız denetim ve iç denetim arasındaki farkları ve benzerlikleri ortaya koymaya çalıştık bağımsız denetim kuruluşları kapsam bakımından dar bir alanda çalışması bazı zorlukları beraberinde getirmektedir. Bunlar işletmenin bütün bilgilerine vakıf olamamaları, denetim sürecinin kısıtlı olması, denetim yapılacak konunun geniş olması, kanıt toplama aşamasında zorluklar, zamanın kısıtlı olması, maliyetin kısıtlanması, muhasebe kayıtlarının hatalı ve ya eksik alınması gibi birçok zorluklarla uğraşmak zorunda kalabilmektedirler. Diğer taraftan bağımsız denetim kuruluşları müşteri bulma konusunda da baya zorlu süreçlerden geçmektedir. Müşterilerin bağımsız denetçi firma seçme kıstaslarının en büyük etkisi ücrettir. Ücretlerin düşük olması müşteri bulma konusunda işleri daha da kolaylaştırmaktadır. Düşük maliyetli denetim süreci daha üstün körü bir denetim sürecinin geçmesine sebep olabilmektedir.

İç denetim konusu ve kapsam bakımından çok geniş bir alanda çalışmalarını sürdürmek zorundadırlar. İç denetim işletmenin her birim hakkında bilgiye sahip

olması beklenmektedir. Alanın geniş olması işlerin karmaşıklaşmasını ve zorlaşmasına sebep olmaktadır. Bu da iç denetçi için iş yükü demektir. İç denetçiler iş yükü nedeniyle işlerinde verimsiz olabilirler işletmelerde iç denetim departmanının da işlerin yoğunluk ve karmaşıklığından dolayı birden fazla kişi çalıştırma maliyeti ortaya çıkmaktadır. Bu da işletmeler için ekstra maliyet olacaktır. Bunun yanı sıra işletmelerde iç denetçilerin kendi çıkar çabaları sonucunda yanlış bilgi verme durumları da söz konusu olmaktadır. Bu nedenle iç denetim de olmak üzere bağımsız denetim firmaları işletme dışından tarafsız bir kurum tarafından denetlenmesi gerekmektedir.



ÖNERİLER

1. Bağımsız denetim kuruluşları bakımından müşterilerin seçimleri esnasında ücret ön koşul olmamalıdır. Ücret unsurundan önce seçecekleri denetim kuruluşları daha önce hangi işletmeleri denetlemişlerdir, işletmeye katkıları nelerdir, denetim kuruluşlarında çalışan arkadaşların deneyimleri, performansları bunlar seçim aşamasında öncelik verilecek kıstaslar olmalıdır.
2. O yüzden bağımsız denetçilerin belli bir kurum tarafından kamuoyunu açıklayıcı bir şekilde denetlemesini gerektiğini düşünmekteyim. Eğer belli bir kurum tarafından denetlenip bu denetleme sonucunu şeffaf bir şekilde kurumların sitelerinde paylaşılsa daha adil bir ücretlendirme ve daha güvenilir, sağlıklı bir denetim aşaması meydana gelmekte olacaktır.
3. İç denetim aşaması iş yükü olarak sınırsız sorumluluk yüklemektedir. Bu iş yükünün ağırlığı bazı durumlarda hata yapmaya yönlendiriyor. Hataları yapmamaya özen gösterilmeli bunun için iç denetimin dikkatli, disiplinli, analitik düşünmeli, ileriye dönük doğru kararlar almalı, bütün departmanlar hakkında bilgi sahibi olmalıdır. İç denetçi görevini icra ederken her ne kadar işletmenin maaşlı çalışanı da olsa tarafsız olmak zorundadır. Tarafsızlığın olmadığı iç denetçinin çıkar çatışmasından söz etmek mümkün olacaktır.
4. İç denetçi bir bağımsız denetçiden çok daha fazla bilgiye sahip olmalı ki hatalarını sıfıra indirmelidir. İç denetçinin çalışma hayatında her zaman için aktif, teknoloji ile barışık, muhasebe ve finans alanında güncel bilgilere vakıf olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra KGK'nın, SPK'nın ve Maliye Bakan'lığının yayınladıkları bütün kanun ve yönetmelikleri takip etmesi gerekmektedir.
5. İç denetçi işini layıkıyla yerine getirdiği takdirde işletme bağımsız denetim aşamalarını sorunsuz raporlanmaktadır. Bu da işletmenin geleceğe dönük yatırımlar yapmasını, işletmenin sürekliliğini, ülke olarak vergilerin düzenli ödenmesi milli gelirin artması işletmenin büyümesi ve ona bağlı yeni istihdam

gücüne ihtiyaç duyulacaktır. Böylece istihdam artacak işsizlik oranı düşecektir.

6. İç denetim ve bağımsız denetim işletmelerin ileriye dönük yatırımları olarak görmek mümkündür. İç denetim ve bağımsız denetim bir döngünün iki parçası diyebiliriz. İşini dört dörtlük yapan bir iç denetçi ile işini dört dörtlük yapan bir bağımsız denetim kuruluşu birlikte çalıştıkları sürede denetim aşamaları daha hızlı, güvenilir ve daha sağlıklı sonuçlar meydana getirecektir.
7. Bu durum işletmeler açısından düzenli, sistematik iş ilerleyişi, boşa zaman kaybının önüne geçilmesi, gelirlerin artması, artan gelirlerin ileriye dönük yatırımlara dönüşmesi olacaktır.
8. Bağımsız denetçi tarafından iyi bir prestij, iyi bir reklam ve yeni işlerin gelmesi, piyasada şeffaflık, rekabetin olması bu rekabetin amacı sadece bağımsız denetim sürecinin daha iyi yapılması konusunda olacaktır.
9. Ülke ekonomisi bakımından işletmelerde iyi çalışan iç kontrol sistemi ve yahut muhasebe birimi hileli kayıtlar yapmadığı için vergi kaçırmaların önüne geçildiği, düzenli yapılan vergi ödemeleri ve ileriye dönük yapılan yatırımlar ülke ekonomisinin kalkınmasını sağlayacaktır.
10. Bağımsız denetim kuruluşları denetim yapacakları kurum hakkında uzaktan yakından çıkar sağlamaya çalışmamaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbulut, H. (Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı AFYON 2010). Muhasebe Denetiminin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin Rolü: Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma . Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/ijmeh/article/749876>
- Aksoy M. A., E. E. (2017). Ticaret Kanunu Kapsamında Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetim. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 8(2). Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/pub/inuhfd/issue/30360/333812> sayfa:64
- Atabey E., P. D. (2019). Türkiye Denetim Standartları Adı Geçen Denetim Türlerinin Genel Yapı Açısından Karşılaştırılması . Muhasebe ve Denetime Bakış. Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1869619>,
- Ataman Ü., Hacırüstemoğlu R., Bozkurt N. (2001). Muhasebe Denetimi Uygulamaları. (kitap) sayfa:8,18,21,23,33,81
- Aydın, A. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu ve Bağımsız Denetim Algısı: Türkiye'deki Finansal Tablo Kullanıcıları Üzerine Bir Araştırma. Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cuiibfd/issue/34827/387727>,sayfa:58
- Ayık, S. (2009). Şirketlerin Halka Açılma Süreçlerinde Bağımsız Denetimin ve Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları.Erişim:https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=Hr2A06gN7jM9NUH32K_klA&no=JJVkiPo-iLawE1UjSbTpAA, sayfa:43
- Aytaç, A. (2021). İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Erişim: <https://doi.org/10.29067/muvu.603777>
- Bozkurt, N. (2001). Muhasebe Denetiminde Doğrulama Tekniği İle İlgili Gelişmeler. (Kitap), sayfa:3,68,86,91
- Bozkurt N. (2000). Muhasebe Denetimi. (Kitap), sayfa:8,9,17,20,22,32,37,41,93
- Coşkun, A. (2024). Bağımsız Denetim Sözleşmesi (kitap) Erişim: <https://www.seckin.com.tr/kitap/turk-ticaret-kanunu-ve-kamu-gozetimi-kurumu-mevzuati-kapsaminda-bagimsiz-denetim-sozlesmesi-ahmet-coskun-s-p-460389405?srsId=AfmBOoroY9vR0MBVeBncX84JvhCSoyoB7eE5qtAir5f>

eNv_AsM8S1yzS, sayfa:59

- Deha Yayınları. (2020). Denetim. Deha Yayınları.
Erişim:https://www.dehakitap.com/urun/denetim?srsId=AfmBOoqeVNpSVngpYR7xOmTfEYRd4dq17IIJm3Ch1Q_PSYcNxxSEOWN,
sayfa:40,41,43,68
- Demir M., M. M. (2019). İç Denetim Sisteminin Hileli Finansal Raporlamayı Önlemedeki Rolüne Yönelik Bağımsız Denetçiler Üzerinde Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi.
Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/43687/536033>, sayfa:63
- Doğan B, E. H. (2019). Türkiye'de Muhasebe Denetimi.(kitap), sayfa:102
- Dönmez, A. (2008). Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi ve Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. sayfa:14
- Erol M., Ö. G. (2017, Ocak). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi Muhasebe ve finans. Tarihi Araştırmaları Dergisi.
- Ertaş, A. (2018). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri.
Erişim:<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=CS265ZKytPxSJWQOfEiIQ&no=Ys7Fku13WBRaGIP-iHzv-w> sayfa:104
- Gökoğlu, D. K. (2021). Muhasebe Denetiminde Güncel Çalışmalar. Son Çağ Akademi. Erişim:
<https://scholar.google.fr/citations?user=i6Wb5MgAAAAJ&hl=th>
- Gücenme, P. D. (2004). Muhasebe Denetimi(Cilt 1). (kitap)
sayfa:22,26,30,32,55,67,76,103
- Gümrah Ö., B. Y. (2018). Bağımsız Denetim ve Muhasebe Meslek Etiği Bağımsız Denetçilerin Etik İlkelerine Yaklaşımları Üzerine Bir Araştırma, 21(2 Kasım).
Erişim:https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=q9sdGU8RPjZ_RwPdDfZ1rw&no=WVTRd2Bw9BelZysJTHrPTA, sayfa:72
- Güredin, P. D. (2000). Denetim (Cilt 10). (kitap), sayfa:4,7,18,20,31,63,
- Halilova, S. H. (2021). Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarına İlişkin Mali Tabloların Düzenlenmesi Denetimi ve Türkiye'deki Uygulamalar.
Erişim: <https://avesis.marmara.edu.tr/yonetilen-tez/c923ba40-edab-4ece-b3a8-3827ee08e56d/sermaye-piyasasi-araci-kurumlarina-iliskin-mali-tablolarin-duzenlenmesi-denetimi-ve-turkiyedeki-uygulamalar>, sayfa:22
- İkvan, A., Demirkol ve Ö.F. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü Birey ve Toplum.
Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2087066>

- Işık, A. (2022, Ekim). Muhasebe Denetiminde Kontrol Riskinin Hesaplanması ve Türkiye Uygulamaları. Muhasebe Finansman Dergisi.
Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/73058/1143296>
- Kasapoğlu, A. G. (2022). Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısında Bağımsız Denetçinin Tutumu ve Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma.
Erişim: <https://www.acarindex.com/pdfs/936313>
- Kaval Hasan, P. D. (2003). Muhasebe Denetimi . (Kitap), sayfa:6,18,24,26,
- Keskin, A. (2021). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Rolü ile Muhasebe Uygulamalarındaki Değişikliklerin Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarına Etkileri Üzerine Bir Araştırma. (Kitap)
Erişim: <https://www.seckin.com.tr/kitap/kamu-gozetimi-muhasebe-ve-denetim-standartlari-kurumu-nun-rolu-muhasebe-ve-denetim-meslek-mensuplarinin-goruslerine-yonelik-bir-arastirma-asli-keskin-s-p-762574815?srsId=AfmBOorNApCvaXdyenANnBmetvSEuWzgm4uXZCIE9IIhgfauU73hXN4C>, sayfa:11
- Koca, Z. (2023). Bağımsız Denetçilerin Bilgi Sistemleri Denetiminin Bağımsız Denetime Etkisi Konusundaki Görüşleri ve E-Belge Özel Entegratörleri Bilgi Sistem Denetimine İlişkin Bilgi Düzeylerinin Araştırılması.
Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdbakis/issue/84662/1382421>, sayfa:37,58,104
- Küçük, İ. (2008). Finansal Raporlamada Hile Manipulasyonlar ve Önlenmesi.
Erişim: https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=HWt-7oFhA2eQT_ATHBQWbQ&no=G17ORJt40tgt9wZJQJH7nA
- Melik, D. (2024). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumun Muhasebe Bilgi Kalitesine Etkisi: Uluslararası Bir Karşılaştırma .
Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/426534>
- Sağım K., Ş. G. (2020). Bağımsız Denetim Görüşünün Hisse Senedi Getirileri Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul Uygulaması. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi Ağustos.
Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1029744>, sayfa:104
- Özdoğan B., A. G. (2020, Kasım). Türkiye'de İç Denetim ve Bağımsız Denetim İlişkisine Yönelik Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmaları Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.
Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/muvu/issue/57397/740780>
- Özgül T., (2019). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve türkiye Genelinde Bir Uygulama.
Erişim:https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=_loTLnCuGi_j8jSPeeSfOhg&no=TCbhI2BEFwJeXKzISvb1Ag, sayfa:5,39,
- Özkan, M. (2020). Düünden Bugüne Belirsiz Dünyada Muhasebe. Accounting and Financial History Research Journal.

Erişim:<https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/920648>

Özer G., D. Ö. (2018). İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim Desteğinin ve İç Denetimin Bağımsızlığının İç Denetimin Etkinliği Üzerindeki Etkileri. Muhasebe ve Bilim Dergisi, Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/635092>, sayfa: 100,105

Özer G, D. Ö. (2018/20). İç ve Bağımsız Denetçiler Arasındaki İlişkilerin, Üst Yönetim. Muhasebe Bilim, 590/613. Erişim:https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3698703

Savlı P., O. A. (2021). Muhasebe Denetinde İç Kontrol ve İç Denetimin Önemi: Antalya İlinde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Bir Uygulama. MAKÜ-Uygulamalı Bilim Dergisi. Erişim:https://www.isakder.org/2023/vol.4_issue4_full_issue.pdf, sayfa:4

Kardeş Selimoğlu S., G. Y. (2014). Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi; Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma . Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35651/396489>

Tanç, Ş. G. (2010). Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye'deki Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. Erişim: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iticusbe/issue/55168/754003>

Taşar, S. A. (2021). Bağımsız Denetim Standardı 500: Bağımsız Denetim Kanıtlarının Uygulanması Hakkında Bir Alan Araştırması İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü . Erişim: <https://www.seckin.com.tr/kitap/bagimsiz-denetim-standardi-500-bagimsiz-denetim-kanitlarinin-uygulanmasi-hakkinda-bir-alan-arastirmasi-sezin-acik-tasar-s-p-216972924?srltid=AfmBOopb67vKq-zfl1d1pOY-iulGYrwejQiyd2ps7chjuNkg9XaMIMvu>

Tokgöz, S. U. (2015). Bağımsız Denetim Piyasası, Bağımsız Denetim Ücret ve Süresini Etkileyen Unsurlar.

Tosun, A. (2021, Temmuz). Muhasebe Denetimi Ve Denetim Türleri. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi. Erişim:https://www.ibaness.org/bnejss/2021_07_special_issue/11_Tosun.pdf, sayfa:65,102

Urkan, E. (2015). Sermaye Piyasalarında Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetimden Kaynaklanan Sorumluluk Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı. Erişim: <https://yetkin.com.tr/sermaye-piyasalarinda-bagimsiz-denetim-sozlesmeleri-ve-sorumluluk-6532>, sayfa:31

Uyar, M. (2009). Türk Hukukunda Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları. Erişim:<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezDetay.jsp?id=MGjsPKkgpFYGeCLGVinCuQ&no=Ug4vOUxWdIGDWitVJXeMBA>, sayfa:53

Uzay Ş., S. B. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışılmalı Konular. Süleyman Demirel

Üniversitesi İİBF Dergisi(21).

Erişim:<https://iibfdergi.sdu.edu.tr/assets/uploads/sites/352/files/yil-2016-cilt-21-os-yazi1-03112016.pdf>

Yakar, S. (2015). Denetim Kalitesinde Denetim Komitesinin Etkinliği. Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 14.

Erişim:<https://dergipark.org.tr/tr/pub/esosder/issue/6168/82997>

Yavaşoğlu, M. (2001). Sermaye Piyasası Mevzuatında Bağımsız Denetim (Cilt 1). (Kitap), sayfa:44,53,56,58,60,63,65,70,78,89,92

Yazar, B. B. (2017). Bağımsız Denetim ve Kalite Kontrol Sisteminin İncelenmesi: Bağımsız Denetim Kalitesinin Ölçülmesi Üzerine BİST'e Bir Uygulama.

Erişim: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1008091>, sayfa:17,32,

KGK. (2012, 12 26). Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (K. G. Kurumu, Dü.) (28509).Erişim:<https://www.kgk.gov.tr/portalv2uploads/files/duyurular/v2/mevzuat/bdy/guncel%20bdy.pdf>, sayfa:43

KGK, M. (2013/28539). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.

Erişim:https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/Mevzuat/660_KHK.pdf, sayfa:50

KGK. (2017/30130). (Kamu Gözetim Kurumu) Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

Erişim:<https://www.kgk.gov.tr/portalv2uploads/files/duyurular/v2/mevzuat/bdy/guncel%20bdy.pdf>

IMKB, 2020 (İstanbul Menkul Kıymet Borsası)

SPK. (2015/1/142). Sermaye Piyasası Kurulu Bülteni.

Erişim: <https://spk.gov.tr/spk-bultenleri/gecmis-yillara-ait-bultenler/2015-yili-spk-bultenleri>, sayfa:56,95

TDS. (2013). (Türkiye Denetim Standartları) 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerine Antlaşmaya Varılması.

Erişim:<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/2013-210.pdf>, sayfa:39

TMS. (2004/6924 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı). Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe.

Erişim:https://www.verginet.net/dtt/1/TMS10BilancoTarihindenSonrakiOlaylar_6608.asp, sayfa:92

TÜRMOB. (1989/3568).(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Birliği). Erişim:<https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/8/3568-sayili-kanun>, sayfa:47

TÜRMOB. (2012/6102).(Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Birliği). Erişim <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/185197>, sayfa:48,49,50

TTK,(Türk Ticaret Kanunu) İle Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun Değişiklik . (2012/6102-6103).

Erişim:https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/genel_kurul.cl_getir?pEid=4019

TTK. (2011/ 27846). (Türk Ticaret Kanunu).

Erişim:<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>

EKLER

NİTEL ANALİZ

İç Denetim ve Bağımsız Denetim Arasında Gaziantep Sanayi Bölgesinde Nitel
Analiz çalışması

1. Şirketinizin adı ve unvanı nedir?
2. Şirketiniz kaç yılında kuruldu?
3. Şirketiniz bağımsız denetime tabi mi?
4. Şirketiniz bağımsız denetime tabi olma şartlarının hangilerini taşıyor?
5. Şirketiniz kaç yılımdan bu yana bağımsız denetime tabidir?
6. Şirketinizin iç kontrol sistemi var mı?
7. Şirketinizin iç denetimden beklentisi nedir?
8. İç denetim yönetimin taleplerine cevap veriyor mu?
9. Şirketinizde muhasebe denetimin de çalışan var mı?
10. Şirketinizde iç kontrol sistemi (iç denetim) yok ise kurmaya düşünüyor musunuz?
11. Mali müşavirlik desteği alıyor musunuz?
12. Bağımsız denetim hizmeti alıyor musunuz? Alıyorsanız ne sıklıkla?
13. Bağımsız denetim raporunu şirket olarak değerlendiriyor musunuz?
14. Denetime tabi oldunuz mu? Faaliyet alanı nedir?
15. Bağımsız denetim işletmeye ne gibi faydalar sağlıyor?
16. Bağımsız denetimin maliyeti nedir?
17. Bağımsız denetim alıyorsanız hangi bağımsız denetim kuruluşu ile çalışıyorsunuz?
18. Bağımsız denetçi ve iç denetçi denetim aşamasında ortak çalışıyor mu?
19. İç kontroldeki eksiklikleri bağımsız denetim aşamasında açığa çıktı mı?
20. Bağımsız denetim kuruluşlarına denetim sürecinde şeffaf oldunuz mu?