

T.C  
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ TÜRLERİNİN  
OLUŞMA NEDENLERİ ÜZERİNE BİR  
ARAŞTIRMA: BİST İMALAT SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ

SELMAN BULMUŞ

S. BULMUŞ

İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

2018

EKİM – 2018

T.C  
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ TÜRLERİNİN  
OLUŞMA NEDENLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA:  
BİST İMALAT SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ**

**SELMAN BULMUŞ**

TEZ DANIŞMANI:  
**Dr. Öğr. Üyesi ERKAN ÖZTÜRK**

**EKİM – 2018**



**Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.**

**24.10.2018**

**SELMAN BULMUŞ**

## ÖZ

### BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞ TÜRLERİNİN OLUŞMA NEDENLERİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA: BİST İMALAT SEKTÖRÜ ÖRNEĞİ

Bulmuş, Selman

Yüksek Lisans, İşletme

Tez Yöneticisi: Dr. Öğr. Üyesi Erkan Öztürk

Ekim, 2018

Bu çalışmanın amacı Denetim, Hata ve Hile ile ilgili literatür taraması yapmak ve Borsa İstanbul'da işlem gören İmalat Sanayi İşletmelerinin denetim raporlarını inceleyerek olumlu görüş dışında verilen görüşlerin gerekçelerini tespit etmek ve en çok hangi hataların yapıldığını ortaya çıkarmaktır.

Çalışmanın literatür kısmında denetim, denetçi, denetçi görüşü, bağımsız denetim standartları, hata ve hile gibi kavramlar detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Çalışmanın araştırma kısmında ise Borsa İstanbul'da işlem gören 179 İmalat Sanayi İşletmesi seçilmiştir. Bu şirketlerin 2014-2015-2016 yıllarındaki denetim raporlarına Kamuoyu Aydınlatma Platformundan ulaşılmıştır. Her üç yıl da bağımsız denetçiler tarafından olumlu görüş verilen şirketlerle ilgili açıklamalar yapılmayıp sadece şirket isimleri verilmiştir. Olumlu görüş dışında verilen şirketler için, bu görüşün gerekçeleri verilmiştir. Bağımsız denetçilerin bildirdikleri görüşlerden yola çıkarak sıklıkla rastlanan hatalar tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Hata, Hile, Bağımsız Denetçi

## **ABSTRACT**

### **A RESEARCH ON REASONS FOR EMERGING ASPECTS OF INDEPENDENT AUDIT: EXAMPLE OF BIST MANUFACTURING SECTOR**

Bulmuş, Selman

Master's Degree, Business Administration

Thesis Advisor: Asst. Prof. Erkan Öztürk

October, 2018

Aims of this study are making a literature review about audit, fraud and error, determining justification of opinions given through examination of audit reports related to manufacturing industry enterprises dealt in Borsa Istanbul except positive opinion and eliciting the most common errors.

In the literature part of the study, concepts such as auditing, auditor, auditor opinion, independent auditing standards, error and fraud are explained in detail.

In the research part of the study, 179 Manufacturing Industry Enterprises dealt in Borsa Istanbul were chosen. Audit reports of these companies prepared in 2014, 2015 and 2016 were obtained from Public Disclosure Platform. Companies that have been given a positive opinion by the independent auditors every three years are not explained and only the company names are given. Justifications are given for opinions regarding companies except positive opinions. Based on the opinions expressed by the independent auditors, the most common errors have been identified.

**Keywords:** Audit, Error, Fraud, Independent Auditor

## ÖNSÖZ

‘Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: Bist İmalat Sektörü Örneği’ adlı bu çalışmanın amacı denetim, hata ve hile kavramlarıyla ilgili bir literatür araştırması yapmak ve “Bağımsız Denetçiler” tarafından şirketlerin finansal tablolarında verilen görüşleri incelemek ve en çok yapılan hataları tespit etmektir.

Bu eserin oluşmasında çok büyük emekleri olan, tavsiyeleri ve önerileriyle tezin bu şekle gelmesini sağlayan çok değerli danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Erkan ÖZTÜRK’e teşekkürü borç bilir, saygılarımı sunarım. Ayrıca tez sürecinde bana her konuda yardımcı olan ve desteklerini hiç bir zaman esirgemeyen arkadaşlarıma ve özellikle aileme şükranlarımı sunuyorum.

# İÇİNDEKİLER

BEYAN.....	iii
ÖZ .....	iv
ABSTRACT .....	v
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR.....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ 3

1.1 DENETİM KAVRAMI.....	3
1.1.1 Denetimin Tarihsel Gelişimi .....	3
1.1.2 Denetimin Tanımı ve Özellikleri .....	4
1.2 AMACINA VE STATÜSÜNE GÖRE DENETİM TÜRLERİ.....	5
1.2.1 Amacına Göre Denetim.....	5
1.2.1.1 Finansal tablolar denetimi.....	6
1.2.1.2 Uygunluk denetimi .....	6
1.2.1.3 Faaliyet denetimi.....	7
1.2.2 Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	8
1.2.2.1 İç denetim .....	8
1.2.2.2 Bağımsız (Dış) denetim .....	9
1.2.2.3 Kamu denetimi.....	9
1.3 DENETÇİ TÜRLERİ.....	10
1.3.1 İç Denetçiler .....	10
1.3.2 Bağımsız Denetçiler .....	11
1.3.3 Kamu Denetçileri .....	14
1.3.4 SPK Açısından Denetçiler.....	14

1.4	BAĞIMSIZ DENETİM .....	15
1.4.1	Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri.....	15
1.4.2	Bağımsız Denetim İhtiyacı.....	16
1.4.3	Bağımsız Denetimin İşlevleri.....	17
1.4.3.1	Kamuyu aydınlatma yaklaşımı .....	17
1.4.3.2	Liyakat yaklaşımı .....	17
1.5	GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI.....	18
1.5.1	Genel Standartlar .....	18
1.5.1.1	Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı .....	18
1.5.1.2	Bağımsızlık standardı .....	18
1.5.1.3	Mesleki özen ve titizlik.....	19
1.5.2	Çalışma Alanı Standartları .....	20
1.5.2.1	Planlama ve gözetim.....	20
1.5.2.2	İç kontrol yapısının incelenmesi .....	21
1.5.2.3	Kanıt toplama.....	21
1.5.3	Raporlama Standartları.....	22
1.5.3.1	Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk....	22
1.5.3.2	Tutarlılık (Karşılaştırmalı Bilgi).....	22
1.5.3.3	Dipnot Açıklamaları .....	23
1.5.3.4	Denetçi görüşü .....	23
1.6	BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....	26
1.6.1	Denetim Riski .....	33
1.6.1.1	Önemli yanlışlık riski.....	33
1.6.1.2	Tespit edememe riski .....	34
1.6.2	Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı .....	34
1.6.2.1	Risk değerlendirme.....	34
1.6.2.2	Riske karşılık verme .....	35
1.6.2.3	Raporlama.....	36
1.7	DENETİM SÜRECİNİN AŞAMALARI .....	37



1.7.1 Müşteri Kabulü .....	37
1.7.1.1 Müşteri kabul politikasının belirlenmesi .....	37
1.7.1.2 Müşteri işletmenin tanınması .....	38
1.7.1.3 Önceki denetçiyle görüşme .....	38
1.7.2 Denetim Sözleşmesinin Yapılması .....	39
1.7.3 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi.....	40
1.7.4 Denetim Raporu .....	41

## İKİNCİ BÖLÜM

### **BAĞIMSIZ DENETİMDE HATA VE HİLE..... 43**

2.1 MUHASEBEDE HATA VE HİLE KAVRAMI .....	43
2.1.1 Muhasebede Karşılaşılan Hatalar.....	45
2.1.1.1. Hesap (Matematik) hatalar .....	45
2.1.1.2 Kayıt hataları .....	46
2.1.1.3 Nakil hataları .....	46
2.1.1.4 Unutma ve tekrarlama hataları .....	46
2.1.1.5 Sınıflama Hataları.....	47
2.1.2 Muhasebede Karşılaşılan Hileler .....	47
2.1.2.1. Muhasebede yapılan hilelerin şekli .....	48
2.1.2.2 Hile türleri .....	52
2.1.2.3 Muhasebede yapılan hilelerin nedenleri.....	55
2.1.2.4 Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar ..	57
2.1.2.5 Yolsuzluk kavramı.....	59
2.1.2.6 Hata hile ve yolsuzluk arasındaki ilişki.....	60
2.1.4 Hile Karosu ve Hilenin Unsurları .....	61
2.1.4.1 Baskı unsuru .....	63
2.1.4.2 Fırsat unsuru .....	64
2.1.4.3 Haklı gösterme unsuru.....	64
2.1.4.1 Yetkinlikler.....	65
2.1.5 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Hata ve Hilelere Bakışı.....	66

2.1.5.1 Türkiye Muhasebe Standardı 8.....	66
2.1.5.2 Bobi Frs Bölüm 3 .....	69

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ .....</b>	<b>71</b>
3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ .....	71
3.2 ARAŞTIRMANIN KAPSAMI.....	71
3.3 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI İNCELENEN FİRMALAR .....	72
3.3.1 Raporlarda Olumlu Görüş Verilmeyen Firmalar ve Bu Görüşün Nedenleri.....	78
<b>SONUÇ .....</b>	<b>94</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>97</b>

## KISALTMALAR

<b>ACFE</b>	: Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği
<b>BDK</b>	: Bağımsız Denetim Kuruluşları
<b>BDS</b>	:Bağımsız Denetim Standardı
<b>BİST</b>	: Borsa İstanbul
<b>FRS</b>	: Finansal Raporlama Standartları
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>SAS</b>	: Denetim Standartlarının Tabloları
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>UDS</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	4
<b>Tablo 2:</b> Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırılması.....	8
<b>Tablo 3:</b> İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi.....	13
<b>Tablo 4:</b> BDS'lerin Gruplandırılması.....	26
<b>Tablo 5:</b> Hile Çeşitleri.....	52
<b>Tablo 6:</b> Denetim Raporları İncelenen Firmalar ve Raporların Denetim Yılları.....	72-76
<b>Tablo 7:</b> Denetim Görüşlerinin Yıllara Göre Dağılımı.....	76
<b>Tablo 8:</b> Denetim Sonucunda Sık Rastlanan Hatalar.....	96

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Riskinin Bileşenleri.....	33
Şekil 2: Hilenin Özellikleri.....	44
Şekil 3: Muhasebe Hilelerinde Kullanılan Araçlar.....	58
Şekil 4: Hile Karosu.....	63
Şekil 5: Denetim Görüşlerinin Grafikselsel Gösterimi.....	76
Şekil 6: Şartlı Görüş Verilen Firmaların Yıllara Göre Dağılımı.....	77
Şekil 7: Denetim Görüşlerinin Oransal Dağılımı.....	77
Şekil 8: Denetim Görüşlerinin Yıllara Göre Oransal Dağılımı.....	78



## GİRİŞ

Eski uygarlıklarda krallar mallarını kontrol etmeleri için memurlar görevlendirirlerdi. Birbirinden haberleri olmayan memurlar mal sayımını yapar sonucu raporlardı. Bu raporlar birbirini tutmadığı zaman yapılan bu hata memurların hayatına mal olurdu. Bu da denetimin, geçmişinin neredeyse insanlık tarihi kadar eskiye dayandığını göstermektedir. Denetim ülkemizde 1970'lerden sonra gelişmeye başlamıştır. Çünkü Türk firmaları, muhasebe denetimi zorunluluğuyla ilk olarak bu yıllarda karşı karşıya gelmiştir. Türk işletmeleri o dönemde yabancı ülkelerden kredi almak istediklerinde, yabancı bankalar işletmenin finansal tablolarının durumuna bakar denetimden geçmişse krediler verirlerdi. Bu yüzden denetime olan ihtiyaç bu dönemde artmaya başlamıştır. Günümüzde yatırım yapmak isteyen bilgi kullanıcıları, şirketlerin finansal tablolarını inceleyerek yatırım yapar. Eğer finansal tablolar denetimden geçmiş ve olumlu rapor verilmişse yatırımcılar bu şirketlere yatırım yapmak için güven duyabilirler. Şirketlerin denetim raporları olumlu değilse finansal tablolarda bir hatanın olabileceği sonucuna varılabilir.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim, denetçi, bağımsız denetim standartları, hata ve hile hakkında bilgi vermek, şirketlerin bağımsız denetim raporlarını incelemek, ortaya çıkan görüşün nedenlerini göstermektir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, özellikleri, türleri, denetçi türleri, genel kabul görmüş muhasebe standartları, bağımsız denetim standartları ve denetim süreci açıklanmıştır. İkinci bölümde, hata, hile, yolsuzluk, muhasebede karşılaşılan hatalar ve hileler, hile türleri, yapılan hilelerin nedenleri, hilelerin önlenmesinde kullanılan araçlar, hile karosu ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Hata ve Hilelere bakışı konuları açıklanmıştır. Son bölümde ise, hisse senetleri BİST'te işlem gören yüz yetmiş dokuz İmalat Sanayi İşletmesi seçilmiştir. Bu işletmelerin üç yıllık denetim raporları incelenmiştir. Bağımsız denetçiler tarafından olumlu görüş dışında verilen görüş türleri üzerinde durulmuştur. Olumlu görüş verilen firmalar

sadece tabloda verilmiştir. Çalışmada olumsuz görüşe rastlanılmamıştır. Olumlu görüş dışında, verilen diğer görüşlerde bağımsız denetçi, hangi görüşü bildirmiştir ve bu görüşünün dayanağı nedir gibi sorulara cevap aranmıştır.



# 1. BÖLÜM

## DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİME

### GENEL BAKIŞ

#### 1.1 Denetim kavramı

Anglo-Sakson Ülkelerinde denetim kavramının karşılığı auditing'dir ve dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilmiştir. Auiting kavramının kökeni, Latince işitme veya dinleme anlamına gelen audire fiiline dayanmaktadır. Bunun anlamı, çok eski zamanlara dayanan toplumlarda seçilmiş uzman kişiler, yapılan işleri dinleyerek doğruyu bulmaya çalışmışlardır (Bozkurt, 2015: 23).

Denetimle ilgili uygulamalara Eski Mısırda da rastlanıldığı belirtilmektedir. Firavunların mal varlıklarını birbirinden haberi olmayan iki kişiye saydırdıkları, yanlış olması halinde bu yanlışın hayatlarına mal olması, denetim kavramının eski yıllara kadar dayandığının kanıtı niteliğindedir (Khan, 1995: 2).

#### 1.1.1 Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel araştırmalara göre denetimin kökeni M.Ö 3000 yıllarında Ninova kentinde rastlanıldığı tespit edilmiştir. Mezopotamya'da arkeolojik çalışmalardan elde edilen verilere göre, bu bölgede hüküm süren kralların, depolarındaki tahılların sayımını yapmak ve buradaki memurları denetlemek için kâtiplere yetki verdiği tespit edilmiştir. Kralın görev verdiği kişiler, malların kontrolünü ve denetimini gerçekleştirdiği için tarihteki ilk denetim mesleğini yapan kişiler olarak tarihe geçmişlerdir (Khan, 1995: 2).

Devletin gider ve gelirlerinin takip edilmesi amacıyla gerçekleştirilen muhasebe denetimi, kamu denetimi (mali denetim) niteliğindedir. Osmanlı Devleti'nde muhasebe sistemi, devletin finansal yönetiminin bir aracı olarak gelişme göstermiştir. 1879 yılında kurulan Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, günümüzde hala varlığını sürdürmektedir (Hüner, 2014: 9).

Türk firmaları, muhasebe denetimi zorunluluğuyla ilk olarak 1970'li yıllarda karşı karşıya gelmiştir. Bu yıllarda dış ülkelerden kredi talebinde



bulunan firmalar muhasebe denetimi mecburiyetiyle karşılaşınca muhasebe denetimi konusunda ilk adım bu yıllarda atılmıştır. Daha sonraki senelerde, ülkemize gelen yabancı sermayeli şirketlerin merkezleri için konsolidasyon, dış sermaye girişinin hızlanması, uluslararası mali kaynaklar, TTK, yatırım teşvikleri, “vergi kanunları, yabancı sermaye başkanlığı’na başvuru, iş ortaklıkları gibi konularda danışmanlık yapmak için muhasebe” denetimine olan talep artmış ve bu şekilde muhasebe denetimi gelişmeye başlamıştır (Uzay, Tan ve Erciyes, 2008: 3).

*Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi*

<b>Zaman Dilimi</b>	<b>Denetim Yaklaşımı</b>	<b>Denetimin Amacı</b>	<b>İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)</b>
<b>Sanayi Devrimi Öncesi</b>	%100'lük bir inceleme	Hataların tespit edilmesi	Firma sahipleri
<b>Sanayi Devrimi 1900 Yıllar Arası</b>	%100'lük bir inceleme	Hataların tespit edilmesi	Firmaya borç verenler ve Ortaklar
<b>1900-1930</b>	%100'lük bir inceleme ve Örneklemeye Başvurma	Gelir tablosu ve bilançonun doğruluğunu teyit etme	Devlet işletmeye borç verenler ve Ortaklar
<b>1930'dan Bugüne</b>	Mali verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Mali tabloların dürüstlüğü ve doğruluğu hususunda bir görüş oluşturma	Devlet, firmaya borç verenler, sendikalar, ortaklar, tüketiciler parlamento ve diğer gruplar

Kaynak: (Güredin, 2008: 14)

### **1.1.2 Denetimin Tanımı ve Özellikleri**

Denetim, “ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili savların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk seviyesini belirlemek ve sonuçları yetkililere duyurmak amacıyla taraf olmadan kanıt toplayan

ve bu kanıtları değerleyerek makul güvence sağlayan sistematik bir süreçtir” (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2016: 132).

“Denetim kavramı daha geniş bir tanımla, belli bir ekonomik birim ya da belirli bir periyoda ait mali tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş standartlara uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek suretiyle, bağımsız uzman bir kişinin kanıt toplaması, toplanan bu kanıtların belge ve defterler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlemesi ve ulaştığı sonucu raporlayıp sunma sürecidir” (Haftacı, 2016: 2).

Denetimin bazı özellikleri aşağıdaki gibidir (Haftacı, 2016: 3).

- Denetim bir süreçtir,
- Denetim belirli dönemlerde, ekonomik olaylar ve faaliyetler için yapılır ve bunlar denetimin konusunu oluşturur,
- Denetim, alanında uzman kişilerce yürütülür,
- Denetlenen bilgilerle, daha önceden belirlenmiş kıstaslar doğrultusunda bir karşılaştırma yapılır,
- Denetimde ihtiyaç duyulan kanıtlar bir araya getirilir ve bu kanıtlar dayanaklarla karşılaştırılarak bir sonuca varılır,
- Denetim çalışmalarında, elde edilen çıktılar raporlanarak ilgili birime teslim edilir.

## **1.2 Amacına ve statüsüne göre denetim türleri**

Denetim amacına göre denetim ve statüsüne göre denetim olmak üzere ikiye ayrılır.

### **1.2.1 Amacına Göre Denetim**

Amacına göre denetim kendi içinde üçe ayrılır.

- Finansal Tablolar Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi

### ***1.2.1.1 Finansal tablolar denetimi***

Finansal tablolar denetiminde amaç, mali tabloların önceden belirlenmiş ilke ve kurallara göre, hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Mali tablolar aracılığıyla işletmenin ekonomik durumu, bilgi kullanıcılarına aktarılır ve yatırımlar bu bilgiler doğrultusunda şekillenir.

Bu denetim sonunda tam güvence verilmemekle birlikte, bilgi kullanıcılarına belirli bir oranda mantıksal güvence verilmektedir.

Finansal tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2015: 34).

- Finansal tablolar denetimi, işletmenin finansal tablolarına olan güveni artırma amacı taşır.
- Finansal tabloları denetleyen denetçi, herhangi bir şirketten veya gruptan bağımsız bir şekilde çalışmaktadır.
- Finansal tablolar denetiminin amacı, mali tablolardaki yanlış veya hatalı beyanları ortaya çıkarmaktır.
- Denetçi, mali tablolara olan güven hususundaki beyanını sağlam bir temele dayandırmaktadır. Ancak bu mali tabloya tamamiyle güven duyulacağı manasına gelmemektedir

### ***1.2.1.2 Uygunluk denetimi***

Uygunluk denetimi, şirket yönetimi tarafından konulan kurallara ve benimsenen işletme politikalarına, ne ölçüde uygulandığını denetleyip, tespit eder.

“Uygunluk denetimi kullanıldığı yerlerin sayısı itibariyle en fazla olan, ancak özü bakımından en dar kapsamlı olanıdır. Bu denetimde tek ve kapsamı dar olan bir ölçüt alınır ve bu ölçüte işin uygun yapılıp yapılmadığı” tespit edilmeye çalışılır (Kaval, 2008: 11).

Uygunluk denetiminde kullanılabilecek bazı ölçütler aşağıdaki gibidir (Haftacı, 2016: 7).

- Ana mukavele
- Yönetmelik, tüzük ve kanunlar
- Yönergeler ve şirket içi yönetmelikler

- Üst kurul kararları
- Üst kurulun belirlediği yöntem ve politikalar
- Üçüncü kişilerce yapılan akitler

Uygunluk denetimleri ile ilgili çeşitli örnekler aşağıda verilmiştir (Bozkurt, 2015: 35).

- Bir şirkette, iç denetçi tarafından incelenmesi gereken mahsup fişlerinin, yetkili kişilerce imzalanıp imzalanmadığının denetlenmesi,
- Vergi inceleme personeli tarafından, özel sektör işletmesinin vergi levhasının olup olmadığının tespiti,
- Banka müfettişleri tarafından incelenen banka şubesinde, müdürün kredi verme sınırını aşıp aşmadığı,
- Vergi inceleme elemanı tarafından, vergi dairesi müdürünün, vergi tahsilatlarında sürelere uyup uymadığının incelenmesi gibi.

#### **1.2.1.3 Faaliyet denetimi**

İşletmenin muhasebe dışındaki etkinliklerini, üretim, pazarlama gibi işletme fonksiyonlarını da içine alan denetim türüdür ayrıca yönetim denetimi diye de adlandırılır (Haftacı, 2016: 7).

Bir örgütün işletme fonksiyonları, destekleme sistemleri ve finansal kontroller dâhil bütün yönleriyle ele alan denetim türüne faaliyet denetimi adı verilir. Faaliyet denetimi bir örgütün tüm ya da bazı faaliyetlerinin belirli amaçlara göre düzenli bir şekilde denetlenmesidir. Kural ve kanunlara uygunluğun, finansal raporlamaya olan güven ve faaliyetlerin etkinliği ve etkenliğine ilişkin iç kontrollerin kalitesini değerlemek faaliyet denetçisinin genel amaçlarından biridir (Türker, 2008: 5).

Denetimin değerlendirilebilmesi için ölçüt olarak önceden belirlenmiş bütçeler, oranlar, sektörel bâzdaki veriler vb. bilgiler kullanılmaktadır. Bu denetimde, işletme faaliyetleri ile ilgili işletme yönetimine tavsiye ve önerilerde bulunma fonksiyonu söz konusu olduğundan yönetim danışmanlığı olarak da bilinmektedir.

### 1.2.2 Statüsüne Göre Denetim Türleri

Statüsüne göre denetim türleri üçe ayrılır.

- İç Denetim
- Bağımsız (Dış) Denetim
- Kamu Denetimi

*Tablo 2. Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırılması*

DENETİM	YÜRÜTÜLMESİ	İÇERİK
<b>İç Denetim</b>	“İşletmenin uzman iç denetçileri tarafından yürütülür.”	“Uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleri içerir.”
<b>Bağımsız (Dış) Denetim</b>	“Bağımsız uzman denetçiler(YMM) tarafından yürütülür.”	“Çoğunluğu finansal tablo denetimleri olmak üzere çeşitli denetim türlerini içerir.”
<b>Kamu Denetimi</b>	“Uzman kamu denetçileri tarafından yürütülür.”	“Finansal tablo denetimleri, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimlerini içerir.”

Kaynak: (Güredin, 2008: 20)

#### 1.2.2.1 İç denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerin önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunun ölçülmesidir. İç denetim, bağımsız denetime yardımcı olur. İşletmedeki sapmalar iç denetim tarafından tespit edilip, düzeltilir. Bu nedenle bağımsız denetçilerin işini kolaylaştırır. İç denetim faaliyet denetimi ve uygunluk denetimini kapsar.

Bir şirketi yöneten kişilerin, görevlerini ve sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerini sağlamak, iç denetimin genel amaçlarından biridir. Kısaca, iç denetimin amacı işletme yönetimine hizmet etmektir. Diğer taraftan işletme dışı denetçilerin amacı bir işletme dışındaki çıkar gruplarına sunulan mali tabloları denetlemektir. Bu nedenle bağımsız denetçiler, raporlarını ortaklar genel kuruluna veya diğer işletme dışı çıkar gruplarına yani üçüncü kişilere sunarken, işletme içi denetçiler ise raporlarına bağlı oldukları yöneticilere sunmakla yükümlüdürler (Gürbüz, 1995: 51).

### **1.2.2.2 Bağımsız (Dış) denetim**

Bağımsız denetim, işletme faaliyetlerinin belirlenen standartlara uygunluğunun ölçülmesi ve bu denetim sonucunda ortaya çıkan görüşün raporlanıp, ilgili kişilere sunulmasıdır.

Şirketin finansal durumu hakkında güvenilir ve doğru bilgiyi sağlamak bağımsız denetimin amacıdır. Böylelikle şirkete yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar, bağımsız denetim raporu doğrultusunda yatırımlarını yapacaklardır. Yatırımcılar dışında şirketle ilişkide bulunan bazı çıkar grupları şunlardır: bankalar, tedarikçiler, çalışanlar, müşteriler, ortaklar ve bazı kamu kuruluşları. Bu çıkar grupları, şirketle olan ilişkilerini denetim raporlarını inceleyerek belli bir düzeyde bilgi sahibi olduktan sonra kararlarına yön vereceklerdir. Başka bir deyişle çıkar grupları, şirketin girdi ve çıktısını, şirketin kârı ve zararını doğru hesaplayıp hesaplamadığını, şirketin alacak ve borçlarını, ileriye dönük ekonomik ve hukuki maliyetlerle kazançları denetim raporu sayesinde şeffaf bir şekilde görebileceklerdir (Özyurt, 2010: 4).

### **1.2.2.3 Kamu denetimi**

Kamu denetimi, kamu adına denetim yetkisini kullanan ve kamu kuruluşları ve özel sektörün faaliyetlerinin denetlenmesi olarak tanımlanır.

Mali denetimin düzenlilik ve uygunluk denetimiyle birlikte anılmasının sebebi, “temelde idarenin faaliyetlerinin, mali tabloların doğruluğu ve belirlenmiş kıstaslara uygunluğunun garanti altına alınması ve bu denetim türlerinin amacı içinde kıymetlendirilmiş olmasıdır” (Kesik, 2005: 105).

“Kamu denetimi, özel sektörün denetlenmesi ve kamuya ait denetleme olarak iki şekilde gerçekleştirilir. Özel sektör denetlenmesi vergi denetimi olarak yapılırken, Maliye Bakanlığı, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu, Sayıştay Başkanlığı gibi kurumlar kamuya ait denetlemeyi yapar” (Kömür, 2015: 17).

Vergi denetimi mali tablolar denetimi şeklinde yapılmaktadır. “Ülkemizde maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları, vergi denetmenleri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından gerçekleştirilmektedir” (Gücenme, 2004: 3).

### 1.3 Denetçi türleri

#### 1.3.1 İç Denetçiler

İç denetçiler, işletmenin bünyesinde çalışan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiden farklı olarak raporları üçüncü kişilere değil yönetime sunarlar. İç denetçi, işletmede ortaya çıkabilecek hata ve hileleri tespit edip, bunları düzeltmekle yükümlüdür. İç denetçi işletmenin çalışanı olduğu için, ücreti işletme tarafından karşılanır. İç denetçiler işletmenin denetim faaliyetlerinde tarafsız olmak zorundadır. Fakat işletme çalışanı olduğu için yüzde yüz tarafsız olması beklenemez.

Günümüzde iç denetçiler zamanın büyük kısmını faaliyet denetimi almaktadır. Çünkü piyasaların küreselleşmesiyle beraber iş ortamında yaşanan yoğun rekabet koşulları, işletmeleri daha etkin ve verimli çalışmaya zorlamaktadır (Akdağ, 2015: 21).

Şirket içinde kurmaylık görevini üstlenen iç denetçiler, işletme içindeki iç denetimi yürütmekle görevlidirler ve genel anlamda aşağıda sıralanan faaliyetleri yürütürler (Güredin, 2008: 21):

- Muhasebe denetimlerinin, mali denetimlerinin ve diğer faaliyetlerle ilgili denetimlerin sağlığını, yeterliliğini ve uygulanmasını titiz bir şekilde inceleyerek değerlendirmek ve uygun maliyetli etkin denetim sistemlerini geliştirmek.
- İşletmenin sahip olduğu aktiflerinin, her türlü zarar ve ziyanlara karşı korunmuş olduğunu araştırmak.
- İşletmeye gelen her türlü bilgi akışının güvenilirliğini ve doğruluğunu araştırmak.
- İşlem ve faaliyetlerin daha önceden belirlenmiş politikalara, yönergelere ve planlara uygun olup olmadığını soruşturmak.
- Üstlenilen görev ve sorumlulukların gerçekleştirilmesi hususunda faaliyetlerin kalitesini araştırmak

İç denetçiler yaptıkları faaliyetler neticesinde bir takım veriler toplarlar. O şirketin yönetim kurulları ve yöneticileri bu verileri doğrudan doğruya kullanırlar. Bunun dışında iç denetçilerin hazırladığı işletmenin kontrol

sistemi ile ilgili olan raporlar, bağımsız denetçinin yapacağı çalışmalara yardımcı olur (Güredin, 2008: 21).

### **1.3.2 Bağımsız Denetçiler**

Bağımsız denetçiler, bireysel ya da bir şirket bünyesinde çalışan, işletmelerin finansal tablolarını denetleyen ve diğer denetim hizmetlerini sağlayan uzman kişilerdir. Bağımsız denetçiler, denetleyecekleri işletme bünyesinde çalışamaz ve ortağı olamaz. Çünkü tarafsızlığını kaybedebilirler.

Bağımsız denetçilerin uygunluk (şekil açısından) denetim, mali tablolar denetimi ve faaliyet denetimini yaparlar. Denetçiler de serbest meslek sürdüren şahıslar olup bir ücret mukabilinde faaliyet gösterirler. Tıpkı doktor ve avukatlar gibi serbest çalışabilirler. Denetçiler bu faaliyetleri sürdürürken bağımsız hareket etmek zorundadırlar (Güredin, 2008: 19).

Bağımsız denetçiler işletmelerin finansal tablolarını denetlemekle yükümlüdürler. Bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimlerin neticelerinde işletmeler herhangi bir yasal yaptırımla karşı karşıya gelmemektedir. Bağımsız denetçiler ülkemizde “Yeminli Mali Müşavir” ve “Bağımsız veya Dış Denetçi” gibi unvanlarla isimlendirilmektedir. Burada temel nokta denetçinin yapmış olduğu görevdir ve buna göre isim almaktadır (Haberl, 2016: 13 ).

YMM'ler denetçi sıfatıyla tam tasdik, yeniden değerlendirme fonunun sermaye eklenmesi, KDV iadesi ve mahsuplarının tasdiki, yatırım indirimi tasdiki, vakıflar ile bilimsel araştırma yapan kurumların vergiden muaf tutulmasına ilişkin tasdik, kurumlar vergisi kanununun istisna ve indirimlerinden yararlanmak için tasdik gibi denetim işlerinin yanı sıra ek bir çok alanda uygunluk denetimi kapsamında denetim işleri yürütürler (Haftacı, 2016: 19).

Bağımsız denetçi yapacağı denetimde (Aslanoğlu ve Başkan, 2016: 60):

- Denetimin zamanının, kapsamının, raporlanacak kısımların planlanması ve yürütülmesi,
- Mali işlemlerin bağımsız ve profesyonel yöntemlerin yardımıyla incelenmesi,
- Denetimin tam ve doğru yapılması için kalite kontrolünün yapılması,



- İşletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve kıymetlendirilmesi,
- İncelemeler sonucunda erişilen kanaatin denetim raporu aracılığı ile ortaklara iletilmek üzere işletme yönetimine sunulması süreçlerini takip edebileceklerdir.



**Tablo 3. İç Denetçi ve Bağımsız Denetçi**

<b>NİTELİKLER</b>	<b>İç Denetçi</b>	<b>Bağımsız Denetçi</b>
<b>GÖREVLENDİRİL MESİ</b>	İşletme yönetimince atanır. İşletmenin personelidir.	Üçüncü kişiler, özellikle ortaklar tarafından görevlendirilir.
<b>AMAÇ</b>	İşletme yönetiminin ihtiyaçlarına hizmet eder.	Üçüncü kişilerin istediği mali bilgilerin güvenilirliğini sağlamak.
<b>GÖREV KAPSAMI</b>	İşletme yönetimi tarafından belirlenir.	Mali tabloları denetler.
<b>RAPOR VERİLEN KİMSE</b>	İşletme yönetimine rapor verir.	Ortaklara ve üçüncü kişilere rapor verir.
<b>YETKİ KAYNAĞI</b>	Yönetimin verdiği yetki ve destek	Yasalar ve yönetmeliklerle düzenlenmiştir.
<b>SORUMLULUK</b>	İşletme yönetimine karşı sorumludur. İşini kaybedebilir.	Kusurlu oldukları zaman yasalar önünde suçlu olurlar.
<b>BİLGİ VE GÖRGÜ</b>	İşletmeden işletmeye değişir. Genellikle mesleki bilgi ve tecrübesi olması istenir.	Muhasebe uzmanı olması gerekir. Örneğin İngiltere’de C.A, ABD’de C.P.A unvanı aranır.
<b>BAĞIMSIZLIK DERECESİ</b>	Yönetimin tutumuna bağlı olarak değişir. İşletme personeli olduğu için bağımsızlığı sınırlıdır.	İşletme ile özel bir anlaşma yaparak görev aldığından bağımsızlık derecesi yüksektir.
<b>ÇALIŞMA ZAMANI</b>	Denetim çalışmaları yıl boyunca devam eder. Her zaman göreve hazırdır.	Dönem içinde bazı çalışmalar yaparsa da genellikle dönem kapandıktan sonra denetim yapar.
<b>ÇALIŞMALARIN AYRINTI DERECESİ</b>	İşletme faaliyetleri ile ilgili daha ayrıntılı çalışmalar yapar.	Genellikle ayrıntılı inceleme yapma imkanı pek yoktur.

Kaynak: (Gürbüz, 1995: 57)

### **1.3.3 Kamu Denetçileri**

Çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenmiş olan kamu denetim kuruluşları, kuruluşların yaptıkları faaliyetlerinin yasal mevzuata, kamu yararına uygunluk düzeyini, devletin ekonomik politikasını araştırır ve denetler. Ayrıca kamu denetim kuruluşları, denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili bağlı oldukları kamu birimlerine rapor vermekle yükümlüdürler (Mert, 2014: 44).

“Kamu denetçileri, kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini üstlenirler.” Türkiye’de her ülkede olduğu gibi, faaliyet gösteren çok sayıda kamu denetim örgütü vardır. Kamu denetçilerinin bazıları sadece kamu kuruluşlarında faaliyet gösterirken, bazıları da hem özel sektör şirketlerinde hem de kamu kuruluşlarında denetim görevini sürdürürler. Aşağıda, kamu denetçilerinin bağlı buldukları kurumların bazıları verilmiştir (Bozkurt, 2015: 39):

- Maliye Bakanlığına bağlı, Hesap Uzmanları, Maliye Müfettişleri, Vergi Denetmenleri Kurulları ve Gelirler Kontrolörleri
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu,
- Sermaye Piyasası Denetleme Kurulu,
- Devlet Denetleme Kurulu,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,
- Sayıştay.

### **1.3.4 SPK Açısından Denetçiler**

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre sermaye piyasasında bağımsız denetim, bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilir. Bu kuruluşlarda çalışan denetçiler; “Denetçi yardımcısı, Denetçi, Kıdemli denetçi, Baş denetçi, Sorumlu ortak baş denetçi”, gibi sanları kullanmak zorundadır. Bağımsız denetimde bulunmadaki kıdem esasına göre yapılan bu sınıflandırmada en önemli san beşincisi olup, sorumlu ortak baş denetçi; denetim çalışmalarını kendi kişisel sorumluluğu ile yürütüp aynı zamanda ortağı olduğu denetim kuruluşu adına denetim raporlarını imzalamaya yetkili olan kişidir. Denetim çalışmasının standartlara aykırı olması

durumunda oluşacak zararlardan BDK ile birlikte sorumlu ortak baş denetçi de hukuken sorumlu olacağından BDK'nın esas sermayesinin en az yüzde elli biri sorumlu ortak baş denetçilere ait olmalıdır (Haftacı, 2016: 17).

## 1.4 Bağımsız denetim

### 1.4.1 Bağımsız Denetimin Tanımı ve Özellikleri

SPK'nın 22 Sayılı Tebliğine göre denetim; *“Şirketlerin yıllık mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin, belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket mali tabloları için kurulca belirlenmiş ya da kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi maksadıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, belgeler, defter ve kayıt üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması ifade eder.”*

Bağımsız denetimin, kabul edilme nedenlerinin sağlanması ve işlevsel olmak üzere iki amacı vardır. Bağımsız denetim; kamunun aydınlatılması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması ve güvenlerinin pekiştirilmesi, TTK'nın anonim ortaklığın denetimine ilişkin hükümlerinin yetersiz kalması, piyasaların güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasının sağlanması gibi nedenlerden dolayı kabul edilmiştir (Köksal, 2009: 19).

Bağımsız denetimin işlevsel amacı ise, bağımsız denetçinin, “mali tabloların finansal raporlama/muhasebe standartları doğrultusunda bağımsız denetime tabi ortakların mali durumunu ve faaliyet çıktılarını bütün yönleriyle doğru bir şekilde ve gerçeğe uygun gösterip göstermediği konusunda görüş bildirmesini sağlamaktır” (Köksal, 2009: 20).

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı yararlar aşağıdaki gibidir (Güredin, 2008: 25):

- Mali tabloların güvenilirliği bağımsız denetim sayesinde artar.
- Bağımsız denetimden çıkan mali tablolar, denetlenmemiş tablolara oranla daha erken kredi olanaklarına sahip olur.

- Şirket yönetiminin ve şirkette çalışan personellerin, sâhtekarlık ve hileye olan eğilimleri azalır.
- Denetlenen şirketin, tuttuğu kayıtlarda hataları bulur ve böylece gider ve gelirlerin doğru olarak yansıtılmasına destekte bulunur.
- “Denetlenmiş mali tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluştururlar”. Bu yüzden devlet tarafından yapılması öngörülen bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalır.

#### **1.4.2 Bağımsız Denetim İhtiyacı**

Sanayi devrimi ve bunun sonrasında yaşanan ekonomik gelişmeler ile birlikte işletmenin ilişkili olduğu çıkar gruplarının sayısında artışlar olmuştur. Önceleri işletmenin finansal bilgileri ile sadece işletme sahipleri ilgili iken, küreselleşme ve ekonomik gelişme ile birlikte yeni çıkar gruplarının oluşması ve mevcut çıkar gruplarının etkinliklerini artırmaları, işletmenin sunmuş olduğu bilgi ve belgelerin önem kazanmasını sağlamıştır. Bu çıkar grupları şunlardır (Güngörmüş, 2014: 10):

- Firma ortakları ve sahipleri,
- Firma üst yönetimi,
- Yatırım yapacak olan yerli ve yabancılar
- Kredi veren kuruluşlar,
- Alıcılar ve satıcılar,
- Rakip firmalar,
- Aracı kurumlar, borsa acenteleri,
- Mali müşavir ve denetçiler,
- İşletmede çalışan personel,
- Devlet ve ilgili kamu kuruluşları,
- Kamuoyu.

Çıkar grupları için, işletmeyle ilgili finansal tablolar çok önemlidir. Bu gruplar, yatırımlarını bu finansal tablolar doğrultusunda şekillendirir. Bu yüzden tablolarda hata ve hilelerin önüne geçilmesi için bağımsız denetime ihtiyaç duyulmuştur. Bağımsız denetim Amerika'da ki Enron skandalından

sonra daha da önem kazanmıştır. Enron şirketi, zarar ederken bu durumu finansal tablolarla kâr etmiş gibi gösterip borsadaki değerini arttırmıştır. Olay patlak verince bağımsız denetime olan güven sarsılmıştır.

### **1.4.3 Bağımsız Denetimin İşlevleri**

Sermaye piyasalarına güven çok fazladır. Güvenin fazla olduğu bu piyasalarda halk ta ekonomik kalkınmada etkin rol oynar. Sermaye piyasalarına güven ancak bağımsız bir denetçi tarafından denetlenen finansal tablolarla mümkün olabilir.

“Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ve raporlar işletmenin müşterilerine, özellikle bir işletmeyi satın almak isteyen ya da işletmeye yatırım yapacak yatırımcılara işletmenin faaliyetlerinin verimliliği, kârlılığı ve mali yapısı hakkında doğru ve güvenilir bilgiler sunarak karar alıcıları risklerden korumayı amaçlar” (Bizim, 2008: 22).

Sermaye piyasalarında yatırımcıları koruyan iki yaklaşım vardır. Bunlar kamuyu aydınlatma yaklaşımı ve liyakat yaklaşımıdır.

#### **1.4.3.1 Kamuyu aydınlatma yaklaşımı**

Kamuyu Aydınlatma İlkesi'ne ait tarihi kaynaklara göre, kamuyu aydınlatma kavramı önce İngiltere'de ortaya çıkmış ve sonraki senelerde ABD'ye ve diğer ülkelere ulaştığı tespit edilmiştir. 1894 tarihli Şirketler Kanunu'nda İngiltere bu konuya ilk kez ağırlık vermiştir. Geçen zamanda halkın aydınlatılması ile sonuçlanan olaylar bu konudaki düzenlemelerin hız kazanmasını sağlamıştır (Çelen, 2001: 26).

“Ortaklıklar hisse sahipleri ve alacaklıların çıkarlarını korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir biçimde kullanmaya yardım eden, gelecekteki tahvil ve hisse sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgili kişi ve kurumların aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanılmalarını sağlayan; hem iç denetim hem de dış denetimi kapsayan ilkelerin tümü kamuyu aydınlatma ilkesi olarak açıklanmaktadır” (Yanlı, 2005: 95).

#### **1.4.3.2 Liyakat yaklaşımı**

Liyakat yaklaşımında amaç yatırımcıları, piyasadaki yüksek riskli yatırımlardan uzak tutmaktır.

Yatırım kararları bireysel amaçlar doğrultusunda alınır ve otoritenin tek başına belirli bir menkul kıymetin yatırım yapılmaya değer olup olmadığını tüm yatırımcıların risk – getiri tercihlerini saptayarak değerlendirmesi her zaman mümkün değildir. Liyakat yaklaşımı, yatırımcıyı sermaye piyasası aracını satın aldıktan sonra korumaya devam etmemektedir. Bu yüzden sadece birincil piyasadaki yatırımcıyı korur (Bizim, 2008: 27).

### **1.5 Genel kabul görmüş denetim standartları**

Genel kabul görmüş muhasebe standartları üç grupta incelenebilir.

- Genel Standartlar
- Çalışma Standartları
- Raporlama Standartları

#### **1.5.1 Genel Standartlar**

Üç adet standarttan oluşan genel standartlar bölümü, temelde denetçinin ne gibi özelliklere sahip olması gerektiğini belirtmektedir. Aşağıda bu standartların ayrıntıları açıklanmıştır (Bozkurt, 2015: 43).

##### **1.5.1.1 Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı**

Yeterli eğitim ve deneyimi olmayan kimseler denetim yapamazlar. Birçok ülkede denetçinin asgari eğitim koşulları belirlenmiş, yeterli eğitime sahip olup olmadığının ölçülmesi için sınav koşulu getirilmiş ve belirli bir süre uzman denetçilerin yanında çalışması zorunlu tutulmuştur (Gücenme, 2004: 33).

Mesleki eğitim, muhasebe bilgisinin yanında, hukuk, finans, iktisat, vergi gibi denetimle iç içe olan konularda yüksek eğitimin alınmasını kapsar.

Denetçiler bunların dışında meslekteki değişikliklere hâkim olabilmek için sürekli olarak konuya ilişkin yayınları takip etmek zorundadırlar (Bozkurt, 2015: 43).

##### **1.5.1.2 Bağımsızlık standardı**

Denetçi, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir

unsurudur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan uzak durmalıdırlar. Denetim mesleğinin temelini, güvenilirlik, dürüstlük ve tarafsız olma şartı oluşturur. Meslek mensuplarının, güvenilirlik, dürüstlük ve tarafsız olmalarıyla mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları mümkün olabilir (Gücenme, 2004: 33).

Denetçinin aldığı ücret ve atanması, bağımsızlık ilkesi üzerinde büyük bir etkiye sahiptir. Denetçileri genel olarak şirket üst yönetimi seçer ve alacakları ücret de sözleşmede belirtilir (Fidan, 2010: 29).

Her ülke kendi düzenlemeleriyle denetçilerin bağımsızlığını sağlamaya çalışmaktadır. Kafa yapısı olarak bağımsızlığa sahip olma özelliğinin sağlanması zor bir iştir. Bu da mesleğe girecek olan kişilerin ahlâki ve diğer açılardan geçmişlerinin temiz olmasının zorunlu tutulması ile mümkün olabilmektedir. Şekil açısından bağımsızlığı sağlamak ve sürdürülebilmek için çeşitli kurallar oluşturulmaktadır. Bunlarla ilgili bazı örnekler aşağıda verilmiştir (Bozkurt, 2015: 44).

- Denetçi, denetlediği işletmeyle herhangi bir ortaklık içinde olamaz.
- “Denetçi ile denetlenen işletme arasında iş ilişkisi” olamaz.
- Denetçinin muhasebe hizmeti verdiği işletmeyi aynı zamanda denetlemesi bağımsızlığına gölge düşürmektedir.

Bu gibi durumların yaşanması bağımsızlığın bozulmasına neden olabilir.

#### ***1.5.1.3 Mesleki özen ve titizlik***

Bu standart, kaliteli bir denetimin yapılabilmesi için gerekli olan genel açıklamaları içermektedir. Denetçiden, mesleki uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koyması beklenir. Denetçinin meslek etiği ve kurallarını yerine getirebilmesi için titiz olmalı ve çaba göstermelidir (Ceyhan, 2014: 22).

“Denetçiler, denetimin planlanması, yürütülmesi, sonuçlandırılması ve denetim raporunun düzenlenmesi aşamalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermekle yükümlüdürler. Özen ve titizlik, dikkatli ve yetkin bir



denetçinin aynı şartlar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkati ve gayreti olarak nitelendirilebilir” (Kaval, 2008: 56).

### **1.5.2 Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma standartları, bağımsız denetçinin güvenilir ve doğru bir denetim görüşüne varabilmesi için uymak zorunda olduğu kurallardır. Bağımsız denetçi bu standart sayesinde, denetim sürecinde izleyeceği temel yol hakkında bilgi sahibi olur. Çalışma alanı standardı, denetim standartlarının ikinci grubunu oluşturur (Göğer, 2006: 16).

#### **1.5.2.1 Planlama ve gözetim**

“Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken zaman planlaması iş gücü planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır” (Güredin, 2008: 45).

Denetim planlanması temelde üç nedenden dolayı yapılır (Bozkurt, 2015: 45).

- Yeterli kalitede ve sayıda kanıt toplayabilmek,
- Denetim maliyetlerini tutarlı bir seviyede tutabilmek,
- Denetlenen şirketle ilgili hatalı düşüncelere mahal vermemek.

Yukardaki amaçları yerine getirebilmek için hazırlanan denetim planında aşağıdaki unsurlar yer almalıdır (Bozkurt, 2015: 45):

- Uygulanacak denetim politikaları,
- Denetim programlarının elde edilen bilgilere göre hazırlanması,
- Denetim çalışmalarının zaman bütçesi ve zamanlaması,
- Denetim ekibinde bulunan kişilerin, gerekli niteliklere sahip olması,
- Şirketin iç denetçisinden yararlanma şekli,
- Gerektiği zaman uzmanlığına başvurulacak şahıslar.

Denetim görevinin yürütülmesi esnasında denetçi yardımcılarından faydalanır. Uzman denetçi, yardımcılarının faaliyet denetimini yürütmesinden sorumludur ve yardımcılarını sıkı bir şekilde kontrol eder. Bu kontrolün amacı kaliteli ve uygun bir denetim gerçekleştirmek ve de

yardımcıların iyi bir şekilde eğitilmesi ve yetiştirilmesini sağlamaktır (Güredin, 2008: 45).

#### ***1.5.2.2 İç kontrol yapısının incelenmesi***

Şirketler, güvenilir bilgi elde edebilmek ve bünyelerinde istenmeyen olayların gerçekleşmesini önleyebilmek amacıyla “İç Kontrol Yapısı” adı verilen çeşitli prosedür ve politikalar oluştururlar. İç kontrol yapıları önemli düzenlemelerdir. “Bu yüzden bağımsız denetçilerin çalışmalarında dayanak noktası olarak kullanılırlar. İç kontrol yapısının nitelik düzeyi, işletmede oluşan mali nitelikli hareketlerin güvenilirlik göstergesidir. İki unsur arasında paralel bir ilişki vardır. İç kontrol yapısı ne kadar kaliteliyse, bilgilerin güvenilirliği de o oranda artış göstermektedir” (Bozkurt, 2015: 46).

Bağımsız denetçi, firmanın iç kontrol sistemini çok iyi bilmelidir. Bağımsız denetçi, olası hataları tespit etme, bağımsız denetim tekniklerinin yapısını oluşturma, zamanlama ve kapsam aşamalarında iç kontrol sisteminden edindiği verilerden yararlanır. İç kontrol sistemi, var olan hedeflere ulaşılması açısından tehdit unsuru olan faaliyet risklerinin de belirtmesini sağlayacak şekilde düzenlenmektedir (Gencer, 2014: 23).

#### ***1.5.2.3 Kanıt toplama***

Bağımsız denetçiler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamıyla ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıt toplamakla yükümlüdürler. Kanıt miktarlarının yeterliliğinin belirlenmesinde kanıtın nicelik ve nitelik açısından önemi; hatalı ya da hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar dikkate alınır (Gücenme, 2004: 43).

Denetim kanıtları elde edildikleri kaynaklar açısından şöyle bir sınıflandırılmaya tabi tutulur (Güredin, 2008: 47):

- Yönetimin yayımladığı yönergelere uygun olarak davranıldığını tespit etmek amacıyla denetçinin gözlemleri sonucu toplanan uygunlukla ilgili kanıtlar.
- Denetlenen işletmenin dışındaki kişilerden alınan sözlü ifadeler.
- Denetçi tarafından düzenlenen analitik kanıtlar.

- İşletme içinde hazırlanan belgesel kanıtlar.
- İşletme dışındaki kaynaklar tarafından hazırlanan direkt olarak denetçiye gönderilen dış belgesel kanıtlar.

### **1.5.3 Raporlama Standartları**

Raporlama standartları, denetim raporunun hazırlanmasında uyulması gereken temel ilkeler olarak tanımlanır. Denetim uygulamasına yön veren yasal düzenlemelerde veya mesleki örgütlerin tebliğlerinde yer alan bu standartlara denetçilerin bağlı kalması zorunludur (Gürbüz, 1995: 221).

Raporlama standardı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, devamlılık, açıklayıcı bilgiler ve denetçi görüşü olmak üzere dört başlıkta ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

#### **1.5.3.1 Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk**

Muhasebe ilkeleri, şirketin finansal tablolarının sağlıklı olup olmadığını tespit edilmesinde önemli rol oynar. Bu yüzden şirketin iddaları ile muhasebe ilkeleri karşılaştırılırken, denetçiler titiz bir çalışma yürütmelidirler. Denetçiler, ilkelerden sapmalar tespit ederlerse bunları önem derecesine göre raporlayacaklardır. Sonuç itibarıyla bu sapmaların önemliliği, denetçinin şirketin finansal tabloları hakkındaki görüşünü belirtmesinde temel dayanak olacaktır (Bozkurt, 2015: 46).

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanağı, muhasebenin temel kavramlarıdır. İşletmenin sürekliliği, tutarlılık, dönemsellik, önemlilik, tam açıklama, ihtiyatlılık, özün önceliği, tarafsızlık, sosyal sorumluluk, para ölçüsü ve maliyet kavramları, muhasebenin temel kavramlarıdır. Bunlardan dönemsellik, işletmenin sürekliliği ve tutarlılık kavramları ayrıca muhasebenin temel varsayımlarıdır (Gürbüz, 1995: 222).

#### **1.5.3.2 Tutarlılık (Karşılaştırmalı Bilgi)**

Tutarlılık standardında, muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık bân alınarak muhasebe politikasında dönemler arasında farklılık olup olmadığı denetlenir. Örneğin; stokların değerlemesi, birinci yıl “FIFO (İlk giren ilk çıkar),” ikinci yıl “LIFO (Son giren ilk çıkar)” ile yapılırsa hesaplarda tutarsızlık olur.

Bu gibi hata ve hilelerin önüne geçilmesi için denetçi, işletmenin muhasebe politikasını raporlarında belirtmek zorundadır. Denetçi dönemler arasındaki muhasebe politika değişikliğinin olup olmadığını araştırmalı ve raporunu bu doğrultuda hazırlamalıdır.

#### **1.5.3.3 Dipnot Açıklamaları**

Bu standarda göre denetlenen işletmenin mali tabloları yeterince açık değilse, bu durum nedenleriyle birlikte raporlanmalıdır. Denetçi, işletmenin bütün mali tablolarına ulaşabilmelidir.

Mali tablolar, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını açık bir biçimde yansıtmalıdır. Mali tabloların şekli, düzenlemesi, içeriği ve dipnotları karar birimlerini yanıltıcı olmamalıdır. Tablolarda yeterli açıklık yok ise, ilgili kişilerden bazı hususların gizlendiği şüphesi doğar. Bu açıklamalara göre yeterli açıklıkta olabilmesi için mali tabloların şu nitelikleri taşıması gerekir (Gürbüz, 1995: 224):

- Tablolar iyi düzenlenmeli,
- Uygun biçimde sınıflandırılmış ve gruplandırılmış olmalı,
- Değerleme esasları açıklanmalı,
- Uygun terminoloji kullanılmalı,
- Gerekli yerlerde dipnotlarına yer verilmelidir.

Mali tablolardaki bilgilerin yeterli düzeyde açık olması durumunda denetçi, hazırladığı raporda herhangi bir açıklama yapmak zorunda değildir.

Bu yüzden finansal tabloların yeterli açıklıkta olduğunun varsayılması için, denetim raporunda açıklık konusunda herhangi bir açıklamanın olmaması gerekir.

#### **1.5.3.4 Denetçi görüşü**

Bu standart, denetçinin mali tabloları incelemesine sonucunda vardığı görüşü içerir. Denetçi görüşünü dört şekilde belirtebilir.

### ✓ **Olumlu Görüş**

BDS 700 7'inci paragrafa göre mali tablolar tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmışsa denetçi olumlu görüş bildirir.

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

- Finansal tablolar yeterli şeffaflıktadır.
- Muhasebe ilke ve politikalarının uygulanması tutarlı bir biçimde yapılmıştır.
- Gelecekte finansal tabloları etkileyebilecek anormal belirsizliklere rastlanılmamıştır.
- Mali tablolar yasal hükümlere uygun olarak düzenlenmiştir.

Yeterli kanıtlar toplanmış ve bu kanıtlarda mali tabloları etkileyecek düzeyde önemli hatalar yoksa denetçi olumlu görüş bildirir.

### ✓ **Olumsuz Görüş**

Denetçi yaptığı denetimde uygun ve yeterli kanıtı elde etmiş fakat yanlışlıkların toplu olarak ya da tek başına mali tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş bildirir (BDS 705 8'inci Paragraf).

*“Muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerine veya denetimde esas alınan mevzuata (IAS/IFRS) uyumsuzluğun oldukça önemli boyutlarda olduğu görüldüğünde”* bu görüşe başvurulur (Kaval, 2008: 182).

Genellikle aşağıdaki durumların bulunması halinde denetçi, olumsuz görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 227):

- Yasal hükümlerden önemli aykırılıklar,
- Finansal tabloların yeterli seviyede şeffaf olmaması,
- Önemli düzeyde hata ve hilelerin varlığı.

Denetçi bu gibi durumlarla karşılaştığında ilk önce işletme yetkilileriyle görüşür ve durumun düzeltilmesini ister. İşletmeler genellikle bu hataları

düzeltilme yoluna giderler. Bu yüzden denetim raporlarında olumsuz rapora pek rastlanmaz.

#### ✓ **Şartlı Görüş**

“Yeterli kanıt toplanarak genelde esas alınan muhasebe ilkelerine” uyum görüldüğü zaman, ufak yanlışlıklarla karşılaşılsa bile bunun finansal tablolara tamamiyle güven duyulmayacağı anlamına gelmez (Kaval, 2008: 181). Böyle durumlarda denetçi denetlediği işletmeden bu ufak hataları düzeltmelerini talep eder.

Denetçi aşağıdaki durumlarda şartlı görüş bildirir (BDS 705 7'inci Paragraf).

- “Uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların toplu olarak ya da tek başına önemli olduğu ancak mali tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varmıştır.”
- “Görüşüne dayanak teşkil edecek uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edememekle birlikte üzerindeki varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların mali tablolar muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varmıştır.”

Şartlı görüş bildiren denetçi, karşılaştığı sınırlama, sapma veya belirsizlikleri raporunda açıklar. Bunların kendisini mali tablolar hakkında olumlu görüş bildirmekten alıkoyacak düzeyde olmadıklarını belirtir. Bu sınırlama, sapma ve belirsizlikler dışında mali tabloların, denetlenen işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst biçimde yansıttığını açıklar (Gürbüz, 1995: 226).

#### ✓ **Görüş Bildirmekten Kaçınma**

Denetçinin ve müşteri işletmenin iradesi dışında meydana gelen, çalışma alanını daraltan önemli bir noktanın var olduğunu bu nedenle olumlu, olumsuz ya da koşullu görüşlerden birine ulaşamadığını gösterir (Haftacı, 2016: 237).

Bu görüş için dayanaklar aşağıdaki gibidir (BDS 705 9 ve 10'uncu Paragraf).

- “Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.”
- “Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.”

### 1.6 Bağımsız denetim standartları

Bağımsız denetim eskiden genel kabul görmüş denetim standartlarına göre yürütülürdü ama yeni çıkan düzenlemelere göre bağımsız denetim, bağımsız denetim standartlarına göre yürütülür.

*“TTK'nun 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır.”*

**Tablo 4. BDS'lerin Gruplandırılması**

BDS'lerin Gruplandırılması	Standart No
Genel İlke ve Sorumluluklar	2 ile başlayanlar
Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	3 ve 4 ile başlayanlar
Bağımsız Denetim Kanıtları	5 ile başlayanlar
Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	6 ile başlayanlar
Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama	7 ile başlayanlar
Özel Alanlar	8 ile başlayanlar

Kaynak: (www.kgk.com)

**BDS 200** (“Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”)

Bu standart, “mali tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi esnasında bağımsız denetçinin üzerine düşen sorumluluklarını” düzenler (BDS 200 1'inci Paragraf).

**BDS 210** (“Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”)

Bu standart, yönetimle denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması durumunda denetçinin üzerine düşen sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 210 1'inci Paragraf).

**BDS 220** (“Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”)

Bu standart, “mali tabloların denetimine ilişkin kalite kontrol prosedürleri açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun durumlarda denetimin kalitesini değerlendiren kişinin sorumluluklarıyla ilgilidir.” Bu standart etik hükümlerle birlikte dikkate alınır (BDS 220 1'inci Paragraf).

**BDS 230** (“Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”)

Bu standart denetçinin, mali tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 230 1'inci Paragraf).

**BDS 240** (“Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”)

Bu standart, “mali tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını içerir.” Bu standart özellikle, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak BDS 315 ve BDS 330'un nasıl uygulanacağı konusunda detaylı bilgiler vermektedir (BDS 240 1'inci Paragraf).

**BDS 250** (“Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”)

Bu standart, mali tabloların denetiminde denetçinin mevzuatı göz önünde bulundurma sorumluluğunu içerir (BDS 250 1'inci Paragraf).

**BDS 260** (“Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”)



Bu standart, mali tabloların denetiminde üst yönetimden sorumlu kişiler ile denetçinin iletişim kurma sorumluluğuyla ilgilidir. Bu standart, denetçinin üst yönetimde yer almayan ortaklar ya da şirket yönetimiyle kuracağı iletişimle ilgili yükümlülükler getirmez (BDS 260 1'inci Paragraf).

**BDS 265** (“İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”)

Bu standart, “mali tabloların denetimi esnasında denetçinin saptadığı iç kontrol eksikliklerini uygun bir şekilde üst yönetimden sorumlu kişilere ve yönetime bildirmesine ilişkin sorumluluğuyla ilgilidir” (BDS 265 1'inci Paragraf).

**BDS 300** (“Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”)

Bu standart, mali tabloların denetiminin, denetçi tarafından planlamasına ilişkin sorumluluklarla ilgilidir (BDS 300 1'inci Paragraf).

**BDS 315** (“İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”)

Bu standart, şirketin iç kontrolü dâhil şirket ve çevresini tanımak amacıyla, mali tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğuyla ilgilidir (BDS 315 1'inci Paragraf).

**BDS 320** (“Bağımsız Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik”)

Bu standart, mali tabloların denetiminde tasarlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygulama sorumluluğunu içerir (BDS 320 1'inci Paragraf).

**BDS 330** (“Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”)

Bu standart, “bir mali tablonun denetiminde, BDS 315 uyarınca denetçi tarafından belirlenen ve değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin planlanması ve uygulanmasına yönelik denetçinin sorumluluklarıyla ilgilidir” (BDS 330 1'inci Paragraf).

**BDS 412** (“Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar”)

Bu standart, “hizmet alan şirketin bir ya da daha fazla hizmet kuruluşu kullanması durumunda, hizmet alan şirket denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğuyla ilgilidir” (BDS 412 1’inci Paragraf).

**BDS 450** (“Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”)

Bu standart, “tespit edilen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve varsa düzeltilmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki etkisini denetçi tarafından değerlendirme sorumluluğunu taşır” (BDS 450 1’inci Paragraf).

**BDS 500** (“Bağımsız Denetim Kanıtları”)

Bu standart, “denetim kanıtlarının nelerden oluştuğunu açıklar. Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara erişebilmesi maksadıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini planlama ve uygulama sorumluluğunu içerir” (BDS 500 1’inci Paragraf).

**BDS 501** (“Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar”)

Bu standart, “BDS 330, BDS 500 ve diğer ilgili BDS’ler uyarınca denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken dava ve iddialar, stoklar ve bölüm bilgileriyle ilgili özel olarak dikkate alacağı hususlarla ilgilidir” (BDS 501 1’inci Paragraf).

**BDS 505** (“Dış Teyitler”)

Bu standart, “BDS 330 ve BDS 500 hükümlerine uygun olarak denetim kanıtı elde etmek üzere, denetçinin dış teyit prosedürleri kullanmasını içerir” (BDS 500 1’inci Paragraf).

**BDS 510** (“İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri”)

Bu standart, “ilk kez yapılan bir denetimde denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını içerir. Açılış bakiyeleri, mali tablolardaki tutarlarına ek olarak dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şartta bağlı varlık ve yükümlülükler ile taahhütler gibi konuları da kapsar” (BDS 510 1’inci Paragraf).

**BDS 520** (“Analitik Prosedürler”)

Bu standart, denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü olarak kullanmasıyla ilgilidir (BDS 520 1’inci Paragraf).

**BDS 530** (“Bağımsız Denetimde Örneklem”)

Bu standart denetçinin, “denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar vermesi durumunda uygulanır. Ayrıca denetçinin, denetim örneklemini planlarken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistik ve istatistik olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler” (BDS 530 1’inci Paragraf).

**BDS 540** (“Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”)

Bu standart, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik “gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil” denetçinin sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 540 1’inci Paragraf).

**BDS 550** (“İlişkili Taraflar”)

Bu standart, denetçinin ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleriyle ilgili sorumluluklarını içerir (BDS 550 1’inci Paragraf).

**BDS 560** (“Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”)

Bu standart, denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 560 1’inci Paragraf).

**BDS 570** (“İşletmenin Sürekliliği”)

Bu standart, denetçinin işletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 570 1’inci Paragraf).

**BDS 580** (“Yazılı Beyanlar”)

Bu standart, yönetimden sorumlu kişilerden denetçinin yazılı beyan alma sorumluluğunu içerir (BDS 580 1’inci Paragraf).

**BDS 600** (“Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”)

Bu standart topluluk denetimlerine uygulanır. Topluluk denetimlerinde dikkate alınan özel hususları ve özellikle topluluğa bağlı birim

denetçilerinin dâhil olduğu özel hususları içerir. Standartta geçen “birim” ibaresi topluluğa bağlı birimi belirtir (BDS 600 1’inci Paragraf).

**BDS 610** (“İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”)

Bu standart, dış denetçinin iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda üstlenilecek sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 610 1’inci Paragraf).

**BDS 620** (“Uzman Çalışmalarının Kullanılması”)

Bu standart, “muhasabe ya da denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kuruluş ya da şahıs tarafından yapılan bir çalışmanın denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, yapılan çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarıyla ilgilidir” (BDS 610 1’inci Paragraf).

**BDS 700** (“Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”)

Bu standart, denetçinin görüş oluşturma sorumluluğuyla ilgilidir. Bu standartta ayrıca denetçi raporunun içeriği ve şekli ele alınmaktadır (BDS 700 1’inci Paragraf).

**BDS 701** (“Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”)

Bu standart, denetçinin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin sorumluluğuyla ilgilidir (BDS 701 1’inci Paragraf).

**BDS 705** (“Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”)

Bu standart, “denetçinin BDS 700 uyarınca bir görüş oluştururken, olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğuyla ilgilidir.” Bu standart ayrıca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi durumunda raporun içeriğinin ve şeklinin nasıl etkilendiğini de kapsar (BDS 705 1’inci Paragraf).

**BDS 706** (“Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”)

Bu standart, “kullanıcıların mali tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan ya da denetimin, denetçinin sorumluluklarının veya denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve mali

tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini, gerekli görmesi hâlinde raporlayacağı ilave bildirimleriyle ilgilidir” (BDS 706 1’inci Paragraf).

**BDS 710** (“Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”)

Bu standart, denetçinin mali tabloların denetiminde karşılaştırmalı bilgilere ilişkin olarak üstlendiği sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 710 1’inci Paragraf).

**BDS 720** (“Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”)

Bu standart, denetçinin denetlenmiş mali tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren belgelerdeki diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarıyla ilgilidir (BDS 720 1’inci Paragraf).

**BDS 800** (“Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”)

Mali tabloların denetiminde 100-700 numaralı BDS’ler uygulanır. Bu standart ise, “özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış mali tabloların denetiminde söz konusu BDS’lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları içermektedir” (BDS 800 1’inci Paragraf).

**BDS 805** (“Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”)

Bu standart, tek bir mali tablonun ya da mali tablodaki belirli bir unsurun kalemin veya hesabın denetiminde, BDS’lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları içerir (BDS 805 1’inci Paragraf).

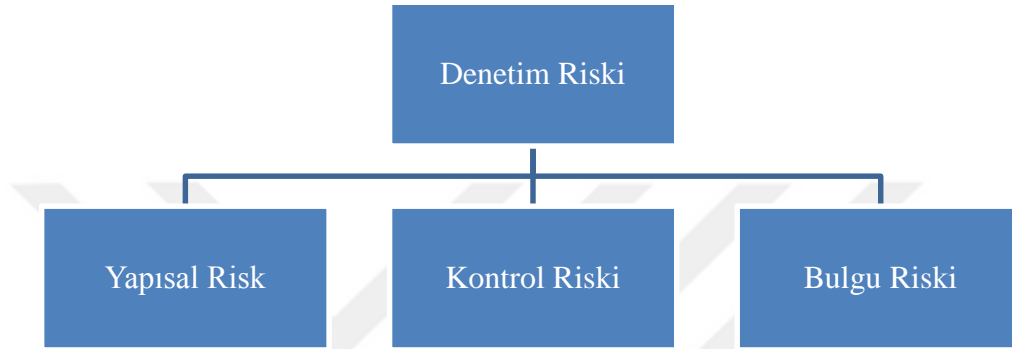
**BDS 810** (“Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler”)

Bu standart, “denetçinin BDS’lere göre denetlediği mali tablolardan elde edilen özet mali tablolara ilişkin, rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumluluğuyla ilgilidir” (BDS 810 1’inci Paragraf).

### 1.6.1 Denetim Riski

BDS 200 13'üncü paragrafa göre denetim riski, denetçinin mali tablolarda önemli bir yanlışlık olmasına rağmen uygun olmayan bir görüş vermesidir.

Denetim riskinin iki bileşeni vardır. Bunlar önemli yanlışlık riski ve tespit edememe (bulgu) riskidir. Önemli yanlışlık riskinin de iki bileşeni vardır. Bunlar yapısal (doğal) risk ve kontrol riskidir.



Şekil 1. Denetim Riski Bileşenleri

Kaynak: (www.smmmdershanesi.com)

Denetim Riski= Yapısal Risk\*Kontrol Riski\*Bulgu (Tespit Edememe) Riski şeklinde formülize edilir. Yapısal risk ve kontrol riskine denetçi etki edemez fakat bulgu riskine denetçi doğrudan etki eder (www.smmmdershanesi.com).

#### 1.6.1.1 Önemli yanlışlık riski

Bu risk, “mali tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir” (BDS 200, 13'üncü Paragraf). BDS 200 A36 paragrafına göre önemli yanlışlık riski iki düzeyde meydana gelebilir. Bunlar “mali tabloların geneli düzeyinde ve işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ile açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkabilir.”

**a) Yapısal Risk:** “İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur” (BDS 200, 13'üncü Paragraf).

**b) Kontrol Riski:** “Bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer

yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilmemesi riskidir” (BDS 200, 13’üncü Paragraf).

#### **1.6.1.2 Tespit edememe riski**

BDS 200 13’üncü paragrafa göre “denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir.”

#### **1.6.2 Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı**

Bu yaklaşım üç aşamada gerçekleşir. Bu aşamalar risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlamadır.

##### **1.6.2.1 Risk değerlendirme**

Denetçinin amacı, şirket ve çevresini tanımak maksadıyla, şirketin iç kontrolü dâhil, “mali tablo ve yönetim beyanı seviyelerinde hata ya da hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini tespit etmek ve değerlendirmek ve bu sayede değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işlerin planlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır” (BDS 315 3’üncü Paragraf).

Bu aşama, “mali tablolardaki önemli yanlışlık risklerini tayin etmek ve kıymetlendirmek için denetimin planlanması ve risk değerlendirme prosedürleri uygulanması basamağıdır. Risk değerlendirmede, mali tablolarda önemli yanlışlığa sebep olan durumların neler olduğu bulunmaya çalışılır” (Acar, 2016: 61).

Risk değerlendirme aşamasında, BDS 320 çerçevesinde denetim planlanırken denetim stratejisi içerisinde önemlilik düzeyi belirlenir. Bu aşamada denetim ekibi, işletmeyi tanır ve önemlilik düzeyi ile önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi gibi faaliyetleri yürütür. Buradaki amaç, bütün yanlışlıkların ortaya çıkartılması ve denetim riskinin sıfıra indirilmesi yerine önemli yanlışlıkların ortaya çıkartılabilmesi ve denetim riskinin mümkün olduğu kadar en aza indirilmesidir (İnaltong ve Taş, 2015: 76).

**Önemlilik düzeyi:** Mali tabloların sunulmasında gözden kaçırılan ya da yanlış beyan edilen bir açıklamanın ya da bir kalemin, mali tablolar doğrultusunda ekonomik karar veren yatırımcıların kararlarına etki edebilecek önemde olmasıdır. Önemlilik düzeyinin belirlenmesinde tutarın büyüklüğünün yanı sıra nitelik de dikkate alınmak zorundadır (Erdoğan, 2006: 113).

Önemlilik düzeyinde, maksimum yanlışlıklar makul bir kullanıcının kararını etkilemeyecek tutarda olmalıdır. Bazen önemsiz gibi gözüken küçük tutarlı bir yanlışlık veya eksiklik çok daha önemli yanlışlıkları ortaya çıkarabilir ya da buna zemin hazırlayabilir. Örneğin bilanço tarihine yakın bir tarihte yapılan bir birleşme veya satın alma, yasalara aykırı bir işlemin saklanması, önceki dönemde ortaya çıkarılmış hile belirtileri veya hileler vb. durumlarda sadece tutara değil niteliğe de bakılmalıdır (Cömert, 2012: 33-34).

BDS 320 2'inci paragrafa göre “finansal raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alırlar fakat genellikle aşağıdaki açıklamaları yaparlar.”

*“Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.”*

*“Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir.”*

#### **1.6.2.2 Riske karşılık verme**

Riske karşılık verme, “mali tablolar ve yönetim beyanları seviyesinde belirlenmiş ve kıymetlendirilmiş risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanmasıdır” (Acar, 2016: 61).

Bu aşama fiili denetim aşamasıdır ve önceden risk değerlendirme aşamasında kıymetlendirilmiş olan önemli yanlışlık riski için denetim prosedürleri uygulanır. “Fiili denetim yürütülürken belirlenen yanlışlıkların dikkate alınması ve bulgulara göre genel denetim stratejisi ile denetim



planının yeniden düzenlenmesinin gerekip gerekmediğine” BDS 450 dikkate alınarak karar verilir (BDS 450 6’ncı Paragraf). Önemlilik düzeyi, fiili denetimde ilk başta belirlenen önemlilik düzeyine ilişkin farklı bir tutar belirlenmesine sebebiyet verecek bir bilgiye ulaşması durumunda değiştirilebilecektir (BDS 320 11’inci Paragraf).

Denetçinin değerlendirdiği önemli yanlışlık risklerine vereceği ve denetim planında yer alacak cevapların ana kalemleri aşağıdaki gibidir (Haberal, 2016: 37).

- “Mali tablo düzeyinde belirlenmiş risklere verilecek genel bir karşılık”
- “Önemli mali tablo bölümlerini hedef alarak verilecek karşılıklar”
- “İddia seviyesinde analiz edilmiş önemli hata risklerine karşılık gelmesi için gerçekleştirilecek ilave denetim prosedürlerinin yapısı, seviyesi ve zamanlaması”

Bütün karşılıklar mali tabloların geneli seviyesinde kıymetlendirilmiş önemli yanlışlık risklerini hedef almaktadır. Bu tür karşılıklar aşağıdaki hususları içerir (Acar, 2016: 61).

- “Uygun bir çalışanın atanması ve gözetimi”
- “Mesleki şüpheciliğe duyulan gereksinim”
- “Yönetimin açıklamaları için gerekli desteğin kapsamı”
- “Uygulanan denetim yöntemlerinin çeşidi hakkında değerlendirme”
- “Önemli işlemlerin desteklenmesinde hangi belgelerin incelenmesi gerektiği”

### **1.6.2.3 Raporlama**

BDS 700 6’ncı paragrafına göre denetçinin amacı, “mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve bu görüşün dayanağının da açıklandığı açık ve net bir rapor sunmaktır.”

Elde edilen denetim kanıtlarının kıymetlendirilmesi ve bu kanıtların denetim riskini kabul edilebilir minimum bir düzeye indirilmesi için uygun

olup olmadığının belirlenmesi denetimin son aşamasıdır. Aşağıdaki hususların belirlenmesi denetimin bu aşamasında önemlidir (Acar, 2016: 61).

- Değerlendirilmiş risk seviyesindeki değişiklikler
- Çalışma sonucunda çıkarılan sonuçların uygunluğunun belirlenmesi
- Şüpheli bir durumla karşılaşılıp karşılaşılmadığı
- “İlave risklerin (daha önceden belirlenmemiş olan) uygun bir şekilde değerlendirilmesi ve müteakip denetim prosedürlerinin gereğince yerine getirilmesi”

### **1.7 Denetim sürecinin aşamaları**

Denetim sürecinde çeşitli evreler birbirini takip eder. Önce müşteri seçilir ve iş kabul edilir. Daha sonra denetim çalışmaları yürütülür ve en sonunda denetim görüşü raporlanıp açıklanır ve denetim süreci sona erer.

Bu bölümde denetim süreci bir bütün olarak ele alınmakta ve bu süreci oluşturan aşamalar incelenmektedir. Denetim sürecinin aşamaları aşağıda incelenecektir.

#### **1.7.1 Müşteri Kabulü**

Müşteri kabulü üç aşamadan oluşur. Bunlar; müşteri kabul politikasının belirlenmesi, müşteri işletmenin tanınması ve önceki denetçiyle görüşmedir.

##### **1.7.1.1 Müşteri kabul politikasının belirlenmesi**

Denetçiler faaliyetlerini sürdürebilmek ve kâr elde etmek için gelir elde edebileceği müşterilere gereksinim duyar. Fakat kendilerine denetim için başvuran her müşteri firmayı kabul etme gibi bir zorunlulukları yoktur.

“Denetim işini talep eden her şirket, denetçi firma için bazı riskler taşımaktadır. Denetçiler ileride karşılaşabilecekleri bu risklerden korunmak için, risk unsurunu minimuma indirmek zorundadırlar.” Bu yüzden önemli risk unsurları taşıyan şirketlerin denetim istekleri genellikle geri çevrilir. Denetçiler kendilerine başvuruda bulunan şirketlerin isteklerini kabul edip etmeyeceklerini belirleyebilmek için belli bir politika oluştururlar ve buna göre bir ön inceleme yaparlar (Bozkurt, 2015: 93).

### **1.7.1.2 Müşteri işletmenin tanınması**

Denetçi, “işletme ve çevresinin tanınmasında aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir” (BDS 315 11’inci Paragraf):

- “Geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler ve diğer dış etkenler”
- “Denetçi, mali tablolarda olması beklenen işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları anlayabilmek için parantez içindeki hususlar dâhil, işletmenin niteliği hakkında kanaat edinir (şirketin faaliyetleri, şirketin üst yönetim ve ortaklık yapısı, şirketin nasıl yapılandırıldığı ve finanse edildiği, özel amaçlı işletmelerdeki yatırımlar dâhil, işletmenin yapmayı planladığı ve yaptığı yatırımların türler)”
- “Şirketin muhasebe politikalarını seçimi ve uygulaması (muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin sebepleri dâhil). Denetçi, şirketin muhasebe politikalarının, şirketin faaliyetleri için uygun olup olmadığını ve bu politikaların ilgili sektördeki geçerli finansal raporlama çerçevesi ve muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığını değerlendirir.”
- Şirketin amaç ve stratejileri ile “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilecek iş hayatına ilişkin riskler
- “Şirketin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi”

Denetçi, mesleki yargısını kullanarak şirketi tanımaya ve gerekli olan bilgilerin kapsamını belirlemeye çalışır. Denetçinin göz önünde bulunduracağı temel konu, elde edilen bilgilerin BDS 315 3’üncü paragrafta belirtilen amaca ulaşmak için yeterli olup olmadığıdır (BDS 315 A3 Paragrafı).

### **1.7.1.3 Önceki denetçiyle görüşme**

Denetim şirketi, yeni bir müşteri alma kararını verirken daha önce o işletmeyle çalışan denetim firmasıyla bir görüşme gerçekleştirir. Eski denetçinin, görevden ayrılmasının nedenleri, denetim esnasında karşılaştığı sorunlar ve denetimin yürütülmesi açısından yönetimin davranışları gibi

konularda vereceği bilgiler için alınması kararını büyük ölçüde etkiler. Yeni denetçi önceki meslektaşından özellikle şu konularda bilgi talep eder (Güredin, 2008: 180):

- Yöneticilerin dürüstlüğü hakkındaki düşünceleri,
- Muhasebe ilkelerinin, denetim yöntem ve işlemlerinin uygulanması sırasında yönetim ile anlaşmazlığa düşülüp düşülmediği hususunda ayrıntılı bilgi,
- Önceki denetçiye göre denetçi değişikliğine, gidilmiş olunmasının nedenleri,

İki denetçi arasındaki görüşmede ortaya çıkan bilgiler gizlidir ve açıklanamaz.

#### ***1.7.2 Denetim Sözleşmesinin Yapılması***

“Müşteri ile denetçi firma arasında imzalanan, müşteriye ait mali tabloların muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığının tespitiyle, bu tespitin raporlandırılması sorumluluğunun denetçiye ait olması ve denetim için ihtiyaç duyulan gerekli bilgi, belge ve kanıtların sağlanması ile müşteriye ücret ödeme borcu altına sokan sözleşmeye denetim sözleşmesi denir” (Haftacı, 2016: 48).

Denetim sözleşmesinde yer alan bazı unsurlar aşağıda sıralanmıştır (Bozkurt, 2015: 95):

- Yönetimin, finansal tablolarla ilgili olarak üzerlerine düşen sorumlulukların içeriği,
- Yapılacak denetimin konusu,
- Denetimin zamanlaması,
- Yapılacak çalışmaların neler olduğu ve niteliği,
- Denetimin karşılığı olarak verilecek ücretinin miktarı,
- Ek raporlar ve ek çalışmalar isteniyorsa bunların içerikleri ve kapsamı,

Denetim, anlaşma mektubunun şirket tarafından imzalanıp bir nüshasının denetçiye gönderilmesiyle fiilen başlar.

### ***1.7.3 Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi***

“Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir (BDS 300 2'nci Paragraf). BDS 300 4'üncü paragrafa göre denetçinin amacı denetimi, etkin yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamaktır.”

“Denetçi denetimin kapsamını, zamanlamasını ve yönünü belirleyen ve denetim planının geliştirilmesine yönelik rehberlik sağlayan genel denetim stratejisini oluşturur” (BDS 300 7'nci Paragraf).

Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken (BDS 300 8'inci Paragraf):

- “Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.”
- “Denetimin zamanlamasını ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.”
- “Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirilmesinde önemli olduğunu düşündüğü faktörleri mütalaa eder.”
- “Ön denetim çalışmaları sonuçlarını ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için yürüttüğü diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.”
- “Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.”

Denetçi;

- “BDS 315’de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını,”
- “BDS 330’da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını,”

- “Denetimin BDS’lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini, tanımlayan bir denetim planı hazırlar” (BDS 300 8’inci Paragraf).

“Denetimin yürütülmesi denetim çalışmasının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği evredir. Bu evre iç kontrol yapısının değerlendirildiği, denetim programında uygun ve gerekli değişikliklerin yapıldığı, hesap kalanlarının doğruluğunun araştırıldığı üç aşamada gerçekleşir” ( Bozkurt, 2015: 53).

- İç kontrol yapısının değerlendirilmesi
- Denetim programı değişiklikleri
- Hesap kalanlarının doğruluğunun araştırma.

#### **1.7.4 Denetim Raporu**

Yapılan denetim çalışması sonucunda, denetimle ilgili ifadelerin yazılı olduğu bir metin hazırlanır. İlgililere görüşlerin bildirildiği bu metin denetimin en önemli araçlarından biridir. Kısaca, belirlenen ilke, kural ve standartlara uygun olarak yürütülen, mali tabloların işletmenin durumunu gösterip göstermediğini açıklayan bir rapordur (Oğuz, 2015: 12).

“Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenmesi gerekir. Yazılı rapor, basılı halde hazırlanan raporlar ve ilgili mevzuatın izin verdiği hallerde elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar. Denetçi raporunun ilk bölümü Görüş başlığı altında denetçi görüşünü içerir.” (UDS 700 21’inci Paragraf).

Denetçi raporun görüş bölümünde ayrıca (UDS 700 24’üncü Paragraf):

- Mali tabloları denetlenmiş olan şirket belirtilir.
- Mali tabloların denetlenmiş olduğu belirtilir.
- “Mali tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir.”
- “Önemli muhasebe politikalarının özeti dâhil olmak üzere, dipnotlara atıfta bulunulur.”
- “Mali tabloları oluşturan her bir mali tablonun tarihi veya kapsadığı dönem açıkça ifade edilir.”

“Denetçi raporunda, görüş bölümünün hemen ardından “ Görüşün Dayanağı “ başlıklı bir bölüm yer alır” (UDS 700 28’inci Paragraf).



## 2. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİMDE HATA VE HİLE

#### 2.1 Muhasebede hata ve hile kavramı

“Hata kavramı (Türkçe) sözlükte "yanlış, istenmeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, yanılğı, yanılma, kusur" olarak adlandırılmaktadır (www.tdk.gov.tr, 2014).” Finansal tablolardaki yanılığlar genellikle hile veya hatadan dolayı meydana gelir. Hata ve hileyi birbirinden ayıran ince çizgi "kasıt"tır. Hata şirket personelinin, işine odaklanamaması sonucu dikkatsizlikten ortaya çıkan bir durumdur. Kasti veya isteyerek değil tamamen, istem dışı bir durum olarak karşımıza çıkabilir. Hatada art niyet yoktur bilgisizlik, unutkanlık, özensizlik, ihmâl ve odaklanamama gibi faktörler vardır.

Hata finansal tablolarda kasıt olmadan yapılan yanlışlıklardır. Bu kapsamda, muhasebe bilgi sisteminde, değerlendirme, kayıt, raporlama ve açıklama konularında kasıt içermeyen yanlışlıklar hata olarak adlandırılmaktadır (Alagöz, 2008: 116).

Muhasebe hataları standartlarda, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardında geçmiş dönem hataları tanımı yer almaktadır. “Standarda göre geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında güvenilir bilgiyi kullanmaması sonucu ortaya çıkan ihmal veya yanlış” bilgilendirmeler olarak tanımlanmaktadır (www.kgk.gov.tr).

Hile kavramı TDK'da birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun olarak tanımlanmıştır. Hile; başkaları üzerinden haksız kazanç elde etmek için, kurnazlığa, aldatmaya, ve açgözlülüğe dayalı etik dışı davranışlardır (Karabınar ve Akyel, 2009: 692). Hilenin amacı, çıkar sağlayarak karşıdaki kişiyi aldatmak ve yanıltmaktır. Hatada kasıt ve kusur yokken hilede kasti olarak aldatma eylemi vardır.

Muhasebede hile, işletmenin belgeleri ve tabloları üzerinde yapılan, çıkar sağlama amacı taşıyan etik dışı oynama ve müdahalelerdir. “Başka bir deyişle muhasebe hilesi; kayıt düzenlerinin, hesap işleyişlerinin, vergi,



muhasebe ilke ve hükümlerine aykırı olarak tutulması olarak adlandırılır” (Seviğ, 2004).

Muhasebede bu iki kavram çok önemlidir. Muhasebede yapılan hataların tespiti, hileye oranla daha kolay tespit edilebilir. Çünkü hilede yapılan faaliyetleri gizleme amacı da vardır. Bu yüzden hilenin tespit edilmesi belli bir birikim ve uzmanlık gerektirir.

Hile özelliklerinin tanımlanması, hata ile ayırımı açısından büyük önem taşır. Bağımsız denetim standartlarının amaçları açısından denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa neden olan hileyi ele alır (Özçelik, 2017: 201).

Hilenin özellikleri aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2009: 60).

- Hile eylemini gerçekleştiren şahıs, kurum ve kuruluşlardan hileyi gizlemeye çalışır.
- “Her türlü organizasyonda ve organizasyonun her aşamasında karşılaşılabılır.”
- Hileyi gerçekleştirenler, dolaylı ya da doğrudan fayda amacı güder.
- Kasıt unsuru vardır.
- Hile tespit edildiği zaman, hileye maruz kalan şahıs ve kurumlar ciddi zararlara uğrar.



**Şekil 2. Hilenin Özellikleri**

Kaynak: (Bozkurt, 2009: 60)

### **2.1.1 Muhasebede Karşılaşılan Hatalar**

Muhasebe hataları bilgisizlik, dikkatsizlik ya da unutkanlık yüzünden muhasebe ile ilgili işlem, kayıt ve hesapların yanlış yapılmasıdır. Genelde kasıt unsuru taşımaz. İşletmelerin yaptıkları kayıtlarda çok sık yapılan muhasebe hataları aşağıdaki beş başlıkta incelenebilir (Açık, 2012: 353).

- Hesap (Matematik) Hataları
- Kayıt Hataları
- Nakil Hataları
- Unutma ve Tekrarlama Hataları
- Sınıflama Hataları

#### **2.1.1.1. Hesap (Matematik) hatalar**

Matematik yani hesap hataları çeşitlilik göstermektedir. Muhasebe işlemlerinde dört işlemin yanlış yapılması sonucu ortaya çıkar. Genelde bilanço ve tablo toplamlarının alınmasında, iskonto oranının hesaplanıp net fiyat çıkarılmasında veya tablolarda çarpma işlemi hatalarına rastlanılabilir.

Bunların dışında yapılabilecek bazı hesaplama hataları aşağıdaki gibidir (Kaymak, 1996: 69).

- Yevmiye, defteri kebir toplamlarında hata yapılması,
- Bilanço ve gelir tablosu toplamlarında hata yapılması,
- Kasa defterinde yapılan işlem hataları,
- Envanter cetvellerinde işlem hataları,
- Fatura üzerinde KDV hesaplanırken hata yapılması,
- Maaş bordrolarının toplamında hata yapılması,
- Amortisman hesaplamalarında yapılan hatalar,
- Yeniden değerlendirme işlemleri esnasında yapılan hatalar gibi.

Bu tür hataların kayıtlar üzerinden tespiti, çift kayıt sisteminden ötürü çok zordur. Bu nedenle doğrudan belgeler üzerinde yapılacak detaylı incelemeler ile tespit edilebilmektedir (Irmak ve öte., 2002: 33).

### **2.1.1.2 Kayıt hataları**

Muhasebe işlemlerinde para tutarının yanlış yazılması ve yanlış yorumlanarak deftere geçirilmesi ve de borç alacak taraflarının karıştırılması sonucu ortaya çıkan hatalardır. Rakam hataları, hesap hataları ve borç alacak taraflarının karıştırılması olarak üç alt başlıkta incelenebilir.

- ✓ Rakam hataları: Muhasebe kayıtları yapılırken rakamların eksik yazılması, fazla yazılması veya rakamların yerlerinin yanlış yazılmasıyla ortaya çıkan hatalardır. Bu hatanın ortaya çıkarılabilmesi için yevmiye kayıtlarının tekrardan incelenmesi gerekir.
- ✓ Hesap hataları: Yapılacak olan kaydın yanlış anlaşılması sonucunda ortaya çıkan hatadır. Hesap hatasında genellikle borçlandırması gereken hesap yerine başka hesaplar borçlandırılır ve bu yüzden kayıt yanlış yapılır.
- ✓ Borç-Alacak tarafının yanlış yazılması: Muhasebede işlemler çift kayıt işlemine göre yapılır. Birkaç hesap borçlandırılırken diğer ilgili hesaplar alacaklandırılır ve bu şekilde muhasebe kayıtları yapılır (Çelik, 2010: 7). İşlemin alacak yerine borca kaydedilmesi sonucu bilançoda tutarsızlık göze çarpar ve kayıt yevmiye defterine aktarılırken genelde tespit edilir.

### **2.1.1.3 Nakil hataları**

Nakil hataları genellikle, yevmiye defterindeki kayıtların defteri kebir ya da başka bir deftere aktarılması aşamasında meydana gelir. Muhasebe kayıtları başka bir deftere aktarılırken çoğunlukla rakamlarda ve ilgili hesapta yanlışlık yapılır. Bu yüzden hesap hataları ve rakamsal hatalar olmak üzere iki şekilde meydana gelebilir. Fakat günümüz bilgisayar ortamında artık bu hataya rastlanmamaktadır.

### **2.1.1.4 Unutma ve tekrarlama hataları**

“Dönemsellik ilkesi”ne göre yapılan her faaliyet aynı dönemde işleme alınmalıdır. Bu ilkeye göre işletme, yaptığı mal alış ve satışlarını aynı dönemde kaydetmekle yükümlüdür. Bu kayıtlar yapılmadığı ve işlenmediği

takdirde unutmama hataları ortaya çıkar. Bu hataların önlenmesi oldukça güçtür. Bu hataların en aza indirilmesi kayıt sonrasında sıkı kontroller sayesinde mümkün olabilmektedir.

Tekrarlama hataları aynı işlemin birden fazla deftere kaydedilmesiyle meydana gelebilen hatalardır. Genellikle yapılan tekrarlar, ürün satışında firmanın maille gönderdiği faturanın kaydedilmesi ve daha sonra gelen fatura aslının bir daha kaydedilmesiyle ortaya çıkabilen hatalardır. Bu hatalar firmalar arasındaki aylık fatura sorgulama ve mutabakatlarla önlenir.

#### **2.1.1.5 Sınıflama Hataları**

Bir işletmenin sahip olduğu varlıkları ve kaynakları gösteren mali tabloya bilanço denir. Bilanço hem işletmeler hem de toplumun bilgilendirilmesi açısından çok önemlidir. Bilançoya bakarak söz konusu firmanın finansal durumu hakkında bilgi edinilebilir. Bu yüzden bilanço ilkelerine aykırı yapılmış hata veya hile önemli problemlere yol açabilir. Sınıflama hataları; değerlendirme hataları ve hesapların birleştirilmesi olarak iki grupta incelenebilir.

Değerleme hataları, işletmenin bilançosunda yer alan varlıkların ve kaynakların değerlerinde meydana gelen ekonomik, teknik artış ve azalışlardır (Tanç, 2004: 27).

Örneğin; Bir üretim firmasının stokunda bulunan ham maddeler zaman geçtikçe bozularak kullanılamaz hale gelebilir. Bu kayıplar doğru şekilde muhasebeleştirilmezse, işletmenin bilançodaki mevcut durumu hakkında gerçek bilgi elde edilemez.

“Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre, bilanço hesapları arasında mahsup yapılamaz.” Bunun dışında mahsup hatası, işletmenin, varlıklarında kayıtlı olan bir taşıt için ayırdığı amortismanları taşıt tutarından indirmek kaydıyla, amortismanları bilançoda göstermemesidir (Okay, 2011: 46).

#### **2.1.2 Muhasebede Karşılaşılan Hileler**

Hile, fayda sağlamak amacıyla, başka bir kişi veya grubun zarara uğratılması ve bunun kasıtlı olarak yapılması eylemidir.

Hile; Başka kişilerden haksız fayda sağlamak amacıyla yapılan aldatıcı davranışlar ve sahtekârlıkları kapsamaktadır (Graycar ve Smith, 2002: 5).

Muhasebe hilesi, fayda sağlamak amacıyla işletmenin işlem, kayıt ve belgelerinin tahrif edilmesidir. Muhasebe hileleri bilinçli olarak yapılırken muhasebe hataları bilinçsizce yapılır (Terzi, 2012: 52).

“Muhasebede yapılan hileler, fayda sağlamayı amaçladığından dolayı uygulamada farklı şekillerde karşımıza çıkabilir.” Hileleri çeşitli sınıflara ayırmak doğru olmayabilir. Çünkü insanlar hile yapmak için farklı yollar deneyebilir bu da hilelerin her gün yeni bir biçim alması anlamına gelir (Doğan ve Nazlı, 2015: 196-197). Hile çeşitleri; “çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri, müşteri hileleri” şeklinde gruplandırılabilir (Bozkurt, 2009: 64-66).

Hilenin yapılma nedenleri, vergi kaçırmak, yolsuzlukları gizlemek ve işletmenin gerçek durumunu farklı göstermek şeklinde ifade edilebilir (Kaymak, 1996: 92).

Hile, işletmede çalışan kişilerin veya işletme sahip ve yöneticilerinin kişisel çabaları sonucunda ortaya çıkartılabilir fakat hata ve hilelerin azaltılması için işletmede bir iç kontrol sisteminin kurulması işletmeye katkı sağlayacaktır (Hatunoğlu ve öte., 2012: 177).

### ***2.1.2.1. Muhasebede yapılan hilelerin şekli***

#### ***2.1.2.1.1 Kasten yapılan hatalar***

Muhasebe hatası dikkatsizlik, özensizlik ve bilgisizlikten dolayı meydana gelebilir. Fakat menfaat sağlamak amacıyla, bilançoda kasıtlı ve sistematik bir şekilde işlem yapılması hatayı muhasebe hilesine dönüştürür. Kasti hatalarda genellikle rakamların yerleri değiştirilir ya da sıfırlar eksik veya fazla yazılır. Yapılan işlemin hatadan mı kaynaklandığı veya hile mi olduğunun saptanması oldukça güçtür.

Yapılan işlemde kasıt unsuru tespit edilmediği takdirde hata olarak kabul etmek gerekir (Açık, 2012: 356).

#### *2.1.2.1.2 Kayıt dışı işlemler*

İşletmeler yaptığı her faaliyeti belgelerle kanıtlamakla yükümlüdürler. Yapılan bazı işlemler deftere yansıtılmadığı durumunda kayıt dışı işlemler ortaya çıkar. Finansal tabloların, işletmelerin gerçek durumunu gösterebilmesi için yapılan her faaliyetin kayıt altına alınması gerekir. Kayıt dışı işlemler faturasız mal alınarak ve satılarak yapılır.

Kayıt dışı işlemlerde, satış gelirini gizleyerek veya daha düşük göstererek, vergi kaçırmak amaçlanır. Kayıt dışı işlemlerle sağlanan kaynaklar, ya bilançonun pasifinde yer alan kapalı hesaplarda gizlenir, ya da bankalardaki özel hesaplarda toplanır (Altındağ, 2001: 688).

#### *2.1.2.1.3 Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar*

İşletme dönem içindeki faaliyetlerini, faaliyetin gerçekleştiği dönemde işlemekle yükümlüdür. İşlemin gerçekleştiği tarih aynı tarihte kayıt edilmediği takdirde raporlama aşamasında büyük sorunlarla karşılaşılabilir. Bu yüzden kasten, işlem aynı dönemde kayıt edilmediği takdirde, kusur unsuru ortaya çıkar ve vergi kaçırma amacı güdülür.

Zamanından önce veya sonra yapılacak kayıt nedeniyle doğacak sonuçlardan, finansal tabloları baz alarak yatırım yapacak olan bilgi kullanıcısı, kâr payı alacak hissedar, vergi alacağı için devlet, kredi verecek banka kuruluşları öncelikli olarak etkilenir. Muhasebede mali nitelikli işlemler defterlere işlenirken, söz konusu işlemin gerçekleştiği tarih büyük önem arz eder. İşletmeler menfaat sağlama amacıyla işlemi, meydana gelen tarihte değil önce veya sonra kaydedebilmektedirler. Bu tarzda yapılan hileler zamanından önce ya da sonra yapılan kayıtlar olarak tanımlanmaktadır. Zamanından önce veya sonra yapılan kayıtlar vergi kaçırma amaçlı olduğu için vergi kaybına sebebiyet verir ve yanıltıcı ya da aldatıcı sonuçlar doğurduğu için sorumluluk da doğurur (Küçüksavaş 210: 370).

#### *2.1.2.1.4 Uydurma hesaplar*

Kayıt dışı ve belgesiz yapılan işlemleri denkleştirmek suretiyle uydurma hesaplar kullanılmaktadır (Akalin, 2017: 41). Örneğin, gerçek bir kişiye

yüksek fiyattan faturasız mal satılır fakat bu mal düşük bedelle sahte bir kişiye satılmış gibi faturalandırılır. Bu amaçla aradaki fark gizlenmiş olur.

Hayali hesaplarla yapılan işlemler aşağıdaki amaçları içerir (Okay, 2011: 61).

- İşletme çalışanlarının, ortaklarının yaptığı yolsuzlukları gizleme
- Vergi kaçırma
- Açıktan yapılan kayıt dışı işlemleri kapatma
- İşletmenin durumunu olduğundan daha iyi/kötü gösterme

İşletmelerde karşılaşılan hayali işlemler aşağıdaki gibidir (Tanç, 2004: 35).

- Hayali kişi veya işletmelerden mal almış gibi fatura düzenlenmesi
- İşletme ortaklarına borçluymuş gibi gösterilerek, ortakların hesaplarına para aktarılması
- Hayali hesapların açılması ve bu hesapların borçlarının ödenmemesi ve bu yüzden şüpheli ticari alacaklar karşılığının ayrılması
- Yüksek fiyatla satılan bir ürün ya da hizmetin faturasının düşük bedel üzerinden başka bir kişi adına düzenlenmesi

#### *2.1.2.1.5 Belgelerde sahtekârlık*

“Belge sahtekârlığı, belgeler yoluyla yapılan bir muhasebe hilesi şeklindedir.” En fazla başvurulan hile yöntemlerinden biri de belge sahtekârlığıdır. Belge sahtekârlığı iki farklı türde meydana gelebilir. İlki, hem belgenin kendisi hem de içeriği gerçek değildir. Bu yöntem tamamen belge sahtekârlığıdır. İkincisinde ise, belge gerçek olmasına rağmen, içerik gerçek değildir. Bu şekilde, belgede yer alan fiyat ve miktar olduğundan daha farklı yansıtılır. Bu yüzden belgeler gerçekleşen işlemleri olduğundan daha farklı gösterebilirler. Bu tür belgeler, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir. Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımının tespit edilip, ortaya çıkarılması çok zordur. Bu sebeplerden ötürü belge sahtekârlığı en çok başvurulan muhasebe hile yöntemlerinden biridir (Hesap Uzmanları Derneği, 2004: 154).

“Bir belgenin gerek düzenleyen gerekse kullanan yönünden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı bir belge olup olmadığı VUK'un 135. Maddesinde sayılan incelemeye yetkili inceleme elemanları tarafından ortaya çıkarılabilmektedir. Yetkili kişiler tarafından, bilerek sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandıkları tespit edilenler hakkında, bu fiillerin vergi kaybına sebebiyet verip vermediğine bakılmaksızın suç raporları düzenlenerek haklarında yetkili Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurularında bulunmaktadır” (Okay, 2011: 63).

Sahte belge kullanımının ilk madde ve malzeme alımlarında daha yaygın olduğu tespit edilmiştir (belgeler.com).

#### 2.1.2.1.6 Bilanço hileleri (Maskeleme)

Bilanço hilelerinde amaç, işletmenin kârlılık ve likiditesi ile mali ve finansal yapısı hakkında yanıltıcı ve yanlış bilgiler vererek üçüncü kişileri aldatmaktır. Bilanço maskelemeleri iki şekilde ortaya çıkabilir. Bilanço iyileştirilebilir veya kötüleştirilebilir (Yardımcıoğlu ve öte., 2014: 179).

Maskelemede amaç, mali tablodaki bilgileri inceleyerek firma hakkında bilgi sahibi olmak isteyen bilgi kullanıcıları (maliye teşkilatı, tedarikçiler, bankalar vd.) yanıltmak ve aldatmaktır (Özeroğlu, 2014: 185).

“Bilanço maskelemeleri farklı amaçlara göre bilançonun iyileştirilmesi ve bilançonun kötüleştirilmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır” (Okay, 2011: 69). Bilanço olumsuz yönde maskelemenin bazı amaçları aşağıdaki gibidir (Bayraklı ve öte., 2012: 86).

- “Vergi kaçırmak”
- “Kâr dağıtmamak veya az dağıtmak”
- “Hisselerin borsa değerini düşürerek spekülasyon yapmak”

Bilançonun olumlu yönde maskelenmesine bilançonun güzelleştirilmesi denir. Bu güzelleştirmenin amaçları aşağıda sıralanmıştır (Bayraktar, 2007: 34).

- Bankalardan istediği miktarlarda kredi alabilmek
- İşletmenin kamuoyundaki imajını güçlendirmek ve bu sayede yeni yatırımlar alabilmek için ortaklara fazladan kâr dağıtmak



- Vergi ödeyerek devletin işletmeye olan güvenini sağlamlaştırmak
- Borsada işlem gören hisselerin fiyatlarını artırmaya çalışmak
- Yeni yatırımcıların işletmeye katılmalarını teşvik etmek

Özetle işletmeler mevcut kârı gizleyip, daha az vergi ödemek istediklerinde genellikle amortisman giderleri üzerinde yaptıkları işlemlerle bilançoju kötü gösterir. Böyle işletmeler genelde BİST'e kote değildir. Bu yüzden BİST'e kote olan şirketler gibi, hisse senetlerinin değer artış veya azalışlarından etkilenmezler. Böyle işletmelerin amacı, vergi kaçırarak kayıt dışı bir ekonomi ile devleti zarara uğratarak haksız kazanç sağlamaktır.

İşletmeler kötüye giden mali durumunu maskeleyerek güzel göstermek için bir takım hilelere başvurur. Bunun yapılmasının amacı, zor durumda olan işletmeye kredi desteği alabilmek, yatırım alabilmek ve hisse senetleri değerinin yükselmesini sağlamaktır.

#### 2.1.2.2 Hile türleri

Muhasebede hile türleri, “çalışan hileleri, yönetim hileleri, yatırım hileleri, satıcı hileleri ve müşteri hileleri” olmak üzere beş başlık altında incelenebilir.

**Tablo 5. Hile Çeşitleri**

Hile Çeşitleri	Kurban	Hileyi Yapan	Açıklama
<b>Çalışan Hileleri</b>	İşveren	Çalışanlar	Çalışan Zimmetine Para Geçirir
<b>Yönetim Hileleri</b>	Bilgi Kullanıcıları	Tepe Yönetimi	Finansal Tablolar Manipüle Edilir
<b>Yatırım Hileleri</b>	Yatırımcılar	Bireyler	Yatırıma Para Yatırılır
<b>Satıcı Hileleri</b>	Mal ve Hizmet Alan İşletmeler	Satıcılar	Fiyatlar Şişirilir ve Mal Sevkiyatı Olmadan Para Alınır
<b>Müşteri Hileleri</b>	Mal veya Hizmet Satan İşletmeler	Müşteriler	Satıcı Aldatılır

Kaynak: (Bozkurt, 2009: 82)

#### *2.1.2.2.1 Çalışan hileleri*

Bir çalışanın, işletme varlık ve kaynaklarını kendi menfaatine kural dışı kullanarak işletmeyi ve işverenini dolandırması çalışan hileleri olarak adlandırılmaktadır. Çalışan, işletmenin nakdini kendi menfaati için kullanabilir ya da stoklarını çalabilir (Bozkurt, 2009: 64).

Çalışanlar, işletme varlık ve kaynaklarını kendi menfaatine kullanarak işletmeyi büyük ölçüde zarara uğratabilir. Bu hırsızlık işletme sahibi ya da yöneticileri tarafından fark edilmeyebilir. Çünkü daha önceden çalışana güvendikleri için şüphe bile duymazlar ve genelde bu hileyi yapanlar işletmede iyi bir pozisyona sahip olan çalışanlardır. Çalışanın verdiği zarar küçük olabileceği gibi şirketi batıracak düzeyde de olabilir (Okay, 2011: 71-72).

Çalışanların yaptıkları hilelerden bazıları aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2009: 43).

- Şirketin maddi varlıklarının veya fikri mülkiyet haklarının çalınması
- Varlıkların kişisel menfaat için kullanılması
- Olmayan borç yaratma ve bu ödemeleri yapmış gibi göstermek
- Daha önce işten ayrılan elemanın alacağı varmış gibi gösterme
- Stokların kişisel çıkar için çalınması
- İşletmeye yapılan nakitlerin kayda geçirilmemesi
- Gider kalemlerinin gereğinden çok daha fazla gösterilmesi
- İşletmeye ait olan çeklerin çalınması

#### *2.1.2.2.2 Yönetim hileleri*

Tepe yöneticileri tarafından işletmenin finansal tabloları üzerinde yapılan oynamalara yönetim hileleri denir. Şirket yönetimi hisse senetlerinin değerini yükseltmek, ihtiyacı olan krediyi alabilmek, hisse başına kârı arttırmak, şirketin piyasadaki değerini yükseltmek veya daha az vergi ödemek gibi nedenlerden ötürü mali tabloları olduğundan daha farklı gösterir (Nazlı, 2014: 27).

Yönetim hileleri aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir (Cosserat, 1999:83).

- “Mali tablolarında yer alması gereken bilgilerdeki sınıflandırma, açıklayıcı notlar, miktar ve tutarlarla ilgili bilgi ve kayıtların kasıtlı olarak saklanması ve yanlış açıklanmasıdır.”
- Mali tabloların hazırlanmasını sağlayan belge ve kayıtların değiştirilmesi, usulsüz belge kullanımı ve evrakta sahtecilik
- “Karşılık ayırma, stok değerlendirme, amortisman gibi işlemlerde uygulanan metotların yıllar itibariyle farklılık göstermesi, ve bu bilgilerin bilanço dipnotlarında yer almaması, yasal düzenlemelerin ve muhasebe politikalarının kasıtlı olarak işletme lehine ihlal edilmesi maksadıyla çıkar elde edilmesi ve bu yolla üçüncü kişilere yanlış bilgi verilmesi”
- İşletmenin yaptığı bazı faaliyetleriyle ve olaylarla ilgili, yönetimin bilgisi dahilinde kasıtlı olarak bilgi vermektan kaçınması. Örneğin, işletme aleyhine sonuçlanabilecek ve hala devam eden bir davanın açıklanmaması.

#### 2.1.2.2.3 Yatırım hileleri

Şirketin yanlışlıklar içeren finansal tabloları şahıslara yatırım yapmaları için sunulmasına yatırım hileleri denir. Bu hile, kişilerden gerçek verilerin saklanması ile onları kandırarak yatırım yapmaya teşvik etmesi ile meydana gelir (Mengi ve Türkmen, 2013: 33).

Yatırım hilelerinde, yatırım yapılacak hisse senedi, gerçek değerinin çok üstünde gösterilerek kişileri buna yatırım yapmaya teşvik eder. Gerçekte bu hisseler değersiz olmasına rağmen hisse değerleri şişirilerek kişilere sunulur. Yatırım hilelerinden en çok, çabuk para kazanmak isteyen ve yatırım yapmak isteyip finansal bilgiden yoksun kişiler etkilenir. The Wolf of Wall Street filmi yatırım hilelerinin nasıl yapıldığı konusunu çok güzel işlemiştir.

Yaşlılara yapılan yatırım hilelerinde dikkat çeken ve bu hileleri ortaya çıkaran hususlar, bu kişilerin yatırım yapabilecek bir birikimin olması karşısındaki kişilere güven duymaları, söylenenlerden çabuk etkilenmeleri ve yalnız olmalarıdır (Mengi ve Türkmen, 2013: 33).

#### *2.1.2.2.4 Satıcı hileleri*

İşletmenin, mal tedarik ettiği satıcılar tek başlarına veya bir işletme çalışanıyla işbirliği yapıp gerçekleştirdikleri hileye satıcı hilesi denir (Bozkurt, 2009: 66).

Satıcı hilesinde, malı satan kişi ürününün değerini olduğundan daha yüksek gösterir. Satıcı, malın değerini peşin aldığı anda malı göndermeyebilir. İşletme çalışanıyla anlaşarak ikinci kalite bir malı birinci kaliteymiş gibi gönderebilir ve çalışan buna göz yumabilir. Yerel televizyon kanallarında çıkan bal, telefon vb. ürün reklamları satıcı hilelerine örnek gösterilebilir.

#### *2.1.2.2.5 Müşteri hileleri*

Müşteri hileleri, satış yapan şirketin zarar görmesi ile sonuçlanan müşterilerin mal ve hizmet aldıkları işletmeye karşı gerçekleştirdikleri hilelerdir. Bu tür hilelerde müşteri satıcıya daha az ödeme yapabilmek için satıcıyı kandırmaya çalışır (Mengi ve Türkmen, 2013: 33).

Müşterilerin, ödemesi gereken tutarı düşürmek maksadıyla satıcıyı kandırmak için başvurduğu yalanlardan bazıları; malı satarken zarar ettim, malım bozuldu veya malım çalındı gibi bahaneler örnek verilebilir.

#### *2.1.2.3 Muhasebe yapılan hilelerin nedenleri*

Hile, genellikle vergi kaçırmak veya işletmenin kötüye giden finansal durumunu iyi göstermek böylelikle kredi kaynaklarına ulaşabilmek amacıyla yapılır (Bulca ve Yeşil, 2014: 51).

Muhasebe hilesine başvurmanın nedenleri aşağıdaki gibidir (Demir, 2014: 45).

- Yolsuzlukları gizleme
- Şirketin finansal durumunu manipüle etme
- Vergi kaçırma düşüncesi
- Ortakların, birbirini yanıltmak ve aldatmak istemeleri
- Hisse senetleri fiyatlarını artırmak istemeleri

İşletmeler birçok nedenden dolayı hile yapma ihtiyacı duyar. Vergi vermek istemediklerinde finansal tablolarla oynayıp hile yaparlar. Gider kalemlerini artırıp mevcut kârı minimize etmeye çalışırlar. Ya da yaptıkları

yolsuzlukları gizlemek için hile yoluna başvururlar. Bunların dışında işletme, kötüye giden mevcut finansal durumunu düzeltebilmek için manipülasyonlar yaparlar. Bunun amacı yatırım olarak şirketin finansal durumunu iyileştirmektir.

Muhasebede hile yapma nedenleri; yolsuzluk yapmak ve yolsuzlukları gizlemek, işletmenin mevcut finansal durumunu manipüle etmek ve vergi kaçırmak olarak üç başlıkta incelenebilir.

#### *2.1.2.3.1 Yolsuzluk yapmak ve yolsuzlukları gizlemek*

“İşletme çalışanı, kişisel çıkar sağlamak amacıyla hırsızlık, dolandırıcılık şeklinde yaptıkları yolsuzlukları gizlemek için kayıt, belge ve hesaplar üzerinde bazı oynamalar yapabilmektedirler” (Gürbüz, 1995: 61). Yasalara aykırı olarak çalışan işletmelerde, muhasebede hile ve yolsuzluklar daha kolay yapılır. Kasadaki parayı hesabına geçiren muhasebeci bu hileyi gizlemek için sahte belgeler kullanarak işlemler yapar. Ya da müşterinin verdiği çekleri zimmetine geçirebilir sahte kayıtlarla hiç mal satışı yapılmamış gibi gösterilebilir. Depodan sorumlu bir memur şirketin mallarını kendi adına yasa dışı yollarla satabilir ve toplam mal miktarını yanlış bildirebilir (Arkun, 1975: 68).

Bu tür eylemler genellikle resmi çalışmayan küçük ölçekteki işletmelerde görülebilir. Pazarlama personeli aldığı tahsilatları muhasebeye bildirmeyerek geliri kayıt dışında tutabilir. Muhasebe personelinin, özel borçlarından dolayı yaşadığı sıkıntıdan faydalanarak para teklif edilip şirkete gelen tahsilatlar yapılmayabilir. Böylece iki personel anlaşarak işletmeyi zarara uğratabilir. Bu hileler yapılacak bir denetimde ortaya çıkarılabilir. Fakat işletme de resmi çalışmayıp vergi kaçırdığı için çalışanlarına dava açamayabilir sadece işten kovmakla yetinebilirler ya da yasadışı yollardan uğradıkları zararları telafi edebilirler.

#### *2.1.2.3.2 İşletmenin mevcut finansal durumunu manipüle etmek*

İşletmeler muhasebe kayıtlarını yaparken ve finansal tablolarını hazırlarken, üçüncü kişileri aldatmak ve menfaat sağlamak amacıyla yolsuzluklar yapabilirler. Bu yolsuzluktan zarar gören üçüncü kişiler; hisse sahipleri, ortaklar, alıcılar olabileceği gibi işletmenin kendisi de olabilir.

İşletmeye nakit akışı sağlamak, hisse senetlerinin fiyatlarını arttırmak, zor durumda kaldığında kredi sağlamak amacıyla bilançonun gerçek durumu maskelenerek manipüle edilir. Bunun dışında işletmeden ayrılan, paydaşlarla, alacaklılarla anlaşmalar yaparak kâr dağıtmamak ya da çok az miktarda dağıtmak, işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarını düşürmek maksadıyla bilanço maskelenir (Gürbüz, 1995: 61).

#### *2.1.2.3.3 Vergi kaçırmak*

Vergi kaçırma, yasalar uyarınca kendilerine vergi yüklenen tüzel ya da gerçek kişilerin, yasalara uymamak maksadıyla verginin oluşmasını engellemek ya da gereğinden çok daha az oluşmasına sebebiyet vermesidir. Başka bir deyişle vergi kaçırma, yasanın yüklediği yükümlülükleri yerine getirmemekten doğan bir işlemdir (Altuğ, 1994: 336).

Vergi kaçırma, hile yapma nedenlerinden en önemlisi olabilir. Çünkü bir işletmenin amacı kâr ederek varlığını sürdürmektir. Daha fazla kâr etme isteği, işletmenin anormal bir şekilde büyüme isteği işletmeleri hileye iten nedenlerin başında gelir. İşletmeler kayıt dışı işlemlerle vergi kaçırmak. Bu eylemin sonucunda hem devlet hem de dolaylı olarak vatandaşlar zarar görür.

Vergi kaçırma nedenlerinden bazıları aşağıda sıralanmıştır (Altuğ, 1994: 336).

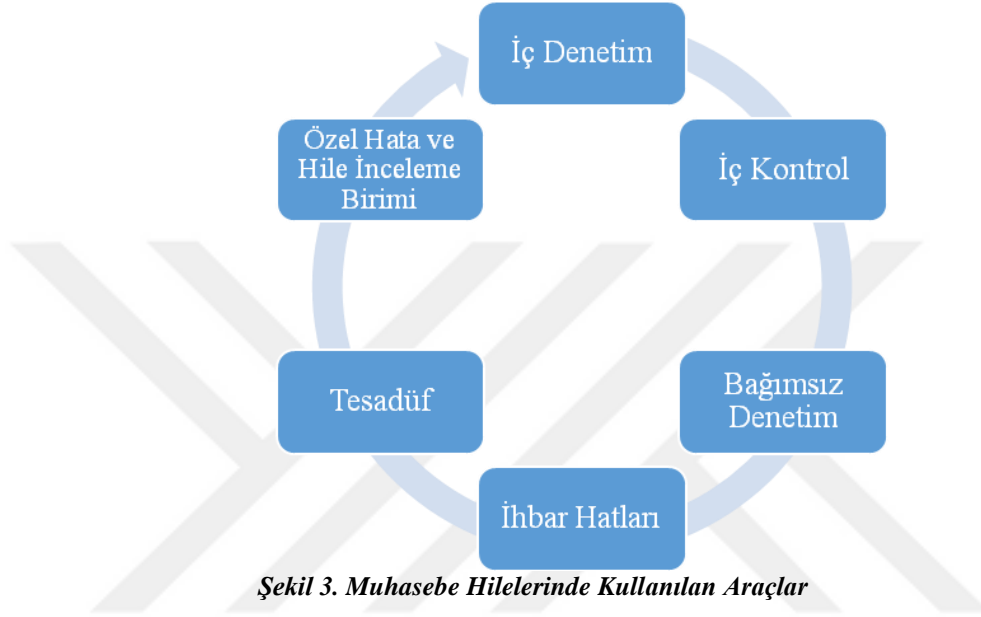
- Vergi yükünün adaletsiz dağılımı
- Vergi kaçırmanın moda haline gelmesi
- Kısa sürede büyüme ve zengin olma isteği
- Zengin olmak için en kısa yolun vergi kaçırma olduğu anlayışı
- Vergi kaçıran işletmelerin vergi kaçırmayanlara göre haksız rekabette önde olması ve bunun diğer işletmeleri vergi kaçırmaya teşvik etmesi
- Denetleme alanındaki eksiklik ve yakalanma korkusunun olmaması

#### *2.1.2.4 Muhasebe hilelerinin önlenmesinde kullanılan araçlar*

İşletmeler muhasebe hilelerini önlemek için, iyi bir denetim koşulunun yanında kendi içlerinde bir takım prosedürler geliştirmelidir. Böylece ortaya

çıkabilecek muhtemel muhasebe hileleri en aza indirmeye çalışılır. Bu yüzden işletmeler, iç kontrol ve iç denetim sistemlerini sağlam kurmalı bağımsız denetim için gelen şirketlere güvenilir bilgiler sağlamalıdır (Yıldız ve Başkan, 2014: 6).

Şirketlerin muhasebe hilelerini önlemek için kullandıkları araçlar aşağıdaki gibidir.



**Şekil 3. Muhasebe Hilelerinde Kullanılan Araçlar**

Kaynak: (Yıldız ve Başkan, 2014: 6)

**İç Denetim:** “İç denetimin temel görevi, işletmenin tüm faaliyetlerini ve yönetim işlemlerini denetleyerek” ortaya çıkabilecek hataları engellemektir.

**İç Kontrol:** “İşletmeleri Destekleme ve Denetleme Komisyonu (The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission-COSO) Raporu’na göre iç kontrol,” “işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği, finansal raporlamanın güvenilirliği uyulması gereken yasa ve düzenlemelere uyumun sağlanması konularında amaçlara ulaşmada kabul edilebilir bir güven sağlamak için düzenlenmiş, bir işletmenin yönetim kurulu, yöneticileri ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir.”

**Bağımsız Denetim:** Birinci bölümde ayrıntılı bir şekilde anlatılmıştır.

**İhbar Hatları:** “İhbar mekanizması, bir kişinin fark ettiği hileleri yetkili birimlere aktarması sonucu yanlışlıkların yetkili birimlerce

çözülmesidir. İhbarların yapıldığı yetkili birimler iç denetçiler, dış denetçiler, denetim komiteleri, üst yöneticiler ve hukuki yaptırımlar uygulayabilen U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) gibi kurumlardır. İşletme içindeki hileleri bilen ama herhangi bir şekilde bunu gizli tutan şahıslar da dolaylı yoldan bu hile yapan grupların içine girmektedir” (Yıldız ve Başkan, 2014: 7).

**Tesadüf:** Muhasebe hata veya hileleri, yetkili kişiler hiçbir çalışma yapmadan rastlantı eseri karşılıklarına çıkabilir.

**Özel Hata ve Hile İnceleme Birimi:** Organizasyonlar, sadece hile ve hataları bulmak için birimler ya da komisyonlar kurabilir. Bu birimler hile ve hataların daha çok nerelerde yapıldığını tespit edip ilgili birimlere raporlamakla yükümlüdürler.

#### **2.1.2.5 Yolsuzluk kavramı**

İşletmelerde olması gerekenden farklı hareket edilerek değişik sonuçların elde edilmesine yolsuzluk adı verilir (Kaval, 2005: 63).

Wells’e göre yolsuzluk; bir çalışanın iş alanını kendi menfaati için, çalıştığı işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını kasıtlı olarak kötüye kullanması ve suistimal etmesidir (Wells, 2002: 24).

Kamu Yönetimi Sözlüğü’nde yolsuzluk; *“yolunda yapılmayan, uygunsuz, kurala aykırı, usulsüz iş ve davranışlar olarak açıklanmaktadır. Hukuksal ve sosyolojik anlamda, kamusal görev, yetki ve kaynakların toplumsal düzenin temelini oluşturan hukuksal ve sosyal norm ve standartlara aykırı olarak özel çıkarlar için kullanılmasıdır”* (Bozkurt, Sezen ve Ergun 1998: 264).

*“Dünya Bankası tarafından yapılan tanıma göre yolsuzluk; kamu gücünün kişisel menfaatler doğrultusunda kullanılmasıdır”* (World Bank, 1997: 7).

Yolsuzluğun ana nedeni kıt olan kaynakların adil bir şekilde dağıtılmamasıdır. Bunların yanı sıra ekonomik buhran, yetersiz gelir seviyesi, yüksek enflasyon, çıkar hırsının öne çıkması, toplumsal yozlaşma, istikrarsız yönetim, iç ve dış savaş gibi daha birçok etken yolsuzluğun nedenleri arasında sayılabilir. Yolsuzluğun nedenlerini; ekonomik, kişisel,



kurumsal, siyasal ve toplumsal nedenler olarak sınıflandırabiliriz (Oral, 2009: 11). Kısaca yolsuzluk, görevin kötüye kullanılmasıdır.

Gelir Kazanma Motivasyonu, Fırsatlar, Zayıf Yasama ve Yargı Sistemleri ve Siyasi İstikrarsızlık ve Bürokratik Sistemi insanları yolsuzluğa iten sebepler arasında gösterilebilir (Mashal, 2011: 73).

“Genel teorik bir bakış açısıyla yolsuzluk üç temel şekilde açıklanabilir. Birincisi, kişilerin özel maddi imkanlar elde etmesi ve işlemlerin hızlandırılması için yaptıkları yolsuzluklardır. Yasal olarak pasaport alma hakkına sahip bir kişinin, işlemlerini daha da hızlandırmak için kamu görevlisine rüşvet vermesi buna örnek olarak gösterilebilir. İkincisi, yasal kuralların ihlal edildiği ve kuralların taraflı uygulandığı idari yolsuzluklardır. Teorik alandaki yolsuzlukların büyük çoğunluğu idari yolsuzluk alanındadır. Bu yolsuzluk türü, yolsuzluğun Asil Vekil modeline tekabül eder. Üçüncü olarak, devleti ele geçirme yolsuzlukları olup; düzenlemeleri ve kuralları, yolsuzluk yapan kişilerin lehine çevirmeyi amaçlar” (Begovic, 2005: 3-4 Akt: Berksoy ve Yıldırım, 2017: 6).

#### ***2.1.2.6 Hata hile ve yolsuzluk arasındaki ilişki***

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata ve hilelerden dolayı ortaya çıkar. Hata; “finansal tabloların hazırlanması, sunulması ve açıklanması sırasında kasıt unsuru olmadan meydana gelen yanlışlıklardır. Hile; şirket yönetiminin, çalışanlarının veya üçüncü kişilerin kasıtlı olarak yasa dışı bir fayda elde etmek amacıyla aldatma içeren davranışlarda bulunmalarıdır” (Erken ve Arıcı, 2011: 35).

IFAC'e göre hile; “*Yönetimin arasında bulunan yöneticisinden sorumlu, görevli memur veya üçüncü kişilerden olan, bir ya da daha fazla kişi tarafından yapılan kasti bir davranış, adil olmayan ve yasa dışı avantajlar sağlamaktır.*” Daha genel bir tanımla hile; “Muhasebe ile ilgili olayın oluşumu, belgelenmesi, kaydedilmesi ve işletme ile ilgili çıkar çevrelerine rapor edilmesi aşamasında kötü niyetle ilgili çıkar çevrelerinin bilgisi dışında maddi zarara uğrayacakları şekilde basılı ve dijital ortamda ulusal ve uluslar arası mevzuata aykırı davranmak, davranmaya teşvik etmek veya suça iştirak etmektir” (Çalıyurt, 2007: 202).

En geniş tanımıyla yolsuzluk, “elinde güç bulunduranların, kendine veya öngördüğü kişi ve gruplara çeşitli çıkarlar sağlama amacıyla, bu gücünü kullanmasıdır.” Fakat burada zora dayanan güç kullanımından ziyade, kurumsallaşarak otorite haline gelmiş bir güç kullanımı vardır. Bu bağlamda yolsuzluk, üst düzey - alt düzey, gönüllü - cebri, kamu - özel sektör, gibi ayrımlarla incelenebilir. Fakat yine de özünde haksız kazanç içermesi yönüyle aynıdır (Cingi, 1994: 3).

Hata, kasıt unsurundan dolayı diğer iki kavramdan ayrılabilir. Hile ve yolsuzluk birçok bakımdan benzerlik gösterir. Bazı kaynaklarda yolsuzluk ile hile aynı anlamda kullanılmıştır. Görevini kötüye kullanan kişi, devleti ve şahısları aldatarak kendine menfaat sağlarken, diğer yandan devletin kaynaklarına zarar verir. Devletin varlıkları kişisel çıkar için kullanılır. Hile daha çok özel sektörde ortaya çıkar. Çalışanlar ya da yöneticiler bir takım nedenlerden dolayı şirketin varlıklarını ve imkanlarını kendi lehine kullanır. Bu durumda hile yapan kişi fayda sağlarken, hileye uğrayan şirket büyük zararlar görebilir. Hilenin birçok çeşidi olup nasıl yapıldığı diğer başlıklarda anlatılmıştır.

#### ***2.1.4 Hile Karosu ve Hilenin Unsurları***

Bir kişiden kanunsuz bir biçimde herhangi bir şey alabilmenin iki yolu vardır. Bunlar, hile ve soygundur (Albrecht ve öte., 2003: 6). Hile, işletmede çalışan bir personelin, işletmeye ait varlıkları kasten, gizlice ve uygunsuz olarak kullanarak haksız kazanç elde etmesi ve bu yöntemle işletmeyi zarara uğratması olarak tanımlanır (Bozkurt, 2009: 60). Soygun, hileye göre daha serttir ve daha çok yankı uyandırır. Fakat ortaya çıkan zarar hilede daha büyük olabilir. Bir banka soygununda bankadan çalınan para miktarı 100.000 TL ise, banka çalışanı bu miktarın iki katını birkaç parmak hareketiyle hesabına geçirebilir.

Hileli eylemler güven esasına dayanır ve temelinde aldatma yöntemleri kullanıldığı için hile nedeniyle ortaya çıkan zararlar ciddi boyutlarda olabilir (Mengi, 2012: 115).

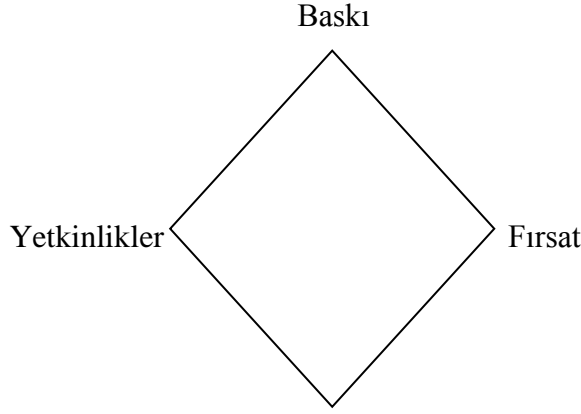
Son dönemlerde hilenin verdiği zararların miktarı yüksek olduğu için, denetçilerin üzerine düşen sorumluluk daha fazla önem kazanmıştır (Ramos,

2003: 28). “2012 yılında yayınlanan son ACFE raporunda dünyada hile nedeniyle uğranılan yıllık zararın toplamını 3.5 milyar dolar olarak tahmin edilmektedir” (ACFE, 2012).

“Donald R. Cressey zimmet suçu nedeniyle ABD’de hapiste olan 200 mahkum üzerinde, kişileri hile yapmaya iten faktörler üzerinde bir araştırma yapmıştır” (O’Gara, 2004: 155-156). “Donald R. Cressey, gerçekleştirdiği araştırma sonucunda bu kişilerin büyük çoğunluğunun finansal yükümlülüklerini yerine getirebilmek için hile yaptığı sonucuna varılmıştır. Bu unsurun dışında tüm mahkumlarda ortak olarak mevcut olan iki unsur daha tespit edilmiştir. Bunlar, hileyi yapabilmek ve gizleyebilmek için kişilerin karşına çıkmış bir fırsat ve kişilerin işledikleri suçta yaptıklarını haklı gösterebilecekleri bir sebeptir” (Wells, 2001: 89).

Donald.R.Cressey, kişilerin hile yapma nedenlerine ilişkin bir açıklama yapabilmek için ortaya bir teori koymuştur. Bu teoriye göre kişileri hile yapmaya iten 3 unsur vardır. Bunlar baskı, fırsat ve haklı göstermedir. Cressey’in çalışmalarında ‘hile üçgeni’ terimi geçmemiştir. Bu terimi ortaya koyan kişi ACFE’nin kurucusu ve hile ile ilgili birçok çalışma yapan Joseph T. Wells’dir (Omar ve Din, 2010: 607).

“SAS (Statements of Auditing Standards) 99 hile üçgeni olarak adlandırılan üç risk grubu tanımlamıştır. IAS (International Auditing Standarts) 240, bu unsurları hile olduğunda bulunması gerekli anahtar durumlar olarak görür” (Karabınar ve Akyel 2009: 692). Bu üç unsura yetkinlikler unsuru da eklenmiştir. Her türlü hileli, aldatıcı davranışların altında bu unsurlar yatmaktadır.



Haklı gösterme

**Şekil 4. Hile Karosu**

Kaynak: (Mengi, 2012: 120)

**2.1.4.1 Baskı unsuru**

Çalışanların, varlıkları kötüye kullanmalarını özendiren temel kaynaklardan biri finansal baskılardır. Maddi açıdan zor durumda olan, kumar düşkünlüğü veya başka kötü alışkanlıklara bağımlı olan çalışanlar, işletmenin kaynaklarını kendi lehlerine kullanabilirler. Ya da işverenle veya diğer çalışanlarla arası iyi olmayan kişi, intikam alabilmek için hileli yollarla işletmenin parasını zimmetlerine geçirebilirler. İşletmeler çalışanlarına adil davranarak, işletme-personel bağıını iyi kurmalı ve bu yolla personelin hileye olan eğilimini en aza indirmelidir. Bunun dışında işletme içinde sıkı bir iç kontrol mekanizması olmalıdır.

Finansal baskılar çalışanın kendi hissettikleri doğrultusunda kişisel özelliklerin ön plana çıkmasıyla birlikte şekillenir ve aşağıdaki gibi sıralanabilir (Okay 2011: 79).

- Daha iyi şartlarda yaşama isteği
- Gereğinden fazla borcun altına girmesi
- Beklenmeyen ani harcamalar
- Kötü alışkanlıklara bağımlılık
- Yapılan yatırımlardan istenilen gelirin elde edilememesi
- Çok zengin olma isteğiyle beraber gelen çok para kazanma hırsı

#### **2.1.4.2 Fırsat unsuru**

İşletmelerde çalışanlar, iç kontrol sisteminin zayıf olmasından dolayı oluşan boşluğu fırsat bilerek hileye teşebbüs edebilirler (Hatunoğlu ve öte., 2012: 179). Dünyada bir kaç önemli şirket (Enron, Worldcom vb.) büyük hile skandallarıyla gündeme gelmiştir. Hileler, ülkelere ve kurumlara ciddi boyutlarda maddi ve manevi zarar verir. Hileler ortaya çıktığında maddi açıdan büyük kayıplar olur. İşsizlik artar hisse senedi fiyatları dibi görür. Manevi açıdan ise denetime olan güven ciddi bir şekilde sarsılır (Bulca ve Yeşil 2014: 52).

Hile yapabilmek için öncesinde bir fırsat unsurunun olması gerekir. Bu fırsat unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir (<http://www.vergi.tc.com>).

- Şirketin iç kontrol mekanizmasının olmaması veya çok zayıf olması
- Çalışan davranışlarının gözlemlenmemesi
- Hileye teşebbüs edecek kişilerin karşılaşacağı bir disiplin ortamının olmaması
- Çalışan ve işletme arasında iletişim eksikliği
- Tepe yönetimindeki vasıfsız yöneticiler
- Denetim çalışmalarının sağlıklı bir şekilde yapılmaması

#### **2.1.4.3 Haklı gösterme unsuru**

Hile karosunun üçüncüsü haklı gösterme unsurudur. Bilinenin aksine haklı gösterme, hile eylemi gerçekleşmeden ortaya çıkar. Cressey'e göre haklı görme, hileli ve usulsüz eylem meydana geldikten sonra eylemi mazur görmek için kullanılmaz. Hileyi yapacak kişi, eyleme geçmeden kendini psikolojik olarak motive etmek için haklı gösterme unsuruna başvurur (Kranacher, Riley ve Wells 2010: 66).

Hile yapan insanların çoğu ilk başlarda suçlarını kabul etmezler. Yaptıkları eylemi kendilerini haklı çıkaracak bahanelerle kılıf uydurmaya çalışırlar.

Bu bahanelerden bazıları aşağıda verilmiştir (Stwen, 1995: 66):

- Hakkım olanı alıyorum
- Zaten herkes yapıyor

- Aldığımı sonra yine yerine koyacağım
- Zaten bundan fazlasını almam gerekiyor
- Bu işletme için yıllarımı verdim
- İşletme hakkım olanı vermiyordu
- Sadece bir kerelik alıyorum
- Borç olarak alıyorum sonra yerine koyacağım
- Yaptığım eylemle kimseye zarar vermiyorum

#### **2.1.4.1 Yetkinlikler**

Kişileri hile yapmaya iten baskı, fırsat ve haklı gösterme unsurları düşünüldüğünde acaba her kişi baskı altında, iç kontrol boşluğunun olması durumunda kendini haklı göstererek hile yapabilir mi veya buna teşebbüs edebilir mi ? kişi her ne kadar böyle bir ortam yakalayabilirse de hile yapmayabilir ya da yapamayabilir. Bu durumda bu üç unsura “Yetkinlikler” unsuru da eklenebilir (Mengi, 2012: 118).

Büyük çaplı hileler, diğer unsurların yanı sıra yeterli yetkinliğe sahip kişilerin varlığıyla mümkün olabilir. Diğer üç unsur için ortam oluşsa bile dördüncü unsur olmadan hile eylemi gerçekleşmeyebilir. İşletme iç kontrol sisteminde boşluk varsa, baskı ve haklı gösterme unsuruyla beraber kişi hile eylemi için girişimde bulunabilir fakat yeteneği yoksa bütün fırsatlara rağmen hile yapamayabilir (Artar, 2016: 38).

Kişiler işletme içerisinde yakaladıkları bütün fırsatlara rağmen hile yapmayabilir. Bazı kişiler ise yakaladıkları en küçük fırsatta bile hile yapabilir. Bu durum kişinin doğuştan beri aldığı eğitim, kültür ve ahlâki değerlere bağlıdır. Kişi bütün önlemlere rağmen küçük bir boşluk bulabilir ve hile yapabilir bu durum kişinin bu tarz eylemlere olan eğilimiyle açıklanabilir. Kişi, bütün fırsatlara rağmen hileyi etik dışı bir davranış olarak görüp hile yapmayabilir. Bunun dışında işletmeyle güçlü bir bağ kuran kişi, bütün fırsatlara rağmen hile için girişimde bulunmayabilir.

### **2.1.5 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Hata ve Hilelere Bakışı**

Bu bölümde, “muhasebe politikalarının seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi ile muhasebe tahminlerindeki değişikliklere ve yanlışlıkların düzeltilmesi” (BOBİ FRS Bölüm 3.1) ve muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalara ilişkin hükümler içermektedir (TMS 8: 1). Bu bölüm, yanlışlıkların ve hataların geriye dönük nasıl düzeltileceği konusunda ilkeler sunmaktadır. Fakat hilelere yönelik bir açıklama yoktur.

#### **2.1.5.1 Türkiye Muhasebe Standardı 8**

##### **Tanımlar**

**Geçmiş Dönem Hataları:** İşletmenin bir veya daha önceki mali tablolarında, güvenilir bilgiyi yanlış kullanması veya kullanmaması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, yanlış bilgilendirme veya ihmallerdir.

- a) Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tabloların yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut olan ve
- b) Söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul bir şekilde beklenebilecek olan.

“Bu tür hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yolsuzlukları, yanlışlıkları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri kapsar” (TMS 8: 2).

**Geriye Dönük Uygulama:** “Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, koşullara ve olaylara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasına denir” (TMS 8: 3).

**Geriye Dönük Yeniden Düzenleme:** “Geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların mali tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasına denir” (TMS 8: 3).

##### **Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması**

19. 23’üncü paragraftaki açıklamalara bağlı olarak (TMS 8: 5);

- a) “Bir TFRS’nin ilk kez uygulanmasından kaynaklanan bir muhasebe politikası değişikliğini, söz konusu TFRS’de özel olarak geçiş hükümlerine yer verilmişse, bu hükümlere göre muhasebeleştirir ve”

b) “Özel olarak geçiş hükümlerine yer vermeyen bir TFRS’nin ilk kez uygulanması nedeniyle ya da isteğe bağlı olarak muhasebe politikasında bir değişiklik yaptığında, söz konusu politika değişikliğini geriye dönük olarak uygular.”

**Geriye Dönük Uygulama:** 22. 23’üncü paragraf hükümleri saklı kalmak kaydıyla, muhasebe politikasındaki bir değişiklik 19. Paragrafın a veya b bentleri uyarınca geriye dönük olarak uygulandığında, değişiklikten etkilenen her bir öz kaynak kaleminin sunulan her bir geçmiş dönemde açıklanan diğer karşılaştırmalı tutarlar, yeni muhasebe politikası baştan beri uygulanıyormuş gibi düzeltilir (TM8: 5).

### **Geriye Dönük Uygulamadaki Kısıtlamalar**

23. “19’uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca geriye dönük uygulama yapılması gerektiğinde, muhasebe politikasındaki bir değişikliğin dönemler itibarıyla yarattığı etkinin ya da birikimli etkisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında söz konusu değişiklik, geriye dönük olarak uygulanır” (TM8: 6).

24. “Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin, sunulan geçmiş dönem ya da dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesi mümkün olmadığında işletme, yeni muhasebe politikasını, varlık ve yükümlülüklerin, geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken dönemin (bu cari dönem de olabilir) başlangıcında mevcut olan defter değerlerine uygular ve karşılığında değişiklikten etkilenen her bir özkaynak kaleminin söz konusu döneme ait açılış bakiyesini düzeltir” (TM8: 6).

### **Dipnot Açıklamaları**

“Bir TFRS’nin ilk kez uygulanmasının cari veya herhangi bir geçmiş dönem üzerinde etkisinin olması, düzeltme tutarının belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlar dışında, böyle bir etkisinin olacak olması veya gelecek dönemleri etkileyebilecek olması durumunda işletme, aşağıdaki hususları açıklar” (TMS 8: 6).

a) TFRS’nin adı,



- b) “Muhasebe politikasındaki değişikliğin ilgili TFRS’nin geçiş hükümleri uyarınca yapılması durumunda, söz konusu durum,”
- c) “Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği,”
- d) “Mümkünse, geçiş hükümlerine ilişkin açıklama,”
- e) “Mümkünse, gelecek dönemler üzerinde etkisi olabilecek geçiş hükümleri,”
- f) “Cari ve sunulan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdakilere ilişkin düzeltme tutarları:”
- i) “Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi ve”
- ii) “İşletme TMS 33 Hisse Başına Kazanı uyguluyorsa, adi ve seyreltilmiş pay başına kazanç,”
- g) “Mümkün olduğu ölçüde, sunulan dönemlerden önceki” dönemlerle ilgili düzeltme tutarı ve”
- h) 19’uncu paragrafın (a) veya (b) bentleri uyarınca yapılması gereken geriye dönük uygulama, belirli bir geçmiş dönem için ya da sunulan dönemlerden “önceki dönemler için mümkün olmadığında, bu duruma yol açan koşullar ile muhasebe politikasındaki değişikliğin hangi tarihten itibaren ve ne şekilde uygulandığı.”

“Sonraki dönemlere ait mali tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesine gerek yoktur” (TMS 8: 7).

### **Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler**

32. “İşletme faaliyetlerine özgü belirsizlikler nedeniyle birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak tespit edilemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler, en güncel ve güvenilir bilgilere dayanarak muhakemede bulunmayı gerektirir. Örneğin; (a) şüpheli alacaklar, (b) Stok değer düşüklüğü, (c) Finansal varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri, (d) Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömrü veya gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen tüketim biçimleri ve (e) Garanti yükümlülükleri hakkında tahmin yapılması gerekebilir” (TM8: 8).

### 2.1.5.2 Bobi Frs Bölüm 3

#### **Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması**

“Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, gelenekler, esaslar, uygulamalar ve kuralları kapsar. Finansal tablo kalemlerinin ölçüm ve sınıflandırma esasları, stokların maliyet hesaplama yöntemleri ve amortisman yöntemleri muhasebe politikalarına örnek olarak verilebilir” (BOBİ FRS Bölüm 3.2).

#### **Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler**

*“Muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi durumunda politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır. Ancak, muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir maddi duran varlık sınıfının, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumunda bu politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmaz. Bu durumda, politika değişikliğine gidildiği tarihten itibaren, ilgili maddi duran varlıklara yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanır. Bu Standartta bir değişiklik yapılması nedeniyle zorunlu olarak muhasebe politikasında bir değişikliğe gidilmesi gerekebilir. Bu durumda politika değişikliğinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin hükümler mevcut ise bu hükümler uygulanır. Bu tür hükümlerin bulunmaması durumunda ise politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanır” (BOBİ FRS Bölüm 3.8).*

#### **Geriye Dönük Uygulama**

*“Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır.”*

#### **Yanlışlıklar**

“Yanlışlıklar, matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, bilgilerin yanlış yorumlanmasını veya gözden kaçırılması ve hileleri içermektedir” (BOBİ FRS Bölüm 3.23).

#### **Geriye Dönük Düzeltme**

*“Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem yanlışlıkları hiç yapılmamış gibi finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların kayda alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin*

yapılmasıdır. Buna göre, önemli bir geçmiş dönem yanlışlığına ilişkin geriye dönük düzeltme aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

a) Yanlışlığın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolarındaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya

b) Yanlışlığın, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumda, sunulan en erken döneme ilişkin yanlışlıktan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Yanlışlığın cari dönemin başındaki birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, yanlışlık düzeltmesi, düzeltmenin mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Dolayısıyla, yanlışlığın bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine olan birikimli etkisi dikkate alınmamış olur” (BOBİ FRS Bölüm 3.28).

### 3. BÖLÜM

## BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ

### 3.1 Araştırmanın amacı ve önemi

Bilgi kullanıcılarının finansal tablolara olan güvenini arttırmak, denetimin başlıca amaçlarından biridir. Bağımsız denetçiler, işletmelerin finansal tablolarını incelerken tarafsız olmak zorundadırlar. Yapılan denetim sonucunda bağımsız denetçi, bir görüş bildirmek ve bu görüşü raporlamak zorundadır. Raporda işletmenin muhasebe dönemi sonunda gerçekleşen tüm faaliyetleri ayrıntılarıyla beraber yer alır. Bilgi kullanıcıları, bu raporları inceleyerek şirket hakkında finansal bilgi sahibi olur.

### 3.2 Araştırmanın kapsamı

Araştırmada, BİST’te işlem gören 179 İmalat Sanayi İşletmesi seçilmiştir. Bu işletmelerin 2014-2015-2016 yıllarındaki bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Araştırmada incelenen iki işletmenin iki yıllık, üç işletmenin bir yıllık raporlarına ulaşılamamıştır bu nedenle söz konusu işletmelerin denetim sonuçlarına tabloda yer verilmemiştir. Araştırmada 154 işletmenin her üç yılında da bağımsız denetçiler tarafından ‘olumlu’ görüş bildirilmiştir. On işletmenin her üç yılında ‘şartlı görüş’ bildirilmiştir. Bir işletmede üç yıl ve başka bir işletmede bir yıl görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Beş işletmede iki yıl ‘şartlı görüş’ bir yıl ‘olumlu’ görüş bildirilmiştir. Üç işletmede bir yıl ‘şartlı görüş’ iki yıl ‘olumlu’ görüş bildirilmiştir.

### 3.3 Bağımsız denetim raporları incelenen firmalar

Tablo 6. Denetim Raporları İncelenen Firmalar ve Raporların Denetim Yılları

Denetim Raporları İncelenen İmalat Sanayi Şirketleri	2014	2015	2016
Acıselsan Acıpayam Selüloz San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Adana Çimento San. T. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Adel Kalemcilik Tic. ve San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Afyon Çimento San. T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Akçansa Çimento San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Akın Tekstil A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Aksa Akrilik Kimya San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Alarko Carrier San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Alkim Alkali Kimya A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Alkim Kağıt San. Tic. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Altınyag Kombinaları A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Anadolu Cam San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Anadolu Efes Bir. Malt San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Anadolu Isuzu Oto. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Arçelik A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Arsan Tekstil Tic. San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Olumlu
Aslan Çimento A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Atlantik Petrol Ür. Tic. San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
A.V.O.D. Kurut. Gıda Tar. Ür. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ayes Çelik Hasır ve Çit San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Aygaz A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bagfaş Bandırma Gübre Fab. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bak Ambalaj San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Balatacılar Balatacılık San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bantaş Bandırma Amb. San. Tic. A.Ş.		Olumlu	
Banvit Bandırma Vit. Yem San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Baştaş Başkent Çim. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Batıçim Batı Anad. Çim. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Batisöke Söke Çim. San. T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Berkosan Yalıtım ve Tecrit Mad. Üre. ve Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bilici Yatırım San. ve Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Birko Birleş. Koyunlular Mensucat Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Birlik Mensucat Tic. ve San. İşl. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bolu Çimento San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Borusan Mannesmann Boru San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bosch Fren Sistemleri San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bossa Ticaret San. İşl. T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Brisa Bridgestone Sabancı Lastik San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Burçelik Bursa Çelik Döküm San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Burçelik Vana San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Bursa Çimento Fabrikası A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Coca-Cola İçecek A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çelik Halat ve Tel San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çemtaş Çelik Mak. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çimbetonhazır Beton Pref. Y.Elem. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çimentaş İzmir Çim. Fab. T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çimsa Çimento San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Çuhadaroğlu Metal San. Paz. A.Ş.		Olumlu	Olumlu
Dağı Giyim San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Dardanel Önentaş Gıda San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Demirören Gazetecilik A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Demisaş Döküm Emaye Mam. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Denizli Cam San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Derimod Konfeksiyon Ayak. Deri San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Desa Deri San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Deva Holding A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Diriteks Diriliş Tekst. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Şartlı	Şartlı
Ditaş Doğan Yedek Parça İmal. Teknik A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Doğan Burda Dergi Yayın. Paz. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Doğtaş Kelebek Mob. San. Tic. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Doğusan Boru San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Döktaş Dökümcülük Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Duran Doğan Basım Amb. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Dyo Boya Fab. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ege Endüstri Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ege Gübre Sanayii A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ege Profil Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ege Seramik San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Egeplast Ege Plast. Tic. San. A.Ş.	G.B.Kaç.	G.B.Kaç.	G.B.Kaç.
Ekiz Kimya San. Tic. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Emek Elektrik End. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Eminiş Ambalaj San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Erbosan Erciyas Boru San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ereğli Demir Çelik Fab. T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ersu Meyve Gıda San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Federal-Mogul İzmit Piston Pim Ür. Tesis. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ford Otomotiv San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Formet Çelik Kapı San. Tic. A.Ş.		Şartlı	Şartlı
Friigo-Pak Gıda Mad. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Gediz Ambalaj San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Gentaş Genel Metal San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Gersan Elektrik Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Göлтаş Göller Bölgesi Çim. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Hateks Hatay Tekst. İşl. A.Ş.	Şartlı	Olumlu	Olumlu
Hektaş Ticaret T.A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Hürriyet Gaz. ve Matba. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
İhlas Ev Aletleri İmal. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
İhlas Gazetecilik A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
İskenderun Demir Çelik A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
İzmir Demir Çelik San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
İzmir Fırça San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
İzocam Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Jantsa Jant San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kaplamin Amb. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kardemir Karabük Dem. Çel. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Karsan Otomotiv San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Karsu Tekstil San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Karsusan Karadeniz Su Ür. San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Kartonsan Karton San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Katmerciler Araç Üstü Ekipman San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kent Gıda Mad.San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kerevitaş Gıda San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Klimasan Klima San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Konfrut Gıda San.Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Konya Çimento San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kordsa Teknik Tekst. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kristal Kola Meşr. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Kütahya Porselen San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Lüks Kadife Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Makina Takım End. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Mardin Çimento San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Marshall Boya ve Vernik San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Mega Polietilen Köpük San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Menderes Tekstil San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Merko Gıda San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Mondi Tire Kutsan Kağıt Ve Amb. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Niğbaş Niğde Beton San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Nuh Çimento San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Şartlı
Olmuksan International Paper Amb. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Orma Orman Mahsulleri İntegre San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Otokar Otomotiv ve Sav. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Olumlu

Özbal Çelik Boru San. Tic. Taah. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Özerden Plastik San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Parsan Makina Parçaları San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Penguen Gıda Sanayi A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Pınar Entegre Et ve Un San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Pınar Su San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Pınar Süt Mam. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Politeknik Metal San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Prizma Pres Matba. Yayın. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Rodrigo Tekstil San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Royal Halı İplik Tekstil Mob. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	G.B.Kaç.
Rta Lab. Biyolojik Ür. İlaç Mak. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Safkar Ege Soğutmacılık Klima Soğuk Hava A.Ş.			Olumlu
Sanifoam Sünger San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Saray Matbaacılık Kağıtçılık Kırtas. Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Sarkuysan Elektrolitik Bakır San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Sasa Polyester Sanayi A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Say Rekl. Yapı Dekor. Proje Taah. San. Ve Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Sekuro Plastik Amb. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Selçuk Gıda End. İhr. İth. A.Ş.	Şartlı	Olumlu	Olumlu
Serve Kırtasiye San. Tic. A.Ş.	Şartlı	Olumlu	Olumlu
Seyitler Kimya San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Silverline End. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Soda San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Sodaş Sodyum San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Söktaş Tekstil San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Sönmez Pamuklu San. A.Ş.	Şartlı	Şartlı	Olumlu
Sumaş Suni Tahta ve Mob. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tat Gıda San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Taze Kuru Gıda San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Temapol Polimer Plastik İnş. San. Tic. A.Ş.		Olumlu	Olumlu
Tofaş Türk Oto. Fab. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Trakya Cam San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tuççelik Alm. Metal M. San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tukaş Gıda San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tümosan Motor ve Traktör San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Türk Prysmian Kablo ve Sis. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Türk Traktör ve Ziraat Mak. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Türk Tuborg Bira ve Malt San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ulusoy Elektrik İmal. Taah. Tic. A.Ş.	Şartlı	Olumlu	Olumlu
Ulusoy Un San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu

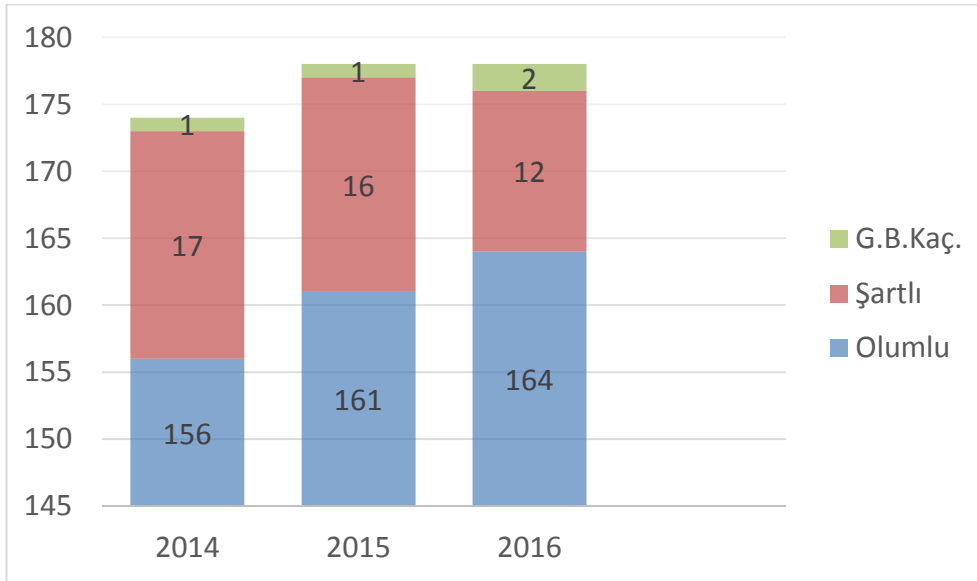


Uşak Seramik San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ülker Bisküvi San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Ünye Çimento San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Vestel Beyaz Eşya San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Vestel Elektronik San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Viking Kağıt Ve Selüloz A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Yataş Yatak ve Yorgan San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Yibitaş Yozgat İnş. Malz. Tic. San. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Yonga Mobilya San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu
Yünsa Yünlü San. Tic. A.Ş.	Olumlu	Olumlu	Olumlu

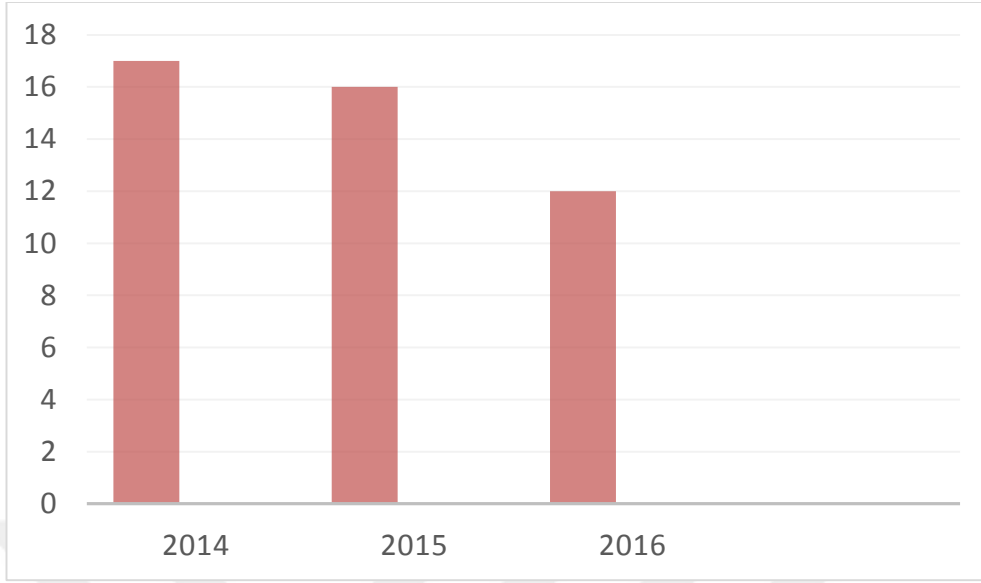
Kaynak: www.kap.gov.tr

**Tablo 7. Denetim Görüşlerinin Yıllara Göre Dağılımı**

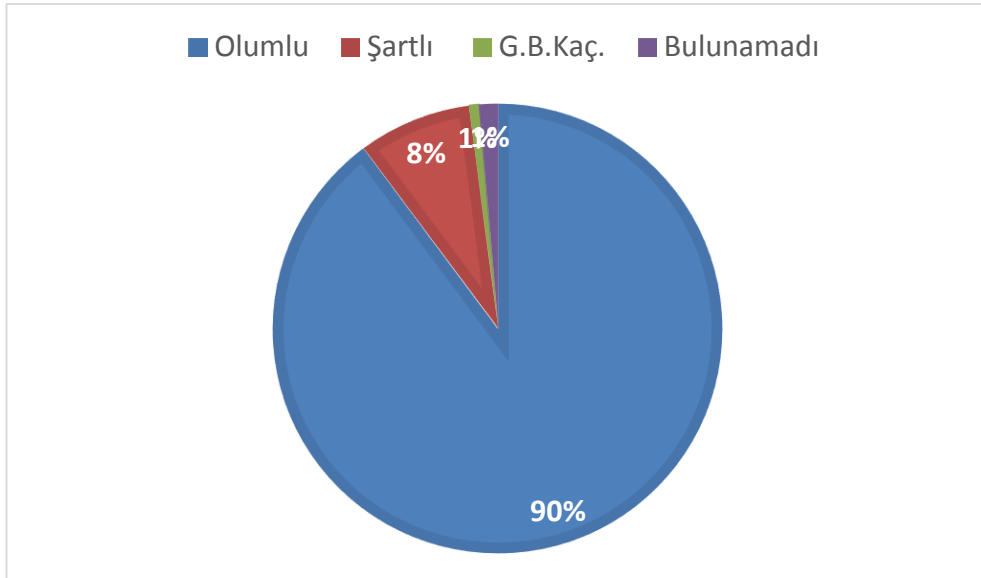
	Denetim Yılı					
	2014		2015		2016	
Görüş	Frekans	Yüzde %	Frekans	Yüzde %	Frekans	Yüzde %
Olumlu	156	87,15	161	89,94	164	91,62
Şartlı	17	9,49	16	8,94	12	6,7
G.B. Kaçınma	1	0,56	1	0,56	2	1,12
Olumsuz	0	0	0	0	0	0
Bulunamadı	5	2,8	1	0,56	1	0,56
Toplam	179	100	179	100	179	100



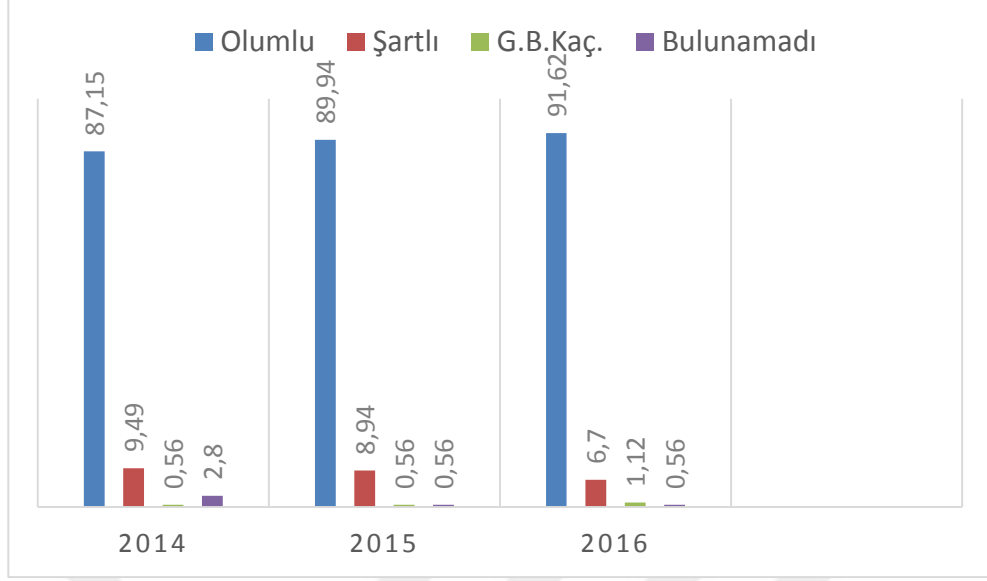
**Şekil 5. Denetim Görüşlerinin Grafikselle Gösterimi**



**Şekil 6. Şartlı Görüş Verilen Firmaların Yıllara Göre Dağılımı**



**Şekil 7. Denetim Görüşlerinin Oransal Dağılımı**



**Şekil 8. Denetim Görüşlerinin Yıllara Göre Oransal Dağılımı**

### **3.3.1 Raporlarda Olumlu Görüş Verilmeyen Firmalar ve Bu Görüşün**

#### **Nedenleri**

- **Alkim Kağıt San. ve Tic. A.Ş.**

#### **2014**

Şirket'in 2014 dönem sonu itibariyle bir borçludan büyük kısmının vadesi geçmiş toplam 30.780.137 TL tutarında cari hesap ve çek alacağı vardır. Buna rağmen müşteri ödemelerini zamanında yapmamış veya yapamamıştır. Aynı müşteriden vadesi geçmiş alacağına karşılık icra yoluyla takibe başlanmıştır ve söz konusu alacak için karşılık ayrılmıştır. Söz konusu müşteriden vadesi geçmiş cari hesap ve vadesi henüz geçmemiş çek alacağı da mevcuttur. Şirket bu alacaklarına karşılık şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmadığı ve vadesi geçmemiş çek alacağı için beklenen kredi zararlarını hesaplamadığı için, Bağımsız Denetim şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

#### **2015**

Şirket 2014 yılında söz konusu müşteriden alacaklarını zamanında alamamıştır. Bu yüzden 2014 yılında şartlı görüş bildirilmiştir. Şirket söz konusu alacakları için cari dönemde şüpheli ticari alacak karşılığı ayırdığı için 2015 yılının sonunda net kâr 7.861.071 TL daha az olmuştur. Bu

nedenle Şirket, Bağımsız Denetim şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

#### **2016**

Şirket 2014'teki alacağından dolayı karşılık ayırmadığı için, “cari dönem bilgileri ve karşılık gelen bilgilerin karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkileri nedeniyle, cari döneme ait finansal tablolara” ilişkin şartlı görüş verilmiştir.

- **Alkim Alkali Kimya A.Ş.**

#### **2014-2015-2016**

Şirket, Alkim Kağıt A.Ş'nin ortaklığı olduğu için yukarıda yazılan nedenler Alkim Alkali A.Ş için de geçerlidir.

- **Altınyâğ Kombinaları A.Ş**

#### **2014**

Vergi kanunlarına göre şirketler herhangi bir yılda oluşan mali zararlarını, zararın olduğu yıldan itibaren beş hesap döneminde ortaya çıkacak vergiye tabi kârdan mahsup etme olanağına sahiptir. Grup 1.089.823 TL ertelenmiş vergi varlığını bir önceki dönemin mali zararlarına ilişkin olarak muhasebeleştirmiştir. Grup gelecek yıllarda mali kâr elde ederse, 1.089.823 TL ertelenmiş vergi varlığını kullanabilir. Grup'un gelecek yıllarda kâr elde etmesi belirsiz bir durumdur. Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.

#### **2015**

Grup konsolide mali tablolarda, ileriye dönük kârlılık beklentileri sebebiyle 2.131.857 TL ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmiştir. Fakat denetçiler yaptığı değerlendirmede, Grup'un bu ertelenmiş vergi varlığından faydalanmasına olanak verecek seviyede mali kârı gerekli sürede kazanmasına yönelik belirsizlik olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayi Anonim Şirketi Grup'un bağlı ortaklıklarındandır. Karsusan'a neden şartlı görüş verildiği ile ilgili detaylı bilgiler “Karsusan Karadeniz Su Ürünleri San. A.Ş ve B.O.” başlığında verilmiştir. Yukarıdaki nedenlerden dolayı şartlı görüş verilmiştir.

## 2016

Grup konsolide mali tablolarında, ileriye dönük kârlılık beklentileri sebebiyle 2.797.039 TL ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmiştir. Fakat denetçiler yaptığı değerlendirmede, Grup'un bu ertelenmiş vergi varlığından faydalanmasına olanak verecek seviyede mali kârı gerekli sürede kazanmasına yönelik belirsizlik olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.

- **Arsan Tekstil Tic. ve San. A.Ş. ve B.O.**

## 2014

Grup'un, iştiraklerinden olan ve konsolide finansal tablolarında "Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımlar" hesap grubu içinde raporlanan ve sermayesinin %21,15'ine sahip olunan iştiraklerinden Akedaş Elektrik Perakende Satış Anonim Şirketi (Akedaş Perakende) 31.12.2014 tarihi itibarıyla 97.415.647 TL (31.12.2013: 73.449.085) tutarındaki alacaklarının, abone bazında detaylı listelerinin, faturalama ve tahsilat işlemleri için kullanmakta oldukları bilgi işlem sistemlerinden elde edilemediği için ilgili ticari alacakların ilgili tarihler itibarıyla denetlenmesinde yönelik gerekli prosedürler uygulanamamıştır. Bu sebeple, bu hususun söz konusu şirketlerin Grup'un konsolide finansal tablolarında taşınan tutarlarınca düzeltme gerekip gerektirmediği konusunda yeterli denetim kanıtı toplanamamıştır.

Grup'un, iştiraklerinden olan ve konsolide finansal tablolarında "Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımlar" hesap grubu içinde raporlanan ve sermayesinin %39,10 'una sahip olunan iştiraklerinden Armadaş Doğalgaz Dağıtım A.Ş (Armadaş) iştirakinin en son 31.12.2013 bağımsız denetimden geçmiş TMS'ye uygun hazırlanan finansal tablolara göre net varlık tutarı (30.589.409) TL olarak gösterilmiştir. Grup yönetimi, ilgili iştirakın 31.12.2014 tarihinde sona eren dönem sonu itibarıyla iştirak özkaynaklarında net varlık tutarını pozitive çevirecek önemli bir değişim olmadığını ve bu nedenle ilgili iştirakın geçmiş dönem olduğu gibi bu dönemde konsolide finansal tablolarında "Özkaynak yöntemine göre

değerlenen yatırımlar" hesap grubunda 0(sıfır) iştirak değeri ile raporlamasının yapılacağını belirterek, 2014 yılı finansal tablolarda değerini yansıtmış olsa bile, ilgili iştirakin denetlenmiş mevcut son finansal temel verileri konusunda dipnotlarda herhangi bir bilgiye yer verilmemiştir. Bu nedenle Grup, Bağımsız Denetim şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

#### **2015**

Grup'un, iştiraklerinden olan ve konsolide finansal tablolarında "Özkaynak yöntemine göre değerlendirilen yatırımlar" hesap grubu içinde raporlanan ve sermayesinin %21,15'ine sahip olunan iştiraklerinden Akedaş Elektrik Perakende Satış Anonim Şirketi (Akedaş Perakende) 31.12.2015 tarihi itibarıyla 72.450.671 ve yine %21,15'ine sahip olunan iştiraklerinden Akedaş Elektrik Dağıtım Anonim Şirketi (Akedaş Dağıtım) 31.12.2015 tarihi itibarıyla 11.018.760 TL (31.12.2014: Yoktur) tutarındaki alacaklarının, abone bazında detaylı listelerini, faturalama ve tahsilat işlemleri için kullanmakta oldukları bilgi işlem sistemlerinden elde edilemediği için ilgili ticari alacakların ilgili tarihler itibarıyla denetlenmesinde yönelik gerekli prosedürler yerine getirilememiştir. Bu nedenle, bu hususun söz konusu şirketlerin Grup'un konsolide finansal tablolarında taşınan tutarlarında düzeltme gerekip gerektirmediği konusunda yeterli denetim kanıtı toplanamamıştır. Bu sebeplerden dolayı Grup, Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

- **Atlantik Petrol Ürünleri Tic. ve Sanayi A.Ş.**

#### **2014**

31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla şirketin;

Ticari alacaklar sınıfında sınıflandırılan toplam 2.430.156 TL tutarında vadesi geçmiş alacağı bulunmaktadır. Dönem sonu itibarıyla söz konusu alacakların geri ödenmesine ilişkin herhangi bir sözleşme bulunmamaktadır.

Kısa vadeli peşin ödenmiş giderler hesabında sınıflandırılmış, verilen sipariş avanslarının toplam 670.004 TL tutarında kısmının 2014 yılı içerisinde hareketsiz olduğu ve mal ya da hizmetin hangi tarihte alınacağına dair herhangi bir sözleşme ve protokol yoktur.

Uzun vadeli peşin ödenmiş giderler hesabında sınıflandırılmış, maddi ve maddi olmayan duran varlık satın alımları için verilen sipariş avanslarının toplam 640.366 TL tutarındaki kısmının 2014 yılı içerisinde hareketsiz olduğu ve mal veya hizmetin hangi tarihte alınacağına dair herhangi bir sözleşme ve protokol yoktur.

Uzun vadeli peşin ödenmiş giderler hesabında sınıflandırılmış, Şirket'in yaptığı "Bilgisayar Yazılımı ve Kurulumu Sözleşmesi" kapsamında vermiş olduğu iş avanslarının 624.383 TL tutarındaki kısmının 2014 yılı içerisinde hareketsiz olduğu ve mal ya da hizmetin protokole uygun olarak sonuçlanmadığı, ayrıca mal ve hizmet alımlarının gerçekleştiğini gösterecek bir belge tevsik edilmediği tespit edilmiştir.

Yukarıdaki ilgili "alacakların önemli düzeye ulaşması ve önemli derecede kredi riski ve karşı taraf riski içermesi sebebi ile finansal tablolar üzerindeki etkisi tespit edilememiştir." Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.

#### **2015**

31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla şirketin, kısa vadeli peşin ödenmiş giderler hesabında sınıflandırılmış, verilen sipariş avanslarının 766.618 TL ve uzun vadeli peşin ödenmiş giderler hesabında sınıflandırılmış, maddi ve maddi olmayan duran varlık satın alımları için verilen sipariş avanslarının 102.671 TL tutarındaki kısmının 2014 ve 2015 yılları içerisinde hareketsiz olduğu ve mal veya hizmetin hangi tarihte alınacağına dair herhangi bir sözleşme ve protokol olmadığı görülmüştür. İlgili "alacakların önemli düzeye ulaşması ve önemli derecede kredi riski ve karşı taraf riski içermesi sebebi ile finansal tablolar üzerindeki etkisi tespit edilememiştir." Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.

#### **2016**

2016 dönem sonu itibarıyla Şirket'in ticari alacaklar hesabında sınıflandırılan alıcılar bakiyelerinin şirketin faaliyetlerinden elde ettiği hasılatına kıyaslandığında önemli seviyede olduğu ve tahsilat vadelerinin uzunluğunun çalışma sermayesi ihtiyacına beklenen nakit akışlarını etkilediği ve az hareket gördüğü gözlenmektedir. Alıcılar hesabında yer alan 10.072.710 TL tutarındaki alacakların tahsilatına dair herhangi bir teminat

karşılığı ya da sigorta teminatı bulunmadığı görülmüş bu sebeple ilgili “alacakların önemli derecede kredi riski ve karşı taraf riski içermesi nedeniyle finansal tablolar üzerindeki etkisi tespit edilememiştir.” Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.

- **Diriteks Diriliş Tekstil San. ve Tic. A.Ş. ve B.O.**

**2015**

Grup yönetimi tarafından, üretim faaliyetleri ile ilgili olarak kapasite kullanım oranları hesaplaması yapılmamıştır. Hesaplama yapılmadığı için normal kapasitede çalıştığı varsayılmıştır. Bu sebeple “sabit genel üretim maliyetinin dağıtımında çıkacak farklılığın, konsolide finansal tablolara olan etkisi tespit edilememiştir. Finansal tablolar, işletmenin sürekliliği ilkesi gereği faaliyetlerini devam ettirebilmelidir. Fakat 31 Aralık 2015 tarihinde sona eren hesap döneminde 2.757.063 TL tutarında zarar edilmiştir.” Grup'un faaliyetlerini sürdürebilmesi ile ilgili likitide sıkıntısı çektiği tespit edilmiştir. Bu yüzden personel sayısında önemli oranda azalma görülmüştür. Bu durum işletmenin sürekliliği ilkesini tehdit ettiği için Grup, Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

**2016**

Grup'un 2016 dönem sonu itibariyle 4.711.089 TL tutarında zarar ettiği tespit edilmiştir. Bu durum işletmenin sürekliliği açısından, işletmenin bir belirsizlik içerisinde olduğunu göstermektedir. Bu yüzden Grup, Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

- **Doğtaş Kelebek Mobilya San. ve Tic. A.Ş.**

**2014**

Grup'un bağlı ortaklıklarından Doğtaş Germany Gmbh, Doğtaş Bulgaria Eood ve Doğtaş Holland B.V 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle konsolidasyon kapsamına alınmamıştır. Bu yüzden satılmaya hazır finansal varlıklar olarak kayıt edilmiştir. Bu sebepten dolayı Grup, Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

**2015**

Grup'un tüm haklarını elinde bulundurduğu bağlı ortaklıklardan Doğtaş Germany Gmbh, Doğtaş Bulgaria Eood ve Doğtaş Holland B.V 31 Aralık



2015 tarihi itibariyle TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardı doğrultusunda konsolidasyon kapsamına alınması gerekirken alınmamıştır. Bu yüzden muhtemel bir değer düşüklüğü çalışması da yapılmayarak maliyet değerinden satılmaya hazır finansal varlıklar olarak kayıt edilmiştir. Bu sebepten dolayı Grup, Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

#### **2016**

31 aralık 2016 tarihi itibariyle konsolide bilançoda, Grup'un faaliyetleri sonucunda oluşan ve vadeleri 180 gün ve sonrasında önemli ölçüde geçmiş 9.660.758 tutarında ticari alacak bakiyesi vardır. Ayrıca Grup yönetimi 1 Ocak-31 Aralık 2016 döneminde, yabancı para cinsinden oluşan ve vadeleri 180 gün ve sonrasında önemli ölçüde geçmiş olan ticari alacaklarının Türk Lirası'na çeviriminden dolayı, diğer faaliyet gelirleri hesabında 1.545.721 TL'lik kur farkı gelirini kayıt etmiştir. Söz konusu alacak tutarında herhangi bir değer düşüklüğü olup olmadığına yönelik yeterli denetim kanıtı elde edilemediği için Grup, Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüşle değerlendirilmiştir.

- **Egeplast Ege Plastik Tic. ve San. A.Ş.**

#### **2014-2015**

Grup, borçlarından dolayı Vakıfbank ile borçların yapılandırılması konusunda bir sözleşme imzalamıştır. Fakat borçlarını zamanında ödemediği için sözleşmeyi feshetme yetkisi elinde olan Vakıfbank tarafından sözleşme feshedilmiştir. Grubun Vakıfbank'a olan borç tutarı dönem sonu itibariyle 45.048.000 TL olarak muhasebeleştirilmiştir. Fakat borç tutarıyla ilgili bankayla herhangi bir mutabakat yapılmamıştır. Bunlara ek olarak Grup, Vakıfbank'ın hesaplamalarına göre borcunun ne kadar olduğunu bilmemektedir. Grubun 10.08.2012 tarihinde Vakıfbank ile imzaladığı protokole göre Grup, bankaya 2.000.000 USD+1.500.000 TL ödeme yapmasına rağmen protokol gereği ödenmesi gereken tutarlar henüz ödenememiştir.

Vakıflar bankası, alacağına karşılık gruba ait 44.100.000 TL değerindeki fabrika ve müstemilatı ihaleyle satın almıştır. Grup, ihalenin

feshi için Vakıflar Bankasına dava açmış ve davayı kazanmıştır. Bunların dışında Grubun net değeri 23.853.478 TL olan iştirakler ve menkul kıymetler BİST'te işlem görmediği ve bağımsız denetime tabi olmadığı için değer düşüş karşılığı olup olmadığı tespit edilememiştir. Bu faaliyetlerden dolayı, Bağımsız Denetim Şirketi görüş bildirmekten kaçınmıştır.

#### **2016**

Gruba karşı "İhalenin Feshi Talepli" dava açılmıştır. Vakıfbank'ın davayı temyiz etmesi üzerine dosya Yargıtay tarafından görüşülmüş ve karar bozulmuştur.

Bozma kararına karşı süresi içinde karar düzeltme talebinde bulunulmuş olup, halen konuya ilişkin hukuki süreç ve alacaklı Banka ile borcun tasfiyesine yönelik diğer opsiyonlar üzerinde çalışmalar sürmektedir.

“Grubun TMSF’ye herhangi bir borcu kalmamış olmakla birlikte Güç birliği Grubu ilişkisinden kaynaklanan sebeplerle TMSF’nin Grubun gayrimenkulleri ve araçları nezdinde konulan hacizleri 2016 yılı içinde kısmen sürmektedir. TMSF ile nihai mutabakatlaşma süreci Güç birliği Grubu şirketlerindeki gelişmelere göre bir sonuca varılabilecektir.” 2014’ün etkileri devam etmektedir. Bu yüzden, Bağımsız Denetim Şirketi görüş bildirmekten kaçınmıştır.

- **Ekiz Kimya San. ve Tic. A.Ş.**

#### **2014**

Şirket, 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla sona eren hesap döneminde, şirket ortaklarından birine toplam 8.769.933 TL tutarında ticari mal, yarı mamul ve hammadde satmıştır. 31 Aralık 2014 tarihi itibarıyla ortaktan alacak olan 10.475.318 TL henüz tahsil edilememiştir. Şirket ile ortak arasında herhangi bir sözleşme yapılmadığı için, satış konusunda herhangi bir denetim yapılamamıştır. Bu nedenden dolayı Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

#### **2015**

Şirket, bankalardan aldığı kredilerinin anapara ödemelerini yeniden yapılandırmış fakat yine de yatıramamıştır. Şirketin, 2015 dönem sonu itibarıyla vadesi geçmiş borç tutarı 1.070.235 TL dir.

Diğer taraftan, İşletme'nin kısa ve uzun vadeli banka kredilerinden, toplam kredilerin % 58'i için mutabakat yapılamamıştır. Bu % 58'lik oran 14.540.304 TL'ye tekabül etmektedir. Şirket kayıtları ile temin edilen doğrulamalar arasında 207.875 TL lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Şirketin aldığı banka kredileriyle ilgili yeterli kanıt elde edilememiş ve bu yüzden Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

#### **2016**

Şirket, TTK'nın 376. Maddesine göre ödenmiş sermayesinin 2/3'lük bölümünü kaybetmiş olması sebebiyle, Şirket Yönetim Kurulu'nun TTK çerçevesinde belirtilen gerekli tedbirleri alması gerekir. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu'nun yaptığı değerlendirme sonucunda, sermaye kaybının %70,5 oranında olduğu belirlenmiştir. Bunların dışında bir önceki mali dönemlerde yapılan hatalar ve 2016'daki mali durum, işletmenin sürekliliği ilkesini tehdit ettiği için, Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

- **Ersu Meyve ve Gıda Sanayi A.Ş.**

#### **2014-2015-2016**

Şirket, ilişkili tarafları olan Akman Dış Ticaret A.Ş., Akman Holding A.Ş. ve Şirket ortağı olan Ali Akman ile ilgili işlemlerde 2015 yılı içerisinde yapılan transferler ile ticari ve ticari olmayan ilişki ayrımı ortadan kalkmış, ilişkili taraflar ile olan tutarlar kendi aralarında mahsup edilmiş ve cari hesap bakiyeleri senet alınması yolu ile kapatılmıştır. İlgili mahsup işlemi neticesinde Golden Meyve Suyu ve Gıda Sanayi A.Ş.'den alınan 1.866.816 TL tutarındaki vadesi geçmiş alacak senedine ilişkin kısmi tahsilatlar yapılmış, 1.192.178 TL'lik kısmı, 31 Aralık 2016 tarihinde yapılan temlik işlemi ile Akman Dış Ticaret A.Ş. ye olan borç bakiyesi ile mahsup edilmiş olup, henüz tahsil edilemeyen kısım 94.174 TL'dir. Şirket'in, ilişkili taraflara ilişkin uygulanan bir vade politikası bulunmamakta olup, herhangi bir faiz, gecikme farkı veya vade farkı uygulaması yapılmamaktadır.

Şirket'in stokları içerisindeki hammadde ve mamuller kaleminde yer alan, az hareket görmesi sebebi ile 30 Haziran 2016 tarihli bağımsız denetim raporunda 2.664.739 TL (31 Aralık 2015: 2.420.998 TL) olarak belirtilen meyve konsantresi ve benzeri ürünler, 2016 yılı içerisinde 1.096.884 TL

tutarında satış gerçekleştirilmiş olup, ilgili tutarın 977.766 TL'lik kısmı Akman Dış Ticaret A.Ş.'ye gerçekleştirilmiştir. İlgili satışların toplamında 211.497 TL brüt kâr ilişikteki mali tablolara yansıtılmıştır. Şirket tarafından ilgili stok kalemlerine ilişkin kullanılabilir olduğu gerekçesi ile geçmiş dönemlerde değer düşüklüğü ayrılmamıştır.

Yukarıdaki nedenlerden dolayı şartlı görüş verilmiştir.

- **Hateks Hatat Tekstil İşletmeleri A.Ş.**

**2014**

Suriye'de yaşanan ülke içi sorunlar ve olumsuz gelişmeler nedeniyle, ana ortaklık Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş.'nin, sermayesinde %88,5 paya sahip olduğu Suriye'de yerleşik Hateks International Aldawlia Şirketi (Hateks International) faaliyetlerine 02 Ağustos 2012 tarihinde, geçici olarak ara vermek zorunda kalmıştır. "Hateks International'ın 2014 dönem sonu mali tabloları Suriye'deki iç savaş sebebiyle alınamamıştır. Bu yüzden konsolide mali tablolarda tam konsolidasyon yöntemi ile konsolide edilememiş ve Finansal Yatırımlar kaleminde Satılmaya Hazır Finansal Varlık olarak 2.787.501 TL maliyet değeri ile muhasebeleştirilmiştir." Grup yönetimi Hateks International'ın faaliyetlerine devam edebilmek için ülkede yaşanan olumsuz koşulların ortadan kalkmasını beklemektedir. Suriye'de yaşanan olumsuz koşullar nedeni ile Hateks International'ın faaliyetlerine ilişkin net varlıkların denetimi yapılamamış ve faaliyetleri ile ilgili herhangi bir sonuca ulaşılamamıştır. 31 Aralık 2014 tarihli ilişikteki konsolide finansal tablolarda, kısa vadeli "İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar'da" raporlanan ve yukarıda belirtilen nedenlerle tahsil edilememiş ve cari dönem kur değerlemeleri nedeniyle artmış bulunan Hateks International'dan olan 12.880.450 TL (31 Aralık 2013: 12.692.322 TL) tutarındaki alacak için herhangi bir karşılık ayrılmamıştır. Söz konusu karşılık ayrılmış olsaydı 31 Aralık 2014 yılı net dönem kârı 12.880.450 TL kadar daha az olacaktı. (31 Aralık 2013: 12.692.322 TL). Bu yüzden şartlı görüş verilmiştir.

- **Karsusan Karadeniz Su Ürünleri San. A.Ş ve B.O.**

**2014**

Şirket'in 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle mali tablolarında yer alan Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar San. Tic. A.Ş ile ilgili 3.233.450 TL tutarındaki şerefiye değeri için değer düşüklüğü veya artışı ile ilgili bir çalışma yapılmadığı için, makul değer tespit edilememiştir. Bu nedenle Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

**2015**

“31 Aralık 2015 tarihi itibariyle Grup'un çeşitli taraflardan, bir yıl vadesi geçmiş toplam 2.180.000 TL tutarında alacağı mevcuttur.” Söz konusu alacakların tahsilatı belirsiz olmasına rağmen Grup, bu şüpheli alacaklar için karşılık ayırmamıştır. Bu nedenle Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

**2016**

“Şirket'in dönen varlıklar içerisinde yer alan peşin ödenmiş giderler hesabında, balık avı firmalarına çoğunluğu, 2015 yılı öncesinde verilmiş olan, 3.289.000 TL tutarında avansı mevcuttur.” Söz konusu avans tutarı için, değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespit edilememiştir.

“Şirket'in finansal yatırımlar hesabında 12.787.840 TL tutar ile yer alan 5.300.000 nominal değerdeki borsada işlem görmeyen A grubu Altınyığ Kombinaları A.Ş. hisselerinin 23 Şubat 2017 tarihinde alınan yönetim kurulu kararı ile B grubuna dönüştürülmesi talep edilmiştir. A grubu hisselerinin B grubuna dönüştürülmesi süreci rapor tarihi itibariyle yetkili mercilerce onaylanmamıştır. Altınyığ Kombinaları A.Ş. hisse senetlerinin 31 Aralık 2016 tarihi itibariyle borsada işlem gören en iyi alış fiyatı olan 0,87 TL bedel ile değerlendirilmesi durumunda 8.176.840 TL değer azalışı meydana gelecek olup finansal tablolarda bu hususun etkileri yer almamaktadır.”

Şirket 2016 yılında Maçka / Trabzon arazisinin satılmasından doğan ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar içerisinde yer alan 531.130 TL bakiyeyi zamanında tahsil edememiş olup, satılan arazinin Şirket'e geri iade edilmesine veya alacağın faizle birlikte ödenmesine ilişkin dava açmıştır.

Dava süreci devam etmekte olup finansal tablolar bu hususun etkilerini içermemektedir.

Yukarıda söz edilen nedenlerden dolayı Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

- **Mega Polietilen Köpük San. ve Tic. A.Ş.**

**2014**

Şirket, Duranlar Süt San. Tic. A.Ş.'de %40 paya sahiptir. Duranlar Süt San. Tic. A.Ş nin % 100 sahip olduğu D2 Pazarlama Turizm Tic. San. A.Ş nin "özkaynak yöntemine ile değerlendirilmesinde esas alınan 31 Aralık 2014 tarihli finansal tabloları VUK hükümlerine göre düzenlenmesine rağmen bağımsız denetimden geçmemiştir" ve Bağımsız Denetim Şirketi tarafından şartlı görüş bildirilmiştir.

**2015**

Şirket'in 31 Aralık 2015 tarihli itibariyle, Pina Denizcilik ve Nakliyat A.Ş.'den ("Pina") 15 Kasım 2015 vadeli 1.183.294 TL tutarında senetli alacağı ve Çakıl Denizcilik Ltd. Şti.'den ("Çakıl") ise 31 Aralık 2015 vadeli 4.121.022 TL tutarında senetli alacağı mevcuttur. Söz konusu senetler vadesinde ödenmediği için, her iki şirketle 14 Ocak 2016 tarihinde yapılan karşılıklı yazışmalar sonucunda ilave vade farkı tahsil edilmesi şartıyla eski senetler iade edilip Pina'dan 14 Nisan 2016 ve Çakıl'dan 14 Mayıs 2016 vadeli yeni senetler alınmıştır. Bu alacaklar için şirketlerden herhangi bir teminat alınmamış olup, Şirket tarafından bu alacaklar için karşılık ayrılmamıştır. Bu nedenle, Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

**2016**

Şirket'in 2014 ve 2015 finansal dönemlerdeki faaliyetlerinin etkisinden dolayı, Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

- **Nuh Çimento San. A.Ş. ve B.O.**

**2014**

Şirket'in, Rusya'da taşınan değeri 5.903.919 TL olan Torgoviy Port. Ltd. adında özkaynaklardan pay alma yöntemiyle kurulmuş bir şirketi vardır. Bu şirketin 31 Aralık 2014 tarihinde sona eren dönemde finansal

tablolarda karşılık ayrılmasına rağmen önceki dönemin finansal tablolara etkisi göz ardı edilmiştir.

Şirket'in 2010 yılında pay alma yöntemiyle kurulan "Tan Kömür Dış Ticaret Limited Şirketi'nin 31 Aralık 2014 tarihli hesap döneminde, iştirak üzerindeki kontrol gücü sınırlı olduğu için, denetimden geçmemiştir. Bu sebeple, sona eren hesap dönemine ait konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda" "özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kârlarındaki paylar" hesabında bulunan 230.209 TL (31 Aralık 2013: 374.260 TL) tutarındaki dönem zararı ve konsolide finansal durum tablosunda "özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar" hesabındaki 14.326.491 TL (31 Aralık 2013 - 21.309.331 TL) tutarındaki aktif değeri ve "çevrim farkı" hesabına yansıtılmış olan (5.685.956) TL (31 Aralık 2013 - 1.195.032 TL) tutarındaki çevrim farkı üzerinde yeterli denetim kanıtı toplanamamıştır. Bu nedenle, Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

#### **2015**

Şirket, 23 Aralık 2015 tarihli Yönetim Kurulu Kararı ile Tan Kömür Dış Ticaret Limited Şirketi'nin hisselerini diğer ortaklara satmıştır. Şirket bu satıştan 30.920.667 TL zarar etmiştir. Bu zararın önceki dönem finansal tablolara etkisi değerlendirilemediği için Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

#### **2016**

Şirket'in Tan Kömür Dış Ticaret Limited Şirketi'nin satışından doğan zarardan dolayı ve önceki dönemlerin etkilerinden dolayı, Bağımsız Denetim Şirketi şartlı görüş bildirmiştir.

- **Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.**

#### **2014-2015**

Şirket hakkında başlatılmış olan vergi incelemesi sonuçlandırılmış olup vergi aslı ile buna ilişkin vergi ziyai cezalarını içeren 765.435 tutarında vergi/ceza ihbarnameleri 2013 yılı Mart ayı içinde Şirket'e bildirilmiştir. Şirket bu vergi cezasının aslı ve ilgili vergi ziyai cezalarına karşı kararın iptali davası açmış olup finansal tablolarda söz konusu cezalara ve bu

cezaların geç ödenmesinden kaynaklanabilecek diğer yasal yükümlülüklerle ilişkin olarak herhangi bir karşılık ayırmamıştır. “T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Kayseri Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğüne,” 12.03.2014 tarihinde tebliğ edilen yazıda Şirket’e prim ve gecikme zammı dâhil olmak üzere resen 541.148 TL ek tahakkuk yapılmıştır. Şirket bu kararın iptali için dava açmış olup söz konusu ek tahakkuka ve bu tutarın geç ödenmesinden kaynaklanabilecek diğer yasal yükümlülüklerle ilişkin olarak ilişikteki finansal tablolarda herhangi bir karşılık ayırmamıştır. Bu nedenle şartlı görüş verilmiştir.

- **Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Tic. A.Ş.**

**2016**

Şirket’in 24 Temmuz 2016 tarihinde yönetim kurulu başkanı ile yönetim kurulu üyesi yasa dışı FETÖ-PDY örgütü kapsamında tutuklanmış ve şirkete kayyum atanmıştır.

Şirket’in alacak ve borçlarıyla ilgili mutabakat mektubu temin edilememiştir. Ayrıca Grup’un temin edilen banka mutabakatlarında yer alan mevduat bakiyelerinin, Grup’un yasal kayıtlarından 1.982.378 TL daha az olduğu ve yine banka mutabakatlarında yer alan kredi bakiyelerinin, Grup’un yasal kayıtlarından 3.037.964 TL daha fazla olduğu tespit edilmiştir.

Şirket’in yurtdışı bağlı ortaklıklarından, Royal Teppiche Gmbh ve Royal Rugs&Carpet Inc. Şirketleri’nin 31 Aralık 2016 tarihli finansal tablolarına ulaşamamıştır.

Grup’un kısa vadeli yükümlülükleri, kısa vadeli alacaklarından 81.499.216 TL tutarında daha fazladır ve bu durum şirket sermayesi açığına neden olmaktadır.

31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla Grup’un 157.185.205 TL alacağı mevcuttur. Bu alacaklara ilişkin herhangi bir sözleşme veya mutabakat bulunmamaktadır.

Yukardaki nedenlerden dolayı Bağımsız Denetim Şirketi “Görüş Bildirmekten Kaçınmıştır.”



- **Selçuk Gıda End. İhr. İth. A.Ş.**

#### **2014**

31 Aralık 2014 tarihi itibariyle Peşin Ödenmiş Giderler hesap grubunda yer alan 3.100.052 TL üreticilere verilen avanslar olarak muhasebeleştirilmiştir. Söz konusu avanslar için mutabakat mektubu temin edilememiştir.

Grup 31 Aralık 2013 ve daha önceki dönemlerde uyguladığı stok muhasebe politikasında 31 Aralık 2014 raporlama tarihi itibariyle değişikliğe gitmiştir. Grup stok maliyeti değerlendirme yöntemini ağırlıklı ortalama yönteminden ilk giren ilk çıkar yöntemi olarak değiştirmiştir. Bu işlem sonucunda satılan malın maliyetinde 854.631 TL'lik azalış öz kaynaklarda ise 683.705 TL'lik artış olmuştur.

Yapılan incelemede Grup'un kasa hareketlerinde yasal düzenlemeler ile belirlenen işlem limitlerinde farklılıklar olduğu sonucuna varılmıştır. Grup yaptığı işlemleri belgeyle tespit edemediğinden, denetçiler kasa hareketlerini denetleyememişlerdir.

Yukarıdaki nedenler ve finansal tablolara olan etkileri nedeniyle şartlı görüş verilmiştir.

- **Serve Kırtasiye Sanayi ve Tic. A.Ş.**

#### **2014**

Ofma Ofis Malzemeleri Sanayi ve Tic. A.Ş şirketin finansal yatırımlarındandır. Bu şirket herhangi bir piyasada işlem görmemekle beraber değerlemesi en son 2008 yılında yapılmıştır ve değer düşüklüğü konusunda belirsizlik vardır. Şirketin ana faaliyet konusu olan kırtasiyecilik faaliyetlerine ilişkin distribütörlük sözleşmeleri feshedilmiştir. Rapor tarihi itibarıyla şirket yeni bir distribütörlük anlaşması imzalamamıştır. Bu durum işletmenin sürekliliğinin devamı için şüphe oluşturur. Bu nedenle şartlı görüş verilmiştir.

- **Sönmez Pamuklu Sanayi A.Ş.**

**2014-2015**

Şirket, maliyet değeri ile muhasebeleştiği yatırım amaçlı gayrimenkullerinin 2014 dönem sonu itibariyle, ekspertiz raporlarını sunamadığı için gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri hesaplanamamıştır. Bu nedenle şartlı görüş verilmiştir.

- **Ulusoy Un Sanayi ve Tic. A.Ş.**

**2014**

Denetçiler sonradan görevlendirildiği için, 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla 4.420.384 TL tutarındaki stokların sayımlarını gözlemleme olanağına sahip olamamışlardır. Faaliyet sonuçlarının belirlenmesinde stokların önemli bir rolü vardır. Bu yüzden 2013 dönem sonu itibariyle faaliyet sonuçlarında düzeltmenin gerekli olup olmadığı saptanamamıştı. Bu yüzden finansal tablolar hakkında şartlı görüş verilmiştir.

## SONUÇ

Yapılan çalışmanın amacı, denetim aşamasında en çok hangi hatalara rastlanır ve böyle durumlarda denetçinin yapması gerekenler nelerdir gibi sorulara cevap aramaktır. Denetim aşamasında hileye genellikle rastlanmaz. Çünkü hile başlı başına bir suçtur denetim aşamasında böyle bir durumla karşılaşılması şirketin iflasını getirebilir. İşletmeler hile yapmak istediklerinde bilgi manipülasyonuna başvururlar. Değersiz hisse senetlerini değerliymiş gibi gösterip yatırım yapacak kişileri kandırırlar. Böyle hilelerden genellikle hızlı para kazanmak ve yatırım yapmak isteyen finansal bilgiden yoksun kişiler etkilenirler. Ülkemizde de bu tarz yollarla çoğu kişi kandırılmıştır. Son zamanlarda bunun en büyük örneği Çiftlik Bank olayıdır. Kişilerin kolay yoldan zengin olma istekleri ve ellerinde yatırım yapacak miktarda likitidenin olması, kandırılmalarına zemin hazırlamaktadır.

2000'li yıllarda ABD'de meydana gelen Enron skandalıyla beraber denetime olan güven azalmıştır. 5 büyük denetim şirketinden biri olan Arthur Andersen, zarar eden Enron şirketini muhasebe hileleriyle kâr yapıyormuş gibi göstererek hisse senetleri fiyatlarının artmasını sağladı. Olayı küçük bir denetçi grubu ortaya çıkarınca şirketin hisse senetleri fiyatı dibi gördü. Hem Enron iflas etti hem de Arthur Andersen şirketi büyük bir itibar kaybı yaşadı. Bu olay hem hile hem de yolsuzluk açısından denetim için büyük önem taşır.

Bağımsız denetçi, denetim faaliyetini yürütebilmesi için işletmenin iç kontrol raporlarına ihtiyaç duyar. Eğer işletmede iç kontrol birimi yoksa kendisinin topladığı kanıtlar neticesinde şirketin finansal durumu hakkında bir görüş bildirir. Bu görüşler ve dayanakları aşağıdaki gibidir.

Finansal tablolar bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde hazırlanmışsa ve gerçeği yansıtıyorsa olumlu görüş verilir.

Finansal tablolar gerçeği yansıtıyorsa ve tablolarda uyumsuzluk ve çelişkiler varsa ya da bağımsız denetim standartlarından sapmalar, belirsizlikler ve aksaklıklar varsa olumsuz görüş verilir.

Denetçi finansal tabloları incelerken yeterli kanıtlara ulaşamıyorsa, çalışma alanını kısıtlayan hususlar varsa bu durumda denetçi görüş bildirmekten kaçınır. Ege Plast firmasında yapılan denetimde, Vakıfbank ile borç tutarında mutabık kalınmadığı, borcun yeniden yapılandırılmasına rağmen ödenmediği tespit edilmiştir. Ayrıca Vakıfbank ile Ege Plast borçlar yüzünden mahkemelik olmuşlardır. Bu nedenlerden dolayı bağımsız denetçi yeterli kanıtlara ulaşamamıştır. Bunun dışında Royal Halı'nın yöneticileri FETÖ-PDY terör örgütü soruşturmasında tutuklandıkları ve şirketin yaptığı bir çok işlemle ilgili mutabakatlara ulaşamadığı için görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Yapılan araştırmada görüş bildirmekten kaçınma durumuna Royal Halı ve Ege Plast'ta karşılaşılmıştır.

Finansal tablolarda aykırılıklar varsa ve bu aykırılıklar finansal tabloların tamamına etki edecek düzeyde değilse şartlı görüş verilir.

İncelenen firmalarda, şartlı görüş verildiğinde bu görüşün sonraki iki yılda sürdüğü tespit edilmiştir. (9 firma hariç)

İncelenen işletmelerde şartlı görüş verilmesinin nedenleri:

- İşletmenin alınan çeklerinin ödenmemesi ve bunun için şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmaması,
- Zarar eden işletmenin, muhasebenin temel kavramlarından olan işletmenin sürekliliği kavramını tehdit etmesi,
- Değer düşüklüğü tespitinin yapılamaması ve bu yüzden yanlış muhasebeleştirme,
- Ortaklar, ortaklığı bozarken bazı malların bir ortağa satılması ve bu muhasebe kayıtlarının yapılmaması,
- Muhasebede yapılan yanlış kayıtlar,
- Şirketin alacaklarıyla ilgili davanın devam etmesi,
- Alacak senetlerinin vadesinde tahsil edilmemesi,
- Değer düşüklüğünün finansal tablolarda gösterilmemesi ve işletmenin zarar etmesi,
- Alacak ve borçlar için gerekli mutabakatların yapılmaması,
- Stok maliyeti değerlendirme yönteminin değiştirilmesi,

- Ekspertiz raporunun olmaması nedeniyle “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”in gerçek değerinin hesaplanamaması,
- Yeni denetçilerin önceki seneye ait stok sayımlarında tatmin edici bir kanıt ulaşılamamaları.

**Tablo 8. Denetim Raporlarında Sık Rastlanan Hatalar**

Denetim raporlarında sık rastlanan hatalar	Şirket Sayısı
Alacak ve borçlar için gerekli mutabakatların yapılmaması	5
Şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmaması	5
Zarar eden işletmenin, muhasebenin temel kavramlarından olan işletmenin sürekliliği kavramını tehdit etmesi	4
Değer düşüklüğü tespitinin yapılamaması ve bu yüzden yanlış muhasebeleştirme	3

Denetçilerin, finansal tablolarda yaptığı denetim sonucunda en çok karşılaştıkları hatalar yukarıdaki tabloda verilmiştir. En sık yapılan hataların başında “alacak ve borçlar için gerekli mutabakatların yapılmaması” ve “şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmaması” gelmektedir. Çalışmada hilelere rastlanılmamıştır. Sadece “stok maliyeti değerlendirme yönteminin değiştirilmesi” hile olarak kabul edilebilir fakat bunun tespit edilmesi de kasıt unsurunun olup olmadığına bağlıdır. İşletmede stok maliyeti değerlendirme yöntemi değiştirilmiş fakat bilanço bu yöntemle göre düzeltilmemiştir. İşletmeden bağımsız olarak gerçekleşen durumlar (alacaklarının ödenmemesi gibi) için verilen görüşler “hata” kaynaklıdır. Fakat şüpheli ticari alacaklar için karşılık ayrılmaması, değer düşüklüğünün finansal tablolarda gösterilmemesi gibi durumlarda kasıt unsuru varsa hile olarak adlandırılabilir. Denetçinin amacı, varolan hileleri tespit etmek değil karşılaşılan hataları raporlamaktır.

Bu çalışmada BİST’e kote olan bütün İmalat Sanayi İşletmelerinin 2014-2015-2016 yıllarındaki denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada şirketlerin hangi denetim firmalarını tercih ettiği incelenmemiştir. Bu alanda çalışmak isteyenler denetim şirketlerinin neden değiştirildiği (Şirketlerin 7 yıldan sonra denetim şirketini değiştirme zorunluluğu vardır. Bu süreden önce değiştirenler) konusunda çalışmalar yapabilirler.

## KAYNAKÇA

- A.Leth Stwen, Z. A. (1995). White Collar Productivity, A Survey of Current Efforts "Beyaz Yakalı Çalışanların Verimliliği". *MPM Verimlilik Dergisi*.
- Acar, A. (2016). Risk Odaklı Denetim. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 55-66.
- ACFE. (2012). *Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse*. USA: ACFE.
- Açık, S. (2012). Muhasebede Hata ve Hilelerin Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 351-366.
- Akalın, S. E. (2017). "TM 8 Kapsamında Muhasebe Hata ve Hilenin Tespiti ve Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının İncelenmesi." Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Akdağ, S. (2015). "Türkiye'de Bağımsız Denetim ve Bir Denetim Örneği." Çağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin.
- Alagöz, A. (2008). İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri ile İç Denetim Birimi İlişkisinin Hata ve Hilelerinin Önlenmesindeki Rolü. M. E. Zeki Doğan içinde, *Güncel İşletmecilik Konuları* (s. 95-126). Konya : Tablet Yayınları.
- Albrecht, W., Albrecht, C. O., & Albrecht, C. C. (2008). Current Trends in Fraud and Its Detection. *Information Security Journal: A Global Perspective*, 2-12.
- Altındağ, M. (2001). *Vergi ve Revizyon Rehberi* . İstanbul: Yaklaşım Yayınları.
- Altuğ, N. (1994). *Türkiye'de İç Borçların Yapısında 1970-1992 Yılları Arasında Meydana Gelen Değişmeler Üzerine Bazı Gözlemler*.
- Arıcı, M. E., & Demirel, N. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, s. 29-43.

- Arkun, O. F. (1975). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İ.İ.T.İ.A Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 252, Celtut Matbaası.
- Artar, Y. (2016). Türkiye’de Yasal Boşluk ve Esnekliklerden Yararlanılarak Gerçekleştirilen Yaratıcı Muhasebe Uygulamaları. *Vergi Dünyası*, 36-47.
- Aslanoğlu, S., & Baskan, T. D. (2016). Denetçilerin Bağımsızlığının Denetim Kalitesine Etkisi: BİST’de Yapılan Bir Uygulama . *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 59-84.
- Bayraklı, H. H., Erkan, M., & Elitaş, C. (2012). *Muhasebe Hata ve Hileleri (Muhasebe Vergi Denetiminde)*. Bursa: Seçkin Yayınları.
- Bayraktar, A. (2007). *"Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi"* Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Edirne.
- Belgeler.com. (2016).
- Berksoy, T., & Yıldırım, N. E. (2017). Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler ve Çözüm Önerileri. *Journal of Awareness*, 1-18.
- Bizim, Ç. (2008). *"Türkiye Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim"* Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2015). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım San. ve Tic. Ltd. Şti.
- Bozkurt, Ö., Sezen, S., & Ergun, T. (1998). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*. Ankara: TODAİE.
- Bulca, H., & Yeşil, T. (2014). Bağımsız Denetim Standartlarının Muhasebede Hile Kavramına Yaklaşımı. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 47-58.
- Ceyhan, İ. F. (2014). *"Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması"* Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Sakarya.

- Cingi, S. (1994). Yolsuzluk Olgusu ve Ekonomik Analizi Üzerine Notlar. *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3.
- Cosserat, G. W. (1999). *Modern Auditing*. ABD: John Wiley & Sons Inc.
- Cömert, N. (2012). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesinde Kullanılabilecek Yöntemler . *Mali Çözüm Dergisi*, 29-50.
- Çalıyurt, K. (2007). Muhasebede Hile Eğitiminde Uluslar arası Gelişmeler Ve Türkiye Açısından Değerlendirme. *XXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*. Antalya.
- Çelen, E. (2001). Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi. İstanbul.
- Çelik, T. (2010). "*Muhasebede Hata ve Hileler İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma*" Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- Demir, Ş. (2014). Muhasebe Hataları ve Hileleri İle Bunlara Dair Yaptırımların Yasal Mevzuat Kapsamında Değerlendirilmesi. 169-193.
- Doğan, Z., & Nazlı, E. (2015). Muhasebede Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 195-212.
- Erdoğan, N. (2006). Muhasebe Denetiminde Niteliksel Önemliliğin Gerekliliği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 112-119.
- Fidan, F. (2010). "*Hisse Senetleri İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetimi ve Uygulamalı Bir Örnek*" Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Gencer, M. (2014). "*Bağımsız Denetimde İç Kontrolün Yeri ve Önemi*" İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Göğer, T. (2006). "*Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki*



- Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*" Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Graycar, A., & Smith, R. (2002). Identifying and Responding to Corporate Fraud in the 21 Century. *Australian Institute of Management Sydney*.
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Aktüel Yayınları Alfa Akademi.
- Güngörmüş, A. H. (2014). "*Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Bağımsız Denetime Yaklaşımlarını Etkileyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma*" Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kütahya.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2008). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım.
- Gürol, B., & Tüysüzöğlü, T. (2018). BIST 100 Şirketlerinin Zorunlu Denetim Kuruluşu ve Sorumlu Denetçi Rotasyonu Uygulamalarının Ampirik Olarak İncelenmesi. *14. Uluslararası Muhasebe Konferansında*, (s. 104-118).
- Haberal, Z. (2016). "*Bağımsız Denetim Standartları İçinde Yer Alan Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik*" Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Haftacı, V. (2016). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hakan Özçelik, Ö. N. (2014, Nisan). Muhasebe Hata ve Hileleri: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 197-214.
- Hatunoğlu, Z., Koca, N., & Kılılı, M. (2012). İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 169-189.
- <http://www.tdk.gov.tr/>. (2017, 04 11).  
[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b4f4bb424b8f2.12573393](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b4f4bb424b8f2.12573393) adresinden alındı

<http://www.smmmdershanesi.com>

- Hüner, D. B. (2014). "*Bağımsız Denetimde İç Kontrol ve İç Denetimin Rolü*" Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- IFAC. (2018). <https://www.ifac.org/> adresinden alındı
- İnaltong, C., & Taş, O. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası*, 73-89.
- Irmak, R., Kurnaz, G., Çağlayan, B., & Bal, B. (2002). *Muhasebenin Genel Esasları Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri*. Ankara: Şafak Matbaacılık.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)*. (2018). <https://www.kap.org.tr/tr/> adresinden alındı
- Karabınar, S., & Akyel, N. (2009). Hileler ve Muhasebe Denetimindeki Yeri. *1.Uluslararası Balkanlarda Tarih ve Kültür Kongresi Priştine*, (s. 691-704). Kosova.
- Kaval, H. (2005). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi, .
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi Uluslararası Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kaymak, C. (1996). "*Muhasebede Yapılan Hata ve Hilelerin Muhasebe ve Muhasebe Denetimi Yönünden Değerlendirilmesi*" Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi . *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, s. 99-114.
- Khan, Ç. F. (1995). *Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş*. Sayıştay Dergisi.
- Köksal, A. (2009). *Bağımsız Denetim Sözleşmesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım .
- Kömür, S. (2015). "*Bağımsız Denetime Tabi Olan Anonim Şirketlerde Finansal Tabloların Denetim Uygulaması*" İstanbul Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Kranacher, M.-J., Riley, R., & Wells, J. (2010). *Forensic Accounting and Fraud Examination*. ABD: John Wiley& Sons Yayınevi.
- Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe (Genel Muhasebe)*. İstanbul: Kare Yayınları.
- Mashal, A. M. (2011). Corruption and Resource Allocation Distortion For “escwa”Countries. *International Journal of EconomicsandManagement Sciences*, 71-83.
- Mengi, B. T. (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu. *Mali Çözüm Dergisi*, 113-128.
- Mengi, B. T., & Türkmen, S. Y. (2013). Yatırım Hileleri. 31-39.
- Mert, V. (2014). *"Türkiye'de Bağımsız Denetimin Tam Tasdik Denetimi İle Karşılaştırılması"* Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Nazlı, E. (2014). *"Muhasebe Hata ve Hilelerin Önlenmesinde İşletme Yöneticilerinin Sorumluluğunun Tespitine Yönelik Bir Araştırma"* Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Niğde.
- O'Gara, J. D. (2004). Corporate Fraud Case Studies in Detection and Prevention. *New Jersey: John Wiley & Sons Inc. Hoboken*.
- Oğuz, O. (2015). *"Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolün Uygulama Aşamaları"* Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Okay, S. (2011). *"Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi"* Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- Omar, N. B., & Din, H. F. (2010). Fraud Diamond Risk Indicator: An Assessment of Its Importance and Usage. *International Conference on Science and Social Research (CSSR 2010)*,, (s. 607-612). Malezya.
- Özeroğlu, A. İ. (2014). Finansal Aldatmaca ve İşletme Hileleri. *Akademik Sosyal Araştırmalar Derneği*, 180-196.

- Özyurt, A. (2010). "*Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*" Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Ramos, M. (2003). Auditor's Responsibility For Fraud Detection. *Journal of Accountancy*, 28-35.
- Tanç, A. (2004). "*Muhasebede Yapılan Yolsuzluklar ve Hileli Finansal Raporlama: VAK'A Analizleri*" Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.
- Terzi, S. (2012). Hile ve Usulsüzlüklerin Tespitinde Veri Madenciliğinin Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, s. 51-64.
- Türker, C. (2008). "*Maddi Duran Varlıkların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama*" Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2008). Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. *12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, (s. 1-18). İstanbul.
- Wells, J. T. (2001). Why Employees Commit Fraud. *Journal of Accountancy*, 89-91.
- Wells, J. W. (2003). Protect Small Business. *Journal of Accountancy*, 26-32.
- WORLD BANK. (1997). Helping Countries Control Corruption: Causes, Consequences and Reform. Cambridge University Press.
- [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr). (2018, 6 15). <http://www.kgk.gov.tr/> adresinden alındı
- [www.vergi.tc.com](http://www.vergi.tc.com). (2017). <http://www.vergi.tc.com> adresinden alındı
- Yanlı, V. (2005). *Sermaye Piyasası Hukuku Çerçevesinde Halka Açık Anonim Şirketler ve Kamunun Aydınlatılması*. İstanbul: Beta Basım Yayım Evi.
- Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y., & Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. 171-187.
- Yıldız, E., & Baskan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-18.