

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR
İŞLETME UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kadir AYRANCI

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN

OCAK-2010

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR
İŞLETME UYGULAMASI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kadir AYRANCI

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Bu tez ..././20.. tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

**Prof. Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN
Jüri Başkanı**

- Kabul
 Red
 Düzeltme

**Doç. Dr. Habib YILDIZ
Jüri Üyesi**

- Kabul
 Red
 Düzeltme

**Yrd. Doç. Nevran KARACA
Jüri Üyesi**

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

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

Kadir AYRANCI
15 Aralık 2009

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanmasında desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Selim PAZARÇEVİREN'e, Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA'ya ve Öğr. Gör. Dr. Nermin AKYEL'e uygulama kısmında bana yardımcı olan arkadaşlarım SMMM Abdullah ÖNEM'e ve SMMM Cemal YALVUÇ'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Ayrıca maddi ve manevi desteklerini benden esirgemeyen ve bu günlere ulaşmamda en büyük paya sahip olan, emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aile fertlerim; babam Necati AYRANCI'ya, annem Cevrinaz AYRANCI'ya, abim Ercan AYRANCI'ya, ablalarım Döndü İMİR'e, Sibel AKKOÇ'a ve küçük kardeşim Furkan AYRANCI'ya şükranlarımı sunar, yetişmemde katkıları olan tüm hocalarıma da minnettar olduğumu ifade etmek isterim.

Kadir AYRANCI
15 Aralık 2009

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
ÖZET	viii
SUMMARY	ix

GİRİŞ	1
-------------	---

BÖLÜM 1: DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. Denetim Kavramı	3
1.2. Denetim Kavramının Özellikleri	5
1.3. Denetimin Türleri	6
1.3.1. Denetimin Konusu Ve Amacına Göre Denetim Türleri.....	7
1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	8
1.3.1.2. Uygunluk Denetimi	8
1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	9
1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	9
1.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri	10
1.3.2.1. Yasal Denetim	10
1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	10
1.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri	11
1.3.3.1. Genel Denetim	11
1.3.3.2. Özel Denetim	11
1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	12
1.3.4.1. Devamlı Denetim	12
1.3.4.2. Ara Denetim	12
1.3.4.3. Son Denetim	12
1.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	12
1.3.5.1. İç Denetim	13
1.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim	14
1.3.5.3. Kamu Denetimi	14
1.4. Denetçinin Tanımı Ve Çeşitleri	15
1.4.1. Denetçinin Tanımı	15
1.4.2. Denetçinin Türleri	15
1.4.2.1. İç Denetçi	16
1.4.2.2. Bağımsız Denetçi	17
1.4.2.3. Kamu Denetçisi	18

BÖLÜM 2: BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetim Kavramı	19
2.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi	19
2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları, Yararları Ve Sınırları.....	21
2.3.1. Bağımsız Denetimin Amaçları	21
2.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları	22
2.3.3. Bağımsız Denetimin Sınırları	22
2.4. Bağımsız Denetim Müşterileri Ve Kullanıcıları	23
2.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	24
2.5.1. Genel Standartlar	26
2.5.1.1. Mesleki Eğitim Ve Uzmanlık Standardı	26
2.5.1.2. Bağımsızlık Ve Tarafsızlık Standardı	26
2.5.1.3. Mesleki Dikkat Ve Özen Standardı	27

2.5.2. Çalışma Alanı Standartları	28
2.5.2.1. Denetim Planlaması Ve Gözetim Standardı	28
2.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	29
2.5.2.3. Yeterli Sayı Ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı	30
2.5.3. Raporlama Standartları	31
2.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı	31
2.5.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı	32
2.5.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı	33
2.5.3.4. Görüş Bildirme Standardı	33
2.6. Bağımsız Denetim Süreci	34
2.6.1. Müşteri Seçimi Ve İşin Kabul Edilmesi	36
2.6.2. Denetim Planlanması	37
2.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi	39
2.6.3.1. Denetim Kanıtları	40
2.6.3.2. Denetim Teknikleri	40
2.6.3.3. Çalışma Kâğıtları	41
2.6.4. Denetim Tamamlanması Ve Raporlanması	42
2.6.4.1. Olumlu Görüş Bildirme	44
2.6.4.2. Şartlı Görüş Bildirme	48
2.6.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme	50
2.6.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma	52
BÖLÜM 3:TÜRKİYE'DE DENETİM İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER.....	55
3.1. Genel Açıklamalar	55
3.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Denetim	57
3.3. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim	59
3.3.1. Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu	59
3.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Denetim	61
3.4. Bankalar Kanunu Kapsamında Denetim	63
3.4.1. 5411 Sayılı Kanuna Kadar Yapılan Düzenlemeler.....	64
3.4.2. 5411 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	65
3.5. Sermaye Piyasalar Kanunu Kapsamında Denetim	66
3.5.1. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Bağımsız Dış Denetimin Tanımı Ve Amacı	66
3.5.2. Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Denetime Yetkili Olanlar	67
3.5.2.1. Kurul Denetçilerince Yapılan Denetimler	67
3.5.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılacak Denetimler	68
3.5.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Denetim İle İlgili Görev Ve Yetkileri	70
3.6. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu Kapsamında Denetim	73
3.6.1. 3568 Kanunun Amacı Ve Kapsamı	73
3.6.2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik	74
3.6.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Amacı Ve Kapsamı	75
3.6.3.1. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları	76
3.6.3.2. Denetim İşlemi	77
3.6.3.3. Tasdik İşlemi	78
3.6.4. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, Yasakları Ve Cezaları	81

BÖLÜM 4 : X ANONİM ŞİRKETİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI	85
4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	85
4.2. Şirketin Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu	86
4.3. Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar	87
4.3.1. Sunuma İlişkin Temel Esaslar	87
4.3.2. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi	88
4.3.3. Konsolidasyon Esasları	88
4.3.4. Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Mali Tabloların Düzeltilmesi	88
4.3.5. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	88
4.3.6. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar	88
4.3.7. Netleştirme / Mahsup	89
4.3.8. Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti	89
4.3.9. Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Mali Tabloların Düzeltilmesi	103
4.3.10. Sermaye ve Temettüleri	104
4.4. Ortaklıkla İlgili Bilgiler	104
4.4.1. İşletme Birleşmeleri	104
4.4.2. İş Ortaklıkları	104
4.4.3. Bölümlere Göre Raporlama	104
4.5. Finansal Bilgiler	104
4.5.1. Nakit Ve Nakit Benzerleri	104
4.5.2. Finansal Varlıklar Ve Yatırımlar	105
4.5.3. Finansal Borçlar	105
4.5.4. Diğer Finansal Yükümlülükler	107
4.5.5. Ticari Alacaklar Ve Borçlar	108
4.5.6. Diğer Alacak Ve Borçlar	108
4.5.7. Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacak Ve Borçlar	109
4.6. İşletme Varlık Ve Yükümlülük Bilgileri	109
4.6.1. Stoklar	109
4.6.2. Canlı Varlıklar	110
4.6.3. Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar	110
4.6.4. Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	110
4.6.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	110
4.6.6. Maddi Duran Varlıklar	110
4.6.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	112
4.6.8. Şerefiye	112
4.6.9. Devlet Teşvik Ve Yatırımları	112
4.6.10. Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Yükümlülükler	112
4.6.11. Taahhütler	113
4.6.12. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	114
4.6.13. Emeklilik Planları	115
4.6.14. Diğer Varlık Ve Yükümlülükler	115
4.7. Özkaynaklar	116
4.7.1. Sermaye	116
4.7.2. Sermaye Yedekleri	116
4.7.3. Kardın Kısıtlanmış Yedekler	116
4.7.4. Geçmiş Yıl Karları	117
4.8. Satışlar Ve Satışların Maliyeti	118
4.9. İşletme Gelir ve Giderleri	118

4.9.1. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri	118
4.9.2. Niteliklere Göre Giderler	119
4.9.3. Diğer Faaliyetler Gelir/Giderler	119
4.9.4. Finansal Gelirler	120
4.9.5. Finansal Giderler	120
4.10. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler	120
4.11. Vergi Varlık Ve Yükümlölükleri	121
4.12. Hisse Başına Kazanç	123
4.13. İlişkili Taraf Açıklamaları	123
4.14. Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği Ve Düzeyi.....	124
4.15. Finansal Araçlar	129
4.16. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	130
4.17. Finansal Tabloların Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir Ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar	130
4.18. Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu	130
SONUÇ VE ÖNERİLER	132
KAYNAKÇA	134
EKLER	141
ÖZGEÇMİŞ	150

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA	: Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
AŞ	: Anonim Şirketi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu
BKK	: Bankalar Kanunu Kapsamında
GKGMS	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IMF	: Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
SEC	: Securities And Exchange Commission
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1 : Denetim Türleri	7
Tablo 2: Denetçi Türlerinin Denetim Alanları ve Muhatapları Açısından ayrımı	16
Tablo 3: Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	20
Tablo 4: İç Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları	30
Tablo 5: Denetim Anlaşması Örneği	37
Tablo 6: Olumlu Görüş İçeren Rapor Özeti Formu	48
Tablo 7 : Şartlı Görüş İçeren Rapor Özeti Formu	50
Tablo 8 : Olumsuz Görüş İçeren Rapor Özeti	52
Tablo 9: Görüş Bildirmekten Kaçınma Halinde Rapor Özeti Formu	54

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	25
Şekil 2: Denetim Süreci	35

Tezin Başlığı: Bağımsız Denetim ve Türkiye Uygulaması
Tezin Yazarı: Kadir Ayrancı Danışman: Prof. Dr. Selim Y. PAZARÇEVİREN
Kabul Tarihi: 15.01.2010 Sayfa Sayısı: IX(ön kısım)+140(tez)+9(ekler)
Anabilimdalı: İşletme Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Bağımsız denetim dünyada uzun yıllardan beri yapılmasına karşın, Türkiye’de son yıllarda para ve finans piyasalarındaki gelişmelere paralel olarak önem kazanmış ve gelişme göstermiştir. Ekonominin içinde bulunan bilgi kullanıcıları ekonomik aktörlerin kullanımında bağımsız denetim raporlarından faydalanarak karar sürecini şekillendirirler. Bundan dolayı denetim raporlarında bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük kavramlarının her geçen gün artmakta ve bağımsız denetim hizmetinde kalitenin artırılması için birçok yeni düzenleme yapılmaktadır.</p> <p>Bağımsız denetim ekonomi içindeki bilgi kullanıcılarına fayda sağladığı gibi devletin vergi toplamasına faydası olmaktadır. Türkiye devletinin vergi denetimi alanında oldukça yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu sebeple devlet bazı özel kuruluşlara vergilemeye kaynak teşkil eden unsurların düzenlenmesi ve incelenmesi için yetki vermiştir. Devlet tarafından yetkilendirilen meslek mensupları Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerdir.</p> <p>Bu çalışmanın amacı bağımsız denetimin nasıl yapıldığını ve bağımsız denetimin yararlarını incelemek, bağımsız denetimi sınırlayıcı etkenleri araştırmak, denetçi ve denetim kuruluşlarının sorumluluklarını ve verdiği hizmetleri araştırmaktır. Ayrıca sunulan bu teorik bilgilerin pratiğe döküldüğünde nasıl işlediğini göstermek amacıyla çalışmamızda bir uygulamaya yer verilmiştir.</p> <p>Yapılan çalışma kapsamında öncelikle denetim kavramı incelenerek bağımsız dış denetimin yeri belirlenmiş ve benzer kavramlardan farkları ortaya konulmuştur. Daha sonra denetim ve denetçi türleri üzerinde detaylı olarak durulmuştur. Denetim aşamasında uyulması gereken Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve denetim süreci incelenmiştir. Denetim faaliyetinin resmîlik kazanması ve geçerliliğinin kanıtlanması için denetçilerin uymak zorunda olduğu yasal düzenlemeler ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde Türkiye’de faaliyet gösteren bir şirket üzerinde tüm anlatılan teorik bilgilerin uygulanışı gösterilmiştir.</p>
Anahtar kelimeler: Denetim, Denetçi, Bağımsız Denetim, Yasal düzenlemeler

Title of the Thesis: Independent Audit and Turkey Application
Author: Kadir Ayrancı Supervisor: Prof. Dr. Selim Y. PAZARÇEVİREN
Date: 15.01.2010 Nu. of pages: IX(pre text)+140(main body) + 9(appendices)
Department: Business Subfield: Accounting and Finance
<p>Although independent audit has been done for years in the world, it has developed and gained importance depending upon the monetary and financial developments in the last years in Turkey. Benefiting from independent audit reports in using economic factors, the information users in the economy shape decision processes. Hence, in audit reports, the importance of independence, equilibrium and integrity notions are increasing every passing days and many new arrangements has been done to increase the quality of the independent audit service.</p> <p>Independent audit not only is beneficial for information users in the economy but also helps the government in collecting taxes. It seems that Turkish government is falling short of establishing an efficient tax audit system. For this reason the government gives some private institutions the authority to arrange and investigate the factors that plays crucial roles in the field of taxation. The occupation groups that are authorized by the government are independent accountant certified public accountant and chartered accountant.</p> <p>The purpose of this study is to analyze how to make independent audit; to examine the benefits of independent audit; to research the restrictive factors of independent audit and finally to investigate the services and responsibilities of auditors and audit organizations. Furthermore, to show how these theoretical informations work when they are put into practice, an application takes place in this study.</p> <p>In this study firstly the place of independent exterior inspection was defined and the differences from the same concepts were put forward by studying the inspection concept. After the varieties of inspection and inspector was deeply studied. General acceptions of inspection norms which are obeyed in inspection level and inspection process were studied. The legislations which are necessary to obey by the inspector for the having formality and the proving of the effectiveness of inspection activity and the profession of Certified Public Accountant are studied. At the end of study, the practice of all theoretical knowledge studied in the study on the company operating in Turkey was shown.</p>
Keywords: Audit, Auditors, Independent Auditing, Legislation

GİRİŞ

Bağımsız denetim sektörü mali piyasalarda güven ortamının sağlanması ve sürdürülebilmesi için gerekli olan şeffaflığın sağlanmasında önemli bir etkidir. Bu nedenle bağımsız denetimin etkinliği ve uluslararası standart kurallara uygun olarak gerçekleştirilmesi mali piyasalar açısından önemli bir faktör olarak görülmektedir.

Kurumların ve kuruluşların gelişmesi ve büyümesiyle güvenilir ve doğru bilgi elde etme ihtiyacı giderek artmaktadır. Bütün kuruluşlar karar işlemi aşamasında elde bulunan geçerli bilgilere dayanarak karar alırlar. Gelişen ve büyüyen ekonomide işlemlerin nitelikleri zorlaşmakta, işlem sayıları artmakta ve karar alıcıların eline geçen bilgilerin güvenilir ve doğruluk payı azalmaktadır. Karar alıcıları kendilerine sunulan bilgilerin doğruluğunu kanıtlama olasılığına sahip değildir. Karar alıcıları başkaları tarafından hazırlanmış bilgilerin doğruluğuna güvenmek zorundadır. Başkaları tarafından hazırlanan bilgilerin ise çıkar guruplarına göre kasıtlı olarak veya bilgi yetersizliği yüzünden hata ve yanlış yapma olasılığı yüksektir.

Bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin doğru ve güvenilirliğinin anlaşılmasında kullanılan genel yöntem, bilgilerin bağımsız bir kuruluş tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı, kaliteli bir bağımsız denetimin nitelikleri konusunda Türkiye'deki denetçilerin, finansal raporlama standartlarının ve denetimle ilgili kanunların denetime etkisini araştırmak ve denetçilerin çalışmalarından, mesleki eğitimlerine ve genel standartlara bağımsız denetimde kalitenin ne olduğu ve hangi ölçütlerle sağlandığının ortaya konmasıdır.

Bu çalışmada öncelikle, denetimde önemli olan konular ve hususlar incelenmiştir. Bu amaçla, Türkiye'de faaliyet gösteren bir firmada uygulamalı olarak gösterilmektedir.

“Bağımsız Denetim ve Türkiye Uygulaması” adlı bu tez dört ana bölümden oluşmaktadır.

Birimci bölümde, denetim hakkında genel bilgiler, denetim türleri ve denetçi çeşitlerinden bahsedilmektedir.

İkinci bölümde, bağımsız denetim kavramının açıklanmış ve gelişiminden bahsedilmiştir. Bağımsız denetimin gelişimi, amaçları hakkında bilgi verilmiş olup, genel kabul görmüş denetim Standartları ve bağımsız denetim süreci üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde, ilk olarak denetime temel oluşturacak yasal düzenlemeler sıralanmış olup bunlar sırasıyla Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Bankalar Kanunu, Sermaye Piyasalar Kanunu, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu gereğince yapılan denetimler anlatılmıştır. Bağımsız denetim mesleğinin işlerliğinin sağlanmasında meslek mensubunun uyması gereken “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ele alınmıştır. Bu bölümün sonunda Yeminli Mali Müşavir olabilmenin özel şartları, tasdik işlemi ve meslek mensuplarının uyması gereken sorumlulukları, yasakları ve cezaları anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde, diğer bölümlerde anlatılan bağımsız denetim özellikleri ve kanunların bir şirketin üzerinde ayrıntılı olarak uygulanması gösterilmiştir.

Sonuç bölümünde ise, denetim faaliyetlerinde karşılaşılan zorluklar ve denetim firmalarının sıkıntıları dile getirilmiş ve bu sorunların çözümüne ilişkin öneriler sunulmuştur.

BÖLÜM 1: DENETİM HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramının sözlükteki karşılığı “Belli bir işin doğru ve yönetime uygun yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır.

Denetim kavramı kurum ve kuruluşların hesaplarını, işlemlerini belli esaslara bağlama ihtiyacından doğmuştur. Yetkili kişiler üstlendikleri görev sonucunda belirli aralıklarda sorumlu oldukları kişi ve kurumlara açıklama yapmak zorundadırlar. Fakat bu açıklamaların doğruluğu ve güvenilirliği tartışılmaması gereken bir objektif kıstasların olmasını gerektirmiştir.

Denetim bir süreç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle sürecin aşamalarını kavrayan bir tanım yapmakta yarar bulunmaktadır. Temeli “Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)”ne dayanan ve kabul görmüş bir tanım aşağıda yapılmıştır.

Denetim, belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgileri önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçları değerlendirerek ilgili kullanıcılara bir rapor halinde sunmayı esas alan sistematik süreçtir (Ataman ve diğ., 2001: 15).

Denetim kavramı farklı biçimlerde de ortaya konulmuş. Bunlardan birkaç tanesini incelenmiştir. *Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerin, kanıtların tarafsızca toplanması değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılması için raporlanması sürecidir* (Auditing Conteps Comitee, 1972: 18).

Denetim kavramı ya da denetleme eylemi toplumsal açıdan, insanın gerçekleştirmiş olduğu her türlü eylemin, oluşturulan toplumsal ve bireysel kurallara uygun olup olmadığını anlamak için yapılan bir değerlendirme olarak tanımlanmaktadır (Atasoy, 1984: 9).

Denetim, temel olarak işletmenin ya da yönetim biliminin ana işlevlerinden biridir. İşletmenin işlevleri sırasıyla ele alındığında, denetim bu işlevlerin en sonunda yer alır ve işletmenin diğer işlevlerinin gelişimini, sonucuna hatta zaman da geleceğini izler, sorgular ve kestirimde bulunmasını sağlar (Erol, 1997: 130). Bütün bu tanımlardan çıkartılabilecek ortak nokta, yapılan işlemlerin sonucunda önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğu araştırılarak bunu kullanıcılarına bildirmek eylemini denetim olarak tarif edilebilir.

Muhasebe denetimi; aslında geniş anlamdaki denetimin özel bir amaca yönelmiş biçimidir. Bu özel amaç, firmaya ait iktisadi olayların kaydedildiği, muhasebe kayıtlarının ve kayıtların sonucu olarak ortaya çıkan finansal tabloların doğruluğunun, tarafsızlığının ve güvenilirliğinin incelenmesidir. Diğer bir ifade ile modern anlamda muhasebe denetimi, bir işletmenin (hayır kurumları, vakıflar ve meslek firmaları dahil) muhasebe kayıtlarının, bir uzman kişi tarafından detaylı incelenerek doğruluğu, dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı konusunda bir fikir edinme ameliyesidir (Aktuğlu, 1983: 6-8).

Muhasebe denetimi, muhasebenin bir dalı değildir; muhasebe ve diğer işlemlerin sonuçlarına ve verilerine dayanan bağımsız bir disiplindir. Muhasebe denetimi, ticari ve mali verilerle ilgilenmez, zira bu muhasebenin konusuna girer. Denetim, yönetimin mali işlemleri değerlendirilmesinde ve yorumlanmasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler. Geleneksel olarak muhasebe denetimi, yönetim tarafından hazırlanan mali tabloların objektif incelenmesi anlamına gelen bir tür onay fonksiyonudur (Holmes ve Owermtter, 1975: 17-18). Muhasebe ise bir ekonomik birimin faaliyetlerinin tespit edilmesini esas alır. Bu tespitlerin sonucunda ekonomik birimlerin işlemlerinin kayıtlarını tutar, verilerini sınıflandırır ve özetler. Bu sürecin sonunda karar vericilere rapor halinde sunar.

Denetim, muhasebe sürecinde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bildirilen bir görüş ile sona erer. Görüldüğü gibi burada yeni bir bilgi yaratılmamakta, ancak muhasebe raporlarının değeri artırılmaktadır. Denilebilir ki, muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır (Güredin, 1982: 17-18).

1980’li yıllarda İngiltere’de “denetim” denilince, akla muhasebe kayıtlarının denetiminin geldiği anlaşılmaktadır. 1940 yılında ABD’de “McKesson ve Rubins” olayı üzerine Securities and Exchange Commission’in (SEC) hazırlamış olduğu raporla denetim; kayıt denetimi olmaktan çıkarak, aktiflerin doğruluğunun teyidi, yönetim yetkisinin araştırılması, iç kontrol sisteminin incelenmesi konularına girmeye başlamıştır. Bu tip denetime “sistem temelli denetim” denilmektedir. Günümüzde “sistem temelli denetim” yerini, “risk temelli denetim”e bırakmıştır. Sistem temelli denetimde; her muamelenin, elit şanslı risk taşıdığı kabul edilmesine karşılık, risk temelli denetimde bağımsız denetçi elde edebildiği bütün kanıtlarla en fazla riskin olduğu denetim alanlarını bulmaya çalışır. Bu yaklaşım denetçinin riskli alanlara daha çok yönelmesini sağlar (Dinç, 2001: 6).

1.2. Denetim Kavramının Özellikleri

Denetim bilgi üretme ve karar verme süreci olmasından dolayı statik değil aksine dinamik bir faaliyettir. Bu süreç, denetim faaliyetinin gerektirdiği kanıt ve belgelerin sağlanması, bunların işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme sonuçlarına göre bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi aşamalarını içerir (Güredin, 1999: 5). Denetim, planlı ve bilimsel şekilde birbirini izleyen evrelerden oluşan bir süreçtir (Güredin, 1977: 9).

Denetimin bu gibi tanımı sadece mali tabloların denetimi tanımından ziyade birçok unsuru ve özelliği de içerdiğinin bir göstergesidir. Bu unsurları ve özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Güredin, 1994: 5-6).

1. Denetimin konusu, ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Sistematik bir yapıya sahip olan denetim, bir bilgi üretme ve karar verme süreci olarak düşünülmelidir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar. Bu nedenle denetimin konusu; bilgi sistemini ve muhasebe kayıt ortamı ile mali tablolarda ve iç raporlarda yer alan bilgileri kapsar.
2. Önceden belirlenmiş kriterler (ölçütler), yönetimin faaliyet ve olaylara ait bilgi ve kayıtların doğruluğunun araştırılması amacıyla karşılaştırıldıkları standartlardır.

3. Denetçi ile söz konusu bilgileri kullanacak olan taraflar arasında anlaşılır ve verimli bir iletişimin oluşabilmesi için ortak bir dilin kullanımına gerek vardır. Bu lisan da önceden saptanmış ölçütler aracılığıyla sağlanır.
4. Uygunluk derecesi; yönetim tarafından açıklanan bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere ne derece uyum içinde bulunduğunu belirleyen bir ölçüdür. Uygunluk derecesi tutar, miktar ve kalite yönlerinden ölçülebilir.
5. Kanıtlar tarafsızca toplanır ve değerlendirilir. Denetçinin kanıt toplarken ve değerlendirirken bir ön yargıya dayanmadan bağımsız bir uzman kişi olarak özenle ve titizlikle davranması gerekmektedir.
6. Bilgi kullanıcıları, denetçinin görüşüne güvenerek işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri kararlarında kullanan karar alıcılardır. Bu gruba ortaklar, işletmenin yöneticileri, kredi verenler, devlet kurumları ve diğer karar alıcılar girer.
7. Denetim sonuçlarının raporlanması, denetçinin elde ettiği bulguların bilgi kullanıcılarına iletilmesini ifade eder. Denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçi, raporunda hiçbir zaman finansal tablolar hakkında yüzde yüz doğruluğunu onaylamaz ya da bu konuda açıkça bir görüş vermez. Denetim raporunda denetçi; işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgilerin, önceden belirlenmiş kriterlere denetimle saptanmış olan uygunluğunu belirtir.

1.3. Denetimin Türleri

Denetimin uygulanış biçimine göre farklı türleri vardır. Konusu ve amaçlarına göre, yapılış nedenine göre, kapsamına göre, uygulama zamanına göre, denetçinin statüsüne göre, beş sınıfa ayrılmaktadır.¹

¹ Şekli denetim-maddi denetim, aralıksız denetim-örnekleme denetim, ileriye doğru denetim-geriye doğru denetim, doğrudan denetim-dolaylı denetim ayrımları için bkz. DOKUR Şükrü : Sermaye Piyasası Kanunu ve Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Açısından Bağımsız Dış Denetim, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 1992, s.108-110.

Tablo 1. Denetim Türleri

KONUSU VE AMACINA GÖRE	YAPILIŞ NEDENİNE GÖRE	KAPSAMINA GÖRE	UYGULAMA ZAMANINA GÖRE	DENETÇİNİN STATÜSÜNE GÖRE
Finansal Tablolarda Denetimi	Yasal Denetimi	Genel Denetimi	Devamlı Denetimi	İç Denetimi
Uygunluk Denetimi	İsteğe Bağlı Denetimi	Özel Denetimi	Ara Denetim	Bağımsız Dış Denetimi
Faaliyet Denetimi			Son Denetim	Kamu Denetimi
Özel amaçlı Denetimi				

1.3.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin amacı esas itibariyle işletme ile ilgili işlemlerin, dayanakların, kayıtların ve sonuçların tespit edilip bunların düzeltilmesini sağlamaktır (Dalak, 1999: 82). Bu nedenle, denetim yapabilmek için önce karşılaştırma konusu bilgilerin daha sonra bu bilgilerin karşılaştırılacağı kıstasların tespit edilmesi gerekir. Denetim konusu bilgiler çok çeşitlidir. Örneğin ;kayıtlar, miktarlar, tutarlar, mali tablolarda gözükten bilgiler gibi. Karşılaştırma kıstasları ise Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri², kanun ve yönetmelikler, ana sözleşme hükümleri, yönetimin koyduğu kurallar vb. olabilir (Gürbüz, 1995: 11).

² Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (*Generally Accepted Accounting Principles*), Amerika Birleşik Devletleri'nde yürürlükte bulunan ve önceleri APB Accounting Principles Board, daha sonra FASB Financial Accounting Standards Board tarafından yayınlanan Finansal Muhasebe Standartları'nın genel adını oluşturmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: www.fasb.org, 10.9.2002

Denetim çeşitli amaçlar doğrultusunda yapılabilir. Konusuna ve Amaçlarına göre denetim çalışmaları; Finansal Tabloların Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi, Özel amaçlı Denetim olarak dört başlığa ayrılır.

1.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Bu denetim türünde finansal tabloların, önceden tespit edilen kurallara uygunluğunu araştırmaktır. Finansal tablo denetimi denetçiler tarafından yaygın olarak kullanılan bir denetim türüdür. İşletmelerin finansal tablolarının denetimi yapılmak suretiyle, bu tablolarda ki gerçek dışı ve hatalı bildirimler ortaya çıkarılarak, tabloların kullanıcılar için daha fazla güven verici hale getirilmeleri sağlanmaktadır (Akgün, 2000: 8).

Finansal tabloların denetimi, gerek teoride ve gerekse kamusal veya özel uygulamalarda en yaygın denetim olarak bilinmekle beraber, özellikle denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusu olmuştur (Gürbüz, 1995: 11-12).

1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir (Kepekçi, 2004: 3). Uygunluk ölçütleri genellikle; ana sözleşme Hükümleri, yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri, yönergeler, özel/genel amaçlı kararlar, teknik düzenlemeler, yasal düzenlemeler ve işletme politikalarıdır (Özer, 1997: 70-73). Örneğin; Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu gereklerine uygunluk denetimi yaparlar. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş olan kurallara çalışanların uyup uymadığını anlamak için iç denetçilerin yapacakları uygunluk denetimlerine başvururlar (Ataman ve diğ., 2001: 20). Fakat yasal düzenlemelerde denetim görevini kamu görevlileri olarak SPK Uzman Denetçileri, Bankalar Yeminli Murakıbbı, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetmenleri, Sayıştay Denetçileri vb. denetimi yapmakla görevli kişilerdir.

Mali denetiminde de uygunluk denetiminden yararlanır. Bir işletmenin mali tabloları düzenlenmeden önce uygunluk denetimi yapılmış olur. Eğer böyle bir çalışma

yapılmamışsa denetçi, mali tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırmadan önce denetlenen işletmenin kayıtlarını inceler. Uygunluk denetiminin sonucu, mali tabloların denetimiyle ilgili programın hazırlanması ve uygulanmasında ışık tutar (Gürbüz, 1995: 12).

1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet (performans) denetimi işletmelerin çalışmalarında etken ve etkin çalışıp çalışmadıklarını anlamaya yönelik bir denetim türüdür. Etkenlik bir işletmenin amaçlarına başarılı olup olmadığını ölçmeye yaramaktadır. Etkinlik ise işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynaklarını verimli kullanıp kullanmadığını ölçme görevini yerine getirmektedir (Ataman ve diğ., 2001: 20).

Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinin tümünü veya bir bölümünü sistematik bir şekilde gözden geçirmeyi, kaynakların verimli ve etkili kullanılması arasındaki ilişkiyi inceleme olanağı sağlar. Bu denetimin amacı işletmenin performansını ölçmek ve işletmenin gelişmesi için tavsiyelerde bulunmaktır. İşletmelerde faaliyet denetiminin önemi son yıllarda artmakta olup, bu trendin gelecekte de süreceği anlaşılmaktadır (Pany ve Whittington 1997: 12).

Faaliyet denetimi çalışmaları sonucunda, politikaların ve uygulamaların daha etkin ve etken olması için işletme yönetimine yeni çözümler ve öneriler içeren bir rapor sunulur. Bu nedenle faaliyet denetimi, denetimden çok yönetim danışmanlığına benzemektedir (Gürbüz, 1995: 13).

1.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, önceden belirlenen özel bir konuda karar birimlerine ayrıntılı bilgiler sunmak ve öneriler de bulunmak amacıyla yapılan denetimdir.

Baslıca özel amaçlı denetim türleri aşağıda gösterilmiştir (Gürbüz, 1995: 14).

1. Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
2. Satın alma ve birleşmelerden önce yapılan incelemeler,
3. Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,

4. Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan inceleme,
5. Bir yolsuzluğun veya ihmalin araştırılması,
6. Vergi incelemeleri,
7. Kamusal örgütlerce yapılan teftiş ve incelemeler,
8. Mahkemelerce yaptırılan özel incelemeler.

1.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Bu denetim sınıflaması, aslında buraya kadar değinilen denetim türlerinin başka şekilde ifade edilmesidir (Demirkan, 1998: 9). Yapılış nedenine göre denetim yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki bölümde halinde incelenebilir.

1.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

Yasal denetim, işletmelerin kanunlar, yönetmelikler ve genelgeler doğrultusunda kimler tarafından ve nasıl yapılacağı yasal düzenlemeler gereğince önceden belirlenen denetim türüdür.

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan zorunlu denetim türü anonim ortaklıklara ait mali tabloların denetlenmesidir (Gürbüz, 1995: 15). Bu denetim şekli mevzuattan kaynaklandığı için yapılmadığı takdirde çeşitli yaptırımlara tabi tutulmuştur³ (Ulusoy, 2006: 14).

1.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, yasal bir zorunluluğu olmayan karar mercilerin istekleri doğrultusunda yapılan denetim türüdür. Bu denetimin en önemli yanı denetimin kapsamını, denetimden faydalanacak kişiler tarafından belirlenir.

³ Örneğin hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar, altışar aylık ara bilançoları ile gelir tablolarını bağımsız sınırlı denetimden geçirmek zorundadırlar (SPK'na md. 16/II; Seri X No:12 sayılı Tebliğ md.1; Seri XI No:25 sayılı Tebliğ md.720). Yine, TTK'nun 324/II maddesine göre, "haciz hali şüphesi" varsa, aktiflerin satış fiyatları üzerinden değerlendirilmesi ve değerlendirme sonuçlarına uygun ara bilanço düzenlenmesi zorunludur. Bu işlemler, geniş anlamda denetim kapsamına giren zorunlu denetim konularıdır.

İşletmeler, kanuni hiçbir zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerini denetlettirebilirler. Bu şekilde hem işletmelerin mali durumu hakkında sağlıklı bilgiler elde edilmekte, hem de işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven verilmektedir (Çelik, 2005: 33).

1.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim, genel denetim ve özel denetim olarak iki bölüm halinde incelenebilir.

1.3.3.1. Genel Denetim

Genel denetim, her türlü kayıt ve işlemleri muhasebe alanında yapılan bütün çalışmaları kapsayan denetim türüdür. Genel denetimde kayıtların gerçeği yansıtır yansıtmadığını araştırılır. Mali tabloların denetimi genel denetime örnek gösterilebilir.

1.3.3.2. Özel Denetim

Özel denetim, işletme yönetimine çeşitli konularda bilgi sağlamak amacıyla yapılır. Belli başlı özel amaçlı denetim türleri (Haftacı, 2007: 10).

1. Mahkemelere yaptırılan özel incelemeler,
2. Satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler,
3. Bir işletmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
4. Kredi açmadan önce yaptırılan incelemeler,
5. Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
6. Ortaya çıkarılan bir yolsuzluk ve ihmalin araştırılması,
7. Vergi incelemeleri,
8. Devlet kuruluşları tarafından yapılan teftiş ve incelemeler, şeklinde sekiz başlıkta toplanabilir.

1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Uygulama zamanına göre denetim devamlı (sürekli) denetim, ara denetim ve son denetim olarak üç bölüm halinde incelenebilir.

1.3.4.1. Devamlı (sürekli) Denetim

Sürekli denetim genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmekte olan ve işletmenin muhasebe çalışmalarının yıl boyunca devamlı olarak denetlenmesini ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını içeren bir denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 16).

Devamlı denetime kamu denetiminden T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun 233 sayılı KHK kapsamındaki kamu kurumlarında yaptığı denetimleri örnek olarak gösterilebiliriz (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik, md.1).

1.3.4.2. Ara Denetim

Ara denetim, hesap dönemleri içerisinde önceden belirlenmiş tarihlerde ve gerekli görüldüğünde yapılan denetimdir. Üç aylık, altı aylık gibi kısa dönemlere ait sonuçlar incelenir.

Ara denetim türüne de yine SPK'nın yayımladığı yönetmelikte değinilen ve sürekli denetime tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının ara mali tablolarının denetimi şeklinde tanımlanan denetim örnek gösterilebilir (BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, md.5).

1.3.4.3. Son Denetim

Dönem sonlarında yapılan denetim çalışmalarına da son denetim ya da nihai denetim denilmektedir. Genellikle hesap dönemleri sonuna kısa bir süre kala baslar ve asıl denetim çalışmaları hesap dönemi kapandıktan sonra yapılmaktadır (Türedi, 1996: 7).

1.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin konumuna göre denetim türlerini iç denetim, bağımsız dış denetim ve kamu denetimi olarak üç bölüm halinde incelenebilir.

1.3.5.1. İç Denetim

İç denetim, “*işletme faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin finans muhasebe ve diğer tüm konulardaki kontrollerin sıhhatinin araştırılıp üst yönetime rapor edilmesi olarak*” tanımlanmaktadır (Tuan ve Sağlar, 2004: 2). Bir başka ifade ile de iç denetim; mali faaliyetlerin yanında mali nitelikte olmayan faaliyetlerin de incelendiği ve değerlendirildiği, özellikle yönetim kademesindeki kişilerin sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olan bir yönetim koludur (Baran, 1989: 53).

İç denetim, iç kontrol yapısının amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetim, örgüt iç kontrol yapısının etkinliğini değerlendirdiği için aynı zamanda bizzat kendisi iç kontrol aracıdır. İç kontrol yapısının etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur (Uçkaç, 1999: 38).

İç denetimin amacı, kuruma yararlı olmak için denetim faaliyetlerini yapmak, görevli personellerin çalışma etkinliklerini tespit etmek ve sonucu rapor halinde yetkili makamlara bildirmektir. Bu raporlar yetkili kişilerin özellikle yönetimin etkinliğini artırır ve sorumluluklarını yerine getirmede onlara bir gösterge oluşturur. Aynı zamanda iç denetim kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını araştırır. İç denetim, raporda sunulan eksikler karşısında alınan önlemlerin uygulanılıp uygulanmadığını da denetler.

İç denetimin kapsamı ve amaçları genellikle yönetimin ihtiyaçlarına, işletmenin yapısına ve büyüklüğüne göre belirlenmektedir. İç denetim, bir işletmede aşağıdaki hususların belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Aslan, 2003: 6):

1. Finansal ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
2. Belirlenen işletme risklerinin tanımlanmış ve en aza indirilmiş olup olmadığı, iç ve dış politikaların izlenip izlenmediği,
3. Uygun standartların oluşturulup, oluşturulmadığı,
4. Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,

5. İletmenin, hedeflerine etkin bir biçimde ulaşım ulaşmadığı.

1.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, *isletmenin talebi sonucunda, işletme ile her hangi bir organik bağlantısı olmayan ve denetim mesleğini serbest olarak, profesyonelce icra eden şahıs veya şirket ile imzalanan bir denetim sözleşmesi çerçevesinde yapılan denetimdir*. Denetim talebi, işletme faaliyetleriyle yakından ilgili olan kişi veya kuruluşlardan da (ortaklar, işletme ile ilişkisi olan diğer işletmeler, yatırımcılar, devlet vb.) gelebilir (Türmob, 1999: 5). Denetimin konusu finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet (performans) denetimi olabilir. Uygunluk ve performans denetimleri daha çok işletmenin özel isteği doğrultusunda yapılmaktadır. Finansal tabloların bağımsız dış denetimi ise, söz konusu tabloların veya içerdikleri bilgilerin gerçeği yansıtmıy yansıtmadığı, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak tesis edilip edilmediği yönünde bir kanaate ulaşmak amacıyla yapılan denetimdir (Gürbüz, 1995: 16-25).

Diğer denetimlerden ayrılan temel özelliği denetimin konusundan veya amacından değil denetçini bulunduğu pozisyondan dolayı farklılık arz etmektedir. Denetim faaliyetini yürüten denetçi serbest meslek sahibi olarak çalışmaktadır.

1.3.5.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen mali tablo, uygunluk ve faaliyet denetimleridir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla, kamu kuruluşlarının kendi elemanlarınca yaptırmış oldukları denetimler bu gruba girerler (Ergin, 2006: 14).

Devlete ait kuruluşların denetiminde amaç; genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler yolu ile belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğun incelenmesidir (Aksoy, 2002: 61). Bu incelemenin temel amacı toplumun huzur ve güvenini sağlamak vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi yada kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde konu alabilir (Güçlü, 2005: 6).

Türkiye’de denetim görevini yapan kamu denetim kurumları; Sayıştay Başkanlığı, Devlet Denetleme Kurumu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumudur. Maliye bakanlığının yaptığı vergi denetimini de kamu denetimidir. Vergi denetimini Maliye Bakanlığına bağlı Maliye müfettişleri, Hesap uzmanları, Vergi Denetmenleri, Gelirler Kontrolörleri kamu denetimini yapan kurumlardır.

1.4. Denetçinin Tanımı Ve Çeşitleri

Denetçi, denetim faaliyetlerini sürdüren, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir (Kardeş, 1996: 8).

1.4.1. Denetçinin Tanımı

Denetçi, *denetim işlemlerini yürüten, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız hareket eden, yüksek ahlaki nitelikleri barındıran, dikkatli ve yeterli özeni gösteren kişilerdir.*

Denetçinin tanımından da görüldüğü üzere denetçiler önemli sayılabilecek özellikler taşımak zorundadırlar. Bu özellikleri şöyle sıralaya bilinir (Bozkurt, 2000: 31);

1. Denetçiler yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmalıdırlar,
2. Bağımsız davranma özelliğine sahip olmalıdırlar,
3. Çalışmalarında gerekli özeni göstermelidirler,
4. Denetçi kişilikli ve ahlaklı olmalıdır.

1.4.2. Denetçinin Türleri

Denetçi türleri iç denetçi, kamu denetçisi ve bağımsız denetçi olarak üç bölüm halinde incelenebilir.

Tablo 2: Denetçi Türlerinin Denetim Alanları ve Muhatapları Açısından ayrımı

DENETÇİ TÜRÜ	DENETİM ALANLARI	İLGİLİ TARAFLAR
İç Denetçi	Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi
Bağımsız Denetçi	Finansal Tablo Denetimi, Uygunluk Denetimi, Faaliyet Denetimi	İşletme Yönetimi, Yatırımcılar, Kredi Verenler, Devlet
Devlet Denetçisi	Uygunluk Denetimi	Devlet ve Kamu Kurumları

Kaynak : Yılcıncı ve Yıldız (2001: 69).

1.4.2.1. İç Denetçi

İç denetçi, bir işletmenin yönetim kadrosu tarafından seçilen ve maaşı işletme tarafından sağlanan, belli mevzuatlar doğrultusunda işletme içinde denetim yapan kişilere denir. İç denetçinin amacı yönetimin istediği doğrultuda denetim faaliyetini sürdürmektir.

İç denetçinin birinci temel fonksiyonu, kuruluşun iç kontrol sisteminin etkinliğini ve yeterliliğini inceleyip değerlendirmektir (Holmes ve Owermtter, 1975: 17). Bu değerlendirmeler bir rapor haline getirilir ve yönetim kadrosuna sunulur.

Yönetime hizmet amacıyla iç denetçiler, şu faaliyetlerde bulunurlar (Gürbüz, 1995: 23);

1. İşletme içinde hazırlanan tüm muhasebe bilgilerini ve raporların güvenilirliğini inceleme,

2. İşletme içinde kurulmuş olan uygulamadaki etkinliğini gözden geçirme ve değerlendirme,
3. İşletmede yönetim tarafından belirlenmiş olan politika, plan ve prosedürlere uygunluk derecesini tespit etme,
4. İşletme yönetimi tarafından istenen özel denetim çalışmalarını yapma,
5. Dış denetçilere çalışmalarında yardımcı olma.

Türkiye’de bakanlıklar, İktisadi Devlet Teşekkülleri, bankalar, kooperatifler ve büyük şirketler iç denetim organları kurmuşlardır (Gürbüz, 1995: 24).

1.4.2.2. Bağımsız Denetçi

Denetçiliği kendisine meslek edinmiş, kendi nam ve hesabına tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesi bünyesinde görev almakla beraber bağımsızlık ilkesine uygun çalışan kişilerdir. Bu kişilerin denetim yaptıkları işletmeler ile herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmamaktadır. Bağımsız denetçiler aynen diğer serbest meslek mensupları (Doktor, Avukat...) gibi çeşitli kuruluşlara hizmet veren ve verdiği hizmet karşılığında ücret alan denetçilerdir (Ergin, 2006: 14).

Bağımsız denetçiler ülkeler arasında farklı adlandırılmak da olup, Türkiye’de denetim ve denetçilikle ilgili düzenlemeler 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile düzenlenmiştir.

Çok çeşitli alanlarda hizmet vermelerine karşın, bağımsız denetçilerin asıl çalışma alanları işletmenin finansal tablolarını denetlemektir. Yayımlanan finansal tablolar çeşitli karar birimlerini yakından ilgilendirir. Bu tabloların ülkenin iktisadi hayatında önemli bir yeri vardır. Bu nedenle bağımsız denetçilerin yaptığı işin ülke ekonomisi açısından çok önemli bir işlevi vardır (Haftacı, 2007: 19).

1.4.2.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçisi, kamu kuruluşlarında devletin menfaatlerini korumak için yürürlükte olan yasa, yönetmelikler ve genel politika doğrultusunda devlet adına denetim yapan kişilerdir.

Kamu denetçilerini denetim faaliyetini yürüttükleri başlıca kurumlar şunlardır.

1. Sayıştay
2. Devlet Denetleme Kurulu
3. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
4. Sosyal Sigortalar Kurumu Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı bünyesinde çalışan denetçiler ise;

1. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu
2. Hesap Uzmanları Kurulu
3. Gelirler Kontrolörleri
4. Vergi Denetmenleri

Bu kurumlarda çalışan denetçilerin diğer denetçilerden farklı yanı yaptırım güçlerinin olmasıdır.

BÖLÜM 2: BAĞIMSIZ DENETİM

2.1. Bağımsız Denetim Kavramı

Bağımsız denetim (independent auditing), serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2.maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, serbest muhasebeci ve mali müşavirlere ve yeminli mali müşavirlere verilmiştir (Kepekçi, 2004: 8).

Bağımsız denetleme, “ortaklıkların ve yardımcı kuruluşların hesap ve işlemlerinin bağımsız denetleme kuruluşlarınca görevlendirilen yetkili denetleme elemanları tarafından bu kuruluşlar adına, denetleme ilke, esas ve standartlarına göre incelenmesi ve bu inceleme sonuçlarına dayanılarak, düzenlenmiş mali tabloların, 2499 sayılı Kanun çerçevesinde gerçeği yansıtip yansıtmadığının tespiti ve rapora bağlanmasıdır” (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelikte, md.5).

Öğretide yapılmış kapsamlı bir tanıma göre bağımsız dış denetim, “mali tabloların ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak aksettirilip aksettirilmediğinin ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunun incelenip, sonucun bir raporla tevsik edilmesi işlemidir” (Çömlekçi, 1976: 5-6). Bağımsız dış denetimi en basit şekilde “yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların objektif olarak incelenmesi” olarak tanımlamak da mümkündür (Holmes, 1962: 1).

2.2. Bağımsız Denetimin Gelişimi

Bağımsız dış denetim anlayışının doğusu ve gelişimi, aslında muhasebe denetimi kavramı ile yakından ilgilidir. Muhasebe denetimi bağımsız dış denetimin temelini oluşturmaktadır. “Denetçi” veya “Denetim Komitesi” kavramı ilk olarak 1289 yılında İngiliz Maliye teşkilatında vergi ve tahsilât uzmanları için kullanılmıştır. Denetçilik mesleği ise ilk kez Venedik'te 1581 yılında örgütlü bir şekilde görülmüştür.

“Collegio Dei Raxonati” isimli devlet kuruluşunda denetçi adayları bir takım mesleki elemelerden geçirilerek mesleğe kabul edilmekteydiler (Gürbüz, 1995: 20).

Denetim konusunda, Fransa 1879, Hollanda 1893, Almanya 1896, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, İtalya, Yunanistan ve Nijerya’da 1955 yıllarında yasal düzenlemeleri gerçekleştirmişlerdir. Türkiye’de de bağımsız denetim mesleğinin kurulma çalışmaları 1930’lu yıllara kadar uzansa da 3568 sayılı meslek kanunu ancak 1989 yılında kabul edilmiş ve Türkiye Serbest muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur (Tarmur, 1997: 32).

Tablo 3: Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi-1900 yıllar Arası	%100’lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	%100’lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930’dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve Dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar,parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak : Güredin (1998: 7).

Son yıllarda meydana gelen gelişmeler ise şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 18).

- Denetim çalışmalarında bilgisayar programlarından yararlanılmaya başlanılmıştır.

- Çeşitli istatistiği ve matematik yöntemler denetimin vazgeçilmez bir parçası olmuştur.
- Analitik inceleme prosedürleri denetim çalışmalarında önemli ölçüde yer almaya başlamıştır.

2.3. Bağımsız Denetimin Amaçları, Yararları Ve Sınırları

2.3.1. Bağımsız Denetimin Amaçları

Denetimin amacı şirketi, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi dairesine bunların mali tabloların da yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır (Huk, 2004: 489).

Bankalar ve sigorta şirketleri gibi kredi veren kurumlar genellikle kendilerinden kredi alanların ve gelecekte muhtemelen alacak olanların mali tablolarının denetlenmiş olmasını ister. Diğer alacaklılar, kendilerinin kredi ve borç verme konusunda karar vermelerine yardımcı olması için denetlenmiş mali tablolar isteyebilirler. Bütün bu kuruluşlar, kredi ve borç anlaşmalarının ömrü müddetince denetlenmiş mali tablolar isteyebilirler. Ayrıca denetçilerin denetleme süresince iç muhasebe kontrolünde dikkatini çeken maddi zayıflıklar hususunda müşterilerinin yönetimini de bilgilendirmeleri de gerekir (Tutal, 1992: 27).

Devlet temel görevlerini yerine getirebilmek , ekonomik, sosyal ve kültürel hayata yön verebilmek için, işletmelerle ilgi verilere gereksinim duyar. Örneğin, başarılı bir vergi politikasının uygulanabilmesi için muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir.

Şu halde devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı taktirde, vergileme prensipleri çiğnediği gibi, ekonomik kalkınmanın sürdürülmesi ve hızlandırılmak, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin sağlanması gibi hedeflere ulaşmak güçleşecektir (Uman, 1985: 16-17).

2.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetimin piyasalar üzerindeki etkisini birkaç açıdan var olduğunu söyleyebiliriz. Sermaye piyasalarına güvenin artması halkın bu konuda bilgilendirilmesi, sermaye piyasasına güven ve istikrar ortamının verilmesi, yatırımların artması için bilgilerin güvenilirliğini artırır.

Başlangıçta işletmelerin mali durumlarıyla işletme yönetimleri ve vergi denetçileri ilgileniyorken günümüzde işletme işe ticari, ekonomik ve mali ilişki kuran veya kurmayı düşünen bütün kişi ve kuruluşlar işletmenin mali durumlarıyla ilgilenmektedir (Kurban, 1990: 8). Bundan dolayı, bağımsız denetim faaliyeti sermaye piyasasında hem özel hem de kamu kesimi açısından büyük yarar sağlamaktadır (Karayalçın, 1988: 205). Kamu kesimi, sayısı ve hacmi gün geçtikçe artan işletmeleri denetlemedeki yetersizliği nedeniyle, bağımsız denetimden ön denetim olarak yararlanmaktadır. Özel kesimde ise hem işletme içindeki kişiler (yöneticiler, ortaklar, çalışanlar vb.), hem de işletme dışındaki kişiler (alacaklılar, kredi açacaklar, vergi makamları, potansiyel yatırımcılar, sendikalar, yabancı sermaye vb.) bağımsız denetimden yararlanılmaktadır (Karayalçın, 1988: 202).

2.3.3. Bağımsız Denetimin Sınırları

Bağımsız denetim, denetim yaptıracak işletmenin mali tablo ve raporlarına münhasır olarak yapılır. Bağımsız denetim kapsamına giren mali tablolar, şirketlerin ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK tarafından istenecek mali tablolarıdır. Sermaye piyasasında mali tablo ve raporlara ilişkin esaslar, SPK tarafından ilk defa 1983 yılında düzenlenmiştir (Karayalçın, 1996: 120).

Bağımsız dış denetleme, “2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na göre menkul kıymetlerini halka arz etmiş sayılan ortaklıklar, bankalar dahil aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarınca düzenlenecek mali tablo ve raporların bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine dair hükümleri kapsamaktadır” (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md.2).

Denetlenen mali tablo ve raporlar, Sermaye Piyasası Kurulunun yetkili elemanlarınca bağımsız dış denetleme kapsamı ölçüsünde incelenmiş belgeler olarak kabul edilir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md.2).

2.4. Bağımsız Denetim Müşterileri Ve Kullanıcıları

Bağımsız denetimin bir tarafında denetim şirketleri bulunurken karşı tarafında bu hizmetin kullanıcısı olan müşteriler mevcuttur. Bağımsız denetim sözleşmesinde müşteri olan taraf zorunlu olarak bağımsız denetim yaptıran ihraççı ve SPK' ya tabi olan kuruluşlar olabileceği gibi istediği taktir de zorunluluk hali bulunmayan müşterilerde bağımsız denetim yaptırabilirler.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayaabilecek olanlar (müşteriler); kar amaçlı işletmeler, kar amacı gütmeyen işletmeler, resmi kurumlar ve bireyler olabilir (Güredin, 1999: 9).

Türk Ticaret Kanunu, anonim şirketlerde denetçi veya denetim kurulu seçilmesini zorunlu tutmaktadır (TTK, md.347). Denetçilerin mevcut olmaması anonim şirket için fesih nedeni sayılmaktadır (TTK, md.437). Sermaye piyasası mevzuatına göre , “aşağıdaki ortaklıklar ve kuruluşlar, bu niteliklerini kazandıkları hesap dönemi başından itibaren sürekli denetime (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında yönetmelik uyarınca her yıl yapılacak denetime) tabidirler (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:12 Tebliği, md.1):

1. Aracılık faaliyetlerine münhasır olmak üzere bankalar,
2. Aracı kurumlar,
3. Yatırım fonları,
4. Yatırım ortaklıkları,
5. Hisse senetleri menkul kıymet borsalarında işlem gören anonim ortaklıklar,
6. Hisse senetleri halka arz edilmiş olan ve arz edilmiş sayılan ortaklıklardan,
 - a) Kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olup, çıkartılmış sermayeleri tutarı 2 milyar TL. Ve daha fazla olanlar,

- b) Kayıtlı sermaye dışında olup, ödenmiş sermayeleri tutarı 5 milyar TL. ve daha fazla olanlar,

Bu ortaklık ve kuruluşlarca Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanması ve kamuya açıklanması zorunlu olan mali tabloların tümü, sürekli denetim kapsamındadır. Yukarıda (c), (d) ve (e) bentlerinde belirtilen ortaklık ve kuruluşların altışar aylık ara bilânço ve gelir tabloları sınırlı denetim kapsamındadır”.

2.5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Bağımsız denetim çalışmalarının kaliteli ve belli etkinlik düzeyinde tutmak için ve sürekli olarak kendisini yenilemesini sağlamak amacı ile denetim çalışmaları yapılırken uyulması gereken bazı standartlar oluşturulmuştur. Bunlara genel olarak “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir.

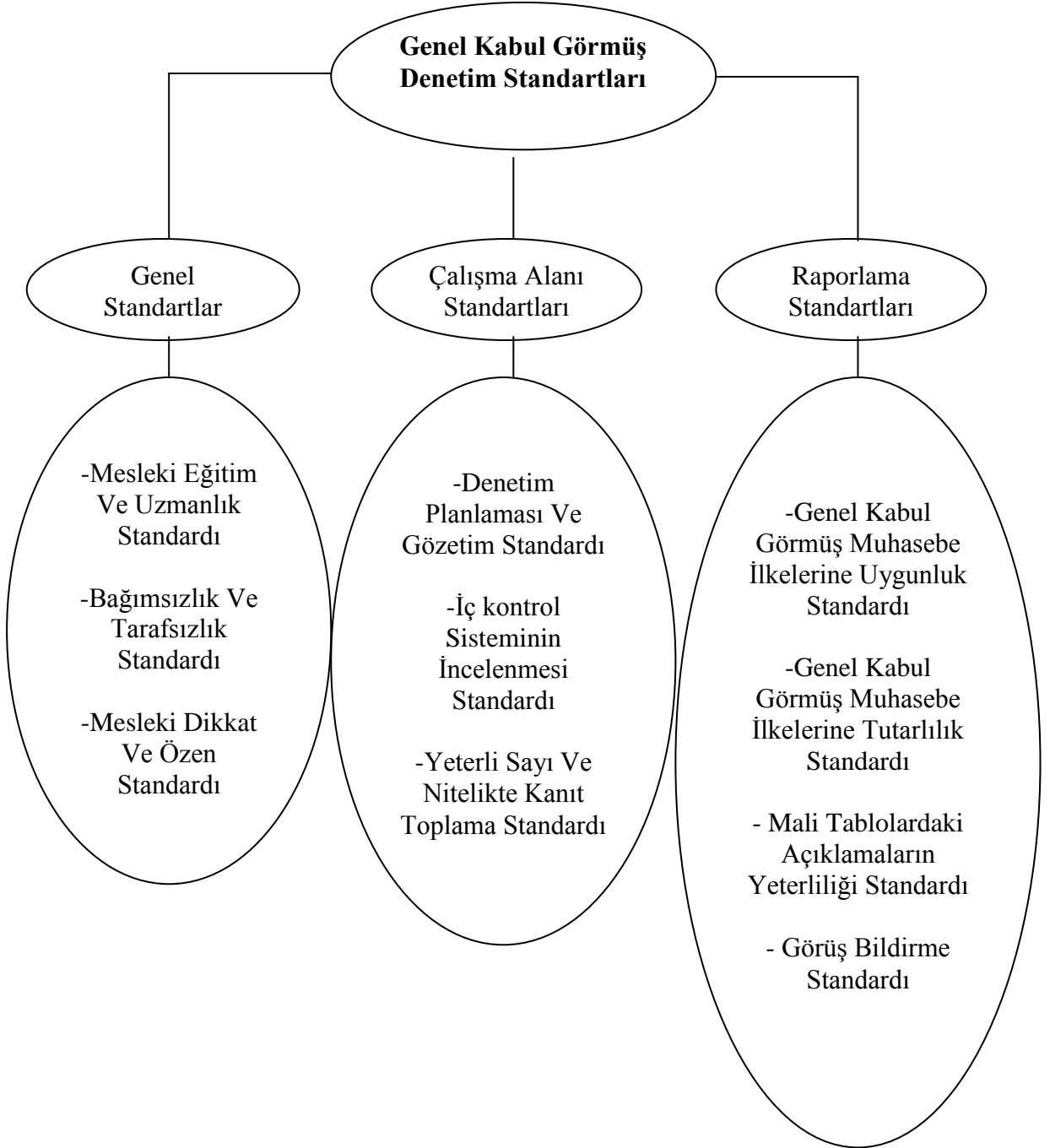
Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayınlanmıştır ve bu standartlar birçok ülke tarafından da benimsenmiştir. Bu standartlar 1972 yılından sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standarts of Board) tarafından gözden geçirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında tekrar yayınlanmaya başlamıştır. Bunlar 1947 yılında yayınlanan standartların bir yorumudur ve denetim uygulama tekniklerinde değişiklikler olmasına rağmen bu standartlar çok az değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelebilmiştir (Dönmez ve diğ., 2005: 52-78).

Denetim kavram ve uygulamalarının en yaygın olduğu Amerika Birleşik Devletleri’nde bu standartlar;

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)
- Denetim Standartları (Statements on Auditing Standarts)
- Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures)

şeklinde yapılandırılmıştır (Türker ve diğ., 2003: 12).

Şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: Arens ve Loebbecke (1980: 17).

2.5.1. Genel standartlar

Mesleki Eğitim ve Uzmanlık, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Mesleki Dikkat ve Özen başlıklarından oluşmaktadır. Bu standartlara kişisel standartlarda denilir.

2.5.1.1. Mesleki Eğitim Ve Uzmanlık Standardı

Meslek kanunlarında belirtilen niteliklere göre yetişmiş, yeterli eğitim, teknik bilgi ve deneyime sahip kişiler, unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadır. Denetim raporlarını kullanacak olan taraflar, mesleki açıdan yeterlilik kriterini öncelikle ararlar. Mesleki bilgi, hizmet içi eğitim, kurs ve seminer gibi eğitim faaliyetleriyle gelişir (Demirkan, 1998: 27).

Genel standartlar, denetçiye yönelik standartlardır. Bu bakımdan diğer tüm standartlara uyulmuş olsa dahi, denetçinin gerekli niteliklere sahip olmaması durumunda denetim sonuçları sağlıklı ve güvenilir olmayacaktır. Bu açıdan ele alındığında denetçiye ilişkin bu standartlar, diğer standartları da doğrudan etkileyebilecek niteliktedir (Özer, 1997: 155).

Başarılı bir denetçi yakın geçmişte kazandığı mesleki eğitimin, yakın gelecek için yeterli olmadığını düşünen bir kişidir. Bu açıdan başarılı bir denetçinin kendisini durmadan yenilemesi gerekir. İyi bir denetçi, muhasebecilik ve denetim konularında ulusal ve uluslar arası kararları ve konu ile ilgili diğer kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmeyi hedeflemelidir (Gücenme, 2004: 33).

2.5.1.2. Bağımsızlık Ve Tarafsızlık Standardı

Denetçinin ve incelenen mali tabloların güvenilirliği bağımsızlık ile doğru orantılıdır (Bozkurt, 2000: 38). Denetçiler denetim yapacakları işletmelere karşı tarafsız durmak zorundadırlar.

Bu standarda uymak için, denetçi hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmalıdır. Gerçekte bağımsızlık, denetçinin, denetim görevini yaparken dürüst ve tarafsız davranmasını ifade eder. *Dürüstlük*, mesleğinin gerektirdiği dikkat ve özenin gösterilmesi ve bilgi kullanıcılarını yanıltmamaktır. *Tarafsızlık*, denetçinin her hangi

bir etki altında kalmadan, kendi kararını kendisi vermesidir. Görünürde bağımsız olmak için, denetçinin dürüst ve tarafsız davranmadığı sonucu çıkacak müşteri ilişkilerinden kaçınması gerekir. Bilgi kullanıcıları denetçinin bağımsızlığını kuşku ile karşıladıkları durumlarda, denetçinin görüşü bir değer taşımayacaktır (Kepekçi, 2004: 19). Denetleyeceği taraflara eşit mesafede olmak ve onlardan yarar bekleyici davranış içinde olmamak durumundadır (Güçlü, 2005: 15).

Mesleğe girecek olan kişilerin ahlaki ve diğer açılardan geçmişlerinin temiz olmasının zorunlu tutulması ile sağlanabilmektedir. Şekil açısından bağımsızlığı sağlamak ve sürdürebilmek için çeşitli kurallar oluşturulmaktadır. Bunlarla ilgili örnekler aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2000: 38).

1. Denetçinin denetlediği işletmenin ortağı olması bağımsızlığı bozmaktadır.
2. Denetçi ile denetlenen işletmenin ortakları veya yöneticileri arasındaki yakın akrabalık ilişkileri bağımsızlığı bozmaktadır.
3. Denetçi ve denetlenen işletme arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı bozmaktadır.
4. Denetçinin denetlediği işletmeden veya yöneticilerden borç para alışı veriş içinde olması bağımsızlığı etkilemektedir.
5. Denetçinin denetlediği işletmeye aynı zamanda muhasebe hizmetleri vermesi bağımsızlığı eksiltmektedir.

2.5.1.3. Mesleki Dikkat Ve Özen Standardı

Bağımsız denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip olması ve de bağımsız davranması yeterli olmamaktadır. Denetçinin denetim çalışmalarında, işine gereken önem ve özeni göstermesi gerekmektedir (Bozkurt, 2000: 39). Özenli ve titiz davranan bir denetçi denetim faaliyetini, düzgün bir biçimde planlar, yeterli sayıda kanıt toplayarak inceler, temiz ve düzgün çalışma kâğıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşır ve bu yargısını kılı kırk yaran bir titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklar (Larry, 1970: 39).

Bu standart kaliteli bir denetim yapmak için genel bir açıklamayı meydana getirmektedir. Gereken önemi ve özeni ortaya koymayan denetçi meslek ahlakına

aykırı hareket etmiş olur. Mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi tüm denetim standartlarının tamamının uygulanması ile sağlanır.

Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında, çalışma alanı standartlarına, raporlama standartlarına, denetim ile ilgili kanun, yönetmelik ve tebliğlere eksiksiz bir şekilde uyuyorsa gerekli mesleki özen ve dikkati gösteriyor demektir (Sevim, 1990: 200).

Denetçi, görevini en iyi şekilde yerine getirmekle kendisini yükümlü saydığında, en yüksek sorumluluk olgusuna ulaşır. Denetçiler, aynı zamanda üyesi oldukları meslek odasına karşı da sorumludurlar. Disiplin yönetmeliği, meslek mensuplarının meslek ahlakı kurallarını belirlemektedir (Kepekçi, 2004: 20).

Meslek yasası hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır (3568 sayılı kanun, md.12).

2.5.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, genel standartlardaki gibi denetçinin kişiliği ön planda olmayıp denetimde asgari olması gereken hususlar ortaya konulmaktadır. Denetim Planlaması Ve Gözetim Standardı, İç kontrol sisteminin İncelenmesi, Standardı, Yeterli Sayı Ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı olmak üzere üç başlığa ayrılır.

2.5.2.1. Denetim Planlaması Ve Gözetim Standardı

Planlama, finansal tabloların GKGMS' a uygunluğu yönündeki faaliyetleri kapsadığı gibi işgücü planlamasını, zaman planlamasını, kaynakların verimli kullanılmasına yönelik planlamayı da kapsar. Dolayısıyla denetim maliyetinin düşürülmesi için mutlaka yapılması gereken bir faaliyettir. İyi bir plan yapılabilmesi için işletmenin iş ilişkisi ve prosedürleri, örgüt ve finansal yapısı iyi tanınmalı, temin edilebilirse geçmiş yıllardaki denetim planlarından yararlanılmalı ve planlar yazılı olmalıdır (Sipahi, 2001: 38).

Denetçi denetlenecek işletmenin kendisi ve faaliyet gösterdiği sanayi dalı hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için müşteri işletmenin organizasyon yapısı, konum yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konularda bilgi

toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının Öngördüğü Kalitede bir denetim gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar (Güredin, 1993: 29).

Bu amaçla gerçekleştirilmek için düzenlenen denetim planında yer alması gereken unsurlar şunlardır (Bozkurt, 2000: 39).

- Uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri,
- Elde edilen bilgilere göre hazırlanan denetim programları,
- Gerekli niteliklere sahip kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim çalışmalarının zamanlanması ve zaman bütçesi,
- İşletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi,
- Gerekğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler.

2.5.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İşletmeler, bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek ve güvenilir bilgi elde edebilmek amacıyla “İç Kontrol Yapısı” adı verilen çeşitli politika ve prosedürler oluştururlar. İç kontrol yapıları, bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullandıkları önemli düzenlemelerdir (Bozkurt, 2000: 40). Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç vardır. Birinci amaç, sisteminin kendisine olan güveninin araştırılarak sisteminin etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek ele alıp inceleyemezler. Denetçiler işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına aktarıldığına ve düzenlenen finansal tabloların bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güven getirmek isterler.

İç kontrol sistemini denetlemenin ikinci nedeni, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamına ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bildiğimiz gibi denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük

ölçüde Müşteri işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğine ve zayıflığına bağlıdır (Güredin, 1993: 30).

İç Kontrol Sisteminin Güvenirliği,

- İç denetçilere sağlanan bağımsızlığın ölçüsü,
- İç denetçilerin sahip olduğu yetkiler ile ölçülmesi mümkündür.

Ayrıca, iç denetim elemanının mesleki bilgisi ve deneyimi de güvenirliliği artıran etmenler arasındadır (Güçlü, 2005: 17).

Tablo 4: İç Denetçilerin Yetki Ve Sorumlulukları

İç Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları		
Yönetime karşı koruyucu hizmet	Karar almada yardımcı olma	Yönetimsel proje gelişimine destek
Hilelere karşı, Hatalara karşı, Risklere karşı, İsrafa karşı, Zaman kaybına karşı, Verim kaybına karşı.	Yeni ürün gelişimi, Yeni Pazar bulma.	

2.5.2.3. Yeterli Sayı Ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı

Bağımsız denetim çalışmalarının büyük bir kısmı, kanıt toplama ve değerlendirme çalışmalarından oluşur (Kepekçi, 2004: 21). Denetimde kullanılan kanıtları elde etmek için, belge incelemesi, sayım ve envanter incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, soru sorma, yeniden hesaplama, derinlemesine araştırma, soruşturma gibi teknikler kullanılır.

Denetçi kanıt toplama esnasında, maddi doğruluğu araştırmaya yönelik aşağıdaki işlemleri de yapmak zorundadır (Güçlü, 2005: 18).

- Stok hareketlerinin izlenmesi,
- Nakit hareketlerinin izlenmesi,
- Stokların ve varlıkların değerleme yönteminin doğruluğunun tespiti,
- Belgelerin yapısının incelenmesi,
- Kayda esas belgelerin muhteviyat tutarlılığı,
- Senet ve çeklerin sirkülâsyonunun incelenmesi,
- Kayıtlarla belgelerin uyumu,
- Öncedeki dönem, cari dönem uyumu,
- Kayıtlarla mali tabloların uyumu,
- Kayıtlarda hazırlanan tabloların uyumu, araştırmak durumundadır.

Denetimi destekleyecek kanıtlar güvenilir ve yeterli sayıda olmalıdır. Kanıtları sayısını denetlenen kalemlerin risk derecesi, işletmenin niteliği, büyüklüğü ve kanıt toplama maliyeti gibi etkenler belirleyici olur. Kanıtın objektifliği ve kaynağı, güvenilirliği ile doğru orantılıdır. Kanıtların sayısının ve güvenilirliği denetçinin seçimine bırakılmıştır.

2.5.3. Raporlama Standartları

İncelenen işletmenin denetim yapıp yapılmadığının tek kanıtı denetimin bitiminden sonra yayınlanan rapordur. Raporun yazılmasında dikkate alınması gereken standartlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı, Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı, Görüş Bildirme Standardı olmak üzere dört başlıkta incelenir.

2.5.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Uzman denetçi müşteri işletmenin finansal tablolarını inceleyerek, bunların hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun davranılmış olup

olunmadığını araştırır. Araştırmasının bulgu ve sonuçlarını açıkça raporunda belirtir.

Bu standart, denetçinin raporunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu açıkça bildirilmesini öngörmektedir. Bu ilkelere uyulmamış olduğu hallerde denetçi bunun sonuçlarını da açıklamakla yükümlüdür (Güredin, 1993: 34).

Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm teamüller, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler. Bazı kuruluşlar ve mali tablolardan istifade edenler, denetçiden normal bir denetim haricinde de hizmet isteyebilir. Bu dar açıklamanın amacı mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden büyük ölçüde farklılık gösterdiğinin tespit edilmesidir (İpek, 1985: 119).

2.5.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı

Bu standart, finansal bilgilerin veya finansal tabloların muhasebenin temel kavramlarından Tutarlılık Temel Kavramına⁴ uygun olup olmadığının raporlanmasını hedeflemektedir (Pekdemir, 2005: 20).

Muhasebenin temel ilkelerinden tutarlılık (devamlılık) ilkesine göre, seçilen muhasebe ilkeleri ve bunları uygulama yöntemleri birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmalıdır. Bu standart, denetim raporunun önceki dönemlerde uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin denetlenen dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığını belirtmesini ifade eder. İşletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir özellik taşıyıp taşımadıklarını kontrol altına almaktadır. İşletmenin mali durumunun yıllar itibarıyla karşılaştırılabilirliği bu ilke ile sağlanır. Herhangi bir nedenle yapılan değişiklik, denetçinin raporunda belirtilmelidir.

Raporlama standartlarından ikincisi, muhasebe ilkelerinin uygulanmasında süreklilikle ilgili olarak ilgilidir. Denetçiler raporlarında ; denetimini yaptıkları işletmede genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bu dönemde de bir önceki dönemde olduğu gibi değişmeden uygulanmış olduğunu açıkça belirtmek zorundadır (Güredin, 1998: 35). Tablolardaki finansal verilerin, dönemler arası karşılaştırılabilirlik derecesinin

⁴ Söz konusu temel kavram Türkiye muhasebe hukukunda da geçerlidir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Maliye Bakanlığı, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği No 1", 26.12.1992 tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

açıklığa kavuşturulabilmesi için denetim raporunda yer alan bu bilgiler karar alıcılar açısından çok önemlidir (Kavut, 2000: 17).

2.5.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Denetim raporunda, mali tablolardan yararlanacak olan kişi veya kuruluşların karar aşamasında doğru temeller üzerinde karar alabilmesi için kişi ve kuruluşlara yardımcı olacak ölçüde açık, yeterli ve anlaşılır olması gerektiğini ifade eder. Bu nedenle, mali tablo dipnot açıklamalarının, olabildiğince fazla kullanıcıyı kapsayacak bir şekilde, geniş amaçlı olarak, gereken detayda kısa ve öz olacak şekilde düzenlenmelidir. Denetçi bu açıklayıcı bilgilerin yeterli olup olmadığını raporunda belirtmek zorundadır.

Düzenlenecek raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli olarak kabul edilecektir (AICPA, 2005: 18). Sermaye Piyasası Kanunu'nda, Bağımsız Dış Denetim Hakkında Tebliğine göre genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından tam açıklama kavramına uygun bulunmaması halinde bu husus gerekçeleriyle birlikte raporda belirtilmelidir. 3568 sayılı Kanunda ise bu standarda ilişkin herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

2.5.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Düzenlenen denetim raporunda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı bu yargı, olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz (ters) görüşlerden birinin mutlaka belirtmelidir. Bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır. Bu standart denetçinin mali tablolarla olan ilişkisinin ve aldığı sorumluluğun derecesinin belirtilmesini de zorunlu bırakmaktadır.

Bağımsız denetçiler denetim yaptıkları işletmelerin finansal tablolarında; genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulduğunu, gerekli bütün bilgilerin tam açıklama kavramına uygun olarak belirtildiğini ve süreklilik ilkesine uyulduğunu, önemli aksaklık ve düzensizliğin bulunmadığı, olumlu bir denetim görüşüyle açıklarlar. Ancak finansal tablolarda önemli hata ve yolsuzlukların saptandığı koşullarda ise olumlu bir görüş bildirmezler. Bağımsız denetçi böyle durumlarda hata ve

aksaklıkların niteliğine göre şartlı denetim görüşü bildirir veya bir görüş bildirmekten kaçınır (Bayazıtlı, 1991: 92).

2.6. Bağımsız Denetim Süreci

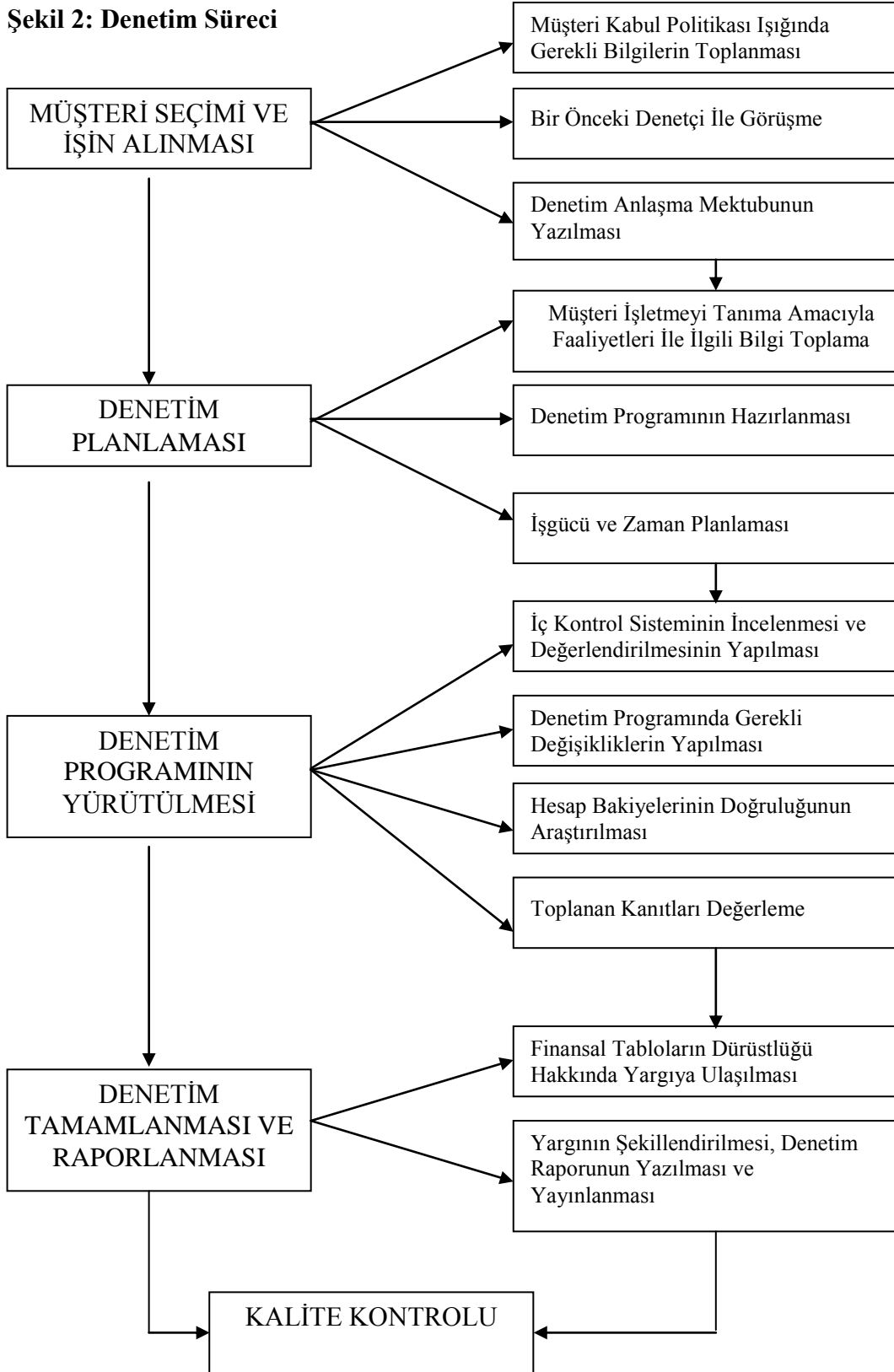
Denetim süreci, denetim kuruluşunun müşteri seçimi ve işin kabulünden başlayarak devam eden ve denetim raporunun açıklanmasıyla biten bir süreçten oluşmaktadır.

Denetim sürecinin kapsamı ve zorluk derecesi müşteri işletmenin daha önceki dönemlerde denetime tabi olup olmadığına bağlı olarak farklılık gösterir. Yinelene denetimlerde iş yoğunluğu ve zorluk derecesi ilk kez yapılacak denetime göre daha düşüktür. Çünkü denetçi, ilk defa denetleyeceği müşteri işletme için bazı ek çalışmalar yapma gereksinimi duyar. Bu kontrol esnasında eğer denetçi ihtiyaç duyarsa birkaç faaliyet dönemi geriye giderek araştırmada yapabilir. Bunun yanı sıra müşteri işletme hiç denetlenmemiş ise bu durumda denetçiye başka ek görevler de yüklenmiş olur. Ayrıca, müşteri işletme daha önce başka denetçiler tarafından denetime tabi tutulmuş ise yeni denetçi işletme hakkında ihtiyaç duyabileceği bilgiler için eski denetçilere de danışabilir (Defliese ve diğ., 1984: 33).

Denetim süreci dört başlıktan toplanır.

- Müşteri Seçimi Ve İşin Kabul Edilmesi
- Denetim Planlanması
- Denetim Programının Yürütülmesi
- Denetim Tamamlanması Ve Raporlanması

Şekil 2: Denetim Süreci



Kaynak: Güredin, (1993: 67).

2.6.1. Müşteri Seçimi Ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim sürecinde başlayabilmek için öncelikle denetim işinin alınmış olunması gerekir. Bir denetim işinin kabulü denetim sürecinin planlamadan önceki aşaması olarak kabul edilip müşteri seçimi olarak adlandırılır. Denetçinin denetim planlamasına geçebilmesi için müşteri işletmeye ait bilgileri toplayıp bunları inceleyerek denetim işini kabul edip etmeyeceğine ilişkin karar vermesi gerekir (Kardeş, 1996: 12).

Müşterinin seçimine karar verilirken denetçinin denetim riskinin minimize etmesi için dikkat etmesi gereken hususları aşağıda belirtilmiştir (Ataman ve diğ., 2001: 53).

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektördeki durumu ile ilgili bilgiler toplanır.
- Genel olarak işletmenin geçmişi incelenir.
- Çeşitli kurumlarda olan ilişkileri araştırılır. Özellikle devlet kurumları ile olan ilişkilerinin sağlıklı olup olmadığına bakılır.
- İşletmenin mali tabloları genel olarak incelenerek, mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Tepe yöneticilerinin dürüst olup olmadıkları ve ilişkileri araştırılır, denetim faaliyetine bakışları belirlenir.
- Denetim hangi amaçla istenildiği öğrenilir.
- İşletmenin kabulü ile denetçinin toplumda itibar kaybedip kaybetmeyeceği konusunda bilgi sahibi olunmaya çalışılır.
- Varsa önceki denetçi ile görüşme yapılır.
- İşletmede bağımsız bir çalışmanın yapılıp yapılamayacağı hakkında araştırma yapılır.
- İşletmenin uyguladığı muhasebe sistemi genel olarak incelenerek, denetim çalışmalarını kolaylaştıracak özellikte olup olmadığına bakılır.

Tablo 5: Denetim Anlaşması Örneği

BİLGE DENETİM A.Ş.	
	İstanbul, 21.01.2001
Sayın Hasan YILMAZ Doğa A.Ş., İstanbul	
<p>Bu mektup Şirketinizin 31.12.2000 tarihinde biten döneminin tarafımızdan denetleneceği kabul ettiğini göstermektedir. Yaptığımız denetim anlaşmasının amacı, İşletmenizin 2000 yılına ait mali tablolarının, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine olan uygunluk derecesi açısından incelenmesi ve değerlendirilmesidir.</p>	
<p>İncelemelerimiz Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygun olarak yapılacak ve işletmenin iç kontrol yapısı tarafımızca incelenecek ve değerlendirilecektir.</p>	
<p>Muhasebe işlemlerinin kayıtlara doğru olarak geçirilmesinden ve işletme varlıklarını korunmasından işletme yönetimi sorumlu olacaktır.</p>	
<p>Ücretimiz zaman esasına göre hesaplanacaktır. Ekstra giderler ayrıca talep edilecektir. Ücretimizin toplamının 2-2.5 milyar lira sınırları arasında olacağı tahmin edilmektedir. Denetim raporu 15.03.2001 tarihinde teslim edilecektir.</p>	
<p>Koşulları kabul ediyorsanız, lütfen anlaşmayı imzalayarak, bir kopyasını tarafımıza gönderiniz.</p>	
Saygılarımla, Çetin AKAR	Bağımsız Denetçi
Kabul edilmiştir.	

Kaynak: Ataman ve diğ. (2001: 55).

2.6.2. Denetim Planlanması

Denetim planlaması, denetçinin görüşüne ulaşmada faaliyetlerini ne şekilde yürüteceği hususundaki davranış düzenini ifade eder. Denetim planının amacı,

denetim konusunu denetim alanlarına ayırmak, bu alanlara denetçi görevlendirmek, her bir denetim alanında uygulanacak, denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetim faaliyetini zamanlamaktır (Haftacı, 2007: 129).

Yönetmeliğin 15. maddesi gereği bağımsız denetim planı kapsamında asgari olarak aşağıdaki hususların bulunması gerekir (BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik);

1. Denetlenenin organizasyon yapısı, iç kontrol ve risk yönetim sistemleri, çalışma tarzı, iş akışı ve diğer hususlarda gerekli araştırmaların yapılmış olması,
2. Mali tablolar, önceki döneme ait çalışma kâğıtları ve denetim raporları ile denetlenenin haberleşme dosyalarının gözden geçirilmesi,
3. Denetlenenin iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin güvenilirliği ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi,
4. Muhasebe politikalarının ayrıntılarıyla incelenmesi, muhasebede, bağımsız denetim uygulamalarında veya mevzuatta meydana gelen ve mali tabloları etkileyebilecek olan değişikliklerin araştırılması,
5. Yapılacak bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı ve zamanlamasının yöneticiler ve diğer ilgili personel ile tartışılması,
6. Bağımsız denetim faaliyeti sırasında, denetçilere bilgi verecek ve veri hazırlayacak personelin belirlenmesi ve bunlar arasında koordinasyon sağlanması,
7. Bağımsız denetim faaliyetini yürütecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve koordinasyonun sağlanması,
8. Yazılı bir bağımsız denetim programının hazırlanması,
9. Önceki döneme ait bağımsız denetimin farklı bir kuruluş tarafından yapılmış olması halinde, söz konusu kuruluşun denetim faaliyetlerine ilişkin çalışma kâğıtlarının incelenmesi şarttır.

Denetim planlaması denetim yapısı ve akışı ile ilgili olarak bir bütün halinde planın oluşturulması aşamasıdır. Denetçi, kanunsuzluklar, hata ve düzensizlikler, yönetiminin doğruluğu gibi konularda mesleki şüphecilik davranışı ile birlikte denetimi planlamalıdır (Stettler, 1982: 114). Müşteri hakkında denetçinin uzmanlığı, bilgisi ve müşterinin yapısının karmaşıklığı ve büyüklüğü anlaşmanın gerektirdiği planlamanın genişliğini etkiler. İlk kez yapılacak olan bir denetim süregelen bir denetime nazaran daha uygun planlamaya ihtiyaç gösterir ki, bu da çok daha fazla ve yoğun bir çalışma gerektirir (Kardeş, 1996: 13).

Denetçiler büyük bir sorumluluk altındadır. Verilecek yanlış bir görüş, önemli yansımalara neden olacağından, denetçiler çalışmalarında her zaman bir risk unsuru ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Denetçilerin yaptıkları çalışmalarda önemli hataları ortaya çıkartamamaları olasılığı da denilebilecek denetim riski ile denetim çalışmalarında her an karşılaşılacaktır. Bunun tümüyle ortadan kaldırılması mümkün olmayacağından, denetçilerden bu riski en aza indirmeleri beklenmektedir (Ataman diğ., 2001: 58).

2.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Bu aşamada oluşturulan denetim programı uygulamaya konur. Denetim programının uygulamaya konması ise denetçinin ihtiyaç duyduğu kanıtları toplaması işleminin ifadesidir. Diğer bir deyişle denetçi denetimin yürütülmesi aşamasını iki kademeli olarak yerine getirir ki bunlar uygunluk testlerinin ve maddilik testlerinin yapılmasıdır (Kell ve diğ., 1989: 88). Denetim yürütülmesi aşamasında uygunluk ve maddilik testlerinden sonra ikinci basamak olarak bir maddilik testi olan hesap kalanlarının test edilmesine geçilir. Bu basamakta amaç uygun olarak düzenlenmiş mali tablolardaki dipnotlar ve dönem sonu kalanlarına dayanılarak yeterli ek kanıtların elde edilmesidir. Bu çalışmanın yapısı ve kapsamı daha önceki aşamalarda elde edilen bulgulara bağlı olarak belirlenir (Arens ve Loebbecke, 1980: 332). Bunlardan uygunluk testleri aşamasında denetçi planlama aşamasında ikinci unsur olarak yerine getirdiği müşteri işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi edinme ve inceleme işini daha da geliştirerek bir değerlemeye tabi tutar ve belirlediği kontrol riskinin derecesini değerler (Çömlekçi ve diğ., 1992: 69).

2.6.3.1. Denetim Kanıtları

Denetim kanıtlarının toplanmasına geçilmeden önce iç kontrol sisteminin etkinliğinin kontrol edilmesi gerekir. Denetçi denetimin yürütülmesi aşamasında hazırladığı denetim programını uygulamaya koyarak gerekli testleri yaptıktan sonra bu testler sonucunda ihtiyaç duyduğu kanıtları elde eder (Kardeş, 1996: 17).

Denetçi, denetim planının hazırlanmasının son aşamasında toplanacak kanıt miktarını da dikkate alarak zaman ve işgücü planlaması yapar. Denetçileri ve yardımcılarını uzmanlıklarına ve iş yüklerine göre optimal şekilde denetim işlerine ve denetim sahalarına atar. Zaman planlaması, yapılacak denetimin ilk denetim veya yinelenen denetim olmasına göre farklılıklar gösterir (Güredin, 2007: 192). Bu kanıtların incelenmesinden elde edilen sonuçlar ise, denetimin kanısını oluşturur (Bozkurt, 1985: 20).

Destekleyici kanıtlar muhasebe kayıt ortamında var olan bilgilerin doğrulanmasında kullanılan kanıtlardır. Bunlara örnek olarak; çekler, faturalar, toplantı tutanakları, yazılı bildirimler ve muhasebe kayıtlarını desteklemek amacıyla denetçinin topladığı diğer bilgilerdir (Güredin, 1998: 98).

2.6.3.2. Denetim Teknikleri

Denetçiler, bağımsız denetim planını uygularken denetim kanıtını aşağıdaki denetim tekniklerin hepsini ya da bir kısmını kullanarak toplar.

- Fiziki inceleme teknikleri,
- Gözleme,
- Doğrulama,
- Belgelerin incelenmesi,
- Yeniden hesaplama,
- Defter kayıt işlemlerini yeniden izleme,
- Derinlemesine araştırma,

- Soruşturma,
- Yardımcı muhasebe defterlerinin incelenmesi,
- İlgili hesaplar arasında ilişki kurma,
- Analitik inceleme,

2.6.3.3. Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları, denetçinin izlediği denetim yöntem ve tekniklerini, topladığı bilgileri ve incelemeleri ile ilgili olarak ulaştığı sonuçları gösteren ve tutulması zorunlu olan yazılı kâğıtlardır (Çaldağ, 2007: 62). Buna göre; çalışma programları, her bir denetim sahası için hazırlanmış denetim programları, analizler, muhtıralar, doğrulama mektupları, yönetimin doğruluk bildirim mektubu , müşteri işletme ile ilgili her türlü belgenin sureti, denetçi tarafından düzenlenen veya elde edilen her türlü tablo, cetvel ve yorumlar çalışma kâğıtları olarak kabul edilir (Güredin, 1993: 134).

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kâğıtları, içerdikleri bilgileri kullanma süresi bakımından iki dosyada toplanır. Gelecek dönemlerde yapılacak denetimlerde yararlanılacak çalışma kâğıtlarının toplandığı dosyaya sürekli dosya denir. Denetimin yapıldığı dönemde hazırlanan çalışma kâğıtlarının yer aldığı dosyaya cari dosya veya yıllık çalışma dosyası adı verilir (Kepekçi, 2000: 99).

Sürekli dosyalarda şu kâğıtlar bulunur.

- Şirketin ana statüsü,
- İç kontrol sisteminin tanınması ve değerlendirilmesine ilişkin çalışmalar,
- Örgüt şemaları,
- İş ve belge akış şemaları,
- Soru anket formları,
- Bunları değerlendirme raporları,

- İmza sirküleri,
- Patent ve vb.. anlaşmalar
- Toplu sözleşmeler.

Sürekli dosyalarının amacı dönemler itibariyle değişiklik göstermeyen ilgili bölümlerin her inceleme döneminde yeniden oluşturulmasına gerek bırakmaz, başka konularda kullanılacak belgeleri de saklamaktadır.

Çalışma kâğıtları saklanma süresi konusunda; 2.1.1990 ve 20390 sayılı R.G. yayımlanan Yeminli Finansal Müşavirlerin Tasdik edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 17.maddesine göre; “çalışma kâğıtlarının mülkiyeti yeminli mali müşavire aittir. Bunların, dosya içinde düzenlenmelerini izleyen yıldan itibaren 10 yıl süre ile bu süre içinde hukuki ihtilafa konu olan dosyaların ihtilafının sonuçlanmasına kadar, saklanması ve yetkili mercilere istendiğinde ibraz etmesi zorunludur”(Ergin, 2006: 123).

2.6.4. Denetim Tamamlanması Ve Raporlanması

Denetim çalışmalarının bütün aşamaları bittikten sonra, geriye en son ve en önemlisi olarak raporlama kalır. Raporlama, denetim çalışmasının belgelendirilmesi, gerekli bilgi ve bulguların ilan edilmesini ifade eder. Denetçinin denetim sürecinde yaptığı bütün çalışmalarının ve değerlendirmelerinin bir özeti niteliğinde olduğundan bu bilgiler, kullanıcılarının alacağı kararları etkilemektedir. Bilgi kullanıcıları yatırımlarında sağlıklı karar vermesi için yaptığı incelemelerde denetim raporlarını dikkatte aldıklarından denetim raporlarının önemi de artmaktadır.

Denetim çalışması aslında, finansal tabloların, finansal bilgi kullanıcılarına, bu tablolunun düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata⁵ uygun düzenleyip düzenlenmediği hususunda bir güvence vermek için yapılmıştır (Kaval, 2003: 134). İşletmenin mali durumunun veya faaliyet sonuçlarının iyi veya kötü oluşu denetçiyi ilgilendirmez (Çaldağ, 2007: 66).

⁵ Esas alınması gereken mevzuattan kasıt, SPK'ya tabi işletme ise Sermaye Piyasası kurulu Tarafından belirlenen ilke ve esaslar, Uluslar arası Muhasebe Standartları, Bankalar veya Sigortalar Kanunu'na göre uygun düzenlemeler.

Denetçi doğmuş olan mali karakterli olayların gerçekliğini araştırıp, onların oldukları gibi ve muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde kayda alındıklarını ve aynı şekilde de mali tablolar halinde özetlendiklerini inceleyip, sadece bu husustaki fikir ve bulguları raporunda açıklamakla ilgilenir (Çömlekçi ve diğ., 1991: 157).

Bağımsız denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında, müşterilerden çeşitli varlık ve borç kalemleri ile ilgili olarak yazılı beyanlar alınması olağan uygulamalar arasındadır. Bu beyanların bütününe tek bir belge içinde yer verilmesi de mümkündür. Denetim standartlarında *beyan mektubu* olarak nitelendirilen bu belge denetimle ilgili alan çalışmasının tamamlanmasından sonra, denetim raporunun hazırlanmasından önce müşteri firmanın yönetimi tarafından denetçiye hitaben düzenlenir. Beyan mektubunda öncelikle, finansal tabloların sorumluluğunun müşteride olduğu ve müşterinin denetçiye muhasebe kayıtlarının yer aldığı defterleri ve bunlara dayanak teşkil eden belgeleri eksiksiz olarak verdiği hususlarına yer verilir (Akışık, 2004: 98).

Denetçi denetim raporunu hazırlarken uyması gereken kurallar vardır. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte 58. maddesinde ki “Denetim Raporu” başlığındaki denetim raporunda olması gereken bölümleri aşağıda sıralanmıştır.

- Genel bilgi bölümü; ilgililerin belirtildiği,
- Denetim kapsam bölümü; dönemi belirtilen mali tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına göre düzenlenip düzenlenmediğinin belirttiği,
- Meslek mensubunun açıklama ve görüş bölümü; denetimin sonucunda meslek mensubunda oluşan kanaatinin belirtildiği,
- Rapor tarihi bölümü; denetimin bittiği tarihin gösterildiği,
- Meslek mensubunun imzası; sözleşmeyi imzalayan, denetimin sorumluluğunu yüklenen meslek mensubu tarafından raporun imzalandığı, bölümleri içerir.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 59. maddesine göre Olumlu rapor, Şartlı rapor, Olumsuz rapor olmak üzere üç kısma ayırmıştır. Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkındaki Tebliğin 35. maddesinde ise;

- Olumlu görüşü bildiren rapor,
- Şartlı görüş bildiren rapor,
- Olumsuz görüş bildiren rapor,
- Görüş bildirmekten kaçınma.

Bu tebliğe göre dört tip rapor düzenleneceği belirtilmiş ve denetçi raporu hazırlarken bu dört seçenekten birine uymak zorunluluğu getirmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri:X, No:12 Tebliğ, md.35).

2.6.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, incelemeler sonucunda mali tablolar hakkında genel olarak olumlu bir kanaate ulaşmışsa, olumlu görüş bildiren rapor hazırlar. Olumlu görüş bildiren raporlara, “olumlu rapor” veya “şartsız rapor” denir.

Denetçi, şu şartlar gerçekleştiği zaman olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 225);

- Genel denetim standartları (bağımsızlık, mesleki bilgi ve tecrübe, mesleki özen), denetim çalışmalarının her safhasına uyulmuştur.
- Denetim çalışmaları, çalışma alanı ile ilgili denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş ve yeterli kanıt toplanmıştır.
- Mali tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde hazırlanmıştır.
- Muhasebe ilke ve politikalarının uygulanması tutarlıdır.
- Mali tablolar yeterli açıklıktadır.
- Gelecekte mali tabloları etkileyecek anormal belirsizlikler yoktur.

- Mali tablolar yasal yükümlülüklerle uygun olarak düzenlenmiştir.

Görüş bildirme bölümünde denetim standartlarına uygun bir biçimde görüş bildirme veya yargı bölümü adı verilir. Denetçi incelediği işletmenini mali tablolarına ilişkin yargılarını bu bölümde verir. Görüş bölümü çok önemli olmakla birlikte tek bir cümleden oluşmaktadır. Bu cümle; “Görüşümüze göre yukarıda belirtilen mali tablolar işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmaktadır.” şeklindedir. Ayrıca bu işin uzman kişiler tarafından yapıldığı ifade edilir. Görüş bölümünde devamlılık ve karşılaştırma temeline göre tablolar arasında karşılaştırma yapıldığı ve dönemler arasında süreklilik olduğu, açık ve dürüst olduklarını belirtilen bir ifade kullanılır (Çaldağ, 2007: 69). Bu cümleye göre denetçi olumlu bir görüş vermektedir. Bu açıdan örnek olarak verilen kısa şekilli denetim raporu (standart rapor) olumlu bir denetim görüşünü yansıtmaktadır. Denetim görüşü finansal tabloların “açık ve dürüst” oldukları şeklinde belirtilmiştir. Bu ifade finansal tabloların önemli hataları kapsamadığı ve yanıltıcı bilgilerle donatılmış olmadığını belirtmek için kullanılmaktadır. Açık ve dürüst olmak aslında daha geniş kapsamlı bir ifadedir. Ancak bu ifade bilinçli olarak bu şekilde kullanılmaktadır. Yoksa bu ifade yerine “kusursuz”, “tam tamına”, “gerçekten doğru olarak”, “kesin olarak” gibi ifadeler kullanılabilirdi. Geniş kapsamlı bir ifadenin kullanılması denetçinin yargı bağımsızlığını sağlamak içindir (Güredin, 1993: 48).

Olumlu Görüş İçeren Kısa Denetim Raporu

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun bir tebliğle belirlemiş olduğu olumlu görüş içeren rapor özeti formu, Örnek’de verilmiştir. Amerikan Diplomalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (AICPA)’nın standart kısa raporu örnek alınarak hazırlanmış olan bu özet rapor, aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır (Gürbüz, 1995: 229).

a) Başlık

SPK’nın yayımladığı rapor özetleri, “.....A.Ş.’nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU” başlığını taşır.

Amerikan kısa denetim raporunda böyle bir başlık yoktur. Bunun yerine raporun sunulacağı muhatabın adı ve adresi yazılır. Denetim raporu; denetlenen işletmeye,

ortaklar genel kuruluna, yönetim kuruluna veya görevi veren diğer kişi ve kurumlara hitaben yazılır.

b) Kapsam bölümü

Kısa denetim raporunun birinci paragrafı, kapsam bölümüdür. Kapsam bölümü de şu bilgiler yer alır;

- Denetlenen işletmenin adı,
- İncelenen mali tabloların türü,
- Mali tabloların ait olduğu tarih veya dönem,
- Denetimin, genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yapılmış olduğu,
- Gerekli görülen diğer denetim çalışmalarının yapıldığı.

Bu bilgilerin ilk üçü, denetim konusunu; diğerleri ise denetim çalışmalarının nasıl yapıldığını belirtir.

c) Görüş Bölümü

olumlu görüş bildiren kısa raporun ikinci paragrafı, görüş bölümünü oluşturur. “Görüşümüze göre”deyimiyle bu bölümde denetçi, görüşünü açıklar. Mali tabloların; denetlenen işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını;

- Mevzuata ,
- Bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak,
- Doğru ve dürüst

biçimde yansıttığını açıklar. Mali tabloların yeterli açıklıkta olduğu için bu husus ayrıca belirtilmez. Aksi belirtilmediğinden mali tabloların yeterli açıklıkta olduğu varsayılır.

d) Tarih, Unvan, İmza

Denetim raporunun altında denetçinin adı veya denetim firmasının unvanı, sicil numarası, adresi, raporun düzenleme yeri ve tarihi bulunmalı ve rapor bizzat sorumlu denetçi tarafından imzalanmalıdır.

e) Mali Tablolar ve Ekleri

Yukarıda açıkladığı gibi kısa denetim raporu, raporun metni ile denetlenen mali tablolar ve bunların eklerinden oluşur. Bu nedenle kısa denetim raporu, denetlenmiş mali tablolar ve ekleri ile birlikte sunulur.

f) Açıklama Bölümü

Olumlu görüş içeren kısa raporlar, genellikle kapsam ve görüş paragrafları olmak üzere iki bölümden oluşur. Bazen denetçi, olumlu görüşünü etkilemeyen fakat ilgililerin dikkatine sunulmasını gerekli gördüğü hususları raporunda yer vermek isteyebilir. Bu durumda denetçi, kapsam bölümü ile görüş bölümü arasında bir açıklama bölümü koyar ve gerekli gördüğü hususları burada açıklar.

Tablo 6: Olumlu Görüş İçeren Rapor Özeti Formu

Başlık	.... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU
Kapsam Bölümü	..... A.Ş.'nin ....../....../19.... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz, genel kabul görmüş denetleme ilke, esas ve standartlarına uygun yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içermiştir.
Görüş Bölümü	Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar A.Ş.'nin ....../....../19.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme Yeri ve Tarihi)
Düzenleme Yeri ve Tarihi	DENETLEME KURULUŞUNUN ÜNVANI Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası
İmza ve Adres	

Kaynak: Gürbüz (1995: 232).

2.6.4.2. Şartlı Görüş Bildirme

Denetçi, olumlu görüş vermesinin mümkün olmadığı ancak buna yol açan hususların etkisinin olumsuz görüş bildirme ya da görüş bildirmemeye yol açacak kadar önemli olmaması durumunda şartlı görüş bildirir.

Yönetim ile yaşanan anlaşmazlıklar finansal tablolar için önemli ise denetçi şartlı görüş ya da olumsuz görüş açıklamalıdır. Yönetim ile anlaşmazlığın etkisi ya da konusundaki sınırlama olumsuz görüşün ya da görüş bildirmekten kaçınmanın gerektirdiği kadar önemli ve yaygın değilse ve denetçi olumlu görüş açıklanması kanaatinde değilse, “şartlı görüş” açıklanmalıdır (TÜDESK, 2004: 17).

Bağımsız denetçinin çalışmasının sınırlandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bazı alanlarda uygulanmaması, birbirini izleyen yıllar arasında muhasebe ilkelerindeki uyuşmazlık olması ve denetçinin finansal tabloların gereğince hazırlandığı hakkında olumlu görüş bildirmesine kısmen engel teşkil eden olağanüstü durumlardan birinin varlığı halinde genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca şartlı görüş verilmesi zorunludur (Bayazıtlı, 1991: 218).

Denetçi, şu durumlarda karşılaştığı zaman, şartlı görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 226).

- Denetlenen işletme tarafından denetimin kapsamı sınırlamalar konulmuştur.
- Gerek denetçinin gerekse denetlenen işletmenin kontrolü dışındaki nedenlerle denetçi, denetim çalışmalarını gerektiği gibi yapamamış veya önemli kanıtları elde edememiştir.
- Mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmamıştır.
- Mali tablolarda kullanılan muhasebe ilkeleri, tutarlı bir biçimde uygulanmamıştır.
- Mali tablolar yeterli açıklıkta değildir.
- Geleceğe yönelik olarak finansal tabloları etkileyebilecek önemli belirsizliklerin bulunmaktadır.
- Yasalara aykırılıklar vardır.

Tablo 7: Şartlı Görüş İçeren Rapor Özeti Formu

Başlık	..... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU
Kapsam Bölümü	..... A.Ş.'nin ....../....../19.... tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetleme ilke, esas ve standartlarına uygun yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içermiştir.
Açıklama Bölümü	.....A.Ş. 'nin .....Şubesi ,...../....../19.... Tarihinde fiili stok sayımı yapmamıştır. Bu nedenle fiili miktarlar ile kaydi miktarların karşılaştırılması mümkün olmamıştır. Söz konusu stok tutarı ...../....../19.... tarihli bilançoda toplam, -TL'lik stokların, -TL'lik bölümünü oluşturmaktadır.
Görüş Bölümü	Görüşümüze göre, söz konusu mali tablolar, stoklara ilişkin fiili sayımın yapılmaması nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında, .....A.Ş.'nin ....../....../19.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru biçimde yansıtmaktadır. (Düzenleme Yeri ve Tarihi)
Düzenleme Yeri ve Tarihi	DENETLEME KURULUŞUNUN ÜNVANI Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası
İmza ve Adres	

Kaynak: Gürbüz (1995: 233).

2.6.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi, finansal tabloların eksik ya da yanıltmaları açıklamak için yeterli olmadığı kanaatine vardığı zaman ve yönetim ile yaşanan anlaşmazlığın etkisi finansal tablolar için önemli ve yaygın olduğu zaman, “Olumsuz görüş” açıklamalıdır (TÜDESK, 2004: 19). Bir bütün olarak finansal tabloların; finansal durumu, faaliyet sonuçlarını

ve finansal durumdaki değişmeleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda açık ve dürüst olarak yansıtmaması halinde olumsuz denetim görüşü verilir (Güredin, 1993: 53).

Denetçiyi olumsuz görüş bildirmeye iten koşullar aşağıdaki gibidir (Ataman ve diğ., 2001: 99).

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden mali tabloların bütünlüğünü bozacak biçimde önemli sapmalar,
- Muhasebe politikalarının devamlılığında çok önemli sapmalar,
- Tam açıklama kuralından çok önemli düzeyde ayrılma.

Denetçi olumsuz görüş bildirirken, sorumlu ortak bas denetçinin, şartlı ya da olumsuz görüş içeren bir denetim raporu hazırlaması durumunda, bunun sebepleri ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri raporda belirtilir. Bu açıklama, görüşün açıklandığı paragraftan hemen önce yer alır ve ayrıca bu durum daha detaylı olarak finansal tablolara ait açıklama ve dipnotlarda da yer alır (Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, md.49).

Tablo 8: Olumsuz Görüş İçeren Rapor Özeti

Başlık	..... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU
Kapsam Bölümü	..... A.Ş.'nin ....../..../19.... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetleme ilke, esas ve standartlarına uygun yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içermiştir.
Açıklama Bölümü	...............
Görüş Bölümü	Görüşümüze göre, yukarıda belirtilen gerekçelerle, söz konusu mali tablolar bütünüyle, A.Ş. 'nin ....../..../19.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir önceki hesap dönemi ile tutarlı bir şekilde uygulanan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru biçimde yansıtılmaktadır. (Düzenleme Yeri ve Tarihi)
Düzenleme Yeri ve Tarihi	DENETLEME KURULUŞUNUN ÜNVANI Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası
İmza ve Adres	

Kaynak: Gürbüz (1995: 234).

2.6.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçinin ve denetlenen ortaklığın iradesi dışında oluşan, çalışma alanlarının sınırlayan önemli hususların var olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Görüş bildirmemesinin nedenlerini açıklama kısmında anlatır. Rapor düzenlenirken görüş belirtmenin mümkün olmadığını dair rapor düzenler.

Denetim çalışmalarında karşılaşılan belirsizlik ve sınırlamaların, bağımsız denetçinin olumlu, şartlı ya da olumsuz herhangi bir görüş belirtmesini engelleyecek derecede önemli olması, finansal tablolarda yer alan önemli bir kalem hakkında yeterince kanıt toplanamaması, etkin olmayan bir muhasebe ve iç kontrol sisteminin bulunması durumunda, sorumlu ortak bas denetçi kendisine bağlı bağımsız denetim ekibinin görüşlerini de alarak finansal tablolar üzerinde görüş bildirmekten kaçınabilir (Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, md. 50).

Denetçinin yeteri kadar uygun denetim kanıtı elde etmeye olanağı olmadığı zaman, konudaki sınırlamanın etkisi önemli ve yaygın olduğu zaman ve bu nedenle finansal tablolar hakkında bir görüş açıklaması mümkün olmadığı zaman, “görüş Bildirmekten Kaçınma” görüşü açıklanmalıdır (Tüdesk, 2004: 18).

Tablo 9: Görüş Bildirmekten Kaçınma Halinde Rapor Özeti Formu

Başlık	..... A.Ş.'nin HESAP DÖNEMİNE AİT BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU
Kapsam Bölümü	..... A.Ş.'nin / / 19.... tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gelir tablosunu incelemiş bulunuyoruz. İncelememiz (aşağıda belirtilen sınırlamalar dışında) genel kabul görmüş denetleme ilke, esas ve standartlarına uygun yapılmış ve dolayısıyla hesap ve işlemlerle ilgili olarak muhasebe kayıtlarının kontrolü ile gerekli gördüğümüz diğer denetleme yöntem ve tekniklerini içermiştir.
Görüş Bölümü	.... / .... / 19... tarihinde Şirkette çıkan bir yangında muhasebe kayıtlarının büyük bölümü yanmıştır. Bu nedenle denetleme sürecine ilişkin bazı prosedürler uygulanamamış ve gerekli olan bilgi ve belgeler elde edilememiştir. Yukarıda belirtilen gerekçelerle , söz konusu mali tabloların, A.Ş. 'nin / / 19.... tarihindeki gerçek mali durumunu ve bu tarihte sona eren hesap dönemine ait gerçek faaliyet sonucunu, mevzuata ve bir genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru biçimde yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş bildirememekteyiz. (Düzenleme Yeri ve Tarihi)
Düzenleme Yeri ve Tarihi	DENETLEME KURULUŞUNUN ÜNVANI Sorumlu Başdenetçinin Ad ve İmzası
İmza ve Adres	

Kaynak : Gürbüz (1995:235).

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE DENETİM İLE İLGİLİ YASAL

DÜZENLEMELER

3.1. Genel Açıklamalar

Gelişmekte olan birçok ülkede olduğu gibi, Türkiye de muhasebe muhasebecilik ve denetçilik henüz gelişim hayat seyriinin ilk döneminde olan bir meslektir. Bağımsız denetim hizmeti sunan Türk firmalarının formal olarak organizasyonu ile bağımsız denetimin Türk firmaları için zorunlu hale gelmesi ancak 1980’li yılların ikinci yarısı ve 1990’lı yılların ilk yarısında Sermaye Piyasası Kurulu’nun öncülüğünde yapılan bir seri hukuki düzenleme ile 3568 Sayılı Kanunun çıkarılması oluşmuştur (Çürük, 2004: 150).

1970’li yıllardan itibaren, Türkiye’deki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkilerinin artmaya başlaması, yabancı firmaların Türkiye’de yatırımlarının artması, Türk şirketleri için uluslararası finansman olanaklarının artmaya başlaması gibi nedenler Türkiye’de bağımsız dış denetimi zorunlu bir ihtiyaç olarak ortaya çıkarmıştır (Göksel, 1992: 13). Türkiye’de bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987 yılında bankaların denetimi ile getirilmiştir. Bu gelişmelerin paralelinde T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği yayınlamıştır (Akgül, 2000: 5).

Türkiye’de 1987 yılına kadar finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmüş ve Türkiye’de tarihi süreç içinde denetim kavramı ilk kez Türk ticaret Kanununda yer almıştır (Bayazıtlı, 1991: 64).

Bilindiği gibi, Türkiye AB için tam üyelik müzakereleri için tarih almış bulunmaktadır. Ayrıca, hükümetimizce Uluslararası Para Fonu’na (IMF), 30.07.2002 tarihli niyet mektubuyla, SPK’nın Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nı (IFRS-İnternational Financial Reporting Standards) uygulayacağı sözü verilmiş bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirmek için, SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ ve Seri:XI, No:27 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında

Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumu sağlamaktadır ve 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu tutulmuştur. Söz konusu bu standart, doğrudan bağımsız dış denetim ile ilgili olmasa da Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları'na uyumu gerçekleştireceği için, bağımsız denetim içinde büyük önem taşımaktadır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının ülke çapında uygulamaya konması, kanımızca, mali tablolardaki tutarsızlıkları azaltacak ve mali tabloların şeffaf bir yapıya kavuşmasına ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasına olanak sağlayacaktır. Mali tablo formatında ülke çapında bir bütünlüğün sağlanması bağımsız dış denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı ve güvenilir olarak yapılmasına da yardımcı olacaktır. Bunların yanı sıra, uluslararası yapılanmayı sağlamış finansal raporlar ve işletmelerimizle ilgili olarak yukarıda sözü edilen konuların, bizi uluslararası boyuta da taşıyacağı açıktır (Dönmez ve diğ., 2005: 58).

Avrupa Birliği üye ülkelerin uyması için yedi yönerge yayınlamış bunlardan 4,7 ve 8. yönergeler muhasebe ve denetimine dair yayınlamıştır. Üye ülkelerin kendilerine tanınan süre sonuna kadar muhasebe ve denetim konusunda yürürlüğe girmesi beklenen düzenlemeleri kendi yasa ve düzenlemelerine adapte etmek zorundadırlar.

Dördüncü yönergenin amacı yıllık hesaplar, mali tabloların düzenlenmesi ve ekleri, değerlendirme ilkeleri ile denetim konularına bir düzenleme getirilmeye çalışılmıştır (Direktif No: 78/660/ICEE; 25 Temmuz, 1978).

Yedince yönergenin amacı konsolide mali tabloları, yıllık faaliyet raporlarının yayınlanmasını ve tabloların denetimi ile ilgili konuları kapsar (Direktif No: 83/349/ICEE; 13 Temmuz, 1983).

Avrupa Birliği açısından uyulması zorunlu denetim standartları, 10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan Sekizinci Yönerge ile belirlenmiştir. Bu yönergenin amacı; yasal denetçi olarak çalışan kişilerin gereksinimlerinin karşılanmasıdır. Bu yönerge;

denetçilerin sorumlulukları, eğitimi, mesleki uzmanlığın gereklilikleri ve denetimde bağımsızlık kavramlarına açıklık getirmiş ve denetim standartlarını tam olarak düzenlenmese de, üye ülkelerde standartların oluşumuna yol gösterici bir nitelik taşımaktadır. Sekizinci Yönerge maddelerinde sadece genel standartlara ilişkin açıklamalar yer almakta olup, çalışma alanı ve raporlama standartlarına ilişkin açıklamalar yer almamaktadır (Dönmez ve diğ., 2005: 58).

3.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Denetim

İşletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumunu tespit etmeye yönelik denetimler, hiç kuşkusuz bu denetimin temel ve en önemli aracı olan vergi incelemesi ile mümkün olmaktadır. Vergi incelemesinin amacı, Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde "ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edilmektedir (Akgül, 2005: 123). Vergi Usul Denetimini diğer denetimlerden ayıran en önemli farkı budur. Vergi denetiminin amacı içerisinde genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluk ile ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Ancak muhasebe ilke ve standartlarına uyulması Vergi Usul Kanunu'nda takdir nedeni olarak gösterilmiştir.

Vergi inceleme yetkisine sahip uzmanlar, V.U.K.'un 135. maddesinde belirtilmiştir. Bu kişiler; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetçileri, vergi denetçi yardımcıları veya vergi dairesi müdürleridir. Maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri her durumda vergi inceleme yetkisine sahiptirler. Dolayısıyla bu görevi yerine getirilirken; gerektirdiği sorumlulukların da etkin olarak üstlenilmesi son derece önemlidir. Bu nedenle devlet tek başına yürüttüğü bu görevi yerine getirebilmek için yaptığı çalışmalara; sonrasında özel kuruluşlarında faydalanarak sürdürmeye devam etmektedir.

Burada ayrıca, V.U.K. Md 135 'de sayılan ve vergi incelemesine yetkili kılınanlar dışında 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 12 inci Maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanarak K.D.V. Kanununun 11 inci maddesinde yer alan ihracat teslimleri ile ihraç kaydıyla tecil, terkin uygulanması kapsamında yapılan teslimlerden doğan KDV

iadelerinde, V.U.K'un mükerrer 298 inci maddesi uyarınca yapılan yeniden değerlendirme işlemlerinde ve KVK'un 7/15 inci maddesi uyarınca vakıfların. bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf tutulması için aranan şartları taşımalarının belirlenmesinde Yeminli Mali Müşavirlere inceleme yetkisi tanınmıştır (Akgül, 2005: 124). Bu nedenle Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik denetimi, bir tür vergi denetimi haline gelmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 227. maddesinde Maliye Bakanlığı vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu itiraz edilmesi şartına bağlamıştır.

Yukarıdaki belirtilen hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Bu hükümlere göre yararlanılması yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibrazı şartına bağlanan konularda, tasdik raporunu zamanında ibraz etmeyen mükellefler tasdike konu haktan yararlanamazlar demıştır (VUK, md. 227).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175.maddesinin birinci fıkrasında;“Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir” şeklinde bir düzenleme yapılmıştır. Böylece, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili kılınmıştır (VUK, md.175).

Vergi denetiminde, vergi denetim yetkisine sahip uzmanların dikkat etmesi gereken maddeler aşındaki gibi sayılır.

- Muhasebe belgelerinin mevzuata uygunluğu,
- Muhasebe defter ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu,
- Yeniden değerlemenin mevzuata uygunluğu,
- Aktif ve pasif hesaplarının değerlendirmelerinin mevzuata uygunluğu,
- Alış-satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin saptanması,
- Ticari kardan vergi karına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması,
- Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması

3.3. Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Denetim

3.3.1. Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu

1956 yılında yasalaşan ve halen yürürlükte olan 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu; ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen her hangi bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil ve işlere dair Türkiye'deki ticaret sektörünün ihtiyaçlarına bugüne kadar cevap vermeye çalışmıştır.

T.T.K.'da anonim şirketlerin bağımsız dış denetimi düzenlenmemiştir. Anonim şirketlerin denetimine ilişkin hükümler, iç denetime ilişkindir (TTK, md.347-359). Anonim şirketlerin iç denetiminde, beşten fazla olmamak üzere bir veya daha çok denetçi bulunması zorunludur (TTK, md.347). Denetçilerin yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması zorunluluğu (TTK, md.347), yönetim kurulu üyelerinin usul ve furuundan biriyle eşi ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının denetçiliğe seçilememesi, seçilmişlerse derhal çekilmeye mecbur olmaları (TTK, md.349) koşulları dışında, denetçilerin seçiminde herhangi bir sınırlama getirilmemiş, özel bir mesleki yeterlilik ve nitelik aranmamıştır. Ancak

ortaklık anasözleşmesine denetçilerin, belirli bir mesleki uzmanlığa veya öğrenim derecesine (örneğin, denetçinin en az lisans diplomasına sahip olması gibi) sahip olmaları yolunda düzenleme getirilmesi mümkündür (İmregün, 1974: 206).

T.T.K. 353'de denetçilere çok kapsamlı yetki ve görevler verilmiş, denetçilerin bu yetkileri kullanabilmeleri ve görevleri yerine getirebilmeleri için gerekli olan niteliklere, mesleki yeterliliğe ve bağımsızlığa sahip olmaları için hiçbir tedbir alınmamıştır. Bunun doğal sonucu olarak da, denetim organının fonksiyonunun önem ve ciddiyeti yok edildiği gibi, iç denetim sistemi etkisiz ve işlevsiz bir hale de getirilmiştir (İmregün, 1974: 214-215).

Denetçilerin vazifeleri, şirketin iş ve muamelelerini denetlemektir. Hususiyile denetçiler şu vazifelerle mükelleftirler (TTK, md.353):

1. Şirketin idare meclisi azalarıyla iş birliği ederek bilançonun tanzim şeklini tayin etmek,
2. Şirket muamelelerinden bilgi edinmek ve lüzumlu kayıtların intizamla tutulmasını sağlamak maksadıyla hiç olmazsa altı ayda bir defa şirketin defterlerini incelemek,
3. Üç aydan ziyade ara verilmesi caiz olmamak üzere sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etmek,
4. En az ayda bir defa şirketin defterini inceleyerek rehin veya teminat, yahut şirketin veznesinde hıfz olunmak üzere vedia olarak teslim olunan her nevi kıymetli evrakın mevcut olup olmadığını tahkik ve kayıtlara tatbik eylemek,
5. Esas mukavelede pay sahiplerinin umumi heyet toplantılarına iştirakleri için gerektiği bildirilen şartların yerine getirilip getirilmediğini incelemek,
6. Bütçe ve bilançoyu denetlemek,
7. Tasfiye muamelelerine nezaret etmek,
8. Yönetim kurulun ihmali halinde adi ve fevkalade olarak genel kurulu toplantıya davet etmek,

9. Genel kurul toplantılarında hazır bulunmak,
10. Yönetim kurulu azalarının kanun ve esas mukavele hükümlerine tamamıyla riayet eylemelerine nezaret etmek.

T.T.K. 347. maddesi hükmü gereğince, anonim şirketlerde besten fazla olmamak üzere bir veya daha fazla denetçi bulunmalıdır. Birden çok olan denetçilerin bir heyet olarak çalışması öngörülmektedir. Denetçiler , pay sahibi olan ve olmayanlar arasından ilk defa bir yıl için genel kurul ve sonradan en çok üç yıl için genel kurul tarafından seçilirler. Eğer denetçiler bir ise, onun, birden çok ise, yarısından bir fazlasının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması lazımdır. Zamanı dolan denetçilerin tekrar seçilmeleri mümkündür. Denetçiler aynı zamanda idare meclisi azalıklarına seçilemeyecekleri gibi şirketin memuru dahi olamazlar. Vazifeleri biten idare meclisi azaları, genel kurulca ibra edilmedikçe denetçiliğe seçilemezler.

Denetçiler, denetim esnasında idare işlerine ait olmak üzere öğrenecekleri noksanlık ve yolsuzlukları veya kanun yahut esas mukavele hükümlerine aykırı hareketleri, üst makama bildirmesi zorunlu olup yönetim kurulu ile birlikte sorumludur.

3.3.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Denetim

Yürürlükteki Türk Ticaret Kanunu'nun tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendiren yatırımcıların ihtiyaç duyduğu güven hissini sağlamak bakımından yeterli hükümlerle donatıldığını söylemek mümkün değildir (Birsal, 1974: 181-182). Türk Ticaret Kanunu'nun dünyada ve Türkiye'de meydana gelen gelişimlere ve değişimlere uyumunun sağlanması için 2005 yılında Türk Ticaret Kanunu Taslağı hazırlanmıştır. Türk Ticaret Kanunu Tasarısının hazırlanması Avrupa Birliği mevzuatına uyumun yanında, dünya ekonomik düzeninin gereklerine uyum sağlayarak, ulusal ticaret ve sanayinin gelişimine katkıda bulunmak istenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı 1535 madde ve gerekçeleriyle birlikte toplam 835 sayfadan oluşacak şekilde güncelleştirilen yeni TTK Tasarısı ile bağımsız denetim konusunda dünya ve gelişen ülke şartlarına uyumun artırılması amaçlanmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu taslağının 397 inci maddesinin 1 ve 2 inci bentlerinde anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yıllık raporunun denetçi

tarafından denetleneceği ve söz konusu tabloların denetçi tarafından denetlenmemesi halinde hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir.

Tasarının 400. maddesinde ise “Denetçi Olabilecekler” başlığı altında aşağıdaki hususlara değinmiştir:

Denetçi ancak bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir. Küçük anonim şirketler, en az iki yeminli malî müşaviri veya serbest muhasebeci malî müşaviri denetçi olarak seçebilirler. Bağımsız denetleme kuruluşunun kuruluş ve çalışma esasları ve denetleme elemanlarının nitelikleri Bakanlar Kurulu kararıyla düzenlenir. Aşağıdaki hallerden birinin varlığında malî müşavir veya serbest muhasebeci malî müşavir, bağımsız dış denetleme kuruluşu, bunun pay sahiplerinden biri ve yeminli malî müşavirin, serbest muhasebeci malî müşavirin, bağımsız denetleme kuruluşunun veya onun pay sahibinin yanında çalışan veya burada sayılanların mesleği birlikte icra ettikleri kişi veya kişiler;

- a) Denetlenecek şirkette pay sahibiyse;
- b) Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa;
- c) Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin veya bir şirketin veya bir ticarî işletmenin kanunî temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi ya da sahibiyse veya bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse;
- d) Denetlenecek şirketle bağlantı halinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa;
- e) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa;
- f) Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için beşinci bende göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından

birinin kanunî temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise;

- g) Birinci ile altıncı bentlerde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,
- h) Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirinin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa denetçi olamaz.

Görüldüğü üzere Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan düzenlemeler uluslararası düzenlemeler ile paralellik göstermekte ve tasarı bağımsızlık konusunda oldukça hassas davranmaktadır.

3.4. Bankalar Kanunu Kapsamında Denetim

Bankaların çalışma işlevi fon transferlerini sağlamak olmakla birlikte, Vade ayarlayıcı etkisi, Miktar ayarlayıcı etkisi, Risk azaltıcı ve dağıtıcı etkisi, Finansal danışmanlık ve bilgi sunmada aracılık etkisi (Uludağ ve Arıcan, 1999: 117) fonksiyonlarının (kredi ve mevduat alışverişinin) yanında pek çok faaliyet konusu (örnek olarak; kredi kartı, kiralık kasa, çek-senet tahsili, menkul kıymet saklanması, telefon, elektrik, su vb. kurumsal tahsilat yapılması gibi) bulunmakta ve her geçen gün gelişen teknoloji ile birlikte yenileri eklenmektedir. Dolayısıyla bankacılık sektörü kaydi para yaratma gücü olması nedeniyle ülkenin para politikasını etkilemekten, devlete en büyük borç veren kesim olması nedeniyle ekonomideki sektörler arasındaki kaynak dağılımını değiştirmeye, toplumdaki gelir ve servet dağılımından, yatırımların verimli alanlara aktarılmasına kadar pek çok hayati fonksiyona sahiptir (Çankaya ve Öz, 2001: 9). Bu fonksiyonların düzenli çalışabilmesi için güven duygusu bankalar üzerinde hayati etkiye sahiptir.

Bankaların yaşadığı sorunların ve bankanın zarar etmesine yol açan en önemli neden olarak denetim fonksiyonunun yeteri kadar faal olmamasına bağlanmaktadır. Değişik ülkelerde faaliyet gösteren sorunlu bankaların yaşadıkları sorun ve katlanılan önemli

parasal kayıpların ortak nedeninin, bankacılık sektörünün etkin gözetim ve denetimi konusunda eksikliğin olduğu ve bu eksikliğin varlığı, gerek ulusal gerekse uluslararası kurum ve platformlarda görüş birliğinin oluşmasına neden olmuştur.

3.4.1. 5411 Sayılı Kanuna Kadar Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de ise bankaların devletçe denetlenmesini öngören ilk kanun, 1936 yılında çıkarılan 2999 sayılı Bankalar Kanunu’dur. 25.04.1985 tarihinde kabul edilen 3812 sayılı Bankalar Kanunu’nda Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların dış denetimi esas olarak Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı’na bırakılmıştır. Bankaların bazı konularda kısmi olarak denetimi TCMB ve Türkiye Bankalar Birliği’ne bırakılmıştı. 18.06.1999 tarihinde kabul edilen 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nda bankaların dış denetimi esas olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)’na bırakılmıştır. Ayrıca ilgili Kanunla bankaların etkin bir iç denetim sistemi kurabilmesi için bankaların yeteri kadar denetçi (müfettiş) çalıştırması zorunluluğu getirilmiştir (Altan, 2001: 297-298).

Yapılan düzenlemeler sonucunda Türkiye’de yaşanan banka iflaslarının finansal krize neden olması neticesinde BDDK tarafından bankaların faaliyetlerinin güven ve açıklık içinde sürdürülmesi amacıyla 31.01.2002 Tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik ve bankaların, karşılaştıkları risklerin izlenmesini ve kontrolünü sağlamak üzere kuracakları iç denetim sistemleri ile risk yönetim sistemlerine ilişkin esas ve usulleri belirlemeyi amaçlayan, 08.02.2001 Tarih ve 24312 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bankaların İç Denetim ve Risk Yönetimi Sistemleri Hakkında Yönetmelik yürürlüğe girerek bankalarda iç denetim ve bağımsız denetim faaliyetlerine yeni bir düzenleme getirilmiştir.

Bankacılık sektörüyle ilgili son ve yürürlükte olan yasal düzenleme ise 01.11.2005 tarih ve 25983 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 5411 sayılı Bankacılık Kanunu’dur.

3.4.2. 5411 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

5411 sayılı kanunla yapılan düzenlemeyle birlikte hedeflenen ilk yenilik bankalarda Denetim Komitesi'nin oluşturulması ve sonrasında bağımsız denetim, derecelendirme, değerlendirme kuruluşları için mesleki sorumluluk sigortası hükümlerinin getirilmiş olmasıdır. Denetim faaliyetlerinin bütünlük içinde yerine getirilmesi için bankalar yeminli murakıp ve yardımcılarının yanında, bankacılık uzmanı ve yardımcıları, bilişim uzmanı ve yardımcıları, hukuk uzmanı ve yardımcılarının da görev alacağı bir denetim ekibi tarafından yerine getirilmesi, risk odaklı denetim anlayışının benimsenmesi hususları getirilmiştir. Avrupa Birliği direktifleri, uluslararası ilkeler ve standartlar ile uyumlu olarak mevcut sorunları çözümlenmeyi ve geleceğe yönelik politikalar ile, şeffaflık ilkesi çerçevesinde anlaşılır ve açık olması hedeflenmiştir.

5411 sayılı Bankacılık Kanununun 39. maddesinde yer alan “...Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır...” hükmü bağımsız dış denetimin kanun kapsamındaki kuruluşlar⁶ için zorunlu olduğunu göstermektedir (BK, md.39). Aynı zamanda da bankalar, bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanacak olan denetim raporunun bir kopyasını Merkez Bankası'na vermekle yükümlüdürler ve ancak bir kopyası Merkez Bankası'na gönderilen rapor, denetim raporu olarak yayınlanabilecektir (Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin Tebliğ, 1987).

5411 sayılı Bankacılık Kanununun 36. maddesinde, Sermaye Piyasası Kanununa benzer şekilde, “Bağımsız denetim, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti kuruluşları, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Kurulca belirlenir” hükmüne yer verilerek 3. kişilere verilebilecek zararların karşılanması öngörülmüştür (BK, md.36). Gerek 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanunu gerekse de 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamına giren

⁶ BKK md.2 : Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri, finansal holding şirketleri, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu ve bunların faaliyetleri bu Kanun hükümlerine tâbidir.

kuruluşlar bağımsız dış denetime tabidirler. Bağımsız dış denetimi gerçekleştiren bağımsız denetim kuruluşları ise onayladıkları mali tablolar nedeniyle ortaya çıkabilecek zararlar açısından önemli sorumluluklar taşımaktadır.

3.5. Sermaye Piyasalar Kanunu Kapsamında Denetim

Sermaye piyasası kanunu, 2499 kanun sayısı ile 30.07.1981 tarihinde 17416 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Yönetmeliği” yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayınladığı tebliğlerle denetim Kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartlarını, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir (Seri:X, No: 1-19 Sayılı Tebliğler). Sermaye Piyasası Kurulu ABD’de yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacı ile çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası paralelinde, denetçi bağımsızlığını sağlanmasına ilişkin Seri:X, No:19 Sayılı Tebliği (02.11.2002) yayınlamıştır. Bu Tebliğ ile Seri:X, No:16 Sayılı Tebliğ’in bazı maddelerine eklemeler yapılmış, bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir (Dönmez ve diğ., 2005: 65).

3.5.1. Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Bağımsız Dış Denetimin Tanımı Ve Amacı

Sermaye Piyasası Kanunu’nun ilk maddesinde kanunun konusu hakkında; Tasarruflarını menkul kıymetlere yatıracak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla; sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemek olarak belirtilmiştir. Ancak SPK’nın asıl görevi denetimle birlikte sermaye piyasasını düzenleme, kuralları koyma ve uygulama fonksiyonudur. Sermaye piyasası kanununa göre bağımsız dış denetim tanımı şöyle yapılmıştır (Ataman ve diğ., 2001: 141).

“Hisse senetleri halka arz edilmiş olan veya halka arz edilmiş sayılan ortakların ve sermaye piyasası kurumlarının kamuya açıklanacak veya kurulca istenecek mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe kavram , ilke ve standartlarına uygunluğu ile

bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesi ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır.”

Bağımsız dış denetiminin amacı ise yönetmelikte; “kamunun aydınlatılmasını sağlayarak, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içerisinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır” şeklinde belirtilmiştir (Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, md.1).

3.5.2. Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Denetime Yetkili Olanlar

SPK denetime yetkili olanları Kurul Denetimi ve Bağımsız Denetim olarak iki grupta ele almıştır.

3.5.2.1. Kurul Denetçilerince Yapılan Denetimler

Sermaye Piyasası Kurulu , bu kanunun 17. maddesi gereğince, bu kanunla verilen görevleri yapmak ve yetkileri kullanmak üzere kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurul olup 7 üyeden oluşmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamaktan sorumlu organ olarak Kurul'a düzenlemeler yapma ve gözetim yetkilerine ek olarak, kanun kapsamındaki ortaklık ve kurumlarda denetleme yapma yetkisi de verilmiştir.

Baslıca görevi, bu kanunun uygulanması açısından sermaye piyasası araçlarının ihracını, halka arz ve satışının şartlarını düzenlemek ve denetlemek olan Kurul’un görevleri arasında, “sermaye piyasasında, gerektiğinde elektronik ortam da dahil bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek,” “kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit etmek ve bu konularda tebliğler yayımlamak” ve “3568 sayılı Kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında

bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını TÜRMOB ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek” sayılmıştır.

Kurul denetçilerince yapılan denetimlerde, kanun kapsamındaki ihraççılar,⁷ sermaye piyasası kurumları ve kişilerinin SPK ve ilgili mevzuatta öngörülen esaslara uygun olarak çalışıp çalışmadıkları kontrol edilir. Kurul denetçileri denetimlerini yaparlarken, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını birinci amaç olarak göz önünde bulundururlar. Ağırlıklı olarak aşağıdaki konular üzerinde durulmaktadır (HUK, 2004: 510);

- Muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun olarak kayıtlara geçirilip geçirilmediği,
- Denetlenen şirketin mali yapısının risk içerip içermediği,
- Örtülü kazanç dağıtımı yoluyla ortaklık kazancının azaltılıp azaltılmadığı,
- Mevzuata uygun şekilde temettü dağıtılıp dağıtılmadığı,
- Hileli işlemler yoluyla yatırımcıların zarara uğratılıp uğratılmadığı,
- Bağımsız denetim şirketlerinin denetimlerini mevzuata uygun şekilde yapıp yapmadıkları.

3.5.2.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yapılacak Denetimler

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu gereğince bu kanuna bağlı mevzuat hükümleri gereğince gerçekleştirilecek bağımsız dış denetimlerde temel amaç; kamunun aydınlatılması, tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerinin korunması ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını sağlamaktır (Özer, 1997: 146).

Sermaye Piyasası’nda bağımsız denetim uygulamasında raporlama standartları; denetim faaliyetinin sonucu olan raporun kamuya sunulmasını içermekte; dolayısıyla, kamuyu aydınlatma bu faaliyet sonucu hazırlanan “denetleme raporu” ile

⁷ *İhraççı* kavramı SPK’da “Anonim ortaklıklar, mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınanlar dahil kamu iktisadi teşebbüsler, mahalli idareler ile bunlarla ilgili özel mevzuatları uyarınca faaliyet gösteren kuruluş, idare ve işletmeler”dir.

yapılmaktadır. Bu çerçevede; denetim faaliyetinin sonucu piyasa ile paylaşılmaktadır (Küçüksözen ve Sayar, 2002: 51).

SPK, sermaye piyasasında bağımsız dış denetim faaliyetini, 3568 sayılı yasa henüz yürürlüğe girmeden önce, 1987 yılında, Sermaye Piyasası Kanunu'nun o tarihte yürürlükte olan 16'ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*Kurul, bilânço ile kar ve zarar cetvelinin ilandan önce yönetmelikle tespit edilecek mercilerce incelenerek tasdikini isteyebilir*" şeklindeki hükmün verdiği yetki çerçevesinde, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik"le düzenlemiştir. Bu düzenlemeyi, 1988 yılında yürürlüğe konulan Seri: X No: 3 sayılı "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Esaslar Tebliği" ve "Bağımsız Denetim Çalışması ve Raporlamasına İlişkin Esaslar Tebliği", Seri:X. No:7 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ", Seri:X, No:12 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ" ve Seri:X, No:15 sayılı "Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ" izlemiştir (Küçüksözen, 2006: 2).

1996 yılında ise o günün ihtiyaç ve gelişmeleri çerçevesinde 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ilgili maddelerine istinaden sermaye piyasasında bağımsız dış denetime ilişkin standart ilke ve kuralları belirleyen SPK'nın Seri: X, No:16 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", 04.03.1996 tarihli ve 22570 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Son olarak 12.06.2006 tarihli ve 26196 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren SPK'nın Seri X no: 22 sayılı "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" ile o güne kadar yürürlükte olan bağımsız dış denetim ile ilgili diğer tebliğler yürürlükten kaldırılarak bağımsız dış denetim tek bir tebliğ altında toplanmıştır.

3.5.3. Sermaye Piyasası Kurulunun Denetim İle İlgili Görev ve Yetkileri

Sermaye piyasası kanununa göre sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması için gözetim yetkileriyle beraber düzenlemeler yapmak, kanun kapsamındaki ortaklık ve kurumlarda denetleme yapma yetkisi de verilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulunun başlıca görev ve yetkileri şunlardır (SPK, md. 22):

- a) Bu Kanunun uygulanması açısından sermaye piyasası araçlarının, ihracını, halka arz ve satışının şartlarını düzenlemek ve denetlemek,
- b) İhraç veya halka arz olunacak sermaye piyasası araçlarını Kurul kaydına almak ve kamu yararının gerektirdiği hallerde sermaye piyasası araçlarının halka arz ve satışını geçici olarak durdurmak,
- c) Bu Kanuna tabi sermaye piyasası kurumlarının mali bünyeleri ve kaynaklarının kullanımı ile ilgili standart rasyoları genel olarak ya da faaliyet alanları veya kurumların türleri itibarıyla belirlemek, bu rasyoların yayımlanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek,
- d) Sermaye piyasasında, gerektiğinde elektronik ortam da dahil bağımsız denetim faaliyetine ilişkin esasları belirlemek; 1.6.1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre denetlemeye yetkili olanların sermaye piyasasında bağımsız denetleme faaliyetlerinde bulunacak kuruluşların kuruluş şartlarını ve çalışma esaslarını Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ile istişarede bulunarak belirlemek ve bu şartları taşıyanları listeler halinde ilan etmek,
- e) Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak,

- f) Bu Kanuna tabi ihraççıların ve bankaların, sermaye piyasası kurumlarının ve borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasaların faaliyetlerinin bu Kanuna, Kurul yönetmelik, tebliğ ve kararlarına ve sermaye piyasaları ile ilgili diğer mevzuata uygunluğunu gerekli her türlü bilgi ve belgeyi isteyerek, izlemek ve denetlemek,
- g) Sermaye piyasasını ilgilendiren her türlü iletişim araçları ile yapılan yayın, duyuru ve reklamları izlemek ve bunlardan yanıltıcı olduğu tespit edilenleri yasaklamak ve gereği yapılmak üzere ilgili kuruluşlara bildirmek,
- h) Bu Kanun hükümleri gereğince elde ettiği veya kendisine tevdi edilen mali tablo ve raporlar ile diğer belgeleri incelemek, gerekli gördüğü hususlar hakkında ihraççı ve kurum denetçilerinden veya bağımsız denetçilerden ayrıca rapor istemek, elde ettiği sonuçları değerlendirerek, gerekli tedbirleri almak,
- i) Halka açık anonim ortaklıkların genel kurullarında genel hükümler çerçevesinde vekaleten oy kullanılmasına ilişkin esasları belirlemek ve bu ortaklıklarda yönetim kontrolünün el değiştirmesine yol açacak oranda vekalet toplayan ya da pay iktisap edenlerin, diğer payları satın alma yükümlülüğüne ve azınlıktaki ortakların da kontrolü ele geçiren kişi veya gruba paylarını satma hakkına ilişkin düzenlemeleri yapmak,
- j) Ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala, kıymetli madenlere ve dövizde dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil her türlü türev araçların niteliklerini, alım ve satım esaslarını, bu araçların işlem göreceği borsalar ve piyasalarda çalışacakların denetim, faaliyet ilke ve esasları ile yükümlülüklerini, teminatlar, takas ve saklama sistemi konularındaki esas ve usulleri düzenlemek,
- k) Sermaye piyasası araçlarının geri alma veya satma taahhüdü ile alım ve satımını, ilgili sözleşmeleri ve bu sözleşmelere ilişkin piyasa işlem kurallarını düzenlemek ve bu işlemlerle ilgili faaliyet ilke ve esaslarını belirlemek,
- l) Sermaye piyasası araçlarının ödünç alma ve verme işlemleri ile açığa satış işlemlerine ilişkin ilke ve esasları belirlemek ve Hazine Müsteşarlığı ile Türkiye

Cumhuriyeti Merkez Bankasının görüşü alınmak suretiyle kredili sermaye piyasası aracı işlemleri ile ilgili düzenlemeler yapmak,

- m) Dışarıda yerleşik kişilerin Türkiye'de sermaye piyasası araçlarının ihraç ve halka arzı konusunda ilgili mevzuat çerçevesinde gereken düzenlemeleri yapmak,
- n) Sermaye piyasası araçlarının takası, saklanması ile sermaye piyasası kurumlarının ve sermaye piyasası araçlarının derecelendirilmesini düzenlemek ve denetlemek,
- o) Sermaye piyasasının gelişmesini teminen yeni sermaye piyasası kurumlarına ilişkin kuruluş, faaliyet, tasfiye ve sona erme esaslarını belirlemek ve bunları denetlemek,
- p) İlgili Bakanca istenecek incelemeleri yapmak; çalışmaları hakkında ilgili Bakana rapor vermek; sermaye piyasası ile ilgili mevzuat değişiklikleri hakkında önerilerde bulunmak.
- r) Gayrimenkullerin değerlemesini yapabilecek değerlendirme kurumlarından sermaye piyasasında değerlendirme faaliyetinde bulunacaklara ilişkin şartları belirlemek ve bu şartlara uyan değerlendirme kurumlarını listeler halinde ilan etmek; konut finansmanından kaynaklanan alacakların takibinde ve yapılacak değerlemelerde, ilgili taşınmaz için değerlendirme yapacak kişi ve kurumlara ilişkin şartları belirlemek ve bu şartlara uyan kişi ve kurumları listeler halinde ilan etmek,
- s) Sermaye piyasasında medya ve elektronik ortam da dahil yatırım tavsiyelerinde bulunacak kişi ve kuruluşların uyacakları ilke ve esasları belirlemek,
- t) Sermaye piyasası faaliyetinde bulunacaklar, bu maddenin (r) bendi kapsamında faaliyet gösterecek kişi ve kuruluşlar ile sermaye piyasası kurumlarının yönetici ve diğer çalışanlarının mesleki eğitimi, mesleki yeterliliği ve mesleki ehliyetlerini gösterir sertifika verilmesine ilişkin esasları belirlemek, bu amaçlarla merkez kurmak ve faaliyet esaslarını belirlemek,
- u) İnternet de dahil, her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamı ve benzeri araçlar üzerinden gerçekleştirilen ihraç ve halka arzlar ile sermaye piyasası

faaliyetleri ve işlemlerini; genel hükümler çerçevesinde bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım esaslarını düzenlemek ve denetlemek,

- v) Kanuna tabi anonim ortaklıkların genel kurullarında yönetim ve denetim kurulu üyelerinin seçimlerine ilişkin kararlarda her bir üyelik için kullanılacak oy hakkının kısmen veya tamamen bir veya birkaç üyenin seçiminde birikimli olarak kullanılabilmesi yöntemine ilişkin düzenlemeleri yapmak,
- y) Yabancı ülkelerin sermaye piyasalarında düzenleme ve denetime yetkili muadili kuruluşlar ile sermaye piyasalarıyla ilgili her türlü işbirliği yapmak ve bilgi alışverişinde bulunmak.

3.6. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali

Müşavir Kanunu Kapsamında Denetim

3.6.1. 3568 Kanunun Amacı Ve Kapsamı

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci", "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (3568 Sayılı Kanun, md.1).

3568 sayılı kanuna göre denetimin amacı firma, kurum ve kuruluşların sahip ortaklarına alacaklılarına ile kredi kuruluşlarına, üçüncü kişilere, işçi ve ile işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ayrıca vergi idaresine, denetlenen

işletmelerin mali tablolarında yer alan kayıtların gerçeğe uygun, doğru güvenilir olduğunu ortaya koymaktadır (Güçlü, 2005: 96).

Serbest Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu; Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak ve bu konulardaki belgelere dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak (3568 Sayılı Kanun, md.2). Bu işlemlerin bir kısmını yapabileceği gibi tamamını da aynı anda yürütebilirler.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu, doğrudan bağımsız dış denetimle ilgili olmamasına rağmen, bağımsız denetçilerin serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir olması zorunluluğundan dolayı, bu kanun bağımsız denetimle yakın bir ilişki içinde bulunmaktadır.

3568 Sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki yükü hafifletilmek, vergi sistemimizin yozlaşması engellenmek ve vergi kanunlarının uygulanmasından doğacak uyumsuzluklar en aza indirilmeye çalışılmıştır (Yılmaz, 2004: 21-22).

3.6.2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali

Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esaslarını belirleyen yönetmelik 3 ocak 1990 tarihinde 20391 sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmeliğin amacı, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esaslarını belirlemektir (SM, SMMM ve YMM'lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, md.1).

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirler Kanun'un belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadır (SM, SMMM ve YMM'lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, md.4).

Meslek mensupları, mesleki konularda eğitim alarak kendini geliştirir. Çalışmalarında tarafsız, güvenilir ve dürüstlük ilkelerine bağlı kalmanın yanında, çalışmalar sırasında çıkar çatışmalarından uzak durup gereken meslek özen ve titizliği göstermelidir.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirler, çalışmalarında öğrendikleri bilgileri ve sırları kimseye ifşa edemeyeceği gibi kendi çıkarları doğrultusunda kullanamaz. Çalışmaları sırasında işletme sahip ve yöneticilerine, meslektaşlarına karşı sorumlu olmakla beraber toplum ve devlet menfaatlerini korumak zorundadır.

Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütür, bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerde ve davranışlardan kaçınmalıdırlar (SM, SMMM ve YMM'lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, md. 9).

Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere meslek hizmet vermeye girişemezler (SM, SMMM ve YMM'lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, md.10).

3.6.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği, Amacı Ve Kapsamı

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Kanunu'nun 2. maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir.

3568 Kanun'un 12. maddesi, Yeminli Mali Müşavirlere, Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların

uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak. Bu çerçevede inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak görevinin yanı sıra bu maddeye göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na ilişkin 23 Mart 1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan tebliğlerle, Türk Vergi Sisteminde yeni bir dönem açılmıştır. Bir yandan çağdaş vergicilik normlarına yakışır nitelikte işletmelerin yasal kayıtlarının vergi kanunlarına uygun bir şekilde tutulması ve dolayısıyla işletmelerin denetiminin daha etkin ve verimli bir şekilde yapılması, öte yandan devletin vergi gelirlerinin tam ve eksiksiz olarak, bağımsız çalışan meslek mensupları aracılığı ile sağlanması amaçlanmıştır (Ataman ve diğ., 2001: 272).

3.6.3.1. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

3568 Kanun'un 9. maddesine göre Yeminli Mali Müşavir olabilmek için:

- a) En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- b) Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c) Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak, Şartları aranır.

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir (Haftacı, 2007: 24).

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve

siyasal bilimler dallarından her hangi birinden profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav koşulu aranmaz.

Yeminli Mali Müşavirlerin kendi adlarına hazırlanmış mühürlerini alabilmeleri ve denetime başlamaları için Asliye Ticaret Mahkemelerinde usulüne uygun bir şekilde yemin etmeleri gerekmektedir.

3.6.3.2. Denetim İşlemi

Denetim faaliyeti yapan meslek mensupları denetimleri sırasında kurum ve kuruluşların ilgililere sundukları bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğu, tarafsız meslek mensubunca tespit edilmeye çalışılır. Bu çalışmalar sırasında bazı hususları incelerler (SM, SMMM ve YMM'lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, md. 50);

- Kurum ve kuruluşların varlıklarının kurum ve kuruluşların, yararlarına kullanıp kullanılmadığının,
- Varlıkların miktar ve değer olarak kayıtlarda gösterilip gösterilmediğinin,
- Varlıkların ilgili mevzuat ve muhasebe ilkelerine uygun ve doğru olarak değerlendirilip, değerlendirmediğinin,
- Varlıkların giren (malîyet) ve çıkan değerle olarak, kayıtlar da tam ve doğru olarak yer alıp almadığının,
- İşletmenin borç ve alacaklarındaki artış ve azalışların, doğru olarak gösterilip gösterilmediğinin,
- Kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetleri sonucu varlık artış ve azalışların, kayıtlar ile mali tablolarda tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının,
- Mali tabloların ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenlenip düzenlenmediğinin,
- Mali tablolara dayalı vergi beyannameleri ile diğer beyanname ve belgelerin ilgili mevzuata uygun olup olmadığının, tespiti ile gerçekleşir.

3.6.3.3. Tasdik İşlemi

02/01/1990 tarih 20390 sayılı gazetede yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkındaki yönetmeliğin 4.maddesinde tasdik işleminin tanımını; ”gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır” olarak belirtilmiştir.

3568 sayılı Kanun, tasdik yapma yetkisini, yalnızca yeminli mali müşavirlik mesleğine vermiştir. Bu Kanun, 12. maddesinde tasdik işlemini şöyle tanımlanmıştır: ”Yeminli Mali Müşavirler gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe ilkeleri ile standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler (Kepekçi, 2004: 25).

Yeminli mali müşavirlerin, tasdike ilişkin usul ve esaslar hakkında yönetmeliğin 5.maddesinde tasdikin amacı şöyle belirtilmiştir;

- a) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanılıcı olmayacak biçimde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlemesini sağlayarak kamunun istifadesine sunmak,
- b) Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- c) Vergi dairesi ve mükellef ilişkilerinde güveni hakim kılmaktır.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği işlem ve belgelerin kapsamı Yönetmeliğin 7. maddesinde Yeminli mali müşavirlerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler belirtilmiştir.

A) Gelir Vergisi Yönünden:

- a) Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- b) Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi ile ilgili olarak muhtasar beyannameler.
- c) Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80.maddesi ve 82. maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler.
- d) Geçici vergi bildirimleri.

B) Kurumlar Vergisi Yönünden:

- a) Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablolar ve bildirimler.
- b) Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi uyarınca verilen muhtasar beyannameler.
- c) Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesi uyarınca verilen özel beyannameler.
- d) Geçici vergi bildirimleri.

C) Katma Değer Vergisi Yönünden :

- a) Katma değer vergisi beyannameleri ve ekleri,
- b) İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,
- c) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca gerek görülecek katma değer vergisine ilişkin diğer işlem ve belgeler,

D) Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden:

- a) 7338 sayılı Veraset ve intikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bununla ilgili beyannameler.
- b) Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.

E) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yönünden:

- a) 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesi gereğince borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formları",
- b) 6183 sayılı Kanununun 105 inci maddesi gereğince verilen terkin beyanlarının incelenmesi ve tasdiki,

F) Damga Vergisi Yönünden:

- a) 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22 inci maddeleri uyarınca makbuz karşılığı ödemeler için verilecek damga vergisi beyannameleri ile 19 ve 23 üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti suretiyle tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler.

G) Mali Mevzuatta Yeralan Teşvik, indirim, istisna ve Muafiyetler Yönünden:

- a) Yatırım indirimi ⁸
- b) Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası
- c) Yeniden değerlendirme
- d) Stok değerlendirme
- e) Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından elde edilen kazanç istisnası
- f) Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması
- g) Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler,

Bakanlık, tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibarıyla sınırlandırmaya veya genişletmeye yetkilidir.

3568 sayılı Kanununun 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik görevleri ve bu tasdik den doğan sorumlulukları açıklanmıştır:

⁸ 30.03.2006 tarihli ve 5479 sayılı Kanununun 08.04.2006 tarihli ve 26133 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19 uncu maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

“Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdikin kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikin doğru olmaması halinde, tasdikin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyana uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikin kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

3.6.4. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, Yasakları ve Cezaları

SM, SMMM ve YMM’lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliğin 8. Maddesinde de meslek mensuplarının sorumlulukları hakkındaki düzenlemelere yer verilmiştir.

- a) Sosyal sorumluluk: meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar.
- b) İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk: meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler söylerle.
- c) Meslektaşlara karşı sorumluluk: meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar.

Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için gerekli dayanışmayı kurarlar.

Meslek mensuplarının sorumluluklarının yanında uymak zorunda oldukları bir takım yasaklarda mevcut olup bu yasakları 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanun'un 45 maddesinde açıklamıştır.

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle ; 2. maddede yazılı işlemlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşamayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul furuundan biri 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrı hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıkta akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktı işleri tasdik edemezler.

Meslek mensupları mesleğini icra ederken yapmaması gereken diğer yasaklar şunlardır.

- Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (3568 Sayılı Kanun, md. 2).
- Meslek unvanlarını haksız olarak kullanamazlar (3568 Sayılı Kanun, md. 3).
- Meslek mensupları haksız rekabete neden olacak davranışlarda bulunamazlar (SM, SMMM ve YMM'lerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik, md.10).
- Meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar (3568 Sayılı Kanun, md. 13).
- Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler (3568 Sayılı Kanun, md. 43).

- Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar (3568 Sayılı Kanun, md. 44).
- Ücret tarifelerindeki asgari ücret miktarının altında iş kabul edemezler (3568 Sayılı Kanun, md. 46).

Meslek mensupları, görevleri sırasında ve görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun devlet memurlarına ait hükümleri uyarınca cezalandırılır (3568 Sayılı Kanun, md. 47).

Meslek mensupları kendilerine getirilen yasaklara uymadıklarında veya mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verileceği 3568 sayılı kanunun 48. maddesinde ve SM, SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliğinin 4. maddesinde açıklanmıştır.

- a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıнын yazı ile bildirilmesidir.
- c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
- e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan ve yahut da bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekerrür edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir. Mükellefle birlikte kasten vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır. Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler.

Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

BÖLÜM 4 : X ANONİM ŞİRKETİNDE BAĞIMSIZ DENETİM

UYGULAMASI

Bu bölümde önceki bölümlerde anlatılan teorik bilgileri daha iyi anlaşması için bir uygulama ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda denetim yapılan firma ve denetimi yapan firmanın adları ve özel bilgileri değiştirilmiştir. Denetim talebinde bulunan firmaya “X Anonim Şirketi” ve denetim yapan firmaya “Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketi” olarak değiştirilmiştir. Uygulamaya konu olan şirketimiz Sermaye Piyasası Kanunu’na göre sürekli denetime tabi bir sermaye şirkettir. Şirketin 01 ocak 2008 - 30 haziran 2008 tarihleri arasındaki faaliyet sonuçlarındaki mali tabloları uygulamaya konu olmuştur.

Yapılan bu bağımsız dış denetimin amacı, X Anonim Şirketinin ilk altı aylık mali tablolarının ve bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru, dürüst, muhasebe ilke ve standartlara uygun olup olmadığının araştırılmasıdır.

4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Şirket, 2008 yılı ilk altı ayın bağımsız denetimi için Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketine fiyat teklifi istemiştir. Bu sırada Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketi, X Anonim Şirketi hakkında bilgi toplamış ve şirketin içinde bulunduğu piyasayı araştırmıştır.

Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketi, X Anonim Şirketi ile ilgili kendisine gelen 2008 yılı mali tablolarını gözden geçirmiştir. Piyasanın durumunu iyi gören ve şirketin mali tablo bilgilerini geçmiş yılki olumlu görüş bildiren denetçi raporuna güvenerek gerçeği yansıttığı kanısına varan Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketi ortakları, teklife olumlu cevap gelmesi halinde bağımsız denetim sözleşmelerini yapmaya oy birliğiyle karar vermişlerdir.

X Anonim Şirketi teklife bir ay gibi bir süreden sonra olumlu yanıt vermiştir. Ve teklifi kabul ettiklerini beyan etmişlerdir. Sözleşmeye göre ücretin bir kısmı peşin bir kısmı sonradan ödenmek üzere 01.07.2008 tarihinde denetim sözleşmesini imzalamışlardır. Denetim sözleşmesini imzalamadan önce Y Bağımsız Denetim

Anonim Şirketi önceki denetçi ile sözleşmenin fesih edildiği bilgisini X şirketinin muhasebe müdüründen almıştır.

Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketi, sözleşmede belirtilen sürelerde denetim çalışmasını yapacağını belirtmiş ve X Anonim Şirketinden denetim esnasında kendilerine yardımcı olacak, istedikleri evrakları ve dokümanları bulabilecek bir veya iki kişi tahsis edilmesini istemiştir. X Anonim Şirketi de bu isteği kabul etmiştir. Y Bağımsız Denetim Anonim Şirketi'nin X Anonim Şirketiyle yaptığı sözleşmede raporu hazırlayacak olan denetçiler belirlenmiştir.

4.2. Şirketin Organizasyonu Ve Faaliyet Konusu

X Anonim Şirketi , 1986 yılında Türk yalıtım sektöründe taahhüt işleriyle ticaret hayatına başlamış, 1990 yılında ithalatçı, 1996'da ise üretici firma kimliğine kavuşmuştur. Firma dünyanın ileri gelen yalıtım firmalarının Türkiye Distribütörlüğü ve beş modern üretim tesisinde gerçekleştirdiği üretimleriyle sektöründe büyük bir üretici konumundadır.

2008 yılının ilk altı ayı itibariyle Şirket' in ortalama personel sayısı 140'tır. (2007 yılı: 115)

Şirketin kanuni iş merkezi, Örnek Mahallesi, 35. Cadde, Yılmazlar Plaza Kat:1 Ataşehir/İstanbul adresindedir.

Şirketin Ankara ve İzmir'de şubesi bulunmaktadır.

Ankara Şube adresi Plevne Mahallesi, Turan Güneş Bulvarı No:1/1 Kızılay/Çankaya /Ankara 'dır.

İzmir Şube adresi Yıldız Mahallesi, Adnan Menderes Cad. No:1 K:1 Konak/İzmir 'dir.

Şirketin Çorlu'da fabrikası bulunmaktadır.

Fabrika adresleri Hacıömerağa mevki Şehit Ahmet Sokak Çorlu / Tekirdağ ve Kayacık mevki Çorlu / Tekirdağ 'dır.

4.3. Mali Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar

Şirket'in mali tablolarının hazırlanmasında uygulanan belli başlı muhasebe prensipleri aşağıdaki gibidir:

4.3.1. Sunuma İlişkin Temel Esaslar

Şirket ve Türkiye'de yerleşik bağlı ortaklıkları, yasal defterlerini ve kanuni finansal tablolarını Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmakta ve hazırlamaktadır. Yabancı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar muhasebe kayıtlarını ve yasal finansal tablolarını faaliyette buldukları ülkelerin para birimleri cinsinden ve o ülkelerin mevzuatına uygun olarak hazırlamaktadır. Ekli konsolide finansal tablolar Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayımladığı Genel Kabul Görmüş Muhasebe Politikalarına uygun olarak Şirket'in yasal kayıtlarına yapılan düzeltmeleri ve sınıflandırmaları içermektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Seri: XI, No: 29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" ile işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektedir. Bu Tebliğ, 01 Ocak 2008 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir ve Seri: XI, No:25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği" yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğe istinaden, işletmeler Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nı (UMS/UFRS) uyguluyorlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırladığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca (TMSK) yayımlanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) esas alınır.

Dolayısıyla ilişikteki mali tablolar SPK Seri: XI, No: 29 sayılı tebliğe göre hazırlanmış olup mali tablolar ve dipnotlar, SPK tarafından 14 Nisan 2008 tarihli duyuru ile uygulanması zorunlu kılınan formatlara uygun olarak sunulmuştur. Bu kapsamda geçmiş dönem mali tablolarında bazı sınıflamalar yapılmıştır.

4.3.2. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi

SPK, 17 Mart 2005 tarihinde almış olduğu bir kararla, Türkiye’de faaliyette bulunan ve SPK Muhasebe Standartları’na uygun mali tablo hazırlayan Gruplar için, 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulamasının gerekli olmadığını ilan ettiği için bu tarihten itibaren Uluslararası Muhasebe Standardı 29 “Yüksek Enflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama”ya göre finansal tabloların hazırlanması ve sunumu uygulamasını sona erdirmiştir.

4.3.3. Konsolidasyon Esasları

İncelenen Şirket konsolidasyona tabi değildir.

4.3.4. Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Mali Tabloların Düzeltilmesi

Gerektiği durumlarda cari dönem mali tablolarındaki sınıflandırma değişiklikleri, tutarlı olması açısından önceki dönem mali tablolarına da uygulanır.

4.3.5. Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

Gerekli olması veya Şirket’in mali durumu, performansı veya nakit akımları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin mali tablolarda daha uygun ve güvenilir bir sunumu sonucunu doğuracak nitelikte ise muhasebe politikalarında değişiklik yapılır. Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin önceki dönemleri etkilemesi durumunda, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi mali tablolarda geriye dönük olarak da uygulanır.

4.3.6. Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

Muhasebe tahminleri, güvenilir bilgilere ve makul tahmin yöntemlerine dayanılarak yapılır. Ancak, tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya ilave gelişmelerin ortaya çıkması sonucunda tahminler gözden geçirilir. Muhasebe tahminindeki değişikliğin etkisi, yalnızca bir döneme ilişkinse, değişikliğin yapıldığı cari dönemde, gelecek dönemlere de ilişkinse, hem değişikliğin yapıldığı dönemde hem de gelecek dönemlerde, ileriye yönelik olarak, dönem karı veya zararının belirlenmesinde dikkate alınacak şekilde mali tablolara yansıtılır.

Cari dönem faaliyet sonucuna bir etkisi olan veya sonraki dönemlere etkisi olması beklenen muhasebe tahminindeki bir değişikliğin niteliği ve tutarı finansal tablo dipnotlarında, gelecek dönemlere ilişkin etkinin tahmininin mümkün olmadığı haller dışında, açıklanır.

4.3.7. Netleştirme / Mahsup

Finansal varlıklar ve yükümlülükler, yasal olarak netleştirme hakkı var olması, net olarak ödenmesi veya tahsilin mümkün olması veya varlığın elde edilmesi ile yükümlülüğün yerine getirilmesinin eş zamanlı olarak gerçekleşebilmesi halinde, bilançoda net değerleri ile gösterilirler.

4.3.8. Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti

Mali tabloların hazırlanması sırasında uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti aşağıdaki gibidir:

Gelir Kaydedilmesi

Gelirler, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların Şirkete akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır. Net satışlar, mal satışlarından iade ve satış ıskontolarının düşülmesi suretiyle bulunmuştur.

Malların satışından elde edilen gelir, aşağıdaki şartların tamamı karşılandığında muhasebeleştirilir:

- Şirket'in mülkiyetle ilgili tüm önemli riskleri ve kazanımları alıcıya devretmesi,
- Şirket'in mülkiyetle ilişkilendirilen ve süregelen bir idari katılımının ve satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolünün olmaması,
- Gelir tutarının güvenilebilir bir şekilde ölçülmesi,
- İşlemle ilişkili olan ekonomik faydaların işletmeye akışının olası olması,

- İşlemden kaynaklanacak maliyetlerin güvenilebilir bir şekilde ölçülmesi.

Faiz geliri, kalan anapara bakiyesi ile beklenen ömrü boyunca ilgili finansal varlıktan elde edilecek tahmini nakit girişlerini söz konusu varlığın kayıtlı değerine indirgeyen efektif faiz oranı nispetinde ilgili dönemde tahakkuk ettirilir.

Hisse senedi yatırımlarından elde edilen temettü geliri, hissedarların temettü alma hakkı doğduğu zaman kayda alınır.

Gayrimenkullerden elde edilen kira geliri, ilgili kiralama sözleşmesi boyunca doğrusal yöntemle göre muhasebeleştirilir.

Satışlar içerisinde önemli bir finansman unsurunun bulunması durumunda makul bedel gelecekte oluşacak nakit akımlarının finansman unsuru içerisinde yer alan gizli faiz oranı ile indirgenmesi ile tespit edilir. Fark tahakkuk esasına göre mali tablolara yansıtılır.

Stok Değerlemesi

Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Stokların maliyetinin hesaplanmasında ortalama maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Net gerçekleştirilebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için yüklenilmesi gereken tahmini maliyetlerin toplamının indirilmesiyle elde edilir.

Maddi Duran Varlıklar

Maddi varlıklar, 01 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyet değerlerinden ve

01 Ocak 2005 tarihinden itibaren satın alınan kalemler için satın alım maliyet değerlerinden birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle gösterilmektedir. Sabit kıymetler doğrusal amortisman metoduyla faydalı ömür esasına uygun bir şekilde amortismanına tabi tutulmuştur.

Sabit kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranları aşağıdadır:

CİNSİ	30 Haziran 2008 ORAN (%)	31 Aralık 2007 ORAN (%)
Binalar	2-10	2-10
Makine ve Tesisler	8-10	8-10
Döşeme ve Demirbaşlar	6.66-33.3	6.66-33.3
Nakil Vasıtaları	10	10
Özel Maliyetler	10	10

Sabit kıymetlerin satışı dolayısıyla oluşan kar ve zararlar net defter değerleriyle satış fiyatının karşılaştırılması sonucunda belirlenir ve faaliyet karına dahil edilir.

Bakım ve onarım giderleri gerçekleştiği tarihte gider yazılır. Eğer bakım ve onarım gideri ilgili aktifte genişleme veya gözle görünür bir gelişme sağlıyorsa aktifleştirilir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan varlıklar, 01 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyetlerinden ve 01 Ocak 2005'ten sonra satın alınan kalemler için satın alım maliyet değerinden, birikmiş itfa ve tükenme payları ile kalıcı değer kayıpları düşülmüş olarak gösterilirler. Bu varlıklar beklenen faydalı ömürlerine göre doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak amortismanına tabi tutulur. Beklenen faydalı ömür ve amortisman yöntemi, tahminlerde ortaya çıkan değişikliklerin olası etkilerini tespit etmek amacıyla her yıl gözden geçirilir ve tahminlerdeki değişiklikler ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir.

Satın alınan bilgisayar yazılımları, satın alımı sırasında ve satın almadan kullanıma hazır olana kadar geçen sürede oluşan maliyetler üzerinden aktifleştirilir. Söz konusu maliyetler faydalı ömürlerine göre beş yılda amortismanına tabi tutulur.

Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Şerefiye gibi sınırsız ömrü olan varlıklar itfaya tabi tutulmazlar. Bu varlıklar için her yıl değer düşüklüğü testi uygulanır. İtfaya tabi olan varlıklar için ise defter değerinin geri kazanılmasının mümkün olmadığı durum veya olayların ortaya çıkması halinde değer düşüklüğü testi uygulanır. Varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşması durumunda değer düşüklüğü karşılığı kaydedilir. Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen gerçeğe uygun değer veya kullanımdaki değer büyük olanıdır. Değer düşüklüğünün değerlendirilmesi için varlıklar ayrı tanımlanabilir nakit akımlarının olduğu en düşük seviyede gruplanır. Şerefiye haricinde değer düşüklüğüne tabi olan finansal olmayan varlıklar her raporlama tarihinde değer düşüklüğünün olası iptali için gözden geçirilir.

Finansal Kiralama İşlemleri

Kiracı Olarak Grup:

Finansal Kiralama

Tüm fayda ve risklerin üstlenildiği maddi varlıkların finansal kiralama yolu ile elde edilmesi Şirket tarafından finansal kiralama adı altında sınıflandırılır. Finansal kiralama gerçekleştirdikleri tarihte, kiralanan varlığın piyasa değeri veya minimum finansal kiralama ödemelerinin bugünkü değerinin düşük olanından aktifleştirilirler. Kira ödemeleri anapara ve faiz içeriyormuş gibi işleme konulur. Anapara kira ödemeleri bilançoda yükümlülük olarak gösterilir ve ödendikçe azaltılır. Faiz ödemeleri ise, finansal kiralama dönemi boyunca gelir tablosunda giderleştirilir. Finansal kiralama sözleşmesi ile elde edilen maddi duran varlıklar, varlığın faydalı ömrü boyunca amortismanına tabi tutulur.

Operasyonel Kiralama

Kiralayanın malın tüm risk ve faydalarını elinde bulundurduğu kira sözleşmeleri operasyonel kiralama olarak adlandırılır. Bir operasyonel kiralama için yapılan kiralama ödemeleri, kiralama süresi boyunca normal yöntemle göre gider olarak kayıtlara alınmaktadır.

Kiralayan Olarak Grup:

Operasyonel Kiralama

Şirket operasyonel kiralamaya tabi sabit kıymetleri bilançoda sabit kıymetin içeriğine göre göstermektedir. Operasyonel kiralama işleminden kaynaklanan kiralama gelirleri, kiralama süresi boyunca normal yöntemle gelir olarak kayıtlara alınmaktadır. Bir operasyonel kiralamadan gelir elde etmek için yapılan ilk direkt maliyetler yapıldıkları dönemin gelir tablosunda gider olarak kayıtlara alınmaktadır.

Araştırma Geliştirme Giderleri

Araştırma geliştirme giderleri gerçekleştiği tarihte giderleştirilir. Bir proje ile ilgili geliştirme harcaması gelecekteki gerçekleşebilir değerinden emin olduğu zaman ileriki dönemlere taşınabilir. Taşınan herhangi bir harcama ilgili olduğu projenin gelecekteki beklenen satışlarının dönemi üzerinden amortismanına tabi tutulur.

Borçlanma Maliyetleri

Kullanıma ve satışa hazır hale getirilmesi önemli ölçüde zaman isteyen varlıklar söz konusu olduğunda, satın alınması, yapımı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilen borçlanma maliyetleri, ilgili varlık kullanıma veya satışa hazır hale getirilene kadar varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Yatırımla ilgili kredinin henüz harcanmamış kısmının geçici süre ile finansal yatırımlarda değerlendirilmesiyle elde edilen finansal yatırım geliri aktifleştirmeye uygun borçlanma maliyetlerinden mahsup edilir. Diğer tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemlerde gelir tablosuna kaydedilmektedir.

Finansal Araçlar

(i) Finansal varlıklar

Finansal yatırımlar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan ve gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alınan finansal varlıklar haricinde, gerçeğe uygun piyasa değerinden alım işlemiyle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilir. Yatırımlar, yatırım araçlarının ilgili piyasa

tarafından belirlenen süreye uygun olarak teslimatı koşulunu taşıyan bir kontrata bağlı olan işlem tarihinde kayıtlara alınır veya kayıtlardan çıkarılır.

Finansal varlıklar “gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar”, “vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar”, “satılmaya hazır finansal varlıklar” ve “kredi ve alacaklar” olarak sınıflandırılır. Sınıflandırma, finansal varlıkların niteliğine ve amacına bağlı olarak yapılır ve ilk muhasebeleştirme sırasında belirlenir.

Etkin Faiz Yöntemi

Etkin faiz yöntemi, finansal varlığın itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmesi ve ilgili faiz gelirinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince tahsil edilecek tahmini nakit toplamının, ilgili finansal varlığın tam olarak net bugünkü değerine indirgeyen orandır.

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar dışında sınıflandırılan finansal varlıklar ile ilgili gelirler etkin faiz yöntemi kullanmak suretiyle hesaplanmaktadır.

a) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar

Gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar; alım-satım amacıyla elde tutulan finansal varlıklardır. Bir finansal varlık kısa vadede elden çıkarılması amacıyla edinildiği zaman söz konusu kategoride sınıflandırılır. Finansal riske karşı etkili bir koruma aracı olarak belirlenmemiş olan türev ürünleri teşkil eden bahse konu finansal varlıklar da gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar olarak sınıflandırılır. Bu kategoride yer alan varlıklar, dönen varlıklar olarak sınıflandırılırlar.

b) Vadesine kadar elde tutulan finansal varlıklar

Şirket'in vadesine kadar elde tutma olanağı ve niyeti olduğu, sabit veya belirlenebilir bir ödeme planına sahip, sabit vadeli borçlanma araçları, vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandırılır. Vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar

etkin faiz yöntemine göre itfa edilmiş maliyet bedelinden değer düşüklüğü tutarı düşülerek kayıtlara alınır ve ilgili gelirler etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanır.

c) Satılmaya hazır finansal varlıklar

Satılmaya hazır finansal varlıklar (a) vadesine kadar elde tutulacak finansal varlık olmayan veya (b) alım satım amaçlı finansal varlık olmayan finansal varlıklardan oluşmaktadır. Satılmaya hazır finansal varlıklar kayıtlara alındıktan sonra güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor olması koşuluyla gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülemeyen ve aktif bir piyasası olmayan menkul kıymetler maliyet değeriyle gösterilmektedir. Satılmaya hazır finansal varlıklara ilişkin kar veya zararlara ilgili dönemin gelir tablosunda yer verilmemektedir. Bu tür varlıkların makul değerinde meydana gelen değişiklikler özkaynak hesapları içinde gösterilmektedir. İlgili varlığın elden çıkarılması veya değer düşüklüğü olması durumunda özkaynak hesaplarındaki tutar kar / zarar olarak gelir tablosuna transfer edilir. Satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan özkaynak araçlarına yönelik yatırımlardan kaynaklanan ve gelir tablosunda muhasebeleştirilen değer düşüş karşılıkları, sonraki dönemlerde gelir tablosundan iptal edilemez. Satılmaya hazır olarak sınıflandırılan özkaynak araçları haricinde, değer düşüklüğü zararı sonraki dönemde azalırsa ve azalış değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi sonrasında meydana gelen bir olayla ilişkilendirilebiliyorsa, önceden muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı gelir tablosunda iptal edilebilir.

d) Krediler ve alacaklar

Sabit ve belirlenebilir ödemeleri olan, piyasada işlem görmeyen ticari ve diğer alacaklar ve krediler bu kategoride sınıflandırılır. Krediler ve alacaklar etkin faiz yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş maliyeti üzerinden değer düşüklüğü düşülerek gösterilir.

Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar dışındaki finansal varlık veya finansal varlık grupları, her bilanço tarihinde değer düşüklüğüne

uğradıklarına ilişkin göstergelerin bulunup bulunmadığına dair değerlendirmeye tabi tutulur. Finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra bir veya birden fazla olayın meydana gelmesi ve söz konusu olayın ilgili finansal varlık veya varlık grubunun güvenilir bir biçimde tahmin edilebilen gelecekteki nakit akımları üzerindeki olumsuz etkisi sonucunda ilgili finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin tarafsız bir göstergenin bulunması durumunda değer düşüklüğü zararı oluşur. Kredi ve alacaklar için değer düşüklüğü tutarı gelecekte beklenen tahmini nakit akımlarının finansal varlığın etkin faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki farktır.

Bir karşılık hesabının kullanılması yoluyla defter değerinin azaltıldığı ticari alacaklar haricinde, bütün finansal varlıklarda, değer düşüklüğü doğrudan ilgili finansal varlığın kayıtlı değerinden düşülür. Ticari alacağın tahsil edilememesi durumunda söz konusu tutar karşılık hesabından düşülerek silinir. Karşılık hesabındaki değişimler gelir tablosunda muhasebeleştirilir.

Satılmaya hazır özkaynak araçları haricinde, değer düşüklüğü zararı sonraki dönemde azalır ve azalış değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi sonrasında meydana gelen bir olayla ilişkilendirilebiliyorsa, önceden muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı, değer düşüklüğünün iptal edileceği tarihte yatırımın değer düşüklüğü hiçbir zaman muhasebeleştirilmemiş olması durumunda ulaşacağı itfa edilmiş maliyet tutarını aşmayacak şekilde gelir tablosunda iptal edilir.

Satılmaya hazır özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerinde değer düşüklüğü sonrasında meydana gelen artış, doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Nakit ve nakit benzerleri

Nakit ve nakit benzeri kalemleri, nakit para, vadesiz mevduat ve satın alım tarihinden itibaren vadeleri 3 ay veya 3 aydan daha az olan, hemen nakde çevrilebilecek olan ve önemli tutarda değer değişikliği riski taşımayan yüksek likiditeye sahip diğer kısa vadeli yatırımlardır.

(ii) Finansal yükümlülükler

Şirket'in finansal yükümlülükleri ve özkaynak araçları, sözleşmeye bağlı düzenlemelere, finansal bir yükümlülüğün ve özkaynağa dayalı bir aracın tanımlanma esasına göre sınıflandırılır. Şirket'in tüm borçları düştükten sonra kalan varlıklarındaki hakkı temsil eden sözleşme özkaynağa dayalı finansal araçtır. Belirli finansal yükümlülükler ve özkaynağa dayalı finansal araçlar için uygulanan muhasebe politikaları aşağıda belirtilmiştir.

Finansal yükümlülükler gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler veya diğer finansal yükümlülükler olarak sınıflandırılır.

a) Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülükler, gerçeğe uygun değeriyle kayda alınır ve her raporlama döneminde, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değeriyle yeniden değerlendirilir. Gerçeğe

uygun değerlerindeki değişim, gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Gelir tablosunda muhasebeleştirilen net kazanç ya da kayıplar, söz konusu finansal yükümlülük için ödenen faiz tutarını da kapsar.

b) Diğer finansal yükümlülükler

Diğer finansal yükümlülükler başlangıçta işlem maliyetlerinden arındırılmış gerçeğe uygun değerleriyle muhasebeleştirilir.

Diğer finansal yükümlülükler sonraki dönemlerde etkin faiz oranı üzerinden hesaplanan faiz gideri ile birlikte etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyet bedelinden muhasebeleştirilir.

Etkin faiz yöntemi, finansal yükümlülüğün itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz giderinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması halinde daha kısa bir zaman dilimi süresince gelecekte yapılacak tahmini nakit ödemelerini tam olarak ilgili finansal yükümlülüğün net bugünkü değerine indirgeyen orandır.

(iii) Türev finansal araçlar

Türev finansal araçların ilk olarak kayda alınmalarında gerçeğe uygun değeri kullanılmakta ve izleyen dönemlerde de gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmektedir. Şirket dövizli borçlarından kaynaklanan risklerinin minimize etmek için zaman zaman vadeli işlemler yapmaktadır.

Kur Değişiminin Etkileri

Yıl içerisinde gerçekleşen döviz işlemleri, işlem tarihindeki kurlar kullanılarak Türk Lirası'na çevrilmiştir. Bilançoda yer alan dövize bağlı varlık ve borçlar, bilanço tarihinde geçerli olan kurlar kullanılarak Türk Lirası'na çevrilmiştir. Bu çevirimden ve dövizli işlemlerin tahsil / tediyelerinden kaynaklanan kambiyo karları / zararları gelir tablosunda yer almaktadır.

Hisse Başına Kar / Zarar

Hisse başına kar, net karın ilgili dönem içinde mevcut hisselerin ağırlıklı ortalama adedine bölünmesi ile tespit edilir.

Türkiye'de şirketler, sermayelerini, hissedarlarına geçmiş yıl karlarından dağıttıkları "bedelsiz hisse" yolu ile arttırabilmektedirler. Hisse başına kar hesaplanırken, bu bedelsiz hisse ihracı çıkarılmış hisseler olarak sayılır. Dolayısıyla hisse başına kar hesaplamasında kullanılan ağırlıklı hisse adedi ortalaması, hisselerin bedelsiz olarak çıkarılmasını geriye dönük olarak uygulamak suretiyle elde edilir.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihi ile bilançonun yayımı için yetkilendirme tarihi arasında, işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder. Bilanço tarihi itibarıyla söz konusu olayların var olduğuna ilişkin yeni deliller olması veya ilgili olayların bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması durumunda, Şirket söz konusu hususları ilgili dipnotlarında açıklamaktadır.

Grup; bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, mali tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltir.

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

Şirket'in, geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması, bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması ve söz konusu yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyor olması durumunda ilgili yükümlülük, karşılık olarak mali tablolara alınır. Şarta bağlı yükümlülükler, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Şarta bağlı yükümlülük olarak işleme tabi tutulan kalemler için gelecekte ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin muhtemel hale gelmesi durumunda, bu şarta bağlı yükümlülük, güvenilir tahmin yapılmadığı durumlar hariç, olasılıktaki değişikliğin meydana geldiği dönemin finansal tablolarında karşılık olarak kayıtlara alınır.

Şirket şarta bağlı yükümlülüklerin muhtemel hale geldiği ancak ekonomik fayda içeren kaynakların tutarı hakkında güvenilir tahminin yapılmaması durumunda ilgili yükümlülüğü dipnotlarda göstermektedir.

Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve mevcudiyeti işletmenin tam olarak kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin olmayan olayın gerçekleşip gerçekleşmemesi ile teyit edilecek olan varlık, şarta bağlı varlık olarak değerlendirilir. Ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeye girme ihtimalinin yüksek bulunması durumunda şarta bağlı varlıklar dipnotlarda açıklanır.

Karşılık tutarının ödenmesi için kullanılan ekonomik faydaların tamamının ya da bir kısmının üçüncü taraflarca karşılanmasının beklendiği durumlarda tahsil edilecek olan tutar, bu tutarın geri ödenmesinin kesin olması ve tutarın güvenilir bir şekilde hesaplanması durumunda, bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

İlişkili Taraflar

Bu mali tabloların amacı doğrultusunda ortaklar, üst düzey yöneticiler ve Yönetim Kurulu üyeleri, aileleri ve onlar tarafından kontrol edilen veya onlara bağlı şirketler, iştirak ve ortaklıklar ilişkili taraflar olarak kabul ve ifade edilmişlerdir. Olağan

faaliyetler nedeniyle ilişkili taraflarla girilen işlemler piyasa koşullarına uygun fiyatlarla gerçekleştirilmiştir.

Devlet Teşvik ve Yardımları

Hükümet teşvikleri, Şirket'in bu teşviklerle ilgili gerekleri yerine getirdiği ve bu teşvikin alınacağı ile ilgili makul bir sebep oluşmadığı sürece muhasebeleştirilmez. Bu teşvikler karşılama beklenen maliyetlerle eşleşecek şekilde ilgili dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Hükümetin sağladığı teşviklerden elde edilen gelir uygun bir gider kaleminden indirim olarak muhasebeleştirilir.

Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

Türk Vergi Mevzuatı, ana şirket ve onun bağlı ortaklığına konsolide vergi beyannamesi hazırlamasına izin vermediğinden, ekli konsolide mali tablolarda da yansıtıldığı üzere, vergi karşılıkları her bir işletme bazında ayrı olarak hesaplanmıştır.

Gelir vergisi gideri, cari vergi gideri ile ertelenmiş vergi giderinin (veya gelirinin) toplamından oluşur.

Cari vergi

Cari yıl vergi yükümlülüğü, dönem karının vergiye tabi olan kısmı üzerinden hesaplanır. Vergiye tabi kar, diğer yıllarda vergilendirilebilen veya indirilebilen gelir veya gider kalemleri ile vergilendirilemeyen veya indirilemeyen kalemleri hariç tuttuğundan dolayı, gelir tablosunda belirtilen kardan farklılık gösterir. Şirket'in cari vergi yükümlülüğü bilanço tarihi itibarıyla yasallaşmış ya da önemli ölçüde yasallaşmış vergi oranı kullanılarak hesaplanmıştır.

Ertelenmiş vergi

Ertelenen vergi yükümlülüğü veya varlığı, varlıkların ve yükümlülüklerin mali tablolarda gösterilen tutarları ile yasal vergi matrahı hesabında dikkate alınan tutarları arasındaki geçici farklılıkların bilanço yöntemine göre vergi etkilerinin yasallaşmış vergi oranları dikkate alınarak hesaplanmasıyla belirlenmektedir. Ertelenen vergi yükümlülükleri vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanırken, indirilebilir geçici farklardan oluşan ertelenen vergi varlıkları, gelecekte vergiye tabi

kar elde etmek suretiyle bu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır. Şerefiye veya işletme birleşmeleri dışında varlık veya yükümlülüklerin ilk defa mali tablolara alınmasından dolayı oluşan ve hem ticari hem de mali kar veya zararı etkilemeyen geçici zamanlama farklarına ilişkin ertelenen vergi yükümlülüğü veya varlığı hesaplanmaz.

Ertelenen vergi yükümlülükleri, Şirket'in geçici farklılıkların ortadan kalkmasını kontrol edebildiği ve yakın gelecekte bu farkın ortadan kalkma olasılığının düşük olduğu durumlar haricinde, bağlı ortaklık ve iştiraklerdeki yatırımlar ve iş ortaklıklarındaki paylar ile ilişkilendirilen vergilendirilebilir geçici farkların tümü için hesaplanır. Bu tür yatırım ve paylar ile ilişkilendirilen vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenen vergi varlıkları, yakın gelecekte vergiye tabi yeterli kar elde etmek suretiyle bu farklardan yararlanmanın kuvvetle muhtemel olması ve gelecekte bu farkların ortadan kalkmasının muhtemel olması şartıyla hesaplanmaktadır.

Ertelenen vergi varlığının kayıtlı değeri, her bir bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir. Ertelenmiş vergi varlığının kayıtlı değeri, bir kısmının veya tamamının sağlayacağı faydanın elde edilmesine imkan verecek düzeyde mali kar elde etmenin muhtemel olmadığı ölçüde azaltılır.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri varlıkların gerçekleşeceği veya yükümlülüklerin yerine getirildiği dönemde geçerli olması beklenen ve bilanço tarihi itibarıyla kanunlaşmış veya önemli ölçüde kanunlaşmış vergi oranları (vergi düzenlemeleri) üzerinden hesaplanır. Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin hesaplanması sırasında, Şirket'in bilanço tarihi itibarıyla varlıklarının defter değerini geri kazanma ya da yükümlülüklerini yerine getirmesi için tahmin ettiği yöntemlerin vergi sonuçları dikkate alınır.

Ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülükleri, cari vergi varlıklarıyla cari vergi yükümlülüklerini mahsup etme ile ilgili yasal bir hakkın olması veya söz konusu varlık ve yükümlülüklerin aynı vergi mercii tarafından toplanan gelir vergisiyle ilişkilendirilmesi ya da Şirket'in cari vergi varlık ve yükümlülüklerini netleştirmek suretiyle ödeme niyetinin olması durumunda mahsup edilir.

Dönem cari ve ertelenmiş vergisi

Doğrudan özkaynakta alacak ya da borç olarak muhasebeleştirilen kalemler (ki bu durumda ilgili kalemlere ilişkin ertelenmiş vergi de doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir) ile ilişkilendirilen ya da işletme birleşmelerinin ilk kayda alımından kaynaklananlar haricindeki cari vergi ile döneme ait ertelenmiş vergi, gelir tablosunda gider ya da gelir olarak muhasebeleştirilir. İşletme birleşmelerinde, şerhiye hesaplanmasında ya da satın alınan, satın alınan bağlı ortaklığın tanımlanabilen varlık, yükümlülük ve şarta bağlı borçlarının gerçeğe uygun değerinde elde ettiği payın satın alım maliyetini aşan kısmının belirlenmesinde vergi etkisi göz önünde bulundurulur.

Mali tablolarda yer alan vergiler, cari dönem vergisi ile ertelenmiş vergilerdeki değişimi içermektedir. Grup, dönem sonuçları üzerinden cari ve ertelenmiş vergi hesaplamaktadır.

Vergi varlık ve yükümlülüklerinde Netleştirme

Ödenecek kurumlar vergisi tutarları, peşin ödenen kurumlar vergisi tutarlarıyla ilişkili olduğu için netleştirilmektedir. Ertelenmiş vergi aktif ve pasifi de aynı şekilde netleştirilmektedir.

Emeklilik ve Kıdem Tazminatı Karşılığı

Türkiye’de geçerli iş kanunları gereği emeklilik ve kıdem tazminatı provizyonları ilişikteki finansal tablolarda gerçekleştikçe provizyon olarak ayrılmaktadır. Güncellenmiş olan UMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı uyarınca söz konusu türdeki ödemeler tanımlanmış emeklilik fayda planları olarak nitelendirilir.

Ekli mali tablolarda kıdem tazminatı yükümlülüğü, gelecek yıllarda ödenecek emeklilik tazminatının bilanço tarihindeki değerinin hesaplanması amacıyla enflasyon oranından arındırılmış uygun faiz oranı ile iskonto edilmesi ile bulunan tutar olarak mali tablolara yansıtılmıştır. Emeklilik tazminat giderine dahil edilen faiz maliyeti faaliyet sonuçlarında faiz gideri olarak gösterilmektedir.

Nakit Akım Tablosu

Nakit ve nakit benzeri değerler bilançoda maliyet değerleri ile yansıtılmaktadırlar. Nakit akım tablosu için dikkate alınan nakit ve nakit benzeri değerler eldeki nakit, banka mevduatları ve likiditesi yüksek yatırımları içermektedir. Nakit akım tablosunda, döneme ilişkin nakit akımları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları, Grubun esas faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımlarını gösterir. Yatırım faaliyetleriyle ilgili nakit akımları, Grubun yatırım faaliyetlerinde (varlık yatırımları ve finansal yatırımlar) kullandığı ve elde ettiği nakit akımlarını gösterir.

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, Grubun finansman faaliyetlerinde kullandığı kaynakları ve bu kaynakların geri ödemelerini gösterir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller olup, maliyet değerinden birikmiş amortisman ve vara birikmiş değer düşüklüklerinden sonraki tutarlar ile gösterilmektedir. Kabul gören kriterlere uyması durumunda bilançoda yer alan tutara, var olan yatırım amaçlı gayrimenkulun herhangi bir kısmını değiştirmenin maliyeti dahil edilir. Söz konusu tutara, yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan günlük bakımlar dahil edilmez.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin kullanım dışı kalmaları veya satılmaları durumunda, bilançodan çıkartılırlar. Bu gayrimenkullerin satımlarından doğan kar veya zarar gelir tablosunda gösterilir. Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılır.

4.3.9. Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Mali Tabloların Düzeltilmesi

Mali durum ve performans trendlerinin tespitine imkan vermek üzere, Şirket'in mali tabloları önceki dönemle karşılaştırmalı hazırlanmaktadır. Mali tabloların kalemlerinin gösterimi veya sınıflandırılması değiştiğinde karşılaştırılabilirliği

sağlamak amacıyla, önceki dönem mali tabloları da buna uygun olarak yeniden sınıflandırılır.

4.3.10. Sermaye ve Temettüleri

Adi hisseler, özsermaye olarak sınıflandırılır. Adi hisseler üzerinden dağıtılan temettüleri, beyan edildiği dönemde birikmiş kardan indirilerek kaydedilir.

4.4. Ortaklıkla İlgili Bilgiler

4.4.1. İşletme Birleşmeleri

Şirket'in işletme birleşmesi çerçevesinde değerlendirilmesi gereken bir işlemi bulunmamaktadır. (2007 : Bulunmamaktadır.)

4.4.2. İş Ortaklıkları

Şirket'in iş ortaklığı bulunmamaktadır. (2007: Bulunmamaktadır.)

4.4.3. Bölümlere Göre Raporlama

Şirket cari dönemde Tekirdağ, Çorlu'daki fabrikası ile yalıtım sektöründe faaliyet göstermektedir, Ayrıca Çorlu'da cam yünü fabrikasının inşaatı sürmektedir.

4.5 Finansal Bilgiler

4.5.1. Nakit Ve Nakit Benzerleri

Şirket'in dönem sonları itibariyle Nakit ve Nakit Benzeri varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Kasa	1.276	79
Bankalar (<i>Vadeli Mevduat</i>)	172.100	3.103.801
Bankalar (<i>Vadesiz Mevduat</i>)	391.817	503.733
B Tipi Likit Fonlar	52.490	446.201
Toplam	617.683	4.053.814

30.06.2008 ve 31.12.2007 tarihi itibari ile bankalarda bloke mevduat bulunmamaktadır.

Bankalar vadesiz mevduatlarının dökümü aşağıda açıklanmıştır:

	30 Haziran 2008	31 Aralık 2007
Para Cinsi	Bakiye	Bakiye
TL	273.736	459.309
USD	30.848	42.737
EUR	87.233	1.687
Toplam	391.817	503.733

Bankalar vadeli mevduatların vadelerine ilişkin dökümü aşağıda açıklanmıştır:

	30 Haziran 2008		31 Aralık 2007	
Para Cinsi	Bakiye	Faiz Oranı	Bakiye	Faiz Oranı
TL	172.100	%15-16	-	-
USD	-	-	218.635	%4.30
EUR	-	-	2.885.166	%3.55
Toplam	172.100		3.103.801	

4.5.2. Finansal Varlıklar Ve Yatırımlar

Finansal varlıklar ve yatırımları bulunmamaktadır.

4.5.3. Finansal Borçlar

Şirketin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Finansal Borçları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Banka Kredileri	919.066	1.743.931
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	1.357.966	1.202.485
Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal. (-)	(177.575)	(185.517)
Toplam	2.099.457	2.760.899

Şirketin dönem sonları itibariyle Uzun Vadeli Finansal Borçları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Banka Kredileri	21.220.007	6.727.100
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	2.036.949	2.404.971
Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal. (-)	(135.257)	(193.057)
Toplam	23.121.699	8.939.014

Banka Kredilerinin ayrıntısı aşağıda açıklanmıştır.

30.06.2008

Nev'i	Döviz Tutarı	TL Tutarı	Yıllık Faiz Oranı (%)
TL Krediler		274.950	Faizsiz – 15
EURO Krediler	334.241	644.116	5,35
Toplam Kısa Vadeli Krediler		919.066	

Nev'i	Döviz Tutarı	TL Tutarı	Yıllık Faiz Oranı (%)
EURO Krediler	11.011.368	21.220.007	4,66-7,40
Toplam Uzun Vadeli Krediler		21.220.007	

31.12.2007

Nev'i	Döviz Tutarı	TL Tutarı	Yıllık Faiz Oranı (%)
TL Krediler		238.408	Faizsiz – 15
EURO Krediler	880.320	1.505.523	5,35 ve Euribor + (1,5 -1,9)
Toplam Kısa Vadeli Krediler		1.743.931	

Nev'i	Döviz Tutarı	TL Tutarı	Yıllık Faiz Oranı (%)
EURO Krediler	3.933.517	6.727.100	5,35 ve Euribor + (1,5 -1,9)
Toplam Uzun Vadeli Krediler		6.727.100	

Finansal Kiralama Borçlarının ayrıntısı aşağıda açıklanmıştır.

30.06.2008

Kısa Vadeli	Döviz Tutarı	TL Tutarı
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar EURO	704.668	1.357.966
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar Toplamı		1.357.966
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti(-) EURO	(92.146)	(177.575)
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti Toplamı		(177.575)
Genel Toplam		1.180.391

Uzun Vadeli	Döviz Tutarı	TL Tutarı
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar EURO	1.057.002	2.036.949
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar Toplamı		2.036.949
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti(-) EURO	(70.187)	(135.257)
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti Toplamı		(135.257)
Genel Toplam		1.901.692

31.12.2007

Kısa Vadeli	Döviz Tutarı	TL Tutarı
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar EURO	703.125	1.202.485
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar Toplamı		1.202.485
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti(-) EURO	(108.476)	(185.517)
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti Toplamı		(185.517)
Genel Toplam		1.016.968

Uzun Vadeli	Döviz Tutarı	TL Tutarı
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar EURO	1.406.251	2.404.971
Finansal Kiralama İşlemlerden Borçlar Toplamı		2.404.971
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti(-) EURO	(112.886)	(193.057)
Ertelenmiş Finansal Kiral.Borçlanma Maliyeti Toplamı		(193.057)
Genel Toplam		2.211.914

4.5.4. Diğer Finansal Yükümlülükler

Şirket'in 30 Haziran 2008 ve 31 Aralık 2007 tarihleri Diğer Finansal Yükümlülüğü bulunmamaktadır.

4.5.5. Ticari Alacaklar Ve Borçlar

Şirketin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Ticari Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Ticari Alacaklar	2.619.697	2.314.665
Alacak Senetleri	25.795.900	20.994.998
Alacak Reeskontu (-)	(742.005)	(509.646)
Şüpheli Ticari Alacaklar	1.612.024	1.184.060
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(1.612.024)	(1.184.060)
Toplam	27.673.592	22.800.017

Şirketin dönem sonları itibariyle Uzun Vadeli Ticari Alacakları bulunmamaktadır.

Alacaklar için alınan ipotek ve teminatlar aşağıda açıklanmıştır.

	30.06.2008	31.12.2007
Alınan Teminat Mektupları	1.583.500	4.209.181
Alınan Teminatlar Mektupları (Coface)	20.867.651	-
Alınan Teminat Senetleri	5.235.810	6.087.636
Toplam	27.686.961	10.296.817

Şirketin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Ticari Borçları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Satıcılar	8.692.988	4.222.535
<i>Diğer Satıcılar</i>	<i>7.102.997</i>	<i>2.157.952</i>
<i>İlişkili Taraf Satıcıları</i>	<i>1.589.991</i>	<i>2.064.583</i>
Borç Senetleri	353.836	131.294
Borç Reeskontu (-)	(1.512)	-
Diğer Ticari Borçlar	-	4.942
Toplam	9.045.312	4.358.771

Şirketin dönem sonları itibariyle Uzun Vadeli Ticari Borçları bulunmamaktadır.

Ticari alacaklar ve borçların reeskontunda TL alacak ve borçlarda etkin faiz oranı olarak Devlet İç Borçlanma Senetleri bileşik faiz oranları kullanılmıştır. USD ve EURO cinsinden alacak ve borçların reeskontunda ise Libor ve Eurobor oranları kullanılmıştır.

4.5.6. Diğer Alacak Ve Borçlar

Şirketin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Diğer Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Vergi Dairesinden Alacaklar	11.539	7.696
Personelden Alacaklar	2.440	-
Toplam	13.979	7.696

Şirketin dönem sonları itibariyle Uzun Vadeli Diğer Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Verilen Depozito ve Teminatlar	1.956	3.532
Toplam	1.956	3.532

Şirketin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Diğer Borçları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Öd. Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	95.615	109.477
Alınan Depozito ve Teminatlar	-	24.848
Ödenecek SSK	99.899	75.148
Personele Borçlar	258.375	182.011
İlişkili Taraflara Ticari Olmayan Borçlar		
<i>Şahıs Ortaklara Borçlar</i>	20.289	-
Alınan Sipariş Avansları	11.443.785	2.999.195
Diğer Borçlar	1.170	1.170
Toplam	11.919.133	3.391.849

Şirketin dönem sonları itibariyle Uzun Vadeli Diğer Borçları bulunmamaktadır.

4.5.7. Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacak Ve Borçlar

Finans sektörü faaliyetlerinden alacak ve borçları bulunmamaktadır.

4.6. İşletme Varlık Bilgileri

4.6.1. Stoklar

Şirketin dönem sonları itibariyle Stokları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
İlk Madde ve Malzeme	3.285.057	3.359.066
Yarı Mamuller	17.933	-
Mamuller	2.461.011	1.269.110
Emtia	1.229.275	1.080.158
Diğer Stoklar	31.770	-
Toplam	7.025.046	5.708.334

4.6.2. Canlı Varlıklar

Canlı varlıkları bulunmamaktadır.

4.6.3. Devam Eden İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Varlıklar

Devam eden inşaat sözleşmelerine ilişkin varlıkları bulunmamaktadır.

4.6.4. Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımları bulunmamaktadır.

4.6.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri bulunmamaktadır.

4.6.6. Maddi Duran Varlıklar

Şirketin dönem sonları itibariyle Maddi Duran Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

30.06.2008

Maliyet Bedeli

Hesap Adı	01.01.2008	Alış	Satış	Transfer	30.06.2008
Arazi ve Arsalar	1.908.318	-	-	-	1.908.318
Binalar	17.437.395	205.331	-	-	17.642.726
Tesis Makine ve Cihazlar	34.892.383	245.452	-	-	35.137.834
Taşıtlar	416.470	-	-	-	416.470
Döşeme Demirbaşlar	587.772	8.469	-	-	596.241
Özel Maliyetler	634.390	188.698	-	-	823.088
Yapılmakta Olan Yat.	1.287.017	26.724.900	-	-	28.011.917
Toplam	57.163.745	27.372.850	-	-	84.536.595

Birikmiş Amortisman

Hesap Adı	01.01.2008	Dönem Amor.	Satış	Transfe r	30.06.2008
Binalar	(1.366.979)	(201.104)	-	-	(1.568.083)
Tesis Makine ve Cihazlar	(22.209.075)	(1.556.212)	-	-	(23.765.287)
Taşıtlar	(149.517)	(19.512)	-	-	(169.029)
Döşeme					
Demirbaşlar	(305.964)	(18.841)	-	-	(324.805)
Özel Maliyetler	(524.117)	(37.587)	-	-	(561.704)
Toplam	(24.555.652)	(1.883.256)	-	-	(26.388.908)
Net Değer	32.608.093				58.147.687

31.12.2007**Maliyet Bedeli**

Hesap Adı	01.01.2007	Alış	Satış	Tran sfer	31.12.2007
Arazi ve Arsalar	1.803.609	123.709	19.000		1.908.318
Binalar	13.375.892	4.061.503	-		17.437.395
Makine Tesis ve Cihazlar	34.673.813	218.570	-		34.892.383
Taşıtlar	525.029	-	108.559		416.470
Döşeme ve Demirbaşlar	350.023	237.750	-		587.772
Özel Maliyetler	634.390	-	-		634.390
Yapılmakta Olan Yatırımlar	-	1.287.017	-		1.287.017
Toplam	51.362.756	5.928.549	127.559	-	57.163.745

Birikmiş Amortisman

Hesap Adı	01.01.2007	Dönem Amor.	Satış	Tran sfer	31.12.2007
Binalar	(1.041.314)	(325.665)	-		(1.366.979)
Makine Tesis ve Cihazlar	(19.167.704)	(3.041.371)	-		(22.209.075)
Taşıtlar	(177.566)	(38.895)	(66.944)		(149.517)
Döşeme ve Demirbaşlar	(250.732)	(55.232)	-		(305.964)
Özel Maliyetler	(460.593)	(63.524)	-		(524.117)
Toplam	(21.097.909)	(3.524.687)	(66.944)	-	(24.555.652)
Net Değer	30.264.847				32.608.093

4.6.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

30.06.2008

Maliyet Bedeli

Hesap Adı	01.01.2008	Alış	Satış	Transfer	30.06.2008
Haklar	-	120.561	-	-	120.561
Toplam	-	120.561	-	-	120.561

Birikmiş Amortisman

Hesap Adı	01.01.2008	Dönem Amor.	Satış	Transfer	30.06.2008
Haklar	-	(20.073)	-	-	(20.073)
Toplam	-	(20.073)	-	-	(20.073)
Net Değer	-	110.524	-	-	100.488

4.6.8. Şerefiye

Şerefiye bulunmamaktadır.

4.6.9. Devlet Teşvik Ve Yatırımları

Devlet teşvik ve yatırımları bulunmamaktadır.

4.6.10. Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Yükümlülükler

(i) *Karşılıklar:*

Şirketin dönem sonları itibariyle Borç Karşılıkları aşağıda açıklanmıştır.

	30.06.2008	31.12.2007
Dava Karşılıkları	51.000	51.000
Toplam	51.000	51.000

Şirketin dönem sonları itibariyle Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü aşağıda açıklanmıştır.

	30.06.2008	31.12.2007
Vergi Karşılığı	-	879.399
Toplam	-	879.399

(ii) *Hukuki Konular ve Şarta Bağlı Yükümlülükler:*

30.06.2008

Şirket aleyhine açılan TL tutarındaki 1 adet dava için mali tablolarda 51.000 TL karşılık ayrılmıştır.

31.12.2007

Şirket aleyhine açılan TL tutarındaki 1 adet dava için mali tablolarda 51.000 TL karşılık ayrılmıştır.

(iii) *Aktiflerin Sigorta Tutarı:*

30.06.2008 tarihi itibariyle aktif değerler üzerindeki toplam sigorta tutarı 28.957.500-Euro'dur. (31.12.2007: 25.500.000 Euro)

(iv) *Aktifler Üzerinde Bulunan İpotek ve Teminatlar:*

30.06.2008

İPOTEK KONUSU	İPOTEK VERİLEN	İPOTEK CİNSİ	DÖVİZ BAKİYE	TUTAR
Çorlu-Yulafılı/ Çelik Kon. Depo İmalat Binası	İş Bankası	1. Derece	EURO	22.000.000
Çorlu-Yulafılı/ Tavşantepe Mevkii Arsa	İş Bankası	1. Derece	TL	25.000.000

(v) *Pasifte yer almayan taahhütler:*

	30.06.2008	31.12.2007
Verilen Teminat Mektupları	3.929.817	4.111.169
Verilen Teminat Senetleri	-	535.000
Toplam	3.929.817	4.646.169

4.6.11. Taahhütler

Taahhütleri bulunmamaktadır.

4.6.12. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar

Kıdem Tazminatı Karşılıkları

Yürürlükteki İş Kanunu hükümleri uyarınca, çalışanlardan kıdem tazminatına hak kazanacak şekilde iş sözleşmesi sona erenlere, hak kazandıkları yasal kıdem tazminatlarının ödenmesi yükümlülüğü vardır. Ayrıca, halen yürürlükte bulunan 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 6 Mart 1981 tarih, 2422 sayılı ve 25 Ağustos 1999 tarih, 4447 sayılı yasalar ile değişik 60'ıncı maddesi hükmü gereğince kıdem tazminatını alarak işten ayrılma hakkı kazananlara da yasal kıdem tazminatlarını ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. 30 Haziran 2008 tarihi itibariyle ödenecek kıdem tazminatı, aylık 2.087,92 TL (31 Aralık 2007: 2.030,19 TL) tavanına tabidir.

Kıdem tazminatı yükümlülüğü yasal olarak herhangi fon tutulması mecburi değildir.

Kıdem tazminatı yükümlülüğü, şirketin çalışanların emekli olmasından doğan gelecekteki olası yükümlülüğün bugünkü değerinin tahminine göre hesaplanır. UMS 19 (Çalışanlara Sağlanan Faydalar), şirketin yükümlülüklerini tanımlanmış fayda planları kapsamında aktüeryal değerlendirme yöntemleri kullanılarak geliştirilmesini öngörür. Buna uygun olarak, toplam yükümlülüklerin hesaplanmasında kullanılan aktüeryal varsayımlar aşağıda belirtilmiştir:

Esas varsayım, her hizmet yılı için olan azami yükümlülüğün enflasyona paralel olarak artmasıdır. Dolayısıyla, uygulanan iskonto oranı, gelecek enflasyon etkilerinin düzeltilmesinden sonraki beklenen reel oranı ifade eder. 30 Haziran 2008 tarihi itibariyle, ekli mali tablolarla karşılıklar, çalışanların emekliliğinden kaynaklanan geleceğe ait olası yükümlülüğünün bugünkü değeri tahmin edilerek hesaplanır. 30 Haziran 2008 tarihi itibariyle karşılıklar yıllık %5 enflasyon oranı ve %11 iskonto oranı varsayımına göre, %5,71 reel iskonto oranı ile hesaplanmıştır (31 Aralık 2007: %5,71 reel iskonto oranı).

Uzun Vadeli	30.06.2008	31.12.2007
Kıdem Tazminatı Karşılığı	113.633	130.955
Toplam	113.633	130.955
Dönem Başı Kıdem Tazminatı Karşılığı		
01.01.2008	130.955	
Dönem Sonu Kıdem Tazminatı Karşılığı		
30.06.2008	113.663	
Kıdem Tazminatı Geliri	17.322	

4.6.13. Emeklilik Planları

4.26'da belirtilen kıdem tazminatı yükümlülüğü dışında Şirket'in herhangi bir emeklilik planı bulunmamaktadır.

4.6.14. Diğer Varlık Ve Yükümlülükler

Şirketin dönem sonları itibariyle Diğer Dönen Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Gelecek Aylara Ait Giderler	131.409	100.631
İndirilecek KDV	1.233.278	-
Diğer KDV	97.731	-
Personel Avansları	109	-
Peşin Ödenen Vergiler	64.540	19.961
Verilen Sipariş Avansları	926.659	520.419
Toplam	2.453.726	641.011

Şirketin dönem sonları itibariyle Diğer Duran Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Gelecek Yıllara Ait Giderler	5.079	-
Maddi Duran Varlıklar için Verilen Sipariş Avansları	-	4.874.070
Toplam	5.079	4.874.070

Şirketin dönem sonları itibariyle Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Tecil Terkin KDV	1.168.242	-
Sayım Tesellüm Fazlaları	12.696	-
Toplam	1.180.938	-

Şirketin dönem sonları itibariyle Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükleri bulunmamaktadır.

4.7. Özkaynaklar

4.7.1. Sermaye

30 Haziran 2008 ve 31 Aralık 2007 tarihi itibariyle Şirket'in sermaye yapısı aşağıdaki gibidir:

Hissedar	30.06.2008		31.12.2007	
	Pay Oranı %	Pay Tutarı	Pay Oranı %	Pay Tutarı
Orhan TURAN	62,07%	26.193.509	62,07%	26.193.509
Seher TURAN	20,69%	8.729.740	20,69%	8.729.740
İş Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı A.Ş.	17,24%	7.275.871	17,24%	7.275.871
Mehmet TURAN	0,00%	440	0,00%	440
Ferruh Serdar KUDUOĞLU	0,00%	440	0,00%	440
Toplam	100,00%	42.200.000	100,00%	42.200.000

Sermaye enflasyon düzeltme farkı, ödenmiş sermayeye yapılan nakit ilavelerin sene sonu satın alma gücüyle yeniden düzeltilmesi etkisini ifade eder. Şirket kayıtlı sermaye sistemine tabi değildir.

4.7.2. Sermaye Yedekleri

Sermaye yedekleri bulunmamaktadır.

4.7.3. Kardan Kısıtlanmış Yedekler

Kardan kısıtlanmış yedekler yasal yedeklerden oluşmaktadır. Türk Ticaret Kanunu'na göre, yasal yedekler birinci ve ikinci tertip yasal yedekler olmak üzere ikiye ayrılır. Türk Ticaret Kanunu'na göre birinci tertip yasal yedekler, şirketin ödenmiş sermayesinin %20'sine ulaşıncaya kadar, kanuni net karın %5'i olarak ayrılır. İkinci tertip yasal yedekler ise ödenmiş sermayenin %5'ini aşan dağıtılan karın %10'udur. Türk Ticaret Kanunu'na göre, yasal yedekler ödenmiş sermayenin %50'sini geçmediği sürece sadece zararları netleştirmek için kullanılabilir, bunun dışında herhangi bir şekilde kullanılması mümkün değildir.

Hesap Adı	30 Haziran 2008	31 Aralık 2007
Yasal Yedekler	236.958	95.740
Sermayeye Eklenecek İştirak Ve Gayrimenkul Satış Kazançları	-	-
Toplam	236.958	95.740

Şirketin dönem sonları itibariyle Özkaynak kalemleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Sermaye	42.200.000	42.200.000
Hisse Senedi İhraç Primi	85.500	85.500
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	236.958	95.740
Geçmiş Yıl Zararları	6.709.230	6.333.416
Net Dönem Zararı	(1.321.164)	517.032
Toplam	47.910.524	49.231.688

4.7.4. Geçmiş Yıl Karları

Geçmiş Yıl Karları olağanüstü yedekler, yedeklere ilişkin enflasyon farkları ve diğer geçmiş yıl zararlarından oluşmaktadır.

25 Şubat 2005 tarih 7/242 sayılı SPK kararı uyarınca; SPK düzenlemelerine göre bulunan net dağıtılabilir kar üzerinden SPK'nın asgari kar dağıtım zorunluluğuna ilişkin düzenlemeleri uyarınca hesaplanan kar dağıtım tutarının, tamamının yasal kayıtlarda yer alan dağıtılabilir kardan karşılanabilmesi durumunda, bu tutarın tamamının, karşılanmaması durumunda ise yasal kayıtlarda yer alan net dağıtılabilir karın tamamı dağıtılacaktır. SPK düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tablolarda veya yasal kayıtların herhangi birinde dönem zararı olması durumunda ise kar dağıtımı yapılmayacaktır.

SPK halka açık şirketler için SPK Muhasebe Standartları'na uygun olarak hazırlanan finansal tablolar esas alınarak hesaplanan dağıtılabilir karın en az % 20' si oranında kar dağıtım zorunluluğu getirilmiştir. Bu dağıtım şirketlerin genel kurullarının alacağı karara bağlı olarak nakit olarak ya da dağıtılabilir karın %20'sinden aşağı olmamak üzere bedelsiz hisse senedi olarak ya da belli oranda nakit, belli oranda bedelsiz hisse senedi dağıtılması suretiyle gerçekleştirilebilecektir.

4.8. Satışlar Ve Satışların Maliyeti

Şirket'in dönem sonları itibariyle Satışlar ve Satışların Maliyeti aşağıda açıklanmıştır:

Hesap Adı	01 Ocak 2008	01 Nisan 2008
	30 Haziran 2008	30 Haziran 2008
Yurtiçi Satışlar	45.600.030	31.621.218
Yurtdışı Satışlar	2.572.848	1.565.051
Diğer Gelirler	621.556	530.638
Satıştan İadeler (-)	(36.317)	(26.149)
Satış İskontoları (-)	(20.415.536)	(14.454.831)
Net Satışlar	28.342.581	19.235.927
Satılan Ticari Mal Maliyeti	(7.059.559)	(4.506.167)
Satılan Mamul Maliyeti	(15.979.591)	(11.094.851)
Diğer Satışların Maliyeti	(219)	-
Satışların Maliyeti Toplamı	(23.039.369)	(15.601.018)
Ticari Faal. Brüt Kar / (Zarar)	5.303.212	3.634.909

Şirket'in dönem sonları itibariyle üretim ve satış miktarları aşağıda açıklanmıştır.

Üretim Miktarı

Mamul Cinsi	Birim (Ad-Kg)	01.01.2008	01.04.2008
		30.06.2008	30.06.2008
Ductflex	Adet	16.594	14.557
Isıpan	m ³	55.948	39.394
K-Flex	Kg	668.349	407.904
Xflex	Kg	58.446	32.257
Membran	m ²	3.297.581	1.998.921

Satış Miktarları

Mamul Cinsi	Birim (Ad-Kg)	01.01.2008	01.04.2008
		30.06.2008	30.06.2008
Ductflex	Adet	17.116	5.325
Isıpan	m ³	53.360	50.556
K-Flex	Kg	699.019	416.788
Xflex	Kg	58.418	34.063
Membran	m ²	3.026.070	1.955.089

4.9. İşletme Gelir Ve Giderleri

4.9.1. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri, Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri, Genel Yönetim Giderleri

Şirket'in dönem sonları itibariyle Faaliyet Giderleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap ismi	01 Ocak 2008 30 Haziran 2008	01 Nisan 2008 30 Haziran 2008
Satış ve pazarlama giderleri (-)	3.599.020	2.152.946
Genel yönetim giderleri (-)	1.460.974	716.509
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	10.028	10.028
Toplam Faaliyet Giderleri (-)	5.998.283	2.879.483

4.9.2. Niteliklere Göre Giderler

Şirket'in dönem sonları itibariyle Niteliklerine Göre Giderleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	01.01.2008 30.06.2008	01.04.2008 30.06.2008
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	3.599.020	2.152.946
Personel Giderleri	686.218	345.699
Nakliye Gideri	1.651.648	1.132.385
Haberleşme Gideri	56.865	31.957
Seyahat Gideri	91.155	16.485
Sigorta Gideri	56.251	28.786
Yiyecek İçecek Gideri	27.146	13.020
Araç Gideri	111.993	57.243
Pazarlama Gideri	711.601	358.958
Diğer Giderler	206.143	168.413
Genel Yönetim Giderleri	1.460.974	716.509
Personel Giderleri	672.528	334.687
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	137.108	75.786
Temsil ve Ağırılama Gideri	24.142	9.499
Aidat Gideri	26.639	14.054
Müşavirlik ve Denetim Gideri	106.478	45.092
Vergi Resim Harç Gideri	13.407	7.746
Amortisman ve Tükenme Payları	388.745	190.660
Diğer Giderler	91.927	38.985
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	10.028	10.028
Personel Giderleri	8.321	8.321
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	1.681	1.681
Diğer	26	26
Toplam Faaliyet Giderleri	5.070.022	2.879.483

4.9.3. Diğer Faaliyetler Gelir/Giderler

Şirketin dönem sonları itibariyle Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Giderleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	01.01.2008 30.06.2008	01.04.2008 30.06.2008
Diğer Gelirler	407.588	190.172
- Konusu Kalmayan Karşılıklar	25.000	-
- Kira Gelirleri	251.791	128.287
- Menkul Kıymet Satış Karları	29.477	10.299
- Kıdem Tazminatı Karşılığı	17.322	17.322
- Diğer	83.998	34.264
Diğer Giderler (-)	(711.358)	(200.459)
- Şüpheli Ticari Alacak Giderleri	(445.024)	(52.093)
- Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	19.484
- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararı	(264.480)	(167.137)
- Diğer	(1.854)	(713)
Diğer Gelir / Giderler (Net)	(303.770)	(10.287)

4.9.4. Finansal Gelirler

Şirketin dönem sonları itibariyle Finansal Gelirleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	01.01.2008 30.06.2008	01.04.2008 30.06.2008
Faiz Gelirleri	593.020	372.498
Kur Farkı Gelirleri	4.952.299	743.050
Cari Dönem Reeskont Geliri	1.512	1.124
Önceki Dönem Reeskont İptali	509.646	-
Toplam Finansal Gelirler	6.056.477	1.116.672

4.9.5. Finansal Giderler

Şirketin dönem sonları itibariyle Finansal Giderleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	01.01.2008 30.06.2008	01.04.2008 30.06.2008
Faiz Giderleri (-)	398.714	48.251
Kur Farkı Giderleri (-)	6.490.969	1.901.214
Cari Dönem Reeskont Gideri (-)	742.005	289.474
Diğer Finansal Giderler (-)	30.825	16.218
Toplam Finansal Giderler	7.662.513	2.255.157

4.10. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler

Satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler bulunmamaktadır.

4.11. Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri

Şirket'in vergi gideri (veya geliri) cari dönem kurumlar vergisi gideri ile ertelenmiş vergi giderinden (veya geliri) oluşmaktadır.

Hesap Adı	01.01.2008 30.06.2008	01.01.2008 30.06.2008
Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	355.452	102.967
Toplam Vergi Gelir / (Gideri)	355.452	102.967

i) Cari Dönem Yasal Vergi Karşılığı

Grup, Türkiye'de geçerli olan kurumlar vergisine tabidir. Şirket'in cari dönem faaliyet sonuçlarına ilişkin tahmini vergi yükümlülükleri için ekli mali tablolarda gerekli karşılıklar ayrılmıştır.

Vergiye tabi kurum kazancı üzerinden tahakkuk ettirilecek kurumlar vergisi, ticari kazancın tespitinde gider yazılan vergi matrahından indirilemeyen giderlerin eklenmesi ve yurtiçinde yerleşik şirketlerden alınan temettüler, vergiye tabi olmayan gelirler ve kullanılan yatırım indirimleri düşüldükten sonra kalan matrah üzerinden hesaplanmaktadır.

Geçerli olan Kurumlar Vergisi oranları:

21.06.2006 tarihli resmi gazetede yayınlanarak 2006 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi kanunu İle kurumlar vergisi oranı % 20 olarak tespit edilmiştir.

Türkiye'deki geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanıp tahakkuk ettirilmektedir. Buna uygun olarak Şirket'in 2008 yılı kazançlarının geçici vergi döneminde vergilendirilmesi aşamasında kurum kazançları üzerinden %20 oranında geçici vergi hesaplanmıştır.

Türk vergi hukukuna göre, zararlar, gelecek yıllarda oluşacak vergilendirilebilir kardan düşülmek üzere, maksimum 5 yıl taşınabilir. Ancak oluşan zararlar geriye dönük olarak, önceki yıllarda oluşan karlardan düşülemez.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi uyarınca, Kurumlar Vergisi; mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. Türkiye'de vergi değerlendirmesiyle ilgili kesin ve kati bir mutabakatlaşma prosedürü bulunmamaktadır. Şirketler ilgili yılın hesap kapama dönemini takip eden yılın 25 Nisan tarihine kadar vergi beyannamelerini hazırlamaktadır. Vergi Dairesi tarafından bu beyannameler ve buna baz olan muhasebe kayıtları 5 yıl içerisinde incelenerek değiştirilebilirler.

Gelir Vergisi Stopajı:

Kurumlar vergisine ek olarak, dağıtılması durumunda kar payı elde eden ve bu kar paylarını kurum kazancına dahil ederek beyan eden tüm mükellef kurumlara ve yabancı şirketlerin Türkiye'deki şubelerine dağıtılanlar hariç olmak üzere kar payları üzerinden ayrıca gelir vergisi stopajı hesaplanması gerekmektedir. 23 Temmuz 2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10731 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir vergisi stopaj oranı %10' dan %15' e çıkarılmıştır.

ii) Ertelenmiş Vergi:

Şirket'in vergiye esas yasal mali tabloları ile SPK Muhasebe Standartlarına göre hazırlanmış mali tabloları arasındaki farklılıklardan kaynaklanan geçici zamanlama farkları için ertelenmiş vergi aktifi ve pasifini muhasebeleştirmektedir. Söz konusu farklılıklar genellikle bazı gelir ve gider kalemlerinin vergiye esas tutarları ile SPK Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan mali tablolarda farklı dönemlerde yer almasından kaynaklanmakta olup aşağıda açıklanmaktadır.

Zamanlama farklılıkları, muhasebe ve vergi amaçlı kaydedilen gelir ve giderlerin yıllar arasında meydana gelen farklarından kaynaklanmaktadır. Zamanlama farklılıkları, maddi duran varlıklar (arsa ve arazi hariç), maddi olmayan duran varlıklar, stokların ve peşin ödenen giderlerin yeniden değerlendirilmesi ile alacakların ve borçların reeskontu, kıdem tazminatı karşılığı, geçmiş yıl zararları v.b. üzerinden hesaplanmaktadır. Her bilanço döneminde Grup, ertelenmiş vergi alacaklarını gözden geçirmekte ve ileriki yıllarda vergilendirilebilir gelirlerden düşülemeyeceği tespit edilen ertelenmiş vergi alacaklarını geri çekmektedir. Ertelenmiş vergi hesabında kurumlar vergisi oranı baz alınmaktadır.

Hesap Adı	30.06.2008	31.12.2007
Sabit Kıymetler	(1.077.687)	(1.180.269)
Kur Farkları	-	-
Vadeli Mevduat Faiz Tahakkuku	-	-
Mali Zarar 30.06.2008	106.094	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	22.727	26.191
Reeskont Gideri	148.401	101.929
Şüpheli Alacak Karşılığı	165.460	76.455
Prekont Geliri	-	-
Dava Karşılığı	10.200	10.200
Kredi Faiz Tahakkuku	27.266	12.502
Ertelemiş Vergi Varlığı / Yük.	(597.540)	(952.992)

Dönem Başı Ertelemiş Varti Varlığı/ (Yükümlülüğü)	(952.992)
Ertelemiş Vergi Geliri/ (Gideri)	355.452
Dönem Sonu Ertelemiş Vergi varlığı / Yükümlülüğü	(597.540)

4.12. Hisse Başına Kazanç

Hisse başına kar miktarı, net dönem karının Şirket hisselerinin yıl içindeki ağırlıklı ortalama pay adedine bölünmesiyle hesaplanır. Şirket'in hisse başına kazanç / kayıp hesaplaması aşağıdaki gibidir.

	01 Ocak 2008	01 Nisan 2008
	30 Haziran 2008	30 Haziran 2008
Dönem Karı / (Zararı)	(1.321.164)	(290.379)
Ortalama Hisse Adedi	42.200.000	42.200.000
Hisse Başına Düşen Kazanç / (Kayıp)	(0,0313)	(0,0069)

4.13. İlişkili Taraf Açıklamaları

	Alacaklar		Borçlar	
	30 Haziran 2008	Ticari Alacaklar	Ticari Borçlar	Ticari Olmayan Borçlar
		Ticari Olmayan Alacaklar		
Şahıs Ortaklar	-	-	-	20.289
X K-Flex	-	-	1.589.991	-
TOPLAM	-	-	1.589.991	20.289

31 Aralık 2007	Alacaklar		Borçlar	
	Ticari Alacaklar	Ticari Olmayan Alacaklar	Ticari Borçlar	Ticari Olmayan Borçlar
Şahıs Ortaklar	-	-	-	-
X K-Flex	-	-	2.064.583	-
	-	-	2.064.583	-

4.14. Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği Ve Düzeyi

(i) Kur Risk Yönetimi

Yabancı para riski Şirket'in çoğunlukta ABD ve EURO varlıklara ve yükümlülüklerle sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Şirket'in ayrıca yaptığı işlemlerden doğan yabancı para riski vardır. Bu riskler Şirketin değerlendirme para birimi dışındaki para birimi cinsinden mal alımı ve satımı yapması ve yabancı para cinsinden banka kredisi kullanmasından kaynaklanmaktadır.

	30 Haziran 2008	31 Aralık 2007
Döviz Cinsinden Varlıklar	1.601.533	9.456.362
Döviz Cinsinden Yükümlülükler	(28.857.688)	(11.529.568)
Net döviz pozisyonu	(27.256.155)	(2.073.206)

30 Haziran 2008 ve 31 Aralık 2007 tarihleri itibariyle Şirketin yabancı para pozisyonu aşağıda sunulmuştur :

30 Haziran 2008 (Döviz Tutarı Karşılığı TL)

	USD	EURO	Toplam TL
Varlıklar	54.967	1.546.566	1.601.533
Kasa	-	18	18
Bankalar	30.848	87.234	118.082
Alıcılar	-	1.419.059	1.419.059
Alacak Senetleri	-	40.255	40.255
Verilen Sipariş Avansları	24.119	-	24.119

Yükümlülükler (-)	127.438	28.730.250	28.857.688
Kısa Vadeli Krediler		644.116	644.116
Finansal Kiralama İşl. Borçlar (KV)		1.357.966	1.357.966
Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti (KV)		(177.575)	(177.575)
Satıcılar		3.473.822	3.473.822
Borç Senetleri	92.083		92.083
Alınan Sipariş Avansları	35.355		35.355
Uzun Vadeli Krediler		21.220.007	21.220.007
Finansal Kiralama İşl. Borçlar (UV)		2.404.971	2.404.971
Finansal Kiralama Borçlanma Maliyeti (UV)		(193.057)	(193.057)
Net döviz pozisyonu	(72.471)	(27.183.684)	(27.256.155)

31 Aralık 2007 (Döviz Tutarı Karşılığı TL)

	USD	EURO	Toplam TL
Varlıklar	250.605	9.205.757	9.456.362
Kasa		12	12
Bankalar	220.323	2.927.902	3.148.225
Alıcılar		1.311.177	1.311.177
Alacak Senetleri		92.597	92.597
Verilen Sipariş Avansları	30.282	4.874.069	4.904.351
Yükümlülükler	32.126	11.497.442	11.529.568
Krediler (U.V)		1.464.824	1.464.824
Fin. Kir. İşl. Borçlar K.V.		1.202.484	1.202.484
Fin. Kir. Borç. Mal. K.V.		(204.249)	(204.249)
Satıcılar	28.763	45.122	73.885
Borç Senetleri	3.363	11.607	14.970
Alınan Sipariş Avansları		38.636	38.636
Krediler (U.V)		6.727.101	6.727.101
Fin. Kir. İşl. Borçlar U.V.		2.404.970	2.404.970
Fin. Kir. Borç. Mal. U.V.		(193.053)	(193.053)
Net döviz pozisyonu	218.479	(2.291.685)	(2.073.206)

Finansal Araçlarla İlgili Ek Bilgiler

(a) Sermaye risk yönetimi

Grup, sermaye yönetiminde, bir yandan faaliyetlerinin sürekliliğini sağlamaya çalışırken, diğer yandan da borç ve özkaynak dengesini en verimli şekilde kullanarak karlılığını artırmayı hedeflemektedir.

Şirket'in sermaye yapısı 8. notta açıklanan kredileri de içeren borçlar, 6. notta açıklanan nakit ve nakit benzerleri ve sırasıyla 27. notta açıklanan çıkarılmış sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş yıl karlarını da içeren özkaynak kalemlerinden oluşmaktadır.

Şirket'in sermaye maliyeti ile birlikte her bir sermaye sınıfıyla ilişkilendirilen riskler üst yönetim tarafından değerlendirilir. Üst yönetim değerlendirmelerine dayanarak, sermaye yapısını yeni borç edinilmesi veya mevcut olan borcun geri ödenmesiyle olduğu kadar, temettü ödemeleri, yeni hisse ihracı yoluyla dengede tutulması amaçlanmaktadır.

Şirket sermayeyi borç/toplam sermaye oranını kullanarak izler. Bu oran net borcun toplam sermayeye bölünmesiyle bulunur. Net borç, nakit ve nakit benzeri değerlerin toplam borç tutarından (bilançoda gösterildiği gibi kredileri, finansal kiralama ve ticari borçları içerir) düşülmesiyle hesaplanır. Toplam sermaye, bilançoda gösterildiği gibi öz sermaye ile net borcun toplanmasıyla hesaplanır.

Şirket'in özkaynaklara dayalı genel stratejisi önceki dönemden bir farklılık göstermemektedir.

(b) Önemli muhasebe politikaları

Şirket'in finansal araçlarla ilgili önemli muhasebe politikaları 2 numaralı dipnotta açıklanmıştır.

(c) Finansal araçlar kategorileri

	30 Haziran 2008	31 Aralık 2007
Finansal varlıklar	28.291.275	26.853.831
Hazır değerler	617.683	4.053.814
Ticari alacaklar	27.673.592	22.800.017
Finansal varlıklar	-	-
Finansal yükümlülükler	34.266.468	16.058.684
Finansal borçlar	25.221.156	11.699.913
Ticari borçlar	9.045.312	4.358.771

(d) Piyasa riski

Faaliyetleri nedeniyle Şirket, döviz kurundaki (e maddesine bakınız) değişiklikler ile ilgili finansal risklere maruz kalmaktadır. Şirket düzeyinde karşılaşılan piyasa riskleri, duyarlılık analizleri esasına göre ölçülmektedir.

Cari yılda Şirket'in maruz kaldığı piyasa riskinde ya da karşılaşılan riskleri ele alış yönteminde veya bu riskleri nasıl ölçtüğüne dair kullandığı yöntemde, önceki seneye göre bir değişiklik olmamıştır.

(e) Kur riski yönetimi

Yabancı para cinsinden işlemler, kur riskinin oluşmasına sebebiyet vermektedir.

Şirket, döviz cinsinden varlık ve yükümlülüklerinin Türk Lirası'na çevriminde kullanılan kur oranlarının değişimi nedeniyle, kur riskine maruzdur. Kur riski ileride oluşacak ticari işlemler, kayda alınan aktif ve pasifler arasındaki fark sebebiyle ortaya çıkmaktadır.

Şirket, esas olarak döviz tevdiat olarak mevduatlarını değerlendirdiğinden, döviz cinsinden alacak ve borçları bulunduğu kur değişimlerinden değişimin yönüne bağlı olarak kur riskine maruz kalmaktadır.

Kur riskine duyarlılık

30 Haziran 2008 tarihi itibarıyla olan bilanço pozisyonuna göre, kurlar genel seviyesi % 10 daha yüksek gerçekleşmiş olsa idi ve diğer tüm değişkenler sabit kalsaydı, Döviz cinsinden varlık ve yükümlülüklerden oluşan kur farkı zararı 2.725.616 TL (31 Aralık 2007: 207.321 TL) daha yüksek olacaktı. Şirket önemli döviz fazlası pozisyonu nedeniyle kurlardaki azalıştan etkilenmektedir.

(f) Faiz oranı riski yönetimi

Şirketin finansal yükümlülükleri bulunmadığından faiz oranı riskine maruz kalmamaktadır. Bununla birlikte Şirket banka mevduatlarının önemli bir bölümünü vadeli mevduat olarak değerlendirmektedir. Faiz oranlarında meydana gelebilecek azalışlar Şirket'in gelir kaybına neden olacaktır.

(g) Fiyat riski

Şirket'in hem yurtdışı satışları hem de yurtdışından yaptığı ithalatları döviz üzerinden olduğundan kur değişimleri hem satış gelirlerini hem de ithalat maliyetleri üzerinde ve kar marjları üzerinde risk yaratmaktadır.

(h) Kredi riski yönetimi

Finansal araçları elinde bulundurmak, karşı tarafın anlaşmanın gereklerini yerine getirememesi riskini de taşımaktadır. Şirket'in tahsilat riski, esas olarak ticari alacaklarından doğmaktadır. Ticari alacaklar, Şirket politikaları ve prosedürleri dikkate alınarak değerlendirilmekte ve bu doğrultuda şüpheli alacak karşılığı ayrıldıktan sonra bilançoda net olarak gösterilmektedir. (Not 10).

Ticari alacakların tamamına yakını için yeterli teminat alınmış müşterilerden alacaklardan oluşmakta olup, Şirket müşterileri üzerinde etkili bir kontrol sistemi kurmuştur. Bu işlemlerden doğan kredi riski yönetimce takip edilmektedir ve her bir borçlu için bu riskler sınırlandırılmıştır. Topluluğun önemli tutarlarda az sayıda müşteri yerine, çok sayıda müşteriden alacaklı olması nedeniyle önemli bir ticari alacak riski bulunmamaktadır.

(i) Likidite risk yönetimi

Grup, nakit akımlarını düzenli olarak takip ederek finansal varlıkların ve yükümlülüklerin vadelerinin eşleştirilmesi yoluyla yeterli fonların ve borçlanma rezervinin devamını sağlayarak, likidite riskini yönetmeye çalışmaktadır.

Likidite riski tabloları

İhtiyatlı likidite riski yönetimi, yeterli ölçüde nakit tutmayı, yeterli miktarda kredi işlemleri ile fon kaynaklarının kullanılabilirliğini ve piyasa pozisyonlarını kapatabilme gücünü ifade eder.

Mevcut ve ilerideki muhtemel borç gereksinimlerinin fonlanabilme riski, yeterli sayıda ve yüksek kalitedeki kredi sağlayıcılarının erişilebilirliğinin sürekli kılınması suretiyle yönetilmektedir.

Aşağıdaki tablo, Şirket'in türev niteliğinde olmayan finansal yükümlülüklerinin TL bazında vade dağılımını göstermektedir.

30 Haziran 2008	0-12 ay	1 yıl ve üzeri	Toplam
Finansal Borçlar (net)	2.099.457	23.121.699	25.221.156
Ticari Borçlar (net)	9.045.312	-	9.045.312
Toplam Yükümlülükler	11.144.769	23.121.699	34.266.468

31 Aralık 2007			
Finansal Borçlar (net)	2.760.899	8.939.014	11.699.913
Ticari Borçlar (net)	4.358.771	-	4.358.771
Toplam Yükümlülükler	7.119.670	8.939.014	16.058.684

4.15. Finansal Araçlar

Şirket, finansal araçların kayıtlı değerlerinin makul değerlerini yansıttığını düşünmektedir.

Finansal risk yönetimindeki hedefler

Şirket'in finansman bölümü finansal piyasalara erişimin düzenli bir şekilde sağlanmasından ve Şirket'in faaliyetleri ile ilgili maruz kalınan finansal risklerin gözlemlenmesinden ve yönetilmesinden sorumludur. Söz konusu bu riskler; piyasa riski (döviz kuru riski, gerçeğe uygun faiz oranı riski ve fiyat riskini içerir), kredi riski, likidite riski ile nakit akım faiz oranı riskini kapsar.

Şirket bu risklerin etkilerini azaltmak ve bunlara karşı finansal riskten korunmak amacıyla türev ürün niteliğindeki finansal araçlarından vadeli döviz işlem sözleşmelerini kullanmaktadır.Şirket'in spekülatif amaçlı finansal aracı (türev ürün niteliğindeki finansal araçların da dahil olduğu) yoktur ve bu tür araçların alım-satımı ile ilgili bir faaliyeti bulunmamaktadır.

4.16. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihinden sonra her hangi bir olay bulunmamaktadır.

4.17. Finansal Tabloların Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir Ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar

Şirket 31.12.2007 tarihi itibarıyla maddi varlıklarını ekspertiz raporuna değerlemiş olup; değerlendirme rakamları aşağıda belirtilmiştir.

Hesap İsmi	Net Tutar	Değerleme Tutarı	Değerleme Farkı
Arazi ve Arsalar	1.908.318	1.917.684	9.366
Binalar	16.070.416	18.125.331	2.054.915
Makine Tesis ve Cihazlar	12.683.308	11.737.900	(945.408)
Toplam	30.662.042	31.780.915	1.118.873

4.18. Ara Dönem Finansal Tablolar Hakkında İnceleme Raporu

X ANONİM ŞİRKETİ YÖNETİM KURULUNA;

Giriş

X ANONİM ŞİRKETİ'nin ekte yer alan 30 Haziran 2008 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren altı aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotları tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Sonuç

İncelememiz sonucunda, ara dönem finansal tablolarının, **X ANONİM ŞİRKETİ**'nin 30 Haziran 2008 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, altı aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır. (İstanbul, 11/08/2008)

Sonucu Etkilemeyen, Dikkat Çekilmek İstenen Husus

Görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususa dikkat çekilmesi gerektiği görülmüştür.

Şirket' in ara dönemler itibarıyla mali tablo hazırlamaya 2008 yılında başlaması nedeniyle gelir tablosu, nakit akım tablosu ve özkaynak değişim tablosu karşılaştırmalı olarak hazırlanamamıştır.

Y BAĞIMSIZ DENETİM ANONİM ŞİRKETİ

Dr. Betül AKAN

Sorumlu Ortak Baş Denetçi

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de denetim, ekonominin işlerliğinin korunması ve devletin vergi gelirlerini kontrol etmesi amacıyla devlet eliyle yürütülen denetim şeklinde ortaya çıkmıştır. Devlet otoriteleri, ekonominin gelişmesi, piyasaların büyümesi sonucunda denetim konusunda yetersiz kalmış ve vergi gelirlerine olan gereksinimin gün geçtikçe artmasına karşın, gelirlerdeki ziyana engel olmak için devlet denetim yetkisinin bir bölümünü bağımsız denetim şirketlerine devretmek zorunda kalmıştır.

Türkiye’de denetim yapma yetkisi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Ayrıca Yeminli Mali Müşavirlere tasdik yetkisi verilmeyle Yeminli Mali Müşavirleri devletin denetçisi konumuna getirilmiştir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanununun 12. maddesinde Yeminli Mali Müşavirlerin sorumluluk sınırları belirlenmiş ve şirketlerin mali tabloları ve beyannameleri muhasebe ilke ve prensiplerine, muhasebe standartlarına, denetim standartlarına göre inceleyip tasdik etme görevi ve yetkisi verilmiştir. Ancak tasdik kapsamında bulunan işlemlere bakıldığında ağırlıklı olarak vergi mevzuatı ile ilgili olduğu görülmektedir.

Günümüz dünyasında diğer karar vericilerin (ortaklar, yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar v.s) istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları neredeyse imkansızdır. Bilgiyi dolaylı olarak elde edildiğinde ise bilinerek yada bilinmeden yanlış beyan edilme olasılığı yükselir. Bilgi talep eden ile amacı çelişen bir kişi tarafından sağlanıyorsa tarafsızlığını yitirme riski doğar. Bilgi yanlış yada eksik aktarılabilir. Ayrıca, işletmeler ve işlemler genişleyip karmaşılaştıkça kontrol edilmesi güçleşir.

Denetim işleminin diğer kullanıcıları olan, ekonomi deki bilgi kullanıcıları durumunda bulunanlar, güvenilir finansal bilgiler elde edebilmek için denetim yapan şirketlerin ve denetçilerin dikkat etmesin gereken hususların başında denetçilerin bağımsız, tarafsız ve dürüst olmalarının yanında sahip oldukları mesleki bilgi ve tecrübe çok önemlidir.

Çünkü denetimin yapılması, yasal bir zorunluluk olmaktan öte şirketlerin işlemlerine farklı bir gözle bakılması, olası aksaklıkları, hata ve yolsuzlukları ortaya çıkaracağı

gibi, denetimden geçmiş bir işletmenin mali tablolarına duyulan güven de artmaktadır.

Bağımsız denetim firmaları uygulamada karşılaştıkları en önemli sorunların başında mevzuat karmaşası, denetime ilişkin düzenlemelerin yetersizliği ve uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumun sağlanamamış olması söylenbilir.

Uluslar arası genel kabul görmüş denetim standartlarına ortak uygulamaların benimsenmesi şirketler açısından mali tabloların hazırlanması, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlamaktadır.

Bu sorunları aşmanın yolları ise, Sermaye Piyasası Kanunu ve vergi kanunları arasında uyumsuzluğun giderilmesi işletmelerde meydana getirdiği ek iş yükünün bu kanunların birbiriyle uyumlu hale getirilmesiyle azalacaktır. Denetim firmaları arasında yaşanan rekabet sorunu ve müşteri kaybetme korkusunun nedeni ise, sorunun daha çok denetim ücretinin işletmelerden alınmasından kaynaklandığı görülmektedir. Bu sorunun zm için denetim ücretinin işletmeler yerine oluşturulacak bir fondan denetim firmalarına ödenmesi sorunu üzülebilir. Denetim hizmetlerinin yetkili kurullar tarafından dağıtılması gerekliliği, denetim firmasının müşteri kaybı telaşından uzak tutacak denetimde tam bağımsızlık daha belirgin olarak kendini gösterecektir.

Sonuç olarak, bir çok alanda yetersizliklerin olduğunu görüyoruz. Bunların ışığında daha güvenilir, daha etkin ve daha kaliteli bağımsız denetim hizmeti için denetçilerle, denetim firmalarıyla, müşteri işletmelerle, düzenleyici otoriteler ve meslek kuruluşlarıyla ilgili birçok faktörün bir araya gelmesi gerekmektedir. Öncelikle denetim şirketlerinin arasında da yer alan mevzuat karmaşasının bir an önce üzülmesi gerekmektedir. Ayrıca bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerin hangi meslek rgt tarafından yapılacağı bilinmeli bir den fazla meslek rgt yerine çoğu ülkede olduğu gibi bir meslek rgt tarafından yapılması daha faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- AB 4. Yönergesi (Direktif No: 78/660/ICEE; 25 Temmuz, 1978).
- AB 7. Yönergesi (Direktif No: 83/349/ICEE; 13 Temmuz, 1983).
- ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlar (2005), *AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartları ile Karşılaştırılması*”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi. S. 9,
- AICPA, (2005), Professional Standards, AU, Section, New York, http://www.aicpa.org/download/auditstd/2005_0426ASBHighlts.pdf, 02.07.2008
- AKGÜL, A. Başak (2000), *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- AKGÜL, A. Başak (2005), Türkiye’deki Denetim Uygulamalarının Çeşitli Kanunlar Açısından İncelenmesi, *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi Yayınları, No. 18, Ocak, s.123-124
- AKIŞIK, Orhan (2004), Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı 12, Nisan, s. 98.
- AKSOY, Tamer (2002), *Tüm Yönleriyle Denetim*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1983), Denetim ve Revizyon, *Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yayın* No:7, İzmir.
- ALTAN, Mikail (2001), *Fonksiyonlar ve İşlemler Açısından Bankacılık*, Beta Yayınevi, İstanbul.
- ARENS, A. A. Ve J.K. LOEBBECKE (1980), *Auditing, An Integrated Approach*, Prentice Hall, Englewood Cliffs New Jersey,
- ASLAN, Sinan (2003), *Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim*, Avcıol Basım, İstanbul.
- ATAMAN Ü., R. Hacırüstemoğlu ve N. Bozkurt (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Alfa Yayınevi, İstanbul.
- ATASOY, Ö. Adil (1984), *Anonim Ortaklarının Değerlendirilmesinde Hakim Olan Esaslar ve Türk Hukukunda Denetleme Organının Görevleri*, Basılmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- AUDITING CONCEPTS COMMITTEE (1972), *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts*, The Accounting Review, Sayı 47

- Bağımsız Denetim Kuruluşlarına ilişkin Tebliğ, 16.01.1987 Tarih ve 19343 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Bankalarda Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, 31.01.2002 Tarih ve 24657 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan
- Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi Ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 01.11.2006 Tarih ve 26333 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BARAN, Kudret, (1989), “*Halka Açılacak Anonim Şirketlerin Mali Tablolarının Sermaye Piyasası Kanununa Göre Özel Bağımsız Dış Denetimi ve Bir Uygulama*”, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BAYAZITLI, E.(1991), *Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması*, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BİRSEL, Mahmut T. (1974), “Anonim Şirketlerde Murakabe Uzmanının Önemi ve Yeminli Hesap Mütahassıslığı Mesleği”, Türkiye’de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği, *Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:3*, İstanbul.
- BOZKURT, Nejat (2000), *Muhasebe Denetim*, AlfaYayımları, İstanbul
- BOZKURT, Nejat (1985), *Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir uygulama*, Marmara Üniversitesi Yayın No:419, İ.İ.B.F. Yayın No:368, İstanbul.
- ÇALDAĞ, Yurdakul (2007), *Denetim Ve Raporlama Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÇANKAYA, Fikret ve Mehmet Öz (2001), *Türkiye’de Kamu Bankalarının Özelleştirilmesi*, Türkiye Bankalar Birliği Yayını No:221, İstanbul.
- ÇELİK, Aytekin (2005), *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÇÖMLEKÇİ, F., C. Kepekçi ve M. Erdoğan (1992), *Muhasebe Denetimi*, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- ÇÖMLEKÇİ, F., C. Kepekçi, ve M. Erdoğan (1991), *MuhasebeDenetimi*, Eskişehir.
- ÇÖMLEKÇİ, Ferruh (1976), *Muhasebe Denetimi*, Eskişehir.

- ÇÜRÜK, Turgay (2004), Bağımsız Dış Denetimin Muhasebe Şeffaflığına Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir çalışma, Türkiye örneği”, *ODTÜ Gelişim Dergisi*, Aralık. s.150
- DALAK, Güldem (2000), Denetim ve Kalite Denetimi, *Muğla Üniversitesi, SBE Dergisi*, Sayı 129, Haziran <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazar.aspx?yazadi> , 15.08.2008
- DEFLIESE P.L., H.R. JAENICKE, J.D. SULLIVAN ve R.A. GNOSPELIUS (1984), *Montgomery's Auditing*, 10. Baskı, John Wiley and Sons, Inc.,
- DEMİRKAN, Şefika (1998), *Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Artırılmasında Etkinliği*, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DİNÇ, Yusuf (2001), *Uluslararası Denetim Standartlarının Türkiye Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DÖNMEZ, Adnan, P. Başak Berberoğlu ve A. Ersoy (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 9, Mayıs, s.52-78
- ERGİN, Hüseyin (2006), *Denetim*, Ekspres Matbaası, Kütahya.
- EROL, Ahmet (1997), Finansal Kurumların Denetimi, Bildiri, XVI. *Türkiye Muhasebe Kongresi*, İstanbul
- GÖKSEL, Yalçın (1992), Türkiye’de Finansal Tablo Analizlerinin Güçlükleri, *Muhasebe Dergisi*, sayı 31.
- GÜCENME ,Ümit (2004), *Muhasebe Denetimi*. 1 Baskı, Aktüel, İstanbul.
- GÜÇLÜ, Faruk (2005), *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- GÜLDEM, Dalak (1999), “Vergi Denetimi Ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi* Sayı 129, Haziran.
- GÜRBÜZ, Hasan (1995), *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (2007), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11. Baskı, Arıkan Basım, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (1999), *Denetim*, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

- GÜREDİN, Ersin (1998), ; *Denetim*, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (1994), *Denetim*, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (1982), *Denetim İlkeleri ve Teknikleri*, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (1977), Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, İstanbul.
- HOLMES, Arthur W. (1962), Basic Auditing Principles, Richard Irwin, ABD
- HOLMES, Arthur W. ve Wayne S. OWMETER (1975), *Muhasebe Denetimi “Auditing” Standartları ve Yöntemleri*, Çeviri Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayını, Yayın No:5, 8. Baskı, Cilt 1.
- İMREGÜN, Oğuz (1974), *Anonim Ortaklıklar*, 3.Baskı, Gün Matbaası, İstanbul.
- İPEK, E. Ali (1985), “*İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri*”, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Yayın No:3, Ankara.
- KARAYALÇIN, Yaşar (1996), *Sermaye Piyasası Hukukunda yeni gelişmeler*, Batider, Cilt 18, Sayı 4, Aralık, Ankara
- KARAYALÇIN, Yaşar (1988), *Muhasebe Hukuku*, 2. Baskı, Ankara.
- KELL, W. G., C. B William., ve E. Z. Richard (1989), *Modern Auditing*, John Wiley and Sons, Inc., Fourth Edition, New York.
- KARDEŞ, Seval (1996), *Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik bir Araştırma*, SPK Yayın NO:29, Ankara.
- KAVUT, Lerzan (2000), “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 2, Sayı 4,
- KEPEKÇİ, Celal (2004), *Bağımsız Denetim*, 5. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul.
- KEPEKÇİ, Celal (2000), *Bağımsız Denetim*, 4. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KEPEKÇİ, Celal (1998), *Bağımsız Denetim*, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KURBAN, İbrahim (1990), Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Oluşum Sürecinde Devletin Konumu, *Para Ve Sermaye Piyasası Dergisi*, Şubat
- KÜÇÜKSÖZEN, Cemal (2006), “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları” *Active Dergisi*, Sayı: 48,
<http://www.makalem.com/Search/ArticleDetails.asp?> (Erişim Tarihi: 20.10.2009).

- KÜÇÜKSÖZEN, C. ve A. Zafer Sayar, “Sermaye Piyasası’nda Bağımsız Denetim Raporlama Standartları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ankara.
- LARRY P. Bailey (1970), *Contemporary Auditing*, Harper and Row, Publishers. New York
- MALİYE HESAP UZMANLARI KURULU (2004), *Denetim İlke ve Esasları*, 1.Cilt, 3.Baskı, ACAR matbaacılık, İstanbul.
- ÖZER, Mevlüt (1997), *Denetim*, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- PANY, Kurt ve WHITTINGTON, O. Ray. (1977), *Auditing*, Irwin, 2. Baskı, ABD
- SEVİM, Şerafettin (1990), “Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT 8.Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması”, *Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt:8, Sayı 1-2, Eskişehir.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, 31.10.2000 Tarih ve 24216 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 12 Sayılı Tebliğ, 18.02.1992 Tarih ve 21146 Sayılı Resmi Gazete’de, yayımlanmıştır.
- Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik, 13.12.1987 Tarih ve 19663 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır
- SİPAHİ, Barış (2001), *Muhasebe Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir uygulama*, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- STETTLER, Howard F. (1982), *Auditing Principles*, Fifth Edition, Prentice-Inc.,
- TARMUR, U.Serkan (1997), *Türkiye’de Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Şirketleri ve Sorunları*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- TUAN A.Kadir ve SAĞLAR Jale (2004), “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı 11, Ocak, s.2
- TUTAL, Mehmet (1992), *Bağımsız Dış Denetim Ve Bankacılık Sektöründeki Yeri*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TÜDESK, (2004), *Uluslararası Denetim Standartları*, Türmob Yayınları 238, Ankara.
- TÜREDİ, Hasan (1996), *Muhasebe Denetimi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:158/7, Trabzon.
- TÜRKER, M., R. Pekdemir, Y. Selvi, Ve F. Yılmaz (2003), *Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)*, Türmob Yayınları 198, Ankara.
- TÜRMOB, (1999), *Finansal Kurumların Denetimi*, Yılı Sirküler Rapor Kitapları, Yayını, Yayın No: 32
- UÇKAÇ, Mustafa (1999), “*Muhasebe Denetimi*”, Çelepler Matbaacılık, İstanbul.
- ULUDAG, İlhan ve Erisah Arıcan (1999), *Finansal Hizmetler Ekonomisi*, 1. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- ULUSOY, Yasin (2006), *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Bağımsız Dış Denetim*, Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- UMAN, Nuri (1985), *İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri*, SPK, Ankara.
- YILANCI, Münevver ve Birol Yıldız (2001), Yeminli Mali Müşavir-Bağımsız Denetçi ve Tasdik-Mali Tablo Denetimi Çelişkisi: Mesleğin Gelişimine Etkileri, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı 5, Ekim, s.69
- YILMAZ H. Gül (2004), *Yeminli Mali Müşavirlerin Müşterek ve Müteselsil Sorumluluklarının Temel İnsan Hakları, Avrupa Birliği Hukuku, Anayasa Hukuku ve Borçlar Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi*, Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, Ankara.
- Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları Tasdike İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 02.01.1990 Tarih ve 20390 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10/01/1961 Tarihli ve 10703 – 10705 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 30/7/1981 Tarihli ve 17416 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13.6.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, 01.11.2005 Tarih ve 25983 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 09.07.1956 Tarih ve 9353 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

EKLER

Ek 1 : DENETİM İÇİN GEREKLİ BİLGİ VE BELGELER

1. SORUMLULUK MEKTUBU
2. VAR İSE TÜM TAPU DAİRELERİNDEN ALINMIŞ YAZILAR
3. ŞİRKETİ TEMSİLE YETKİLİ AVUKATLARIN LİSTESİ
4. ŞİRKETİN TÜM AVUKATLARINDAN ALINAN DENETİM TARİHİ İTİBARIYLA DAVALARA AİT LİSTE
5. VERGİ VE SSK BORÇ DÖKÜM YAZISI
6. DÖNEM SONU KASA SAYIM TUTANAĞI
7. TÜM BANKALARIN 30.09.2007 TARİHLİ BÖLÜMLERİNİN EKSTRE FOTOKOPİSİ
8. ALINAN VE VERİLEN ÇEK VE SENET LİSTELERİ (ŞİRKET VADE TARİH TUTAR BAZINDA)
9. STOK VE MALİYET ÇALIŞMALARI KAYDI VE FİİLİ STOK DÖKÜMLERİ VE SAYIM TUTANAKLARI
10. İŞTİRAK DEĞİŞİM TABLOSU (MALİYET VE HİSSE ADEDİ OLARAK)
11. SABİT KIYMET AMORTİSMAN ÇALIŞMALARI
12. GRUP FİRMALARA VE ORTAKLAR CARİ HESAPLARINA HESAPLANAN VADE FARKI ÇALIŞMALARI VE MUTABAKAT YAZILARI
13. ARALIK 2006 DÖNEMİNE AİT MUHTASAR, SSK, KDV VE DİĞER VERGİLERE AİT BEYANNAME, TAHAKKUK FİŞLERİ VE ÖDEME DEKONTLARI
14. MALİYET GİDER KARŞILIKLARI VE GİDER TAHAKKUKLARINA AİT ÇALIŞMALAR
15. KIDEM TAZMİNATI ÇALIŞMALARI (ufrs 19'a göre)*
16. VERGİ KARŞILIĞI ÇALIŞMASI
17. GRUP ŞİRKETLERİNE YAPILAN SATIŞLAR VE ALIMLAR
18. YÖNETİM KURULU KARAR DEFTERİ FOTOKOPİLERİ(DENETİM TARİHİNE KADAR)
19. AKTİFLERİN SİGORTA BEDELLERİNE AİT LİSTE
20. İŞTİRAKLERE İLİŞKİN KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇO VE GELİR TABLOLARI
21. İŞTİRAKLERİN 2007 YILI GEÇİCİ VERGİ BEYANNAME , TAHAKKUK VE ÖDEME FİŞLERİ
22. 31.12.2005, 31.12.2006 VE 30.09.2007 TARİHLİ KARŞILAŞTIRMALI BİLANÇO VE GELİR TABLOLARI
23. FİRMA ANA SÖZLEŞMESİ
24. TÜM LEASİNG SÖZLEŞMELERİ VE ÖDEME TABLOLARI
25. VERİLEN VE ALINAN TEMİNAT MEKTUPLARINA AİT LİSTE
26. VERİLEN VE ALINAN İPOTEK, KEFALETLERE AİT LİSTE.
27. TÜM DÖVİZLİ HESAPLARA AİT (KASA. BANKA V.B.)(YURTIÇI, YURTDIŞI) DEĞERLEME ÇALIŞMALARI
28. MUTABAKATLAR
 - BANKALAR (BANKA VE KREDİLERİN TAMAMI İÇİN MUTABAKAT YAPILACAK)(FORMATI EKTE)
 - ALICILAR (DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR DAHİL) (FORMATI EKTE)(BAKİYENİN EN AZ % 80'İNİ OLUŞTURAN ALACAKLAR İÇİN MUTABAKAT YAPILACAK)
 - SATICILAR (DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR DAHİL) (FORMATI EKTE) (BAKİYENİN EN AZ % 80'İ İÇİN MUTABAKAT YAPILACAK)
 - AVASLAR (VERİLEN VE ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI) (FORMATI EKTE)
29. 2006 VE 2007 YILINDA ÇALIŞAN ORTALAMA PERSONEL SAYISI
30. ŞÜPHELİ ALACAKLARA AİT LİSTE (BATIK ALACAKLAR)

Ek 2 : 30.06.2008 DÖNEMİNE İLİŞKİN DÖNEM KAR ZARARINI**ETKİLEYEN DÜZELTME KAYITLARI**

	30.06.2008 DÜZELTMELE Rİ
VUK (K/Z)	(530.468)
GEÇMİŞ YIL KAR/ZARAR DÜZELTMESİ	116.958
YAPILMAKTA OLAN YATIRIM AKTİFLEŞTİRMESİ	655.560
CARİ REESKONT GİDERİ	(742.005)
UFRS AMORTİSMAN GİDERİ	(1.168.606)
ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIK GİDERİ	(445.024)
FAİZ KARŞILIK GİDERİ (LEASING +KREDİ)	(154.022)
ÖNCEKİ DÖNEM FAİZ KARŞIĞI İPTALİ (LEASING+KREDİ)	62.510
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	17.322
CARİ DÖNEM REESKONT GELİRİ	1.512
ÖNCEKİ DÖNEM REESKONT İPTALİ	509.646
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ /(GİDERİ)	355.452
KUR FARKI GİDERLERİ	
IAS (K/Z)	(1.321.165)

Ek 3 : X ANONİM ŞİRKETİ BİLANÇO

(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)

	İncelemeden Geçmiş Cari Dönem 30.06.2008	Bağımsız Denetimden Geçmiş Önceki Dönem 31.12.2007
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar	37.784.026	33.210.872
Nakit ve Nakit Benzerleri	617.683	4.053.814
Finansal Yatırımlar	-	-
Ticari Alacaklar	27.673.592	22.800.017
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-
Diğer Alacaklar	13.979	7.696
Stoklar	7.025.046	5.708.334
Canlı Varlıklar	-	-
Diğer Dönen Varlıklar	2.453.726	641.011
Toplam	37.784.026	33.210.872
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar	-	-
Duran Varlıklar	58.255.210	37.485.695
Ticari Alacaklar	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	-	-
Diğer Alacaklar	1.956	3.532
Finansal Yatırımlar	-	-
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	-	-
Canlı Varlıklar	-	-
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	-	-
Maddi Duran Varlıklar	58.147.687	32.608.093
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	100.488	-
Şerefiye	-	-
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	-
Diğer Duran Varlıklar	5.079	4.874.070
TOPLAM VARLIKLAR	96.039.236	70.696.567

X ANONİM ŞİRKETİ BİLANÇO

(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)

	İncelemeden Geçmiş Cari Dönem 30.06.2008	Bağımsız Denetimden Geçmiş Önceki Dönem 31.12.2007
KAYNAKLAR		
Kısa Vadeli Yükümlülükler	24.295.840	11.441.918
Finansal Borçlar	2.099.457	2.760.899
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-
Ticari Borçlar	9.045.312	4.358.771
Diğer Borçlar	11.919.133	3.391.849
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	-	879.399
Borç Karşılıkları	51.000	51.000
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	1.180.938	-
Toplam	24.295.840	11.441.918
Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yük.	-	-
Uzun Vadeli Yükümlülükler	23.832.872	10.022.961
Finansal Borçlar	23.121.699	8.939.014
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-
Ticari Borçlar	-	-
Diğer Borçlar	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar	-	-
Devlet Teşvik ve Yardımları	-	-
Borç Karşılıkları	-	-
Kıdem Tazminatı Karşılığı	113.633	130.955
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	597.540	952.992
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	-	-
ÖZKAYNAKLAR		
Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar	47.910.524	49.231.688
Ödenmiş Sermaye	42.200.000	42.200.000
Karşılıklı iştirak Sermaye Düzeltmesi (-)	-	-
Hisse Senedi İhraç Primleri	85.500	85.500
Değer Artış Fonları	-	-
Yabancı Para Çevrim Farkları	-	-
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	236.958	95.740
Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	6.709.230	6.333.416
Net Dönem Karı / Zararı	-1.321.164	517.032
Azınlık Payları	-	-
TOPLAM KAYNAKLAR	96.039.236	70.696.567

**Ek 4 : X ANONİM ŞİRKETİ GELİR
TABLOSU**

(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)

	İncelemeden Geçen Cari Dönem 01.01.2008-30.06.2008	İncelemeden Geçen Cari Dönem 01.04.2008-30.06.2008
<u>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</u>		
Satış Gelirleri	28.342.581	19.235.927
Satışların Maliyeti (-)	(23.039.369)	(15.601.018)
Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar / (Zarar)	5.303.212	3.634.909
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Gelirler	-	-
Faiz, Ücret, Prim, Komisyon ve Diğer Giderler (-)	-	-
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kar / (Zarar)	-	-
BRÜT KAR / (ZARAR)	5.303.212	3.634.909
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(3.599.020)	(2.152.946)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.460.974)	(716.509)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(10.028)	(10.028)
Diğer Faaliyet Gelirleri	407.588	190.172
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(711.358)	(200.459)
FAALİYET KAR / (ZARARI)	(70.580)	745.139
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Kar / Zararlarındaki Paylar	-	-
Finansal Gelirler	6.056.477	1.116.672
Finansal Giderler (-)	(7.662.513)	(2.255.157)
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI / (ZARARI)	(1.676.616)	(393.346)
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gelir / (Gideri)	355.452	102.967
- Dönem Vergi Gelir / (Gideri)	-	-
- Ertelenmiş Vergi Gelir / (Gideri)	355.452	102.967
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI / (ZARARI)	(1.321.164)	(290.379)
<u>DURDURULAN FAALİYETLER</u>		
Durdurulan Faaliyetler Vergi Sonrası Dönem Karı / (Zararı)	-	-
DÖNEM KARI / (ZARARI)	(1.321.164)	(290.379)
Dönem Kar / Zararının Dağılımı	-	-
Azınlık Payları	-	-
Ana Ortaklık Payları	(1.321.164)	(290.379)
Hisse Başına Kazanç	(0,0313)	(0,0069)
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	-	-
Sürdürülen Faaliyetlerden Hisse Başına Kazanç	(0,0313)	(0,0069)
Sürdürülen Faaliyetlerden Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	-	-

Ek 5 : X ANONİM ŞİRKETİ NAKİT AKIM TABLOSU

(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)	İncelemeden Geçmiş 01.01.2008-31.06.2008
A) ESAS FAALİYETLERDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMLARI	
Net dönem karı	(1.321.164)
Düzeltilmeler:	
Amortisman (+)	1.853.257
Kıdem Tazminatı Karşılığındaki Artış (+)	(17.322)
Alacaklar Reeskont Tutarı (+)	232.359
Cari Dönem Şüpheli Alacak Karşılığı (+)	427.964
Konusu Kalmayan Şüpheli Alacak Karşılığı (-)	
Stok Değer Düşüş Karşılığı (+)	
Borç Senetleri Prekontu (-)	(1.512)
İştirak Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)	
Kur Farklarından Doğan Zarar (+)	
İşletme Sermayesinde Değişikler Öncesi Faaliyet Karı (+)	1.173.582
Ticari İşlemlerdeki ve Diğer Alacaklardaki Artış(-)	(5.538.605)
Stoklarda azalış(+)	(1.316.712)
Alım Satım amaçlı Menkul Kıymetlerdeki artış (-)	
Ticari Borçlardaki azalış(-)	13.215.337
Esas Faaliyet ile İlgili Oluşan Nakit (+)	
Faiz Ödemeleri (-)	
Vergi Ödemeleri (-)	
İşletme Sermayesinde Diğer Artışlar/Azalışlar (+)/(-)	3.002.435
Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Net nakit	10.536.037
B) YATIRIM FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN NAKİT AKIMI	
Mali Duran Varlık alımları neti (-)	
Maddi duran varlık alımları (-)	(27.493.411)
Maddi duran varlık çıkışları net değeri	
Tahsil Edilen Faizler (+)	
Tahsil Edilen Temettüleri (+)	
Yatırım faaliyetlerinde kullanılan nakit	(27.493.411)
C) FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN KAYNANAN NAKİT AKIMLARI	
Hisse Senedi İhraçları Nedeniyle Oluşan Nakit Girişleri (+)	
Kısa vadeli mali borçlardaki artış (+)	(661.442)
Uzun vadeli mali borçlardaki artış (+)	14.182.685
Ödenen Temettüleri (-)	
Finansman Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit	13.521.243
Nakit ve Benzerlerinde Meydana Gelen Net Artış	(3.436.131)
DÖNEM BAŞI NAKİT DEĞERLER	4.053.814
DÖNEM SONU KASA VE BANKALAR	617.683

Ek 6 : X ANONİM ŞİRKETİ ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU

(Tüm Tutarlar, Türk Lirası olarak gösterilmiştir)

	Ödenmiş Sermaye	Hisse Senedi İhraç Primleri	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıllar Kar / Zararları	Net Dönem Karı / Zararı	Toplam Özkaynaklar
31.12.2007	42.200.000	85.500	95.740	6.333.416	517.032	49.231.688
Sermaye artırım						
Geçmiş yıllar karlarına transferler				517.032	(517.032)	
Yedeklere transferler			141.218	(141.218)		
Temettü ödemesi						
Yabancı para çevrim farkları						
Net dönem karı					(1.321.164)	(1.321.164)
30.06.2008	42.200.000	85.500	236.958	6.709.230	(1.321.164)	47.910.524

Ek 7 : ÇALIŞMA KAĞIDI ÖRNEĞİ

MÜŞTERİ : X. ANONİM ŞİRKETİ		HAZIRLAYAN : FAHRİ TIRIL					
DÖNEM : 30.06.2008		KONTROL EDEN : KADİR AYRANCI					
KONU : FİNANSAL KİRALAMA		HAZIRLANMA TARİHİ 30.07.2008					
KODU : 301-302-401-402							
GBP	2,4292	30.06.2008	İTFA				
EURO	1,9271	MİZAN BAKİYE	TABLO BAKİYE EUR	DÖVİZ DEĞERLEME	FARK		
USD	1,2237						
301	4897 SOZLESME FINANSAL KIRALAMA ISML. BOR.	313.073	162.458	313.073	0		
301	4902 SOZLESME FINANSAL KIRALAMA ISML. BOR.	365.910	189.876	365.910	0		
302	4897 SOZ.ERTELEN. FİNA. KİRL. BORÇL. MAL.(-)	-49.766	25.824	49.765	-1		
302	4902 SOZ.ERTELEN. FİNA. KİRL. BORÇL. MAL.(-)	-58.165	30.183	58.166	1		
NET BAKİYE KISA VADE		571.052	408.341	786.914	0		
401	4897 SÖZLEŞME FİNANSAL KİRALAMA İŞLEM.BOR.	1.252.292	649.833	1.252.293	-1		
401	4902 SÖZLEŞME FİNANSAL KİRALAMA İŞLEM.BOR.	1.463.640	759.504	1.463.640	-1		
402	4897 SOZ.ERTELEN. FİNA. KİRL. BORÇL. MAL.(-)	-102.637	53.259	102.635	-1		
402	4902 SOZ.ERTELEN. FİNA. KİRL. BORÇL. MAL.(-)	-119.958	62.248	119.958	0		
NET BAKİYE UZUN VADE		2.493.337	1.524.844	2.938.527	-3		
* FAİZ TAHAKUK ÇALIŞMASI:							
SON ÖDEME TARİHİ	ÖDENECEK TARİH	BAZ SÜRE	TOPLAM SÜRE	KİST SÜRE	ÖDENECEK FAİZ EUR	KİST FAİZ EUR	KİST FAİZ TL
31.05.2008	30.11.2008	30.06.2008	183,00	30	56.007	9.181	17.694
* HESAP MİZAN BAKİYELERİ İLE LEASİNG ÖDEME TABLO BAKİYELERİ KONTROL EDİLMİŞ OLUP; KISA-UZUN VADE AŞAĞIDAKİ GİBİ YAPILMALIDIR.LEASİNG İTFA TABLOSU EKTEDİR. REF 301/01							
SÖZLEŞME NO: 4897							
401 HESAP		313.073					
302 HESAP		40.271					
		301 HESAP		313.073			
		402 HESAP		40.271			
SÖZLEŞME NO: 4902							
401 HESAP		365.910					
302 HESAP		47.067					
		301 HESAP		365.910			
		402 HESAP		47.067			
TOPLAM							
401 HESAP		678.983					
302 HESAP		87.338					
		301 HESAP		678.983			
		402 HESAP		87.338			
* LEASİNGLİ HESABA FAİZ TAHAKKUKU YAPILMIŞTIR ÇALIŞMASI ÜSTTE YER ALMAKTADIR.							
780 HESAP		17.694					
		302		17.694			
* LEASİNG ANAPARA MİZAN BAKİYESİ BANKA HESAP EKSTRESİNDEN KONTROL EDİLMİŞTİR. FARK BULUNMAMAKTADIR.REF 301/02							
* DÖVİZLİ BAKİYELERE KUR DEĞERLEMESİ YAPILMIŞTIR.							

**Ek 8 : X ANONİM ŞİRKETİ 30.06.2008 VADELİ MEVDUAT MUTABAKAT
LİSTESİ ÖRNEĞİ**

102.06	VADELİ DÖVİZ MEVDUAT HESAPLARI	MİZAN BAKİYE	DÖVİZ BAKİYE	DOĞRU LAMA TUTARI	FARK	REFER ANS NUMAR ASI
102.06.002	BANKEUROPA- VADELİ-(EURO)	127.910.709.200	70.019	70.019		102/12
	TOPLAM	127.910.709.200	70.019	70.019		
	MİZAN BAKİYE	127.910.709.200	70.019	70.019		
	%	100	100	100		
102.07.002	AKBANK-VD USD MEVDUAT HESABI	313.279.692.500	233.425	233.425		102/04
102.07.003	BANKEUROPA- VADELİ -(\$)	117.495.486.600	87.546	87.546		102/12
	TOPLAM	430.775.179.100	320.971	320.971		
	MİZAN BAKİYE	430.775.179.100	320.971	320.971		
	%	100	100	100		

102.05	VADELİ TL MEVDUAT HESAPLARI	MİZAN BAKİYE	DOĞRULAMA TUTARI	FARK	REFER ANS NUMAR ASI
102.05.005	ABANK- 40569310.0001 R34	5.430.000.000.000	5.430.000.000.000	0	102/01
102.05.007	AKBANK-ÇANKAYA ŞB	1.985.000.000.000	198.500.000.000	0	102/04
	TOPLAM	7.415.000.000.000	7.415.000.000.000	0	
	MİZAN BAKİYE	7.415.000.000.000	7.415.000.000.000		
	%	100	100		

TCMB 30.06.2008
döviz kurları da

USD	1.342.100	1.348.600
EURO	1.826.800	1.835.600
GBP	2.576.500	

ds

ÖZGEÇMİŞ

1981 yılında Çankırı Orta ilçesinde doğdu. 3 yaşında iken İstanbul'un Üsküdar ilçesine yerleşti. İlkokulu, ortaokulu ve liseyi Üsküdar'da okudu. 2002 yılında Dumlupınar Üniversitesi İktisat Bölümü'nü kazandı. 2006 yılında İktisat bölümünden mezun oldu. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı'nda yüksek lisansa başladı. Yüksek lisansın ders dönemini bitirdikten sonra, 2007 yılında kayıt dondurup askerliğini yaptı. Eğitimine 2008 yılında devam etti.