

**T.C.
İSTANBUL
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DENETÇİ GÖRÜŞÜ, DENETÇİ GÖRÜŞÜNE TEMEL TEŞKİL
EDEN KANITLAR VE BİST ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

Musa YENER

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS**

OCAK 2019

**T.C.
İSTANBUL
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DENETÇİ GÖRÜŞÜ, DENETÇİ GÖRÜŞÜNE TEMEL TEŞKİL
EDEN KANITLAR VE BİST ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Musa YENER
(142008179)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS**

OCAK 2019

T.C.
İSTANBUL
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DENETÇİ GÖRÜŞÜ, DENETÇİ GÖRÜŞÜNE TEMEL TEŞKİL
EDEN KANITLAR VE BİST ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Musa YENER
(142008179)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : **Dr. Öğr. Üyesi Turgay MÜNYAS** _____

Diğer Jüri Üyeleri : **Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU** _____

: **Dr. Öğr. Üyesi Hakan ÖZCAN** _____

OCAK 2019

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
İÇİNDEKİLER.....	i
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
KISALTMALAR	ix
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. DENETİM HAKKINDA GENEL TANIMLAR.....	3
2.1. DENETİM KAVRAMI VE TANIMI.....	3
2.2. DENETİM ÖZELLİKLERİ	5
2.3. DENETİM TÜRLERİ	7
2.3.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri	7
2.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi	8
2.3.1.2. Uygunluk Denetimi	9
2.3.1.3. Faaliyet Denetimi	11
2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim	11
2.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	12
2.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim.....	12
2.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim	12
2.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri	13
2.3.3.1. Genel Denetim	13
2.3.3.2. Özel Denetim	13

2.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri	14
2.3.4.1. Devamlı (Sürekli) Denetim.....	14
2.3.4.2. Ara Denetim	14
2.3.4.3. Son Denetim.....	14
2.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	15
2.3.5.1. İç Denetim.....	15
2.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim	16
2.3.5.3. Kamu Denetimi	19
BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM.....	21
3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	21
3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ	21
3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI.....	22
3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	23
3.4.1. Genel standartlar	24
3.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı	24
3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı.....	24
3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.....	25
3.4.2. Çalışma Alanı Standartları.....	26
3.4.2.1. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı.....	26
3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	27
3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı.....	28
3.4.3. Raporlama Standartları.....	28
3.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı....	29

3.4.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı	29
3.4.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı	30
3.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı.....	30
3.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	30
3.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi	31
3.5.2. Denetim Planlanması.....	32
3.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi	33
3.5.4. Denetim Tamamlanması ve Raporlanması	34
3.5.4.1. Olumlu Görüş Bildirme.....	35
3.5.4.2. Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme	36
3.5.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme	37
3.5.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	38
BÖLÜM 4. DENETİMDE KANIT	39
4.1. DENETİM KANITININ TANIMI	39
4.2. DENETİM KANITLARININ SAYISINI EKİLEYEN UNSURLAR	41
4.2.1. Önemlilik Derecesi.....	41
4.2.2. Risk Derecesi.....	41
4.2.3. Kanıt Toplama Maliyeti.....	41
4.3. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR.....	42
4.3.1. Kanıtın İlgili Olması.....	42
4.3.2. Kanıtın Kaynağı.....	42
4.3.3. Kanıtın Zamanlılığı	42
4.3.4. Kanıtın Objektifliği	42

4.4. DENETİM KANITLARININ YAPISI.....	43
4.4.1. Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar	43
4.4.2. Destekleyici Kanıtlar	43
4.5. DENETİM KANITININ SINIFLANDIRILMASI.....	44
4.5.1. Fiziksel Kanıtlar	44
4.5.2. Doğrulamalar	45
4.5.3. Belgelenmiş Kanıtlar	46
4.5.4. Matematiksel Kanıtlar	47
4.5.5. Sözlü Kanıtlar	48
4.5.6. Yazılı Kanıtlar	49
4.5.7. Analitik Kanıtlar	49
4.6. DENETİMDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	50
4.6.1. Karşılaştırma Tekniği	50
4.6.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi Tekniği	51
4.6.3. Aritmetik İnceleme Tekniği.....	51
4.6.4. Belge İnceleme	51
4.6.5. Fiziki İnceleme	52
4.6.6. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme	56
4.6.7. Soruşturma (Bilgi Toplama).....	57
4.6.8. Doğrulama	61
4.6.9. Yeniden Hesaplama	67
4.6.10. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği	68

BÖLÜM 5. BİR ANONİM ŞİRKETİN FİNANSAL TABLOLARINDA HİLENİN TESPİTİNE YÖNELİK UYGULAMA.....	73
5.1.ŞİRKETİN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU	73
5.2. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR.....	74
5.2.1. Sunuma İlişkin Temel Esaslar.....	74
5.2.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler.....	75
5.2.3. Önemli Muhasebe Politikaları.....	75
5.2.4. Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları	87
5.3. HİLENİN TESPİTİ VE DENETİME ETKİSİ.....	89
5.3.1. Belirlenen Yanlışlıkların Bir Araya Getirilmesi.....	89
5.3.2. Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması.....	89
5.3.3. Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi.....	90
5.3.4. Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi	91
5.3.5. Yazılı Açıklamalar	93
5.4. BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLANDIRILMASI.....	94
5.4.1. Bağımsız Denetim Raporu	94
5.4.2. Anonim Şirketin Bağımsız Denetim Çerçevesi	94
5.4.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesi.....	95
5.4.4. Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi	95
5.4.5. Finansal Tabloların Denetimi.....	96
5.4.6. Denetim Bulguları	96
5.4.7. Denetim Raporunun Yazılması	96
5.4.8. Görüş Bildirimi	99

5.4.9. A Gayrimenkul Yatırımları A.Ş. Yönetim Kurulunun 01.01.2016 – 31.12.2016 Hesap Dönemi Finansal Tablolarına İlişkin Bağımsız Denetim Raporu	102
BÖLÜM SON SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	105
KAYNAKÇA	108

ÖZET

“DENETÇİ GÖRÜŞÜ, DENETÇİ GÖRÜŞÜNE TEMEL TEŞKİL EDEN KANITLAR VE BİST ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA”

İşletme ile ilgili kişi ve kuruluşlar, işletme yönetiminden bazı bilgileri talep etme hakları olsa da, kendilerine verilen (sunulan) bilgilerin gerçek olmasından ve güvenilirliğinden emin olamayacakları gibi, bilgileri kaynağından inceleme olanağına ve yeteneğine de sahip değildirler. Ancak, işletme yönetimi tarafından hazırlanan bu bilgilerin kasıtlı olarak (hile yoluyla) ya da kasıtlı olmadan (hata) yapılan gerçek dışı işlemlerden dolayı güvenilir olmaması olasılığı ya da endişesi yüksektir.

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak sağlıklı karar verilemeyeceğinden, bu risklerin azaltılması gerekmektedir. Bu itibarla işletme ile ilgili bilgilerin yayınlamadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi ve onaylanması gereği ortaya çıkmıştır. Bu gerçek denetim mesleğini ortaya çıkarmıştır.

Bu mesleği icra edecek kişi ve kurumlar da denetçi olarak adlandırılmaktadır. Denetçi: herhangi bir kişi veya kuruluşa bağımlı olmadan, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve esasları ışığında mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştıran, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, bağımsız davranan, çalışmalarında yeterli dikkat ve özeni gösteren, kişilikli ve ahlaklı kişidir.

Denetçi yapmış olduğu denetimin sonucunda görüşünü bildiren bir rapor hazırlamak zorundadır. Bu raporda belirtmiş olduğu görüşünü neye göre belirlediğini ve nelere dayandığını ispatlamak için kanıt toplamak durumundadır. Denetçinin görüşlerini belirlemede ona yol gösteren kanıtları toplaması ise gelişigüzel olarak değil, önceden belirlenmiş ve uluslar arası kabul görmüş belirli kanıt toplama tekniklerine göre yapması gerekmektedir. Bu teknikler denetçi açısından oldukça önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Bağımsız Denetim, Denetim Görüşü

ABSTRACT

“THE AUDITOR’S OPINION IS BASED ON EVIDENCE AND A SURVEY OF THE AUDITOR’S OPINION”

Business with related institutions, from business administration to some information, the right to claim, though, given to them (presented) the information is true and the fact that they would not confident in the reliability of such information as source the opportunity to review and they are not capable of. However, the company prepared by the management of this information is intentionally (deception) or unintentional, the actual non-process due to the lack of reliable or concern the possibility is high.

Non-trusted make well-informed decisions based on information processes, are needed to reduce these risks. In this regard, a business-related information before publishing specialized and reliable person by the examination and approval, the need emerged. This real auditing profession has been revealed.

This is the person who will carry out the business and corporate auditors are to be used". Auditor: Audit is sufficient professional knowledge and experience, the independent auditor’s activities, and enough care and attention, showing personality and moral persons.

Auditors have control as a result of the opinion that states are required to prepare a report. This report stated that the view that it is according to what is determined by what other hand, gather evidence to prove the state. The auditor’s views for the determination of lead him to the evidence that the rollup is not randomly, determined in advance and in conformity with internationally accepted evidence collection techniques are required to do. These techniques are very important for the auditor.

Keywords: Audit, Independent Audit, Audit Opinion

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Mali Müşavirler Odası)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
SAS	: Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Açıklamaları)
SEC	: Securities Exchange Commission (Sermaye Piyasası Kurulu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Globalleşme ile birlikte tüm dünyada denetim sektöründe önemli değişim ve gelişmeler yaşanmaktadır. Uluslararası alandaki bu değişimi ve gelişimi Türkiye’de yakından takip ederek ayak uydurmak zorundadır.

Bu süreç içerisinde, işletmeler devamlılıklarını sürdürebilmek, gelişebilmek ve tüm dünyada tanınabilmek için ihtiyaç duydukları finansman kaynaklarını sağlayabilmek amacıyla teknolojinin de gün geçtikçe ilerlemesine bağlı olarak çeşitlenen yöntem ve kaynaklara başvurumaktadırlar. Bu yöntemlerden en önemlisi de işletmelerin menkul kıymet çıkartarak halka arz etmeleri ve bu yolla sermaye toplamalarıdır. Bağımsız denetim çok geniş bir kavram olduğundan, bağımsız denetçiler sadece sermaye toplamak amacıyla halka arz edilen menkul kıymetleri değil işletmenin bütün faaliyetlerini kapsamlı olarak incelemek ve denetlemek durumundadırlar.

Karar alıcılar için finansal bilgilerin karar alma sürecinde kullanılabilmesi için finansal tabloların muteber olması gerekir.

Ancak, finansal tabloların şirket yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, finansal tablo kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbiriyle çatışması ve finansal tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol kabiliyetinin imkânsızlaşması, finansal tabloların güvenilirliği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Güvenilirlik sorununun çözümü finansal tabloların doğrulanmasıyla mümkündür. Doğrulanmak ise denetim konusunun kanıtlarla desteklenebilme özelliğine işaret eder. Bu sadece denetime özgü bir olay da değildir. İnanca, hislere ve şansa dayanmayan her düşünce, fikir kanıtlarla desteklenmek zorundadır. Kanıt veya belgelerin sağlamlığı düşünce ve fikrin doğruluğunun bir göstergesi olduğundan kanıtlar yargıların oluşmasında rasyonel bir temel sağlar.

Denetçi de taşıdığı hukuki ve ahlaki sorumluk gereği finansal tablolar hakkındaki görüşünü yeterli miktarda uygun (tam) denetim kanıtıyla desteklemelidir. Denetim kanıtları denetimin özünü teşkil eder ve denetim kısaca kanıt toplama ve değerlendirme süreci olarak tanımlanabilir

Denetçiler denetim yapmak için öncelikle kanıt toplamak ve toplanan kanıtları değerlendirmekle denetime başlarlar. Toplanacak olan kanıtlar gelişigüzel değil, belli başlı tekniklere göre toplanmalıdır. Denetçiler arasındaki kanıt toplama tekniklerindeki farklılıklar sonuç olarak sektörde standardizasyon sorununu oluşturmaktadır. Türkiye'nin yabancı sermaye ihtiyacını karşılaması hem kamu hem özel sektörde faaliyet gösteren Türk şirketlerine güvenin sağlanması ile gerçekleşeceğinden bu şirketlerin denetimini yapan denetim şirketlerinin de kanıt toplama tekniklerinde standardizasyonu sağlamasını gerektirir.

Bu çalışmanın temel amacı denetçinin bağımsız denetime ilişkin görüşünü oluştururken izlediği yolları belirlemek olup çalışmanın ilk bölümü giriş bölümüdür.

Çalışmanın ikinci bölümünde denetime ilişkin temel bilgilere yer verilecek olup denetim kavramı, denetimin özellikleri ve denetimin türlerine ilişkin bilgiler aktarılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin amacı, önemi ve faydaları, genel kabul görmüş denetim standartları ve bağımsız denetim sürecine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde denetim kanıtı kavramı, yapısı, sınıflandırması ve denetimde kanıt toplama teknikleri üzerinde durulacaktır.

Çalışmanın beşinci bölümünde bir bağımsız denetim uygulamasına ilişkin örnek verilecektir.

Çalışmanın altıncı ve son bölümü ise sonuç bölümü olup çalışmaya ilişkin genel bir değerlendirme yapılacaktır.

BÖLÜM 2. DENETİM HAKKINDA GENEL TANIMLAR

2.1. DENETİM KAVRAMI VE TANIMI

TDK'na (Türk Dil Kurumu) göre denetim kavramı: “Belli bir işin doğru ve yönetime uygun yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde ifade edilmektedir.

İşletme ve örgütlerin denetime olan ihtiyaçları hesaplarını, işlemlerini belli esaslara bağlama durumundaki standart eksikliğinden doğmuştur. İşletme veya örgüt yönetiminden yetkili ve karar verici kişiler üstlendikleri görev sonucunda belirli dönemler sonunda sorumlu oldukları kişi ve kurumlara açıklama yaparak bilgi vermek durumundadırlar.

Ancak denetim kavramına ilişkin söz konusu bu açıklamaların doğruluğu ve güvenilirliği tartışılmaması gereken objektif standartların oluşması ihtiyacını doğurmuştur.

Uzmanlar tarafından denetim bir süreç olarak kabul edilmektedir. Bu sebepten ötürü sürecin aşamalarını kavramın içine dahil eden bir tanım yapmakta yarar bulunmaktadır. “Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)”ne dayanan ve kabul görmüş tanım şu şekildedir.

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

Bir diğer görüşe göre denetim kavramı: “Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla, bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerin, kanıtların tarafsızca toplanması değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına aktarılması için raporlanması sürecidir” diyerek tanımlanmıştır.

Farklı bir görüşe göre ise: “Denetim kavramı ya da denetleme eylemi toplumsal açıdan, insanın gerçekleştirmiş olduğu her türlü eylemin, oluşturulan toplumsal ve bireysel kurallara uygun olup olmadığını anlamak için yapılan bir değerlendirme olarak” ifade edilmektedir.

Denetim fonksiyonel açıdan, yönetim biliminin ana işlevlerinden biri olarak görülmektedir. Yönetimsel açıdan işletmenin işlevleri içinde, denetim işlevi en son aşamada yer alır ve işletmenin diğer işlevlerinin gelişiminin sonucunu ve elde edilen sonuçların geleceğe etkilerini takip eder ve sorgular (Erol, 1997: 130).

Söz konusu bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere, işletmece yürütülen faaliyetlerin sonucunda önceden belirlenmiş kriterlere göre uygunluğu araştırılarak bunu bilgi kullanıcılarına bildirmek eylemi denetim olarak tarif edilebilir.

Muhasebe denetimi, en önemli denetim türü olmak ile beraber; tanım olarak geniş kapsamdaki denetim faaliyetinin özel bir amaca yönelmiş biçimidir. Söz konusu amaç, işletmeye ait ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alındığı, söz konusu muhasebe kayıtlarından dolayı meydana gelen mali tabloların doğruluğunun ve dürüstlüğünün incelenerek bir görüşe ulaşılmasıdır. Günümüzde hayat bulan muhasebe denetimi tanımına göre ise, bir işletme ya da örgütün iktisadi faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, denetim alanında uzman bir kişi ya da kuruluş tarafından detaylı bir şekilde incelenerek doğruluğu, dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı konusunda bir görüşe ulaşılma faaliyetidir (Aktuğlu, 1983: 6-8).

Genel anlamda muhasebe denetimi, muhasebeye ilişkin bir alt kol olmanın tersine; işletme iktisadi faaliyetlerinden kaynaklanan muhasebeye ilişkin işlemlerin sonuçları ile ilgilenen bağımsız ve tarafsız bir faaliyettir. Bir disiplin olarak muhasebe denetimi, işletme veya örgütün ticari ve mali faaliyetleri ile ilgilenmez söz konusu bu faaliyetler muhasebeyi ilgilendirmektedir. Denetim, işletmenin mali işlemleri değerlendirilmesinde ve yorumlanmasındaki olumlu ve olumsuz yönleri belirler. Geleneksel anlamdaki muhasebe denetimi, işletme tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan finansal tabloların bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek bir görüş oluşturulması işlevidir.

Muhasebe kavram olarak bir ekonomik birimin faaliyetlerinin tespit edilmesini esas alır. Bu tespitlerin sonucunda ekonomik birimlerin işlemlerinin kayıtlarını tutar, verilerini sınıflandırır ve özetler. Bu sürecin sonunda karar vericilere rapor halinde sunar.

Denetimin sona ermesi işletme tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan finansal tabloların bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek bir görüş oluşturulması ve bu görüşün bir rapor ile ilgililere duyurulması ile meydana gelir. Denetim raporunun oluşturulması yeni bir bilgi olmak ile beraber işletme talolarına duyulan güveni artırarak işletmeye bir değer katmaktadır. Denilebilir ki, muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken, denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır (Güredin, 1982: 17-18).

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

2.2. DENETİM ÖZELLİKLERİ

Denetimin dinamik bir faaliyet olmasının sebebi sürekli bilgi üretme ve karar verme süreci olmasından kaynaklanmaktadır. Denetim süreci, denetim faaliyetinin en önemli unsuru kanıt ve belgelerin elde edilmesi, bu kanıt ve belgelerin işlenmesi ve değerlendirilmesi, değerlendirme ile ulaşılan sonuçlara göre yorumlanarak bir denetim görüşüne varılması ve bu görüşün hazırlanacak denetim raporu ile ilgili birimlere iletilmesi aşamalarından oluşmaktadır (Güredin, 1999: 5).

Denetim, planlı ve bilimsel şekilde birbirini takip eden aşamalardan meydana gelen bir süreçtir (Güredin, 1977: 9).

Denetimin bu kavramı mali tabloların denetimi tanımının yanı sıra bazı unsur ve özellikleride ortaya koymaktadır. Söz konusu bu unsur ve özellikler şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1994: 5-6):

1. İşletme ya da örgütün mali faaliyetlere ilişkin olarak doğan bilgileri denetimin konusunu oluşturmaktadır. Denetim bir bilgi üretme ve karar alma süreci olarak sistematik bir yapıya sahiptir. İşletmelere ilişkin bilgi sistemleri, muhasebe kayıt ortamları finansal tablolar ile iç kontrole ilişkin raporlamalar muhasebe denetiminin konusunu oluşturmaktadır.
2. Uluslararası denetim standartları, yönetimin bir iddia niteliği olarak ortaya koyduğu ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin bilgi ve kayıtların doğruluğunun ve dürüstlüğünün incelenmesi için oluşturulan standartlardır. Denetimin tanımda söz konusu olan önceden belirlenmiş ölçütler söz konusu bu denetim standartlarıdır.
3. Denetçi ile denetime konu olan işletme arasında, denetim sonucu oluşacak bilgileri kullanacak kişi ve kurumlar arasında iletişimin en üst seviyede ve sağlıklı olabilmesi için ortak bir dilin varlığı ve bu ortak dilin belirli standartlara dayalı olması gerekmektedir.
4. Denetçi için çok büyük önem taşıyan olgulardan bir tanesinde uygunluk derecesi kavramıdır. İşletme yönetimi tarafından ortaya konan bilgilerin standartlarda belirlenmiş kriterlere göre miktar, tutar ve kalite yönünden uygun olup olmadığının ölçülmesi fonksiyonudur.
5. Denetime konu olacak kanıtlar, denetçi tarafından tarafsız ve bağımsız bir şekilde elde edilerek değerlendirme konusu yapılır. Denetçi denetime ilişkin kanıt elde ederken ve bu kanıtları değerlendirirken mesleki standartların gerektirdiği gibi bağımsız, tarafsız ve gerekli özenli davranışı sergileyerek bir ön yargıya kapılmaksızın faaliyetini yürütmelidir.
6. Denetimin sonuçlarından faydalanarak karar alıcı konumundaki bilgi kullanıcıları, denetçinin ulaştığı görüşe ve verdiği makul güvenceye dayanarak işletme yönetiminin ortaya koyduğu bilgiler doğrultusunda bir takım kararlar almaktadırlar. Söz konusu bilgi kullanıcılarından kasıt işletme hissedarları ve yöneticileri, işletme çalışanları, işletme ile ticari ilişkisi bulunan alacaklılar, kredi sağlayan kurum ve kuruluşlar ve mutlak güç devlet olarak ifade edilebilir.

7. Denetçi tarafından denetimin sonucuna ilişkin görüşün raporlanması, denetçinin ulaştığı bilgilerin yukarıda sözü geçen bilgi kullanıcılarının kullanımına sunulmasını ifade etmektedir. Raporlama süreci denetimin son aşaması olup bir görüşün ortaya konduğu aşamadır.

2.3. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin yapılabilmesi için finansal bilgiler ile önceden saptanmış ölçütler olmak üzere iki unsur gereklidir. Bu unsurlardan ilki denetimin konusunu oluştururken, ikincisi bilgilerin karşılaştırılacağı standartları ifade eder. Denetimin konusuna giren finansal bilgiler mali tablolar ve kayıtlar olabilir. Önceden saptanmış ölçütler ise, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GKGMİ), Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), şirket ana sözleşmesi, kanun ve yönetmelikler, yönetim karar ve politikaları ile usulleri olabilir. Bu iki unsur değiştikçe, denetim türleri de farklılaşmaktadır. Denetimin uygulanış biçimine göre farklı türleri vardır (Kepekçi, 1998:4):

- Konusu ve amaçlarına göre,
- Yapılış nedenine göre,
- Kapsamına göre,
- Uygulama zamanına göre,
- Denetçinin statüsüne göre, beş sınıfa ayrılmaktadır.

2.3.1. Denetimin Konusu ve Amacına Göre Denetim Türleri

Denetimin temel amacı, işletme ile ilgili işlemlerin, dayanakların, kayıtların ve sonuçların tespit edilip gerekiyorsa bunların düzeltilmesini sağlamaktır (Dalak, 1999: 82).

Bu sebepten ötürü, denetim yapabilmek için önce karşılaştırma konusu bilgilerin daha sonra bu bilgilerin karşılaştırılacağı kıstasların tespit edilmesi gerekir. Denetim konusu bilgiler çok çeşitlidir. Kayıtlar, miktarlar, tutarlar, mali tablolarda gözükten bilgiler söz konusu bilgilere örnek teşkil edebilir. Karşılaştırma kıstasları ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, kanun ve yönetmelikler, ana sözleşme hükümleri, yönetimin koyduğu kurallar vb. olabilir (Gürbüz, 1995: 11).

Denetim bazı farklı amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilebilir. Konusuna ve amaçlarına göre denetim çalışmaları şu şekilde sıralanabilir:

- Finansal Tabloların Denetimi
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi
- Özel amaçlı Denetim

2.3.1.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tabloların denetimi türünde amaç işletmeye ilişkin finansal tabloların, önceden belirlenmiş kurallara uygunluğunun araştırılmasıdır (Gürbüz, 1995: 11-12).

Finansal tablo denetimi, denetçiler tarafından en yaygın şekilde gerçekleştirilen denetim türü olup bağımsız denetçilerin başlıca uğraş konusudur. İşletmelerin finansal tablolarının denetimi yapılmasının temel amacı, finansal tablolarda gerçeği yansıtmayan ve hatalı bildirimlerin tespit edilerek, tabloların bilgi kullanıcıları için daha fazla güven verici hale getirilmesini sağlamaktır (Akgül, 2000: 8).

Muhasebe denetimi, yani bir diğer ifade ile mali tabloların genel amaçlı denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda bu ilkelere uygunluğunun araştırılmasıdır. Finansal tablolar denetimi bağımsız denetçiler ile kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilebilir. Bu denetimin konusu bağımsız denetçiler tarafından işletmeye ve işletme paydaşlarına veya kamu denetçileri tarafından ilgili gelir idaresi başkanlıklarına bağlı vergi dairelerine verilen finansal tablolardır.

Finansal denetim tanım olarak; “bir işletmenin mali tablolarının mali durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru, dürüst ve GKGMİ’ne ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır” diye ifade edilmektedir (Haftacı, 2011:6).

Finansal tablolar denetimi “bağımsız denetim”, “dış denetim” veya “bağımsız dış denetim” olarak da tanımlanmaktadır (Bozkurt, 2000:27).

Bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilen finansal tabloların temel amaçları şu şekilde sıralanabilir:

- Mali tablolara uygunluk sağlamak.
- Mali tabloların tümü ile ilgilenir.
- Mevcut hatalara genel olarak bakar.
- Denetçi faaliyetini tamamen bağımsız yürütür.
- Mali tablolardaki yanlış beyanları ortaya çıkarmaktır.

Söz konusu temel amaçların yanı sıra finansal tablolar denetiminin diğer amaçları şu şekilde sıralanabilir (Çaldağ, 2007:27):

- Finansal tabloların varlık-kaynak, gelir-gider kalemlerinin gerçeğe uygun gösterilmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tutarlılık kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların tam açıklama kavramına uygun olarak düzenlenmesini sağlamak,
- Finansal tabloların güvenilirliğini artırmak,
- Finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- Hata ve hilelerin önlenmesini sağlamak,
- Yönetime önerilerde bulunmak.

2.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi tanım olarak; “bir işletme ya da örgütün ekonomik işlemlerinin ve faaliyetlerinin önceden belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla gerçekleştirilen araştırmadır” olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2004: 3).

Diğer bir tanıma göre “Uygunluk denetimi, işletmenin yürürlükteki hukuk kurallarına, vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin tepe yönetimi tarafından belirlenen ve işletmenin daha etkin ve etken yönetilebilmesi için geliştirilen yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi mevzuata uygun davranılıp davranılmadığının incelenmesidir” diye tanımlanmaktadır (Kaval, 2008:11).

İşletme veya örgüt yapısı içinde ya da dışında belirlenmiş olan kural ve kaidelere uygunluğunun incelenerek değerlendirilmesidir. Denetçi belirlenmiş olan kural ve

kaideleri bir veri olarak kabul eder ve değiştilmesi konusunda bir fikir beyan edip uygulayamaz (Çelik, 2005:34-35).

Uygunluk denetiminde kıstas alınan kriterler genellikle şu şekilde sıralanabilir (Özer, 1997: 70-73):

- Ana sözleşme hükümleri,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönergeler,
- Özel ve genel amaçlı kararlar,
- Teknik düzenlemeler,
- Yasal düzenlemeler,
- İşletme politikalarıdır.

Örnek olarak: Maliye Bakanlığı inceleme elemanları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu gereklerine uygunluk denetimi yaparlar. Bir işletmede tepe yönetimi, koyulmuş olan kurallara çalışanların uyup uymadığını anlamak için iç denetçilerin yapacakları uygunluk denetimlerine başvururlar (Ataman ve diğ, 2001: 20).

Muhasebe denetimi, uygunluk denetiminden faydalanmaktadır. Uygunluk denetimi muhasebe denetiminden önce gerçekleştirilmiş olmalıdır. Uygunluk denetimi gerçekleştirilmemiş ise denetçi, muhasebe denetimine ilişkin faaliyetine başlamadan önce denetlemeye konu olan işletme ya da örgütün muhasebe kayıtlarını inceleme işlemini gerçekleştirir. Denetçinin gerçekleştirdiği uygunluk denetimi sonucunda ulaştığı bilgiler, muhasebe denetimine ilişkin denetim programının hazırlanmasında ve denetim faaliyetinin yürütülmesinde yardımcı olmaktadır (Gürbüz, 1995: 12).

Gerçekleştirilen uygunluk denetiminin etkinlik ve kalitesinin artırılması için (Güredin, 1994:17):

- Denetçinin uygunluk denetimini gerçekleştirecek kadar yeterli ve uzman olması,
- İşletme veya örgüt yapısında arşiv ve dosyalama sisteminin denetçinin işini kolaylaştıracak şekilde düzenli ve iyi olması,
- Denetçi tarafından gerçekleştirilen uygunluk denetimi ile elde edilen bilgi ve bulgulara ilişkin bir rapor hazırlanması ve bir sistematik sürece ait olması gerekmektedir.

2.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet yani bir diğ er adı ile performans denetimi işletmelerin faaliyetlerini etken ve etkin bir şekilde yürütüp yürütmediklerini tespit etmeye yönelik bir denetim şeklidir. Etkenlik işletmenin faaliyetleri sonucunda hedeflerine ulaşmak anlamında başarıya ulaş ip ulaşmadığını değerlendirmek olarak ifade edilmektedir. Etkenlik ise işletmenin faaliyetleri sonucunda hedeflerine varabilme konusunda sahip olduğu kaynaklarını etkin ve etken bir şekilde kullanıp kullanmadığını tespit etmeyi ifade etmektedir (Ataman ve diğ ., 2001: 20).

Faaliyet denetimi, ilgili kişi ya da birimlere işletmenin faaliyetlerini sistematik bir şekilde incelemeyi, yani; sahip olduğu kaynaklarını verimli ve etken bir şekilde kullanılması arasındaki ilişkiyi inceleme imkanı sağlar. Faaliyet denetiminin temel amacı işletmenin performansını ölçmek ve işletmenin gelişmesi için tavsiye ve önerilerde bulunmaktır (Gürbüz, 1995: 13).

Faaliyet denetiminin yanıt bulmaya çalıştığı bazı soruları şu şekilde sıralayabiliriz (Gücenme, 2004:145):

- İşletme faaliyetlerinde ne derece başarılı?
- Tahmin edilen sonuçlara ne ölçüde ulaşılmıştır?
- İşletme faaliyetlerinin hedeflere etkisi ne ölçüde olmuştur?
- İşletme faaliyetlerinin verimliliğe etkisi ne ölçüde olmuştur?
- Amaç ve stratejiler arasında ilinti ve uygunluk gerçekleştirilmiş midir?
- İşletme faaliyetlerinde politika ve ilkelerine bağlı kalmış mıdır?
- İşletmenin gidişatı nasıldır?

Faaliyet sürecinde, aralarında önemli farklılıklar olmakla birlikte birçok yönden faaliyet denetiminin gerçekleştirilmesi, muhasebe denetimine benzemektedir.

2.3.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetim, önceden belirlenen özel bir konuda karar birimlerine ayrıntılı bilgiler sunmak ve önerilerde bulunmak amacıyla yapılan denetimdir. Özel amaçlı denetime ilişkin bazı türleri şu şekilde açıklayabiliriz (Gürbüz, 1995:14):

- İşletmeden hisse almadan önce gerçekleştirilen denetimler,
- Satın alma ve birleşmelere ilişkin gerçekleştirilen denetimler,
- Kreditorlerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırımı yönlendirmek amacı ile gerçekleştirilen denetimler,
- İşletmede meydana gelen yolsuzluğun araştırılmasına ilişkin denetimler,
- Devlet idarelerinin gerçekleştirdiği vergi denetimleri,
- Yine devlet idarelerinin gerçekleştirdiği teftiş ve denetimler,
- Mahkemelerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler.

2.3.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri, bu bölüme kadar anlatılan denetim türlerinin bir başka şekilde ifade edilmesidir.

Yapılış nedenine göre denetim, yasal denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki bölümde halinde incelenebilir.

2.3.2.1. Yasal (Zorunlu) Denetim

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

Denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde en gelişmiş ve üzerinde en fazla durulan zorunlu denetim türü anonim ortaklıklara ait mali tabloların denetlenmesidir (Gürbüz, 1995: 15).

Bu denetim şekli mevzuattan kaynaklandığı için yapılmadığı takdirde çeşitli yaptırımlara tabi tutulmuştur.

2.3.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetim, yasal bir zorunluluğu olmadığı halde işletme paydaşlarının ya da yönetsel anlamda karar vericilerin talepleri doğrultusunda gerçekleştirilen denetim

türüdür. İsteğe bağlı denetim türünün en önemli özelliği denetimin kapsamını, denetimden faydalanacak kişiler tarafından belirleniyor olmasıdır.

İşletmeler, yasal anlamda herhangi bir zorunluluk olmamasına rağmen işletmelerin denetlenmesini talep edebilirler. İsteğe bağlı denetim sonucunda hem işletmelerin mali durumu hakkında sağlıklı bilgiler elde edilmekte, hem de işletme dışındaki kişilere karşı işletmenin mali durumuyla ilgili güven verilmektedir (Çelik, 2005: 33).

2.3.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

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

2.3.3.1. Genel Denetim

Genel denetim, işletmeye ilişkin her türlü kayıt ve işlemleri muhasebe anlamında gerçekleştirilen bütün çalışmaları kapsayan denetim türüdür. Genel denetimin temel amacı işletme kayıtlarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığının araştırılmasıdır. Genel denetime örnek olarak mali tablolar denetimi gösterilebilir.

2.3.3.2. Özel Denetim

İşletme yönetimine talep edilen bazı konularda bilgi sağlamak amacıyla yapılan denetim şekli özel denetim olarak ifade edilmektedir. Özel denetime örnek oluşturacak bazı denetim başlıkları şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2011: 10):

- İşletmeden hisse almadan önce gerçekleştirilen denetimler,
- Satın alma ve birleşmelere ilişkin gerçekleştirilen denetimler,
- Kreditorlerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırımı yönlendirmek amacı ile gerçekleştirilen denetimler,
- İşletmede meydana gelen yolsuzluğun araştırılmasına ilişkin denetimler,
- Devlet idarelerinin gerçekleştirdiği vergi denetimleri,
- Yine devlet idarelerinin gerçekleştirdiği teftiş ve denetimler,
- Mahkemelerin talebi doğrultusunda gerçekleştirilen denetimler.

2.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

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

2.3.4.1. Devamlı (Sürekli) Denetim

Sürekli denetim, genel olarak işletmede yönetime bağlı olarak çalışan iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmekte olan ve işletmenin muhasebeye ilişkin faaliyetlerini cari dönem boyunca dinamik bir şekilde denetlenmesini ve ihtiyaç halinde gerekli düzeltmelerin yapılmasını kapsayan bir denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 16).

Devamlı denetime örnek olarak gösterilebilecek başlıca denetim şekli, kamu denetimi başlığı altında T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun 233 sayılı KHK kapsamındaki kamu kurumlarında yaptığı denetimlerdir (Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik, md.1).

2.3.4.2. Ara Denetim

Ara denetim, işletmenin hesap dönemleri içerisinde önceden belirlenmiş tarihlerde ve gerekli görüldüğünde yapılan denetim türüdür. Üç aylık, altı aylık gibi kısa dönemlere ait elde edilen periyodik sonuçlar incelenir.

Ara denetim türüne örnek olarak da yine SPK' nun yayımladığı yönetmelikte değinilen ve sürekli denetim yaptırmak ile yükümlü olan ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının ara finansal tablolarının denetimi gösterilebilir (BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik, md.5).

2.3.4.3. Son Denetim

İşletmenin cari dönem sonlarında yapılan denetim çalışmaları son denetim olarak ifade edilmektedir. Son denetim genel olarak hesap dönemlerinin bitimine az bir süre kaldığında başlar ve asıl denetim çalışmaları hesap dönemi sona erdikten sonra gerçekleştirilmektedir (Türedi, 1996: 7).

2.3.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

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

2.3.5.1. İç Denetim

İç denetim tanım olarak, “işletme faaliyetlerinin ve söz konusu faaliyetleri yerine getirenlerin gerçekleştirdikleri, iş ve işlemlerin uygunluk ve etkinliğinin, meydana getirilmiş tüm bilgi ve bulguların güvenilirlik ve doğruluğunun gerek finans gerek muhasebe gerekse de diğer fonksiyonel departmanlardaki iş ve işlemlerin sağlıklı olup olmadığının incelenip araştırılarak işletme tepe yönetimine bir rapor hazırlanarak sunulması faaliyeti” olarak ifade edilmektedir (Tuan ve Sağlar, 2004: 2).

Farklı bir tanıma göre ise iç denetim; “ekonomik faaliyetlerin yanı sıra ekonomik nitelik taşımayan faaliyetlerin de incelendiği ve değerlendirildiği, özellikle yönetim kademesindeki kişilerin sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olan bir yönetim koludur” diye tanımlanmaktadır.

İç denetimin temel görevi, iç kontrol yapısının amacına uygun bir şekilde faaliyet gösterip göstermediğini değerlendirmek ve kontrol etmektir. İç denetim, işletme iç kontrol yapısının verimliliğini inceleyerek bir kanıya varması sebebiyle aynı zamanda kendisi de iç kontrol sisteminin bir parçasıdır (Uçkaç, 1999: 38).

İç denetimin temel amacı, görev yaptığı işletmeye fayda sağlamak için denetim faaliyetlerini gerçekleştirmek, işletme çalışanlarının faaliyet etkinliklerini tespit etmek ve elde ettikleri veriler doğrultusunda ulaştıkları sonucu hazırladıkları rapor ile gerekli birim ve yönetim kademelerine iletmektir.

İç denetim faaliyetlerinin şirkete sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Köse, 2007:15):

İşletme ve örgütlerde iç denetim; risk yönetim faaliyetlerine katkıda bulunur, işletme faaliyetlerini takip eder, faaliyetlere ilişkin risk yönetimi konusunda tavsiyelerde bulunur, gerçekleştirilen kontrollerin etkinliğini ve etkenliğini test ederek bir sonuca ulaşır. İç denetim, işletme ve örgütlerde şeffaflık hesap verebilirlik ilkelerinin benimsenmesinde önemli katkılar sağlar. İç denetim aynı zamanda risk yönetimine ilişkin katkılarıyla riski

önleyici yapısı sayesinde etkinlik göstermektedir. Kurumsal yönetimin kalitesini arttırarak işletme itibarına değer katar, hisse sahipleri ve ortaklar için bir güven ortamı oluşturur.

İç denetimin faydalarını şöyle sıralayabiliriz (Köse, 2007:15):

- İşletme veya örgütün faaliyetlerine ilişkin hedeflerine varmada engel teşkil edecek risklerin belirlenmesi ve yönetilmesinin gerçekleştirilmesi,
- Hammadde ve malzemelerin en iyi şekilde kullanılması ve faaliyetlerde verimliliğin gerçekleştirilmesi,
- Meydana gelebilecek yolsuzluk, hata ve hilelerin önüne geçecek çalışmaların yapılması,
- Daha önceden tahmin edilemeyen ve işletme veya örgüt açısından çok kötü sonuçlara sebebiyet verebilecek olayların önceden tespit edilmesi ve önlenmesine ilişkin çalışmalar gerçekleştirilmesi. Söz konusu olayların gerçekleşmesi durumunda ortaya çıkabilecek sonuçların yönetilmesi,
- İşletme veya örgütün faydalanabileceği fırsatların tespit edilmesi,
- İşletme veya örgütün operasyonel verimliliğinin arttırılması,
- Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasının ve geliştirilmesinin sağlanarak şirket itibarına değer katılması,
- İşletme veya örgütlerin meydana gelebilecek ulusal ya da uluslararası ekonomik veya finansal krizler karşısında önceden tedbirler alınarak krizleri önleme ya da kriz esnasında hazırlıklı olmasının sağlanması,
- Şirket varlıklarının korunması ve kayıt altında tutulması,

Şirketin tabi olduğu yasa ve düzenlemelere uygunluğunun sağlanmasıdır.

2.3.5.2. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim tanım olarak, “işletmenin talebi sonucunda, işletme ile her hangi bir bağlantısı olmayan ve denetim mesleğini serbest olarak, profesyonelce icra eden şahıs veya şirket ile imzalanan bir denetim sözleşmesi çerçevesinde yapılan denetimdir” olarak ifade edilmektedir. Bağımsız dış denetime ilişkin talep, işletme faaliyetleriyle yakından ilgili bilgi kullanıcıları olan kişi veya kuruluşlardan da gelebilir (Türmob, 1999: 5).

Bir diğer kapsamlı tanıma göre ise bağımsız dış denetim; ”bir işletme ya da örgütün ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş kriterlere göre doğruluğu, dürüstlüğu ve uygunluğu konusunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının rapora bağlanmasıdır” diye ifade edilmektedir.

Finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi veya faaliyet denetimi bağımsız dış denetime konu olabilir. Uygunluk ve performans denetimleri genel olarak işletmenin özel talebi doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

Finansal tabloların bağımsız dış denetimi ise, finansal tabloların ve içerdikleri bilgilerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde bir kanıya varmak amacıyla gerçekleştirilen denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 16-25).

Bağımsız dış denetimi diğer denetim türlerinden ayıran en belirgin ve temel özellik denetimin konusundan veya amacından değil denetçinin bulunduğu pozisyondan yani statüsünden dolayı gerçekleştiriliyor olmasıdır. Bağımsız dış denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi serbest meslek sahibi olarak faaliyet göstermektedir.

Bağımsız dış denetimin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Haftacı, 2011:9):

- Mali tabloların incelenmesi sonucunda bir görüş veya kanıya varmak,
- Meydana gelmiş yolsuzluk, hata ve hileleri ortaya çıkarmak veya engellemek,
- Denetime konu olan işletme ya da örgütün tepe yönetimine çeşitli öneri ve tavsiyelerde bulunarak yönlendirmek.

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Güredin, 1986:25-26):

- Bağımsız denetim mali tablolara duyulan güveni arttırmaktadır,
- İşletme veya örgütün içinde meydana gelebilecek yolsuzluk, hata ve hileleri caydırıcı ve önleyici bir yapıya sahiptir,

- Denetime konu olan mali tabloların devlete sunulan vergiye ilişkin beyannamelere temel oluşturmalarından dolayı güvenilir ve doğru olma olasılığı arttığından, devlet tarafından gerçekleştirilebilecek vergi denetimleri ihtimalinin azalmasına olanak sağlar,
- Kredi sağlayan kurum ve kuruluş karşısında güven ortamı ve kredi bulma kolaylığı sağlar,
- Bağımsız denetim denetime konu olan işletme veya örgütün muhasebe kayıt sistemindeki hataları tespit ederek gerek gelirlerin gerek giderlerin en doğru şekilde gösterilmesini sağlar,
- Bağımsız denetim işletme veya örgütün önceden belirlenmiş kural ve politikalara uyulduğu konusunda bir güvence sağlar.

Diğer bilgi kullanıcılarına sağladığı faydalar(Güredin, 1986:26-27):

- Denetime konu olan mali tablolar kreditorlerin işletme veya örgütün kredi taleplerine ilişkin karar almalarına yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar yatırımcılara, yatırımlarını yönlendirme konusunda yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında çeşitli bilgiler üreterek yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar işletmenin satılması, satın alınması ya da bir başka işletme ile birleşmesi durumlarında gerek alıcı gerek satıcı taraflara bilgi üreterek yardımcı olur.
- Denetime konu olan mali tablolar işletmenin mali durumu ile ilgilenen kişi, kurum ve kuruluşlara, özellikle işletme ile ticari ilişkisi mevcut olan alacaklılara, denetime tabi olan işletmenin karlılığı, faaliyetlerin verimliliği ve mali yapısına ilişkin güvenilir ve doğru bilgiler üreterek durumunun belirlenmesi anlamında yardımcı olur.

Kamu kuruluşları açısından sağlanan faydalar (Güredin, 1986:27-28):

- Denetime konu olan mali tablolar doğrultusunda hazırlanarak gelir idarelerine sunulan vergi beyannameleri ve mali raporlara ilişkin güvenin artmasını sağlar.

- Özellikle kamu yararını gözeterek faaliyet halinde olan kurum ve kuruluşlara ilişkin mali tabloların bağımsız denetime konu olmaları durumunda, devletin söz konusu kurum ve kuruluşlara uygulayacakları denetimin çerçevesi daraltılır, diğer özel veya ayrıntılı denetimlere ihtiyaç kalmaz, yani bir diğer ifadeyle gerçekleştirilen bağımsız denetim devletin kısıtlı olanaklar ile yaptığı denetimlere yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekalet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar. Bağımsız denetim ek maliyetlere neden olacağı gerekçesiyle ülkemizde çok fazla tercih edilmese de (zorunluluk dışında), işletmeyle ilgili karar alıcılara birçok yarar sağlamaktadır. Kısaca özetlemek gerekirse, denetlenmiş finansal tablolar sonucunda:
 - İşletme ortakları işletmenin karlılığı konusunda güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
 - Yatırımcıların sağlıklı karar almaları mümkün olacaktır.
 - Kreditorler işletmenin mali durumu hakkında güvenilir bilgiye sahip olacaklardır.
 - Çalışanların hile yapma olasılığı az da olsa azalacaktır.
 - Kamu kurumlarının finansal raporlara olan güveni artacaktır. Sermaye Piyasası mevzuatına göre bağımsız denetime tabi şirketlerin denetimi; sürekli, sınırlı ve özel denetim olmak üzere üç farklı şekilde gerçekleştirilmektedir.

2.3.5.3. Kamu Denetimi

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

Devlete ait kuruluşların denetiminde amaç; genelde kanun, tüzük ve yönetmelikler yolu ile belirlenen muhasebe ilkelerine ve diğer standartlara uygunluğun incelenmesidir (Aksoy, 2002: 61).

Bu incelemenin temel amacı toplumun huzur ve güvenini sağlamak vatandaşların devlete olan güvenini pekiştirmektir. Kamu denetimi kamu adına toplanan gelirleri ve yapılan harcamaları denetleyeceği gibi, iki özel kişi ya da iki kurum arasındaki uyumsuzluğun çözümünde konu alabilir (Güçlü, 2005: 6).

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

BÖLÜM 3. BAĞIMSIZ DENETİM

3.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim, kavram olarak; “işletmenin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu mali tablo ve işletmenin faaliyetine ilişkin ekonomik ve finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması hedefiyle, denetim standartlarıncı belirlenen uygulanması gereken bağımsız denetim tekniklerinin gerçekleştirilerek defter, kayıt ve belgeler aracılığı ile incelenmesi ve değerlendirilmesi sonucu bir denetim görüşüne varılarak bir rapor hazırlanması ve hazırlanan raporun ilgili kişilere sunulması faaliyeti” olarak ifade edilmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.4).

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirmek adına bu konuda yetkiletilen kişiler, “1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından ve kurum tarafından yetkilendirilen kişiler” olarak ifade edilmektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.4).

Farklı bir tanıma göre bağımsız dış denetim; “finansal tabloların ilişkin oldukları dönem itibarıyla denetime konu olan işletmenin finansal durumu ile faaliyetine ilişkin sonuçlarını dürüst ve doğru bir şekilde yansıtmadığının ve aynı zamanda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelenip değerlendirilerek, ulaşılan sonucun hazırlanacak bir rapor ile belgelenerek ilgili kişilere sunulması işlemi” diye ifade edilmektedir (Çömlekçi, 1976: 5-6).

Bağımsız dış denetimi kısa ve öz bir ifade ile; “işletme ya da örgüt yönetimi tarafından hazırlanarak bir iddia niteliğinde ortaya konan mali tabloların tarafsız ve bağımsız bir şekilde incelenip değerlendirilmesi” olarak tanımlanabilir.

3.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE ÖNEMİ

Bağımsız denetim, finansal tablolar ve diğer finansal bilgileri kapsamak üzere denetime tabi olan konuların önceden belirlenmiş kriterlere uyumlu olup olmadığı konusunda bilgi kullanıcılarına denetim standartları çerçevesinde makul bir güvence

sağlayacak bir görüşe ulaşmak amacı ile gerçekleştirilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.5). Denetimin temel amacı kurum veya kuruluşun, sahip ve hissedarlarına, alacaklıları ve finansman sağlayan kredi kurumlarına, personeline, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin gelir idaresi başkanlığına bağlı ilgili dairelerine karşı kurum ve kuruluşun bir nevi iddiasını ortaya koyan mali tablolarında mevcut olan kayıtların gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olup olmadığının ortaya konulması fonksiyonudur.

Kredi veren kurumlar, müşterisi olacak kurum ya da kuruluşlara ait mali tabloların, kurum ya da kuruluşun ekonomik durumunu ve kredi geri ödeme kabiliyetini görebilmek için denetlenmiş olmasını arzu ederler. Kurum ve kuruluştan alacaklı olan 3. kişiler, kendilerinin kredi ve borç verme konusunda karar vermelerine yardımcı olması için denetlenmiş mali tablolar ile kurum ya da kuruluş hakkında bilgi sahibi olmayı arzu ederler (Tutal, 1992: 27).

Devlet belirli organları ile asli görevlerini yerine getirebilmek , ekonomik, sosyal ve kültürel hayatı yönlendirebilmek için, etkin bir vergi politikası uygulamak durumundadır. Bu sebepten dolayı işletmelerin denetlenmesi bir nevi devletin vergi denetimi faaliyetinde işini kolaylaştırmaktadır. Devlet organları, denetim müessesesi sayesinde etkin bir vergileme politikası ile doğru verilere ulaşır doğru vergilendirme yapar bu durum ekonomik kalkınma, fiyat istikrarının sürdürülebilmesi gibi konularda ekonomiye pozitif katkılarda bulunur (Uman, 1985: 16-17).

3.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN FAYDALARI

Bağımsız denetimin bir çok açıdan ekonomi piyasalarında bir etkinliği söz konusudur. Özellikle sermaye piyasalarına ilişkin güven ortamının sağlanması ve istikrarın sürdürülebilmesi, yatırım teşvikinin artırılması, ilgili kişi ve kurumların bilgi ihtiyaçlarının giderilmesi gibi faydaları ile etkinliğini ortaya koyar.

İşletmelerin ekonomik durumlarıyla işletme yöneticileri ve devletin vergi denetmenlerinin dışında işletme ile ticari ve ekonomik ilişkileri bulunan kişi ve kuruluşlarda işletmenin ekonomik durumlarıyla ilgili bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu sebepten ötürü, yürütülen bağımsız denetim çalışmaları gerek özel gerekse de kamu kesimi açısından büyük faydalar sağlamaktadır. Özellikle devletin denetim görevi işletme

sayısı ve işletmelerin işlem hacminin artması ile birlikte çok artmıştır. Bu aşamada bağımsız denetimin devlete olan faydaları göz ardı edilemez (Karayalçın, 1988: 202-205).

3.4. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini ve etkinlik düzeyini belirli standartlar çerçevesinde tutmak ve arttırmak için günün şartlarına uygun şekilde kendisini yenilemesine olanak sağlamak için denetim faaliyetlerine ilişkin olarak uyulması gereken bir takım standartlar belirlenmiştir. Söz konusu oluşturulan bu standartlar “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak ifade edilmektedir.

Genel kabul görmüş denetim standartları Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Chartered Public Accountant: AICPA) tarafından 1947 senesinde “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlığı altında yayımlanmış ve genel kabul görmüş denetim standartları Amerika dışında da bir çok ülke tarafından da benimsenerek kabul edilmiştir. Genel kabul görmüş denetim standartları 1972 senesinden sonra Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından tekrar incelenip değerlendirilerek SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) başlığı altında bir kez daha yayımlanmıştır. 1972 senesinde gerçekleştirilen inceleme ve değerlendirme 1947 senesinde ortaya konan genel kabul görmüş denetim standartların bir yorumu niteliğinde olup, denetimin yürütülmesi aşamasında uygulanan denetim tekniklerinde bazı farklılıklar olmasına rağmen bu standartlar çok fazla farklılığa uğramayarak günümüze ulaşmıştır (Dönmez ve diğ., 2005: 52-78).

Denetime ilişkin uygulama ve kavramların en çok kullanıldığı ülke olan Amerika Birleşik Devletleri’nde söz konusu standartlar (Türker ve diğ., 2003: 12):

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)
- Denetim Standartları (Statements on Auditing Standards)
- Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures) şeklinde yapılandırılmıştır.

3.4.1. Genel standartlar

Genel Standartlar, Mesleki Eğitim ve Uzmanlık, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Mesleki Dikkat ve Özen başlıkları altında incelenmektedir. Genel standartlar aynı zamanda kişisel standartlar olarakta adlandırılmaktadır.

3.4.1.1. Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı

Mesleki eğitim ve uzmanlık standardı meslek kanunları tarafından belirlenen kriter ve niteliklere göre yeterli eğitim, teknik bilgi ve deneyime sahip kişiler, denetçilik unvanının gerektirdiği saygı ve güvene uygun bir şekilde faaliyette bulunmak ve hareket etmek zorundadırlar. Denetim raporları ve denetlenen mali tablolar vasıtası ile bilgi sağlayacak kişi ve kurumlar için, mesleki açıdan yeterlilik kriteri büyük önem taşımaktadır.

Genel standartlar, kişisel yani denetçiye özgü standartlardır. Söz konusu bu durumdan dolayı diğer tüm denetim standartlarına uyulmuş olsa bile, denetçinin standartlarda uygun görülen gerekli niteliklere sahip olmaması durumunda denetime ilişkin elde edilen sonuçlar sağlıklı ve güvenilir olmaktan uzak olacaktır. Bu değerlendirmenin ışığında denetçiye ilişkin ve kişisel olan genel standartların en önemli özelliği, diğer standartları da doğrudan etkileyebilecek olmasıdır (Özer, 1997: 155).

3.4.1.2. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Standardı

Bu standarda göre denetçinin ve denetlenen finansal tabloların güvenilir olması ile bağımsızlık ve tarafsızlık arasında doğru orantılı olarak sıkı bir bağ vardır. Denetçiler denetim yapacakları işletmelere karşı tarafsız olmak ve herhangi bir kişiden bağımsız çalışmak zorundadırlar (Bozkurt, 2000: 38).

Bağımsızlık ve tarafsızlık standardının gereklerini yerine getirmek için, denetçi gerek reel olarak gerekse de görünürde bağımsız ve tarafsız olmak zorundadır. Bağımsızlık bir diğer ifadeyle, denetçinin, denetim faaliyetini yerine getirirken dürüst ve tarafsız davranarak yürütmesini ifade eder. Dürüstlük kavramı ise, denetçilik mesleğinin bir gereği olarak gerekli dikkat ve özenin gösterilerek denetim sonuçları ile ilgilenen kişilerin yanılmasını engellemektir. Tarafsızlık kavramı, denetçinin her hangi bir kişi ya da kurumun etkisi altında olmadan, kendi kararını verebilmesi olarak ifade edilmektedir (Kepekçi, 2004: 19).

Denetçilik mesleğini icra edecek kişilerin mutlak surette hem ahlaki açıdan hem de diğer açılardan geçmişlerinin temiz olmasının zorunlu tutulmaktadır. Denetçinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanıp sürdürülebilmesi için bir nevi kurallar mevcuttur. Söz konusu bu kararlara bazı örnekler verilecek olursa (Bozkurt, 2000: 38):

- Denetçinin denetlediği işletmenin ortağı olması bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçi ile denetlenen işletmenin ortakları veya yöneticileri arasındaki yakın akrabalık ilişkileri bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçi ve denetlenen işletme arasındaki iş ilişkisi bağımsızlığı bozmaktadır.
- Denetçinin denetlediği işletmeden veya yöneticilerden borç para alış verişi içinde olması bağımsızlığı etkilemektedir.
- Denetçinin denetlediği işletmeye aynı zamanda muhasebe hizmetleri vermesi bağımsızlığı etkilemektedir.

3.4.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Bağımsız denetçi denetim faaliyetini yürütürken sahip olduğu yeterli mesleki eğitim ve deneyim denetçinin bağımsız ve tarafsız davranması için tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda denetçinin denetim faaliyetini yürütürken, gerçekleştirdiği işe gereken önem ve özeni göstermekle mükelleftir (Bozkurt, 2000: 39).

Özenli ve titiz davranmak ile yükümlü olan denetçi denetim faaliyetini, düzgün ve özenli bir şekilde planlar, denetim için yeterli görülebilecek sayıda kanıt toplar ve bu kanıtları değerlendirir, özenli ve düzgün çalışma kağıtları hazırlar ve denetlenen işletmeye ait finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaştıktan sonra ulaştığı yargıyı özenli bir şekilde hazırlayacağı denetim raporunda açıklayarak ilgili kişi veya kurumlara sunar.

Mesleki dikkat ve özen standardı denetimde belli bir kaliteyi oluşturmak için bir zemin oluşturmaktadır. Mesleki ahlakın gereklerini yerine getirmek için denetçi denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli dikkat ve özeni göstermek durumundadır. Denetime ilişkin tüm standartlara eksiksiz uyuluyor olması denetçi tarafından mesleki dikkat ve özenin uygulanıyor olması anlamını taşımaktadır (Sevim, 1990: 200).

3.4.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim standartlarından bir diğeri de çalışma alanı standartları olup, genel standartların tersine denetçinin kişisel standartlarını düzenlemek yerine denetimin faaliyetine ilişkin olarak asgari düzeyde uyulması gereken kurallar ve mevcut bulunması gereken hususlar üzerinde durulmaktadır. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı, İç kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı, Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

3.4.2.1. Denetim Planlaması ve Gözetim Standardı

Denetim faaliyetinin önemli bir aşaması olan planlama, denetlenen firmaya ait finansal tabloların GKGMS' a (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) uygunluğu yönündeki faaliyetleri kapsamının dışında, denetim faaliyetini yürütecek işgücü planlamasını, denetime ilişkin zamanlamanın planlamasının yanı sıra denetim faaliyetinde kullanılacak kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını planlayarak denetime ilişkin maliyetin düşürülmesi için de gerçekleştirilen bir faaliyettir (Sipahi, 2001: 38).

Denetçi denetlenecek işletmenin, işletmeye özgü prosedürlerini, finansal yapısını etüt ederek iyi bir şekilde tanımalı, daha önceki denetim planlarından faydalanmalı ve denetlenecek işletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi sahibi olmak zorundadır. Bu bilgilerin ışığında işletmenin yapısına özgü ve uygun bir denetim planlaması hazırlayabilmek için denetlenecek işletmenin organizasyon yapısı, yeri, bir üretim işletmesi ise üretime konu olan ürünü, hizmet işletmesi ise sunduğu hizmetlerin niteliği, işletmenin finansal yapısı, ticari ilişki içinde bulunduğu üçüncü kişiler gibi bir takım işletmeye özgü konularda bilgi sahibi olmak için gerekli çalışmaları yapmalıdır. Denetçi bahsi geçen konularda yeterli bilgiye ulaştıktan sonra genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde ve belirlediği kriterler kapsamında kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesi için bir denetim planı hazırlar (Güredin, 1993: 29).

Denetçi tarafından hazırlanan denetim planında bulunması gereken unsurlar şu şekilde sıralanabilir (Bozkurt, 2000: 39):

- Denetime ilişkin uygulanması muhtemel denetim politika ve prosedürleri,
- Ulaşılan bilgi ve bulguları dikkate alarak hazırlanan denetim programları,
- Mesleki anlamdaki uzmanlık ve yeterliliklerinden şüphe edilmeyecek kişilerden oluşturulan denetim ekibi,
- Denetim faaliyetlerinin zamanlanması ve zamanlamaya ilişkin bütçesi,
- Denetime konu olan işletmenin iç kontrol yapısından faydalanma şekli,
- Gerek duyulduğunda görüşüne başvurulacak kişilerin belirlenmesi.

3.4.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

İşletmeler, bünyelerinde gerçekleşmesini istemedikleri olayların önüne geçebilmek, karşılaşılabilecekleri riskleri minimize etmek ve işletmenin sahip olduğu varlıkların etkin ve etkin kullanıp kullanmadığını denetleyebilmek için iç kontrol sistemi adı altında bir takım prosedür ve politikalar uygularlar. Söz konusu iç kontrol sistemleri aynı zamanda denetim faaliyeti esnasında bağımsız denetim faaliyetini yürüten denetçilerin başvurdukları birer mekanizmadır (Bozkurt, 2000: 40).

İç kontrol sistemin incelenmesi standardına göre denetlenen işletmenin iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesinin temelde 2 asıl amacı vardır. Söz konusu amaçlardan ilki, işletmede inşa edilen iç kontrol sisteminin araştırılıp değerlendirilerek etkinliğinin belirlenmesidir. İç kontrol sistemini inceleyip değerlendirmenin ikinci amacı ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmak için uygulanacak denetim faaliyetlerinin kapsamını ve detay seviyesini tespit etmektir. Denetçi hazırlayacağı denetim programını işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğini dikkate alarak hazırlar (Güredin, 1993: 30).

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

Bunun yanı sıra, iç denetim elemanının mesleki bilgisi ve deneyimi de güvenilirliği artıran unsurlardan olarak görülmektedir (Güçlü, 2005: 17).

3.4.2.3. Yeterli Sayı ve Nitelikte Kanıt Toplama Standardı

Bağımsız denetim faaliyetinin önemli bir bölümü, kanıt toplama ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi çalışmalarını kapsar (Kepekçi, 2004: 21). İleriki bölümlerde çok daha detaylı bir şekilde denetlenecek olan bu konu ile ilgili olarak denetimde kullanılan kanıtları elde etmek için, belge incelemesi, sayım ve envanter incelemesi, gözlem, bilgi toplama, doğrulama, soru sorma, yeniden hesaplama, derinlemesine araştırma, soruşturma gibi tekniklerin kullanıldığı söylenebilir.

Denetçi aynı zamanda kanıt toplama faaliyetini gerçekleştirirken, maddi doğruluğu tespit etmeye yönelik bazı maddilik testleride gerçekleştirmek durumundadır (Güçlü, 2005: 18):

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

Denetimi destekleyen en önemli unsur olan kanıtlar güvenilir ve mutlak surette yeterli sayıda olmalıdır. Kanıtları yeterlilik sayısında denetlenen hesap kalemlerinin risk derecesi, işletmenin niteliği, büyüklüğü ve kanıt toplama maliyeti gibi unsurlar etkili olur. Aynı zamanda kanıtın objektifliği ve kaynağı, güvenilirliği ile paralellik göstermektedir. Denetim kanıtlarının sayısı ve güvenilirliği denetimi gerçekleştiren denetçinin tercihinin bırakılmıştır.

3.4.3. Raporlama Standartları

Denetlemeye tabi olan işletmeye denetim yapıp yapılmadığının en önemli kanıtı denetimin tamamlanmasını takiben hazırlanan ve ilgililere sunulan denetim raporudur.

Raporun hazırlanıp yazılmasında dikkate alınması gereken standartlar Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı, Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı, Görüş Bildirme Standardı olmak üzere dört başlık altında incelenmektedir.

3.4.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Bu standarda göre denetim faaliyetini yürüten denetçi denetime konu olan işletme ya da örgütün finansal tablolarını inceleyerek, söz konusu tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını inceleyip değerlendirerek tespit eder. Araştırmanın sonucunda ulaştığı bilgi ve sonuçları hazırlayacağı denetim raporunda belirtir.

3.4.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Tutarlılık Standardı

Tutarlılık standardı, mali bilgi ve mali tabloların muhasebeye ilişkin temel kavramlardan olan tutarlılık temel kavramı ile örtüşüp örtüşmediğinin incelenip değerlendirilerek rapor haline getirilmesini kapsamaktadır (Türker vd.,2003:20).

Muhasebenin en temel ilkelerinden biri olan tutarlılık yani bir diğer ifade ile devamlılık ilkesi uyarınca, işletme tarafından seçilerek uygulanan muhasebe ilke yöntem ve politikaları birbirini takip eden dönemler itibariyle de değişikliğe gidilmeden uygulanmasına devam edilmelidir. Söz konusu bu standardın temel amacı denetlenen işletmenin denetlendiği döneme ait mali tablolarında yer alan bilgileri ile daha önceki döneme ait finansal tablolarında mevcut olan bilgi ve bulguların bir tutarlılık ve karşılaştırılabilir bir durum içerip içermediğini tespit etmektir. Zira işletmenin ekonomik durumunun dönemler itibariyle karşılaştırılabilir olması ancak bu ilke ile sağlanmaktadır. İşletme tarafından herhangi bir sebeple muhasebe ilkeleri, yöntemleri ve politikalarında yapılan bir değişiklik, hem işletmeye ait mali tabloların dipnotlarında hem de denetçinin hazırlayacağı denetim raporunda yer almalıdır.

İşletmeye ait mali tablolarda mevcut olan finansal bilgilerin, dönemler arası karşılaştırılabilirlik derecesinin tespit edilebilmesi ve denetim raporunda yer alması, denetçinin hazırlayacağı denetim raporu doğrultusunda karar alacak kişi ve kurumlar açısından çok önemlidir (Kavut, 2000: 17).

3.4.3.3. Mali Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı

Bu standart denetim raporu doğrultusunda, işletmeye ait finansal tablolardan faydalanarak belirli konularda karar alacak kişi ve kuruluşların ihtiyacı olan bilgilerde açık, yeterli ve anlaşılır bir şekilde olması gerektiğini düzenleyen standarttır. Bu standart gereği, finansal tablo dipnot açıklamaları anlaşılabilir ve açık bir şekilde düzenlenmelidir.

Sorumlu denetçi mali tablolarda yer alan dipnot açıklamalarına ilişkin bilgilerin yeterli olup olmadığına hazırlayacağı denetim raporunda yer vermek zorundadır.

3.4.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunda, yürütülmüş denetim faaliyetine ilişkin olarak bir kanıya varılmalı ve varılan kanı sonucunda, olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz görüşlerden birini mutlak surette belirtmelidir. Denetçinin vardığı yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu görüşe varmış olmasının sebepleri denetim raporunda detaylı bir şekilde belirtilmelidir (Bayazıtlı, 1991: 92).

3.5. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim süreci, denetim kuruluşunun müşteri seçimi ve işin kabulünden başlayarak denetim planlanması ve denetim programının yürütülmesi ile devam eden ve denetim faaliyetinin tamamlanarak denetim raporunun hazırlanarak açıklanmasıyla son bulan bir süreci ifade etmektedir.

Denetim süreci dört ana bölümden oluşmaktadır:

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

3.5.1. Müşteri Seçimi ve İşin Kabul Edilmesi

Denetim sürecinin başlayabilmesi için öncelikle denetim işinin denetim işini gerçekleştirecek şekilde alınmış ve kabul edilmiş olması gerekmektedir. Denetim işinin kabulü yani bir diğer ifade ile müşteri seçimi denetim sürecinde planlamadan bir önceki aşama olarak ifade edilmektedir. Denetçi denetim planlamasına geçmeden önce denetlenecek olan işletmeye ait bilgileri toplayıp inceleyerek bu inceleme ışığında denetim işini kabul edip etmeyeceğine karar vermek zorundadır (Kardeş, 1996: 12).

Denetçi, tarafından müşteri seçimine ve denetim işinin kabulüne karar verilirken denetim riskini azaltmak için bazı hususlara dikkat etmek durumundadır (Ataman ve diğ., 2001: 53):

- İşletme ya da örgütün faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgilerin toplanır ve sektör hakkında olabildiğince detaylı bilgi elde edilmeye çalışılır.
- İşletmenin faaliyetlerine ilişkin geçmişi genel hatları ile incelenir.
- Denetime fayda sağlaması açısından işletmenin bazı kurum ve kuruluşlar ile ilgili ilişkileri araştırılarak incelenir. İşletme ya da örgütün devlete bağlı olan kurumlar ile olan ilişkilerindeki devamlılık ve sağlıklı iletişim denetçi açısından önemli bir bilgidir.
- İşletme ya da örgütün finansal tabloları genel anlamda incelenerek, finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına bakılarak bilgi edinmeye çalışılır.
- İşletme ya da örgütün üst yönetim kademesinin dürüstlük ilkesi kapsamında bu ilkeye uygun davranıp davranmadıkları araştırılır ve gerek işletme içi gerek işletme dışı, ilişkileri incelenerek denetime bakış açıları değerlendirilir.
- Denetçi denetimin hangi amaç doğrultusunda talep edildiğini öğrenir.
- Müşteri işletmenin seçilip işin kabulü denetçinin toplum içinde itibarının zedelenip zedelenmeyeceği hakkında bilgi toplanır.
- İşletme ya da örgüt daha önce bir denetime tabi olmuş ise önceki denetimi gerçekleştiren denetçinin işletme ile ilgili görüş ve bilgisine başvurulur.
- Denetçi özellikle işletme yapısının bağımsız bir denetim faaliyetinin yürütülmesine uygun olup olmadığı hakkında bir araştırma yapar.

- İşletmenin muhasebe kayıt izleme sistemi genel anlamda incelenip değerlendirilerek, denetim faaliyetinin yürütülmesini kolaylaştıracak bir yapıya sahip olup olmadığı hakkında bir görüşe ulaşılmaya çalışılır.

3.5.2. Denetim Planlanması

Daha öncede değinildiği üzere, denetim faaliyetinin önemli bir aşaması olan planlama, denetlenen firmaya ait finansal tabloların GKGMS' a (Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları) uygunluğu yönündeki faaliyetleri kapsamının dışında, denetim faaliyetini yürütecek işgücü planlamasını, denetime ilişkin zamanlamanın planlamasının yanı sıra denetim faaliyetinde kullanılacak kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını planlayarak denetime ilişkin maliyetin düşürülmesi için de gerçekleştirilen bir faaliyettir (Sipahi, 2001: 38).

Bir diğer ifade ile denetim planlaması, denetçinin görüşüne ulaşırken denetimin yürütülmesine ilişkin faaliyetleri konusundaki anlayış ve düzeni ifade etmektedir. Denetim planının temel amaçları, denetime konu oluşturacak alanları denetim alanları çatısı altında bölümlere ayırmak, söz konusu bölümlere o alanlarda uzman ve yeterli nitelikte denetçi yetkilendirmek, denetim alanlarında denetim faaliyeti yürütülürken uygulanacak, denetim yöntem ve tekniklerini belirlemek ve denetim faaliyetinin zamanlamasını belirlemektir (Haftacı, 2011: 129).

Bağımsız denetim planı kapsamında mutlak surette bulunması gereken hususlar şu şekildedir:

- Denetime tabi olan işletme ya da örgütün organizasyon yapısı, iç kontrol sisteminin yapısı, çalışma şekli, iş akış sistemleri ve diğer durumlara ilişkin denetçiye yardımcı olacak bilgi ve bulguların elde edilmesi için gerekli araştırma ve incelemelerin gerçekleştirilmiş olması,
- Finansal tablolar, önceki denetim dönemine ilişkin çalışma kağıtları ve denetim raporları ile denetlenen işletme veya örgütün iletişim dosyalarının incelenmesi,
- Denetime tabi olan işletme ya da örgütün iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin etkinliği ve güvenilirliği ile denetim riski ve önemlilik sınırının tespit edilmesi,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe politika ve prosedürlerinin detayları incelenerek araştırılması, muhasebe politika ve prosedürlerinde, bağımsız denetime ilişkin

uygulamalarda veya yürürlükteki mevzuat ve yasalarda meydana gelen finansal tabloları etkilemiş olması muhtemel olan değişikliklerin araştırılarak incelenmesi,

- Gerçekleştirilecek bağımsız denetim faaliyetinin türü, kapsamı, zamanlamasının işletme veya örgüt yöneticileri ve yetkili diğer personel ile tartışılarak bir görüş birliğine varılması,
- Bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında, denetçilere bilgi akışını sağlayacak ve denetçinin ihtiyaç duyabileceği veriyi hazırlayacak görevli personelin tespit edilmesi ve bu görevli kişiler arasında iletişim ve koordinasyonun tesis edilmesi,
- Bağımsız denetim faaliyetinde görev alacak denetim ekibinin iş bölümü ve programının belirlenerek iletişim ve koordinasyonun tesis edilmesi,
- Denetçi tarafından bağımsız denetim programının yazılı bir biçimde hazırlanması,
- İşletme veya örgüt daha önceki dönemde farklı bir denetim kuruluşu tarafından bir bağımsız denetim geçirmiş ise o döneme ait çalışma kağıtlarının incelenmesi gerekmektedir.

Denetçiler taşıdıkları büyük sorumluluklar sebebiyle büyük bir risk taşımaktadırlar. Bu sebepten ötürü denetçilerin denetim planlamasını en uygun ve doğru şekilde yaparak taşıdıkları riski en aza indirmeleri öngörülmektedir (Ataman diğ., 2001: 58).

3.5.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programının yürütülmesi bir diğer ifadeyle denetçinin hazırladığı denetim programının uygulamaya konmasıdır. Denetim programı uygulamaya konarak denetçi denetim için ihtiyaç duyduğu denetim kanıtlarını toplamaya başlar. Farklı bir ifadeyle denetçi denetim programının yürütülmesi esnasında uygunluk testleri ile maddilik testlerini uygulayarak iki aşamalı bir faaliyete başlar.

Denetçi uygunluk ve maddilik testlerini uyguladıktan sonra yine bir maddilik testi olan hesap kalanlarının test edilmesi uygulamasına geçer. Hesap kalanları testlerinin uygulanmasındaki amaç mali tablolardaki dipnotları ve dönem sonu hesap kalanlarına yeterli sayıda ek kanıt elde etmektir.

Denetçi uygunluk testleri uygulamasından sonra denetlenen işletmenin iç kontrol yapısına ilişkin inceleme ve bilgi toplama işini geliştirerek bir değerlemeye tabi tutar ve tespit ettiği kontrol riskinin seviyesini belirler (Çömlekçi ve diğ., 1992: 69).

3.5.4. Denetim Tamamlanması ve Raporlanması

Denetim diğer aşamaları tamamlandıktan sonra, en son ve en önemli aşama olarak denetim raporunun hazırlanması aşamasına geçilir. Raporlama, gerçekleştirilen denetim çalışmasının belgelendirilmesi, gerekli bilgi ve bulguların sunulması anlamını ifade etmektedir. Denetçinin tüm denetim faaliyeti boyunca gerçekleştirdiği tüm faaliyetin özeti olarak kabul edilen denetim raporu, denetim raporundan faydalanarak alacağı kararlar açısından çok önemlidir.

Denetim çalışmasının temel amacı, finansal tabloların, finansal bilgi kullanıcılarına, bu tablolunun düzenlenmesinde esas alınması gereken mevzuata uygun düzenleyip düzenlenmediği hususunda bir güvence vermektir (Kaval, 2003: 134).

Denetçi işletmenin ekonomik durumu veya faaliyetleri sonucu elde ettiği sonuçların iyi ya da kötü olması ile ilgilenmez (Çaldağ, 2007: 66).

Denetçi bağımsız denetim hizmetlerinin yürütülmesi sırasında, denetlenen işletme yönetimi tarafından çeşitli hesap kalemlerine ilişkin olarak yazılı beyanlar almak gibi uygulamalar gerçekleştirebilir. Denetim standartları çerçevesinde beyan mektubu olarak ifade edilen bu belge denetime ilişkin faaliyetlerin son bulmasını takiben ve denetim raporunun hazırlanmasından önce denetlenen işletme yönetimi tarafından denetçiye hitaben düzenlenir. Beyan mektubu kapsamında, finansal tabloların sorumluluğunun denetlenen işletmede olduğu denetlenen işletmenin denetçiye muhasebe kayıtlarının bulunduğu defterleri ve bunlara dayanak teşkil eden belgeleri eksiksiz olarak verdiği hususları bulunmaktadır (Akışık, 2004: 98).

Denetçinin denetim raporunu hazırlarken uymak zorunda olduğu kurallar şu şekildedir:

- Genel bilgiye ilişkin bölüm; denetim ilgililerinin belirtilmesi,
- Denetim kapsam bölümü; hangi döneme ait olduğu açıkça belirtilmiş olan finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının belirtilmesi,

- Denetçinin açıklama ve görüş bölümü; denetim faaliyetinin sonucunda denetçinin vardığı görüşün belirtilmesi,
- Rapor tarihi bölümü; denetimin sona erdiği tarihin belirtilmesi,
- Denetçinin imzası; sözleşmeyi imzalayan, denetimin sorumluluğunu yüklenen denetçi tarafından raporun imzalandığı, bölümleri içerir.

Denetim raporları 4 ayrı görüşü içerebilir. Bunlar:

- Olumlu görüş bildiren rapor,
- Sınırlı olumlu görüş bildiren rapor,
- Olumsuz görüş bildiren rapor,
- Görüş bildirmekten kaçınma.

3.5.4.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, yürüttüğü denetim faaliyeti sonucunda finansal tablolara ilişkin olarak olumlu bir yargıya varmış ise, olumlu görüş bildiren denetim raporunu hazırlar. Denetçi, aşağıda sıralanan şartlar oluştuğu zaman olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 225):

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

Görüş bildirme bölümüne aynı zamanda denetim standartlarına uygun bir şekilde görüş bildirme veya yargı bölümü adı da verilmektedir. Denetçi denetim faaliyeti gerçekleştirdiği işletme ya da örgütün finansal tablolarına ait yargı ve görüşlerine görüş bildirme bölümünde yer verir. Denetim için görüş bölümünün çok büyük bir önemi olmasının yanı sıra sadece tek bir cümle olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu cümle:

“Görüşümüze göre yukarıda belirtilen mali tablolar işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtmaktadır.” şeklindedir. Bunun yanı sıra denetim faaliyetinin bu işe yetkin ve yeterli kişiler tarafından gerçekleştirildiğine yer verilir. Denetim raporunun görüş bildirme bölümünde muhasebenin temel kavramları olan devamlılık ve karşılaştırma kavramları doğrultusunda finansal tablolar arasında karşılaştırma yapılarak, devamlılık testleri ve incelemeleri gerçekleştirildiği ilgili dönemler arasında devamlılık tespit edildiği, açık, dürüst, bağımsız ve tarafsız bir şekilde faaliyeti gerçekleştirmiş olduklarını belirtilen bir ifade yer alır (Çaldağ, 2007: 69).

3.5.4.2. Sınırlı Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi, olumlu görüş vermesine imkan bulunmadığı fakat bu duruma neden olan gerekçelerin etkisinin olumsuz görüş bildirme ya da görüş bildirmemeye neden olacak kadar önemli olmaması halinde denetçi sınırlı olumlu görüş bildirme yolunu tercih eder.

Denetçi tarafından denetimin konusuna ilişkin olarak tek tek veya toplu bir şekilde denetim kriterlerine göre önemli sayılabilecek uygunsuzluklar veya aykırılıklar tespit edildiği veya denetime ilişkin olarak yeterli ve uygun sayılabilecek sayı ve kalitede denetim kanıtı elde edilemediği, fakat bu durumun denetim konusunun genelini etkilemediği görüşünün hakim olduğu durumlarda “sınırlı olumlu görüş” açıklanarak rapor hazırlanmalıdır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.30).

Bağımsız denetçinin çalışma alanının sınırlandırılması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin bazı alanlarda uygulanmaması, birbirini takip eden dönemler arasında muhasebe ilkelerindeki uyumsuzluk tespit edilmesi ve denetçinin finansal tabloların gereğince hazırlandığı hakkında olumlu görüş bildirmesine kısmen engel teşkil eden olağanüstü durumlardan birinin var olması durumunda genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca sınırlı olumlu görüş verilmesi zorunludur (Bayazıtlı, 1991: 218).

Denetçi, aşağıdaki durumlar ile karşı karşıya kaldığı anda, sınırlı olumlu görüş bildirir (Gürbüz, 1995: 226):

- Denetlenen işletme tarafından denetimin kapsamı sınırlamalar konulmuştur.
- Gerek denetçinin gerekse denetlenen işletmenin kontrolü dışındaki nedenlerle denetçi, denetim çalışmalarını gerektiği gibi yapamamış veya önemli kanıtları elde edememiştir.

- Mali tablolar genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanmamıştır.
- Mali tablolarda kullanılan muhasebe ilkeleri, tutarlı bir biçimde uygulanmamıştır.
- Mali tablolar yeterli açıklıkta değildir.
- Geleceğe yönelik olarak finansal tabloları etkileyebilecek önemli belirsizliklerin bulunmaktadır.
- Yasalara aykırılıklar vardır.

3.5.4.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi tarafından denetime ilişkin yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtı topladıktan sonra, belirlenen uygunsuzluk veya aykırılıkların tek tek ya da toplu bir şekilde önemli sayılabileceği ve denetim konusunun genelini etkileme ihtimalinin varlığının tespit edildiği durumlarda raporunda olumsuz görüş vermelidir. Denetçi, mali tabloların tam olmadığı veya yanıltıcı durumları açıklamak için yeterli olmadığı yargısına ulaştığı takdirde, işletme yönetimi ile meydana gelen fikir ayrılığının etkisi mali tablolar için önemli sayılabilecek durumda ise, raporunda “Olumsuz görüş” vermelidir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.30).

Denetçi tarafından bir bütün halinde dikkate alınan mali tabloların; mali durumu, işletme faaliyetlerinin sonuçlarını ve işletmenin finansal durumundaki değişimleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında açık ve dürüst olarak yansıtmaması durumunda denetçi tarafından olumsuz denetim görüşü verilir (Güredin, 1993: 53).

Denetçi tarafından olumsuz görüş bildirilmesine neden olan durumlar şöyledir (Ataman ve diğ.,2001: 99):

- Finansal tabloların önemli ölçüde ve bütünlüğün bozulacağı şekilde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre tespit edilen uyumsuzluk ve sapmalar,
- İşletmenin uyguladığı muhasebe politika ve prosedürlerin sürekliliğinde tespit edilen önemli sayılabilecek sapmalar,
- İşletmenin muhasebenin temel kavramlarından olan tam açıklama kavramından önemli sayılabilecek seviyede ayrılmış olması.

3.5.4.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi tarafından denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında denetim görüşüne temel dayanak oluşturacak ve denetime ilişkin konunun genel durumunu etkilemesi muhtemel önemli durumlarda yeterli ve uygun sayı ve kalitede denetim kanıtının toplanamadığı durum ve hallerde ya da yeterli ve uygun sayı ve kalitede kanıt elde edilmesine rağmen herhangi bir görüş belirlemeye engel teşkil eden bazı belirsizliklerin meydana geldiği durum ve hallerde görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş bildirilmelidir.

Denetçinin ve denetlenen işletmenin iradesi dışında oluşan, denetçinin faaliyet alanların sınırlayan önemli hususların var olması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir. Görüş bildirmemesinin nedenlerini açıklama kısmında anlatır. Rapor düzenlenirken görüş belirtmenin mümkün olmadığına dair rapor düzenler.

Denetim faaliyetinin yürütülmesi esnasında meydana gelen özellikle denetçiye uygulanan sınırlamaların ve bunun yanı sıra sonradan ortaya belirsizliklerin, denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçinin olumlu, sınırlı olumlu görüş ya da olumsuz herhangi bir görüş belirtmesine engel teşkil edecek seviyede önem içeriyor olması, mali tablolarda mevcut olan önemli sayılabilecek bir hesap kalemine ilişkin olarak yeteri kadar denetim kanıtı elde edilememesi, etkin ve verimli bir şekilde çalışmayan bir muhasebe kayıt izleme sistemi, işletme veya örgüt yapısında muhasebe ve iç kontrol sisteminin var olmaması durum ve hallerinde, denetçi denetim faaliyetini yürütmekle görevli olan uzman ekibi ile görüş birliğine vararak mali tablolara ilişkin görüş bildirmekten kaçınma kararı vermelidir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.30).

BÖLÜM 4. DENETİMDE KANIT

4.1. DENETİM KANITININ TANIMI

Denetçi tarafından denetim işinin yürütülmesi esnasında toplanan ve denetim görüşünü etkileyebilecek, bilgi ve veri “denetim kanıtı” olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle denetçinin denetim görüşünü oluşturmak üzere kullandığı bütün bilgilere denetim kanıtı adı verilir. Farklı bir ifadeye göre ise denetim kanıtı denetlenen işletme ya da örgüte ait finansal bilgi ve bulguların önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk seviyesini tespit etmek amacı ile denetçi tarafından kullanılan tüm bilgi, belge ve kayıtlar olarak ifade edilmektedir. Denetim birbirini takip eden belirli aşamalardan oluşan bir süreçtir. Müşteri seçimi ile başlayan süreç, denetim planlaması, denetim programların belirlenmesi denetim faaliyetinin yürütülmesi, denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ile devam ederek denetim görüşüne ulaşıp denetim görüşünün rapor halinde açıklanması ile son bulur (Özer, 1997:234).

Dört aşamadan oluşan denetim sürecinin birinci aşaması; denetim yapılacak kuruluşun belirlenmesi, ikinci aşama; denetim faaliyetlerinin planlanmasını, üçüncü aşama; denetim programının yürütülmesini ve dördüncü aşama; denetim bulgularının ve yargısının raporlanmasını ifade etmektedir.

Denetimin planlama aşaması tamamlandıktan, denetim konusu denetim alanlarına bölüm bölüm ayrıldıktan, bölümlere ayrılan denetim alanlarına uygulanacak denetim yöntem ve teknikleri belirlendikten sonra denetim programının yürütülmesi yani denetim faaliyetinin yürütülmesi aşamasına geçilir.

Denetime ilişkin süreç şu aşamalardan oluşmaktadır (Özer, 1997:234):

- Müşterinin Kabulü ve Denetim Aşamasının Yapılması
- Denetim Planının Hazırlanması
- Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi
- Denetim Raporunun Hazırlanması

Birinci aşamada denetim gerçekleştirecek işletmenin tanınması ve uygun görülür ise denetim işinin kabulü ve denetim anlaşmasının yapılması işlemlerini kapsamaktadır.

Denetim planının hazırlanması olan ikinci aşama, denetim sürecinin en önemli aşamalarından biridir. Denetim planının hazırlanması aşamasında işletme detaylı bir şekilde tanınmakta, denetime ilişkin riskler tespit edilmekte, işletme iç kontrol yapısı incelenmekte denetim işini gerçekleştirecek ekibin ve zamanlamanın belirlenerek planlanmakta, tüm bu bilgiler ışığında da denetim programları hazırlanmaktadır (Özer, 1997:235).

Üçüncü aşama ise denetim faaliyetinin yürütüldüğü aşamadır. Denetimin bu aşamasında daha önce detaylı bir şekilde anlatıldığı üzere denetçi tarafından uygunluk ve maddilik testleri gerçekleştirilmekte ve makul bir güvence oluşturacak denetçinin uygun gördüğü yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıtlar toplanmaktadır.

Denetimi ilgilendiren konular ve olaylar hakkında bir kanıya ulaşabilmek için makul bir güvence tesis edecek kanıtlar elde etmek için, soruşturmalar, incelemeler, araştırmalar ve gözlemler yapılmalıdır(Özer, 1997:235).

Genel kabul görmüş denetim standartlarından çalışma alanı standartlarına göre, denetçi denetim görüşüne ulaşmak için yeterli sayıda güvenilir denetim kanıtına ulaşmalıdır. Yeterli sayıda kanıttan anlaşılması gereken denetçinin ne kadar kanıtı yeterli gördüğüdür. Denetçi işletmenin iç kontrol sisteminin işlevselliği ve etkinliğinin yanı sıra işletmenin yapısına ve denetime konu olan olayların nitel özelliklerine göre kanıt miktarını belirlemelidir. Denetçi kanıt toplarken toplanan kanıtların denetimin konusuna uygun kanıtlar toplamalıdır. Toplanan kanıtların uygun olup olmadığının tespiti de denetçinin yargısına bağlıdır. Denetim kanıtında uygunluk aynı zamanda kanıtın kalitesini ifade etmektedir. Denetim kanıtının kalitesine etkileyen faktörler; kanıtın geçerliliği, nesneliliği, zamanlılığı ve sürekliliğidir.

Denetim kanıtları elde edildikleri kaynaklar açısından sınıflandırılırsa (Aksoy, 2002:152):

- Denetçinin fiziki incelemeleri sonucu toplanan kanıtlar,
- Denetçinin araştırmaları ve gözlemleri sonucu toplanan kanıtlar,
- İşletme dışı kişi, kurum ve kuruluşlardan toplanan bilgiler,
- İşletme ile ilişkisi olan kişi, kurum ve kuruluşlardan toplanan bilgiler,
- İşletmeye ait belgelerden elde edilen kanıtlar,

- İşletme dışından işletmeye gelen belgelerden elde edilen kanıtlar,
- İşletme dışından doğrudan denetçiye gelen belgelerden elde edilen kanıtlar,
- Denetçi tarafından hazırlanan analitik kanıtlar.

Denetlemeye ilişkin herhangi bilgi ya da belgenin denetim kanıtı olarak kabul edilip edilmemesi denetçinin insiyatifine bırakılmış olsa da denetçinin bu konuya ilişkin yargısı denetim standartları çerçevesinden dışarıya çıkamaz (Aksoy, 2002:153).

4.2. DENETİM KANITLARININ SAYISINI EKİLEYEN UNSURLAR

4.2.1. Önemlilik Derecesi

Önemlilik derecesi denetime ilişkin açıklanacak bilgilerin mali tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyip etkilemediğine göre belirlenir. Denetçi, denetimin planlanması, yürütülmesi ve denetim raporunun oluşturulması aşamalarında önemlilik kavramını dikkate almalıdır. Denetime konu olan bir kalemin büyüklüğü ve niteliği önemlilik kavramı ile bire bir ilgilidir (HUD, 2004:144).

4.2.2. Risk Derecesi

Risk derecesi, finansal tablolara ilişkin hesap kalemlerinin risk taşıma olasılığıdır. Örneğin; kasa hesabı suistimale açık bir kalem olduğundan risk derecesi yüksek bir kalemdir. Denetçi kanıt sayısını belirlerken kaleme ilişkin risk derecesini dikkate almalıdır (HUD, 2004:144).

4.2.3. Kanıt Toplama Maliyeti

Daha önce değinildiği üzere denetçi yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde etmelidir. Toplanacak kanıtların sayısı denetçinin yargısına yani mesleki muhakemesine göre belirlenir. Denetçi kanıt toplama işi sırasında en uygun maliyet koşullarında kanıt toplamaya gayret etmelidir. Kanıt toplamamanın maliyeti kanıtların sayısını etkileyen bir faktördür (HUD, 2004:144).

4.3. DENETİM KANITLARININ GÜVENİLİRLİĞİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

4.3.1. Kanıtın İlgili Olması

Kanıt denetimin konusu ve amacıyla doğrudan ilgili olmak zorundadır. Denetimin amacı ve konusu dikkate alınarak kanıt toplanmalıdır. Kanıtın ilgililiği ile önemliliği arasında doğrusal bir ilişki vardır. Kanıt denetimin konusu ve amacı ile ne kadar çok ilgili ise o kadar önemlidir (HUD, 2004:150).

4.3.2. Kanıtın Kaynağı

Elde edilen kanıtın kaynağı, kaynağın güvenilir olup olmadığının önemli bir göstergesidir. Denetlenen işletme elde edilen kanıt üzerinde ne kadar az etkiye sahip ise kanıt bir o kadar güvenilirdir. Sonuç olarak işletme dışından elde edilen bilgiler, işletme içinden elde edilen bilgilerden daha güvenilirdir (HUD, 2004:150).

4.3.3. Kanıtın Zamanlılığı

Denetim kanıtının elde edilme zamanı kanıtın güvenilirliğini etkileyen unsurlardan birisidir. Kanıtın elde edilme zamanı ilgili dönem içinde ya da ilgili dönemin sonunda olabilir. Dönem sonu veya dönem kapanışından sonra elde edilen kanıt daha güvenilir olmaktadır. Kanıtın elde edilme zamanı ile güvenilirliği arasında yakın bir ilişki vardır (HUD, 2004:151).

4.3.4. Kanıtın Objektifliği

Denetim kanıtları objektif ve subjektif olmak üzere iki grup olarak incelenebilir. Her denetim kanıtı farklı objektiflik dereceleri içermektedir. Her denetim kanıtının temel nitelikleri denetçi için önem taşımaktadır. Aynı konuya ilişkin farklı denetçilerin benzer görüşlere ulaşması objektif kanıtlar, yine aynı konuya ilişkin olarak farklı denetçilerin farklı sonuçlara ulaşması subjektif kanıtlar kapsamında değerlendirilir. Söz konusu bu duruma göre objektif kanıtların subjektif kanıtlara göre daha güvenilir olması doğaldır. Bilgi alınan kişi subjektif kanıtın güvenilirliğini değerlendirirken önemli bir detaydır (HUD, 2004:151).

4.4. DENETİM KANITLARININ YAPISI

Denetim kanıtları bir çok açıdan çeşitli türlerde gruplandırılmaktadır. Uluslararası denetim standartlarının sınıflandırmasını incelediğimizde karşımıza çıkan gruplandırma muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlar ve destekleyici belgelerden elde edilen kanıtlardır (HUD, 2004:151).

4.4.1. Muhasebe Verilerinden Elde Edilen Kanıtlar

İşletmelerde muhasebe kayıt izleme sistemi “işletmenin sahip olduğu varlıkları ve söz konusu varlıkları elde etmek için kullandığı kaynakları üzerinde bir değişim oluşmasına neden olan finansal özellikteki ve para ile ifade edilen , ölçülebilen olayların kayıt altına alınması, sınıflandırılması, özetlenmesi, analizi ve yorumlanmasını sağlayan kayıt ortamı” olarak ifade edilmektedir. Söz konusu kayıt ortamı muhasebe verilerinden elde edilen kanıtların elde edildiği sistemdir. İşletmenin yevmiye kayıtları ve dönem sonu kayıtları muhasebe sisteminden elde edilen kanıtlardır (Kaval, 2003:69).

ESAS MUHASEBE VERİLERİ

- Yevmiye defteri,
- Büyük defter ve yardımcı defterler,
- Hesap planı ve açıklamaları,
- Mizanlar, gider dağılımı tabloları ve hesap ekstreleri gibi kayıtlar ve notlar.

ESAS MUHASEBE VERİLERİNİ DESTEKLEYİCİ BELGELER

- Fatura, çek, senet, sözleşme vb.,
- Doğrulamalar ve diğer yazılı bildirimler,
- Denetçinin soruşturma, gözlem ve inceleme yolu ile elde ettiği bilgi ve bulgular,
- Denetçi tarafından toplanan veya amaca ilişkin şekilde geliştirilen diğer bilgi ve bulgular.

4.4.2. Destekleyici Kanıtlar

Denetçinin muhasebe sistemini inceleyerek elde ettiği kanıtlar işletmeye ait kanıtlar olmasından dolayı denetimin sağlığı ve güvenilirliği açısından yeterli güveni sağlaması

söz konusu değildir. Bu sebepten ötürü denetçi muhasebe sisteminden elde edilen kanıtların doğruluğunu tespit etmek zorundadır. Denetçi bu amaç doğrultusunda bir takım teknikler vasıtasıyla destekleyici denetim kanıtları toplama faaliyeti yürütür.

İşletmeye ilişkin finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini tespit etmek için esas muhasebe verilerini destekleyici bilgiler ile tamamlamak durumundadır (Kepekçi, 1998:86).

Destekleyici bilgilerden oluşan kanıtlar şu şekilde sıralanabilir (Kardeş, 1996: 84):

- Fiziki kanıtlar
- Doğrulamalar
- Belgelenmiş kanıtlar
- Matematiksel kanıtlar
- Sözlü kanıtlar
- Yazılı Kanıtlar
- Analitik kanıtlar

4.5. DENETİM KANITININ SINIFLANDIRILMASI

4.5.1. Fiziksel Kanıtlar

Fiziki kanıtlar İşletmede fiziken varlığı söz konusu olan varlıkların araştırılması ya da sayılması şeklinde toplanan kanıtlar şeklinde tanımlanmaktadır. Fiziki kanıtlar güvenilirliği en yüksek seviyede olan kanıtlardır. Fiziki kanıtlar, kasa, stok, menkul kıymetler ve maddi duran varlıklar hesap kalemlerinin incelenmesi sonucu elde edilen kanıtlardır.

İşletme aktifinde var olan bir çok varlık fiziki olarak elle tutulabilen gözle görülebilen bir şekle sahiptir. Denetçi söz konusu varlıkların gerçekte var olup olmadığını ya da işletmenin mali tablolar aracılığı ile iddia ettiği tutar ve miktarda olup olmadığını bazı teknikler uygulayarak tespit eder. Denetçi varlıkların fiziki varlıkların tespit çalışmasından sonra elde ettiği denetim kanıtlarını çalışma kağıtları vasıtasıyla belgelendirerek dosya haline getirmelidir. Fiziki kanıtların sağladığı fayda işletmenin sahip olduğu iktisadi varlıklar ile sınırlı kalmaktadır. Fiziki kanıtların faydasının sınırlı

olmasının bir başka nedeni de incelenen fiziki kıymetin elde ediliş biçimi ve tutarına ilişkin kesin bilgiler içermemesidir. Fiziki kanıtlar mutlak surette denetçi tarafından destekleyici kanıtlar toplanarak tamamlanmalıdır (Güredin, 2012:115).

4.5.2. Doğrulamalar

Doğrulama kanıtları diğer kanıtlara nazaran özel bir kanıt türüdür ve işletme tarafından bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerin işletme ilişkisi bulunan üçüncü kişilerden teyit edilme süreci olarak tanımlanmaktadır. Denetçi tarafından doğrulama kanıtlarına ilişkin bulguların saptanması kapsamında, işletmenin tablolarında yer alan alacak hesap kalanlarının doğrulanması, bağımsız denetçinin işletmeye borcu olan kişi, kurum ve kuruluşlarla yani işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyan metodu ile direkt temas kurarak gerçekleştirilmektedir. Denetçi sade ifade şekli ile mevcut hesap bakiyelerinin teyit edilmesi için doğrulama kanıt türünü kullanmaktadır. Denetçinin görüşüne göre, doğrulama kanıt türü toplamak denetimin yürütülmesi aşamasında denetim için faydalı delil sağlayacaksa verimli olduğu kanaatine varılır ise mutabakat yolu ile doğrulama kanıtları toplanmalıdır. Mutabakat yazısı kavram olarak, işletmenin sunduğu bilginin doğruluğunun tespit edilebilmesi için denetçinin talebi üzerine işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerden alınan yazılı veya sözlü beyan olarak ifade edilmektedir.

Denetçi tarafından işletme ile ilişkisi olan kişi, kurum ve kuruluşlardan denetime yarar elde edileceği umuluyorsa ve söz konusu bu kanıt toplama tekniği destekleyici rol alan bilgi ve belgeleri inceleyip araştırmaktan çok daha verimli bir tercih olacak ise o halde işletme ile ticari ilişkisi yani borç alacak ilişkisi bulunan üçüncü kişilerle teyit mektupları yolu ile yazılı bir şekilde mutabakat yolunu tercih etmek denetim için çok daha sağlıklı bir seçim olacaktır.

Denetçi alacak ve borçların ve nakit tutarların geçerli ve doğru bir şekilde kayıt altına alındığı konusunda en doğru bilgiyi kuşkusuz ki doğrulama tekniği yolu ile elde edecektir. Doğrulama tekniği işletmenin belirli yükümlülüklerinin tam olarak kayıt altına alındığını, eksiksiz ve doğru bir şekilde değerlendirildiği hakkında bazı geçerli delillere ulaşılmasını da sağlamaktadır. Teyit mektubu olarak da isimlendirilen doğrulamalar kanıt toplama tekniği denetimlerde oldukça yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Doğrulama,

tam bir açıklama ile denetime tabi olan işletmenin vasıtası ile doğrudan doğruya denetçiye ulaşması gerekli olan işletme ile ticari ilişkisi yani bir borç alacak illiyeti olan üçüncü kişilerden teyit mektubu yolu ile yazılı bir şekilde cevap isteme biçimidir. Denetçi denetime tabi olan işletmenin alacakları, borçları ve banka hesapları ile ilgili olarak doğrulama yani teyit mektubu tekniğinden faydalanır (Türker vd., 2003:165).

Doğrulama, denetçi tarafından işletmede mevcut olan bazı bilgileri, üçüncü kişilerden teyit etme yolu ile kanıt toplama faaliyetidir. Bu şekilde elde edilen kanıtlar doğrulama kanıtları olarak ifade edilmektedir. Doğrulama kanıtları, işletmeye herhangi bir etkisi bulunmadan ve farklı kaynaklardan elde edilmesinden dolayı, denetim açısından güvenilir kanıt olarak kabul edilmektedir (Türker vd., 2003:165).

Doğrulama tekniği işletmenin tablolarında sunduğu mevcut hesap tutarlarına ilişkin olarak yönetim iddalarının teyit edilmesinde denetçinin işletme içinden elde ettiği kanıtlara göre çok daha güvenilir ve kaliteli kanıtlar elde etmesini sağlamaktadır. Doğrulama kanıt tekniği doğrulanması gereken konuya ilişkin olarak yönetimin bütünlük, haklar ve yükümlülükler, var olma ve oluşma iddiaları hakkında denetçinin denetime ilişkin kanıt elde etmesini sağlamasına yardımcı olmaktadır Doğrulama tekniğinin kullanım alanları şu şekildedir (Türker vd., 2003:166):

- Bankalardaki mevduat tutar ve bilgileri,
- Ticari ilişki sonucu oluşan alacak tutarları,
- İşlenmek üzere bekletilen ya da konsinye olarak bulunan stoklar,
- Rehinli veya ipotekli gayrimenkuller,
- Sermaye piyasasına ilişkin araçlar,
- Finansman amaçlı kullanılmış kredi tutar ve bilgileri,
- Ticari ilişki sonucu oluşan borç tutarları.

4.5.3. Belgelenmiş Kanıtlar

Belge bir durum veya iddia edilen olayı kişi, yer, zaman, nitelik ve nicelik gibi farklı açılardan belirleyen yani bir durumun ya da iddianın doğruluğunu kanıtlayan yazılı dökümanlar şeklinde ifade edilmektedir. İşletmeler gerek yürürlükteki mevzuat gereği gerekse bilginin ihtiyaç duyan kişi, kurum ve kuruluşlara fayda sağlayabilmesini tesis etmek amacı ile tüm işlemlerine ilişkin kanıt ve delil olarak belge üretirler. Yürürlükteki

mevzuat gereği işletmelerin dzenlemek zorunda oldukları belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, irsaliyeli fatura, perakende satış fişi, adisyon, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, banka dekontları, döviz alım veya satım belgeleri, sigorta poliçeleri, ücret bordrosu olarak sıralanabilir. Yasal bir zorunluluğu olmadığı halde işletmelerce dzenlenip denetim çalışmasında kanıt teşkil edebilecek belgeler ise; iş tanımları, planlar, bütçeler, kurum içi raporlar ve notlar, performansı özetleyen istatistikler, kurum içi politikalar ve prosedürler, iç denetim raporları olarak özetlenebilir (Türker vd., 2003:172).

Yasal dzenlemeler gereği belgesiz işlem yapılamayacağı gerçeğine ve işletmelerin muhasebe sisteminde her bir yevmiye kaydına dayalı yapılan işlemin yasal açıdan belgelerle desteklenmesi gerektiğine dayanarak belgelenmiş kanıtlar denetim faaliyetini yürüten denetçiler için en çok kullanılan denetim kanıtı olarak ifade edilmektedir. Denetçi tarafından belgelenmiş kanıtların çok fazla kullanılmasına rağmen söz konusu belgelerin işletmenin etkisinde ve kontrolünde olması, fiziki kanıtlara nazaran somut bir nitelik taşımaması nedeniyle belgelenmiş kanıtlar hususunda denetçi söz konusu bu durumları göz ardı etmemelidir (Türker vd., 2003:172).

4.5.4. Matematiksel Kanıtlar

Denetçi tarafından denetim faaliyeti esnasında kullanılan matematiksel kanıtlar, denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarının matematiksel açıdan doğruluğunu araştırmak ve değerlendirmek için, işletme tarafından gerçekteşirilmiş hesaplamaların denetçi tarafından tekrar hesaplanarak matematiksel sağlamaların gerçekteşirilmesi olarak tanımlanır. Matematiksel kanıtların test edilmesinde denetçi tarafından gerçekteşirilen yeniden hesaplamalar, denetlenen işletme tarafından belirlenen tutarın doğru ve hatasız olması açısından denetçiye güvenilir bir kanıt elde etmesini sağlar. İşletmeye ait yevmiye ve büyük defter toplamalarının yeniden hesaplanması matematiksel kanıtlara bir örnektir (Türker vd., 2003:173).

Denetçi tarafından, işletme defter ve mizana ilişkin toplamalarının yeniden hesaplanması, denetime tabi olan işletmenin ayırarak giderleştirdiği amortisman ve karşılık tutarlarının, vergi ve faize ilişkin tutarların yeniden hesaplanması gibi faaliyetler denetçiye tutarların matematiksel açıdan doğrulukları hakkında sağlıklı ve dolaysız bilgi

verir. Denetçi tarafından gerçekleştirilen yeniden hesaplama faaliyetlerinin düzenli ve titiz bir şekilde çalışma kağıtlarına geçirilmesi denetim açısından faydalı olacaktır. Ancak, denetçi tarafından gerçekleştirilen yeniden hesaplamalar sonucunda ulaşılan matematiksel kanıtlar esas muhasebe verilerinden elde edilen kanıtlara birer destekleyici kanıt olarak kabul edilirler ve hiçbir zaman yalnız başına yeterli ve güvenilir kanıt olmaları mümkün değildir. Sonuç olarak matematiksel kanıt elde etmek için gerçekleştirilen yeniden hesaplamalar esas muhasebe verilerinden elde edilmektedir ve elbetteki elde edildikleri esas muhasebe verilerinden daha yeterli ve güvenilir kanıt değillerdir. Örnek olarak, stoklar hesabının toplamları doğru olabilir, ancak doğru bir şekilde ifade edilmeyebilir. Yani; stok kaleminin toplamlarının doğru olması, stokların işletmede mevcut olduğu anlamını taşımaz (Türker vd., 2003:173).

4.5.5. Sözlü Kanıtlar

Denetçinin denetim faaliyetlerini gerçekleştirmesi aşamasında denetim faaliyetinin bir gereği olması kapsamında işletme personeli ve yönetimi ile yüz yüze bazı görüşmeler yapması denetçinin sözlü bir takım kanıtlara ulaşma faaliyetidir. Sözlü kanıtların diğer kanıtlara göre, herhangi bir belgeye dayanmadığı ve sadece işletme çalışanlarının ve yönetiminin görüş ve yorumlarını içermesinden dolayı güvenilirlik dereceleri çok yüksek değildir. Ancak, denetçi tarafından değerlendirilmekte olan işletmenin yapısına ilişkin sistemler ve operasyonlar hakkında başka türlü ulaşılmasına olanak olmayan bazı özel bilgilere denetçinin ulaşmasını sağlayabilir.

Bu sebepten ötürü sözlü kanıtlar tekniğinin ortaya konmasında, ne tip kanıtların elde edilmesi, bunun yanı sıra denetçilerin hangi denetim alanlarında daha yoğun çalıştırılması gibi durumlar hakkında denetçinin bir görüşe ulaşmasına yardımcı olur. Sözlü kanıtlar toplanırken denetçi bilgisine başvurduğu kişinin bilgisini, tarafsızlığını, tecrübesini, yetki ve sorumluluklarını, mesleki yeterliliğini göz ardı etmemelidir. Sözlü kanıtlar finansal tablolar denetiminden ziyade performans denetiminde çok daha faydalı olmaktadır. Denetçi finansal tablo denetim faaliyetini yürütürken elde ettiği sözlü kanıtları diğer denetim kanıtlarını destekleyici kanıt olarak görmektedir. Daha sade bir ifade ile sözlü kanıtların fonksiyonu destekleyici türde bir kanıt olmasıdır (Yurdakul, 2005:93).

4.5.6. Yazılı Kanıtlar

Yazılı kanıtlar ile belgelenmiş kanıtları birbirinden ayıran bazı karakteristik özelliklerin bulunmasının yanı sıra hem uluslararası denetim standartları hem de genel kabul görmüş denetim standartları yazılı kanıtlara çok büyük önem vermektedirler (Temizel, 2005:137).

Yazılı kanıtlar denetçinin denetimde belirlediği bir alan ya da konuya ilişkin olarak hakkında mesleki anlamda yeterli ve eğitilmiş kişiler vasıtasıyla elde ettikleri yazılı dökümanlar olarak ifade edilmektedir. Yazılı kanıtlar doğrulama kanıtları ile karıştırılmakta olup aslında çok farklı kanıtlardır. Doğrulama kanıtları olarak ifade edilen kanıtlar fonksiyon olarak işletmeye ait mevcut hesap tutarlarının teyit edilmesi hedefiyle işletme ile ilişkisi olan üçüncü kişilerin denetçiye doğrudan doğruya verdikleri yazılı beyanlar olarak tanımlanmaktadır. Yazılı kanıtlar aynı doğrulama kanıtlarında olduğu gibi işletme dışı üçüncü kişilerden elde edilebilmelerinin yanı sıra doğrulama kanıtlarından farklı olarak işletme içinde çalışan kişilerden de sağlanabilmektedir. Yazılı kanıtlar ile doğrulama kanıtları arasında en büyük fark; yazılı kanıtlar herhangi bir denetim konusuna ilişkin olarak herhangi bir kişi ile yapılan yazılı görüşme subjektif bilgisini görüşlerini ve en önemlisi yorumlarını kapsamasıdır (Köse, 2007:57).

4.5.7. Analitik Kanıtlar

Analitik kanıtlar “Çeşitli mali ve mali olmayan veri ve bilgiler ile işletmenin halihazırdaki kayıt altına aldığı verilerin birbirleri arasındaki ilişkilerinin incelenip yorumlanması sonucu ulaşılan bilgilerin, denetçi nazarında beklentilere uygun olup olmadığının değerlendirilmesi işlemleri analitik inceleme prosedürleri” olarak ifade edilmektedir. Denetçinin işletmeye ilişkin mali ve mali olmayan veri ve bilgileri gerek kendi arasındaki gerek birbirleri arasındaki ilişkileri değerlendirerek elde ettiği kanıtlar analitik kanıtlardır.

Bir diğer ifade ile analitik kanıtlar “İncelenen dönem içindeki bilgilerin kendi arasındaki veya belirli dönemler dikkate alınarak performans, etkinlik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı ve başka farklı yönlerden, önceki dönemler ile ve işlemleriyle, bir çok dış faktör dikkate alınarak oran ve trend analiz benzeri rasyolar ve ussallık testleri yardımıyla karşılaştırılarak toplanan kanıtlar” olarak ifade edilmektedir. Analitik

kanıtların toplanması bakımından başka denetim kanıtlarına nazaran daha az maliyete katlanılan ve daha az zamana ihtiyaç duyulan denetim kanıtlarıdır (Temizel, 2005:143).

4.6. DENETİMDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Denetim faaliyetinde gerçekleştirilen kanıt toplama teknikleri, denetim kanıtlarının toplanmasına ilişkin teknik yöntemler olup denetim faaliyetinin tüm sürecinde denetçi tarafından kullanılabilir. Söz konusu bu özellikten dolayı bir denetim kanıt elde etme yöntemini, kanıt toplama sürecinin veya denetim fonksiyonunun herhangi bir aşamasıyla sınırlandırmak yanlış olur. Bunun yanı sıra denetçi tarafından denetlenen mali tablo hesap kalemine ait denetimin hedefine varabilmesinde, denetçi kendi bilgi ve tecrübesine dayanarak uygun bulunduğu kanıt toplama teknik ve yöntemlerinden herhangi birini veya birkaçını bir arada uygulamaktan kaçınmaz (Karaarslan, 2005:149).

Denetimde kanıt toplama teknik ve yöntemleri denetçinin belirli bir görüşe varabilmesinde aşağıdaki hususlara yönelik denetim kanıtı sağlamaktadır (Karaarslan, 2005:149):

- Mali tablolarda ve işletme yönetiminin iddia niteliğindeki diğer tablo ve beyanlarında önemli yanlışlık risklerini inceleyip değerlendirmek için iç kontrol sisteminin yanı sıra işletmenin, faaliyet yapısının ve dış unsurların işletmeye olan etkisini ve dış unsurlarla olan ilişkisinin anlaşılması,
- Denetçi tarafından önemli olduğu yargısına varıldığında veya denetçi yargısına gerek olmaksızın önemli olduğu açık ise işletme yönetiminin ortaya koyduğu iddiaların üzerinde yanlışlık ve hataları belirlemek ve hataların önüne geçmek için gerekli fonksiyonel etkinliğin test edilmesi,
- Yönetimin ortaya koyduğu iddialar çerçevesinde hata ve yanlışlıkların tespit edilmesi.

4.6.1. Karşılaştırma Tekniği

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden karşılaştırma tekniği, genel anlamda defter kayıtları arasındaki doğruluğu tespit etmeyi kapsayan bir kanıt toplama tekniğidir. Karşılaştırma tekniğindeki amaç, muhasebe politika, prosedürleri ve tek düzen hesap planına uygunluk açısından kayıtların çift taraflı olarak tutulması prensibine göre

tutarlara ilişkin bir ahenk ve eşitliğin mevcut bulunup bulunmadığının belirlenmesidir. Karşılaştırma tekniği kapsamında hesap kalanları arasında ve ayrı ayrı tutarlar arasında karşılaştırmalar gerçekleştirilir. Sonuç olarak yevmiye defteri, yardımcı defterler ve büyük defterler hesapları arasında tutar karşılaştırmaları yapılarak uygunluğu ve doğruluğu test edilir (Erdoğan, 2005:139).

4.6.2. Tutar Aktarmalarının Denetimi Tekniği

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden tutar aktarmalarının denetimi tekniğinin temel amacı, tutarların yanlış aktarılması veya doğru tutarların ait oldukları hesap dışında farklı bir hesaba kaydedilmesi sonucu oluşmuş muhasebe hatalarını ortaya koymaktır. Örnek olarak; üçyüz bin liralık bir faturanın hata sonucu otuz bin olarak muhasebeleştirilmiş olması verilebilir. Tutar aktarmalarının denetimi tekniği karşılaştırma tekniğini tamamlayan ve destekleyen bir kanıt toplama tekniğidir (Temizel, 2005:142).

4.6.3. Aritmetik İnceleme Tekniği

Aritmetik inceleme tekniği karşılaştırma tekniği ve tutar aktarmalarının denetimi tekniği uygulamalarından sonra muhasebe kayıt sisteminde ve belgelerdeki matematiksel işlemlerin doğruluğunun araştırılması için yeniden hesaplama yoluyla gerçekleştirilen bir kanıt toplama tekniğidir. Muhasebe verilerinin elde edilmesinde aritmetik işlemlerin varlığı vazgeçilmez bir fonksiyondur. Denetçi işletmenin muhasebe kayıt ortamında her daim bir hesap hatası olabileceği düşüncesine sahiptir. Bu sebepten ötürü denetçi aritmetik inceleme tekniğini kullanarak gerek duyduğu hesap kalemlerinde yeniden hesaplama işlemini uygulamalıdır. Zira denetçi, aritmetik işlem hacminin fazla olması nedeniyle, örnekleme yapmalı ve bazı aritmetik işlemleri tekrarlayarak doğruluklarını test etmelidir (Temizel, 2005:142).

4.6.4. Belge İnceleme

Belge inceleme geleneksel kanıt toplama tekniklerinden biri olup, bu teknikte temel amaç, işletme tarafından yapılmış olan önemli hataları tespit etmek ve ileriye yansımalarının önüne geçebilmektir. Belge inceleme denetim sürecinde en önemli olan denetim işlemidir. Herhangi bir finansal işleme ilişkin olarak gerçekleştirilen muhasebe

kayıt işleminde meydana gelebilecek bir hata gelecekteki tüm hareketlere yansiyarak yanlış ve hatalı sonuçlar elde edilmesine sebebiyet verecektir. Bu sebepten ötürü belge incelemesinin denetimdeki önemi çok büyüktür. Belge incelemesi iki aşamalı bir süreçtir. Birinci aşamada belgeler ile defter kayıtları arasında uygunluk aranır, ikinci aşamada ise, defter kayıtlarına esas teşkil eden belgelerin şekli ve maddi uygunlukları kontrol edilir (Temizel, 2005:143).

Belgeler ile defter kayıtları arasındaki uygunluk araştırılırken göz ardı edilmemesi gereken en önemli konu, işletme tarafından herhangi bir finansal işleme ilişkin olarak gerçekleştirilen muhasebe kaydının bir belge veya dökümana dayandığının maddi ve somut anlamda belirlenmesidir.

Belgelerin şekli ve maddi uygunluklarının kontrolleri yapıp doğrulukları test edilirken dikkat edilmesi gereken temel hususlar şu şekildedir (Yılcı ve Yıldız, 2001:211):

- Belgelerin aritmetik doğruluğu araştırılmalıdır.
- Belge üzerindeki açıklama olayı yanlış anlamaya yol açmadan tüm açıklığıyla yansıtılmalıdır.
- Belgeler üzerindeki onay ve imzaların geçerliliği araştırılmalıdır.
- Belgeler sıra numarası izlemeli ve bu numaraya göre atlanmadan tasnif ve dosyalanmış olmalıdır.
- Her belge üzerinde düzenlenme tarihi veya işletmeye giriş tarihi aranmalıdır.
- Her belge muhasebe kaydını yapan kişi tarafından kayıt yapıldığında imzalanmış olmalıdır.
- Belgeler bir daha kullanılmayacak bir biçimde damgalanmalıdır.
- Belgelerin her zaman kolaylıkla bulunabilmesi için belge üzerine ve ilgili hesaplara gerekli açıklama düşülmelidir.

4.6.5. Fiziki İnceleme

Fiziki inceleme tekniği, finansal tablolarda mevcut bulunduğu iddia olarak ortaya konan maddi duran varlıkların fiziksel olarak incelenerek doğruluğunun tespit edilmesini ifade eder. Farklı bir ifadeye göre “Fiziki kanıtların elde edilmesine ilişkin bir yöntem olup denetime konu olan işletmenin bilançosunda mevcut olan kasa, stok ve duran varlık

gibi somut varlıkların işletme içinde mevcut bulunup bulunmadığının; sayma, ölçme, tartma, görme yöntemleri ile belirlenmesi” olarak da tanımlanmaktadır. Örnek olarak alınan çekler hesap kaleminde bulunan bir borç kalanının somut olarak işletme içinde var olup olmadığını veya stoklar hesap kalemindeki borç kalanının işletme deposunda hali hazırda bulunan stok miktar ve tutarları ile uyumlu olup olmadığını belirlenmesi verilebilir (Polat, 2006:122).

Fiziki inceleme tekniği genel olarak denetçi tarafından maddi doğruluk testlerinin uygulanma aşamasında kullanılmakta olup gözlem tekniği ile karıştırılmaktadır. Fiziki inceleme tekniği ile gözlem tekniği arasındaki fark şu şekilde ifade edilebilir; denetimde fiziki inceleme tekniğine göre, denetime ilişkin olan hesap kaleminin, miktar ya da tutarına ilişkin tespit çalışmasının gerçekleştirilmesinde denetçi direk olarak sayıma eşlik eder ve denetçi gözetiminde yapılır; gözlem tekniğine göre ise denetçi gerçekleştirilen sayım işlemine direk olarak müdahil olmaz sadece gözlemleyerek gerçekleştirilen işlemlerin yapılması gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığı uyulması gereken kurallara uyulup uyulmadığına ilişkin olarak denetim konusunu ilgilendiren kanıt elde etmeye çalışır (Yılancı ve Yıldız, 2005:214).

Denetçi, denetim aşamasında denetim kanıtının toplandığı çevreye ilişkin kontrolü ve denetim kanıtını doğrudan doğruya elde etmesi sebebiyle fiziki inceleme tekniği güvenilirlik derecesi açısından denetim için en ideal denetim kanıtlarının elde edilmesi için çok önemlidir. Fiziki inceleme tekniği aynı zamanda yönetimin ortaya koyduğu bütünlük iddiasını da test ederek bu konuda bir görüşe ulaşır. Örnek olarak stokların sayımında kayıtlara alınmamış bir ürün ya da hammadde unsurunun bulunması, yönetimin ortaya koyduğu bütünlük iddiası için olumsuz bir durumdur. Denetçi tarafından uygulanan fiziki inceleme tekniği ile işletme bünyesinde bulunan varlıkların mevcudiyeti hakkında bilgi edinilmesine rağmen varlıklara ilişkin hak ve yükümlülüklerin yanı sıra varlıkların değerine ilişkin denetim kanıtları elde edilmesi mümkün olmamaktadır.

Denetçi tarafından uygulanan fiziki inceleme tekniği, varlıkların mevcudiyetine ilişkin denetim kanıtlarının yanı sıra varlıkların kalitesi ile ilgili yani çalışır, sağlam, hurda, bozuk, olması gibi fiziki durumlarının da ortaya konmasına olanak sağlar. Fiziki inceleme tekniği vasıtası ile toplanan denetim kanıtlarının güvenilirlik açısından çok daha sağlıklı

olması için, gerçekleştirilen fiziki inceleme esnasında titiz davranılmalı, denetçi özellikle gerçekleştirilen incelemeye ilişkin varlıkların teknik ve yapısal özelliklerini gerekli seviyede bilmeli ya da yeterli olmadığı durumlarda yapısal ve teknik bazı unsurların belirlenmesinde uzman kişilerin desteğini almalıdır (Yurdakul, 2005:98).

Fiziki İnceleme tekniğinin aşamaları şu şekildedir (Yılancı ve Yıldız, 2005:214):

Hazırlık Aşaması: Öncelikle fiziki inceleme tekniğinin gerçekleştirileceği aktif varlığın belirlenmesi, işletme içinde yetkili kişilerin yapılacak incelemeden dolayı bilgilendirilmesi, söz konusu incelemeye konu olacak aktif varlığa ilişkin muhasebe verilerinin elde edilmesi, konuya ilişkin yeterli mesleki deneyim ve yeterliliğe haiz kişilerden inceleme ekibinin belirlenmesi, fiziki inceleme sırasında kullanılması muhtemel gerekli ekipmanın temin edilmesi (Yılancı ve Yıldız, 2005:214).

Uygulama Aşaması: İncelemeye konu olacak aktifin belirlenmesi, aktifin somut olarak tespit edilmesi, eğer denetçi tarafından örnekleme tekniği gerçekleştirilecekse ana kütleli oluşturacak örneklemelerin tespit edilmesi, gelişmeler sonucunda denetçi tarafından gerek duyulursa teknik açıdan uzman bir kişi ya da kişilerden destek sağlanması, eğer işletme bünyesinde konsinye stokların mevcudiyeti var ise inceleme dışı bırakılması (Yılancı ve Yıldız, 2005:214).

Değerlendirme Aşaması: Denetçi tarafından fiziki inceleme tekniğinin tamamlanmasından sonra gerçekleştirilen işlemlerin tekrar gözden geçirilerek değerlendirilmesi, eğer inceleme esnasında stoklara ilişkin bir envanter çalışması gerçekleştirilmiş ise sonucuna ait bir döküman hazırlanması, ulaşılan sonuçların işletme muhasebe kayıt izleme sistemindeki kayıtlı envanter ile karşılaştırılarak değerlendirme yapılması gibi kapsamları içermektedir (Yılancı ve Yıldız, 2005:215).

Stoklar işletmelerin dönen varlıklar olarak adlandırılan aktif yapısını meydana getiren en önemli varlıklardan biri olması nedeni ile stoklar kalemi hakkında yönetimin ortaya koyduğu beyanların doğru olup olmadığının belirlenmesi çok önemli husustur. Özellikle önceden belirlenmiş kriterler olan denetim standartlarına göre stok kaleminin somut bir şekilde işletmedeki mevcudiyetinin tespit edilmesi beklendiğinden dolayı fiziki inceleme tekniği özellikle stok kalemine ait olmak üzere bilgi ve bulgu elde edilmesinde genel anlamda kabul edilen ve sonuçlarının tatmin edici olduğu öngörülen denetimde kanıt

toplama tekniği olarak ifade edilmektedir. Uluslararası denetim standartlarına göre, maddi duran varlıkları inceleme başlığı altında düzenlenmiş olan açıklamada stoklara ilişkin gerçekleştirilen denetim, genel olarak stoklara ilişkin sayımının gözetimi olarak yapılmaktadır diye ifade edilmektedir. Denetçi bizzat kendisi stoklara ilişkin fiziki incelemeye katılarak bazı denetim kanıtları elde eder. Bu kanıtlar kısaca; mevcut stokların miktarı ve kalitesi, sayım sonucu elde edilen bilgi ve bulguların kayıt altına alınması ve stokların periyodik olarak kontrolüne ilişkin olarak yönetim tarafından belirlenen prosedürlere gerektiği gibi riayet edilip edilmediği, hususlarıdır (Yılcı ve Yıldız, 2005:215).

Stoklar genel anlamda; işletmelerin üretim prosesinde veya gerçekleştirecekleri hizmet tesliminde tüketime konu olacak ilk madde ve malzemeleri, üretim esnasında mevcut olan yarı mamulleri, işletmenin satışa hazır hale getirdiği mamulleri, satış amaçlı işletmeye katılmış olan ticari malları, asıl stok kalemlerinden görülmeyen yan ürün, artık ve hurda benzeri ürünlerden meydana gelen diğer stok kalemlerini kapsamaktadır. Denetçinin stoklara ilişkin fiziki inceleme tekniğinin gerçekleştirilmesi sırasında göz ardı etmemesi gereken hususlar şu şekildedir:

- İç kontrol sisteminin stoklara ilişkin belirlediği risk önleme yöntemlerini,
- Stok kalemine ilişkin olarak gerçekleştirecek olan envanter için gerekli teknik ve prosedürlerin belirlenip belirlenmediği,
- Stokların bulunduğu yer ve envanterin zaman planlaması,
- Uzman bir kişinin desteğinin gerekip gerekmediği.

Stok denetimini oluşturan faaliyetler şu şekildedir:

Denetlenen işletmenin stoklarla ilgili politikalarının gözden geçirilmesi: İşletmede mevcut stok takip yapısının doğru ve güvenilir işleyip işlemediğinin tespitine dair çeşitli kontroller yapılmasını, stok türlerinin sınıflandırma işleminin yapılmasına ve ayrıca yarı mamul halde olan stokların tamamlanma seviyelerinin belirlenmesini, stokların bulunduğu depolar arası stok hareketlerini ve dönem sonunda öncesinde ve sonrasında meydana gelecek stok giriş ve çıkışları ile ilgili oluşturulan yöntem ve prosedürler ile denetime tabi olan işletmenin sayıma ilişkin planlamasının incelenmesi gibi işlemleri kapsamaktadır (Polat, 2006:129).

Stok sayımının gözetimi: Denetçi tarafından stoklara ilişkin sayım aşamasının dikkatli bir şekilde izlenme ve incelenmesinin sebebi işletme yönetimi tarafından uygulamaya konan sayım teknikleri ve politikalarının uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin tespit edilmesidir. Söz konusu bu aşama sırasında gerçekleştirilen sayımın izlenmesinin yanı sıra, sayım sonucu elde edilen bilgi ve bulgularla kaydi envanterin karşılaştırılmasına ilişkin faaliyetleri içermektedir (Polat, 2006:129).

Sayım Sonrası denetim çalışmaları: Stoklara ilişkin miktarsal tutarlılıkların yanı sıra tutarsal değerlerinin tespit edilmesi, dönemsellik kavramı ilkesine göre stoklara ilişkin mali hareketlerin ilgili oldukları dönemlerde kayıt altına alınıp alınmadığının belirlenmesi, stoklara ilişkin fiyat belirleme tekniklerinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde yapılıp yapılmadığının belirlenmesi gibi durumları kapsamaktadır (Polat, 2006:130).

4.6.6. Kayıt Sistemini Yeniden İzleme

Kayıt sisteminin incelenmesi tekniğine göre denetçi denetime konu olan hesaplardan örnekleme yoluyla belirlediği bir unsuru muhasebe kayıt sisteminde adım adım takip ederek inceler ve bir görüşe ulaşır. Kayıt sistemini yeniden izleme tekniği maddi doğruluk testlerinin uygulanması aşamasında yönetimin ortaya koyduğu iddialara karşılık denetime ilişkin hedeflerin test edilerek gözden geçirilmesine diğer bir ifadeyle muhasebe kayıt işleme sisteminin, hesap kalemlerine ilişkin kalanların doğru bakiyeleri verip vermediğinin, denetim alanına giren hesap kalemlerinin meydana gelmiş her ayrı bir işlemi içerip içermediğinin, kayıt konusu olmamış işlemlerin varlığını ve muhasebe kayıt izleme ortamında mevcut olan tüm kayıtların gerçek, doğru belge ve işlemler doğrultusunda yapılıp yapılmadığının test edilerek incelenmesinde denetçiye destek sağlar. Denetçi kayıt sistemini yeniden izleme tekniğini iki farklı biçimde uygulanmaktadır (Kepekçi, 1998:83):

- Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi
- Kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi

Kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi, denetçinin işletmenin hesap dönemine ait arşiv dosyalarından örnek döküman ve belgeler belirleyerek bunları muhasebe kayıt izleme ortamında tek tek takip etmesi diğer bir ifade ile belirlediği kaynak niteliğindeki

belge ve dökümanları yevmiye defteri, yardımcı defter, büyük defter kayıtlarından kontrol edip izlemesidir. Kayıt sistemini ileriye doğru izlenmesi tekniğinde örnek olarak, muhasebe kaydını oluşmasına neden olan belge ya da dökümanın, tahsil, tediye ve mahsup fişlerinde biçim, kural ve muhasebenin genel ilkeleri doğrultusunda ilişkin olduğu doğru grup ve hesap kalemlerinde kayıt altına alınıp alınmadığı, föy, mizan, yevmiye ve defteri kebire doğru bir şekilde geçirilip geçirilmediği ve son olarak finansal tablolarda bütün döküman unsurları ve kapsamının sağlıklı, doğru ve güvenilir bilgiler içerip içermediği incelenerek araştırılır (Türker ve diğ., 2003:174).

Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesi tekniğine göre ise, muhasebe kayıt izleme sisteminde düzenlenmiş kayıtların geriye ve dayandığı belge ya da dökümana doğru takip edilmesi, diğer bir ifade ile denetçinin belirlediği bir kaydı büyük defter hesaplarından yevmiye kayıtlarına, yevmiye kayıtlarından mahsup fişlerine, mahsup fişlerinden dayandığı belge ya da dökümana doğru takip etmesi ve bu izleme sürecinde gerçekleştirilmiş kayıtların birbiri ile karşılaştırılarak incelenmesi olarak tanımlanır. Kayıt sisteminin geriye doğru incelenmesi tekniği muhasebe kayıt izleme ortamında gerçekleşen kayıtların işletme dahilinde meydana gelen bütün işlemleri kapsayıp kapsamadığı konusunda yetersiz görülse bile işletme yönetiminin bir iddia niteliğinde ortaya koyduğu kayıtların varlığına var oluş sebebi iddiasına karşılık olarak gerçekliğine ilişkin yapılan inceleme farklı bir ifade ile muhasebeye ilişkin gerçekleştirilen kayıtlarının gerçek ve doğru hareketlere dayanması konusunda denetçinin denetim kanıtı elde etmesini sağlar (Türker ve diğ., 2003:175).

Bu bağlamda gerek kayıt sisteminin ileriye doğru izlenmesi tekniği gerekse de kayıt sisteminin geriye doğru izlenmesi tekniği, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin belirlenmesinde ve verimliliği konusunda denetçiye bilgi aktarmaktadır (Çalış, 2005:169).

4.6.7. Soruşturma (Bilgi Toplama)

Uluslararası Denetim Standartları açısından soruşturma tekniği yani bir diğer ifade ile bilgi toplama tekniği, “işletme yapısı dahilinde ya da işletme yapısı dışındaki çevrede, mali veya mali olmayan bilgi ve bulguların bilgisi olan kişilerden toplanması” olarak ifade edilmektedir. Denetim süresince belirgin bir şekilde kullanılan ve çok sık şekilde

diğer kanıt toplama yöntemlerini tamamlayan bir kanıt toplama tekniği olarak kullanılmaktadır. Bunu yanı sıra soruşturma, yazılı bir şekilde olabileceği gibi sözlü bir biçimde de gerçekleştirilebilir.

Bilgi toplama sonucunda denetçinin elde ettiği yanıtların değerlendirilmesi, soruşturma aşamasının önemli bir parçasını ifade etmektedir (Demirbaş, 2001:151).

Soruşturma, denetçilerin denetimin bütün aşamalarında yaygın bir şekilde kullandığı bir kanıt toplama tekniği olsa dahi, diğer kanıt toplama tekniklerine göre bu teknikle elde edilen kanıtlara daha az güven duyulmaktadır. Bu sebepten ötürü denetçiler bilgi toplama tekniği ile topladıkları denetim kanıtlarının güvenilirliğini farklı kanıt toplama teknikleriyle toplanan denetime ilişkin kanıtlar ile destekleme yolunu tercih ederler. Güvenilirlik anlamında zayıf olmasına rağmen ekonomi dünyasında meydana gelen gelişme ve değişmeler, bu durumun denetim müessesesine yansımaları doğrultusunda denetçilerin çok daha yaygın bir şekilde bilgi toplama tekniğini kullanarak denetim kanıt toplamasını gerekli hale getirmiştir. Uluslararası denetim standartları, denetlenen işletmeye ilişkin faaliyetine ait temel koşullarının ve dış dünya ile kurdukları ilişkilerinin ve bu durumun yol açtığı riskler ile bunların yanı sıra mali raporlamaya ait iç kontrol sistemlerinin yapısal ve teknik anlamda anlaşılabilir olmasını ve denetçi tarafından incelenmesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Bunun yanı sıra günümüz koşullarında denetçiler ciddi bir oranda işletme yönetimlerinin tahminlerine, beklentilerine ve varsayımlarına dayalı mali ve mali olmayan bilgi ve veriler ile yüz yüze kalmak zorunda bırakılmışlardır (Demirbaş, 2001:152).

Söz konusu durumların tamamında soruşturma tekniği denetçiler açısından büyük önem taşıyan bir kanıt toplama tekniği olmaktadır. Bu derece önemli olmasının yanı sıra, farklı kanıt toplama teknikleri kullanılarak destekleyici denetim kanıtları toplanamadığı hallerde, denetçiler görüşlerini bilgi toplama kanıt tekniği kullanılarak toplanan denetim kanıtlarını temel olarak oluşturmaktadır (Kararlan, 2005:153).

Denetçi, denetimin konusunu oluşturan ve bilgi sahibi olan kişilere yazılı veya sözlü olarak bir takım sorular sorarak bu kişilerden elde ettiği yanıtları irdeleyip değerlendirerek denetim kanıtına ulaşmaktadır. Bilgi sahibi kişiler ile görüşmek denetçilerin herhangi bir şekilde diğer kanıt toplama tekniklerini kullandığı halde elde edemediği denetim kanıtlarına ulaşmasına destek olabilir. Bunun yanı sıra bilgi toplama

tekniki sayesinde ulaşılan yanıtlar, denetçinin diğer kanıt toplama tekniklerini kullanarak ulaştığı bilgi ve veriler ile farklılık arz edebilir. Bilgi toplama tekniği aynı zamanda kullanılacak diğer kanıt toplama tekniklerine de bir temel oluşturmaktadır. Bilgi toplama tekniği kullanılarak ulaşılacak denetim kanıtları, diğer kanıt toplama teknikleri kullanılarak ulaşılan denetim kanıtlarına göre çok daha az maliyete ve zamana katlanılan kanıtlardır (Kararşlan, 2005:154).

Bilgi toplama tekniğinin kullanılması esnek bir yapıya sahip olmasından dolayı denetçiye geniş bir kullanım yelpazesi sunmaktadır. Denetçi bilgi sahibi kişilerden sözlü olarak yanıtlar alabileceği gibi bu bilgi toplama işlemine kendi isteği doğrultusunda yazılı bir Şekilde de yapabilir. Aynı zamanda denetçi bilgi toplama tekniğinin kullanılması çerçevesinde işletme dahilinde bilgi sahibi kişiler ile iletişime geçebilmesinin yanı sıra işletme dış çevresinden olan ve bilgisine başvurabileceği işletme ile ilgisi olan diğer bilgi sahibi kişiler ile de iletişime geçebilir (Demirbaş, 2001:153).

Bilgi toplama tekniği ile ulaşılan denetim kanıtlarının diğer kanıt toplama teknikleri yoluyla elde edilen denetim kanıtlarına göre daha az güvenilir kabul edildiği konusunda daha önce bilgi verilmişti. Bu durumun nedeni soruşturma tekniği kullanılarak ulaşılan kanıtların büyük sıklıkla işletme dahilindeki bilgi sahibi kişilerden elde edilmesi ve sıklıkla bu bilgi ve verilerin yazılı olmak yerine çoğunlukla sözlü Şekilde olmasıdır. Bu sebepten ötürü bilgi toplama tekniği ile ulaşılan denetim kanıtlarının yeterli özellikte olmadığı genel kanıdır ve bu duruma ilişkin olarak uluslararası denetim standartları “soruşturma tekniği tek başına, yönetim iddialarındaki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz ve tek başına kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir” ifadesini kullanmaktadır. Denetçi, soruşturmaya ek olarak diğer farklı destekleyici kanıt toplama tekniklerini kullanarak, yeterli, uygun ve kaliteli denetim kanıtına ulaşmalıdır (Demirbaş, 2001:154).

Bilgi toplama tekniği, müşteri işletmenin seçimi ve işin kabulü, işletmenin faaliyet halinde bulunduğu sektörünü, Őartlarının ve dış çevresinin anlaşılması, denetimin planlanması, ilgili taraf işlemlerinin denetimi, kontrol ve maddilik testleri, kanıtların yorumlanması ve değerlendirilmesi gibi denetim sürecinin her bir aşamasında kullanılabilir. Bilgi toplama tekniği kullanılarak ulaşılan denetim kanıtları daha önceden

planlanmış bir görüşmenin sonucunda elde edilmesinin yanı sıra, anlık görüşmeler ve gayri resmi görüşmeler esnasında da toplanabilir.

Bilgi toplama tekniğinin etkin ve başarılı bir biçimde kullanılması denetçinin gerek mesleki gerekse de kişisel yetenek ve birikimine bağlı olmakla beraber bilgi toplama tekniğinin kullanılmasına yönelik denetçinin bir eğitim görmüş olması toplanacak denetim kanıtlarının kalitesinin artmasına olanak tanıyacaktır. Bilgi toplama tekniği kullanılmasında ne tarzda sorulara cevap aranacağı ve kimlere soru yöneltileceği konusunda denetçi mesleki muhakemesini kullanarak karar verecektir. Cevap aranan sorular denetimin sıhhati için büyük bir önem içerebilir (Kararlan, 2005:157).

Denetçi bilgi toplama tekniğini uygularken çok dikkatli olmalıdır. Denetçi ancak bu şekilde dikkatli davranırsa bilgi toplama tekniğinden maksimum faydayı sağlayabilir. Gereksiz kişilere anlamsız şekilde yöneltilen sorular denetçinin saygınlığı anlamında problem yaratabilir. Denetçi bilgi toplama tekniğini kullanırken suç isnat eden, kıran, rencide eden tarzda davranmamaya, içinde bulunduğu ortamın ve kurduğu ilişkilerin anlamsız yere gerilmemesi için gerekli özeni göstermelidir.

Denetçi tarafından gerçekleştirilecek görüşmelerde dikkat edilmesi gereken bazı ayrıntılar aşağıda belirtilmiş olup, bilgi toplama tekniğinden elde edilebilecek faydaları arttırabilir (Başpınar, 2005:57):

- Denetçi, bilgi toplama tekniği çerçevesinde herhangi bir görüşme yapmadan önce bilgi alabileceği kişileri belirleyip seçmeli ve yönelteceği soruları hazırlamalıdır.
- Denetçi tarafından gerçekleştirilecek görüşmenin hedefi yeni bir bilgiye ulaşma amacı olabileceği gibi daha önce elde edilen bir bilgiyi doğrulamak teyit etmek olabilir. Denetçinin yaklaşımı kesinlikle suçlama veya sorgulama tarzında olmamalıdır.
- Denetçi daha önceden hazırladığı plan çerçevesinde resmi, tehditkarlıktan uzak, kesinlikle nazik bir tavırla görüşmelidir.
- Denetçinin görüşeceği kişi konum itibari ile kendi konumu ile örtüşmemelidir.
- Soruşturma - bilgi toplama tekniği kapsamında görüşme gerçekleştirilen kişinin rahat olması sağlanmalı, kişinin görüşünü rahatlık ve açıklıkla ifade edebileceği ortamlar seçilmelidir.

- Denetçinin görüşme esnasında uygulayacağı sıra mutlak genelden özele doğru gitmeli ve sorulara muhatap olan kişinin davranış ve tutumlarına göre hareket edilmelidir. Görüşme gerçekleştirilen kişinin davranış ve tutumlardaki ani farklılıklar denetçi için bir farkındalık yaratabilir.
- Denetçi görüşme esnasında kesinlikle dikkatli olmalı görüşme yapılan kişinin yanıltmaya veya yönlendirmeye ilişkin olarak verdiği cevapları gözden kaçırmamalıdır.
- Bilgisine başvuru yapılan kişinin yanlış cevabı sadece hileli bir durumu işaret etmek dışında kişinin mesleki yetersizlik ve bilgisizliğinden meydana gelebilir.
- Sorular denetçi tarafından bilgi toplama tekniği kapsamında görüşme gerçekleştirilen kişiyi cevap verme anlamında teşvik edecek bir biçimde açık ve net olup buna göre tasarlanıp hazırlanmalıdır

4.6.8. Doğrulama

Doğrulama tekniği özel bir kanıt toplama türü olup, mali tablolar ve dipnotlara ait olarak işletme yönetimi tarafından sunulan her türlü bilgi, belge ve dökümanlar ile verdiği beyanları etkileyen belirlenmiş bir konuya istinaden elde edilmek istenen bilgiye ilişkin kanıtların, diğer bilgi sahibi kişiler ile doğrudan iletişim kurularak elde edilmesi ve değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır. Özellikle doğrulama tekniği ile denetime ilişkin kanıtların denetime tabi olan işletmenin dış çevresinden toplanması, denetçiye ulaşan yazılı bilgi ve verilerin ilişkili oldukları kişi ve kurumları ispat anlamında hukuki açıdan bağlaması, denetçi tarafından doğrulama tekniğini kullanmanın çok daha kolay bir şekilde uygulanabilir olması ve benzeri nedenlerle özellikle hesap kalanları ve bunlara temel olan alt hesap kalemlerinin doğrulanması için, doğrulama tekniği çok sık şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu durumla birlikte doğrulama tekniğinin uygulanma konusunu sadece hesap kalanlarının teyit edilmesi olarak sınırlandırmak doğru bir yaklaşım olmamaktadır. İşletmenin faaliyette bulunduğu üçüncü derecedeki kişi ve kurumlar ile gerçekleştirdiği işlem veya yaptığı anlaşmaların koşulları gibi konulara ilişkin olarak da uygulanabilir. Doğrulama tekniği denetçiler tarafından sıklıkla şu husus ve konular için kullanılmaktadır (Ataman vd., 2001:98).

Doğrulama tekniği uygulanması sonucu ulaşılan denetim kanıtlarının güven seviyesi, denetçinin doğrulama tekniğini kullanırken uyguladığı yöntem ve prosedürlerle,

denetçinin doğrulama talebi ve denetçiye ulaşan cevaplar üzerinde gerçekleştirdiği kontrollere, doğrulamaya yanıt verenlerin nitelikleri ile yanıtlar üzerinde işletme yönetiminin gerçekleştirilen müdahalelere veya yanıtta bulunan sınırlandırılmalara bağlı olduğu söylenebilir. Doğrulama tekniği kullanılarak ulaşılan denetim kanıtının ulaşıldığı çevre üzerinde denetime tabi olan işletmenin etki edebilme hareketinin sınırlı olması kanıtın güvenilirlik düzeyini yükseltirken; denetçinin kanıtın meydana geldiği çevre üzerinde kontrol kabiliyeti varlığının bulunmaması, denetçi açısından önemli bir risk olarak kabul edilmektedir. Bu sebepten ötürü doğrulama yani teyit mektubuna yanıt veren kişi ya da kuruluşun niteliklerinin değerlendirilmesi özellikle denetim kanıtının güvenilirlik düzeyi için büyük önem taşımaktadır. Bu sebepten ötürü doğrulamaya ilişkin kaynağın güvenilir olması; yanıt veren tarafın tarfsızlığına, bağımsızlığına, yanıt verme yetkisine ve arzusuna doğrulanan konu ile ilgili bilgisine ve yeterliliğine birebir bağlı olmaktadır. Bunun yanı sıra denetçinin, doğrulama talebini uygun kişi ya da kuruluşa yönlendirildiğinden şüphesi olmamalıdır. Doğrulama tekniği doğrultusunda yapılan yorumlamalarda, doğrulama mektuplarına yanıt verenlerden bazılarının denetlenen işletmeyle ilgili olarak muhasebe kayıtlarını kontrol dahi etmeden doğrulama mektubundaki bakiyeyi doğrulayarak teyit ettikleri görülmüştür. Bunun yanı sıra işletmeye mali anlamda bağımlı veya işletme yöneticileri ile bireysel veya ortak çıkar anlamında yakınlığı bulunan tarafların işletme yönetiminin talepleri doğrultusunda doğrulama mektuplarına yanıt verdikleri tespit edilmiştir (Başpınar, 2005:63).

Denetçi yanıt vermesi beklenen kişi veya kuruluşlarla sürekli irtibat halinde olmalı, doğrulamaya ilişkin taleplerine verilecek yanıtları dolaysız bir şekilde direk olarak kendisine gönderilmesini sağlamalıdır.

Yanıtların dolaysız bir şekilde direk olarak denetçiye iletilmesi, güvenilirlik anlamında ön şarttır. Tersi bir durum söz konusu olursa yani gönderilen cevaplar denetlenen işletmenin eline bir şekilde ulaşırsa üzerinde değişiklik yapılması ihtimali denetim kanıtının güvenilir olma seviyesini düşürür (Demirbaş, 2005:157).

Günümüzde yaygın bir şekilde kullanılan email veya faks yolu ile gönderilen doğrulama yanıtlarında; denetçi yanıtın kaynağını ve kapsamını teyit etmek için muhatap kişi veya kuruluş ile irtibata geçebilir. Bunun yanı sıra doğrulama isteklerine ilişkin alınan sözlü yanıtların çalışma kağıtları vasıtası ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Ve ayrıca

alınan sözlü yanıtlar ile elde edilen bilgilerin denetçi tarafından önemli olduğu düşünülüyorsa, denetçi sözlü yanıt alınan kişi ya da kuruluşlardan verdikleri sözlü yanıtları yazılı bir biçimde dolaysız ve doğrudan kendisine iletmesini istemelidir (Demirbaş, 2005:157).

Denetçi; doğrulama sürecini tamamen kontrolü altında tutmalı ve taleplerin hazırlanmasından gönderilmesine ve cevapların elde edilmesine kadar gözetim altına almalıdır. Doğrulama süreci zarfında denetim faaliyetinin etkinliğinin artırılması için yanıtların düzenlenmesinde, yanıt verilmemiş doğrulama isteklerinin belirlenmesinde, bilgilerin bir araya toplanıp listelenmesinde, defterlerle yanıtların karşılaştırılmasının gerçekleştirilmesinde; denetçinin kontrol ve gözetimi altında olmak koşuluyla işletme personeli denetçiye destek verebilir (Ataman vd., 2001:103).

Doğruma tekniği, uygulandığı mali tablo hesap kalemine ilişkin olarak özellikle yönetimin varlıklar ve borçlar, var olma ve oluşma, bütünlük iddialarının doğrulanmasına ilişkin olarak denetim kanıtı elde edilmesini sağlamaktadır. Denetçi mesleki muhakemesi eşliğinde doğrulama tekniğinin uygulanacağı zaman ve alanları belirlerken genelde bazı hususların varlığını dikkate alır söz konusu bu hususlar şu şekilde sıralanabilir (Ataman vd., 2001:103):

- Denetime konu olan hesap kaleminin finansal tablolar açısından önem derecesi,
- İşletme yönetiminin ortaya koyduğu iddiaya ait risk seviyesi,
- Risk seviyesini makul bir seviyeye indirecek denetim kanıtı toplamasını sağlayabilecek farklı kanıt toplama tekniklerinin kullanılabilme olasılığı,
- Denetçinin mesleki olarak uymakla sorumlu olduğu önceden belirlenmiş standart, prosedür veya yürürlükteki mevzuatın denetime konu olan hesap kalemi için doğrulama tekniğinin uygulanmasını zorunlu hale getirmesi.

Doğrulama tekniği, uygulanması hem maliyet açısından masraflı hemde fazlaca vakit alan bir kanıt toplama tekniğidir. Bu sebepten ötürü denetçi bazı hususlardan birinin varlığı durumunda doğrulama tekniğini uygulamaktan kaçınabilir (Polat, 2006:131):

- Denetime konu olan hesap kalemin finansal tablolar açısından önemsiz olması,
- Doğrulama tekniği uygulamasının fayda getirmeyecek derecede etkisiz olması,

- Risk düzeyini makul bir düzeye indirecek farklı kanıt toplama tekniklerinin ve denetim kanıtlarının bulunma durumu.

Denetçi doğrulama taleplerini hazırlarken bazı husus ve durumları göz ardı etmeyerek doğrulama isteklerine alınan yanıtların kalitesini arttırabilir. Bu hususlar şu şekilde sıralanabilir (Polat, 2006:139):

- Doğrulama talebi açık ve net yani anlaşılabilir olmalı, anlam farklılığı yaratabilecek cümle ve kelimelerden uzak durulmalıdır.
- İlgili tarafın nitelikleri ve özellikleri,
- Doğrulama talebinin belirlenmiş bir kişi ya da kuruluşa gönderilmesi,
- Denetlenen işletmenin açık ve net olarak ifade edilmesi,
- Doğrulamanın, yanıt vermesi talep edilen kişi tarafından ıslak imza ile imzalanması,
- Yanıtlama süresinin açıkça belirtilmesi,
- Yanıtların iletilmesi konusunda bilgi talep edilen taraflarla irtibata geçilmesi.

Önceki dönemlerde gerçekleştirilen denetim veya denetime benzer çalışma deneyimleri, doğrulanması beklenen bilginin nitelik ve özelliği, yanıt vermesi talep edilen kişi ve kuruluş gibi etkenler ulaşılacak kanıtın güvenilirlik düzeyi üzerinde dolaysız bir şekilde direk etkide bulunacağından, doğrulama talebini biçimsel olarak da etki altında bırakır. Ancak doğrulama tekniğinin uygulanmasında yanıtlanması talep edilen bilginin nitelik ve özelliğine göre standart bir şekilde hazırlanan doğrulama formlarının kullanıldığı tespit edilmiştir.

Denetçi doğrulama tekniğinde uygulamayı olumlu doğrulama veya olumsuz doğrulama biçiminde gerçekleştirebilir. Uluslararası Denetim Standartları “Denetçi olumlu veya olumsuz doğrulama talebini ayrı ayrı kullanabileceği gibi ikisinin bir bileşimini de kullanabilir” diye ifade ederek doğrulama tekniğini sınıflara ayırmıştır. Olumlu doğrulama talebi, ilgili kişi ya da kuruluşun, tarafına iletilen bilgiyle olan mutabakatını bildirerek veya bir bilgiyi elde ederek her durumda denetçiye cevap vermesini ifade etmektedir. Olumlu doğrulama talebi şu şekillerde yapılabilir (Sipahi, 2001:133):

- İşletmenin kayıtlarında yer alan bilgi, cevap vermesi istenen tarafa bildirilerek bilginin doğru olup olmadığı sorulur. Bu süreçte bu bilginin üçüncü kişiye göre doğru olup olmadığına bakılmaksızın üçüncü kişiden yanıt vermesi beklenir.
- İşletmenin kayıtlarında yer alan bilginin, cevap vermesi istenen tarafa bildirilmesi yoluyla yapılan doğrulama taleplerinde, ilgili tarafın bilgiyi doğrulamadan cevaplama riski vardır. Denetçi genellikle verilen cevapların ilgili tarafın kayıtlarına bakılarak verilip verilmediğini tespit edemez. Bu durumda, denetçi, doğrulama talebini ilgili tutar veya başka bir bilgi ihtiva etmeden doğrulayan tarafa göndererek, söz konusu tutar veya bilgilerin doğrulayan tarafça temin edilmesi suretiyle riski azaltabilir. Ancak bu tip “boş” doğrulama taleplerinin kullanılması, ilgili taraflar açısından ek bir gayret gerektirdiğinden cevaplama oranı düşük olabilir. Literatürde bu tip doğrulama taleplerinin “boş bakiyeli doğrulama” olarak sınıflandırıldığı görülmektedir.
- Doğrulama tekniğinin kullanımını hesap tutarlarının mutabakatının sağlanması amacıyla ile sınırlandırmamak gerekir. Hesap bakiyesi ile birlikte veya ayrı olarak ilgili hesapların dökümleri de istenebilir. Örneğin kaydedilmemiş bir yükümlülüğü ortaya çıkarırken işletmenin ana tedarikçilerinden; alacak bakiyesi olmasa dahi alacak tutarlarıyla ilgili hesap ekstrelerini doğrudan denetçiye gönderilmesinin talep edilmesi, ticari borçlar hesabında gözükken yüksek tutarlı bakiyeleri dikkate alarak gönderilen doğrulama taleplerinden genellikle daha etkili olur. Kısacası doğrulama tekniğinin kullanımında test edilen yönetim iddiasına göre hareket edilmelidir.

Bunun yanı sıra denetçi hesap kalanları ve alt hesapların teyit edilmesi haricinde işletmenin ilişkide bulunduğu diğer üçüncü kişi veya kuruluşlar ile yaptığı anlaşma şartları ile gerçekleştirdiği işlem ve faaliyetlere ilişkin olarak da doğrulama talebinde bulunabilir. Bu durumda denetçi özellikle finansal tablolar için önemli, olağanüstü, belirsiz anlaşma, işlem ve faaliyetler için doğrulama tekniğini uygulamalıdır.

Bazı konu ve hususların varlığı denetçinin kararını etkileyerek doğrulama tekniğinin uygulanmasına dair alacağı kararı etkileyebilir (Uzay, 1999:79):

- Dönem sonuna yakın büyük hacimli veya önemli satışların gerçekleşmiş olması,

- Standart olmayan sözleşmelerin olması veya sözleşmelerde standart olmayan şartların bulunması,
- Müşterinin, satış sözleşmesini kabul ettiğini gösteren belgelerde eksikliğin olması,
- Şarta bağlı sözleşmelerin veya koşullu işlemlerin varlığı,
- Sözleşmelerde veya yükleme belgelerinde yer alan tarihlerin değişmiş olması,
- Standart olmayan taksitli alacakların var olması veya ödeme takviminin uzatılmış olması,
- İşlemin olağan olmayacak bir şekilde muhasebe ve finans dairesinin dışında gerçekleşmiş olması,
- Satış faturası düzenlenmiş olduğu halde malın müşteriye teslim edilmemiş olması

Denetçi tarafından hazırlanan olumsuz bir doğrulama talebi, ilgili kişi ya da kuruluşun yalnızca gönderilen bilgiyle mutabık olmaması halinde cevap vermesi anlamını taşımaktadır. Fakat, olumsuz bir doğrulama talebine yanıt verilmediği hallerde, denetçinin, doğrulama talebinin ilgili kişi ya da kurumun eline ulaştığına ve talepte ifade edilen bilginin ilgili tarafça teyit edildiğine ilişkin herhangi bir açık kanıtı sahip olmadığına farkında olması gerekmektedir. Bu bağlamda, olumsuz doğrulama talepleri, olumlu doğrulama taleplerine göre çok daha az güvenilir kanıt elde edilmesini sağlar ve denetçi olumsuz doğrulama talebini destekleyici olarak farklı denetim tekniklerini kullanmayı da dikkate almalıdır.

Denetim standartları aşağıda belirtilen durumlarda denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi amacıyla olumsuz doğrulama taleplerinin kullanılabileceğini belirtmektedir (Sipahi, 2001:136):

- Değerlendirilmiş önemli yanlışlık riskinin düşük olması,
- Çok sayıda ve düşük bakiyeli hesapların bulunması,
- Önemli sayıda hatanın beklenmemesi,
- Denetçinin doğrulama talebinin ilgili taraflarca cevaplandırılmayacağına inanmasını gerektiren bir sebebin bulunmaması.

Denetçi tarafından kullanılacak doğrulama tekniğinin uygulanma süreci şu şekilde gerçekleşmektedir:

- Denetçi doğrulamak istediği bilgileri içeren doğrulama mektubunu işletme adına düzenler,
- Mektup işletme yönetimine imzalatılmak suretiyle gerekli onay alınmış olur,
- Denetçi mektupları adreslerine postalar,
- Yanıtın denetçiye geri gelmesi sağlanır,
- Gelen yanıtlar denetçi tarafından işletmenin kayıtları ile karşılaştırılır, varsa farklar belirlenir ve incelemeye alınır.

4.6.9. Yeniden Hesaplama

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden yeniden hesaplama tekniği, belge veya kayıtların matematiksel açıdan doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Farklı bir tanımlamayla yeniden hesaplama, muhasebe sistemi içinde gerçekleştirilmiş olan çeşitli hesaplamaların denetçi tarafından tekrar yapılarak kontrol edilmesidir. Muhasebe işlemleri yapısal olarak matematik temelli hesaplamalara dayalı bir özelliğe sahiptir. Bu sebepten ötürü matematik temelli muhasebe kayıtlarının hatalı olmasının yanı sıra usulsüzlükte söz edilebilir. Bu sebepten ötürü matematik hesaplamaların yoğun olduğu işlemlerden özellikle finansal tablolar açısından önemli kabul edilenlerle geçmiş dönemlere göre ciddi derecede sapma gösteren işlemlere ait olarak denetçi tarafından yeniden hesaplamaların yapılması ve doğruluğunun test edilmesinde fayda vardır. Yeniden hesaplama tekniğinin uygulandığı bazı muhasebe hesaplamaları şu şekildedir (Çaldağ, 2007:121-125):

- Yevmiye ve büyük defterde sayfa toplamlarının alınması
- Amortisman hesaplamalarının yeniden yapılması
- Tükenme payı hesaplamalarının yeniden yapılması
- Yeniden değerlendirme hesaplamalarının yeniden yapılması
- Şüpheli alacak karşılıklarının yeniden hesaplanması
- Vergi matrahı ve hesaplanan mali yükümlülüklerin yeniden hesaplanması
- Ücretlerin brütten nete veya netten brüte tekrar hesaplanması
- Emeklilik fonlarının ve kıdem tazminatlarının yeniden hesaplanması
- Hakediş raporlarındaki tutarların yeniden hesaplanması
- Reeskont hesaplamalarının yeniden yapılması

- Kar payı ve ikramiyelerin yeniden hesaplanması
- Sayım cetvellerindeki aritmetik işlemlerin yeniden yapılması

Denetçi yeniden hesaplama tekniğini kullanırken yapılan hesaplamaların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmamasının yanı sıra yürürlükteki mevzuatta yapılan hesaplamalarla ilgili olan ölçüleri, kriterleri göz önünde bulundurur.

4.6.10. Analitik İnceleme (Hesaplama ve Karşılaştırma) Tekniği

Denetimde kanıt toplama tekniklerinden analitik inceleme tekniği ya da farklı bir ifade ile hesaplama ve karşılaştırma tekniği, işletmenin işlem ve hesap kalemlerinde, önemli olabilecek derecede mevcut bulunan sapmaların tespit edilmesi hedefiyle, söz konusu cari yıl hesaplarının aylık ve yıllık performans, verimlilik, üretim, tüketim, kapasite kullanımı gibi bakımlardan, önceki dönemler hesap ve işlemleriyle, bütçelere ilişkin verilerle ya da faaliyette buldukları sektöre ilişkin ortalamalar ile oran ve trend analizi gibi rasyo analiz teknikleri gerçekleştirilerek karşılaştırılması ve yorumlanarak incelenmesidir (Aksoy, 2002:239).

Günden güne gelişen, değişen ve aynı zamanda çok daha karmaşık bir duruma gelen ticari hayat, işletmelerin her geçen gün gelişmesi ve hacimlerinin büyümesi sebebiyle gerçekleştirilecek denetimlerde denetim işini gerçekleştirecek kişi ya da kişilere çok daha fazla bilgi ve veriyi inceleyerek yorumlamalarını gerekli kılmıştır. Söz konusu bu durum mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik seviyesini incelerken mali tablolar üzerinde etkin olabilecek ancak herhangi bir şekilde denetime konu olmayan bambaşka bilgi ve verilerin dikkate alınmasına sebep olmuştur. Meydana gelen değişim ve gelişmeler denetçinin denetime ilişkin görüşünün oluşmasında analitik inceleme tekniğinin gerçekleştirilmesini bir ihtiyaç haline getirmiştir. Süreç içinde ekonomik ve ticari hayatın içinde muhasebeye ilişkin uygulamalarda matematiksel karşılaştırma yöntemlerinin sayısının artması, gelişmekte olan teknolojinin söz konusu tekniklerin gerçekleştirilmesini kolay hale getirmesi ve farklı alanlarda kullanıldığı gibi denetim alanında da analitik inceleme tekniğinin uygulama çerçevesini genişletmiştir (Akgül, 2000:141-144).

Söz konusu bu çerçeve kapsamında Uluslararası Denetim Standartları: “Denetçi, denetimin bir bütün olarak gözden geçirilmesi ve risk değerlendirme aşamalarında, işletmeyi, faaliyet koşullarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavramak amacıyla analitik

inceleme tekniklerini uygulamalıdır. Ayrıca analitik inceleme teknikleri maddi doğruluk prosedürü olarak da kullanılabilir” diye ifade ederek analitik inceleme tekniğinin denetim faaliyetindeki kullanım alanının genişliğini açıklamıştır (Akgül, 2000:141-144).

Analitik inceleme tekniği ya da prosedürleri; finansal ve finansal olmayan çeşitli veriler ile işletmenin kayıtları arasındaki anlamlı ilişkilerin incelenmesiyle elde edilen bilgilerin, denetçi tarafından gerek mesleki muhakemesine gerek sektörel veriler dikkate alınarak geliştirilen beklentilere uygun olup olmadığına bakılması olarak ifade edilmektedir. Farklı bir ifade ile analitik inceleme tekniği ya da prosedürleri; finansal ve finansal olmayan verilerin kendi içindeki ve aralarındaki rasyonel ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal tablolardaki yanlışlık ve sapmaların belirlenmesine yönelik gerçekleştirilen çalışmalar olarak tanımlanmaktadır (Ataman vd., 2001:68).

Analitik inceleme tekniği genel anlamda karşılaştırma ve ilgi kurma tekniğidir (Çaldağ, 2007:128).

Analitik inceleme, işletmeye ait finansal bilgilerin aşağıda belirtilen veriler ile karşılaştırılmasını içerir:

- Önceki dönemlere ilişkin karşılaştırmaya uygun nitelikteki bilgiler,
- Bütçe ve tahminler gibi işletmelerin beklentilerine ilişkin veriler,
- Amortismanla ilişkin tahminler,
- İşletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, faaliyette bulunulan sektör ortalamalarıyla karşılaştırılması,

ilgi Kurma:

- Finansal bilgiler ile finansal olmayan bilgiler arasında ilgi kurma
- İşletmenin önceki tecrübelerine dikkate alarak, tahminlere uygun olarak gerçekleşmesi olası finansal bilgiler arasında ilişki kurulması,

Söz konusu inceleme yöntemlerinin uygulamasında basit karşılaştırmalardan, ileri derecede istatistikî tekniklerin kullanılmasına değin uzanan çeşitli yöntem ve teknikler kullanılmaktadır. Denetimde kullanılacak inceleme teknik ve yöntemlerinin tercihi, bunların hangi yöntemle ve ne düzeyde gerçekleştirileceği denetçinin mesleki muhakeme ve tecrübesine bırakılmıştır.

Analitik inceleme teknikleri (Akgül, 2000:156):

Planlama aşamasında: Planlama aşamasında, denetçi tarafından denetime ilişkin risk değerlendirme yöntemi olarak, ara dönem mali tablolar, bütçeler, maliyet muhasebesine ilişkin veri ve bilgiler, geçici mizan, taslak olarak hazırlanmış finansal tablolar gibi finansal bilgiler, işletmenin faaliyet koşullarının ve dış çevre ile olan ilişkilerinin kavranması için kullanılmaktadır (Akgül, 2000:156).

Kanıt toplama sürecinde: İşletme yönetiminin denetçiye sunduğu bilgi ve belgeler ile yaptığı açıklamalardaki önemli yanlışlık riskinin azaltılarak kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesinde, analitik inceleme tekniği kullanılmaktadır.

Denetimin son aşamasında: Mali tabloların genel anlamda gözden geçirilmesi aşamasında analitik inceleme tekniği kullanılmaktadır (Akgül, 2000:156).

Analitik inceleme tekniği, mali tablolarda tespit edilen anlamlı sapmaların ve finansal tablolarda yer alan hesap kalemlerinin dönemler itibariyle gösterdiği düzensiz değişiklik ve sapmaların açıklanması, denetime tabi olan işletmenin ekonomik ilişkilerinin çok daha iyi anlaşılması, işletme sonuçlarının duyarlılığının test edilmesi, daha etkili risk analizlerinin yapılmasını sağlayarak riskli alanlara odaklanılmasını sağlamaktadır. Denetleme alanının belirlenmesi, denetim süresinin ve gerçekleştirilecek denetim tekniklerinin belirlenmesi, uygulanan denetim tekniklerinin yeterliliği ve denetim görüşünün oluşturulması konularında denetçiye yol gösterici olmaktadır. Analitik inceleme tekniği diğer kanıt toplama teknikleri ile karşılaştırıldığında çok daha az maliyetli olup denetçinin daha az zamanını almaktadır (Akgül, 2000:156).

Denetçinin, analitik inceleme tekniğini kanıt toplama tekniği olarak kullanımında aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurması gerekir:

Analitik inceleme tekniklerinin uygunluğu: Genel olarak büyük ölçekli işletmelerde meydana gelen büyük hacimli işlemler, analitik inceleme tekniklerin en rahat uygulanabileceği niteliklere sahiptirler. Analitik inceleme tekniklerinin gerçekleştirilmesi esnasında, incelenen veriler arasındaki ilişkinin mevcut olduğu ve beklenenden farklı koşulların ortaya çıkmaması halinde söz konusu ilişkinin devamlılığı olasılığına dayanmaktadır. Denetçi, analitik inceleme tekniklerinin uygunluğuna karar verirken; işletmeyi, iç kontrol sistemini, önemli yanlışlık olasılığı olan kalemleri ve önemlilik

seviyesi ile işletme yönetiminin beyanlarının niteliğini dikkate almaktadır (Türedi, 1996:148).

Karşılaştırmaya konu bilgilerin güvenilirliği: Denetçi tarafından gerçekleştirilen analitik inceleme teknikleri vasıtası ile elde edilen denetim kanıtlarının güvenilirliği büyük ölçüde; kayıtlara alınan tutarlara ilişkin tahminlerin yapılmasında veya rasyoların hesaplanmasında kullanılan ve işletme içinde üretilen veya dışarıdan sağlanan verilerin güvenilirliğine bağlıdır. Elde edilen bilgilerin güvenilirliği, bilginin yapısı ve elde edildiği kaynağından etkilenmekte olup büyük ölçüde elde edildiği ortam ve koşullara bağlıdır. Analitik inceleme tekniğinde kullanılacak verilerin elde edilmesinde, denetçi aşağıdaki hususları dikkate almaktadır (Türedi, 1996:148):

Bilginin kaynağı: Denetime ilişkin elde edilen bilgi, işletme içi kaynaklardan elde edilemesine nazaran işletme dışında bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde çok daha güvenilir olmaktadır (Türedi, 1996:148).

Bilginin karşılaştırılabilirliği: Bilgilerin sektöre ilişkin bilgiler ile karşılaştırılabilir bir nitelik taşıması gereklidir (Türedi, 1996:148).

Bilginin yapısı ve ilgisi: Bilgi işletme beklentilerin sonuçlarına dayalı olarak belirlenmelidir (Türedi, 1996:148).

Bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontroller: Denetçi, analitik inceleme tekniğinin gerçekleştirilmesinde kullandığı bilgilerin hazırlanmasına ilişkin kontrolleri test etmektedir. Bu kontrollerin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi, analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarının çok daha güvenilir olmasını sağlamaktadır.

Beklenen güvence seviyesine ulaşmak için, önemli yanlışlıkların belirlenmesinde yararlanılan tahminlerin yeteri kadar isabetli olup olmadığı; beklentilerin yeterince güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi aşamasında, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur (Türedi, 1996:149):

- Kanıt toplama tekniği olarak analitik inceleme tekniğinden beklenen sonuçların doğru olarak öngörülmesi,
- Bilginin kısımlara ayrılabilirlik düzeyi,
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti,

- Kabul edilebilir nitelikteki, beklenen değerlerle kayıtlı değerler arasında var olan farklılıkları dikkate almalıdır.

BÖLÜM 5. BİR ANONİM ŞİRKETİN FİNANSAL TABLOLARINDA HİLENİN TESPİTİNE YÖNELİK UYGULAMA

5.1. ŞİRKETİN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

A Gayrimenkul Yatırımları A.Ş. (Şirket) 19.10.2005 tarihinde İstanbul, Türkiye’de kurulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SPK) 03.06.2011 tarih ve 17/519 sayılı toplantısında görüşülerek kurul kaydına alınmasına karar verilmiştir. Ortaklık paylarının, Serbest İşlem Platformu’nda (SİP) işlem görmesi amacıyla hazırlanan duyuru formları kurulun 03.08.2012 tarihli toplantısında onaylanmış, 03.08.2012 tarih 1943 sayılı onay formuna istinaden paylar, 18.09.2012 tarihinden itibaren SİP’te faaliyetine başlamıştır. Şirket’in ana faaliyet konusu, C Anonim Şirketi’nden aldığı ve elinde bulunan rezerv araziye; otel, ilave atölye birimleri, sergi ve konferans alanları, gelir borsası binası, otopark alanı gibi yüksek rant sağlayacak, eğitim alanları gibi inşaat sektöründe insan kaynağı desteği verecek inşaat projelerini gerçekleştirmek suretiyle, amacına en uygun ve karlı biçimde değerlendirmektir. Şirketin 21.08.2013 tarihinde yapılan genel kurul toplantısında Şirket tarafından C Anonim Şirketi’in, Türk Ticaret Kanunu’nun 145 ila 158 ile ve ilgili diğer maddeleri ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19 (1) ve 20 (1)’inci maddeleri; Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri: I, No: 31 sayılı "Birleşme İşlemlerine İlişkin Esaslar Tebliği" ve ilgili diğer Mevzuat hükümleri dahilinde, tüm aktif ve pasifinin tam halinde, devir alınması suretiyle Şirket bünyesinde birleştirilmesi bu karar 27.11.2013 tarihinde İstanbul Ticaret Sicil Müdürlüğü tarafından tescil edilmiştir. 03.12.2013 tarihli ticaret sicil gazetesinde yayımlanmıştır. Şirket’in, merkezi İstanbul Türkiye adresindedir. Şirket’in şube ve irtibat bürosu bulunmamaktadır.

F İstanbul A.Ş.’nin 12.12.2013 tarihli toplantısında şirket payları İkinci Ulusal Pazarda işlem görmesine karar verilmiştir. 20.12.2013 tarihinde İkinci Ulusal Pazarda İşlem görmeye başlamıştır.

Şirketin kayıtlı sermaye tavanı 100.000.000 TL olup her biri 1 TL itibari değerde 100.000.000adet hamiline yazılı paya ayrılmıştır. Şirketin SPK’nın 01.07.2013 tarih

23/763 sayılı kararına istinaden 100.000.000 TL kayıtlı sermaye tavanı ile kayıtlı sermaye sistemine geçmiştir.

Şirket'in 2016 yılı içerisinde çalışan sayısı aylık ortalama 20 kişidir. (2015 yılı: 15 kişi) 31 Aralık 2016 tarihli hazırlanan finansal tablolar yayınlanmak üzere 24 Şubat 2017 tarihli Yönetim Kurulu toplantısında onaylanmıştır. Genel Kurul'un yasal mevzuata göre düzenlenmiş finansal tabloları ve bu finansal tabloları tashih etme hakkı vardır. Şirket 31.12.2016 tarihli stoklarında 27 adet, 5.574,78 m2 ofis bloğu bağımsız bölüm ve 58adet, 10.191,16 m2 atölye bloğu bağımsız bölüm bulunmaktadır. Bunların haricinde tapu devirleri yapılmayan, ödemeleri tahsil edilerek avanslar hesabında takip edilen toplam 217adet atölye ve ofis bloğu bağımsız bölümleri ve 5.655.153 TL değerinde 25 adet bağımsız taşınmazı mevcuttur.

5.2. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

5.2.1. Sunuma İlişkin Temel Esaslar

Şirket, yasal kayıtları TL cinsinden, Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlara geçirmektedir. Finansal tablolar ise Sermaye Piyasası Kurulunun 07/06/2013 tarih ve 20/670 sayılı ve 07/06/2013 tarih 2013/19 sayılı haftalık bültende yayınlanan karara, Kamu gözetim Kurumu (KGK) uygulamaya konulan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'a uygun olarak hazırlanmış ve maliyetin belirlenmesinde tarihi maliyet esası uygulanmıştır. Raporlama birimi TL'dir.

a. TMS'ye Uygunluk Beyanı

Finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'a uygun şekilde hazırlanmış ve sunulmuştur.

b. Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Finansal Tabloların Düzeltilmesi

Şirketin finansal tabloları önceki dönemlere karşılaştırmalı olarak hazırlanmıştır. Hazırlanmış olan tabloların cari dönemde hazırlanan finansal tabloların sunumuna uygunluk sağlanması açısından karşılaştırılacak bilgiler yeniden sınıflandırılır önemli farklılıklar açıklanır.

5.2.2. Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

31/12/2016 tarihi itibari ile hazırlanan finansal tablolar ile tutarlı olmak şartı ile 31/12/2017 dönemine ait finansal tabloların hazırlanmasına olanak sağlayan muhasebe politikaları açıklanmıştır.

Şirket yönetim kurulu 31.12.2017 tarihinde biten dönemden başlamak üzere daha önceki yıllarda uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanan arsalarını maddi duran varlık olarak sınıflamaya ve 2014 yılında başlamak üzere üzerlerine gayrimenkul inşaatına karar vermiştir. Daha önceden gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen ve değerlendirme farkları kar/zarar kaydedilen arsaların geçmiş yıl karları içerisinde yer alan gerçeğe uygun değer artışları özkaynakta ayrı bir hesap altında gösterilmiştir. Bu kapsamda 2016 finansal tablolarında da revize yapılmıştır.

5.2.3. Önemli Muhasebe Politikaları

Şirketin muhasebe politikaları nakit ve nakit benzeri olan kasa, banka, çek, senet ve vadesi bilanço tarihini kapsamaktadır. Nakit ve nakit benzeri işlemler vadeli 3 ayı aşmamakta, kolayca nakte çevrilebilen değer kaybetmeyen kısa vadeli likititesi yüksek, elde etme maliyeti ve tahakkuk etmiş faizlerinin toplamı ile gösterilmiş olan kalemlerdir.

a. Ticari Alacaklar

Ürün ve hizmet karşılığında tahakkuk etmemiş finans gelirinden, alıcılar netleşmiş değer ile gösterilir, finansman gelirleri tahakkuk etmemiş ticari alacaklar sonrası gerçek değeri ile etkin iskonto politikası uygulanarak net değer ile kaydedilir. Faiz oranı olmayan kısa vadeli alacaklar faiz oranından büyük olmadığından maliyet değerinden gösterilmiştir. Şüpheli ticari alacaklar karşılığı indirildikten sonra rayiç bedeli ile yansıtmakta ve düşülmüş net bedeli ile taşınmaktadır. . İndirgeme oranı olarak TL bazlı ticari alacaklar için vadelerine göre yıllık ortalama 6,17 oranı kullanılmıştır 2016 yılı için 6,47 tutarı uygulanmıştır. Ticari alacakların ortalama devir süresi 663 gündür. Ödenmesi gereken tutarların tahsil edilmeyecek bir durum söz konusu olduğunda alacaklar için risk karşılığı oluşturulur. Oluşturulan karşılığın tutarı, alacağın kayıtlı değeri ile tahsili mümkün tutar arasındaki farktır. Tahsili mümkün tutar, teminatlardan

ve güvencelerden tahsil edilebilecek meblağlar da dahil olmak üzere tüm nakit akışlarının, oluşan ticari alacağın orijinal etkin faiz oranı esas alınarak iskonto edilen değeridir. Alacakları için şirket cari yılda 22.254 TL bir karşılık ayırmıştır.

Değer düşüklüğü karşılığı ayrılması ile, değer düşüklüğüne uğrayan alacak bedelinin tamamının veya bir kısmının tahsil edilmesi halinde, tahsil edilen tutar ayrılan değer düşüklüğü karşılığında düşülerek diğer faaliyet gelirlerine kaydedilir. Şirket karşılık ayırdığı alacakları için cari yılda 358.136 TL tahsil edilmiştir.

b. İlişkili Taraflar

İştirak şirketleri diğer Şirket üzerinde yaptırım gücünde finansal ve diğer kararlarını etkileyebiliyorsa ilişkili taraf sayılabilmektedir. Ortaklar finansal tablolarda, hazır olan satılmaya değer varlıkların tarafları ilişkili olarak gösterilmektedir. Bu ifade aynı zamanda şirketin ana sahibi, üst yönetimi, kurul üyeleri ve bunlara bağlı aileleri göstermektedir.

c. Stoklar

Stoklar, maliyetin ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olması ile değerlendirilmektedir. Sabit ve değişken genel üretim giderlerinin bir kısmını da içeren maliyetler stokların bağlı bulunduğu sınıfa uygun olan yöntemlere göre ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için yüklenilmesi gereken tahmini maliyetlerin indirilmesiyle elde edilir. Stoklar olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan ve satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller ve inşaat yatırımlarından oluşmaktadır. BDS-240 belirtilen hususlar doğrultusunda denetim kanıtları değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucu, Finansal tablo hazırlanan dönemlerde önemli stok değer yüksekliği tespiti olup, net gerçekleşebilir değerinin maliyet değerinin üstünde kaldığı stok türü bulunmaktadır. Stokların tamamı maliyet değerinin üzerinde gösterilmiştir. Denetçi, yaptığı emsal değerlendirme yöntemi kullanarak stokları yeniden hesaplama, analitik inceleme yöntemi ile inceleyip hatalı kayıtları belirlemiştir. Denetçinin tespitine göre, yönetimin stok değerlerini olduğundan daha yüksek göstererek net karında yüksek

göstermeyi amaçladığı, net karın yüksek olması ile de kar dağıtımında ortaklara düşen payı yükselttiği ve yatırımcılar ve finansal tablo kullanıcıları, kaynak sağlayan yatırımcılara iyimser bir finansal tablo hedeflenmiş olduğu tespit edilmiştir.

d. Maddi Duran Varlıklar

Araziler ve arsalar ile binalar 31 Aralık 2016 tarihi itibariyle bağımsız profesyonel değerlendirme şirketi B Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş. tarafından yapılan değerlendirme çalışmalarında tespit edilen makul değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmıştır.

31 Aralık 2016 tarihinde binalarda birikmiş amortisman tutarlarının binanın brüt defter değeri ile netleştirilmesi sonucu oluşan net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki tutara getirilmiştir. Maliyet değeri ile yeniden değerlendirilmiş değer arasındaki fark ertelenmiş vergiden netleşmiş şekilde özkaynakların altında “Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları” hesabında izlenmektedir.

Varlıklar yeniden değerlendirildiği sürece yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden hesaplanan amortisman ile ilk hesaplanan maliyet bedeli üzerinden amortismanların arasındaki farkın ötelenmiş vergi etkisi düşüldükten sonra yeniden değerlendirme fonundan düşülerek birikmiş karlar hesabına alacak kaydedilerek takip edilir.

e. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Çeşitli olay ve durumlar karşısında duran varlıkların taşınan değerleri gerçekleşebilir/gelecekte o aktiften elde edilebilecek değerlerinin altına düştüğü tespit edilmesi halinde maddi ve maddi olmayan sabit kıymetler değer kaybı açısından teste tabi tutulmaktadır. Maddi ve gayri maddi sabit kıymetin defter değerinin gerçekleşebilir veya o varlığın iktisabından ileride elde edilecek değerinin üstünde kalması halinde duran varlık değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır.

f. İnşaat Sözleşmeleri

Bir varlığın veya nihai amaç ya da kullanım, teknoloji, fonksiyon ve tasarım açısından birbirleri ile yakından ilişkili veya birbirine bağlı bir varlık grubunun inşası için yapılan sözleşmeleri ifade etmektedir. İnşaat sözleşmeleri ile belirlenmiş faaliyetlerin başlangıç ve bitiş tarihleri farklı hesap dönemlerinde gerçekleşir. Bu

nedenle inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin temel husus, sözleşme hasılat ve maliyetlerinin inşaat işinin yapıldığı dönemlere tahsis edilmesidir.

g. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Şirket kira veya sermaye kazancı elde etmek için yatırım amaçlı gayrimenkuller mal ve hizmet üretimde kullanmak üzere yada işlerin yaşam seyri üzerinde satılmak yerine bulunmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller elde etme maliyetinden birikmiş amortismanın düşülmesi suretiyle gösterilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller doğrusal amortisman metoduyla faydalı ömür esasına uygun bir şekilde ve aktife girdikleri tarihler dikkate alınır bunda arazi ve arsalar hesaplama dışı tutulmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller olası bir değer düşüklüğünün tespiti amacıyla incelenir ve bu inceleme sonunda yatırım amaçlı gayrimenkullerin kayıtlı değeri, geri kazanılabilir değerinden fazla ise, karşılık ayrılmak suretiyle geri kazanılabilir değerine indirilir. Geri kazanılabilir değer, ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün mevcut kullanımından gelecek net nakit akımları ile net satış fiyatından yüksek olanı olarak kabul edilir.

Şirketin yönetim kurulu karar uyarınca aktifine kayıtlı TMS/TFRS'na göre hazırlanan finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanan arsaların varlıkların kullanım amacının üzerine gayrimenkul inşa edilmesi şeklinde değiştirilmesine ve ilgili varlıkların bu tarihten itibaren yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değil, arsa ve arazi olarak maddi duran varlıklar grubunda sınıflanmasına karar verilmiştir.

Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin Şirket tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına yapılan transferde anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri alınmıştır.

h. Ticari Borçlar

Ticari borçlar mal ve hizmet alımı ile ilgili ileride doğacak faturalanmış ya da faturalanmamış tutarların rayiç değerlerini temsil eden indirgenmiş maliyet bedeliyle kayıtlarda yer almaktadır.

Yasal yada yapısal olarak şirketin geçmişten gelen ve devam etmekte olan yükümlülükleri varsa işletmeden ekonomik çıkar sağlanan kaynakların elden çıkartılması yada satılması gerçekleşme olasılığı var ise ve yükümlülükler tahmin

edilebiliyorsa kayıtlara alınmaktadır. Zaman içinde nakitlerin değerinin azalması önemli ise karşılıklar paranın zaman değerini yansıtan dönem içinde piyasa tahminlerinin vergi öncesi oranı ile gelecekteki nakit akımlarının iskonto edilmesi sonucu hesaplanmaktadır. İskonto metodu kullanıldığında, zaman dilimini yansıtan karşılıktaki artış, faiz gideri olarak dikkate alınır.

(2) Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıklar

Şarta bağlı yükümlülükler, kaynak aktarımını gerektiren durum yüksek bir olasılık taşıyor ise finansal tablolarda yansıtılmayıp dipnotlarda açıklanmaktadır. Şarta bağlı varlıklar ise finansal tablolara yansıtılmayıp, ekonomik getiri yaratma ihtimali yüksek olduğu takdirde dipnotlarda açıklanır.

i. Devlet Teşvik ve Yardımları

Yapılan devlet bağışları, şirketin uymak zorunda olduğu yükümlülükler karşılığında şartları karşılamak şartıyla kayda alınır. Devlet bağışları maliyetlere ilişkin ilgili dönemler boyunca karşılayacakları maliyetlerle ilgili dönemler boyunca tutarlı bir şekilde gelir olarak muhasebeleştirilir. Devlet bağışları maddi duran varlıklara ilişkin, ertelenmiş olarak dönem içinde cari olmayan borçlar altına sınıflandırılır ve faydalı ömürleri üzerinden doğrusal amortisman uygulanarak gelir tablosuna alacak kaydedilir.

j. Dönem Cari vergi,

Dönem yıl vergi yükümlülüğü, dönem karının vergiye tabi olan matrah kısmının üzerinden hesaplanır. Hesaplamaya tabi olan matrah vergiye tabi kar, diğer yıllarda vergilendirilebilir ya da vergiden indirilebilir kalemler ile vergilendirilmesi ya da vergiden indirilmesi mümkün olmayan kalemleri hariç tutması nedeniyle, BDS-240 çerçevesinde kanıtların değerlendirilmesinde, denetçi yapmış olduğu denetim çalışmaları sonucunda yönetimin karı yüksek göstererek finansal tablo kullanıcıları ile yatırımcılara iyimser tablo sergilemek isteği ile kayıtlarda hileye başvurulduğu tespit etmiştir.

k. Ertelenmiş vergi:

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü veya varlığı, Finansal tablolarda gösterilen varlıkların ve yükümlülüklerin yasal vergi matrahı tutarındaki geçici farklılıkların yasallaşmış vergi matrahı dikkate alınarak bilanço yöntemine göre hesaplanarak belirlenir.

Geçici farkların tümü için hesaplanması esnasında indirilebilir farklardan oluşan vergi farkları vergiye tabi kar elde edilirken geçici farklar önemlilik düzeyine göre indirilebilir olması şartıyla hesaplanmaktadır. İşletme birleşmeleri dışında kaynaklanıyorsa varlık ve yükümlülükler kar zararı etkilemeyen işleme ait fark şerefiye veya diğer varlıklara ait yükümlülüklerin ilk finansal tablolara alınmasından kaynaklanıyorsa muhasebe kaydı oluşturulmaz. Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinde farkların ortadan kalkması ortadan kalması düşük olduğu gelecekte farkın kontrol edebildiği durumlar dışında vergilendirilebilir geçici farklar tamamı için hesaplanır. Buna benzer yatırım ve paylar ile ilişkilendirilen vergilendirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları, kar elde etmek için farklardan yararlanma yakın gelecekte oluşma ihtimali ve farkların oluşması ve ortadan kalkması ihtimali olması şartlarıyla hesaplanmaktadır. Ertelenmiş vergi varlığının kayıtlı değeri, her bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir. Ötelenmiş vergi varlığı vergi varlığının kayıtlı değeri, bir kısmının veya tamamının oluşturacağı faydanın elde edilmesine imkan verecek düzeyde finansal kar ve gelir elde etmenin ihtimali olmadığı ölçüde azaltılır.

1. Çalışanlara Sağlanan Faydalar / Kıdem Tazminatları

Türkiye’de işçi çıkartmaları ile kıdem tazminatları ödenmektedir. Mevcut kanunlar ve toplu iş sözleşmeleri hükümlerine göre kıdem tazminatı gerçekleşmektedir. Güncellenmiş olan TMS-19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı (TMS-19) çerçevesinde söz konusu türdeki ödemeler tanımlanmış emeklilik fayda planları olarak nitelendirilir. Finansal tabloda olarak Bilançoda muhasebeleştirilen kıdem tazminatı yükümlülüğü, gelir tablosuna alınmamış gerçekleşmiş veya gerçekleşme ihtimali olan kazanç ve zararlar nispetinde düzeltilmesinden sonra kalan yükümlülüğün bugünkü değerini ifade eder.

m. Hasılat

Gelirler, faaliyetlerinden dolayı Şirket'e ekonomik getiri sağlanması olasılığı olduğu ve gelirin güvenilir olarak ölçülebilmesinin mümkün olduğu zaman muhasebeleştirilir. Gelirler, katma değer vergisi ve satış vergileri düşüldükten sonra net olarak gösterilmiştir. Gelirin oluşması için aşağıdaki kriterlerin yerine gelmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul Kiralamalarından Elde Edilen Gelirleri:

Tahakkuk esasına göre kiralanmış gayrimenkullerden elde edilen veya elde edilme ihtimali bulunan kira gelirleri kaydedilmektedir. Bu işlemlerle ilgili oluşan veya oluşabilecek gelirlerin tutarı gerçekleşme ihtimali kuvvetli ise gerçekleşir.

Gayrimenkul Satışından Elde Edilen Gelirler:

Gelirin oluşması satılan gayrimenkullün oluşabilecek riskinin ve faydasının alıcıya geçmesi ile gelir tutarının güvenilir bir şekilde hesaplanabildiği durumda gelir oluşmuş sayılır. Hasılat, alıcı geçmesi ile malların sahipliğiyle ilgili önemli risk ve getirilerin olması, satılan malların işletmenin yönetimiyle sahipliğin gerektirdiği şekilde ilgili olmaması ve söz konusu mallar üzerinde etkin bir kontrolün bulunmaması hasılat miktarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edeceğinin muhtemel olması ve işlemle ilgili olarak yüklenilen ve yüklenilecek olan maliyetlerin güvenli bir şekilde ölçülebilmesi durumlarında(şartıyla) kayıtlara alınmaktadır.

Hizmetin Sunumu:

Bir işlemin hizmet sunumuna ilişkin sonucuna ait güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin bilanço tarihi itibarıyla tamamlanma esasına göre dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki sıralanmış koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların gerçekleştirme biçiminde tahmin edilebildiği kabul edilir.

(a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;

(b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin ihtimalinin olması;

(c) Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma yüzdesinin ve düzeyinin gerçekleştirme ihtimali güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve,

(d) Katlanılabilir maliyetler İşlem için işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi

Faiz Geliri:

Faiz geliri, Beklenen ömür boyunca ile kalan anapara bakiyesi ilgili elde edilme düzeyinin tahmini nakit girişlerini finansal varlıkları, varlığın kayıtlı değerine edilecek efektif faiz oranı nispetinde ilgili dönemde tahakkuk ettirilir.

Temettü ve Diğer Gelirler:

Kısa veya uzun vadeli hisse senedi yatırımlarından elde edilen kar payı geliri, hissedarların kar paylarını alma hakkı olduğu zaman kayda alınır. Diğer gelirler ise, hizmetin sunulması ile verilmesi veya gelirle ilgili unsurların gerçekleşmesi, risk ve faydaların nakledilmiş olması, gelir tutarının güven düzeyinin gerçekleşme şeklinde belirlenmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Şirkete girişinin olması ihtimali üzerine alınan veya alınabilecek bedelin oluşması gereken makul değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınır.

n. Borçlanma Giderleri

Önemli ölçüde zaman isteyen kullanıma ve satışa hazır hale getirilmesi gereken varlıklar söz konusu olduğunda, satın alınması, yapımı, imal edilmesi veya üretimi ile doğrudan borçlanma maliyetleri, kullanımına veya satışa hazır haline gelene kadar geçen süre varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Harcanmamış kısmı olan yatırımla ilgili kredinin finansal yatırımlarda geçici bir süre ile değerlendirilmesi elde edilen geliri aktiflere alınmasına uygun borçlanma maliyetlerinden mahsup edilir. Diğer borçlanma maliyetleri, oluştuğu dönemlerde gelir tablosuna kaydedilmektedir.

o. Finansal Araçlar

Finansal araçlar, bir işletmenin finansal varlıklarını ve bir başka işletmenin finansal yükümlülüklerini veya sermaye araçlarını arttıran anlaşmalardır.

p. Finansal Varlıklar

Finansal varlıklar rayiç değerleri taşıdıkları değere yaklaşan varlıklardır. Finansal tablolarda yer alarak hazır değerlerde bulunan nakit ve nakit benzeri değerleri ve bunlara ait faiz tahakkukları ve diğer finansal varlıkları kapsamaktadır bununla birlikte kısa vadeli varlık olmalarından dolayı, rayiç bedeli ve değerlerinin taşınan bedellerine yakın olduğu düşünülmektedir.

Ertelenmiş alacaklar ötelenmiş finansman giderleri ve şüpheli alacaklar karşılığı indirildikten sonraki taşınan değerlerinin rayiç değerlerine yakın olduğu düşünülmektedir. Bilanço tarihinden sonra On iki aydan küçük vadeli alacaklar dönen varlıklar, uzun ise duran varlıklar olarak sınıflandırılır. Vade sonuna kadar elinde bulundurma düşüncesi içinde sabit veya değişken faiz geri ödeme planı ait menkul kıymetler şirketin alacaklar dışında vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak adlandırılır. Şirketin bu düzeyde sınıfladığı bir finansal varlığı yoktur. Almak ve satmak amacıyla elde tutulan bir finansal varlık veya finansal yükümlülük, şirketin piyasada oluşan fiyattaki veya aracının kar marjındaki kısa vadeli oluşacak hareketlerden, kar amacı ile elde edilmiş varlık veya yükümlülüktür. Bir finansal varlık kısa vadeli kar yaratma amacı ile ne amaçla elde edildiği bağımsız olması portföy içinde almak ve satmak amacı ile elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırılır. Finansal varlığı ve yükümlülük türevleri efektif hedging riskten korunma amaçlı olmadığı sürece almak ve satmak amaçlı tutulan finansal varlık veya finansal yükümlülük olarak sınıflandırılmaktadır. Satılmaya hazır finansal varlıklar;

(a) işletme kaynaklı kredi ve alacaklar,

(b) vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar veya

(c) almak ve satmak amaçlı tutulan finansal varlıklar dışındaki finansal varlıklardır. Şirketin bu şekilde sınıfladığı bir finansal varlığı yoktur.

Bir finansal varlık veya finansal yükümlülük ilk olarak, finansal varlık maliyetleri üzerine yapılan masrafları da eklenerek finansal yükümlülüklerin rayiç değer olan hesaplanır. İlk kaydın ardından, finansal varlıklar, varlık olan finansal türevler dahil olmak üzere, rayiç değerinden satışı yapılmasıyla ortaya çıkacak işlem maliyetleri indirilmeksizin değerlenir.

Bunlar haricinde aşağıda sıralanmış olan kalemlere giren finansal varlıklar (sabit vadeli olanlar iskonto edilmiş maliyetinden) etkin faiz metodu ile hesaplanan maliyetlerinden kayda alınır:

- (a) Şirketin sahip olduğu ve alım satım amacı ile tutulmayan krediler ve alacaklar,
- (b) Vadesi gelinceye kadar elde tutulan yatırımlar ve
- (c) Herhangi bir pazarda belirlenmemiş ve pazar fiyatı olmayan ve rayiç değeri ölçülemeyen finansal varlıklar.

Rayiç değerleri tahmin edilebilir finansal araçların, rayiç değerlerinin tahmini için aşağıdaki yöntem ve varsayımlar kullanılmıştır:

Etkin faiz yöntemi

Yöntem olarak Finansal varlığın itfa maliyet değerlemesi ve faiz gelirin ilgil dñneme dağıtılması yöntemidir. Faiz oranı ise finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince tahsil edilecek tahmini nakit toplamının, ilgili finansal varlığın tam olarak net bugünkü değerine düşölerek indirilmiş orandır. Kar veya zarara yansıyan gerçeğe uygun değer farkı finansal varlıklar dışında izlenerek sınıflandırılan ilgili gelirleri etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanmaktadır.

r. Finansal Yüklölölükler

Finansal yüklölölükler rayiç değerleri taşıdıkları değere yaklaşan yüklölölüklerdir. Kısa vadeli olmaları ile Ticari borçların ve diğer finansal yüklölölükler rayiç değerlerinin taşıdıkları değere yaklaştığı düşünölmektedir. Banka kredilerinde, maliyetler iskonto edilmiş işlem maliyetleri ilk kayıtlara eklenerek hesaplanır. Üzerindeki faiz oranları değişen piyasa koşulları dikkate alınarak güncellendiği için kredilerin rayiç değerlerinin taşıdıkları değerini ifade ettiği düşünölmektedir. Finansman gelirlerinin ötelenmesi düşölüdükten sonra kalan ticari borçların rayiç değerlerinin taşıdıkları değere yakın olduğu öngörölmektedir.

Sözleşmeye dayalı finansal yükümlülükler:

(d) Başka bir işletmeye nakit veya bir başka finansal varlık vermeyi öngören,

veya

(e) Sözleşmeye dayalı İşletmenin bir başka işletmeyle finansal araçlarını,

işletmenin aleyhinde olacak şekilde karşılıklı olarak düzenlenen yükümlülüklerdir.

İlk kaydı izleyen, finansal yükümlülükler, alım ve satımı amaçlayan yükümlülükler dışında, etkin faiz metodu ile hesaplanan maliyetlerinden kayda alınır. Öz sermaye aracı bir şirketin tüm finansal kaynakları çıkarıldıktan sonra geriye kalan faydayı ifade eden tüm anlaşmalardır. Sözleşmelere taraf olan şirket aktif ve pasifleri sadece finansal kalemleri taraf olduğu takdirde bilançosuna yansıtmaktadır.

Kayıtlardan çıkartma şirketin sözleşmeden doğan hakları üzerinde kontrol gücünü kaybetmesi ile finansal aktifi veya finansal aktifin bir kısmını kayıttan çıkartır. Şirket finansal pasifi sadece ve sadece sözleşmede tanımlanan yükümlülüğü ortadan kalkar, iptal edilir veya zaman aşımına uğrar ise kayıttan çıkartır.

s. Kur Değişiminin Etkileri

Şirket'in finansal tabloları fonksiyonel para birimi TL olarak faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrede geçerli olan ile kayıtlara alınmıştır. Şirketin mali durumu ve faaliyet sonuçları, finansal tablolar için sunum birimi olan TL cinsinden ifade edilmiştir. Şirket yabancı para birimi cinsinden olan işlemleri işlem tarihinde yayınlanan kurları esas alarak finansal tabloları hazırlanmıştır. Finansal tablo olan bilançoda yer alan dövize bağlı işlemler olan parasal varlık ve yükümlülükler bilanço tarihinde geçerli olan kurlar kullanılarak işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilmiştir.

Parasal olmayan ve gerçeğe uygun değeri ile izlenmekte olan kalemlerden yabancı para cinsinden kayıtlara geçmiş olanlar, gerçeğe uygun değerinin yayınlanmış olan belirlendiği tarihteki kurlar esas alınarak TL'ye çevrilmiştir. Parasal olmayan tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki kalemler yeniden çevrilmeye tabi tutulmazlar.

t. Hisse Başına Kazanç

Denetçi mesleki şüpheciliği ile denetim ekibi içinde yapmış olduğu müzakere sonucunda elde edilmiş kanıtları inceleyerek satılan malın maliyetini düşük olarak gösterilmesi gelir tablosunda net karı etkileyeceğini analitik inceleme, yeniden hesaplama yöntemi ile tespit etmiştir. Gelir tablosunda belirtilen hisse başına kazanç, net karın hileli kayıtlarından dolayı yüksek gösterilmesi sonucu dağıtılacak karında yüksek olması yönetimin hileli finansal tablo düzenlendiğini tespit etmiştir. Dönem boyunca dolaşımda bulunan hisse adedinin ağırlıklı ortalamasına bölünmesi ile hesaplanmıştır.

Faaliyet dönemi boyunca dolaşımda bulunan hisse adedinin ağırlıklı ortalaması kaynaklarda bir artış yaratmadan basılan hisseler göz önünde bulundurularak hesaplanmıştır. Bununla birlikte, yasal kayıtlar açısından, hisse başına karın hesaplanması yerel mevzuat ve kanunlara tabidir.

u. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

Bilanço tarihinden sonra oluşan olaylar Şirketin bilanço tarihindeki durumu hakkında ilave bilgi veren düzeltme gerektiren olaylar finansal tablolarda aktarılmıştır. Düzeltme gerektirmeyen olaylar belli bir önem arz ettikleri takdirde dipnotlarda açıklanmaktadır.

v. Nakit Akım Tablosu

Faaliyet dönemi içinde nakit akım tablosunda, şirket yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akımları, Şirketin satışa sunmuş olduğu ticari gayrimenkulleri ve gayrimenkullere ait Kat Maliklerinin oluşan çeşitli alacak ve borçların kaynaklanan nakit akımlarını gösterir. Yatırım amaçlı faaliyetleriyle ilgili nakit akımları, Şirketin sabit ve finansal yatırım faaliyetlerinde kullandığı ve elde ettiği nakit akımlarını gösterir. Sermaye artışına bağlı kredi kullanımını ve buna bağlı olarak geri ödemesi finansman faaliyetlerine ilişkin kullandığı nakit akımları gösterir.

y. Sermaye ve Temettüleri

Adi hisseler, özsermaye olarak sınıflandırılır. Adi hisseler üzerinden dağıtılan kar payları, kar payları kararının alındığı dönemde birikmiş kardan indirilerek kaydedilir.

5.2.4. Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları

Finansal tabloların hazırlanmasında, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ve hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve giderleri etkileyecek tahminlerde kullanılarak bilanço tarihi itibarıyla bu gelir ve giderlerin tutarlarını, açıklanması gerektirmektedir. Fiili sonuçlar tahminlerden farklılık göstererek şirket yönetiminin mevcut olaylar ve işlemlere ilişkin en iyi bilgilerine dayanması bile sonuçlarda farklılık gösterebilir.

Şirket'in muhasebe politikalarını uygularken aldığı önemli kararlar;

a. Şüpheli Alacaklar

Şirket, vadesi geçen ve tahsilât güçlüğü mümkün olma ihtimali düşük alacaklarda yaşanabilecekler için ilgili müşterinin finansal durumunu, geçmiş tecrübeleri, diğer faktörleri göz önüne alarak ve müşterinin kredi kalitesini incelemek üzere değerlendirerek şüpheli alacak karşılığı kaydetmektedir.

b. Sabit Kıymetlerin Faydalı Ömürleri

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar Şirket yönetimi tarafından tahmin edilen faydalı ömürleri boyunca amortisman hesap edilmektedir.

c. Kıdem Tazminatı Karşılığı

TMS 19'a göre şirket yönetimi kıdem tazminatı yükümlülüklerinin hesaplanabilmesi için gerçeğe yakın hesaplama yapmıştır. Gerçeğe yakın hesaplamada kullanılan indirim oranının belirlenmesi, emeklilik ihtimali, çalışanların maaşları ve kıdem tazminatı oranının beklenen artış ve azalış oranları için tahminlerde bulunmuştur.

d. Ertelenmiş Vergi

Türkiye Finansal Raporlama Standardı TFRS'ye göre Şirket, vergiye esas yasal finansal tabloları ile hazırlanmış ve bu standarda bağlı finansal tabloları arasındaki farklılıklardan kaynaklanan geçici zamanlama farkları için ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü muhasebeleştirilmektedir. Şirket'in gelecekte oluşacak karlardan indirilebilecek kullanılmamış mali zararları ve diğer indirilebilir geçici farklardan oluşan ötelenmiş vergi varlıkları bulunmaktadır. Ertelenmiş veya ötelenmiş vergi varlıkları geri kazanılabilir kısmı mevcut durumlar altında tahmin edilmiştir.

Değerlendirme sırasında, gelecekteki kar göstergeleri, ilgili dönemde oluşan zararlar, kullanılmamış zararların ve diğer vergi varlıklarının son kullanılabilceği tarihler ve gerektiğinde kullanılabilcek vergi planlama stratejileri göz önünde bulundurulmuştur.

e. Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit ve nakit benzeri değerler, banka mevduatlarını, nakit varlıkları ve vadesi bilanço tarihi olan çekleri içermektedir. Nakit benzeri değerler kolayca nakde dönüştürülebilir; oluştuğu tarihte vadesi üç ayı geçmeyen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli yüksek likiditeye sahip varlıklardır.

Tahsili şüpheli görülen teminatsız alacak bakiye olması halinde önce idari takibe geçilip bakiyenin tahsiline çalışılmakta, tahsilat gerçekleştirilemediği takdirde, hukuki takibe başvurulmaktadır. Çok sayıda müşteriyle çalışıldığından dolayı tahsilat riski dağılmış durumdadır ve önemli bir kredi riski bulunmamaktadır. Şirket ekli finansal tabloda yer alan şüpheli alacak karşılığında daha fazla bir karşılığa gerek görmemektedir.

Şirket ilgili alacaklarına istinaden sözleşme gereği uygulayacağı vade farklarını kayıtlarına yansıtılmamış, alacaklarına istinaden yönetim kararı ile de finansal tablolarda herhangi bir karşılık ayırmamıştır.

Şirketin aktifine kayıtlı TMS/TFRS'na göre hazırlanan finansal tablolarda Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak sınıflanan varlıkların kullanım amacının üzerine gayrimenkul inşa edilmesi şeklinde değiştirilmesine ve ilgili varlıkların bu tarihten itibaren Yatırım Amaçlı Gayri Menkul olarak değil Arsa ve Arazi olarak Maddi Duran Varlıklar grubunda sınıflanmasına karar verilmiştir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller'in nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin aşağıdaki detayı verilen ipotekler hariç herhangi bir kısıtlama yoktur. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin olarak dönem içinde katlanılan doğrudan faaliyet gideri yoktur. Yatırım amaçlı gayrimenkuller'in defter değerinin mutabakatının sunumuna herhangi bir kur farkı oluşmadığı için bir açıklama yapılmamıştır.

Şirketin yönetim kurulu karar uyarınca aktifine kayıtlı TMS/TFRS 'na göre hazırlanan finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflanan arsaların varlıkların kullanım amacının üzerine gayrimenkul inşa edilmesi şeklinde değiştirilmesine ve ilgili varlıkların bu tarihten itibaren yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değil, arsa ve arazi olarak maddi duran varlıklar grubunda sınıflanmasına karar verilmiştir. Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin Şirket tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına yapılan transferde anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri alınmıştır.

5.3. HİLENİN TESPİTİ VE DENETİME ETKİSİ

5.3.1. Belirlenen Yanlışlıkların Bir Araya Getirilmesi

BDS 240'da denetçinin belirlemiş olduğu yanlışlıkların makul güvence seviyesinin altında kalanları bir araya getirmeyi gerekli görmeyebilir, fakat tek başına veya bir araya geldiğinde büyük önem taşıyabilen kayıtlarda olabilir, denetçiye denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıkların önem derecesini değerlendirmesinde ve önem derecesine göre yanlışlıkları yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesinde yardımcı olması amacıyla, fiili yanlışlıkları, muhakeme yanlışlıkları ve öngörülen yanlışlıkları birbirinden ayırmak faydalıdır. Fiili yanlışlıklar, hakkında hiçbir şüphenin bulunmadığı yanlışlıklardır.

Denetçinin belirlemiş olduğu muhakeme yanlışlıkları, yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi tarafından güven düzeyinin makul bulunmayan muhakemelerinden veya denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından kaynaklanan farklılıklardır. Öngörülen yanlışlıklar, denetim örnekleminde belirlenen yanlışlıkların örneklemin alındığı ana kitlenin tamamına yansıtılmasını içeren, denetçinin ana kitledeki yanlışlığa ilişkin en yaklaşık tahminidir.

5.3.2. Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması

Denetçi, belirlediği önemli yanlışlık risklerini dikkate alırken, bulguların küçük olması dikkate almayacağı anlamına gelmediğini bilmelidir, işletmenin çevresi, işin yapısı ve mahiyeti yanlışlık bulgularının bir araya gelerek büyük ve önemli yanlışlık

riski olabileceğini bilmeli ve değerlendirmelidir. Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde Yanlışlık, münferit bir olay olmayabilir. Genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir. Talebi üzerine yönetimin bir işlem sınıfını, hesap bakiyesini veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilen yanlışlıkları düzeltmesi hâlinde denetçi, yanlışlıkların kalıp kalmadığına karar vermek için ilâve denetim prosedürleri uygular.

Başka yanlışlıkların da bulunabileceğine ilişkin kanıtlar örneğin, denetçinin iç kontroldeki bir aksaklıktan veya işletme tarafından yaygın biçimde kullanılan uygun olmayan varsayımlardan veya değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanan bir yanlışlık belirlediği durumları içerebilir. Denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıkların toplamının, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde, denetim boyunca bir araya getirilen yanlışlıkların toplamıyla birlikte ele alındığında tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıkların önemliliği aşma riski, kabul edilebilir risk seviyesinin üzerinde olabilir. Örnekleme riski ve örnekleme dışı riskin varlığı sebebiyle tespit edilmemiş yanlışlıklar bulunabilir.

Denetçi belirlediği bir yanlışlığın sebebini anlaması için yönetimden bir işlem sınıfını, hesap bakiyesini veya açıklamayı incelemesini; söz konusu işlem sınıfında, hesap bakiyesinde veya açıklamadaki fiili yanlışlık tutarını belirlemek için prosedürler uygulamasını ve finansal tablolarda uygun düzeltmeler yapmasını talep edebilir. Bu tür bir talep, örneğin denetçinin bir denetim örnekleminde belirlediği yanlışlıkları örneklemin alındığı ana kitlenin tamamına yansıtmasına dayanarak yapılabilir.

5.3.3. Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

İlgili mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, denetim boyunca bir araya getirilen tüm yanlışlıkları yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirir. Denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder. Yönetimin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, yönetimin düzeltme yapmama gerekçelerini anlar ve bir bütün olarak

finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken edindiği bu anlayışı dikkate alır.

Yanlışlıkların yönetimin uygun bir kademesine zamanında bildirilmesi; yönetime kalemlerde yanlışlık olup olmadığını değerlendirme, aynı fikirde olmadığı durumları denetçiye bildirme ve gerekli adımları atma imkânı verdiği için önemlidir. Yönetimin uygun kademesi, genellikle, yanlışlıkları değerlendirme ve gerekli adımları atma sorumluluk ve yetkisine sahip olan kademedir.

Denetçi tarafından bildirilenler dâhil olmak üzere tüm yanlışlıkların yönetim tarafından düzeltilmesi, yönetime doğru muhasebe defter ve kayıtlarının tutulması konusunda imkân sağlar ve önceki dönemlere ait düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların kümülatif etkisinin, gelecek dönemlere ait finansal tablolarda sebep olacağı “önemli yanlışlık” riskini azaltır.

BDS 700 denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ve sunulup sunulmadığını değerlendirmesini zorunlu tutar. Bu değerlendirme, yönetimin düzeltme yapmamasının gerekçeleri hakkında denetçinin edindiği anlayıştan etkilenebilecek olan, yönetimin yaptığı muhakemelerin taraflı olma ihtimali dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerinin dikkate alınmasını içerir.

5.3.4. Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi

Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmeden önce BDS 320’ye uygun olarak belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili finansal sonuçları kapsamında hâlâ geçerli olup olmadığını doğrulamak için önemliliği yeniden değerlendirir. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken, yanlışlıkların belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar açısından büyüklüğü ve niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği belirli şartları ve önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini mütalaa eder. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim mevzuatı tarafından yasaklanmadığı sürece denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkları ve bunların tek başına veya toplu olarak denetçi

raporundaki görüş üzerinde yapabileceği etkiyi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir. Denetçi yaptığı bildirimde, düzeltilmemiş önemli yanlışlıkları münferit olarak tanımlar. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların düzeltilmesini talep eder. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ayrıca, önceki dönemlere ilişkin düzeltilmemiş yanlışlıkların ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini bildirir.

Denetçinin BDS 320'ye uygun olarak belirlediği önemlilik, fiili finansal sonuçlar henüz bilinemeyebileceği için çoğunlukla işletmenin finansal sonuçlarına ilişkin tahminlere dayanır. Bu sebeple, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisine ilişkin değerlendirmesinden önce, BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğin fiili finansal sonuçlar esas alınarak revize edilmesi gerekebilir. BDS 320 denetçinin başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar (veya tutarlar) belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliğin (ve - uygun hâllerde- belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlenen önemlilik düzeyi veya düzeylerinin) denetim sırasında değiştirileceğini açıklar. Bu sebeple, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmesinden önce bazı önemli değişikliklerin yapılmış olması muhtemeldir. Ancak BDS 320'ye uygun olarak belirlenen önemliliğin denetçi tarafından yeniden değerlendirilmesinin sonucunda daha düşük bir tutarın (veya tutarların) ortaya çıkması hâlinde, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için performans önemliliği ve müteakip denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamını uygunluğu yeniden değerlendirilir.

Her bir münferit yanlışlık, ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar üzerindeki etkisinin (belirli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya ilişkin - varsa- önemlilik düzeyinin aşılp aşılmadığı dâhil) değerlendirilmesi için dikkate alınır.

BDS 240, büyüklüğü finansal tablolar açısından önemli olmasa dahi, hile kaynaklı veya hile kaynaklı olması muhtemel olan bir yanlışlığa ilişkin göstergelerin, denetimin diğer aşamaları açısından nasıl dikkate alınması gerektiğini açıklar. Önceki dönemlere ait düzeltilmemiş önemsiz yanlışlıkların kümülatif etkisi, cari dönemin finansal tabloları üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Denetçinin bu tür düzeltilmemiş yanlışlıkların

cari dönemin finansal tabloları üzerindeki etkisini değerlendirmesine yönelik geçerli farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Aynı değerlendirme yaklaşımının kullanılması, dönemden döneme tutarlılık sağlar.

Bir kamu sektörü işletmesinin denetiminde, denetçinin bir yanlışlığın önemli olup olmadığına ilişkin değerlendirmesi, mevzuat tarafından belirlenmiş özel konuları (örneğin hile dâhil) raporlama sorumluluklarından da etkilenebilir.

Ayrıca, özellikle kamu yararı, hesap verebilirlik, dürüstlük, etkin yasal gözetimin sağlanması gibi hususlar, özellikle, bir kalemin niteliği bakımından önemli olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir. Bu durum özellikle mevzuata uygunlukla ilgili kalemler açısından geçerlidir.

Düzeltilmemiş yanlışlıkların yönetimden sorumlu olan kişi veya kişilere bildirilmesi ve yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olması hâlinde, yönetime bildirilen hususların, üst yönetimden de sorumlu olan aynı kişilere tekrar bildirilmesine gerek yoktur. Bununla birlikte denetçi; yönetim sorumluluklarına sahip kişi veya kişilerle kurulan iletişimlerin, aksi durumda üst yönetimden sorumlu olması sebebiyle iletişim kurulacak tüm kişileri de yeteri kadar bilgilendirdiğinden emin olur. BDS 260, denetçinin talep ettiği yazılı açıklamaları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar.

Denetçi, yanlışlığın mevcut şartlar altında karar verilen kapsamı ve niteliği ile bu durumun gelecekteki finansal tablolar üzerindeki muhtemel sonuçlarını göz önünde bulundurarak, yanlışlıkları düzeltmemeye sebeplerini ve bunun etkilerini üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edebilir.

5.3.5. Yazılı Açıklamalar

Denetçi, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına ve toplu hâde, bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıklarına ilişkin yazılı bir açıklama talep eder. Yazılı açıklamada veya ekinde bu kalemlerin bir özeti yer alır. Finansal tabloların hazırlanması, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların önemli yanlışlıkları düzeltmek için finansal tablolarda düzeltme yapmalarını gerektirdiğinden, denetçinin bu kişilerden düzeltilmemiş yanlışlıklar hakkında yazılı bir

açıklama talep etmesi gerekir. Bazı durumlarda, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar, düzeltilmemiş belirli yanlışlıkların yanlışlık olduğu kanaatine varmayabilir. Bu sebeple, yazılı açıklamalarında “[sebeplerin açıklanması]’den dolayı vekalemlerinin yanlışlık oluşturduğu görüşüne katılmıyoruz” gibi ifadeler kullanabilirler. Ancak bu açıklamaların alınması, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisi hakkında bir sonuca ulaşma (sonuç oluşturma) gerekliliğini ortadan kaldırmaz.

5.4. BAĞIMSIZ DENETİM SONUÇLANDIRILMASI

5.4.1. Bağımsız Denetim Raporu

Denetim çalışması sonucunda denetçinin finansal tablolar üzerindeki görüşünü ifade ettiği yazılı dökümana denetim raporu denir. Denetlenen finansal tabloların güvenilirliği ve dürüstlüğü hususunda denetçi yargısı denetim raporu ile ilgililere sunulur. Denetim raporunun çeşitli kesimler tarafından kullanılması sebebiyle, ortak bir anlayışı sağlaması açısından, denetim raporunun standart bilgileri içermesi ve belirli şekil şartlarına uygun hazırlanmış olması gerekir.

BDS 700’e belirttiği üzere, denetim raporu, yazılı olarak bildirir. Rapor şekil şartlarında başlık, muhattap, giriş, denetçinin, yönetimin sorumlulukları başlıkları bulunur, yönetimin sorumluluklarına ayrıca değinilir ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması, durumunda; denetçi raporunda yer alan, finansal tablolara ilişkin yönetimin sorumluluğuna dair ifade, duruma uygun olarak “finansal tabloların hazırlanması ve gerçeğe uygun bir biçimde sunumuna” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasına”, ilişkin sorumluluğa atıfta bulunur.

Yine bu standardın şekil şartlarında denetçi görüşü bölümü ve diğer raporlama sorumlulukları, denetçi imzası, rapor tarihi ve adresi başlıkları da bulunur.

5.4.2. Anonim Şirketin Bağımsız Denetim Çerçevesi

Bağımsız denetim kapsamında finansal tablolarda hilenin tespitinde ve sonrasında yapılacak işlemlere yönelik uygulama gerçekleştirilmiştir. Uygulamada denetlenen şirket A Anonim Şirket, denetleyen şirket B bağımsız Denetim Şirketi, iştirak halinde

bulunan şirket C Anonim Şirketi ve D anonim şirketi olarak değiştirilmiştir. Uygulamaya tabi olan şirket Serbest Piyasa Kurulu (SPK) ya tabi sürekli denetime tabidir.

5.4.3. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Uygulama firmamız ile İşletmeyi denetleyecek olan denetim firması arasında denetim sözleşmesi imzalanmış ve denetçi firma denetimi kabul etme aşamasında bilgi toplayarak denetimi kabul etmiştir.

5.4.4. Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

Sorumlu denetçi ve denetim ekibi belirlemiş, aralarında yaptıkları müzakereler sonucu yapacakları çalışmalarını planlamaları aşağıdaki şekildedir.

BDS 220'nin göstergesinde zorunlu prosedürleri belirleme, etik hükümlerin uygunluğunu değerlendirme, denetim sözleşmesi anlaşmasının sağlanması ve denetçi, denetim stratejileri hakkında, denetim özelliklerini, zamanlanması, kurulması gereken iletişimleri belirleyerek, denetim raporunun amacını belirleme, denetim ekibini yönlendirme ve önemli risk alanlarını belirlemiştir, Firmanın daha önce yapılmış olan denetimden elde edilen bilgilerin ilgili olup olmadığını belirleme çalışması yapmıştır. Kaynakların niteliği belirlemesini yaparak yürütme çalışmalarına başlamıştır.

BDS 315'ni göstergesinde denetçi, planlanan risk prosedürlerinin niteliği ve kapsamını belirleyerek denetim planlaması hazırlanması çalışmasına başlamıştır. Denetçi, gerekli gördüğü durumlarda, denetim stratejisini güncellemesi ve değiştirmesini yapar.

Yönlendirme, gözetim ve yürütme çalışmalarını sorumlu baş denetçi tarafından yapılması ve sorumluluğunu alarak, sorumlu denetçi gözden geçirme prosedürlerine, uygun olarak yürütülmesi sorumluluğunu belirlemiştir. Rapor tarihinden önce, çalışma kağıtlarını, gözden geçirerek uygun denetim kanıtlarının toplandığının müzakeresini yapmıştır. Denetim ekibinin danışmanlığını yapması, denetim ekibinin, denetim sırasında doğru istişare yaptığından ve yapılan istişarenin içeriğinden emin olması ve uygunluğunu belirlemiştir.

5.4.5. Finansal Tabloların Denetimi

BDS 220'e göre denetçi, gözden geçirecek kişinin atandığından emin olması, önemli konuları denetimi gözden geçiren kişiyle müzakere edilmesi, gözden geçirme tamamlanana kadar raporuna tarih vermeyerek; varılan sonuçlara tarafsızca değerlendirmiştir, raporu oluştururken önerilen raporun uygun olup olmadığı, bağımsızlığını, görüş farklılıklarını, denetimi kalitesine yönelik gözden geçirmiştir.

5.4.6. Denetim Bulguları

Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamış, topladığı denetim kanıtlarını güvenilirliğini kontrol etmiş, denetim raporuna uygunluğunu ölçerek, daha önce işletme yönetiminin çalışmış olduğu uzmanın raporlarından yararlanmış. Kullanılan bilgilerin güvenilirliğini ölçmüş, denetim kanıtı elde etmek için, denetim kontrol testlerini tasarlamış, kontrol testlerinden sonra elde edilen denetim kanıtlarını güvenilirliğini ölçerek, tutarsızlık veya güvenirligi denetçi, sorunun çözülmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişiklikler veya bu prosedürlere ne tür eklemeler yapılacağına karar vermiştir ve bu sorunların varsa denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini mütalaa emiştir. Sonuç olarak, stoklar, satılan malın maliyeti ve dönem karı ve zararı üzerinde hile yapıldığını tespit etmiş, ve üst yönetime bildirmiştir.

5.4.7. Denetim Raporunun Yazılması

BDS 700'e göre geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu tutmadığı ilâve bilgilerin denetlenen finansal tablolarla birlikte sunulması durumunda denetçi, söz konusu ilâve bilgilerin, denetimi yapılan finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilip edilmediğini değerlendirmiştir. İlâve bilgilerin denetlenen finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilmediği durumlarda denetçi, yönetimden, denetlenmeyen ilâve bilgilerin sunulma şeklinin değiştirilmesini talep eder. Yönetimin bu değişikliği yapmayı reddetmesi durumunda denetçi, söz konusu ilâve bilgilerin denetlenmemiş olduğunu denetçi raporunda açıklar.

Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu tutulmayan ancak niteliği ve sunulma şekli itibarıyla denetlenmiş finansal tablolardan açık ve net bir biçimde ayırt edilemediğinden finansal tabloların bir parçası olan ilâve bilgiler, denetçi görüşü kapsamına dâhil etmiştir.

Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturmuştur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varmıştır. Bu sonuca varılmasında aşağıdakiler dikkate alınmıştır:

- a) Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ilişkin BDS 330 uyarınca varmış olduğu sonuç,
- b) Denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına ilişkin BDS 450 uyarınca varmış olduğu sonuç ve
- c) Zorunlu kılınan değerlendirmeler.

Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmiştir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri ile birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içermiştir.

Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında:

- d) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
- e) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
- f) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
- g) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
- h) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını ve

- i) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.

Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesi uyarınca hazırlandığı durumlarda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını da incelemiştir. Denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmesi aşağıdakilerin dikkate alınmasını içermiş bunun doğrultusunda inceleme:

- j) Finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği,
k) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan (dayanağını oluşturan) işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

Denetçi; finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesini yeterli şekilde açıklayıp açıklamadığını ve finansal tabloların söz konusu çerçeveye yeterince bulunmadığını değerlendirmiştir. Denetçi raporunun yazılı olarak düzenlenme çalışması yapması gerekmektedir.

Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimler İçin Denetçi Raporları şekil şartlarında yapması gerekenler aşağıdaki gibidir.

- Başlık
- Muhatap
- Giriş Paragrafı
- l) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletmeyi belirtir,
- m) Finansal tabloların denetlenmiş olduğunu ifade eder,
- n) Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığını belirtir,
- o) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur,
- p) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihini veya kapsadığı dönemi açıkça belirtir.
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu
- Denetçinin Sorumluluğu
- Denetçi Görüşü

- Diğer Raporlama Sorumlulukları
- Denetçinin İmzası
- Denetçi Raporu Tarihi
- Denetçinin Adresi

5.4.8. Görüş Bildirimi

Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir.

Denetçi,

- a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya
- b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse

BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun görünüm (sunum) sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüldüğüne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.

Finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanması durumunda denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun görünüm (sunum) sağlayıp sağlamadığı hakkında bir değerlendirme yapması zorunlu değildir. Ancak çok istisnai durumlarda denetçi, finansal tabloların yanıltıcı olduğu sonucuna varırsa bu hususu yönetimle müzakere eder ve bu hususun nasıl çözüldüğüne bağlı olarak, bu durumun denetçi raporunda yer alıp almayacağına veya alacaksa ne şekilde yer alacağına karar verir.

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar Denetçi,

- a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya,

- b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş)

Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir:

- a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya
- b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Olumsuz Görüş

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.

Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal 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.

Denetçinin Denetim Sözleşmesini Kabulünden Sonra, Yönetimin Denetimin Kapsamını Sınırlaması Sebebiyle, Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu

Denetçi, denetim sözleşmesinin kabulünden sonra, yönetimin finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verilmesine veya görüş vermekten kaçınılmasına yol açması muhtemel şekilde denetimin kapsamını sınırladığının farkına varırsa, yönetimden söz konusu sınırlamayı kaldırmasını talep eder. Yönetimin 11 inci paragrafta belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddetmesi durumunda denetçi, -üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almaması hâlinde - konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürleri uygulamanın mümkün olup olmadığına karar verir.

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, bu durumun sonuçlarına aşağıdaki şekillerde karar verir:

- a) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verir veya
- b) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa:
 1. Mevzuatın izin vermesi ve uygulanabilir olması durumunda, denetimden çekilir veya
 2. Denetçi raporu düzenlenmeden önce denetçinin denetimden çekilmesinin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumda, finansal tablolara ilişkin görüş vermektan kaçınır.

Denetçi, denetimden çekilirse, denetimden çekilmeden önce, denetim sırasında belirlenen ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan yanlışlıklara ilişkin hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir

Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Diğer Hususlar Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi veya görüş

vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz. Bu şartlar altında aynı raporda bu tür bir olumlu görüşe yer verilmesi, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu olumsuz görüşle veya görüş vermekten kaçınma durumuyla çelişir.

5.4.9. A Gayrimenkul Yatırımları A.Ş. Yönetim Kurulunun 01.01.2016 – 31.12.2016 Hesap Dönemi Finansal Tablolarına İlişkin Bağımsız Denetim Raporu

A Gayrimenkul Yatırımları A.Ş.'nin 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, işletmede önemli muhasebe politikalarının özetini incelemiş ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz. İşletme Yönetiminin Sorumluluğu Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan standartlarına göre Finansal Tabloların hazırlanması ve dürüst şekilde sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluk finansal tablolar, önemli yanlışlıklar içermeyecek hata, hile ve usulsüzlüklerden kaynaklanan yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği yansıtacak şekilde doğru ve dürüst olmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir. Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bu bağımsız denetimimiz, Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartların planlanıp yürütebilmesi, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamasını gerektirmektedir. İşletmede yapmış olduğunuz bağımsız denetimimizde, bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasıdır. Bu denetimde seçilen teknikler, denetlenen finansal tabloların hata ve hilenin usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığını, önemli yanlışlık içerip içermediğini inceleyerek risk değerlendirmesi mesleki kanaatimize göre

yapılmıştır. İç kontrol sistemi, risk değerlendirmesi, iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Fakat, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki değerlendirmektir. Yapmış olduğumuz bağımsız denetimimiz, muhasebe politikaları, önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesi, işletme yönetimi tarafından benimsenmesi açısından değerlendirilip açıklanmıştır. Elde ettiğimiz denetim kanıtlarının görüşümüzü oluşturmasına uygun ve yeterli belge ve nitelikte olduğuna inanıyoruz.

Bağımsız denetim raporunu hazırlarken, finansal tablolarda hile karşısında makul güvenceye elde edilmeye çalışılmıştır. Önemli yanlışlık riskleri olan stoklar, malın maliyeti ve net kar incelenmiş ve makul güvence seviyesinin üstünde kalarak, müzakere edilerek yeniden hesaplama, gözlem, ana kütle içinde alınan örneklerle alınarak değerlendirilmiştir. Her bir kalem için stoklar yeniden sayım ve hesaplama yöntemi, satılan malın maliyeti yeniden hesaplama tekniği gibi tekniklerle değerlendirilerek olması gereken daha fazla ve daha az değerlerle kayıtlara geçirildiği, bu incelemelerden sonra net karın yüksek olarak hesaplanmasına sağlandığı tespit edilmiştir. Yapılması gereken işlemler denetim ekibi içinde müzakereler yapıp, geriye dönük kayıtların düzeltilmesi için yazı ile yönetime talepte bulunulmuştur. Yönetimin bu kayıtlarda yapmış olduğu açıklama ise kayıtların doğruluğu konusunda teyit vermesidir.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, A Gayrimenkul Yatırımları A.Ş.'nin 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akımlarını, KGK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığını.

Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Rapor 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 402'nci Maddesi uyarınca; Şirket Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 31 Aralık 2017 tarihinde sona eren hesap döneminde defter tutma düzeninin, TTK ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına rastlanmıştır.

Denetlenen Őirkette olması gereken sonuç aşağıdaki gibidir, görüldüğü gibi tamamen iyimser tablo sergilenmiŐ ve tablo kullanıcıları yanıltılmak istenmiŐtir. Şirket yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucunda hileli olan finansal tabloların BDS-450 çerçevesinde yanlışlıklar bildirilmiŐ ve buna istinaden düzeltilme yapılması istenmiŐtir. Şirket yöneticileri beyanda bulunarak finansal tablolarda düzeltme yapılmıştır.

BÖLÜM SON SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Denetim, iktisadi işlemler ve olaylarla ilgili yönetimin sunmuş olduğu belgelerin önceden saptanmış standartlara uygunluk derecesini ölçmek için bağımsız bir denetim uzmanı tarafından tarafsızca kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgi duyanlara iletilmesi sürecidir. Denetim, akılcılık, doğruluk ve uygunluk sorgulaması olduğundan, denetim faaliyetinde denetçinin kendisinin de sorgulamasının yapılması bir zorunluluk olarak doğmuştur.

Finansal tabloların denetiminde, denetçinin sorumluluğu finansal tabloların belirli bir mali raporlama sistemine tüm önemli açılardan uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş oluşturmaktır. Denetçi görüşünün sağlamlığı ise denetim faaliyeti sonucunda yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine bağlıdır. Bu nedenle denetçinin başarısı büyük ölçüde kanıt toplama sürecinde aldığı kararların doğruluğu ve bu kararlar doğrultusunda yaptığı çalışmaların etkinliği ile ilgilidir.

Denetimin temel amacı, denetçinin doğrudan doğruya bu hususu kanıtlamaya yönelik denetim kanıtları toplamasına imkân vermeyecek kadar geniş bir yapı arz eder. Bu nedenle denetimin genel amacına ulaşılması için finansal tablolara ilişkin bu genel varsayımın alt iddialara bölünmesi denetim işlevinin makul bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. Finansal tablo iddiaları denetim faaliyetinin yerine getirilmesinde bu fonksiyonu üstlenerek kanıt toplama sürecinin genel çerçevesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetçi öncelikle finansal tablo kalemlerine ilişkin yönetim iddialarına karşılık gelen denetim amaçlarını belirleyecek. Bu aşamadan sonra belirlenen denetim amaçlarını kanıt toplama tekniklerinin bir ve bir kaçını uygulayarak test edecek bu testlerin sonucunda denetim kanıtlarını elde edecektir.

Ancak denetim kanıtlarının kesinlikten çok ikna edici olması, denetçi görüşü açısından denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini gerektirir.

Uluslararası Denetim Standartları elde edilen denetim kanıtlarının değerlendirilmesine ilişkin genel kriterleri tanımlayarak denetçiye yol göstermektedir. Denetçi, kanıtlarının yeterliliğine ve uygunluğuna ilişkin kararına, denetlenen işletmenin

yapısını, elde edilen kanıtın niteliğini, denetim konusunun önemliliğini, denetim risklerini ve denetim faaliyeti boyunca ortaya çıkan işletmenin bilgi sisteminin kalitesi, iç kontrol sisteminin etkinliği, yöneticilerin dürüstlüğü gibi diğer etmenleri değerlendirerek varacaktır.

Denetçi, çeşitli yöntem ve araçlar kullanarak denetim kanıtları elde etmektedir. Bu yöntem ve araçların yani kanıt toplama tekniklerinin yerindeliği yeterli miktarda uygun denetim kanıtı elde etmenin en önemli unsurudur. Denetçi kanıt toplama tekniklerini uygulayarak işletmenin faaliyet koşullarının ve çevresiyle olan ilişkilerinin anlaşılmasında, iç kontrollerin işleyişi ile hesap bakiyelerinin doğruluğu hakkında denetim kanıtı elde etmektedir. Zaman sınırı ve denetim maliyeti denetlenen finansal tablo kalemlerine ilişkin tüm işlemlerin incelenmesine ve her bir işleme ilişkin denetim kanıtı elde edilmesine olanak vermez. Bu nedenle denetçi, genellikle finansla tablo kalemlerinin doğruluğunu finansal tablo kalemlerini oluşturan işlemlerin bir kısmını inceleyerek test eder.

Çalışma sonucunda genel bir takım yorumlar yapılması gerekir ise; Bu bağlamda denetimde kalitenin ve güvenilirliğin sağlanması için denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda denetimi gerçekleştirecek olan denetçi kaliteli ve etkin bir denetim gerçekleştirebilmesi için yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasının yanında gerekli mesleki özeni ve titizliği göstermek zorundadır. Denetim sürecinin doğru sonuçlara ulaşabilmesi açısından denetimi gerçekleştirecek olan bağımsız denetçilerin tarafsız, dürüst, güvenilir ve sır saklama gibi etik kurallara uyması gerekmektedir.

Muhasebe kayıtları ve dolayısı ile muhasebe defterleri işletme tarafından düzenlendiği ve işletmenin mali tablolarını temelini oluşturduğundan bağımsız denetim sürecinde tek başına yeterli ve güvenilir kanıt olarak nitelendirilemezler. Denetimde denetim kanıtı toplamada finansal tabloların görülmesi, incelenmesi veya kontrol edilmesi tek başına yeterli bir kanıt toplama yöntemi olarak kabul edilmemekte, denetçi makul bir güvence verecek sonuca ulaşmak için destekleyici geleneksel kanıt toplama tekniklerine başvuracaktır. Denetçi finansal tablolardaki kayıtların doğruluğu araştırmak ve makul bir görüşe ulaşabilmek için kanıt elde etmek üzere, doğrulama, soruşturma, gözlem, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, fiziki inceleme, analitik inceleme, vb.

gibi farklı ve çeşitli kanıt toplama tekniklerine başvuracaktır. Yeterli miktarda, güvenilir, uygun ve mesleki yargısını da katarak denetim kanıtları toplamak zorundadır. Denetçi kanıt toplama tekniklerini uygulayarak işletmenin çevresiyle olan ilişkileri ve faaliyet koşulları ile ilgili bilgi edinerek iç kontrol yapısının işleyişi ile hesap bakiyelerinin doğruluğu hakkında denetim kanıtı elde etmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- [1] Akgül, A. B. (2000), Türk Denetim Kurumları, Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- [2] Aksoy, T. (2002), Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- [3] Aslan, S. (2003), Türk Bankacılık Sektöründe İç Denetim, Avcıol Basım, İstanbul.
- [4] Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N.: (2001), Muhasebe Denetimi Uygulamaları, İstanbul: Alfa Basımevi.
- [5] Bozkurt, N. (2000), Muhasebe Denetim, AlfaYayınları, İstanbul.
- [6] Çaldağ, Y. (2007), Denetim Ve Raporlama Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [7] Çelik, A. (2005), Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- [8] Çömlekçi, F., C. Kepekçi ve M. Erdoğan (1992), Muhasebe Denetimi, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir.
- [9] Çömlekçi, F. (1976), Muhasebe Denetimi, Eskişehir.
- [10] Erdoğan, M. (2005), Denetim, Ankara: Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [11] Ergin, H. (2006), Denetim, Ekspres Matbaası, Kütahya.
- [12] Gücenme, Ü. (2004), Muhasebe Denetimi. 1 Baskı, Aktüel, İstanbul.
- [13] Güçlü, Faruk (2005), Muhasebe Denetimi, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [14] Gürbüz, Hasan (1995), Muhasebe Denetimi, 4. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- [15] Güredin, E. (1994), Denetim, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.

- [16] Güredin, E. (1999), Denetim, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- [17] Haftacı, V. (2011), Muhasebe Denetimi, Kocaeli: Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Umuttepe Yayınları.
- [18] Hesap Uzmanları Derneği (2004), Denetim İlke ve Esasları, Cilt:1, İstanbul: 3.Baskı, Yıldız Ofset.
- [19] Karayalçın, Y. (1988), Muhasebe Hukuku, 2. Baskı, Ankara.
- [20] Kaval, H. (2003), Muhasebe Denetimi, Ankara: Cem Web Ofset.
- [21] Kaval, H. (2008), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3.Baskı, Gazi Kitabevi.
- [22] Kepekçi, C. (2004), Bağımsız Denetim, 5. Baskı, Avcı Ol Basım Yayın, İstanbul.
- [23] Kepekçi, C. (1998), Bağımsız Denetim, 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- [24] Köse, H. Ö. (2007), Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim, Ankara: Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Kuruluş Yıldönümü Yayınları.
- [25] Özer, M. (1997), Denetim, Özkan Matbaacılık, Ankara.
- [26] Uçkaç, M. (1999), “Muhasebe Denetimi”, Çelepler Matbaacılık, İstanbul.

Dergi ve Makaleler

- [27] Akışık, O. (2004), Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetimî Yeri, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 12, Nisan, S. 98.
- [28] Aktuğlu, M.A. (1983), Denetim ve Revizyon, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F.Yayın No:7, İzmir.
- [29] Başpınar, A. (2005), “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, No:140, Ağustos.

- [30] Bayazıtlı, E. (1991), Uluslar arası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması, Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [31] Çalış, E. (2005), “Türk Devlet Muhasebe Sisteminde Reform Çalışmaları”, Muhasebe - Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi, Sayı:14, Ekim.
- [32] Dalak, G. (2000), Denetim ve Kalite Denetimi, Muğla Üniversitesi, SBE Dergisi, Sayı 129, Haziran.
- [33] Demirbaş M. (2005), “ İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler” , İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi , Sayı: 7 , Cilt:4.
- [34] Dönmez, A., P. Başak Berberoğlu ve A. Ersoy (2005), “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 9, Mayıs.
- [35] Güredin, E. (1977), Denetim Teorisinde Bilgi Üretimi Olarak Denetim Sürecinin Oluşumu, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul.
- [36] Kavut, L. (2000), “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Türkiye’deki Durumu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı 4.
- [37] Polat, N. (2006), “Sayıştay’ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak - Mart.
- [38] Sevim, Ş. (1990), “Muhasebe Raporlarının Yasal Denetimini Yürütmekten Sorumlu Kişilere Yetki Verilmesine Yönelik AT 8.Yönergesinde Belirtilen Mesleki Standartlar İle 3568 Sayılı Yasa ve İlgili Mevzuattaki Mesleki Standartların Karşılaştırılması”, Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:8, Sayı 1- 2, Eskişehir.

- [39] Temizel, Ö. (2005), “INTOSAI’da Yeniden Yapılanma”, Sayıştay Dergisi, Sayı:59.
- [40] Tuan A.K. ve Sağlar J. (2004), “İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 11, Ocak, S.2
- [41] Yıllancı, M. ve Yıldız, B. (2001), “Yeminli Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi ve Tasdik Mali Tablo Denetimi Çelişkisi, Mesleğin Gelişimine Etkileri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim.

Tezler ve Diğer Kaynaklar

- [42] BDDK, Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik.
- [43] Erol, A. (1997), Finansal Kurumların Denetimi, Bildiri, XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul.
- [44] Karaarslan, E. (2005), Devlet Muhasebesi Olgusu ve Ülkemizde Devlet Muhasebesi Standartları, Ankara: Türmob Yayınları, Seri No:276.
- [45] Kardeş, Seval (1996), Denetim Etkinliğinin Artırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanım ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik bir Araştırma, SPK Yayın NO:29, Ankara.
- [46] Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış denetleme Hakkındaki Yönetmelik.
- [47] Sipahi, B. (2001), Muhasebe Kullanılan Kanıt Toplama Teknikleri ve Bir uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [48] Tatal, M. (1992), Bağımsız Dış Denetim ve Bankacılık Sektöründeki Yeri, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [49] Türker, M., R. Pekdemir, Y. Selvi, ve F. Yılmaz (2003), Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD), Türmob Yayınları 198, Ankara.

- [50] TÜRMOB, (1999), Finansal Kurumların Denetimi, Yılı Sirküler Rapor Kitapları, Yayını, Yayın No: 32.
- [51] Türedi, H. (1996), Muhasebe Denetimi, Karadeniz Teknik Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:158/7, Trabzon.
- [52] Uman, N. (1985), İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri, SPK, Ankara.
- [53] Uzay, Ş. (1999), “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Sermaye Piyasası Kurulu, Yayın No:132, Ankara.
- [54] Yurdakul, H. (2005), “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolü ve Türkiye’deki Uygulamalar”, Gazi Üniversitesi, Ankara.