



**KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ
İNCELENMESİ**

Ömer SELVİ

Yüksek Lisans Tezi

**KONYA
Aralık 2019**

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ
İNCELENMESİ

Ömer SELVİ

KTO Karatay Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Programı

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Aynur Akpınar

Konya
Aralık 2019

KABUL VE ONAY

Ömer SELVİ tarafından hazırlanan “BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ” başlıklı bu çalışma, 18/12/2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı: Doç. Dr. Öğr. Hüseyin ÇETİN
Necmettin Erbakan Üniversitesi

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Aynur Akpınar
KTO Karatay Üniversitesi

Jüri Üyesi: Dr. Öğr. Üyesi Fatih CURA
KTO Karatay Üniversitesi

Jüri tarafından kabul edilen bu çalışmanın Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.


Dr. Öğr. Üyesi Fatma Didem TUNÇEZ
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Enstitü tarafından onaylanan Yüksek Lisans/Doktora tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını basılı veya dijital biçimde arşivleme ve aşağıda belirtilen koşullar dahilinde erişime açma iznini KTO Karatay Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle, Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak ve gelecekteki çalışmalar (makale, kitap, lisans, patent vb.) için tezimin tamamının veya bir bölümünün kullanım hakları yalnızca bana ait olacaktır.

Tezimin bütünüyle kendi çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izinle kullanılması zorunlu olan kaynakları, yazılı izin alarak kullandığımı ve istenildiğinde izinlerin suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayımlanan “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge” kapsamında, tezim, aşağıda belirtilen koşullar haricince, YÖK Ulusal Tez Merkezi ve KTO Karatay Üniversitesi Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir.¹

Enstitü / Fakülte Yönetim Kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir.²

Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir.³⁴

18 Aralık 2019


Omer SELVİ

¹ MADDE 6(1) Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

² MADDE 6(2) Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ay aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

³ MADDE 7(1) Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

⁴ MADDE 7(2) Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

ETİK BEYAN

KTO Karatay Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez/Proje Hazırlama ve Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

18 Aralık 2019



Ömer SELVİ

TEŞEKKÜR

Tez çalışmasının bütün aşamalarında değerli bilgi ve deneyimleriyle bana yardımcı olan, DanıŐman Hocam Dr. Öğr. Üyesi Aynur AKPINAR'a, değerli bilgilerinden dolayı Babam SMMM Bağımsız Denetçi Ali SELVİ 'ye, desteğini esirgemeyen EŐim Őeyma'ya teŐekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.



ÖZET

Ömer SELVİ

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Konya, 2019

Bağımsız denetim çalışmaları işletmeler tarafından oluşturulan finansal tablolardaki bilgiler vasıtasıyla kamuoyuna güvence hizmeti vermekte ve ticari alanda önemli bir işlev yerine getirmektedir. Finansal tabloların hazırlanması tabloları kullanan işletme yönetimi ve paydaşların hedeflerine göre farklılıklar arz edebileceğinden bağımsız bir üçüncü taraf olan bağımsız denetçiler tarafından doğrulanması genel kabul gören bir anlayış olmuştur.

Bağımsız denetçilerce denetlenen finansal tablolar ve eklerinin doğru ve isabetli karar almada paydaşlarca ne ölçüde itibar gördüğü hususları, bağımsız denetim uygulamalarında ve özellikle ülkemiz uygulamalarında yorum farklılıkları açısından incelenmesi ve araştırılması amaçlanmıştır. Bu yorum farklılıkları daha çok kilit denetim konularında olduğu için çalışmanın üçüncü bölümünde bu konuya ağırlık verilmiş ve konuya ilişkin gerçek rapor örnekleri eke sunulmuştur.

“Kilit denetim konuları” teriminin ortaya çıkışı, paydaşların yapılan bağımsız denetimle ilgili daha kapsamlı bilgi istemeleri neticesinde olmuştur. Kilit denetim konuları, denetçinin bağımsız denetim sürecinde en çok önem arz ettiğini düşündüğü konulardır. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standardı 701, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanmasıyla ilgili düzenlemeleri içermektedir ve 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Bu nedenle bu çalışma ülkemizde gerçeğe uygunluk beklentisi doğrultusunda oluşan özellikle kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarının denetimlerde yol açtığı bu önemli sorunun incelenmesini ve araştırılmasını amaçlamıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetçi, Denetim, Denetim Standartları, Kilit Denetim,

ABSTRACT

Ömer SELVİ

INVESTIGATION OF KEY AUDIT ISSUES IN INDEPENDENT AUDIT REPORTS

Master Thesis

Konya, 2019

The independent audit reports provide assurance services to public through information in financial statements created by business and fulfil an important function in trading area.

Since preparing financial statements may seem differences in accordance with goals of business administration and stakeholders using these tables, it is generally accepted that these should be verified by the independent auditors, an independent third party.

Since the issue of to what extent financial statements and their appendices, audited by the independent auditors, are respected by stakeholders in taking correct and accurate decisions cause problems due to interpretation differences in independent auditing practices and especially practices in our country, it was aimed to investigate and research this issue. As these differences of interpretation are mostly on key audit issues, the third part of this study focuses on this subject and the actual report examples are attached.

The term “key audit issues emerged as a result of stakeholders' request for more comprehensive information about the independent audit. Key audit issues are those that the auditor considers to be most important in the independent audit process. The Independent Audit Standard 701 issued by the Public Oversight Authority contains the regulations regarding the disclosure of key audit issues in the independent audit reports and entered into force as of 01.01.2017.

To this end, this study aimed to investigate and research this important problem caused by especially interpretation differences on key audit issues occurred in line with the realistic expectations in our country.

Key Words: Independent Audit, Auditor, Audit, Audit Standards, Key Audit.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM.....	ii
ETİK BEYAN	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLOLAR DİZİNİ.....	x
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
1. GİRİŞ	1
2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI	6
2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Kapsamı	6
2.2. Bağımsız Denetimin Amacı	7
2.3. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci.....	8
2.4. Bağımsız Denetim Türleri.....	12
2.4.1. Amacına göre denetim.....	12
2.4.1.1. Finansal tabloların denetimi	13
2.4.1.2. Uygunluk denetimi.....	13
2.4.1.3. Faaliyet denetimi.....	13
2.4.2. Yapılış nedenine göre denetim	14
2.4.2.1. Zorunlu denetim.....	14
2.4.2.2. İsteğe bağlı denetim	14
2.5. Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları	14
2.6. Bağımsız Denetim Süreci.....	16
2.6.1. Müşteri ve İşin Kabulü.....	17
2.6.2. Denetimin Belirli Bir Plana Uygun Yapılması.....	18
2.6.3. Denetim Sürecinin İşlemesi ve Kanıt Toplama.....	19
2.6.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması.....	20
2.6.5. Güvence Sisteminin Kontrol edilmesi ve Denetimin Kalitesi.....	20
2.7. Bağımsız Denetimin Kalitesi.....	20
2.8. Bağımsız Denetimin Yararları.....	22

3. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETÇİLERLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER VE GENEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	24
3.1. Denetçinin Tanımlanması	24
3.1.1. TTK m.400/1 Düzenlemesi	24
3.1.2. 660 Sayılı KHK Düzenlemesi	26
3.1.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Düzenlenmesi	27
3.1.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi	28
3.1.3.2. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi.....	30
3.2. Denetçiler	31
3.2.1. Bağımsız Denetçiler.....	31
3.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Eğitimi.....	33
3.2.1.2. Bağımsız Denetim Ekibi	33
3.2.1.3. Bağımsız Denetçilik Sınavı.....	37
3.2.1.4. Bağımsız Denetim Kuruluşları.....	38
3.2.1.5. Bağımsız Denetimde Kalite ve Güvenirliliğinin Sağlanması ve Kalite Kontrol Sisteminin Oluşturulması	38
3.2.1.6. Bağımsız Denetçinin Yasal Sorumluluğu	39
3.2.2. İç Denetçiler	40
3.2.3. Kamu Denetçileri.....	41
4. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARININ DÜZENLENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASINDA KİLİT DENETİM KONULARI.....	42
4.1. Denetim Standartları	42
4.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	38
4.1.1.1. Genel Standartlar	42
4.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları	43
4.1.1.3. Raporlama Standartları	43
4.1.2. Türkiye Denetim Standartları	44
4.2. Denetimin Yapılış Şekli	47
4.2.1. Denetçinin Yükümlülükleri.....	48
4.2.2. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları	49
4.3. Denetçinin Hukuki Sorumluluğu.....	51
4.3.1. TTK'ya Göre Denetçi Sorumluluğu	51

4.3.2. 660 Sayılı KHK'ya Göre Denetçi Sorumluluğu	53
4.3.3. Denetçinin İbrası	53
4.3.4. Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar	54
4.3.5. Denetçinin Sürekli Olarak Aynı Ortaklığı Denetleyememesi	56
4.4. Denetim Raporları	58
4.4.1. Bağımsız Denetim Raporunun Nitelikleri.....	58
4.4.2. Denetim Raporunun İçeriği.....	60
4.4.3. Denetçi Görüşleri.....	65
4.4.3.1. Olumlu Görüş Bildirme	65
4.4.3.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme.....	66
4.4.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme	66
4.4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	67
4.5. Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları.....	69
4.6. Ülkemizde Bağımsız Denetim'in Güçlü ve Zayıf Yönleri	70
4.7. Ülkemizde Bağımsız Denetim Uygulamaları.....	71
4.8. Kilit Denetim Konularında Yorum Farklılıklarına İlişkin Sorunlar.....	78
4.9. Uygulama Birlikteliği Hususunda Kilit Denetim Konularının Yorum Farklılıklarının Yol Açtığı Sorunların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri	79
SONUÇ	80
KAYNAKLAR.....	83
İNTERNET KAYNAKLARI.....	90
ÖZGEÇMİŞ.....	91
EK 1 Örnek Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu.....	92
EK 2 Örnek Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu	98
EK 3 Örnek Örnek Kilit Denetim Konularıyla İlgili Olarak Farklı Yorumlarla, Gerçek Şirketlere Uygulanmış Bağımsız Denetim Raporları	111

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. Bağımsız Dış Denetimin Dünya’da Tarihsel Gelişimi.....	10
Tablo 2. Bağımsız Denetimin Türkiye’de Gelişimi	12
Tablo 3. Örnek Bir Şirketin Denetime Tabii Olma Durumu.....	16
Tablo 4. Denetim Süreci	17
Tablo 5. Bağımsız Denetim Standartları.....	44
Tablo 6. Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmekten Kaçınma Durumları	68
Tablo 7. İMKB BİST 100 Firmalarının Ana Metal Sanayi Sektöründe Kilit Denetim Konularının Dağılımı	72
Tablo 8. İMKB BİST 100 Firmalarının Gıda, İçecek ve Tütün Sektörlerinde Kilit Denetim Konularının Dağılımı.....	73
Tablo 9. İMKB BİST 100 Firmalarının Tekstil Giyim Eşyası ve Deri Sektörlerinde Kilit Denetim Konularının Dağılımı.....	73
Tablo 10. İMKB BİST 100 Firmalarının Madencilik ve Taş Ocakçılığı Sektörlerde Kilit Denetim Konularının Dağılımı.....	74
Tablo 11. İMKB BİST 100 Firmalarının Taş ve Toprağa Dayalı (Çimento) Sektörlerde Kilit Denetim Konularının Dağılımı.....	75
Tablo 12. İMKB BİST 100 Firmalarının Mali Kuruluşlar (Sigorta) Sektöründe Kilit Denetim Konularının Dağılımı.....	76

KISALTMALAR DİZİNİ

Kısaltma	Açıklama
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BDY	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAYİK	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
YMM	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Mevcut küresel ve bölgesel ekonomideki hızlı değişimler, şirketlerin büyümesine ve daha karmaşık hale gelmesine sebebiyet vermektedir. Bu durum, şirketlerin muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve bunların muhasebe ve finansal bilgi ve analizlerindeki güvenilirliği hakkında şüphe yaratmaktadır. Bu durum doğru, sağlam ve güvenilir bilgi ihtiyacını arttırmakta ve bu nedenle denetim ihtiyacına yol açmaktadır. Bu sorunu gidermek amacıyla şirketler kendi bünyelerinde bulundurdıkları denetçilerle iç denetimi sağlamaktadırlar. Bunun yanı sıra bağımsız dış denetimlere ihtiyaç duymaktadır. Bu sebeple işletmeler finansal verilerinin güvenilirliğini kanıtlamak için bilinçli olarak faaliyetlerini ve mali verilerini bağımsız bir denetime sunma gereksinimi duymaktadırlar. Mali verilerin güvenilir olabilmesi için bağımsız denetimden geçmesi gereklidir.

Ülkemizde Türk Ticaret Kanunu'nun ilkeleri, ticari yaşantı için yeni bir dönemdir. Ülkeler arasındaki ticari ilişkilerinin yoğunlaştığı bir atmosferde, farklı ülkelerde farklı yasal düzenlemeler ve muhasebe ilkeleri uygulanmaması için yeterli ve güvenilir bilgiler mali ve finansal bilgi akışının değerini arttırmaktadır. Bu nedenlerden dolayı, uluslararası kabul görmüş standartlara dayalı muhasebe ve denetim uygulamaları hazırlama ihtiyacı doğmuştur;

Aynı zamanda, AB sürecinde kamuya karşı şeffaf olmak için düzenleme yabancı sermayenin özendirilmesi, çokuluslu firmaların ülkemize daha çok yatırım yapması, dış ticaretin ilerlemesi ve uluslararası finansal fırsatların artması, uluslararası şirketlerin uluslararası ihalelerde başarısı dış ülkelerde hizmet sunumu ile bankacıların sektöründeki ilerlemeler Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklik yapılmış olması bağımsız denetim ortamının geliştirilmesine ve ilerlemesine de yol açmıştır. Bu ilerlemeler, finansal raporlamanın etkinliğini sağlayan, tüm denetçi mesleğini kapsayan, bağımsızlık, denetim kalitesini artıran, kamu güvenini ve faydalarını sağlayan bir düzen gerektirmektedir.

Türkiye ve dünyada bağımsız bir denetime duyulan ihtiyaç, bağımsız denetim şirketlerinin kurulmasına neden olmuştur. Bağımsız denetim, özellikle büyük şirketler için de bir zorunluluk haline gelmiştir. Türkiye'de denetim birçok değişiklik meydana gelmektedir ve her gün önemliliği artmaktadır. Bu sebeple, finansal piyasalarda güven

ortamı oluşturmak ve bu ortamın sürekliliğini sağlamak için gerekli şeffaflık ilkesinin oluşturulmasında bağımsız denetim firmalarının denetimi ve raporları önemli rol oynamaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetim tanımının kapsamı, denetimin amacı ve gelişim süreci, denetim türleri, denetime tabi olma şartlarını, denetimin yararları konuları güncel mevzuata uygun şekilde işlenmiştir.

İkinci bölümde ise bağımsız denetçiler ile ilgili yapılan TTK düzenlemeleri bağımsız denetçilerin genel olarak yükümlülükleri, yönetmelikler, denetim kuruluşlarının yetkilendirilme sürecine değinilerek denetçilerin gerekli eğitim ve sınavlardan geçmesi gerçekten bağımsız, güvenilir ve objektif denetim yapılması çerçevesinde bağımsız denetçilerin yasal sorumluklarının neler olduğu konularına değinilmiştir.

Son olarak üçüncü bölümde ise bağımsız denetim standartlarının düzenlenmesine ve farklı denetçiler tarafından aynı firmalara yapılan denetimler sonucunda ortaya çıkan kilit noktalara değinilmiştir. Bu çalışma bağımsız denetim firmalarının genel özelliklerini, denetim standartlarını ve Türkiye'deki bağımsız denetim raporlarının , kilit denetim konularına göre incelenmesini göstermekte olup firmaların, şirketlerin sahip oldukları organizasyon bakımından bu konuda neyin önemli olduğu ve yeterli olup olmadığının değerlendirilmesidir.

Amaç

Bu çalışmanın amacı özellikle ülkemizde gerçeğe uygunluk beklentisi doğrultusunda oluşan kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarının yol açtığı bu önemli sorunun gündeme alınarak incelenmesi ve araştırılmasını amaçlamıştır.

Bu çalışma bağımsız denetim uygulama birlikteliği sonucunda güvenilirlik ve gerçeğe uygunluk beklentileri doğrultusunda işletme yöneticileri, paydaşlar, bağımsız denetçiler, muhasebe ile ilgilenen öğrenci, öğretmen ve akademisyenlerce yorum farklılıklarını ve kilit denetim konularındaki farklı olan yorumların raporlamada uygulama birlikteliği hususunun incelenmesini amaçlamaktadır.

Konuya ilişkin olarak uygulama birlikteliği sağlanarak gerçeğe uygunluk hedefleri kapsamında oluşan kilit denetim konularında yorum farklılıklarına ilişkin çözüm önerilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Önem

Yapılan araştırma ve incelemeden aşağıda belirtilen bulguların yarar sağlayacağı düşünülmektedir. Önerilen bulguların ülkemizde konu ile ilgili denetim mesleği akademisyenler araştırmacılar ve diğer ilgililerce yürütülecek çalışmalara ilişkin önemli yarar ve katkılar sağlaması beklenmektedir.

- Denetim gerçekten bağımsız ve objektif olup olmadığı konusunu yeniden gündeme getirip, üzerinde inceleme ve yeni araştırma olanakları yaratacağı,
- Farklı bağımsız denetçilerin kilit denetim konularında firmalar üzerindeki farklı görüşlerinin aslında aynı tek düzende olması gerektiği,
- Bağımsız denetçilerin verdikleri kararların ülkemiz açısından uluslararası öneme sahip olduğu ve doğru kararın verilmesi hususlarına,
- Bağımsız denetim standartlarının, kanunlarının herkes için aynı olduğuna ve karar verme sürecinde denetçilerin objektif olarak doğru kararı vermelerine katkı sağlanması beklenmektedir.

Sınırlılıklar

Bu araştırmada konu, bağımsız denetim standartlarına uygun olarak denetim yapılan firmalara verilen olumlu, sınırlı olumlu ve olumsuz sonuçlar ile sınırlandırılmıştır. Diğer sınırlılıkları ise şu şekilde sıralayabiliriz.

- Türkiye’de yapılan bağımsız denetim sonucu verilen raporlar ile sınırlandırılmıştır.
- Elde edilen raporlar 2017-2018 hesap dönemlerine ait 2018 ve 2019 yıllarında yapılan ve kilit denetim konuları belirlenmiş denetim raporları ile sınırlıdır.

Literatür Taraması

Kavut ve Güngör (2018), “Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerikleri açısından analiz etmiştir. 96 işletmenin denetim raporlarının incelendiği bu çalışmada, raporlarda toplam 211 adet kilit denetim konusu bulunduğu ve bunların yüzde 13’ünün hasılatın muhasebeleştirilmesine, yüzde 8’inin şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testlerine ilişkin olduğu tespit edilmiştir.”

Gökgöz (2018), “Borsada işlem gören ve 15.03.2018 tarihi itibarı ile bağımsız denetim raporları yayımlanmış olan 140 işletmenin bağımsız denetim raporlarını incelediği çalışmada, işletmelerin denetim raporlarında toplam 273 adet kilit denetim konusu olduğu ve bunların 40 tanesinin hasılatla, 37 tanesinin ticari alacaklarla ve 30 tanesinin de maddi duran varlıklarla ilgili olduğu belirlemiştir.”

Brouwer vd (2016)’nin, “Hollanda’da borsa da işlem gören 50 işletmenin denetim raporlarını inceledikleri çalışmada, kilit denetim konularının genellikle muhasebe politikaları ve tahminlerine ilişkin olduğu ve denetçilerin kilit denetim konusu olarak genellikle bilanço kalemlerine odaklandıkları ortaya konmuştur.”

Akdoğan ve Bülbül (2019), “BİST 100’de işlem gören işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını inceledikleri araştırmalarında, en çok bildirilen kilit denetim konusunun hasılat olduğu, hasılat konusunu sırasıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve karşılıklar/yükümlülükler konularının takip ettiğini tespit etmiştir.”

Dogan ve Arefaine (2017), “Denetçiler üzerine yaptığı çalışmada, denetçilerin KDK’nın açıklanmasının denetim süreci ile ilgili daha fazla bilgi sunacağı için bilgi açığının önemli derecede azalacağı ancak beklenti açığı üzerinde aynı derecede etkili olmayacağı görüşüne sahip oldukları sonucuna ulaşmıştır. Bu durumun sebebini ise denetçilerin sır saklama yükümlülüğü ile sınırlandırılmış olmasına bağlamışlardır.”

Djaduerpour ve Larsson (2014) ile Nwoobia, Onuoha ve Theophilus (2016) tarafından yapılan çalışmalarda, “birçok denetçinin BDS 701 ile getirilen değişikliklerin denetim sürecine ilişkin daha çok bilgi ve yargı bildirilmesi ile, beklenti açığının azalacağını ifade edilmiştir.”

Kurt (2019), “Bu çalışmada Bağımsız Denetim Standardı 701. Madde de Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Türkiye’de en son yayımlanan ve uygulama geçen standart olarak anlatılmaktadır. Uygulamaya geçirilmesinin ise aşamalı olarak gerçekleştirildiğinden ve ilk olarak borsada işlem gören şirketlerin 01.01.2017 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulandığından bahsedilmektedir.”

Erkoyuncu (2017), tarafından hazırlanmış olan çalışmada “denetçi raporlarını yenileme projesinin ortaya çıkmasına etki eden sebepler ve yaratacağı faydalar incelenerek, bu kapsamda UDS 701 standardının incelenmesi hedeflenmiştir. Eserde muhasebe ve finansal raporlama, kalite kavramı ve bağımsız denetimde kalite yaklaşımı, UDS 701 standardı, bağımsız denetimde raporlama, revize edilmesinin sebepleri ve elde edilmek istenen faydalar teorik bağlamda incelenmiştir.”

Doğan (2018), tarafından kaleme alınmış olan makalede “UDS 701 ve BDS 701 standartları karşılaştırılarak incelenmiş, standartların nasıl uygulamaya geçirileceği değerlendirilmiş ve farklı ülkelerdeki uygulama örneklerinden bahsedilmiştir.”

2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

2.1. Bağımsız Denetimin Tanımı ve Kapsamı

Bağımsız Denetim kamu gözetim kurumu, organizasyon ve görevleri hakkında ki yönetmelikte aşağıdaki gibi açıklanmıştır. “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.” (www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Yönetmelik - Resmi Gazete Tarihi: 08.07.2012 - Resmi Gazete Sayısı: 28347)

Şirketlerin mali tablolarına Denetçi tarafından makul güvence verilir. Bu durum için, bağımsız denetim standartlarının gerektirdiği tüm bağımsız denetim teknikleri ile kayıtların doğruluğu denetlenmeli ve karar verilmelidir. Bu kararlar objektif ve bağımsızdır. Bağımsız denetim, finansal tablolardaki bilgilerin doğru, güvenilir ve doğru olup olmadığını ve bu bilgilerin denetim standartlarına uygun olarak gözden geçirilip doğru bir şekilde raporlama yapıp yapılmadığını belirlemelidir.

Firmalarda bağımsız denetim süreci sistem dahilinde ilerler. Müşterinin seçimi ve işin kabulüyle başlar, kanıt toplama ve prosedürleri ile devam eder ve denetim görüşü raporuyla sona erer. Bağımsız denetimde üç önemli faktör vardır. Bu faktörlerden birincisi, bağımsız denetimin önceden oluşturulmuş kriterlere dayanmasıdır. Finansal bilgiler muhasebe standartları ve yasaları ve yönetim kurulu kararlarına uygun olmalıdır.

Denetimde kullanılacak standartlar, denetimin hedefine bağlı olarak değişebilir. İkinci faktör ise bağımsızlıktır. Denetçiler, finansal kanıtların toplanmasında ve topladıkları kanıtların değerlendirilmesinde tarafsız, objektif olmalı ve yeterli mesleki tecrübesi ile karar vermelidirler. Üçüncü faktör denetim standartlarına uygunluktur. Denetim adımları, uluslararası kabul görmüş denetim ilkeleri ve standartları ile tam uyumlu olmalıdır. (www.denetim.tv.com)

2.2. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların bir bütün olarak alındığını ve genel kabul görmüş standartlara tam olarak uyup uymadığını araştırmak ve beyan etmektir. (www.denetimtv.com)

"Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı, müşteri yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uyup uymadığını belirlemektir." (Güredin, 2010, s.157)

Denetimin amacı, hedef kitlesinin olan finansal tablolara duyduğu itimadı artırmaktır. Bu amaca finansal tabloların bütün mühim taraflarıyla geçerli finansal raporlamalarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine ilişkin denetçi tarafından verilen görüş ile ulaşılır. Genel raporlamaların birçoğunda bahse konu görüş, geçerli finansal raporlama kapsamına uyumlu olarak finansal tabloların bütün mühim taraflarıyla gerçeğe uyumlu bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ya da doğru ve gerçekliğe uygun bir şekilde olup olmadığı hakkındadır. Bağımsız denetim standartlarına ve etik kurallara bağlı ve uyumlu olarak yapılan denetim, denetleyenin bu görüşleri oluşturmasını ve karar vermesini sağlar.

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre, Türkiye'de "Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dahil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara TDS çerçevesinde sağlayacak bir görüş oluşturması amacı ile yapılır. Denetim kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar." (26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmî Gazete)

Denetim faaliyetlerine kamunun güveni de esastır.

Kamunun denetim faaliyetlerine güvenini sağlamak için aşağıdaki asgari şartların karşılanması gerekir: (Türker, 2008, s.7)

1. Ulusal denetim standartları, ulusal muhasebe mesleki eğitim standartları ve ulusal etik standartlar oluşturulmalıdır.
2. Ulusal muhasebe standartları oluşturulmalıdır.
3. Denetçiler için sınava giriş şartları belirlenmelidir.

4. Araştırmalar, disiplin cezaları ve yaptırımlar oluşturulmalıdır.
5. Ulusal denetim standartlarına uyumu sağlamak için, ulusal muhasebe meslek standartları ve ulusal etik kurallar, ulusal düzeyde bir kalite güvence sistemi oluşturan politikalar ve prosedürler oluşturulmalıdır.

2.3. Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci

Orantısız büyüme ve şirketlerin finansal hareketliliği, firmaların istemediği bir durumdur. Ortaklar, yatırımcılar, uzun vadeli ve kısa vadeli borç verenler, finansal analistler, derecelendirme kuruluşları ve çalışanlar, yöneticiler, danışmanlar, müşteriler, tedarikçiler, kamu kurumları, güvenilir finansal bilgiler için denetimi istemektedir. Bu nedenle çıkar grupları şirketleri izlemek ve çalışmalarını hakkında bilgi sahibi olmak ister. Finansal ve finansal olmayan bilgilere sahip olma hakkına sahiptirler.

Dış denetim bilgilerin doğru, güvenilir ve sağlıklı olması için gereklidir. Küresel anlamda bağımsız denetimin gelişmesi teknoloji, iktisadi ve siyasi gelişmelerle doğru orantılı olmuştur. Denetimin ticari uygulamasını sanayi devrimini ve şirket sayısındaki artışla başladı. Denetçi kelimesi 1289 senesinde İngiltere’de ortaya çıkmış ve muhasebe denetçileri için 1581 senesinde İtalya’da bir örgüt kurulmuştur. Mısır’da bulunan yazıtlara göre milattan sonra birinci asırda devlet hazinesinin denetiminin yapıldığından söz edilmektedir.

Modern anlamda, dış denetim İngiltere’de 19.yy. başlarında yapılmıştır. Bu amaçla, 1845’te Birleşik Krallık’ta yayınlanan bir yasa, demiryolu şirketlerinin bilançolarını izleyeceğini öngörmüştür. Denetim mesleği üyeleri güçlerini ve bilgilerini kötüye kullandıklarında, mesleğin organizasyonu gerekli hale gelmiş ve meslek örgütleri kurulmuştur. (Kavut ve Adiloğlu, 2016, s.36-40)

Sermaye piyasası gelişimi şirketleşme ve iktisadi yaşamı ilgilendiren pek çok yasal düzenlemeler özellikle İngiltere’de 1840-1844 arası yapılmıştır. Şirketler yasaı kabul edilmesi, sermaye piyasası ve bankacılıkla birlikte denetim düzenlemeleri sözü edilen dönemde uygulanmaya başlanmıştır (Court, 1954, s.174). 1844 Senesinde Deloitte denetim şirketi kurulmuştur.

Amerika’ da denetimin zorunlu olması ilk olarak 1896 senesinde New York eyaletinde kanunlaşmış ve farklı eyaletler bu süreci takip etmiştir. Amerika’ da sertifikalı kamu

muhasebecileri (Certified Public Accountants -CPA) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 senesinde yayımlanmıştır. İngiltere’de 1900 senesinde çıkarılan kanun ile sınırlı sorumlu firmalara denetim zorunluluğu getirilmiştir. (Uzay vd., 2009, s.128)

ABD’de de 1934 yılında “Sermaye Piyasası Kanunu” ile halka açık firmaların, denetimi gerçekleştirilmiş mali tablolarının belli zamanlarda yayımlanmasına karar verilmiştir. Yine “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” 1947 senesinde “AICPA” tarafından ABD’de deklare edilmiştir. Bu yayında standart denetçi olabilmek için gereken koşullar, denetimde uyulması gerekli bulunan kaideler belirtilmektedir. “Uluslararası denetim standartları” ilk kez 1991 senesinde “Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi” tarafından yayımlanarak yürürlüğe koyulmuştur. Dünya “Enron” (ABD kökenli devasa bir şirketken denetim ve danışmanlık hizmetlerini aynı firmadan almasından dolayı çeşitli yolsuzluklara maruz kalarak 2001 yılında iflas etmiştir.) olayının yaşanması ile denetim faaliyetinin firmalar açısından ne denli mühim olduğunu görmüştür. Bu olaydan dolayı yatırımcıları korumak adına tüm dünyada denetim yasaları değiştirilmiştir. 2002 yılında “Sarbanes Oxley Yasası” çıkarılmış ve her ülkede esas alınmıştır. Bu yasaya göre, bir bağımsız denetim şirketi bir firmanın denetimini gerçekleştiriyorsa bundan başka herhangi bir işini gerçekleştiremez. Bu sayede mali tabloların doğruluğu güvence altına alınmıştır. Ayrıca denetçinin bağımsızlık ilkesi bu yasa ile yeniden düzenlenmiştir. (Kavut ve Adiloğlu, 2016, s.36-40)

Tablo 1. Bağımsız Dış Denetimin Dünya’da Tarihsel Gelişimi

DÖNEM	BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ GELİŞMELERİN MERKEZİ	TİCARİ İŞLETMELERİN VE BAĞIMSIZ DENETİM ÇEVRESİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ	BAĞIMSIZ DENETİM ÖZELLİKLERİ
Ortaçağ-1840	İngiltere	Küçük ve bireysel ticari girişimler	Hilelerin tespitine yönelik işlem ve hesap incelemesi yapılmaktadır.
1840-1920	İngiltere	Sanayi devrimi ile sanayi işletmeleri ortaya çıktı. Şirket sayısı ve büyüklüğü artarak yönetici ve ortak ayırımı başladı.	Hile/ hataların ortaya çıkartılması, borç ödeme kabiliyetinin saptanması amacıyla işlem ve kayıtlarının detaylı incelenmesi, gözlem ve dış kanıt kullanımına başlanması.
1920-1960	ABD’ye yönelme	Büyük buhranın ortaya çıkması*. Şirketlerin büyümesi ve sermayenin öneminin arttığı dönemdir. Kurumsal yatırımcılar ortaya çıkmaya başladı. Profesyonel yöneticilik oluştu.	Hile / hataların ortaya çıkartılması denetimin temel amacı olmaktan çıktı. Finansal tablolara dayalı kredi ölçütlerinin geliştirilmesine bağlı olarak işletme tarafından hazırlanan finansal bilginin doğruluğu ve tarafsızlığının öneminin artması. İç kontrol ve örnekleme dayalı incelemeler ve muhasebe dışı kanıtların kullanılmasına başlanmıştır.
1960-1990	ABD	İşletme büyüklüklerinde artışlar olmuştur. Sermayenin globalleşmesi ve profesyonel yöneticilik yaygınlaştığı dönem oldu. Denetim şirketlerindeki rekabet arttı. 1987 Hisse senedi piyasalarının çöküşü.	Finansal tablolara dayalı kredi verme güvenilirliği araştırılmasına başlandı. Yönetime danışmanlık hizmeti vermek amacıyla denetimin kullanılmaya başlanması. Denetimin kapsamı genişlemiş, müşterinin, işletmenin ve sektörün incelenmesi, iç ve dış kanıtların detaylı inceleme önemi arttı. Denetimde bilgi teknolojilerinin kullanımı yaygınlaşmaya başladı, istatistiksel örnekleme ve risk odaklı denetim başlamıştır.
1990-günümüz	ABD merkezi globalleşme	Çok uluslu şirketlerin ve denetim kuruluşlarının piyasa hakimiyeti başladı. İşletmenin bütün çevrelerinde teknolojinin kullanıldığı dönemdir. Kurumsal yönetim ile ilgili yasal düzenlemelerin artması Şirketlere, sosyal sorumluluk ile ilgili toplumsal baskının artması Denetim sektöründe "8 büyüğün 4 büyüğe, *" düşmesiyle birlikte bağımsız denetimde tekelleşme arttı. 2002 yılından itibaren bağımsız denetimde yasal düzenleme ve denetim standartlarında artış oldu. Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının kullanımı yaygınlaştı.	İşletmelerin finansal ve finansal olmayan yıllık bilgilerine dayalı kredi verme güvenilirliği yaygınlaştı. Yönetime danışmanlık hizmetleri 2002 yılına kadar yaygınlaştı. 2002 yılından itibaren danışmanlık bağımsız denetim amaçlarından çıkarıldı. Kurumsal hileler ve şüphelerin araştırılması ve raporlanmasında sorumluluğun artması. Önemli konularla ilgili düzenleyici kurumlara bilgi verme beklentisi arttı. Denetim metodlarını, müşterinin işletme riskine (denetlenen kurumların amaçlarına ulaşamama riski) göre uyarlama. Risk odaklı denetim etkin bir şekilde kullanılmaya başlandı. Analitik incelemelerle denetim riskinin belirlenmesi. e-ticaret / e-işletme ortamına denetimin uyarlanması (sürekli denetimin ortaya çıkması)

Kaynak: Bağımsız Denetim Amaçları ve Paydaş İlişkileri (Porter vd., 2009, s.25).

Bağımsız denetimin Türkiye’ de ilk kez uygulamaya konması 1987 senesinde bankalara denetimin zorunlu kılınmasıyla başlamış ve Sermaye Piyasası Kurulu’ na tabi şirketlerin

de denetime tabi kılınmasıyla sürmüştür. Bu kanunla denetime tabi kılınan işletmeler; “aracılık faaliyetinde bulunan bankalar, diğer aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, borsada işlem gören şirketler ve hisseleri halka arz olmuş ortaklıklardır”. Sermaye Piyasası Kurulu 1989 senesinde yayımladığı bildiri ile muhasebenin “temel kavramları, uygulama standartları, finansal tablo şekil ve kuralları ile denetim raporları şekil ve kurallarını” belirtmiştir. SPK olası yolsuzluklara mâni olmak için denetçinin objektifliğini öne süren tebliği 2002 senesinde yayımlamıştır.

“2006 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ’nun yayınladığı denetim standartlarına uygun olarak, SPK tarafından 12 Haziran 2006 Tarih ve 26196 sayılı mükerrer gazetede Seri: X No: 22 nolu “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile bağımsız denetim standartları yayınlamıştır.” (<http://denetimtv.com/category/bagimsiz-denetim>)

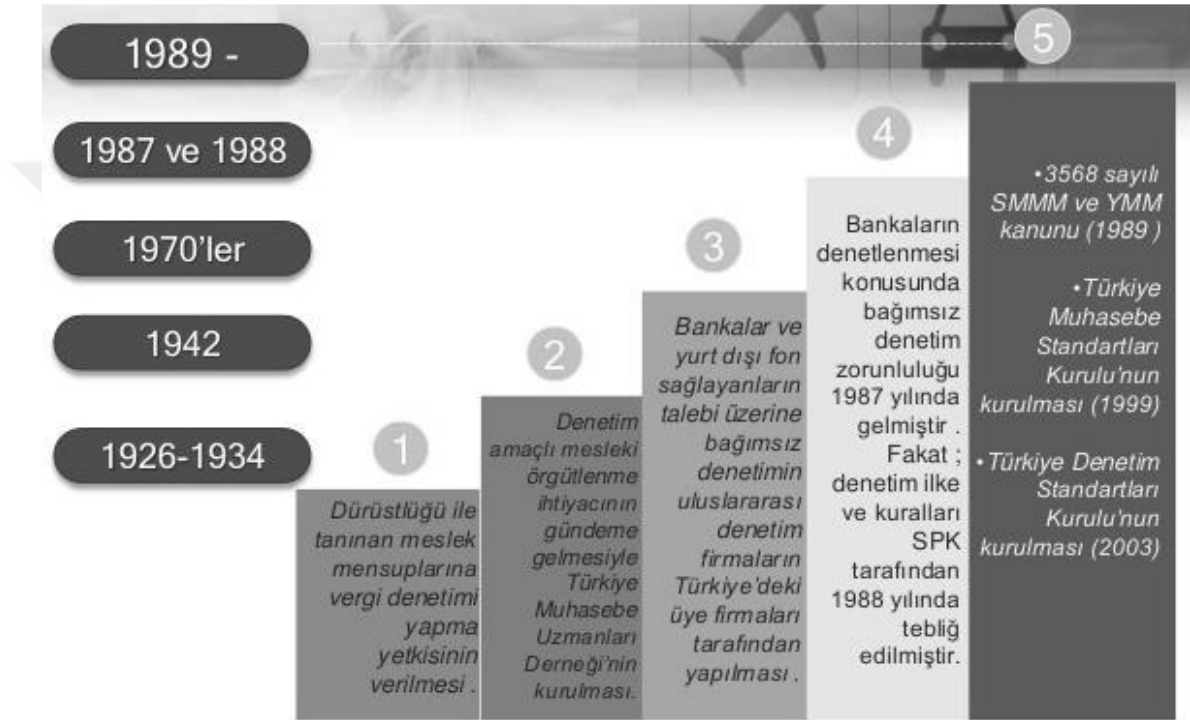
“Türkiye’ de Türk Ticaret Kanunu (TTK) 01 Ocak 1957 yılında uygulanmaya başlanmış, ancak küresel büyüme ve buna bağlı ekonomik gelişmeler neticesinde zamanın gerisinde kalmıştır. Türkiye Cumhuriyeti dünya piyasasında yer almak, rekabet etme gücüne sahip olmak, çağın gerektirdiği ekonomik adımları atmak ve Avrupa Birliği’ne girmek için 2005 yılında TTK ’nın güncellenmesi için çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmalar tamamlanarak 6102 sayılı yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmiş ve 14 Şubat 2011 tarihinde yayımlanmış, 1 Ocak 2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir.” (Coşkun, 2009, s.238-240)

Yenilenen Türk Ticaret Kanunu ilgili tarafları bilgilendirmek, rekabet gücünü yükseltmek adına şeffaf olma ve denetim hususunda kanuni düzenlemeler gerçekleştirilmiştir ve yurdumuzdaki kuruluşları dünya standartlarına ulaştıracak adımlar atılmıştır. Bu kanunla “muhasebe uygulamaları ve denetim standartları” hususunda farklı bakış açıları sağlayan mühim yenilikler getirilmiştir. Yalnızca vergi hesabı yapmak için gerçekleştirilen muhasebe sistemi bırakılmış, mali veri kullananları yakından ilgilendiren uluslararası standartlar yürürlüğe konulmuştur. Ayrıca raporlama sistemi de revize edilmiştir. “Kamu gözetimi, denetim standartlarını düzenleme ve belirleme yetkisi 6102 sayılı TTK ile Kamu Gözetim Kurumu’na verilmiştir.” (Ulusan vd., 2012, s.12-14) Bu yasayla beraber denetim konusunda defter ile belgeler

hususunda, “envanter değerlendirme yöntemleri, muhasebe standartlarının uygulama kuralları ve bağımsız denetimle” alakalı güncellemeler getirilmiştir. (Ural, 2019, s.15)

Günümüzde Kamu Gözetim Kurumu uluslararası denetim standartlarına paralel olarak ülkemizde uygulanan denetim standartlarını belirleme, düzenleme, bağımsız denetçi sınavlarını yapma, denetim kuruluşlarına yetki verme ve kamu gözetimi yararına kontrolleri, denetlemeleri yapma yetkisine sahiptir. (Ural, 2019, s.15)

Tablo 2. Bağımsız Denetimin Türkiye’de Gelişimi



(Kaynak: Merdim M., 2015.)

2.4. Bağımsız Denetim Türleri

2.4.1. Amacına göre denetim

Firmalarda uygulanan denetim iki ayrıma göre incelenebilir. Birincisi amacına göre denetimdir. Bu denetim türü ise üçe ayrılır.

Bu konular, mali denetim (Bağımsız Denetim), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir. (Kardeş ve diğerleri, 2015, s.16).

2.4.1.1. Finansal tabloların denetimi

Finansal tabloların denetimleri bağımsız denetçi tarafından firmaların oluşturduğu finansal tabloların gerçeğe uygun olup olmadığının ve finansal raporlama şartlarına göre oluşturulup oluşturulmadığının incelenmesidir. Buradaki hedef; denetçinin bağımsızlık kurallarına uygun olarak firmaların finansal tablolarını ve diğer verilerini göz önüne alarak değerlendirmesidir. Her bir muhatap için ayrı raporlama ve inceleme yapılmaz, denetimden onay almış bir finansal tablo birçok bilgi isteyen kurum tarafından kullanılır.

2.4.1.2. Uygunluk denetimi

Bu tür denetimlerin amacı; firmada çalışanların üst yönetimin koyduğu kurallara yasalar ve genel kabul görmüş usul ve esaslara uygun çalışılıp çalışılmadığının belirlenmesidir. Kamu kurumları veya denetçilerce yapılan uygunluk denetiminde mali verilerinin kanunlarda belirtilen düzenlemelere uygun olup olmadığına bakılır. Kontrol amaçlı vergisel denetimler veya farklı devlet kurumlarının yaptığı denetlemeler buna örnek olabilir. (Aksoy, 2002, s.55-58)

2.4.1.3. Faaliyet denetimi

Firmalarda kontrol için yapılan denetim ise faaliyet denetimidir. Özel firmalarda uygulanıyorsa iç denetçiler, Kamu kuruluşlarında uygulanıyorsa kamu denetçileri tarafından yapılır. Bir diğer adı performans denetimidir. Bu denetim türünün amacı; firmalarda yapılan faaliyetin verimini ölçmek amacıyla, firmada uygulanan yöntemlerin firmanın çalışma amacına uyumluluğunu incelemesi, denetçi tarafından bağımsız ve objektif bir kanıyla değerlendirilmesi, sonucun üst yönetime bildirilmesidir. (Başpınar, 2005, s.35-50).

Bu denetim türü sadece finansal ve mali verilere dayalı değildir, firmanın tüm özellikleri değerlendirilir, bu sebeple diğer denetim türlerine göre daha zor bir denetimdir. Durumun bağımsız olarak değerlendirilmesi ve bu sonuca göre uygulanması gerekir. (Kepekçi, 2000, s.3)

2.4.2. Yapılış nedenine göre denetim

Denetim ayrımının ikincisi ise yapılış nedenine göre denetimdir. Bu denetim türü ise zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye kısımdan oluşur.

2.4.2.1. Zorunlu denetim

Bazı denetimlerin yapılması belirli yasalarla mecbur kılınmıştır. Türkiye’de kanunlarla düzenlenmiş sınırları aşan sermaye firmaları, halka açık faaliyet gösteren firmalar, bankalar ve sigorta firmaları ile enerji piyasasında işleme uğrayan firmaların zorunlu olarak bağımsız denetimden geçmesi gereklidir.

2.4.2.2. İsteğe bağlı denetim

Kanunlarla belirlenmiş bir zorunluluğu olmadığı halde kendi beklentilerine göre denetim yaptıran firmalar bu gruba girer. Örnek vermek gerekirse; çoğunlukla üyelerine detaylı açıklama yapmak amacıyla dernek ve vakıflar kendiliğinden denetim yaptırırlar.

2.5. Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 11 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, **“Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre Kurumca belirlenen işletmelerin denetiminin yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetiminin ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından yapılacağı”** hükme bağlanmıştır.(www.kgk.gov.tr/ BDY M.11/3)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin bahse konu fıkrasında da açıkça anlaşılacağı üzere, KAYİK ’lerin denetimi sadece denetim kuruluşları tarafından yapılabilmektedir. “Bağımsız denetime tabi olacak firmaların belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu Kararı’yla belirlenen hadler, denetim yetkisini denetim kuruluşu ya da denetçi açısından belirlemeye ya da KAYİK ’lerin kapsamını tespit etmeye yönelik değildir. Bu hadler bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine yöneliktir.” (www.kgk.gov.tr/)

Bağımsız denetime tabi kuruluşların bakanlar kurulu kararına ilişkin usul ve esasları aşağıdaki gibi yer almaktadır;

“Bağımsız denetime tabi olmanın genel şartları aşağıdaki üç maddeden en az ikisinin değerlerini üst üste iki dönem aşan tüm firmaların bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir”.

- Aktif toplamı 35 milyon TL.
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL.
- Çalışan sayısı 175 kişi.

Sermaye piyasası araçları bir borsada veya birleşmiş diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler Sermaye piyasası araçları bir borsada veya diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan ve aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Aktif toplamı 15 milyon TL.
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon TL.
- Çalışan sayısı 50 kişi.

Eşik değerleri aştığı için bağımsız denetime tabi şirket, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde 20 veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamından çıkar.”(Türmob mevzuat sirküleri 18.02.2019 55-1)

Başlangıç bilgilerinin aşılp aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına bakarak firmanın son 2 yıla ait mali ve finansal tabloları muhtasar beyannamede belirtilen çalışan sayısı için ise son 2 yılın ortalama çalışan sayısına baz alınarak hesaplanır.

“Başlangıç bilgilerinin aşılp aşılmadığının seçilmesinde firmalar bağlı ortaklık ve İştirakleriyle birlikte işleme alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan şirketlerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatına bakarak ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu

kalemler şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.” (Türmob mevzuat sirküleri 18.02.2019 55-1)

- Bağımsız Denetime Tabi Olmaya İlişkin Usul ve Esaslar

Bağımsız denetime tabi firmaların belirlenmesine bakanlar kurulu kararına ait usul ve esaslarda bahse konu kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yukarıda belirtilmiştir.

Denetime Tabi Olma Şartlarını Örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla verilerin eşik değerlerinin sağlanması ve denetime tabi olma durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Örnek Bir Şirketin Denetime Tabii Olma Durumu

Hesap dönemleri	Bilanço aktiftoplamı 35 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 175 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X6	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X7	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X8	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 20X9	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Tabidir

Kaynak: (Türmob Mevzuat Sirküleri, 18.02.2019/55-1)

2.6. Bağımsız Denetim Süreci

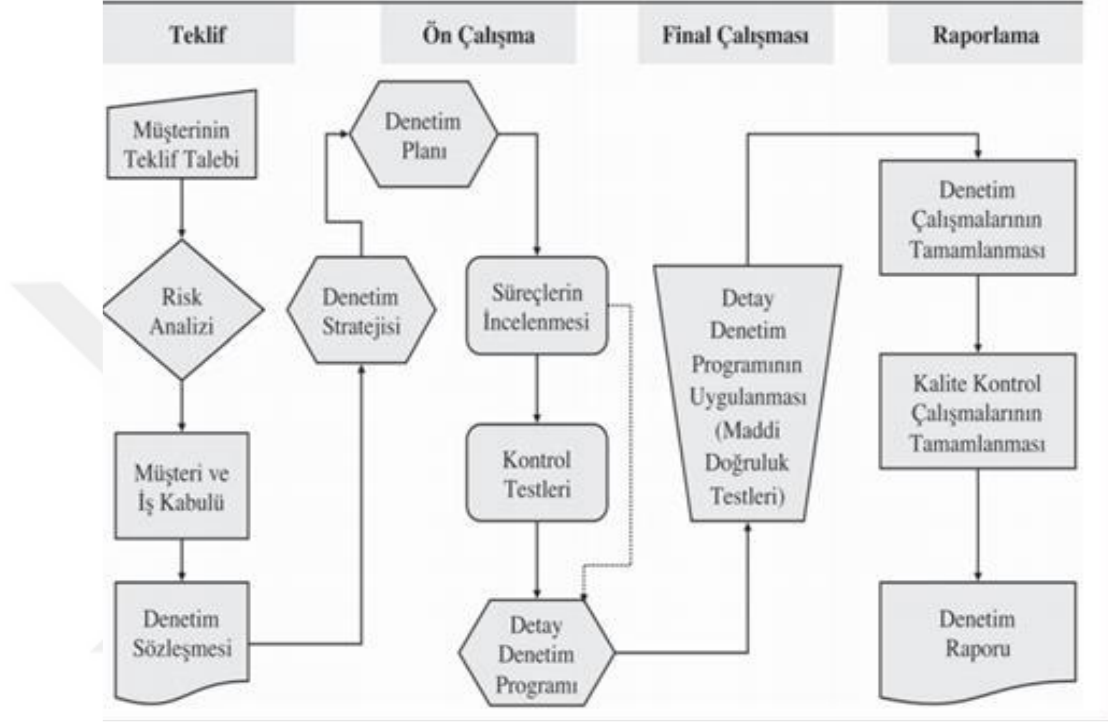
Denetim süreci aşağıdaki adımları içerir. Bu adımlar müşterinin seçimi ve işin kabulü ile başlar, denetim işinin denetim planlaması ve yürütmesi, denetim raporunun hazırlanması ve açıklaması ve denetimin tamamlanması ile devam eder. Bu sürecin yürütülmesi sırasında uygulanacak teknikleri belirlemek ve bunları tamamen veya kısmen uygulamak gerekmektedir.

"Daha önce de belirtildiği gibi, önceden tanımlanmış kriterlere ve güvence sağlamak için uygun delillere dayanarak, işletmenin ekonomik faaliyetlerinin sonucu olarak hazırlanan mali tabloların ve finansal tabloların denetimidir. Denetim prosedürlerinin

hatasız olması, denetim tekniklerinin uygulanmasının denetlenmesi ve elde edilen dokümanların gözden geçirilmesi makul olacaktır. "Sonuçları bir rapora bağlamak kalite kontrol sürecidir." (Tesmer, 2009, s.10)

Denetim bir ekip işidir ve ekip ile yapılır.

Tablo. 4. Denetim Süreci



Kaynak: Denetim Süreci (Kaynak: Kavut, Taş ve Şavlı, 2009)

Yukarıda görülen denetim sürecinin aşamaları:

- Müşteri ve işin kabulü,
- Denetimin belirli bir plana uygun yapılması,
- Denetim sürecinin işleme ve delil toplama,
- Denetim faaliyetlerinin tamamlanması,

Güvence sisteminin kontrol edilmesi ve denetimin kaliteli olup olmadığına bakılmasıdır.

2.6.1. Müşteri ve İşin Kabulü

"Bağımsız denetim yaptıracak olan ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının yönetim kurulu, kendilerini denetleyecek denetim kuruluşunu denetimin niteliğine göre seçerek, şirketin genel kuruluna sunar" (Usul, 2013, s.52).

Her bağımsız denetim firması önceki denetimleri doğrultusunda kendine has bir seçim yöntemi oluşturur. Bu doğrultuda çalışma dosyasında bulundurulmak üzere, iş seçimi ile ilgili olarak iş seçim yönetimi oluşturulur ve işin kabulü ile ilgili asgari toplanması gereken bilgileri gösteren örnek çalışma kâğıt formları geliştirilir. (<http://denetimtv.com/category/bagimsiz-denetim>).

"Bağımsız denetim firması her müşteriyi kabul etmek zorunda değildir. Müşteri hakkında ön inceleme yaptıktan sonra kabul etme veya reddetme hakkı vardır. İşin kabulü yapılırken mutlaka bir önceki denetçi ile görüşülmelidir. Bir önceki denetçiden elde edilecek bilgiler önem arz etmektedir. İşin kabulü aşamasında toplanan bilgiler değerlendirilir ve denetim faaliyetinin nasıl ve ne sürede yapılacağına dair tahminler yapılır. Zaman, eleman sayısı, iş bölümü, iç kontrol sisteminden ne kadar yararlanılacağı hesaplanarak ücret saptanır ve teklif mektubu hazırlanır. Daha sonra denetim sözleşmesi yapılır, anlaşma ve imza faaliyetleri gerçekleşir." (Usul, 2013, s.52).

2.6.2. Denetimin Belirli Bir Plana Uygun Yapılması

Denetim planlaması, denetim ekibi eliyle gerçekleştirilecek denetim yollarının yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içerir. (Güredin, 2010, s.72)

Uluslararası denetim standartlarına göre; Denetim planlamasının amacı, denetim faaliyetinin boyutu, zamanlaması ve kapsamına genel bir strateji ve detaylı bir yaklaşım geliştirmektir. İyi bir denetim için iş planlaması, önemli alanlara daha yakından bakmak, sorunları çözmek ve işleri zamanında bitirmek konusunda yardımcı olur. Denetimin bir diğer önemli amacı, denetim ekibinin üyelerine uygun iş bölümü yapma ve diğer denetçilerin ve uzmanların işleriyle koordinasyon sağlamalarında yardımcı olmaktır. Planlamanın kapsamı şirketin büyüklüğüne, denetim derecesine, geçmiş tecrübeye ve denetçilerin mesleki bilgilerine göre değişecektir (IFAC AAISB, UDS, 300).

Denetim planlamasının işleyişi ve sırası aşağıdaki gibidir: (Kepekçi, 1998, s.39)

- Müşteri bilgilerinin toplanması
- Denetim çalışmasının bölümlenmesi
- Dâhili kontrol sistemi hakkında bilgi edinmek ve kontrol riskini değerlendirmesi
- Anlamlılık seviyesinin belirlenmesi

- Denetim riski seviyesinin belirlenmesi
- Denetim amaçlarının belirlenmesi
- Bir taslak denetim programı taslağı hazırlanması
- Denetimin süresinin ve süresinin belirlenmesi
- Denetim personeli atanması

Denetim düşüncesi esnek olmalıdır. Genel olarak, denetim planı denetim sürecinin ilk aşamalarında çok esnek bir şekilde geliştirilse de denetim süreci yaklaşırken esnekliğı azalır. (Güredin, 2010, s.72)

2.6.3. Denetim Sürecinin İşlemesi ve Kanıt Toplama

Denetim programı genel manada bir delil seti ile toplanan kanıtların değerlendirilmesidir (Türedi, 2007, s.164). Denetim programı uygulama aşaması, denetim çalışmalarının yapıldığı ve kanıtların toplandığı ve değerlendirildiğı aşamadır. Normalde, bu adım kuruluşun iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. (Gücenme, 2004, s.63) Denetim programının temel dizaynı, denetimin planlanması sırasında gerçekleştirilir. Fakat denetim faaliyeti ilerledikçe, programda değişiklik yapmak gerekli olabilir. Böyle durumlarda denetim programı aşamalar halinde gerçekleştirilmeli ve programda ortaya çıkabilecek sorunların üstesinden gelmek için esnek bir program hazırlanmalıdır. (Duman, 2008, s.66)

Denetim kanıtının kaynakları aşağıdakileri içerebilir:

- Toplantı tutanakları,
- Analiz sonuçları,
- Sektör ve şirketin finansal bilgilerinin karşılaştırılması,
- Denetçi tarafından denetim tekniklerini kullanarak elde edilen bilgileri,
- Diğer kaynaklar

Denetçinin kullanabileceğı kanıtları önem sırasına göre aşağıdaki gibi listelemek mümkündür. (<http://denetimtv.com/category/bagimsiz-denetim>)

- İç kontrol yapısının etkinliğı,

- Denetime tabi olan varlıkların kullanıcılardan elde ettiği bilgiler,
- Şirket içinde ve dışında verilen belgeler,
- Muhasebedeki finansal veriler ve tablolar,
- Doğrudan denetçi tarafından yapılan hesaplamalar,
- İşletme personeli tarafından sağlanan bilgiler,
- Karşılaştırmalar ve oranlar.

2.6.4. Denetim Çalışmalarının Tamamlanması

Denetim çalışmaları tamamlandıktan sonra ara raporlar hazırlanır, düzeltmeler yapılır ve açıklayıcı bir şekilde bağımsız denetim raporu yazılır.

Denetim yapan denetçiler, denetim sırasında sahtekârlık, hatalı ve gereksiz işlemleri tespit ederlerse sözlü ve yazılı olarak düzeltilmesi için talepte bulunurlar.

2.6.5. Güvence Sisteminin Kontrol edilmesi ve Denetimin Kalitesi

Denetimin beklenen sonuçlarını elde etmek için denetimin yüksek kalitede olması gerekir. Denetimin kalitesi, bir kalite güvence ve kalite kontrol sisteminin uygulanması, denetim yöntemi, teknikleri ve denetim sonuçları ile sağlanır. Bu bağlamda, her denetim firması kalite güvence sistemlerini sürekli olarak geliştirmektedir. (Türker, 2014)

2.7. Bağımsız Denetimin Kalitesi

En yalın tanımı ile kalite müşteri isteklerine yanıt vermektir. Genel bir tanım olarak; *“Kalite, tanımlanabilir ihtiyaçlara cevap verebilme yeteneğine dayanan bir ürün veya hizmetin özelliklerinin toplamıdır.”*(Ceylan, 2007, s.220).

Kalite kontrol standardını 1978 yılında AICPA oluşturularak yayınlanmıştır.

Denetim firmalarının kalite kontrol standardına uyması zorunludur. Bu standardı 1978 yılında AICPA oluşturularak yayınlanmıştır. Bir denetim işi anlaşması yapılırken güvence, denetimi uygulanacak şirketler hakkında makul seviyede araştırma yapılması ve denetimi daha uygun hale getirecek işlemlerin tamamıdır. Güvence hizmetini veren denetim firması, denetimin kalitesini artırma ve daha düzgün, objektif bir sonuç bulmak ve makul güvence oluşturmak için, hizmeti alan şirketlerde iyi bir kalite kontrol sistemi

oluşturulmalıdır.

Kalite kontrol standartlarını oluşturan maddeler şunlardır;

- “Güvence denetim hizmetinde çalışan personelin sorumlulukları
- Etik kurallar
- Bağımsızlık
- Güvence hizmeti talep eden firmanın kabul şartları veya mevcut müşteri ile devam etme koşulları
- Denetimde görev alacak personelin tespit edilmesi
- Denetim çalışmasının sürdürülmesi
- Denetim faaliyetinde kalite kontrol
- Kalite kontrol işleminin zaman planı
- Kalite kontrol hizmetinde çalışacak kişi tespiti
- Kalite kontrol işleminde belgeleme
- Gözetim alışması
- şikâyet oluşması ve suçlama” (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay ve Uyar, 2015)

Denetim hatalarının bireysel hatalar mı yoksa daha sistematik faktörler tarafından oluşturulan hatalar mı olduğunu belirlemek gerekir. Bu sistematik faktörler yetersiz denetim, eğitim eksikliği, risk altındaki müşterileri içerir. Ayrıca, yeni ve deneyimli personelin kullanılması ve bağımsız denetçilerin denetçinin mesleğini profesyonel bir meslek olarak görmemesi gerçeği, denetimin kalitesi ile ilişkilendirilebilir (www.iibf.selcuk.edu.tr).

Denetçi nitelikli denetim yapması için deneyimli ve tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçi, bağımsızlığını delil ve tutumlarıyla ispatlayabilmelidir. Bu yüzden, herhangi bir sebeple, objektiflik ve bağımsızlıkla uyumsuz davranışlardan kaçınılmalıdır. Bağımsız denetimin niteliği, bağımsız denetçinin, finansal tablolardaki hataları, uygunsuzlukları ve sahtekârlıkları rapor etme ve raporlama becerisiyle orantılı olarak artar.

2.8. Bağımsız Denetimin Yararları

İş dünyasında işletme sayısı arttıkça ve iktisadi çalışmalar daha karmaşık hale geldikçe, çıkar gruplarının güvenilir bilgi edinmesi zordur. Bağımsız denetimin önem kazanmasının temel nedeni, güvenilir bilgi sağlanmasıdır.

Bağımsız denetim, denetlenen firmaya, kamuya ve devlete yarar sağlar. Bağımsız denetimin faydalarını aşağıda gösterildiği gibi kategorilendirilebilir. (Türker, 2014).

a) Denetlenen kuruluşa sağladığı faydalar;

- Bağımsız denetim, mali tabloların güvenilirliğini yükseltir.
- Şirket yöneticileri ile çalışanlarının dürüst olmaktan kaçınmasını azaltır.
- Mali tabloların güvenilirliği ne kadar yüksek olursa, devletin hesapları denetleme gereği o kadar düşük olur.
- Kredi olanaklarını ve limitlerini artırır.
- Bağımsız denetim, maddi yanlışlıkları ve sahtekârlığı gün yüzüne çıkarır.
- İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlar.
- Grup içindeki ticari politika ve prosedürlere uygunluk hakkında bilgi ile güvence sağlar.

(b) çalışma yaşamının öteki mensuplarına sağladığı faydalar;

- Kredi verenlerin kredi kararları almasına yardım eder.
- Mevcut ve gelecekteki yatırımcılara yatırım kararlarında tavsiyelerde bulunur.
- Sosyal yardım görüşmelerinde nesnel bilgi sunarak işverenlere ve sendikalara yardım eder.
- Bir işletmenin satıldığı veya bir başkasıyla birleştirildiği durumlarda alıcılara ve satıcılara güvenilir ve objektif bilgi sağlar.
- İşle ilgili taraflara, özellikle iş ilişkisindeki müşterilerin durumu, kar etme, etkinlik ve finansal yapı hususunda güvenilir ve sağlıklı bilgi sağlar.

c) Kamu kuruluşları bakımından sağladığı faydalar;

- Vergi beyannamelerine ve mali tablolara dayanan finansal raporlara olan güveni

arttırmaya yardımcı olur.

- Mali tablolar bağımsız denetçiler tarafından denetlenirse, kamu kurumları tarafından bu kuruluşlarda yapılacak denetimin çerçevesi sınırlıdır ve özel ve detaylı denetim faaliyetlerine gerek kalmaz.
- Denetlenmiş mali tablolar, yetkili makamlara borçlu ve iflas durumunda, vekillerin ve ortaklık anlaşmalarının düzenlenmesi konusunda bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.
- Devlete ait ekonomik teşebbüslerin, belediyelerin, derneklerin ve vakıfların ve bunların ekonomik varlıklarının bağımsız bir şekilde denetlenmesi, bu kurumlardaki yolsuzluğun önlenmesine ve etkin işleyişinin sağlanmasına yardımcı olacaktır.



3. ÜLKEMİZDE BAĞIMSIZ DENETCİLERLE İLGİLİ YAPILAN DÜZENLEMELER VE GENEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Bağımsız denetim faaliyetinin beklenen amacının gerçekleştirilmesi, bu faaliyeti yürütecek organizasyonların bu amaca uygun olarak düzenlenmesi ile mümkündür. Bağımsız denetim ile ilgili yasal ve profesyonel hükümler, bağımsız denetim faaliyetinin beklenen amacına ulaşılmasını sağlasa da sözü geçen hükümlerin gerçekleştirilmesi bağımsız denetçinin mesleki tecrübesine etik davranışlarına bağlıdır. Bu açıdan, bağımsız denetim firmasının müşterilere varoluş nedeni olarak kaliteli hizmet sağlama yükümlülüğünü üstlenmesi ve bu görevdeki organizasyon ve faaliyetlerini bu doğrultuda yürütmesi çok önemlidir. Diğer taraftan, kamu yararına yönelik profesyonel bir faaliyet olarak, birinci dereceden bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin gerektirdiği kaliteden sorumludur. Bağımsız denetçiler, gerçekleştirdikleri bütün denetimlerin genel kabul görmüş denetim standartlarına ve mesleki ahlak kurallarına uyumlu olarak yapılmasını sağlamak için bir etik kural sistemi kurmalıdır. (<http://denetimtv.com/category/bagimsiz-denetim>)

3.1. Denetçinin Tanımlanması

6102 sayılı TTK' nın 394. Maddesinin dördüncü fıkrası kapsamına giren bir anonim şirkette denetçinin kim olduğu TTK' nın 400. maddesinde düzenlenmiştir.

3.1.1. TTK m.400/1 Düzenlemesi

6335 sayılı Kanun değişikliğinin ardından 660 sayılı KHK' deki tanımlamaya uyumlu olarak değiştirilmiş olan TTK' nın 400. maddesinin birinci fıkrasına göre denetçi, "bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetim Kurumunca yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketleri olabilir." Bunun yanı sıra TTK 400. maddesinde denetçinin, ortakları yetkilendirilmiş YMM ve SMMM' lerden oluşan sermaye şirketi olması gerektiği de hükme bağlanmıştır. (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>)

TTK' ya göre denetçi olacak denetçilerin ortakları ancak 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat

almış YMM ve/veya SMMM olabilir. Bu firmanın ortakları içinde bahsedilen sıfatları barındırmayanların bulunması olanaksızdır. (Sayar ve Karataş, 2017)

TTK bakımından denetçi olacak bağımsız denetim şirketinin ortaklarının YMM ve SMMM'lerden oluşmasında engelleyici bir hüküm olmasa da YMM'lerle SMMM'lerin beraber şirket kurmalarına mâni olan bir düzenleme 3568 sayılı Kanunun 2. Maddesi ile muhasebe meslek mevzuatında bulunmaktadır. (3568 sayılı kanun Madde 2'ye göre)

3568 sayılı Kanunun 2. maddesine göre YMM'ler, sadece SMMM'lerin kurabilecekleri, muhasebe bürolarına iştirak edemezler. Bunun sebebi de 3568 sayılı Kanunun 2. maddesi gereğince, SMMM ve YMM'lerin işlerin sınırlarının çizilmiş olmasıdır. Kanuna göre SMMM'ler defter tutma, danışmanlık ve denetim işlerini yapabilirler. YMM'ler ise danışmanlık ile denetim işi yapabilirler. YMM'lerin SMMM'lerden görevleri açısından ayrıldıkları iki nokta vardır. Birincisi YMM'lerin defter tutma işini yapamamaları, ikincisi ise YMM'lere özgü bir iş olan SMMM'lerin yapamayacağı, 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi kapsamındaki tasdik işidir. (3568 Sayılı Kanun'un m.2/A ve m.2/B hükmüne göre)

YMM ve SMMM'lerin aynı meslek şirketine iştirakte bulunmalarını, 3568 sayılı Kanunun 2. maddesindeki yasağın alanını aşarak, esas engelleyen hüküm, TÜRMOB'un çıkarmış bulunduğu, "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" in 30. maddesinin (b) bendinde yer edinmiştir. Bu düzenlemeye göre, yalnızca aynı unvanı taşıyan meslek üyelerini kendi aralarında ortaklık bürosu ve şirket kurabileceklerini hükme bağlamaktadır. (Özkorkut, 2013, s.228)

Sonuç olarak, 6102 sayılı TTK'ya göre denetçi, KGK'nın yayımladığı milletlerarası denetim standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre, hem anonim şirketin bireysel finansal tablolarını hem de şirketler topluluğunun konsolide finansal tablolarını; bu bağlamda firmanın envanter ve muhasebesini; bunların yanı sıra yönetim kurulunun senelik faaliyet raporunun mali tabloların incelenmesiyle bağlantılı kısımlarını denetleyen; bunlarla beraber, Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü oranda, firmada iç denetim sisteminin bulunup bulunmadığını ve doğru bir biçimde işleyip işemediğini inceleyerek raporlanması görevi bulunan; ek olarak riskin erken

tespiti ile yönetimi sisteminin varlık ve işlevini inceleyerek raporlayan, elde ettiği sonuçları bir raporla tespit edip görüşünü ifade eden, nitelikleri ve yetkilendirilme esasları TTK, 660 sayılı KHK ve alakalı mevzuatta gösterilmiş olan muhasebe meslek mensupları içinden KGK tarafından yetkilendirilen gerçek kişilerle ortakları bu kişilerden oluşan ve yine KGK tarafından yetkilendirilen sermaye şirketi olarak kurulmuş bağımsız denetim kuruluşlarını içine almaktadır. (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu)

3.1.2. 660 Sayılı KHK Düzenlemesi

660 sayılı KHK’ da TTK m.400/1 ifadesinden değişik olarak “denetçi”, hem asıl şahıs bağımsız denetçi hem de tüzel şahıs bağımsız denetim şirketi için değerlendirilebilen üst kavram olarak ele alınmamış; bağımsız denetçi ile bağımsız denetim şirketi ayrı ayrı incelenip tanımlanmıştır. (660 Sayılı KHK hükmüne göre)

Anonim şirket kuruluşlarının denetiminde de 660 sayılı KHK’nın denetlenecek A.Ş.’ ler açısından TTK ’dan değişik olarak bağımsız denetim firmalarıyla gerçek şahıs bağımsız denetçiler arasında bir ayrıma gidildiği bilinmektedir. 660 sayılı KHK, 2. maddesinin (ğ) bendinde, toplum faydasını sağlayan kuruluşların bağımsız denetiminin yalnızca bağımsız denetim firmalarınca yapılabileceğini hükme bağlamış bulunmaktadır. (Karasu, 2013). Bu hususlar göz önüne alındığında gerçek şahıs bağımsız denetçilerin bireysel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetlemelerine izin verilmemiştir.

O halde 660 sayılı KHK ile yetki verilecek olan gerçek şahıs bağımsız denetçilere “kamu yararını ilgilendiren kuruluş” kapsamına girmeyen firmaların denetimi ile bağımsız denetim çerçevesinde ki diğer işler kalmaktadır. Ayrıca TTK m.397/5 kapsamında Gümrük ve Ticaret Bakanlığı gözetiminde gerçekleşecek A.Ş. denetimlerinde m.397/5 yönetmeliğe göre “Dördüncü fıkra kapsamı dışında kalan anonim şirketler ile 4572 sayılı Kanun kapsamındaki kooperatifler ve bunların bağımsız denetime tabi olmayan üst kuruluşları bu fıkra hükümlerine göre denetlenir.” İbaresini yönetmelikle tanırsa, denetçiler m.397/5 hükmü kapsamında denetime tabi şirketlerin denetimini gerçekleştirebileceklerdir. (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397/5>)

Gerçek şahıs bağımsız denetçinin 3568 sayılı yasaya göre ruhsat almış bir YMM veya

SMMM olması ve bu meslek üyeleri arasından görevlendirilmesi kabul edilmiş olduğundan, meslek üyesi olan yabancı denetçilerin Türkiye’de çalışabilmeleri için de 3568 sayılı Kanun hükümlerine göre hareket edilmesi gerekecektir. (Sayar ve Karataş, 2017)

3568 sayılı Kanun, Türkiye’ye has bir meslek olması sebebiyle YMM ’lik mesleği açısından yabancılara bir olanak tanımamakta fakat yabancı SMMM ’lerin karşılıklılık esasına göre Türkiye’de hizmet verebilmelerine olanak tanımıştır. Bağımsız denetim firmaları bakımından da ortakları Türkiye’de TÜRMOB ’dan ruhsat almış SMMM ve YMM’lerden oluşması gereken bu firmalar, günümüze kadar Türkiye’de kuruluyor ve Türk şirketi niteliği taşıyordu. Yani yabancı denetim firmaları direkt olarak Türkiye’de faaliyet gösteremiyor ve Türk bağımsız denetim firmaları üzerinden, onlar ile iş birliği yürüterek Türkiye’de dolaylı olarak faaliyette oluyorlardı. Bu vaziyet halen değişmemiş olmakla beraber, 660 sayılı KHK ile yabancı bağımsız denetim şirketleriyle yabancı denetçilerin Türkiye’de direkt olarak faaliyette bulunmalarına olanak tanıyacak bir düzenleme getirilmiştir. (Özkorkut, 2013, s.232)

660 sayılı KHK’nın 9. maddesinin (g) bendine göre “... *mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı denetim firmaları ve denetçilerini listeler halinde ilan etmek ve bunları oluşturacağı resmi sicile kaydederek kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli olarak açık tutmak*”, KGK’nın yetki ve görevlerindedir. (660 Sayılı KHK hükmüne göre)

3.1.3. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin Düzenlenmesi

KGK tarafından 60 sayılı KHK’nın 9, 25 ile 27. maddelerine dayanılarak oluşturulmuş olan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin” maksadı, 6102 sayılı TTK ile 660 sayılı KHK hükümleri kapsamında gerçekleştirilecek olan bağımsız denetime, bağımsız denetim firmalarına ve bağımsız denetçilere dair usul ile esasları düzenlemektedir. “*Bu yönetmelik; 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun hükmünde kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetime, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerine, sicil kayıtlarının tutulmasına, yükümlülüklerine sorumluluklarına, bunların kurum tarafından incelenmesine ve denetlenmesine ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsar.*” (KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, 1. Bölüm m.1/m.2)

Denetçi bakımından yönetmelik incelendiğinde, 660 sayılı KHK' daki bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçi kavramlarının korunduğu görülmektedir. (660 Sayılı KHK m.2)

Yönetmelikte denetçi bakımından en mühim düzenlemelerden biri denetçinin görevlendirilmesidir. Yönetmeliğin 11. maddesinde, bağımsız denetimin yalnızca KGK tarafından görevlendirilen denetim firmaları veya denetçiler tarafından yetkileri kapsamında gerçekleştirileceği hükme dayandırılmıştır. 660 sayılı KHK'nın "kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK)" bağımsız denetim yalnızca bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği hükmü yönetmelikte tekrar edilmiştir (KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, 3. Bölüm m.11)

Bu yönetmelikte bağımsız denetim firmalarıyla gerçek şahıs bağımsız denetçilerin görevlendirilmeleri hususundaki düzenleme oldukça kapsamlıdır. Denetim şirketleriyle denetçilere ilişkin görevlendirme yönetmelikte düzenlenmiş olan "Bağımsız Denetim Resmi Sicili" ne yazılır ve aktüel olarak kamuoyunun ulaşımına açık tutulmak suretiyle duyurulur. Görevlendirme prosedürleri, bu sicile kayıt, ilân ile yürürlüğe girecektir. (KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, 4. Bölüm m.17/1)

KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği dışında, bu yönetmeliğin 49. maddesine dayanarak "*Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği*" ni, "*Bağımsız Denetim Resmi Sicil Tebliği*" ni, yönetmeliğin 15 ve 49. maddelerine dayanarak "*Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliği*" ni ve yönetmeliğin 16 ile 49. maddelerine dayanarak "*Bağımsız Denetçilik Sınav Tebliği*" ni çıkarmıştır. (Özkorkut, 2013, s.236)

3.1.3.1. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

Bağımsız denetim firmalarının 660 sayılı KHK çerçevesinde bağımsız denetim faaliyetinde bulunabilmeleri için bağımsız denetim yönetmeliğin 13. maddesindeki düzene koyulmuştur. Bahsedilen bu düzenlemede 3568 sayılı Kanun ve alakalı mevzuatta öngörülmüş olan koşullar gizli tutulmuş, bu koşullar dışında KGK 'dan denetim alanında faaliyet izni alma başvurusunda bulunan firmalar için aranacak şartlar belirlenmiştir.

Bu başvuruda bulunan firmalar için aranan koşullar şunlardır:

"a) *Sermaye şirketi olması,*

- b) Paylarının veya hisselerinin nama yazılı olması,
- c) Faaliyet konusunun bağımsız denetime veya bununla birlikte 3568 sayılı Kanun kapsamındaki mesleki alana münhasır olması,
- ç) Ticaret unvanında bağımsız denetim ibaresinin bulunması,
- d) Esas sözleşmenin veya şirket sözleşmesinin denetime ilişkin mevzuat hükümlerine aykırı husular içermemesi,
- e) Sermayesinin ve oy haklarının yarısından fazlasının denetçilerine ait olması ve ortaklarının tamamının meslek mensubu olması,
- f) Denetçilerinin 14. madde çerçevesinde Bağımsız Denetçi Belgesine sahip olması,
- g) Denetçilerin tam zamanlı ve asgari bir raporlama dönemi için istihdam edilmiş olması,
- ğ) 28. Maddedeki şartları sağlayan en az iki sorumlu denetçisinin bulunması,
- h) Denetim kadrosunun asgari olarak, 27. madde de belirtilen denetim ekiplerini oluşturabilecek nitelik ve genişlikte olması,
- ı) Yönetim organı üyelerinin tamamının meslek mensubu olması, yüzde yetmiş beşi geçmemek üzere çoğunluğunun ise kadrosundaki denetçilerden oluşması,
- i) Denetçilerinin, ortaklarının ve kilit yöneticilerinin başka bir denetim kuruluşunda veya denetim üstlenen bağımsız denetçi yanında ya da tüzel kişilikte ortak, kilit yönetici veya denetçi olmaması, denetim üstlenen bağımsız denetçi olarak bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaması,
- j) Denetim rehberleri dahil olmak üzere, esasları kurumca belirlenen kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve süreçlerini yazılı olarak oluşturmuş olması,
- k) Denetim faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütebilmesini teminen kurum tarafından uygun görülecek düzeyde organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt düzenine sahip olması,
- l) Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması,
- m) tüzel kişiliğin ve ortaklarının olumsuz bir itibara sahip olmaması ve ortaklarının denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumun

bulunmaması.” (KGK, Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, 2013)

Yönetmeliğin 13. maddesinin ikinci fıkrası gereği, denetim işinde faal olmak isteyen firmalar, birinci fıkrada belirtilen koşulları sağladıklarını gösteren bilgi ve evraklarla beraber KGK 'ya başvuruda bulunurlar. Gerekli koşulları yerine getirdiği anlaşılanlar, en geç üç ay içerisinde, gereken harç ile ücretleri yatırmaları ve KGK 'ya tescil başvurusu yapmaları durumunda KGK tarafından elektronik alanda bulundurulan “*Bağımsız Denetim Resmi Sicili*” ne kaydedilmek ve güncel bir şekilde kamuoyunun erişimine açık bırakılmak suretiyle duyurulur. Tescil faaliyetinin ardından sözü edilen firmalara bir sicil numarası ve Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi takdim edilir. (KGK Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2012, 3. Bölüm m.13/2)

3.1.3.2. Bağımsız Denetçilerin Yetkilendirilmesi

Bağımsız denetim yönetmeliğinin 14. maddesinde gerçek kişi bağımsız denetçilere nasıl yetki verileceği hükme bağlanmıştır.

Denetim işi yapmayı talep edenlerin:

- *“Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından en az lisansüstü seviyesinde diploma almış olması,*
- *Meslek mensubu olması,*
- *Türkiye’de yerleşik olması,*
- *Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olması,*
- *Belirtilen uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,*
- *Belirtilen denetçilik sınavında başarılı olması’’*

26/09/2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununun 53. Maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış veya hükmün açıklanması geri bırakılmış olsa bile devletin

güvenliğine karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan mal varlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,

Faaliyet izninin daha önce kurum tarafından iptal edilmemiş olması,

Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği şeref ve haysiyete uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir itibara sahip olmaması,” koşullarını sağlaması şarttır. (Özkorkut, 2013, s.240)

Yönetmeliğin ifadesiyle “*denetçi olmak isteyen*” meslek üyeleri birinci fıkradaki koşulları yerine getirdiklerini ifade eden bilgi ve evraklarla beraber KGK’ ya başvuracaklardır. Gereken koşulları barındıran başvuruda bulunanlar yatırılması gereken harç ile ücretleri yatırmaları ve KGK ’dan tescil istemeleri durumunda sicile kaydedilir ve duyurulur. Yapılan işlemlerin ardından şahıslara “*Bağımsız Denetçi Belgesi*”, “*denetçi kimliği*” ve “*denetçi mührü*” verileceği yönetmelikte hükme bağlanmıştır (Özkorkut, 2013, s.242).

3.2. Denetçiler

Denetim çalışmasını yapan, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip, objektif davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişilerdir.

Denetçi türleri:

1-Bağımsız denetçiler

2-İç denetçiler

3-Kamu denetçiler

3.2.1. Bağımsız Denetçiler

Dış denetçide denilen bağımsız denetçiler, denetlenen firmanın mali raporlarının Mali Raporlama Standartlarına uygunluğunun gerçek ve dürüst bir biçimde düzenlenip düzenlenmediğini; bağımsız denetim standartlarında saptanan yöntemlerle defter, kayıt ve vesikalar üzerinden gözleyen ve gözleme neticesi oluşan görüşlerini raporlayarak bildiren şahıslardır. Bağımsız denetçilerle, inceledikleri firma arasında bir işçi ve

işveren bağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bağımsızlıkları en güçlü olan denetçi grubudur. (Usul, 2015, s.26)

Bağımsız denetçilerin;

- *“Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan ya da denkliği Yükseköğretim Kurulunca onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en düşük lisans derecesinde mezun olması veya diğer öğretim dallarından lisans derecesine mezun olmakla beraber yukarıda ifade edilen bilim dallarından en düşük lisansüstü derecesinde diploma almış olması,*

- *Mali müşavir olması,*

- *Türkiye’de yerleşik olması,*

- *Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması,*

- *Uygulamalı mesleki eğitimi tamamlamış olması,*

- *Denetçilik sınavında başarılı olması’’*

- *Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde ifade edilen zaman aralıkları geçmiş olsa dahi; “kasıtlı işlenen bir suçtan dolayı bir yıl ya da daha fazla süreyle hapis cezasına ya da bağışlamaya uğramış veya hükmün izah edilmesi geri bırakılmış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve ajanlık, zimmet, irtikâp, rüşvet, çalmak, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin yerine getirilmesinde fesat düzmece, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini ibra etme veya kaçakçılık suçlarından mahkûmiyeti olmaması,*

- *Faaliyet izninin daha önce iptal edilmemiş olması,*

Bağımsız denetim mesleğinin gerektirdiği onur ve itibara uymayan bir durumunun bulunmaması, olumsuz bir haysiyete sahip olmaması, koşullarını taşıması gerekir.”

(KGK, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 2015)

3.2.1.1. Bağımsız Denetçilerin Mesleki Eğitimi

Firmalar tarafından hazırlanan mali tabloları ve firmanın mali bilgilerini tetkik ederek oluşturdukları görüşlerini ortaklara rapor eden bağımsız denetçiler kamuoyuna bilgi edindirme fonksiyonlarını yerine getirmektedirler. Bu kapsamda da böyle denetçilerin uzmanlıkları tartışılmaz. Bu nedenle denetçi olma şartları zorlaşırken; aynı zamanda da denetçi eğitiminin devamlılığı vazgeçilmez bir unsurdur. Bağımsız denetim yönetmeliğinin 15. Maddesine göre, denetçi adaylarının alması gereken mesleki eğitim koşulları aşağıda verilmiştir;

En düşük üç sene süre ile mali tablo denetimi de içinde bulunmak suretiyle mesleki hususlarda denetçiden veya bağımsız denetim kuruluşlarından uygulamalı ders almaları koşulları vardır.

- En düşük on beş sene mesleki deneyime hâkim olanlarda uygulamalı mesleki eğitim aranmaz,
- Uygulamalı mesleki eğitim alanlar, bu eğitim dönemlerinde “denetçi yardımcısı” olarak tanımlanırlar ve denetçilerin gözetiminde denetim faaliyetine katılırlar. Bu çalışmalar sırasında denetçiler, denetçi yardımcılarının teorik bilgisini uygulamaya geçirmek maksadıyla gerekli olan eğitimi verirler,
- Uygulamalı eğitimin denetim firması ya da denetçi yanında ilerleyen kısmı, gereken koşulların temin edildiğini gösteren bilgi ile vesikaların, bağlı denetim firması ya da denetçi eliyle denetçi namzetinin “Sosyal Güvenlik Kurumuna” bildirme süreci içinde, “Kamu Gözetimi Kurumu'na” bildirilmesiyle başlar. (KGGK/1. 2016).

3.2.1.2. Bağımsız Denetim Ekibi

Denetim, işin gerektirdiği ölçülerde denetçilerden oluşan bir denetim grubu tarafından gerçekleştirilir. İşin gerektirdiği denetçi sayısının, müşterinin büyüklüğü, çalışmalarıyla bağlı bulunduğu düzenlemelerin niteliği ve benzer konular dikkate alınarak belirlenir. İşlerin gerek duyduğu nitelik; denetimi “Kamu Gözetimi Kurumu” düzenlemelerine elverişli bir şekilde gerçekleştirebilecek bilgi, yetenek ile deneyime sahip olmaktır. Denetim ekibi en az üç denetçiden oluşur. Denetim ekibinde sorumlu denetçi ile diğer aşamadakiler için en az birer yedek denetçi ataması yapılır. Yedek denetçiler yerlerini aldıkları asil denetçilerin mesuliyetlerini taşıyabilecek yetkinlikte olmalıdır. Denetim

ekibinin faaliyetlerini mesul denetçinin gözetimi bünyesinde gerçekleştirir. (Usul, 2015, s.27)

Denetim ekibi aşağıda sayılan unvanları taşıyan denetçilerden oluşur;

- Sorumlu denetçi,
- Baş denetçi,
- Kıdemli denetçi,
- Denetçi,
- Denetçi yardımcısı.

Sorumlu Denetçi: Sorumlu denetçiler; bağımsız denetim firması eliyle, denetim çalışmalarının sürdürülmesinden mesul tutulan ve bahsedilen denetime ilişkin denetim raporunu denetim kuruluşu adına imzalama yetkisine sahip olan, denetim firmasının yönetim kurulu eliyle aşağıda belirtilen koşulları sağlayan denetçiler içerisinden, KGK'nın izni alınmak suretiyle atanan bağımsız denetçilerdir.

“KAYIK'ler nezdinde yapılacak denetimler için 15 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az üç yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile mevzuatta denetim öngörülen alanlarda denetimlerde bulunmuş olması.” (KGK, BDY m.28/1a)

“Diğer denetimler için ise 10 yıllık mesleki tecrübeye sahip olması ve bu sürenin en az iki yılında fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile denetimlerde bulunmuş olması. Denetim firması adına denetim raporu imzalamaya yetkilendirilmiş olmak.” (KGK, BDY m.28/1b)

Baş Denetçi: Baş denetçilik unvanını kullanmak için mesleki çalışmalarında en düşük on yılını doldurmuş olmak gerekmektedir.

Kıdemli Denetçi: Mesleki faaliyetlerinde en düşük altı yılını dolduranlar kıdemli denetçi unvanını alabilir.

Denetçi: Denetçi yardımcısı ise 3 yıllık denetim çalışmalarından sonra başarılı olursa denetçi unvanını alabilir.

Denetçi Yardımcısı: Yukarıda belirtilen okullardan mezun olan şahısların denetim

kurumlarında stajyer olarak işe başlayanlar bu unvanla isimlendirilir. Denetçi yardımcıları staj gördükleri 3 yıl boyunca mesleki eğitime bağımlı tutulurlar. Bu eğitimlerin maksadı şunlardır;

- *“Teorik bilgilerinin uygulamaya geçirilmesini sağlamak,*
- *Bağımsız denetim alanında yeterli bilgi, uzmanlık ve tecrübeye sahip olmalarını sağlamak,*
- *Mesleğin gerektirdiği ahlaki nitelikleri ve meslek bilincini yerleştirmek,*
- *Mesleğin gerektirdiği bilgi işlem teknolojilerini öğrenmelerini sağlamak,*
- *Çözümsel düşünme, grup faaliyetleri ve haberleşme yeteneklerini geliştirmek,*
- *Yazışma ve rapor yazma tekniği hususunda bilgi ve kabiliyet kazandırmak,*
- *Meslekte ölçüyü temin etmek,” (Usul, 2015, s.29)*

Denetçi yardımcılarında denetim kuruluşlarında verilecek olan mesleki eğitimlerin ise aşağıda ifade edilen şekilde yapılması gerekmektedir.

- *“Eğitimler, denetçi yanında ya da denetim kuruluşunda ve bunların denetim ve gözetiminde yapılır,*
- *Denetim kuruluşlarında, refakat faaliyetleri bağımsız denetim alanında bilgi birikimine ve deneyime sahip denetçilerin gözetiminde yürütülür. Refakatinde eğitim yapılacak denetçinin asgari on yıllık mesleki deneyime sahip olması koşulu vardır,*
- *Bir denetçi yanındaki refakat çalışması üç aydan düşük olamaz,*
- *Eğitim veren denetçiler, denetçi yardımcılarını denetimlerin her bir adımında vazifelendirmek, müşterileriyle olan görüşmelerde yanlarında bulundurmak, onların faaliyetlerini gözetmek ve hazırladıkları çalışma kâğıtlarını tetkik etmek gibi hususlarda yükümlüdürler,*
- *Eğitimlerde denetçi yardımcılarında mesleğin gerekleri ve ayrıntıları teferruatlı olarak öğretilir ve mesleki mevzuat bilgileri geliştirilir. Eğitimler bilgi işlem teknolojileri ile kişisel ve mesleki gelişim konularını da içerir,*
- *Denetçi yardımcılarının, mali tablo denetiminde gerçekten görev alarak mesleki uygulamayı öğrenmeleri sağlanır.” (Yavaşoğlu, 2001)*

Diğer taraftan “Sermaye Piyasası Kurulu” aracılığıyla yayınlanan tebliğin hizmet içi eğitim ve rekabet çalışması başlıklı 9. maddesine göre (Seri: X No:22) bağımsız denetim kuruluşları, Sermaye Piyasası’na tabi işletmelerin denetlenmesinde görev alacak denetçi yardımcılarını aşağıda maddeler halinde verilen konularda dört ay süreyle en az 200 saat eğitime tabi tutarlar. Bunlar;

- Muhasebe teorileri
- Bağımsız denetim,
- Finansal raporlama standartları,
- Finansal Analiz,
- İç kontrol sistemi,
- Bilgi işlem,
- Para ve sermaye piyasaları,
- Şirketler hukuku,
- Kurumsal Yönetim,
- Ticaret hukuku,
- Vergi mevzuatı,
- Bankacılık. (SPK Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ)

Denetim ekibinde; sözü edilen denetime yetkisi olmayan denetçiler, denetçi namzetleri, teknik bilgisine ihtiyaç duyulacak uzmanlar ve denetime yardım eden öteki şahısları da denetçi olarak vazifelendirilmemek şartıyla yer alabilirler. Bahsedilen şahıslar, denetçilerin mesuliyeti ve kontrolü altında faaliyet gösterir, fakat denetimin herhangi bir adımında karar alıcı pozisyonunda bulunamazlar. Sözü edilen şahıslar, azami denetçi sayısı hesabında değerlendirilmez ve “genel hükümler, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklama yükümlülükleri” gizli tutulmak şartıyla denetimden mesul tutulmazlar. Denetim grupları, denetimlerini mesul ortak denetçinin gözetim ile yönetimi bünyesinde gerçekleştirirler. (Usul, 2015)

3.2.1.3. Bağımsız Denetçilik Sınavı

Bağımsız denetçilik sınavının koşulları Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 16. maddesinde açıklanmıştır. Denetçilik sınavına; “*hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilgiler*” alanlarında eğitim hizmeti sunan fakülte ve yüksekokullardan ya da denkliği Yükseköğretim Kurulunca onaylanmış yabancı yükseköğretim kurumlarından en düşük lisans derecesinde mezun olanlar ya da öteki eğitim branşlarından lisans derecesinde mezun olunması şartıyla birlikte yukarıda ifade edilen bilim dallarından yüksek lisans derecesinde mezuniyeti bulunanlar başvurabilirler. Sınav konuları aşağıda verildiği gibidir;

- *“Muhasebe (Genel muhasebe, maliyet ve yönetim muhasebesi),*
- *Muhasebe Standartları (Türkiye Muhasebe Standartları, yıllık ve konsolide mali tabloların hazırlanmasına bağlı konularda yer alan düzenlemeler ve standartlar),*
- *Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Finansal Yönetim,*
- *Denetim (Türkiye Denetim Standartları, mesleki etik kuralları, bağımsızlık, tehlike yönetimi, iç kontrol ve denetimle ilgili diğer mevzuat),*
- *Genel Hukuk Mevzuatı (Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İcra ve İflas Hukuku, Medeni Hukuk, Vergi Hukuku, Sosyal Güvenlik Mevzuatı, İdare Hukuku),*
- *Sermaye Piyasası, Bankacılık, Sigortacılık ve Özel Emeklilik Mevzuatı.”*

Meslek mensuplarından mali müşavir olanlar yukarıda verilen sınav konularından; muhasebe standartları, kurumsal yönetim prensipleri ve mali yönetim, denetim ve sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve hususi emeklilik mevzuatı konularından sınava tabi tutulurken, yeminli mali müşavirler ise muhasebe standartları, denetim ve sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve hususi emeklilik mevzuatından mesuldürler. (KGK/m. 2016)

Buna karşılık, sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve hususi emeklilik alanlarında denetim çalışmalarında bulunmayacak olanlar sermaye piyasası, bankacılık, sigortacılık ve hususi emeklilik mevzuatından ayrıca sınava tabi tutulmazlar.

Sınavda başarılı sayılmak için sınav konularının her birinden yüz puan üzerinden en düşük altmış puan alınması, tüm sınav konularından alınan notların aritmetik

ortalamasının da en düşük yetmiş puan olması koşulu vardır. (Usul, 2015, s.31)

3.2.1.4. Bağımsız Denetim Kuruluşları

SPK, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 62. Maddesinde yer alan hükme dayanarak yayınlamış olduğu tebliğin 3. maddesinde; sermaye piyasalarında bağımsız denetim yapacak olan denetim kuruluşlarından sayfa 33 de bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi kısmında belirtilen konulardan başka ilave şartlar istemektedir. Bu koşullar şunlardır;

“Denetim kuruluşlarının anonim şirket şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,

Sermayesinin ve oy haklarının en az %51'inin mesul ortak baş denetçilere ilgili olması,

Organizasyon, mekân, teknik donanım, belge ve kayıt uyumunun sermaye piyasasında bağımsız denetim işini yürütecek seviyede bulunması,

Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden mesul en az bir mesul ortak baş denetçi nezaretinde çalışacak yeterli sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir kalite kontrol güvence komitesine sahip olması,

Yaptırılması mecburi mesleki mesuliyet sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den düşük olmamak üzere bir evvelki çalışma döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen kazanç iki katından düşük olmayacak şekilde saptanması.” olarak belirlenmiştir. (Usul, 2015, s.31)

3.2.1.5. Bağımsız Denetimde Kalite ve Güvenirliliğinin Sağlanması ve Kalite Kontrol Sisteminin Oluşturulması

Denetim denetlenmek isteyen müşterinin iş teklifiyle başlar ve denetim neticesinde raporlanmasıyla sona erer. Bu süreç içinde yapılan denetim faaliyetleri denetim standartlarına elverişli olmalıdır. Bu bağlamda da denetimde kalite ve güvenirliliğin sağlanması; denetim kuruluşları ve denetçilerin denetlenen firmanın mali raporları hakkında uygun güvence içeren bir fikir bildirmek için, çalışmaların kaliteli ve güvenilir denetimler hazırlayacak şekilde yürütmesiyle ve aynı zamanda da denetim sürecine ek olarak denetimlerin sürekliliği, kalitesi ve güvenirliliğine sahip olmaya yönelik diğer

hareket ve süreçleri kapsamıyla gerçekleşir. (Uzay, 2009)

Bağımsız denetimde kalite kriteri; denetlenen firmaların mali tablolarının “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” ile yasal hükümlere aykırı olmayan ölçüde güvenilirliğini sağlama işlevidir. Bu bağlamda, bağımsız denetimden beklenen hizmetin yerine getirilmesi için; bağımsız denetimin her adımında, denetim kuruluşu tarafından denetimle bağlı olarak yöntem ve politikaların teşkil edilmesi gerekmektedir. (Fraser, 2009)

“Türkiye Bağımsız Denetim Standartları'ndan” 220. standart (BDS), kalite kontrol sisteminin denetim sürecinin her adımında denetim kuruluşu tarafından teşkil edilmesini istemektedir. Bunlar;

- Denetçinin bağımsızlığını,
- Denetçinin sorumluluklarını,
- Etik değerleri,
- Denetim kuruluşu ile denetlenecek işletmenin ilişkilerini,
- Denetim ekibinin kurulmasını,
- Denetim performansını,
- Denetim izlenmesini ve
- Belgelendirme işlemleri şeklindedir.

Diğer taraftan, bağımsız denetimde kalite ve güvenilirliğinin sahip olunması ve kalite yoklama sisteminin teşkil edilmesinin asgari koşulu KGK tarafından belirlenmiştir. Denetim kuruluşu bu düzenin kurulmasında ve Kamu Gözetimi Kurumu düzenlemelerine göre teşkil ederek Kuruma bilgi vererek kalite kontrol sistemine bağlı yazılı yöntem ve süreçlere uymak zorundadır. (KGK BDS 220, 2018, s.12).

3.2.1.6. Bağımsız Denetçinin Yasal Sorumluluğu

Denetçinin yasal mesuliyeti karşımıza iki şekilde oluşmaktadır. Bunlar; sır saklama mesuliyeti ile denetim görevinin gereği gibi yerine getirilme mesuliyetidir. Genel olarak sır; herkes tarafından muamma olan ve izah edilmesi sahibinin onur ve çıkarına zarar verme riski gösteren hususlar olarak tarif edilmektedir. Denetçi, denetim faaliyetleri

sırasında edinmiş olduğu ticari sırları gizlemek zorundadır. Bu yükümlölük sözleşme süresince ve sözleşmeden sonra da devam eder. Denetçi firmanın ticari sırlarından ne şahsi ne de üçüncü şahıs aracılığıyla yararlanabilir. Sır saklama yükümlölüğüne denetçi tarafından uyulmamışsa, bu durum tazminat ile birlikte denetim sözleşmesinin feshedilmesini gerektirir. “*Türk Ticaret Kanunu'nun 404. maddesi (TTK) denetçinin sır saklama borcuna aykırı hareket etmesi durumunda, denetçinin ödeyeceği tazminat yükümlölüğüne işaret etmektedir.*” (6102 sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.404/2,3).

Yine TTK 39'a göre denetim hizmetlerin yürütölmesi sözleşmeye ilgili olarak gerçekleşir. Denetim hizmetlerini gereği gibi yerine getirmeyen denetçi hem sözleşmeye aykırılık hem de haksız fiil oluşturur. Dolayısıyla da gerek TTK 'nın 554- 556. maddeleri gerekse Borçlar Kanunu'nun (BK) 112. maddesi uyarınca; denetim vazife ve yetkisinin gereği gibi ifa edilmemesi neticesi zarara uğrayan müşterisine firma ve paydaşlar denetçiden sözleşmeye aykırılık ve haksız fiil hükümlerine dayanılarak mesuliyet davası açabilirler. Ayrıca BK 56-58. maddelerine göre denetim faaliyetleri sırasında noksan davranan denetçiler paydaşların maruz kaldığı zararları düzeltmekle yükümlüdürler. (<http://www.ticaretkanunu.net>)

Diğer taraftan, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 63. maddesinde bağımsız denetim kuruluşları; vazifelerinin kapsamıyla dar olmak üzere, denetledikleri mali tablo ve raporların mevzuata elverişli olarak denetlenmemesi nedeniyle doğabilecek zararlardan raporu imzalayanlarla birlikte mesuldür ifadesi yer almaktadır. Yine kanunun benzer maddesi bağımsız denetim kuruluşları ile derecelendirme ve değerleme kuruluşlarının; faaliyetleri sonucunda yazdıkları raporlarda yer alan yanlış, hataya düşürücü ve noksan bilgiler dolayısıyla neden oldukları zararlardan mesul tutulacaklarını ifade etmektedir. (6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 2012, m.63)

Ayrıca, Kamu Gözetimi Kurumu'nun “İdari Yaptırımlar” başlıklı 39. Maddesine göre, Bağımsız Denetim Yönetmeliği kurul denetim şirketlerine yönetmeliğe aykırı hareket edilmesi durumunda ikaz, faaliyetini, izinlerini askıya alma ve iptal etme gibi cezaları vermeye yetkilidir. (Usul, 2015, s.34)

3.2.2. İç Denetçiler

Firmanın teşkilatı içinde iç denetim yapmak üzere vazifelendirilmiş firma personelleridir. İç denetçiler, denetlemiş olduğu firmanın iç kontrol yönteminin etkinliğini inceleyerek; kontrol sisteminin yetersiz taraflarını ortaya çıkararak gerekli tedbirleri almak maksadıyla üst yönetime raporlama yaparlar. İç denetçiler bu tarafla de kurmaylık vazifesi yaparak, firma yönetimine hizmet verme fonksiyonlarını yerine getirirler. İç denetçiler firma yönetimiyle işçi işveren bağına sahiptirler. Bu bağlamda da iç denetçilerin denetimleri sonucunda, çalıştıkları firma yönetimini eleştiren raporlar yazmaktan kaçınabilirler.

İç denetçiler ile dış denetçiler arasındaki en mühim ayrım bağımsızlık derecesidir. Bağımsızlık bir denetim faaliyetinde en mühim ilke olmasına rağmen, dış denetçiler bu konuda iç denetçilere göre daha yetkilidir. Çünkü iç denetçiler denetlemiş olduğu firmanın üst yönetime bağılı olarak çalışırlar. (Usul, 2015, s.35).

3.2.3. Kamusal Denetçileri

Kamu namına denetim faaliyetini yapan denetçilerdir. Bu denetçiler kamu namına hem kamu kuruluşlarını denetlerken hem de hususi firmaları da denetleyebilirler. Örneğin “Gümrük ve Ticaret Bakanlığı” müfettişleri kamu namına hem sermaye şirketlerini denetlerken hem de kendi adlarına denetim faaliyeti yapabilir. Kamusal denetçilere örnek olarak; vergi müfettişlerini, “Sosyal Güvenlik Kurumu” müfettişleri ve “Sayıştay” denetçileri verilebilir. (Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, Uyar, 2015, s.21).

4. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARININ DÜZENLENMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASINDA KİLİT DENETİM KONULARI

4.1. Denetim Standartları

Bir denetim çalışmasının, hedefine uygun doğrultuda ilerlemesini sağlamak amacıyla yani finansal ve mali tabloların düzgün ve güvenilir olduğunu tespit etmek için, denetimin; kimler tarafından, ne şekilde uygulanacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanıp kullanıcılara sunulacağını belirleyen kural ve prensiplere genel kabul görmüş denetim standartları denir.

Denetim işlemleri: Kanıt niteliğindeki verilerin toplanması için başvurulacak yollara denetim işlemleri denir.

4.1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

“Genel kabul görmüş denetim standartları 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayımlanmış ve günümüze kadar da kullanılmıştır.” Bu standartlar; *“genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları”* olarak 3 temel hususta 10 adet standarttan oluşmuştur. (Erdoğan, 2005, s.10).

1- Genel Standartlar (denetçiye ilişkin standartlar)

2- Çalışma Alanı Standartları

3- Raporlama Standartları

4.1.1.1. Genel Standartlar

Bahsedilen standartlar bağımsız denetçinin nasıl olması gerektiğini tarif eden standartlardır. Ayrıca denetçinin denetim çalışmaları esnasında sergileyeceği tavır ve davranış kalıplarını da tasvir etmektedir. Bu standartlar aşağıdaki konuları içerir ve üç başlıkta tanımlanır;

Denetim, bir denetçi olarak yeterli beceriye, eğitim ve deneyim sahibi şahıs ya da şahıslarca yapılmalıdır,

İşleriyle alakalı her konuda objektif davranma düşüncesi denetçiler tarafından muhafaza

edilmelidir,

İncelemenin gerçekleştirilmesinde ve raporun düzenlenmesinde yeterli mesleki ihtimam ve dikkat gösterilmelidir şeklindedir. (Selimoğlu, Özbirecikli ve Uzay, 2017, s.68).

4.1.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar ise denetçinin denetim işini uygularken uymak zorunda olduğu kuralları tanımlar. Yani denetçinin denetim çalışmaları esnasında nasıl davranması gerektiğini belirler. Bu standartlar;

Denetim çalışmaları düzenli bir biçimde planlanmalı ve eğer yardımcılar bulunuyorsa gerektiği yerde gereken biçimde onlara nezaret edilmelidir,

Oluşturulacak denetim testleri neticelerinin geçerli olup olmadığını tespit etmek için ve bir dayanak oluşturması için hali hazırdaki iç kontrol sistemi detaylı bir şekilde gözden geçirilmeli ve sistemin değerlemesi yapılmalıdır,

Değerlendirilmekte olan finansal tablolarla alakalı bir kanıya varmak için kontrol etme, gözlemlene, soruşturma ve doğrulama yolu ile yeterli oran ve kalitede kanıt elde edilmelidir. (Başpınar, 2005, s.56).

4.1.1.3. Raporlama Standartları

Denetim çalışmalarının neticesinde denetçi, denetlenen kuruluşun mali tabloları hakkında oluşan düşüncelerini rapor yoluyla pay sahiplerine iletir. Bu standartlar da bu noktada devreye girmektedir. Denetçinin düzenleyeceği raporun hangi kurallar kapsamında oluşması gerektiğini belirler. Denetçi, denetim raporunu oluştururken bu standartlara göre hareket etmek durumundadır. Raporlama standartları şu şekildedir;

Hazırlanan raporda genel olarak kabul edilmiş muhasebe kurallarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği belirtilmelidir,

Rapor, muhasebe kurallarının ve politikalarının önceki dönemle benzer olarak uygulanıp uygulanmadığını ifade etmelidir,

Tersi söylenmedikçe raporda mali tablolardaki açıklamaların yeterli olduğu düşünölmelidir,

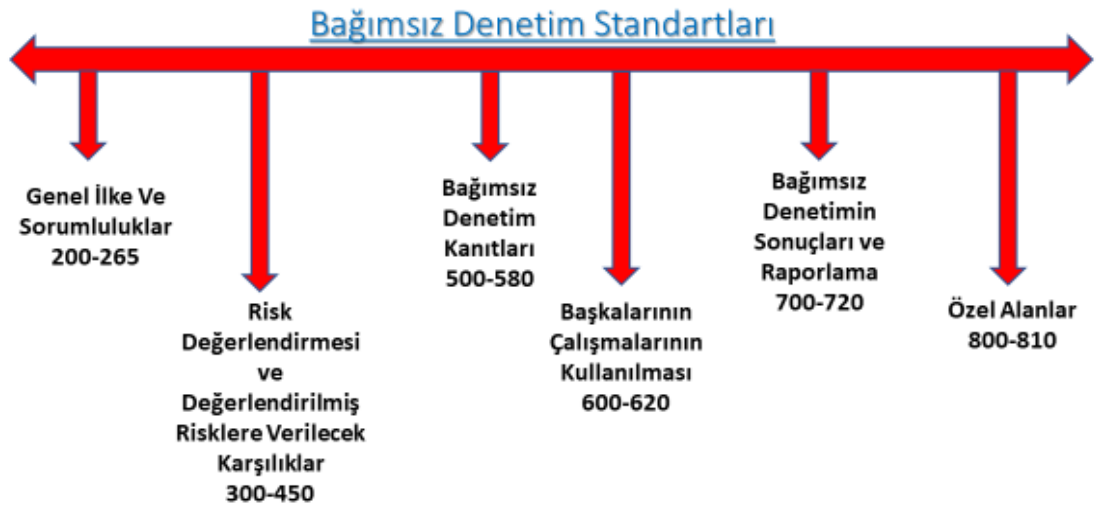
Rapor, mali tablolar hakkında ya genel bir bakış açısı anlatmalı veya bir bakış açısına

erişemediğini açıklamaktadır. Genel bir görüş belirtilmediğinde bu durumun sebepleri açık bir biçimde ifade edilmelidir. Ayrıca denetçi gerçekleştirmiş olduğu değerlendirmelerin özelliklerini ve üstlendiği sorumluluğu açık bir şekilde ifade etmelidir. (Güredin, 2014, s.51).

4.1.2. Türkiye Denetim Standartları

Büyük bir kısmı “Uluslararası Denetim Standartları”nın çevirisi niteliğindedir. Türkiye Denetim Standartları Kamu Gözetimi Kurumu aracılığıyla yayınlanmaktadır. Bu standartlar şu şekildedir;

Tablo 5. Bağımsız Denetim Standartları



“TTK ’nın 397. Maddesi dördüncü fıkrasına göre denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartları’na göre denetlenir hükmü yer almaktadır.” (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397/>)

Bu madde bağımsız denetçilere, denetim çalışmaları esnasında Türkiye Denetim Standartları’na uyma mecburiyetini getirmektedir.

Türkiye Denetim Standartları’nın konu başlıkları şu şekildedir:

- “Etik Kurallar
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar,

- Kalite Kontrol Standartları
- Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol
 - Bağımsız Denetim Standartları
 - Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
 - Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
 - Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
 - Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
 - İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
 - İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
 - Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
 - Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
 - Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
 - Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
 - Bağımsız Denetim Kanıtları

- Bağımsız Denetimi Kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
- Dış Teyitler
- İlk Bağımsız Denetimler- Açılış Bakiyeleri
- Analitik Prosedürler
- Bağımsız Denetimde Örnekleme
- Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
- İlişkili Taraflar
- Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- İşletmenin Sürekliliği
- Yazılı Beyanlar
- Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
- İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
- Uzman Çalışmalarının Kullanılması
- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
- Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
- Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
- Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
- Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

- Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
- Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
 - Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
- Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
- Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
 - Güvence Denetimi Standartları
- İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
- Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
 - İlgili Hizmetler Standartları
- Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
- Finansal Bilgileri Derleme İşi
 - İlke Kararları
- Riskin Erken Saptanması Sistemi Ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı”

(<http://kgk.gov.tr/>)

4.2. Denetimin Yapılış Şekli

“Denetimde şirketin ve varsa şirketler topluluğunun finansal tabloları, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun finansal tablolara ilişkin bölümünün Türkiye Muhasebe Standartlarıyla, Kanun (TTK) ve esas sözleşme hükümleriyle uyumlu olup

olmadığı incelenmektedir. Standartlara ve kanuna uygunluk incelemesi, finansal tablolarla TMS 'lerin, TTK ve ilgili diğer kanunların ve şirket esas sözleşmesinin (tek kişilik ortaklıklarda da esas taahhütnamenin) hükümlerinin ihlal edilip edilmediği incelenir. Denetçilerin hukuki inceleme yapmaları söz konusu değildir. Bu nedenle yapacakları denetimin kapsamı da hukuki nitelik taşımamaktadır” (Tekinalp, 2013, s.434)

Denetimin gayesi TTK m.398/1 hükmü gereğince, anonim şirketin ve eğer mevcutsa şirketler topluluğunun mali durumunun, TTK 515. maddede belirtilmiş olan dürüst resim ilkesine göre finansal tablolara aktarılıp aktarılmadığının ifade edilmesidir. (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-398/>).

4.2.1. Denetçinin Yükümlülükleri

KGK 'nın yayınlanmış olduğu Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin beşinci bölümü denetim firmalarının ve denetçilerin sorumluluklarına ayrılmıştır. Bu bölümde şu sırayla, “denetimde kalite ve güvenin sağlanması (m.19), kalite kontrol sistemi oluşturma (m.20), mesleki etik ilkelere uyma (m.21), bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması (m.22), reklam yasağı (m.23), haksız rekabette bulunmama (m.24), sürekli eğitim (m.25), denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalara uyma (m.26), denetim ekipleri oluşturma (m.27), sorumlu denetçi olabilme şartları (m.28), denetim sözleşmesi (m.29), denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü (m.30), bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar (m.31), ücret tarifesi (m.32), mesleki sorumluluk sigortası (m.33), bildirim yükümlülüğü (m.34), saklama ve ibraz yükümlülüğü (m.35), şeffaflık raporlarının hazırlanması ve duyurulması (m. 36) ve son olarak TTK 'dan kaynaklanan yükümlülükler (m.37) düzenlenmiştir.” Özellikle son maddedeki sorumlulukların aşağıdaki gibi belirlendiği gözlemlenmektedir:

"Denetim kuruluşları ve denetçiler 6102 sayılı Kanun uyarınca yaptıkları denetimlerde aşağıdaki yükümlülükleri de yerine getirir:

a) Denetim sonuçlarını, 6102 sayılı Kanuna ve bu Yönetmeliğe uygun şekilde raporlayıp sunmak, denetim faaliyeti ve sonuçları konusunda genel kurula açıklamalarda bulunmak.

b) 6102 sayılı Kanunun 378 inci maddesi uyarınca gerekli hallerde riskin erken saptanması ve yönetimi komitesinin kurulmasını önermek, böyle bir sistem varsa bunun

yapısı ve uygulamalarını açıklayan ayrı bir rapor düzenleyerek denetim raporuyla birlikte yönetim kuruluna sunmak.

c) 6102 sayılı Kanununun 399 uncu maddesinde belirtilen denetçilerin seçimi, görevden alınması ve sözleşmenin feshine ilişkin hükümlerine uymak.

ç) Denetim sözleşmesinin feshi halinde, fesih tarihine kadar elde ettiği sonuçları 6102 sayılı Kanununun 402 'nci maddesine uygun bir rapor haline getirerek genel kurulun bilgisine sunmak.

d) Bağımsız denetime ilişkin olarak 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ikincil mevzuat düzenlemeleri dışındaki 6102 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatında öngörülen diğer yükümlülükleri yerine getirmek." (KGK BDY, 2012, s.11).

4.2.2. Denetim Raporu ve Görüş Yazıları

Finansal tablolarının denetimi sonucunda denetçi; denetim raporunu düzenler ve düzenlediği raporu genel kurula ulaştırması için denetime tabi firmanın yönetim kuruluna verir.

Denetçinin denetimi yapabilmesi ve denetim raporunu düzenleyebilmesi için şirketin yönetim kurulu; mali tabloları ve şirket yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu hazırlattırıp onaylayarak, gecikme oluşturmaksızın, denetçiye iletmekle ve firmanın mali defterlerinin, dokümanlarının, yazışmalarının, varlıklarının, borçlarının, kasasının, kıymetli belgelerinin, envanterinin tetkik ederek denetlenebilmesi için denetçiye yeterli imkânları sunmakla mesuldür (bkz. TTK m.401/1). 401. madde ayrıca denetçinin bilgi edinme hakkına da yer vermiştir. Bilgiyi verme görevi yönetim kuruluna yüklenmiştir. (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-401/>)

Denetçi denetimin neticesinde 402. madde gereği, gerçekleştirilen denetimin türü, kapsamı, özelliği ve neticeleri hususunda, yeterli seviyede, anlaşılır ve geçmiş yıllarla mukayeseli olarak düzenlenmiş, mali tabloları konu alan bir rapor hazırlamalıdır. (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-402/>)

Denetçi ayrıca, hazırladığı raporu sunarak, yönetim kurulunun, firmanın veya topluluğun vaziyeti hususunda (TTK 516. maddede belirlenmiş olan) senelik faaliyet raporunda bulunan irdelemeleri, mali tablolar ile uyuşup uyuşmadığı ve gerçeğe

uygunluğu bakımından inceleyecektir (6102 sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.402/2)

Denetim raporunun, değerleme ve irdeleme barındırmayan, tespitlerin yer aldığı asıl bölümünde,

“a) defter tutma düzeninin, finansal tabloların ve topluluk finansal tablolarının, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığı,

b) yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve belgeleri verip vermediğı,” açıkça ifade edilecek olup (bkz. dördüncü fıkra); ayrıca, “finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin,

a) öngörülen hesap plânına uygun tutulup tutulmadığı,

b) Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun resmini gerçeğe uygun olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı,” belirtilecektir (6102 sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.402/4,5).

Denetim raporunda ticari defterlerin, hesap planına uyumlu olarak tutulup tutulmadığı ve TMS kapsamında, anonim şirketin malvarlığı öğelerinin sunulması mali yapısının ve kârlılık vaziyetinin resminin noksansız, doğru ve aslına uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını ifade eder. (Tekinalp, 2013, s.436).

Denetçi, denetim kapsamında m.398/4 hükmü gereği riskin erken tespit edilmesi ve yönetim sistemiyle (bkz. m.378) alakalı gerçekleştirmiş olduğu incelemeyi de ayrı bir raporda gösterecektir. (6102 sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.398/4).

Denetçi, denetimin neticesini görüş yazısında ifade edecektir. Bu yazı, KGK 'nın belirlediğı koşullar kapsamında, denetimin niteliği, konusu ve türü ve kapsamı ile birlikte denetçinin kanaatlerini de içerecektir. 403. madde gereği denetçi dört görüş ifade edebilir. Bunlar; *olumlu görüş, sınırlandırılmış olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır*”. (6102 sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.403).

Denetime tabi bir firma mali tablolarını ve yönetim kurulu faaliyet raporunu denetlettirmemiş ise TTK m.397/2 hükmü gereği bu mali tablolarla yönetim kurulu senelik faaliyet raporu hazırlamamış hükmünde olacak, başka bir deyişle hukuken yok hükmünde sayılacaktır. Bu vaziyette anonim şirketin olağan genel kurul toplantısında, mali tablolara, yönetim kurulunun senelik faaliyet raporuna, kârın kullanım biçimine göre dağıtılması gereken kâr paylarının oranlarının tespit edilmesine, yönetim kurulu

mensuplarının ibralarına dair kararlar verilmesi imkân dahilinde olmayacaktır. Genel kurul buna rağmen bu kararları vermişse, bu kararlar da yok hükmünde sayılacaktır. Bu vaziyetin, aktif bir firma için, yeni denetçi seçimi, denetçi faaliyeti ve yeni genel kurul toplantısı gerçekleştirilecek olması sebebiyle zaman kaybedilmesinin yanı sıra firmanın alabileceği kararlar yönünden, yönetim kurulunun sorumluluğunu gündeme getirmesi olası olacaktır. Fakat TTK firmaların, bilinçli bir tercihle, TTK 'nın yeni bağımsız denetim hükümlerini kanıksamalarının sağlanması bakımından 562. maddesine bu hususta bir cezai sorumluluk hükmü koymamıştır. (Özkorkut, 2013, s.294).

4.3. Denetçinin Hukuki Sorumluluğu

Denetçinin hukuki sorumluluğu bağımsız denetim kapsamının genişletilmesi TTK 'nın önemli yeniliklerinden biridir. Bu reform düzenlemeleri aşağıda belirtilmiştir.

4.3.1. TTK 'ya Göre Denetçi Sorumluluğu

Bağımsız denetçinin hukuki yükümlülüğü TTK 'da 554. maddede ele alınmıştır. Bu madde 6455 sayılı Kanunla TTK 'ya eklenmiş 397. maddenin 5. fıkrası gereğince belirlenmiş bulunan denetçi hakkında da kıyasen yapılacaktır. Bu kanuna göre, “Şirketin ve şirketler topluluğunun yılsonu ve konsolide finansal tablolarını, raporlarını, hesaplarını denetleyen denetçi ve özel denetçiler; kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumludur.” (6102 sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.397/5). Yükümlülük kusur yükümlülüğü olarak düzenlenmiş olup, kanıt yükü hususunda hükümde yer alan "kusuru iddia eden ispatlar" ifadesi 6335 sayılı Kanun değişikliği ile maddeden silinmiştir. Bu vaziyette denetçi ile firma arasındaki ilişki bir akit ilişkisi olduğundan, TBK m.112 hükmü kapsamında, bir denetçinin, haksız fiil sorumluluğunun tersine şahsına hiçbir kusurun yükletilemeyeceğini kanıtlamasıyla yükümlülükten kurtulması olanak dâhilindedir. Bunu kanıtlayamazsa yükümlü olacaktır (Özkorkut, 2011a, s.67).

554. maddede düzenlenmiş bulunan yükümlülük hem şirketin hem de şirketler topluluğunun denetçileri hususunda uygulanacaktır. Bahsedilen denetçilerin sır saklama yükümlülüğünü ihlal etmeleri vaziyetinde tabi oldukları yükümlülük TTK m.404'te ayrı bir şekilde ele alınmıştır. 554. maddenin madde gerekçesinde ifade edildiği üzere, kural

olarak 404. maddenin alanına giren ihlallerde 554. madde uygulamaya konmayacaktır (6102 sayılı TTK, 2011, 11. Bölüm m.554).

Denetçinin sır gizlemeden oluşan yükümlülüğüne ilişkin 404. maddeye göre, denetçi ve denetçilerin yardımcılarıyla denetleme yapmasına yardım eden temsilcileri, denetimi dürüst ve objektif bir biçime gerçekleştirmek ve sır saklamakla sorumludur. 404. madde hükmü 554. maddeden değişik olarak denetçinin davranış yükümünden doğan sorumluluğunu düzenlemektedir. Madde açıklamasında, "'Davranış' sözcüğü dürüstlüğü, objektifliği ve kurum sırrına bağlılığı kasteder. "Dürüstlük" ise mesleki etik dâhil her türlü ahlaki kurallara gönderme yapar." denilmektedir. Bu şahıslar çalışmaları esnasında öğrendikleri, denetlemeyle alakalı olan iş ve işletme sırlarını izin almadan kullanamazlar. Kasıtlı olarak veya ihmal ile sorumluluklarını ihlal edenler kuruma ve hasar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı yükümlü kılınmıştır. "Sır" ile denetleme çalışması esnasında edinilen bilgiler ifade edilmektedir (Odman Boztosun, 2013).

"Sır saklama yükümünün yerine getirilmesinde ihmali bulunan kişiler hakkında, verdikleri zarar sebebiyle, her bir denetim için yüz bin Türk lirasına, pay senetleri borsada işlem gören anonim şirketlerde ise üç yüz bin Türk lirasına kadar tazminata hükmedilebileceği 404. maddenin ikinci fıkrasında öngörülmüştür." İhmalleriyle hasara mahal veren şahıslara ilişkin bu sınırlama denetime birden fazla şahısın katılmış veya birden fazla yükümlülük doğurucu faaliyetin gerçekleştirilmiş olması durumunda uygulandığı gibi, katılan kişilerden bazılarının bilerek hareket etmiş olmaları vaziyetinde de geçerlidir. Denetçinin yükümlülüğüne ilişkin düzenlemede bu şekilde bir üst limit belirlenmemiştir. Hâlbuki sır saklamadan kaynaklanan yükümlülükte Kanun hatanın oranına göre tazminat miktarının sınırlı bulunup bulunmadığını belirlemektedir. Denetçinin bağımsız denetim gerçekleştirmek üzere görevlendirildiği bir sermaye şirketi olması durumunda sır saklama yükümü bu şirketin yönetim kurulu mensuplarını ve çalışanlarını da kapsar. Bu hükümlerden oluşan tazmin yükümü sözleşmeyle silinemeyeceği gibi daraltılması da imkân dâhilinde değildir. Denetçinin bu maddeden doğan yükümlülüğüne ilişkin istekler rapor tarihinden başlayarak beş senede zaman aşımına uğrar. Fakat fiil suç teşkil edip de Türk Ceza Kanunu'na göre daha uzun dava zaman aşımına tabi ise, tazminat davasına da o zamanaşımı uygulanacaktır. (Pulaşlı, 2011)

4.3.2. 660 Sayılı KHK'ya Göre Denetçi Sorumluluğu

TTK 'dan ayrı olarak 660 sayılı KHK'nın 24. maddesinde de denetimden oluşan yükümlülüğe ilişkin bir çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmaya göre, “Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile bu raporlardaki yanlış, eksik ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenen sorumluluk sigortası yaptırmak zorundadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Hazine Müsteşarlığının görüşü alınarak Kurulca belirlenir.” (660 Sayılı KHK m.24)

Bu düzenlemede iki konu ortaya çıkmaktadır. İlki, denetçilerin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına aykırı olması ile oluşabilecek hasarlara ilişkin hukuki yükümlülük; diğeriye bu hasarlara ilişkin yükümlülüğün sigortalanmasını zorunlu tutan anlayıştır. (KGK BDY, 2012, m.33). İkincisi TTK 'da mevcut bulunmamaktadır. Sigortacılık piyasasının gelmiş olduğu noktaya dikkat eden TTK 'ya ilişkin kanun oluşturucu, anonim şirket yönetim kurulu mensuplarının yükümlülüklerinin sigorta çerçevesine alınmasını dahi, sigorta yaptırılmasını firmanın kurumsal yönetim prensiplerine uyum notuna katkı sağlanmasını oluşturacak biçimde, teşvik edici bir hükümlerle tertip edilmiş (TTK m.361); denetçilerin yükümlülüğünün sigortalanması hususundaysa bir hüküm sevk etmemiştir. İlk konuya yani, 24. maddedeki yükümlülük anlayışına bakınca, maddede bulunan denetim raporundaki denetim standartlarına aykırı olma ya da hatalı, noksan ve yanıltıcı bilgi ve görüşler sebebiyle meydana gelebilecek hasarlardan doğan hukuki yükümlülük düzenlemesinin, bu bilgiler ışığı altında, taraflar arasındaki sözleşme ilişkisi de göz önüne alındığında, hataya dayalı bir sözleşmesel yükümlülük olarak hükme bağlandığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan düzenleme TTK m.554'e paraleldir” (Özkorkut, 2011b, s.147-182).

4.3.3. Denetçinin İbrası

“TTK 'nın 408. maddesinde yönetim kurulunun devredilemez görev ve yetkileri arasında yönetim kurulu üyelerinin ibralarına karar verilmesi açıkça düzenlenmiş iken denetçilerin ibrası genel kurulun görev ve yetkileri arasında sayılmamıştır. Ancak

“bilançonun onaylanmasına ilişkin karar” hakkındaki 424. maddede eski TTK m.380 hükmündeki örtülü ibra düzenlemesi gibi, bilançonun onaylanmasına ilişkin genel kurul kararının, kararda aksine açıklık bulunmadığı takdirde denetçilerin de ibrası sonucunu doğuracağı hükme kavuşturulmuştur”. Benzer biçimde, kuruluş ve sermaye yükseltmelerinde ibrayı düzenleyen 559. maddede de denetçinin ibrasından bahsedilmektedir. Denetçinin genel kurul tarafından ibra edilmiş olması, firma tarafından denetçiye karşı yükümlülük davası açılmayacağı neticesini oluşturacağı için denetçi yararına da görülebilir. (Kendigelen, 2012, s.324)

Fakat firma karşısında kuvvetli bir durumda olan bağımsız denetçinin genel kurul tarafından ibra edilmeyerek yükümlülük hükümleriyle karşı karşıya bırakılması, hususunda daha yükümlülük davası açma yoluna gidilmeden denetçinin firma karşısındaki durumunu zayıflatıcı bir tesir oluşturabilecek; hatta taraflar arasındaki akit ilişkisinin sona erdirilmesi için bir araç olarak da kullanılabilir. Bu vaziyet TTK'nın denetim sorumlulukları düzenlemesine uygun olduğu düşünülmemektedir.

4.3.4. Tarafsızlığı ve Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar

TTK m.400 objektifliği belirlerken hem gerçek veya tüzel şahıs denetçiye hem de denetlenen A.Ş.'lere odaklanmıştır.

Denetçi, 400. Maddeye göre “YMM, SMMM veya ortakları bu sıfatı taşıyan bir sermaye şirkettir.” Fakat TTK objektifliğin oluşturulması açısından, YMM, SMMM, bağımsız denetim kuruluşu ve bu tüzel şahsın ortakları, YMM, SMMM ve bağımsız denetim firmasının ortaklarının yanında çalışan ya da bu cümlede bahsedilen şahısların mesleği beraber icra ettikleri şahıs ve şahısları da denetçi gibi değerlendirmektedir. Yasa hazırlanırken objektifliğin sağlanması açısından denetçi gibi mütalaâ edilen bu şahıslar “bağlantılı kişi” olarak adlandırılmıştır. (Tekinalp, 2013, s.422)

TTK 400. maddede ilgili bentlerde objektifliği ortadan kaldıran haller sırasıyla şöyledir:

“Denetçi olabilecekler

Madde 400 – (1) (Değişik: 26/6/2012-6335/19 md.) Denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre ruhsat almış yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan ve Kamu Gözetimi Kurumunca

yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi olabilir. Aşağıdaki hâllerden birinin varlığında, yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/veya sermaye şirketi ve bunların ortaklarından biri ve bunların ortaklarının yanında çalışan veya bu cümlede anılan kişilerin mesleği birlikte yaptıkları kişi veya kişiler, ilgili şirkette denetçi olamaz. Şöyle ki, önceki cümlede sayılanlardan biri;

(a) bendi: “Denetlenecek şirkette pay sahibiyse,”

(b) bendi: “Denetlenecek şirketin yöneticisi veya çalışanıysa veya denetçi olarak atanmasından önceki üç yıl içinde bu sıfatı taşımışsa,”

(c) bendi: “Denetlenecek şirketle bağlantısı bulunan bir tüzel kişinin, bir ticaret şirketinin veya bir ticari işletmenin kanuni temsilcisi veya temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, yöneticisi veya sahibiyse ya da bunlarda yüzde yirmiden fazla paya sahipse yahut denetlenecek şirketin yönetim kurulu üyesinin veya bir yöneticisinin alt veya üst soyundan biri, eşi veya üçüncü derece dâhil, üçüncü dereceye kadar kan veya kayın hısmıysa,”

(d) bendi: “Denetlenecek şirketle bağlantı hâlinde bulunan veya böyle bir şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip olan bir işletmede çalışıyorsa veya denetçisi olacağı şirkette yüzde yirmiden fazla paya sahip bir gerçek kişinin yanında herhangi bir şekilde hizmet veriyorsa,”

(e) bendi: “Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının düzenlenmesinde denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunmuşsa,”

(f) bendi: “Denetlenecek şirketin defterlerinin tutulmasında veya finansal tablolarının çıkarılmasında denetleme dışında faaliyette veya katkıda bulunduğu için (e) bendine göre denetçi olamayacak gerçek veya tüzel kişinin veya onun ortaklarından birinin kanuni temsilcisi, temsilcisi, çalışanı, yönetim kurulu üyesi, ortağı, sahibi ya da gerçek kişi olarak bizzat kendisi ise,”

g) bendi: “(a) ilâ (f) bentlerinde yer alan şartları taşıdığı için denetçi olamayan bir denetçinin nezdinde çalışıyorsa,”

h) bendi: “Son beş yıl içinde denetçiliğe ilişkin meslekî faaliyetinden kaynaklanan gelirin tamamının yüzde otuzundan fazlasını denetlenecek şirkete veya ona yüzde yirmiden fazla pay ile iştirak etmiş bulunan şirketlere verilen denetleme ve danışmanlık

faaliyetinden elde etmişse ve bunu cari yılda da elde etmesi bekleniyorsa, denetçi olamaz.” (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>)

Bu bentte geçen danışmanlık faaliyetini, 400. Maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında sadece vergi danışmanlığı olarak dikkate almak gerekir. Zira m.400/3 hükmü gereği denetçi, denetlediği A.Ş.’ de denetleme hizmeti dışında, yalnızca vergi danışmanlığı ve vergi denetimi hizmeti sunabilir. (Tekinalp, 2013, s.424)

Bahsedilen maddenin birinci fıkrasındaki bentlerde sayılan bir mâni durumun varlığına rağmen genel kurulun o şahsı denetçi olarak seçmiş bulunması durumunda, TTK ’nın emredici bir hükmüne aykırı hâl söz konusu olacaktır. Böyle bir vaziyette denetçinin seçilmesine ilişkin genel kurul kararının ve ardından imzalanmışsa denetçi ile firmanın denetim sözleşmesinin hukuki akıbeti ehemmiyet teşkil etmektedir.

Genel kurul kararı hukuki netice oluşturan bir irade beyanı olması sebebiyle bir hukuki işlem niteliğindedir. (Pulaşlı, 2013, s.886). TTK ’nın emredici bir hükmüne aykırı olarak bağımsız ve objektif olmayan bir denetçiyi seçtiği genel kurul kararı 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun genel kural olan 27. maddesine göre (Pulaşlı, 2013, s.895) kati olarak hükümsüzdür. Bu şekilde bir genel kurul kararının hükümsüz olduğu, herhangi bir zaman aşımı veya hak düşürücü süreye tabi bulunmaksızın tespit davası konusu yapılabilecektir. Böyle bir genel kurul kararıyla seçilmiş olan denetçi ile şirket arasında denetim sözleşmesi imzalanmış ise bu denetim sözleşmesi de TBK m.27 hükmü gereğince kanunun emredici hükmüne aykırılık teşkil etmesi sebebiyle kesin olarak hükümsüz olacaktır. (Kocayusufpaşaoğlu vd.,2008, s.534)

4.3.5. Denetçinin Sürekli Olarak Aynı Ortaklığı Denetleyememesi

TTK m.400/2 hükmüne göre, on yıl içinde aynı firma için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak tekrar seçilemeyecektir. (6102 Sayılı TTK, 2011, 3.bölüm m.400/2)

Bağımsız denetimde denetlenen şirket ile denetçi arasındaki sınırsız süreli hizmet ilişkisinin taraflar arasında organik bağ yaratabileceği; bunun da bağımsızlığı ve tarafsızlığı ortadan kaldıracabileceği endişesi ile rotasyon kabul edilmiştir. (Tekinalp, 2013, s.424). TTK’daki m.400/3 hükmüyle de bu yönde, denetçinin hemen her sene aynı şirket tarafından seçilmesine ara verilmek suretiyle, belirli bir süre sonra denetçinin

tarafsızlığının ve bağımsızlığının etkilenmesinin ve denetim kalitesinin azalmasına mâni olunmak istenmiştir.

Denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı ile denetimin kalitesi hakkında en çok tartışılan konulardan biri rotasyondur. Özellikle denetim firması mı yoksa denetim firmasındaki denetim ekibi mi belirli bir süre sonra değiştirilmesi gerektiği sorusu halen üzerinde durulan meselelerden biridir. Avrupa Birliği de bu tartışmada 2006/43 sayılı Denetim Direktifinin 42. Maddesindeki hükümden de anlaşılacağı üzere denetim firmasının değil, aynı denetim firmasındaki denetim ekibinin rotasyonunu kabul etmiştir. Ancak bu tartışma 2006 yılındaki AB Direktifi düzenlemesi ile sonlanmamış; Avrupa komisyonu “Denetim Politikası: Krizden Dersler“ adlı Yeşil Kitap hazırlayarak çeşitli konularda tartışılan meselelere ilişkin kendi görüş ve önerileri ile birlikte sorduğu sorularla Üye Devletlerde bağımsız denetimle ilgili olan tüm kesimlerin düşüncelerini almak istemiştir. (Green Paper, 2010)

AB’ de bunlar yaşanırken TTK m.400/2 hükmüne ilişkin TTK ’da da paralel gelişmeler olduğu söylenebilir TTK yasalaşırken 400. maddeye ilişkin Adalet Alt Komisyonu raporundaki gerekçeden de rahatlıkla görülebileceği gibi 2006/43 sayılı Direktifin hükmünü esas almış ve öncelikle firma rotasyonunu değil, ekip rotasyonunu benimsemişti. En çok yedi yıl aynı firmadan aynı ekip denetçi olarak aynı şirkette seçilebilecek, sekizinci yıl denetim firması değişmeksizin farklı bir ekip gönderilmesi zorunlu olacaktı. Denetim firması değişmese de aynı ekibin en az iki yılda bir değiştirilmesi zorunluydu. Bu düzenleme yapılırken Türkiye’deki mesleki yapı da göz önünde bulundurularak, Direktif düzenlemesi doğrultusunda bağımsız denetim kuruluşunun değişimi öngörülmemesinin sadece denetim ekibinin değişimi ile yetinilmekte; gerçek kişi denetçiler için ise zorunlu bir rotasyon öngörülmemekteydi. (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>)

Daha sonra, 6335 sayılı kanun değişikliği yapılarak maddenin, içinde KGK ’nın da yer aldığı son şeklini almasını sağlamıştır. Bu değişikliklerle, AB’de henüz böyle bir değişiklik tartışılıyorken, sadece bağımsız denetim kuruluşlarını değil, gerçek kişi denetçi SMMM ve YMM’lerin de rotasyonunu öngören bir düzenleme kabul edilmiş bulunmaktadır. (Arslan, 2010, s.211)

6335 sayılı Kanunla değişik TTK m.400/3 hükmüne göre, rotasyon sadece tüzel kişi

bağımsız denetim kuruluşu olan denetçiler için değil, gerçek kişi denetçiler için de öngörülmüştür. Tüzel kişi denetçilerde artık ekip rotasyonu yeterli olmayacak, süre sonunda denetim şirketinin değişmesi gerekecektir. Yeni düzenlemeye göre on yıl içinde aynı şirket için (bazı yıllar ara vermiş olabilir) toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seçilemeyecektir. (Özkorkut, 2013, s.264)

Bu hükme karşı tercih edilen seçim sonucu genel kurulun beyan ettiği karar ve denetçi ile şirket eğer seçimden sonrası için bir denetim sözleşmesi imzalamışsa, bu sözleşme de geçersiz sayılacaktır.

4.4. Denetim Raporları

Bağımsız denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda bağımsız denetçinin şirketlerin finansal tabloları hakkında net bir şekilde ifade edilmiş halini içerir. Bu görüş, finansal ve mali tabloların bütün önemli taraflarıyla, ilgili oldukları finansal raporlama standartları uyarınca uygulanıp uygulanmadığı konusundadır. Bağımsız denetimin amacı, finansal raporlama standartlarına uygun olarak, finansal ve mali tabloların bütün mühim yönleriyle gerçeği objektif bir şekilde gösterip göstermediğinin ortaya konmasıdır.

4.4.1. Bağımsız Denetim Raporunun Nitelikleri

Denetçi, gerçekleştirmiş olduğu denetim faaliyetleri neticesinde; mali tabloların, bütün mühim yönleriyle, uygun finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğine bağlı fikir sahibi olur. Bu fikri oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak mali tabloların hata ya da hile kaynaklı mühim yanlışlık bulundurup bulundurmadığına bağlı, uygun güvence elde etmiş olup olmadığı hususunda bir neticeye varır ve oluşan bu fikri de bir raporla paydaşlara ulaştırır. (KGK, BDS 700, s.6)

Mali tabloların mali raporlama standartları uyarınca gerçeği bütün mühim taraflarıyla doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığına bağlı kanaat oluşturulması süreci vardır. Bu mali tabloların anılan ilkelerin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnotlara bağlı özel hükümleri uyarınca düzenlenip düzenlenmediği hususunun değerlendirilmesini de içerir. (Dinç ve Atabay, 2016)

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim neticesine bağlı olarak firma yönetimi tarafından yapılan düzenlemeleri içeren nihai mali tabloların; firma, faaliyet şartları ve dışarıyla ilişkileri hususunda kendi bilgi ve tecrübeleriyle tutarlı olup olmadığını kontrol eder. Bağımsız denetim faaliyetinin sona erdirilmesine yakın bir tarihte kullanılan bağımsız denetim yöntemleri ile bağımsız denetim sürecinde ulaşılan neticelerin yeni delillerle desteklenmesini ve bağımsız denetçinin mali tabloların gerçeği dürüst bir biçimde gösterip göstermediği konusundaki nihai görüşüne ulaşmasını sağlar. Denetçi bu görüşe aşağıda verilen noktaların değerlemesini yaparak ulaşır;

Seçilen ve uygulanan mühim muhasebe politikalarının makul olanları ile bunların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,

Yönetim tarafından oluşturulan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,

Mali tablolarda sunulan bilgilerin makul, güvenilir, mukayeseye ve anlaşılabilir olup olmadığını,

Hedef kullanıcıların mühim işlem ve olayların mali tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki tesirini anlamalarını sağlamak amacıyla mali tablolarda gerekli izahın yapılıp yapılmadığını ve

Her bir mali tablonun başlığı dâhil olmak üzere, mali tablolarda kullanılan terminolojinin elverişli olup olmadığını değerlendirir. (Karakoç, 2013)

Yukarıda anlatılan biçimde değerlendirmesini gerçekleştiren denetçi, oluşan görüşü bir denetim raporuyla yazılı duruma getirir ve paydaşları haberdar eder. Fakat denetçi nihai raporunu düzenlemeden önce denetlenen firmanın yönetim kuruluna mesul denetçi tarafından imzalanmış bulunan taslak denetim raporunu verir. Şayet, denetlenen firmanın taslak rapora itirazı bulunmuyorsa, denetçi kesin raporunu düzenler. Buna karşılık, denetlenen firmanın yönetim kurulunun düzenlenen taslak denetim raporuna itirazları bulunuyorsa, denetçi ile firma yönetimi bunun sebeplerini münakaşa ederek nedenlerini izah eder. (Karakoç, 2013)

Denetçinin taslak durumundaki raporu denetlenen firma yönetimine verme mesuliyeti yoktur. Taslak raporun verilme maksadını, denetleyen firma ile denetlenen kurum arasında denetim süreci boyunca bulunan bilgilendirme ve bu bilgilendirmenin bu adımda da devam etmesi kapsamında kabullenmek gerekir.

Bağımsız denetim raporunun özeti, “Türk Ticaret Kanunu'nun 362'nci maddesi uyarınca, ilgili bulunduğu yıla bağlı mali tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur ve mali tablo ve raporlarla birlikte yayımlanarak paydaşlara duyurulur. Bağımsız denetim raporunun bir örneği de müşteri işletme tarafından (Eğer denetlenen işletme aynı zamanda da Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi ise) Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderilir.” (<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-362/>)

Halka sunma izni için yazdırılan özel denetim raporu izahıyla beraber yayımlanmak üzere Sermaye Piyasası Kurulu'na sunulacak başvuru dilekçesine ilave edilir. Özel denetim rapor özeti izahıyla beraber yayınlanır. Halka sunmak maksadıyla yayınlanacak sirkülerde, özel denetim raporunun izahname ile beraber yayımlandığı ifade edilir. (Selimoğlu ve diğerleri, 2012)

Bağımsız denetim kuruluşları fikir bildirdikleri mali tabloların değiştirmeden ilan edilip edilmediğini kontrol etmek mecburiyetindedir.

4.4.2. Denetim Raporunun İçeriği

Denetim raporunun içeriği aşağıda gösterilen maddelerden oluşur;

- **Başlık**

Bağımsız denetim raporunun, bir tarafsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirildiğini gösterir belirgin bir başlığa sahip olması mecburidir. Bu başlık, bağımsız denetçi tarafsızlığına ilişkin etik prensip ve kurallara uygun davranıldığına ve raporun diğer şahıslar tarafından düzenlenen raporlardan değişik bir nitelik üstlendiğini gösterir.

- **Muhatap**

Bağımsız denetim raporunun sözleşmede bahsedilen muhataba hitaben hazırlanması gerekmektedir. Bu bağlamda, bağımsız denetim raporu, firmanın genel kuruluna, firma yönetimine, yönetimden mesul şahıslara hitaben yazılır.

- **Giriş Paragrafı**

Raporun giriş paragrafında; mali tabloları denetlenen firma tanımlanır, mali tabloların denetiminin yapıldığından bahsedilir, mali tabloları meydana getiren tüm tabloların başlığı tek tek ifade edilir, mühim muhasebe politikalarının kısa haline ve diğer izah

edici bilgilere atıfta bulunulur ve mali tabloları meydana getirerek her bir mali tablonun tarihi ya da kapsadığı dönem açıkça yer alır.

A-Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Konsolide finansal tabloların denetlenmesinin şirketler ve ayrıca şirketle ilişkide bulunan tüm muhataplar açısından çok büyük önemi vardır. Konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi aşağıdaki maddelerde belirtilmiştir.

a) Görüş

Denetçi incelediği finansal tablolarla ilgili yargısını bu bölümde bildirir. Bu bölüm tek bir cümleden oluşmaktadır.

b) Görüşün Dayanağı

Yapılan bağımsız denetimin bir görüşe dayandırılması, bağımsız denetçinin etik kurallar ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak ve bağımsız denetim standartlarına yapılması gerekmektedir.

c) Kilit Denetim Konuları

Denetçi raporundan kilit denetim konuları bölümüne yer vermesi durumunda BDS 701’de belirtildiği üzere “üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasında denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konular şeklinde tanımlanmıştır. Kilit denetim konuları 2017 yılından itibaren uygulanmaktadır. KDK’nın bildirilmesi denetçinin temel sorumluluklarını değiştirmemektedir. Denetçi raporunda KDK’ların bildirilmesi, denetçinin gözünden yürütülen denetime ilişkin en çok önem arz eden konuların vurgulanması amacına hizmet eder.” (<http://kgk.gov.tr/>).

“Denetçi KDK’yı belirlerken üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasında, yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkatini gerektiren konuları belirler.

Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur;

- BDS 315 uyarınca değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri veya ciddi riskler.
- Muhasebe tahminleri ve önemli yönetim yargılarını içeren alanlara ilişkin olarak önemli denetçi yargıları.
- Yıl boyunca meydana gelen önemli olay ve işlemlerin etkileri.

Denetçi yukarıda bahsedilen konular arasından mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konuları ve böylelikle de kilit denetim konularını belirler.” (<http://kgk.gov.tr/>).

d) İşletme Yönetiminin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Raporun bu kısmında; yönetimin mali tabloların hazırlanmasına ilişkin mesuliyeti izah edilir. Yapılan açıklamada yönetimin; mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine elverişli olarak düzenlenmesinden ve hata ya da hile temelli mühim hata payı içermeyen mali tabloların düzenlenmesini sağlamak amacıyla lüzumlu gördüğü iç kontrolden mesul olduğuna dair bir ifade yer alır. (Karacan ve Uygun, 2012)

B-Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

Mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler ise aşağıdaki maddelerde belirtilmiştir.

a) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Raporda; denetçinin mesuliyetinin, sürdürdüğü denetime dayanarak mali tablolar hususunda fikir vermek olduğu belirtilir. Denetçi raporu, denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uyumlu olarak sürdürüldüğünü ifade eder.

Bağımsız denetim raporu, aşağıda bulunan bilgileri açıklamak suretiyle bağımsız denetim faaliyetini tanımlar:

- Denetim, mali tablolardaki tutar ve açıklamalar hususunda denetim delili elde etmek maksadıyla denetim işlemlerinin uygulanmasını içerir,
- Bu işlemlerin seçimi, mali tablolardaki hata ya da hile temelli “Önemli yanlışlık” risklerinin tahlil edilmesi de dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine dayanır. Denetçi risk tahlillerini yaparken, şartlara uyumlu denetim işlemlerini şekillendirmek maksadıyla firmanın mali tablolarının düzenlenmesine ilişkin iç kontrolü değerlendirir, ancak bu değerlendirme, işletmenin iç kontrolünün faaliyetine ilişkin bir fikir verme maksadı taşımaz. Denetçinin mali tabloların denetimiyle beraber iç kontrolün etkinliğine bağlı bir fikir verme mesuliyetinin de bulunduğu hallerde; iç kontrole bağlı değerlendirmenin işletmenin iç kontrolünün etkinliğine bağlı bir fikir verme maksadı taşımadığı yönündeki görüş denetçi tarafından rapordan çıkarılır. (Akışık, 2005)

Mali tabloların gerçeğe uyumlu, sunum çerçevesine uyumlu olarak düzenlenmesi

durumunda; denetçi raporunda bulunan denetim tarifi, duruma uyumlu olarak “İşletmenin mali tablolarının düzenlenmesi ve gerçeğe uygun sunumuna” atıf yapar. Denetçi raporu; denetçinin, denetim esnasında elde edilen denetim delillerinin kanaatin meydana getirilmesi için gerekli ve makul bir dayanak oluşturduğu fikrine ulaşım ulaşmadığını belirtir. (Altaş, 2015)

b) Bağımsız Denetçi Görüşü

“BDS700 denetimi yapan meslek mensubunun mali tablolar hakkında görüş bildirme sorumluluğunu içermektedir. Bu standardın amacı; bağımsız denetim raporunun bilgi kullanıcılarının sağlıklı değerlendirme yapabilmesi için yeteri kadar açık ve belirli bir düzen içinde oluşturulmasını sağlamaktır. Denetimin sonucu olan denetçi raporunun mesleki açıdan bir görüş belirtmesi, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olması, net, şeffaf, anlaşılır ve sistematik biçimde oluşturulması gerekmektedir” (KGK, 2014).

Denetim raporu, “Görüş” konulu bir kısım içerir. Bir gerçeğe uyumlu, sunum kapsamına uyumlu olarak düzenlenen mali tablolara ilişkin olumlu kanaat bildirilirken, mevzuat aksini mecburi kılmadıkça, denetçi kanaatinde birbirine yakın değer olarak görülen aşağıdaki söylemlerden biri kullanılır;

“Finansal tablolar..., (Geçerli finansal raporlama çerçevesi)'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya,

Finansal tablolar ..., (Geçerli finansal raporlama çerçevesi)'ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.” (Usul, 2015, s.220).

Uygunluk çerçevesi uyarınca düzenlenmiş bulunan mali tablolara bağlı olumlu görüş bildirilirken, denetçi kanaati şöyle beyan edilir: “Finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle, (Geçerli finansal raporlama çerçevesi)'ne elverişli olarak hazırlanmıştır”. Geçerli mali raporlama kapsamına ilişkin denetçi kanaatinde bulunan atfın; ‘Kamu Gözetimi Kurumu’ eliyle yayınlanan ‘Türkiye Muhasebe Standartlarına’ ya da ‘Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu’ tarafından yayımlanan ‘Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına’ (Veya benzeri olan ‘Devlet Muhasebesi Standartlarına’) yapılmadığı hallerde, alakalı raporlama çerçevesinin temeli denetçi kanaatinde izah edilir. (Buz, 2015)

c) Bağımsız Denetçinin İmzası

Rapor, bağımsız denetim firması ve bağımsız denetçi yerine mesul denetçi tarafından imzalanır.

d) Bağımsız Denetim Raporunun Tarihi

Bağımsız denetçi rapor tarihi olarak, mali tablolar hakkında fikir meydana getirmek için gerekli ve makul bağımsız denetim delilinin toplandığı tarihten evvelki bir tarihi yazamaz. Bağımsız denetim delillerin toplanması, mali tabloların düzenlenmesi ve firma yönetimi tarafından bu mali tablolar ile ilgili mesuliyetin üstlenildiğinin ifade edilmesini de kapsar. Rapor tarihi, bağımsız denetçinin belirlenen tarihe kadar gerçekleşen olay ve prosedürlerin mali tablolar ve bağımsız denetçi fikrine olan etkilerini değerlendirdiğini mali tablo kullanıcılarına beyan eder. (Dal ve Çalış, 2013)

e) Bağımsız Denetim Kuruluşunun Adresi

Bağımsız denetim raporunun son bölümünde bağımsız denetimi yapan firmanın ismi ve adresi bulunur.

Diğer taraftan Türk Ticaret Kanunu'nun 402. maddesi de denetçinin yazacağı denetim raporunun içeriği ile alakalı düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir;

- ✓ “Denetçi, yapılan denetimin çeşidinin, kapsamı, niteliği ve neticeleri hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, yalın bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar mukayese olarak hazırlanmış, mali tabloları konu alan bir rapor düzenler,
- ✓ Bundan başka ayrı bir rapor hâlinde, yönetim kurulunun, firmanın ya da topluluğun vaziyeti üzerinde yıllık faaliyet raporunda yer alan mütalaaları; denetçi tarafından, mali tablolar ile tutarlılığı ve gerçeğe uyumluluğu açısından değerlendirilir,
- ✓ Denetçi, değerlendirme yaparken firmanın, denetliyorsa ana firma ile topluluğun mali tablolarını başlıca alır. Raporda öncelikle, şirketin ve topluluğun mali durumuna konusunda yönetim kurulunun değerlendirmesi üzerine fikir açıklanır. Bu fikirde, bilhassa şirketin ve ana şirketin mali tablolarının denetimi bağlamında, şirketin ve topluluğun varlığını devam ettirebilmesini ve gelecekteki gelişmesine bağlı analiz yanında, firma yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin verdiği olanak ölçüsünde firmanın mali durumu irdelenir,

- ✓ Denetim raporunun esas bölümünde;
- Defter tutma düzeninin mali tabloların ve topluluk mali tablolarının, kanun ile başlıca sözleşmenin mali raporlamaya bağlı hükümlerine makul olup olmadığı,
- Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen izahların yapıp yapmadığı ve dokümanları verip vermediği net şekilde ifade edilir.
- ✓ Ayrıca, mali tablolar ile bunların dayanağı olan defterlerin;
- Öngörülen hesap planına uyumlu tutulup tutulmadığı,
- Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde, firmanın malvarlığı, mali ve kârlılık vaziyetinin resmini hakikate makul olarak ve dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı belirtilir.” (6102 Sayılı TTK, 2011, 3. Bölüm m.402/4-5)

4.4.3. Denetçi Görüşleri

Denetim raporları dört biçimde hazırlanır. Bunlar, “olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (Şartlı), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma” biçiminde düzenlenir. Aşağıda bu görüşlere bağlı tanımlar ifade edilmeye çalışılmıştır.

4.4.3.1. Olumlu Görüş Bildirme

Denetçi; mali tabloların bütün mühim yönleriyle, geçerli mali raporlama çerçevesine uyumlu olarak düzenlendiği neticesine ulaşırsa olumlu görüş bildirir. Olumlu kanaatte denetçi, firmanın mali tablolarında Türkiye Muhasebe Standartları ve diğer gereken şartlar bakımından herhangi bir tersliğe rast gelmediğini; denetim esnasında toplanan bulgulara göre, firmanın ya da topluluğun mali tablolarının doğru olduğunu, malvarlığıyla mali vaziyete ve kârlılığa bağlı resmin gerçeğe uyumlu bulunduğunu ve tabloların bu durumu dürüst bir biçimde gösterdiğini ve firmanın devamlılığıyla ilgili olarak yeterli izahın bulunduğunu belirtir. (Karacan ve Uygun, 2012, s.246)

- Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi

“BDS701 standardının kapsamını; meslek mensubunun denetim hizmetini verirken, en üst seviyede önemli olan ve dikkat etmesi gereken konuların tespit edilmesi sorumluluğunu düzenlemektir.” (KGK, 2014).

EK 1 Örnek: Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu örneği ekte verilmiştir.

4.4.3.2. Sınırlı Olumlu (Şartlı) Görüş Bildirme

Denetim çalışmaları esnasında yeterli ve makul denetim delili toplamış olan denetçi; hataların tek başına ya da toplu olarak mühim olduğu, fakat mali tablolarda yaygın olmadığı neticesine varırsa ya da kanaatine dayanak teşkil edecek yeterli ve makul denetim delili elde edememekle beraberinde, varsa saptanamamış yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki muhtemel tesirlerin mühim olabileceği, fakat yaygın olmayabileceği neticesine ulaşırsa sınırlı olumlu görüş verir. (Altaş, 2015, s. 208)

- Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi

“BDS705 standardının amacı; denetim hizmetinin sonunda meslek mensubunun olumlu görüş bildirmesi dışında bir görüş bildirmesi gereken durumlarda, var olan şartları dikkate alarak bir rapor düzenlenmesi görevini açıklamaktır” (KGK, 2014).

Sınırlı olumlu görüş verme, genelde denetçinin tetkik etmiş olduğu mali raporlar hususunda olumlu fikre ulaşmasına rağmen, bazı kanaatlerine koşul koyması söz konusu olur. Bu durumun manası bazı istisnalar dışında denetim raporu olumlu görüş barındırmaktadır. Denetçi, kendisini olumlu kanaatten uzaklaştıracak hâlleri raporunda ayrıca ifade eder. Fakat burada dikkat edilmesi gerekli olan konu, denetçinin şart olarak sunduğu olay, mali tabloları bir bütün olarak dağıtmaması; yaygın tesirinin bulunmaması ve dolayısıyla da mali tablo verilerinin sunulduğu yerlere de olumsuz şekilde etki etmemesi gerekir. (Selimoğlu ve diğerleri, 2012, s.161.)

EK 2 Örnek: Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporları Ektedir.

4.4.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi, denetim faaliyetlerinde yeterli ve makul denetim delili toplamış olan denetçi, hataların (Etkisinin) tek başına ya da toplu olarak mali tablolar için mühim ve yaygın olduğu neticesine ulaşırsa olumsuz görüş bildirir. Olumsuz görüş veren denetçi raporunda kanaatine bu görüşe sürükleyen nedenleri izah etmek zorundadır. Fakat yukarıda geçen konuların önem seviyesi de olumsuz görüş beyan etmede oldukça etkindir. Eğer gerçekleştirilen bir sapma mali tabloların tamamına tesir ediyorsa, kanaatin olumsuz olması kaçınılmazdır. Eğer gerçekleşen bir sapma yalnızca bir kaleme

tesir ediyorsa, denetçinin sergileyeceği davranış kendi bilgi ve deneyimlerine kalmıştır. (Karacan ve Uygun, 2012, s. 247)

Denetçi, denetlenen firmanın mali tabloları hususunda olumsuz görüş bildirecekse; denetim raporuna, görüş kısmından önce kendisini bu görüşe yönlendiren sebepleri izah eden bir paragraf yazar. Yazılan bu paragraftaysa “Olumsuz görüşün dayanağı” başlığını kullanır. (Altaş, 2015, s. 210)

4.4.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, kanaatine dayanak teşkil edecek gerekli ve makul denetim delili toplayamazsa ve varsa saptanamamış hataların finansal tablolar üzerindeki olası tesirlerinin mühim ve yaygın olabileceği neticesine varırsa, kanaat bildirmekten kaçınır. Yine denetçi, birden çok belirsizlik bulunduran özel hallerde, belirsizliklerin her birine bağlı yeterli ve makul denetim delili toplanmış bulunmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin olası etkileşimi ve mali tablolar üzerindeki olası kümülatif tesirleri nedeniyle, mali tablolara ilişkin kanaat oluşturmanın muhtemel olmadığı neticesine varırsa, görüş bildirmekten kaçınır. (Buz, 2015, s. 82)

Eğer denetçi denetim faaliyetleri yaparken, üst yönetim eliyle faaliyetlerine sınırlama getirilirse ve denetçide denetim faaliyetlerinden çekilemez ise, bu hâlde kanaat beyan etmekten kaçınabilir.

Denetçinin denetim faaliyetlerinde delil toplayamamanın en büyük sebebi çalışma alanının sınırlanmasıdır. Denetlenen firma denetçinin çalışma alanına sınırlarsa ve denetçide türlü sebeplerden dolayı denetim faaliyetini bırakamıyorsa kanaat beyan etmekten kaçınabilir. Eğer bu sınırlamalar denetçinin kanaatinde, mali tabloların bütünü üzerinde olumsuzluk oluşturmayacaksa sınırlı olumlu görüş raporu hazırlayacağını yukarıda belirtilmiştir. Eğer, bu kısıtlamalar denetçinin bir kanaat sahibi olmasının önüne geçiyorsa, denetçi bu kısıtlamayı ispatlayacak kanıtlara sahip olmasa bile kanaat beyan etmekten kaçınabilir. (Dal ve Çalış, 2013, s. 96)

Yönetimin denetim kapsamına getirdiği kısıtlamalardan dolayı gerekli ve makul denetim kanıtı toplanamaması haline verilecek örnek olarak; yönetim kurulunun, denetçinin fiziki stok sayımına mâni olması ya da yönetim kurulunun, denetçinin bilinen hesap bakiyeleri ile ilgili dış teyit taleplerinin önüne geçilmesi verilebilir.

Olumsuz kanaat yazılan veya kanaat bildirmekten kaçınılan hallerde genel kurul, söz konusu mali tablolara dayanarak, bilhassa açıklanan kâr ya da zarar ile direkt ya da dolaylı bir şekilde alakalı olan bir görüş bildiremez. Buna bağlı olarak yönetim kurulu, kanaat yazısının kendisine teslimi zamanından başlayarak dört çalışma günü içinde, genel kurulu toplar. Genel kurul yönetim kurulunu yeniler. Yeni yönetim kurulu altı ay içerisinde, yasaya, esas sözleşmeye ve standartlara uyumlu mali tablolar düzenletir ve bunları denetim raporuyla beraber genel kurula sunar. Kısıtlı olumlu görüş verilen durumlarda genel kurul, gerekli değişiklikleri ve düzenlemeleri de karara bağlar. (Karacan ve Uygun, 2012, s.247)

Aynı zamanda Sermaye Piyasası Yasası'nın 64. maddesi uyarınca denetçi, olumsuz kanaat ya da kanaat bildirmekten kaçınma gerektiren, tüm durumları Sermaye Piyasası Kuruluna bir an önce bildirmekle mesuldürler. (Sermaye Piyasası Kanunu, 2012, m.64)

Mali tablolara kanaat bildirmekten kaçınma durumunda BDS 700'ün mecburi kıldığı bilinen unsurların yanı sıra, denetçi kendisini bu fikre iten sebepleri "Görüş vermektan kaçınmanın dayanağı" başlığında anlatır. (KGK, BDS 700)

Bağımsız denetçinin yukarıda belirtmiş olduğumuz olumsuz kanaat, kısıtlı olumlu görüş ve kanaat beyan etmektan kaçınma durumları aşağıda gösterilen tabloda özetlenmiştir.

Tablo 6. Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmektan Kaçınma Durumları

"Tablo: Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmektan Kaçınma Durumları

Olumlu Görüş Dışında Görüş Bildirilmesine Neden Olan Durumlar	Bir Olgunun Finansal Tablolar Üzerindeki veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
Finansal tablolar önemli yanlışlıklar içermektedir	Önemli Ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
	Sınırlı olumlu (Şartlı) Görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir	Sınırlı olumlu (Şartlı) Görüş	Görüş vermektan kaçınma"

Kaynak: (Usul, 2015)

4.5. Bağımsız Denetimlerde Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi ve en çok önem arz eden konuların tesit edilerek öne çıkartılmasını sağlar. Kilit denetim konuları, rapor tanziminde tarafların doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasını sağlar. Denetçi kilit denetim konuları başlığı altında bir bölümde raporlar. Uygun başlıkları kullanarak açıklamalarını yapmalıdır.

“Denetçi raporunun bu bölümüne başlarken;

Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesinde en çok önem arz eden konular olduğunu ve bunların bir bütün olarak finansal tabloların denetimi ile ilişkili denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini belirtmektedir.

Kilit denetimlerin yapılması aşamasında denetçinin görüşüne bırakılan mevzuların standartları belirlenmemiştir. Kilit denetimlerin yapılmasında kilit denetim konusunun taraflarca anlaşılabilir olmasını sağlayacak bir anlatımda olması halihazırda mevcut bir standart olarak açıklamalarda belirtilmektedir. Kilit denetim konuları hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmayan tarafların daha kolay bir şekilde kavramalarını sağlamak amacıyla özgün terim kullanımının abartılmaması hakkında bir standart belirlenmesi gerekmektedir.

Raporlanan kilit denetim konularının genel olarak yorumlanma safhasında denetçi görüşünü de kapsayacak bir şekilde finansal tablolar dikkate alınarak titizlikle belirlenmesi ve standardize edilmesi gerekmektedir.” (Akdoğan ve Bülbül, 2019, s.4)

Bu bağlamda kullanılacak olan ifadelerin;

Finansal tablolar konusundaki denetçi görüşü oluşturulurken denetçinin ilgili mevzunun makul bir şekilde sonuca bağlanmadığının kast edilmemesi önemlidir.

Raporun içerdiği unsurların bilhassa finansal tablolarla ilişkilendirilmesi aşamasında tutarlılık göstermesi gerekmektedir.

Mevzuat hükümlerince raporlamanın zorunluluk gerektirmediği sürece BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi hakkındaki standardı gereğince finansal tablolar konularında yorumda bulunulması

yasaklanmaktadır (BDS701, p.5T). Bazı durumlarda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 403.maddesinde de belirtildiği üzere, denetim sırasında konunun işlenişini açıklamak amacıyla ek bilgilere yer verilmesinin mevzuat hükümlerince engellenmesi söz konusu olabilmektedir. “Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi ve İşletmenin konu hakkında kamuya bilgi açıklaması hâlinde, bu hüküm uygulanmaz” hükmü bu konuyu açıklamaktadır (BDS701, p.14).

4.6. Ülkemizde Bağımsız Denetim'in Güçlü ve Zayıf Yönleri

Ülkemizde bağımsız denetimin güçlü yönleri;

Ülkemizde bağımsız denetim çalışmalarının belirli bir düzen dâhilinde yapılması için kamu gözetim kurumu (KGK) kurulmuş ve faaliyetine devam etmektedir.Bağımsız denetimi yapacak denetçilerin belirlenmesi sorumlulukları ve raporlama kriterleri ile ilgili yasal düzenlemelerin yapılmış olması.

Bağımsız denetim raporlarına duyulan ihtiyaçların giderilmesine yönelik olarak özellikle 6102 sayılı TTK ve irtibatlı kanunlar ve diğer mevzuata ilişkin düzenlemelerin yapılmış olması.

Ülkemizde de yürürlükte olan bağımsız denetim standartlarının genel kabul görmüş bağımsız denetim standartları kapsamında olması.

Ülkemizde bağımsız denetimin zayıf yönleri;

Bağımsız denetim yapan ve rapor hazırlayan denetçilerin sorumlulukları ve sorumluluk alanlarına ve özlük haklarına ilişkin vesayet altında olduğu endişeleri ve buna bağlı olarak denetçilerin ne ölçüde bağımsız davranabildiği.

Finansal tabloların ve eklerinin gerçeğe ne kadar uyup uymadığı ve güvenilirliği konusundaki endişelerin giderilmesi sorunu.

Bağımsız denetçilerce denetlenen finansal tablolar ve eklerinin reel doğru ve isabetli karar almada paydaşlarca ne ölçüde itibar gördüğü sorunu.

Bağımsız denetim raporlarında yer alması gereken bilgilerin kapsamı ve gerçeğe uygunluğu konusundaki yorum farklılıkları sorunu.

4.7. Ülkemizde Bağımsız Denetim Uygulamaları

Ülkemizde bağımsız denetim uygulamalarına ilişkin yapılan birçok araştırma ve analizler “Gerçeğe uygunluk” hedefleri açısından bağımsız denetçiler ve tüm taraflar arasındaki durumlar aşağıda gösterilmiştir;

Mali ve finansal tabloların gerçeğe ne kadar uyup uymadığı ve güvenilirliği,

Özellikle denetimi yapan denetçilerin ne ölçüde bağımsız davranabildiği,

Bağımsız denetim yapan ve rapor hazırlayan denetçilerin sorumlulukları, sorumluluk alanları ve herhangi bir vesayet kapsamında olup olmadıkları,

Bağımsız denetim raporlarında yer alması gereken bilgilerin kapsamı ve gerçeğe uygunluğu konusundaki kilit denetim konularındaki yorum farklılıkları, bağımsız denetçilerce denetlenen mali ve finansal tablolar ve eklerinin “reel” doğru ve isabetli karar almada paydaşlarca ne ölçüde itibar gördüğü, temel hususlarında algı farklılıkları olduğu anlaşılmaktadır.

Kilit denetim konuları denetçinin bağımsız denetim sürecinde en çok önem arz ettiğini düşündüğü konulardır. Kamu gözetim kurumu tarafından yayınlanan bağımsız denetim standardı 701, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanmasıyla ilgili düzenlemeleri içermektedir. Kilit denetim konuları 01.01.2017 tarihinde borsa da (BIST) işlem gören firmalarda uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. 6102 sayılı TTK ile denetime tabi olan diğer firmalarda ise 01.01.2018 tarihinden sonraki dönemlerinin denetiminde uygulanmıştır.

BIST 100 endeksi; Borsa İstanbul’da işlem gören piyasa ve işlem hacmi açısından en yüksek 100 hisse senedinin performansını ölçmek için kullanılan temel göstergedir. Aynı zamanda Türk borsasının göstergesi olarak da kabul edilir.

Borsa İstanbul’un en popüler endekslerinden biri olan BIST 100 endeksi, tüm büyük yatırımcılar tarafından dikkatle takip edilen bir endekstir. Bunun en büyük sebebi; borsanın düşme ve yükselme yorumlarının BIST 100 endeksi dikkate alınarak yapılmasıdır. Özetle; bu 100 şirketin hisse senedi, borsanın genel performansını göstermektedir.

Borsa İstanbul’da işlem gören paylar yılda 4 kez gözden geçirilerek BIST 100 endeksinde yer alacak hisseler belirlenir. Ulusal Pazar’da işlem gören şirketler,

Kurumsal Ürünler Pazarı'nda işlem gören gayrimenkul yatırım ortakları ve girişim sermayesi yatırım ortakları payları arasında bu seçim işlemi gerçekleştirilmektedir.

Bağımsız denetim raporları sektörel olarak İMKB BİST 100 firmaları arasında değerlendirme yapıldığında bağımsız denetçilerin inceleme yaptığı şirketlerde kilit denetim konularında en çok önem arz eden konular aşağıdaki tablolarda belirtilmiştir.

Tablo 7. İMKB BİST 100 Firmalarının Ana Metal Sanayi Sektöründe Kilit Denetim Konularının Dağılımı

ANA METAL SANAYİ (DEMİR ÇELİK)					
ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONULARI				
	HASILAT	MADDİ DURAN VARLIKLARIN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ	STOKLAR	DÖVİZLİ İŞLEMLER	AMORTİSMAN
BORUSAN MANNESMANN BORU SAN.VE TİC. A.Ş.	X	X			
ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SAN. VE TİC.A.Ş.			X		
ERBOSAN ERCİYES BORU SAN. VE TİC. A.Ş.				X	
EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI A.Ş.	X				X
İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	X				X
KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SAN.VE TİC. A.Ş.		X	X		X

BIST 100' de Ana Metal Sanayi Sektöründe yapılan inceleme sonucunda bağımsız denetçiler kilit denetim konusu olarak; üç şirkette hasılat konusunda, iki şirkette maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri konusunda, iki şirkette stoklar, bir şirkette dövizli işlemler konusunda, üç şirkette amortisman konusunda önem arz ettiği görüşünü bildirmektedir.

Tablo 8. İMKB BİST 100 Firmalarının Gıda, İçecek ve Tütün Sektörlerinde Kilit Denetim Konularının Dağılımı

GIDA, İÇECEK VE TÜTÜN						
ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONULARI					
	HASILAT	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ TESTLERİ	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	ŞEREFİYE	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİN BELİRLENMESİ	BİNA VE ARAZİLERİN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ
ANADOLU EFES BİRACILIK VE MALT SAN. A.Ş.		X		X		
COCA-COLA İÇECEK A.Ş.		X		X		
KEREVİTAŞ GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.					X	
TAT GIDA SANAYİ A.Ş.	X		X			
ÜLKER BİSKÜVİ SAN. A.Ş.				X	X	X

BIST 100’ de Gıda, İçecek ve Tütün Sektörlerinde yapılan inceleme sonucunda bağımsız denetçiler kilit denetim konusu olarak; üç şirkette şerefiye konusunda, iki şirkette maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri konusunda, iki şirkette yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi konusunda, bir şirkette stok değer düşüklüğü karşılığı konusunda, bir şirkette hasılat konusunda, bir şirkette bina ve arazilerin gerçeğe uygun değeri konusunda önem arz ettiği görüşünü bildirmektedir.

Tablo 9. İMKB BİST 100 Firmalarının Tekstil Giyim Eşyası ve Deri Sektörlerinde Kilit Denetim Konularının Dağılımı

TEKSTİL, GİYİM EŞYASI VE DERİ			
ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONULARI		
	HASILAT	İŞLETME BİRLEŞTİRMELERİ	STOKLAR
KORDSA TEKNİK TEKSTİL A.Ş.	X	X	
YATAŞ YATAK VE YORGAN SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	X		X

BIST 100’ de Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörlerinde yapılan inceleme sonucunda bağımsız denetçiler kilit denetim konusu olarak; iki şirkette hasılat konusunda, bir şirkette işletme birleştirmeleri konusunda, bir şirkette stoklar konusunda önem arz ettiği görüşünü bildirmektedir.

Tablo 10. İMKB BİST 100 Firmalarının Madencilik ve Taş Ocaçlığı Sektörlerde Kilit Denetim Konularının Dağılımı

MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI			
ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONULARI		
	YASAL RİSKLER	AKTİFLEŞEN MADEN VARLIKLARI	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN GERÇEĞE UYGUN DEĞERİNİN BELİRLENMESİ
KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.	X	X	
KOZA ANADOLU METAL MADENCİLİK İŞLT. A.Ş.	X	X	
PARK ELEKTRİK ÜRETİM MADENCİLİK SAN. VE TİC. A.Ş.			X

BIST 100’ de Madencilik ve Taş Ocaçlığı Sektöründe yapılan inceleme sonucunda bağımsız denetçiler kilit denetim konusu olarak; iki şirkette aktifleşen maden varlıkları konusunda, iki şirkette yasal riskler konusunda, bir şirkette yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi konusunda önem arz ettiği görüşünü bildirmektedir.

Tablo 11. İMKB BİST 100 Firmalarının Taş ve Toprağa Dayalı (Çimento) Sektörlerde Kilit Denetim Konularının Dağılımı

TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI (ÇİMENTO SEKTÖRÜ)								
ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONULARI							
	HASILAT	FINANSMAN MALİYETLERİNİN AKTİFLEŞTİRİLMESİ	MADDİ DURAN VARLIKLAR	ŞEREFİYE	AMORTİSMAN	İŞTİRAKLERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	YATIRIM TEŞVİKLERİNDEN VE GEÇMİŞ YIL ZARARLARINDAN OLUŞTURULAN ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	BORÇLANMA MALİYETLERİNİN AKTİFLEŞTİRİLMESİ
ADANA ÇİMENTO SAN. TÜRK A.Ş.	X					X		
ANADOLU CAM SAN. A.Ş.	X		X				X	
BATIÇİM BATI ANADOLU ÇİMENTO SAN. A.Ş.					X			X
ÇİMSA ÇİMENTO SANAYİ VE TİCARET A.Ş.		X		X				
TRAKYA CAM SANAYİ A.Ş.	X		X				X	

BIST 100’ de Taş ve Toprağa Dayalı (Çimento) Sektörde yapılan inceleme sonucunda bağımsız denetçiler kilit denetim konusu olarak; üç şirkette hasılat konusunda, iki şirkette maddi duran varlıklar konusunda, bir şirkette amortisman konusunda, bir şirkette şerefiye konusunda, bir şirkette finansman maliyetinin aktifleştirilmesi konusunda, bir şirkette iştiraklerdeki paylara ilişkin değer düşüklüğü konusunda, iki

şirkette yatırım teşviklerinden ve geçmiş yıl zararlarından oluşturulan ertelenmiş vergi varlıkları konusunda, bir şirkette ise borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi konularında önem arz ettiği görüşünü bildirmektedir.

Tablo 12. İMKB BİST 100 Firmalarının Mali Kuruluşlar (Sigorta) Sektöründe Kilit Denetim Konularının Dağılımı

MALİ KURULUŞLAR (SİGORTA)		
ŞİRKETLER	KİLİT DENETİM KONULARI	
	SİGORTA SÖZLEŞMELERİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN HESAPLANMASINDA KULLANILAN TAHMİN VE VARSAYIMLAR	TAZMİNAT
ANADOLU HAYAT EMEKLİLİK A.Ş.	X	
AK SİGORTA A.Ş.		X
GÜNEŞ SİGORTA A.Ş.		X

BIST 100’ de Mali Kuruluşlar (Sigorta) Sektöründe yapılan inceleme sonucunda bağımsız denetçiler kilit denetim konusu olarak; bir şirkette sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar konusunda, iki şirkette ise tazminat konularında önem arz ettiği görüşünü bildirmektedir.

Örnek Kilit Denetim Konuları Uygulamaları

. Kilit Denetim Konusu Hasılat

X ürünü ile satış sonrası hizmetlerin satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat ve kâr tutarının muhasebeleştirilmesi, her bir uzun dönemli satış sonrası hizmet sözleşmesinin, X ürününün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esası seçilirken önemli değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir. Değerlendirmelerin TFRS 15 standardına göre düzenlenmesi gerekmektedir. TFRS 15 Standardının amacı, müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri

düzenlemektir. İşletme bu Standardı uygularken sözleşme koşullarını ve tüm ilgili durum ve şartları dikkate alır. İşletme bu standardı, kolaylaştırıcı uygulamalar da dâhil olmak üzere, benzer özellikteki ve durumdaki sözleşmelere tutarlı olarak uygular.

Bu Standart, müşteriyle yapılan her bir sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini öngörür. Değerlendirmeye göre hasılatın finansal tablolara alınması denetim bakımından önemli bir konudur. (denetçi yargısı). Çünkü şirketler, uzun dönemli hizmet sözleşmeleriyle X ürününün satışlarını muhasebe açısından tek bir sözleşme olarak değerlendirip ve uygun olmayacak şekilde finansal tablolara almış olabilir. Bu durum da uzun dönemli hizmet sözleşmesindeki kar marjlarının genellikle X ürününün satış sözleşmesindeki kar marjlarından daha yüksek olması sebebiyle hasılat ile karın erken bir şekilde finansal tablolara alınmasına sebep olacaktır.

. Kilit Denetim Konusu Amortisman

Amortisman, duran varlıkların, aşınma, yıpranma veya eskime payını ifade etmektedir. Firmalar kullanmak üzere aldığı maddi duran varlıkları normal şartlarda bir yıldan daha uzun sürelerde kullanırlar. Bu nedenle, maddi duran varlıkların ekonomik ömrü boyunca gider yazılması gerekir. Böyle yapılarak maddi duran varlık kullanıldığı muhasebe dönemlerine dağıtılarak gider yazılmış olur ancak bu giderin ne şekilde değerlendirmeye alınacağı kıst olarak veya normal olarak yansıtılması denetçilerin amortisman değerlendirmesini etkilemektedir.

Amortisman, duran varlıkların, aşınma, yıpranma veya eskime payını ifade etmektedir. Firmalar sahip oldukları duran varlıklarının ekonomik ömrünü tespit ederken tahmin hatası yapabilirler. Bu durumda TMS 8 muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve Hatalar standardına göre bu hatalarını yada yapılan/yapılacak ekonomik ömür değişikliğini dipnotlarda belirtmelidir. Bu değişiklik firmanın varlıklarında ve dönem karında etki yapacağı için önemlidir ve finansal tabloları inceleyen 3. kişilere yanlış bilgi aktarılmasını önleyecektir.

. Kilit Denetim Konusu Şerefiye

Şerefiye TMS/TFRS'lerin uygulanmasının Türk Muhasebe Sistemi açısından faydalı olması, uygulamanın doğru bir şekilde yapılmasıyla mümkün olacaktır. TMS 36'da şerefiyede değer düşüklüğüne ilişkin hükümlerinin ne şekilde uygulandığına ilişkin analizlerin yapılması gerekmektedir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XX kaleminin

hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu yıllık değer düşüklüğü testi denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve yüksek düzeyde yargıya bağlı olup varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır. Bu yaklaşıma göre en çok önem arz eden konular arasında, kilit denetim konularında belirtilebilir.

Kilit Denetim Konuları bildirim uygulamasından beklenen yararların elde edilebilmesi için, konuların anlaşılır bir dille yazılması, uzun anlatımlar ve gereksiz açıklamalardan ve konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği izleniminden kaçınılması, finansal tablo açıklamalarıyla ilişkilendirmelerde özen gösterilmesi gereklidir. Böylelikle, denetimde şeffaflık ve kalite, denetçi raporlarının iletişim değerinin artması ve bilgi kullanıcılarının işletmeler hakkında tatminkâr bilgiye ulaşması sağlanmış olacaktır.

EK 3 Örnek: Kilit denetim konularıyla ilgili olarak farklı yorumlarla, gerçek şirketlere uygulanmış bağımsız denetim raporları ek 3'te belirtilmiştir.

4.8. Kilit Denetim Konularında Yorum Farklılıklarına İlişkin Sorunlar

Kilit denetim konularında yorum farklılıklarına ilişkin aşağıda belirtilen sorunlar göze çarpmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetçilerin halka açık ve bağımsız denetim kapsamındaki firmaların yöneticileri ve ilgilileri ile aracı kuruluşların yönetici ve ilgilileri, paydaşlar “gerçeğe uygunluk” kapsamında finansal tablolara, kilit denetim konularına ve diğer denetim unsurlarına yorum farklılıkları noktasında kendi bakış açıları ve algıları doğrultusunda odaklanmaktadır.

Bu nedenle bahse konu ilgililerin denetim raporu kilit denetim konuları ve eklerinden beklentileri farklı farklı olmaktadır.

Bağımsız denetim çalışmalarında hedeflerin belirlenmesi ve beklentilerin farklılığı işletmelerin, kredi kuruluşlarının değerlendirmeleri; iş çevreleri açısından önemli sorunlara yol açmakta olup bu durumun ülke ekonomisine yansımaları da çeşitli risk ve olumsuzluklara yol açabilmektedir.

4.9. Uygulama Birlikteliği Hususunda Kilit Denetim Konularının Yorum Farklılıklarının Yol Açığı Sorunların Giderilmesine Yönelik Çözüm Önerileri

Bu çalışmada kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarının yol açığı sorunların çözümüne yönelik olarak tarafların doğru algı ve beklenti oluşturması için çözüm önerileri aşağıda belirtilmiştir;

Kilit denetim konularında, denetçi tarafından denetim standartlarının uygulaması açısından farklı yorumlamalar oluşmaktadır. Bağımsız denetçilerin denetim esnasında önemli gördüğü konulara ilişkin kilit denetim konularında denetçilerin yargıları birbirlerinden farklı olarak yorumlanmaktadır. Örnek vermek gerekirse; amortisman uygulamaları, stok değerlemesi, reeskont uygulamaları ve diğer kilit denetim konuları gibi konularda denetçiler farklı farklı yorumlamalar yapabilmektedir. Hâlbuki yorumlamalar da belirli bir standartta olmalıdır.

Kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarının giderilmesi için denetim standartlarında ve uygulama mevzuatlarında güncelleme yapılmasına yönelik bir çalışma yapılması gerekmektedir.

Kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarının giderilerek, “gerçeğe uygunluk” kriterleri kapsamında yapılacak bir çalışma ile, ülkemizde ileride yapılabilecek araştırmalara kaynak oluşturabilecek verilerin derlenmesi ve envanterinin oluşturulması gerekmektedir.

Kilit denetim konularında denetçilerin yaptığı yorum farklılıklarının giderilmesi kapsamında, tüm taraflarca güven telakkisinin sağlanması ve tüm paydaşlarca eğitim-öğretim çalışmalarının yaygın bir şekilde yapılması hususlarında gereken tedbirlerin alınması çözüm önerileri olarak sunulmuştur.

SONUÇ

Bu çalışmada, finansal tablo hazırlanması tabloları kullanan işletme yönetimi ve paydaşların hedeflerine göre farklılıklar arz edebileceğinden bağımsız bir üçüncü taraf olan denetçiler tarafından doğrulanması genel kabul gören anlayış olmuştur.

Bağımsız denetimin en önemli özelliği mali finansal tabloları kullanacak olan tarafların finansal raporlama standartları doğrultusunda tespit edilecek verilere göre hazırlanan finansal tablolara olan güven artırılmasıdır.

Bağımsız denetim yolu ile işletmelerin mali yapısı finansal durumunu fon ve nakit akışları ile faaliyetlerine ilişkin sonuçların tüm ayrıntıları ile gerçeğe uygun ve doğru bir şekilde izah edilip edilmediği denetçi görüşü ile hazırlanan raporlarda kilit denetim konularında yorum farklılıklarının oluşması gerçeğe uygunluk açısından görüş farklılıkları ve tedirginliklere yol açabilmektedir.

Bu çalışmada bağımsız denetimde kilit denetim konuları denetçilerin mesleki muhakemesine göre önem teşkil eden konuların BIST 100 şirketlerine göre analizi yapılmış olup analiz sonucuna göre gerekli tedbirlerin alınması iş hayatında önemlilik arz etmektedir.

Yapılan incelemede BIST 100 şirketleri, farklı sektörlerde kilit denetim konularında incelendiğinde aynı konulara farklı yorumların getirildiği bu durumun görüş farklılıklarına yol açabileceği görülmektedir.

Kavut ve Güngör'ün 2018 yılında, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerikleri açısından yaptıkları analizde; en önem arz eden kilit denetim konularının yüzdesel dağılımına değinilmiştir. Bu çalışmada ise kilit denetim konularının sektörel dağılımlarına ilişkin BİST 100 endeksinde yer alan firmalar 2018 yılı kilit denetim konuları incelenip yorumlanmıştır.

Gökgöz (2018), Borsada işlem gören ve 15.03.2018 tarihi itibarı ile bağımsız denetim raporlarında 140 işletmenin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Bu çalışmada ise 2018 yılı BİST 100 şirketleri sektörlerine ayrılmış olup bu çerçevede kilit denetim konuları açısından değerlendirilmiştir.

Djaduerpour ve Larsson' ün 2014 yılında yaptıkları çalışma ile Nwoobia, Onuoha ve

Theophilus tarafından 2016 yılında yaptıkları çalışmalarda, birçok denetçinin BDS 701 ile getirilen değişikliklerin denetim sürecine ilişkin daha çok bilgi ve yargı bildirilmesi ile beklenti açığının azalacağını ifade etmişlerdir. Ancak bu çalışma ile BDS 701 kapsamına kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarını giderecek standartların oluşması gerektiği öngörülmüştür.

Mali ve finansal raporların hazırlanması, açıklanması işletme yönetimi uygulamalarına yönelik denetim standartlarının rapor hazırlayanlarca kilit denetim konularındaki yorum farklılıklarına yol açması gerçeğe uygunluk beklentisini tam anlamı ile karşılamamaktadır.

Brouwer vd'nin 2016 yılında yayınladığı çalışmasında Hollanda'da borsa da işlem gören 50 işletmenin denetim raporlarını incelenmiş olup; bu çalışmada ise 2018 yılına ilişkin denetçilerin en çok önem arz eden kilit denetim konuları BİST 100 firmaları açısından incelenmiştir.

Birçok ülkede ve ülkemizde akademisyenler, uzman bağımsız denetçiler ve denetimin paydaşları ile denetim standardı oluşturan kurumları bağımsız denetim beklenti farklılıklarına ilişkin çalışmalar yapılmasına rağmen yorum farklılıklarının tamamı ile değerlendirilerek gerçeğe uygunluk hedefleri doğrultusunda birleştirme çalışmaları henüz yeterince yapılamamıştır.

Bu nedenle bu çalışma özellikle ülkemizde gerçeğe uygunluk beklentisi doğrultusunda oluşan yorum farklılıklarının yol açtığı bu önemli sorunun gündeme alınarak incelenmesi ve araştırılmasını amaçlamıştır.

Bu çalışma ile bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları sektörel ayrıma göre incelenerek denetçilerin hangi konularda daha fazla yargıda bulunduğu firmaların en çok önem arz eden konularında hangi konuların daha fazla olduğu sektörlerle göre ayrılarak incelenmiştir.

Konuya ilişkin olarak diğer ülkelerde uygulama birlikteliği sağlanarak gerçeğe uygunluk hedefleri kapsamında oluşan yorum farklılıklarına ilişkin çözümlerin ülkemize ne kadar uyup uymadığının detaylı incelenmesi yapılmalıdır.

Bu bağlamda bağımsız denetim kapsamında olan özellikle halka açık şirketlerin yöneticilerine aracı kuruluşlar yöneticileri ve ilgililerine bağımsız denetçilere uygulama

birlikteliği açısından 3nemli y3nleri ile ele alınarak eğitim verilmesi ayrıca da bağımsız denetim çalışmalarının kamuoyunun ihtiyaçları doğrultusunda hususlar 3nerilmiştir.



KAYNAKLAR

- Akdoğan, Nalan ve Bülbül, Samet. “Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 2019.
- Akışık, Orhan. “İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2005.
- Aksoy, Tamer. Tüm Yönleri ile Denetim, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara 2002.
- Altaş, Soner. Şirket Denetimi. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- Arslan, Erdoğan. Bağımsız Denetimde Rotasyon, Mali Çözüm, 2010.
- Başpınar, A. Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, sayı 148, 2005.
- Brouwer, Arjan / Eimers, Peter ve Langendijk, Henk. “The Relationship Between Key Audit Matters in the New Auditor’s Report and the Risk Reported in the Management Report and the Estimates and Judgments in the Notes to the Financial Statements”, 2016.
- <http://archieff.mab-online.nl/downloaden/11851/The-relationship-between-key-auditmatters-in-the-new-auditors-report-and-the-risks-reported-in-the-management-reportand-the-estimates-and-judgments-in-the-notes-to-the-financial-statements>
- Buz, Bülent. Bağımsız Denetim. 1. Baskı. İstanbul: Hilal Yayıncılık ve Seminer A.Ş., 2015.
- Ceylan, Ahmet. Kalite Güvence Standardı Türkiye’deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları. 2. Türkiye Muhasebe Forumu. Ankara. 2007.
- Coşkun A. Uluslararası Denetim – Güvence Standartları ve TTK ’da Denetim. IX. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu. Paralel Oturum II, (2009).

Court, W. 1954. "A Concise Economic History of Britain"
https://books.google.com.tr/books?id=Dko4AAAAIAAJ&pg=PA174&lpg=PA174&dq=Britain%27s+first+companies+when+the+law+came+out&source=bl&ots=Trl204NVem&sig=iw_OR4NtGFCs0rrvv0BlqUopAoA&hl=tr&sa=X&ved=0ahUKEwiv6JW6_uDXAhXBVRoKHSM5BuoQ6AEIXzAH#v=onepage&q=audit&f=false

Dal, Seniha ve Çalış, Yıldırım Ercan. "Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi". Mali Çözüm Dergisi. Sayı 118., 2013.

Dinç E. ve Atabay E. "Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2016, S.21.

Djadvarpour, M. ve Larsson, J. The Audit Report - How will The Auditor's Application of ISA 701 Affect The Audit Expectation Gap?, (Yayımlanmamış Lisans Tezi) Skövde: Höskolan i Skövde, 2014.

Doğan, Aziz. "Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları", Muhasebe Bilim Dünya Dergisi, s.1 (2018): 65-89. Dönmez, Adnan, Ayten Ersoy. "Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi". Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi. c. 36. (2006): 69-91.

Doğan, B. ve Arefaine, B. The Implementation of ISA 701- Key Audit Matters: Empirical Evidence on Auditors' Adjustment in The New Audit Report, (yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi) Uppsala University, Department of Business Studies, 2017.

Duman, Ömer. Muhasebe Denetimi ve Raporlama. Tesmer Yayın. No: 78. 2. Baskı. Ankara. 2008.

Erdoğan, Melih. Denetim. 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

Erkoyuncu, Merve. "UDS-701 Kapsamında Kilit Denetim Bulgularının Belirlenmesi ve Raporlanması". T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

- Fraser, N. Denetimde Kalite. Erciyes Üniversitesi: Konya SMMO 1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı. 2009.
- Green paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis (Text with EAA Relevance), European Commission, COM(2010) 516 final, Brussels 2010.
- Gökgöz, Ahmet. “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4(2), 2018.
- Gücenme, Ümit. Muhasebe Denetimi. Aktüel. Alfa Akademi. 2004.
- Güredin, Ersin. Denetim ve Güvence Hizmetleri. 11 Basım. Arıkan Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti. İstanbul. 2010.
- Güredin, E. Denetim ve Güvence Hizmetleri, 14. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2014.
- Ifac Aaisb. Uluslararası Denetim Standartları. Çeviri: Türkiye Denetim Standartları Kurulu. TÜRMOB Yayınları. No: 238. UDS 300.
- 660 Sayılı KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME, Tarihi: 26/9/2011, Yetki Kanununun Tarihi:6/4/2011 No: 6223, Yayımlandığı Resmî Gazete Tarihi: 2/11/2011 No: 28103, Yayımlandığı Düstur: Tertip: 5, Cilt: 51.
- Karacan, Sami / Uygun, Sami. Denetim ve Raporlama. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2012.
- Karakoç, M. TTK ile Bağımsız Denetimde Meydana gelen Gelişmeler. Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı Temmuz 2013,
- Karasu, Rauf. “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Anonim Şirketlerde Kurumsal Yönetim ile İlgili Getirilen Yenilikler”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013.
- Kardeş, S. / Özbirecikli, M. / Uzay, Ş. / Uyar, S. Bağımsız Denetim. Ankara: Ankara Ofset Basım Matbaacılık Ltd.Şti, 2015.
- Kavut, Fatma Lerzan ve Güngör, Nevzat. Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları:

- BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul, 2018.
- Kavut, Fatma Lerzan ve Güngör, Nevzat. Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İstanbul, 2017
- Kavut, Lerzan / Taş, Oktay ve Şavlı, Tuba. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. İSMMM Yayın. No: 30. Euromat Entegre Matbaacılık A.Ş. İstanbul. 2009.
- Kendigelen, Abuzer. Yeni Türk Ticaret Kanunu, Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 2. Baskı, İstanbul 2012.
- Kepekçi, C. Bağımsız Denetim (4.basım). Ankara: Siyasal Yayın, 1998.
- Kgk, Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, 31/5/2018 tarihli ve 75935942-050.01.02-01/68 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır.
- Kgk, Türkiye Denetim Standartları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama (Revize) Taslak Metni
- Kgk, Bağımsız Denetim Yetkilendirme Tebliği, Resmî Gazete, Tarih: 25.01.2013, Sayı: 28539, m.5.
- Kgk, Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY), Resmî Gazete Tarihi: 26.12.2012, Resmî Gazete Sayısı: 28509.
- Kgk, Bağımsız Denetçilik Uygulamalı Mesleki Eğitim Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, Resmî Gazete, 07.03.2015, Sayı: 29288.
- Kurt, Zeynep. "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Kamuyu Aydınlatma Platformunda Yayımlanan 2017-2018 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi". Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019.
- Kocayusufpaşaoğlu, Necip / Hatemi, Hüseyin / Serozan, Rona / Arpacı, Abdülkadir. Borçlar Hukukuna Giriş, Hukuki İşlem, Sözleşme, 4. Baskı, İstanbul 2008.
- Merdim M., "Türkiye 'de Finansal Denetimin Tarihsel Gelişimi", 2015.

- Nwaombia, A., Onuoha L.N. ve Theophilus A.A. The New Auditors' Reporting Standards and The Audit Expectation Gap, International Journal of Advanced Academic Research Social and Management Sciences, 2 (2), 2016.
- Odman Boztosun, Ayşe. (2013). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetçinin Sorumluluğu, Alman Sistemi Mi, İsviçre Sistemi Mi? Arslanlı Bilim Arşivi, <<http://arslanlibilimarsivi.com/sites/default/files/makale/AyşeOdmanBoztosun.pdf>>
- Okur, M. (2007). Bağımsız denetimin denetimi. SPK Yayını, Yayın No: 985, <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/985>.
- Özkorkut, Korkut, 660 Sayılı Kamu Gözetimi Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Etkileri, Batider, (2011a), S.4
- Özkorkut, Korkut, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 'nun anonim şirketler denetimine ilişkin hükümleri Yargıtay kararlarında neleri değiştirecek? Ticaret hukuku ve Yargıtay kararları sempozyumu, (2011b).
- Özkorkut, Korkut, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Açısından Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Türkiye İş Bankası A.Ş. Vakfı, Ankara, 2013.
- Porter, P. / Simon, J. / Hatherley, D. Principles Of External Auditing, (Third Edition), Wiley,England Ramamoorti, 2009.
- Pulaşlı, Hasan, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna Göre Şirketler Hukuku Şerhi, Ankara, 2011
- Pulaşlı, Hasan. Anonim Şirket Genel Kurul Kararlarının Sakatlığı ve Müeyyidesi, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara 2013, S.1-2
- Sayar, Zafer ve Karataş, Muharrem. "Muhasebe ve Denetim Alanında Yaşanan Son Gelişmeler ile Muhasebe Mesleğinde Yeni Trendler", İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası (İSMMM), İstanbul, 2017.

6362 Sayılı SERMAYE PİYASASI KANUNU, Kabul Tarihi: 6/12/2012, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 30/12/2012, Sayı: 28513, Yayımlandığı Düstur: Tertip: Cilt: 53.

3568 Sayılı SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU (1), Kabul Tarihi: 1.6.1989, Yayımlandığı R. Gazete: Tarih: 13.6.1989, Sayı: 20194, Yayımlandığı Düstur: Tertip: 5, Cilt: 28.

Selimoğlu, Seval / Uzay, Şaban / Uyar, Süleyman / Özbirecikli, Mehmet / Poroy Arsoy, Aylin ve Başar, Banu. Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz. 1. Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

Selimoğlu S. / Özbirecikli M. / Uzay Ş. / Uyar S. Bağımsız Denetim, Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış: Türmob Yayınları-479, 2015.

Selimoğlu S., Özbirecikli M. ve Uzay Ş. Bağımsız denetim, 2. Basım, Nobel yayıncılık, Ankara, 2017.

Spk, “Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22)’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ”, Resmî Gazete, Sayı: 28691, Tarih: 28.06.2013

Tekinalp, Ünal, Sermaye Ortaklıklarının Yeni Hukuku, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme, Bölünme, Tür Değiştirme, 3. Baskı, İstanbul 2013.

Tesmer. Denetim (Teori). Cilt 1. Tesmer Yayınları: 85. Ankara. 2009.

Türedi, Hasan. Denetim. Trabzon. Ekim 2007.

6102 Sayılı TÜRK TİCARET KANUNU (6335 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Bu Kanun metnine işlenmiştir.), Resmî Gazete No: 27846, Resmî Gazete Tarihi: 14/02/2011, Kabulü: 13/01/2011.

Türker, Masum. Kamu Gözetimi-İşlevi, Öncelikler ve Beklentiler. Kamu Gözetimi ve Kamu Çıkarı Kongresi. Sofya. 2008.

Türker, Masum. Muhasebe Denetim Teorik Yaklaşımları. Ders Notları. 2014.

Türmob, Mevzuat Sirküleri 18.02.2019 55-1

- Ulusan Hikmet / Eren, Elçin / Köylü Çağrı. 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu ‘nun muhasebe ve denetim uygulamalarına getirdiği yenilikler üzerine bir araştırma. Muhasebe ve finansman dergisi / 55, 2012.
- Ural, Nuray. Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı (Gds3000) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi. Atılım Üniversitesi, Ankara, 2019.
- Usul, Hayrettin. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı. Bağımsız Denetim. Detay Yayıncılık. Ankara. 2013.
- Usul, Hayrettin. TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara, 2015.
- Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M. “Türkiye de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, 2009,
http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf
- Uzay, Ş. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi Geçmişten Geleceğe”. Mali Çözüm Dergisi, 96, 2009.
- Yavaşoğlu, Mustafa, “Bağımsız Denetim”, Seçkin Yayınları, Ankara, 2001
- 26.12.2012 Tarihli ve 28509 Sayılı Resmî Gazete

İNTERNET KAYNAKLARI

Kavut L., Adiloğlu B. Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişimi: Dünden Bugüne.

<http://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=secmeler-2016.pdf> adresinden erişildi. (2016)

<http://denetimtv.com/category/bagimsiz-denetim>

<http://www.kgk.gov.tr>

<http://www.kgk.gov.tr/BDYM.11/3>

[www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve Denetim-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Yönetmelik](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5136/Kamu-Gözetimi-Muhasebe-ve-Denetim-Kurumunun-Teşkilat-ve-Görevleri-Hakkında-Yönetmelik) - Resmi Gazete Tarihi: 08.07.2012 - Resmi Gazete Sayısı: 28347)

KGK/1. (2016) www.kgk.gov.tr/custom_page-373-stratejik-plan.html

KGK/m. (2016) Bağımsız Denetim Yönetmeliği, http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Bagimsiz_Denetim_Yonetmeligi_Guncel.pdf

<http://www.iibf.selcuk.edu.tr>

<http://www.ticaretkanunu.net>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-400/>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-401/>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-402/>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-397/>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-362/>

<http://www.ticaretkanunu.net/ttk-madde-398/>

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ömer SELVİ

Doğum Yeri ve Tarihi : KONYA – 11.10.1992

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : KTO Karatay Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Fakültesi

Yüksek Lisans Öğrenimi : İşletme

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İş Deneyimi

Stajlar : Helvacızade Gıda İlaç Kimya San. ve Tic. A.Ş.

SMMM M. Ali MIZIRAK

Çalıştığı Kurumlar : Anadolu Patent Marka Müş. Hiz. A.Ş.

SMMM Bağımsız Denetçi Ali SELVİ

İletişim

E-Posta Adresi : omerselvi@anadolupm.com.tr

Tarih : 10/11/2019

EK-1 Örnek Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporu

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Genel Kurulu'na

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Görüş

Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin ("Şirket") 31 Aralık 2017 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile, önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil, finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirket'in 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına ("BDS'ler") uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar ("Etik Kurallar") ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve diğer mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, görüşümüze dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, meslekî muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmemekteyiz.

Kilit denetim konusu	Konunun denetimde nasıl ele alındığı
<p><i>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi</i></p> <p>Şirket'in başlıca hasılat elde ettiği gelir unsurları Etiler Marmaris markası adı altında franchise şube vererek franchise gelirleri elde etmek, bu franchise şubelerden aylık olarak royalti gelirleri elde etmek ve Franchise şubelere büfecilik malzemelerinin satışını yapmaktan oluşmaktadır. Hasılatın kayıt edilmesi, gelirin zamanında ve doğru bir şekilde tespit edilmesi sebepleriyle söz konusu alan kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır. Finansal tablolardaki hasılat ile ilgili muhasebeleştirme esasları Dipnot 2.7 ve 44'te detaylı olarak açıklanmıştır.</p>	<p>Bu kilit denetim konusunu ele almak için denetim prosedürleri tasarlarken hasılatın kaydedilmesine ilişkin Şirket yönetiminin uyguladığı muhasebe politikalarının TMS'ye ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığı göz önünde bulundurulmuştur. Risk değerlendirme çalışmalarımızda Şirket'in hasılatla ilişkin tasarladığı iç kontrol prosedürlerinin etkinliği değerlendirilmiştir. Franchise şubeler ile imzalanan franchise sözleşmeleri incelenerek cari dönemde elde edilen franchise gelirlerinin ve franchise şubelerden aylık olarak elde edilen royalti gelirlerinin dönenemselliği sorgulanmıştır. Hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilmiş işlemlerden seçilen örneklem üzerinden, işlem bazında hasılatla ilişkin gelir tutarının uygun olarak muhasebeleştirildiğini doğrulamak üzere ilgili destekleyici belgelerle karşılaştırarak test edilmiştir. Çalışmalarımızın neticesinde, hasılatın muhasebeleştirilmesine dair denetimimizde önemli bir bulgumuz olmamıştır.</p>

4) Dikkat Çekilen Hususlar

Denetim görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususlara dikkat çekeriz.

-Dipnot 64'te açıklandığı üzere, ekli finansal tablolar, işletmenin sürekliliği ilkesi gereği, Şirket'in faaliyetlerini devam ettirebileceği varsayımı ile hazırlanmıştır. Ancak, Şirket'in 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla ekli finansal tablolarında kısa vadeli yükümlülükleri, toplam dönen varlıklarını 4.888.386 TL aşmış, aynı tarihte geçmiş yıllar zararları 6.063.057 TL'ye ulaşmış ve Şirket 2017 yılında esas faaliyetlerinden 2.376.089 TL zarar ettirmiştir. Şirket yönetiminin işletmenin sürekliliğine ilişkin planları Not 64'te açıklanmıştır.

-Dipnot 8'de açıklandığı üzere Şirket'in %7,82 oranında sahibi olduğu Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'ye ait 1 TL nominal bedelli 4.692.775 adet borsada işlem görmeyen A grubu payı gerçeğe uygun değerinden gösterilmiştir. Gerçeğe uygun değeri değerlendirme işlemi 31 Aralık 2016 itibarıyla, Şirket'ten bağımsız bir denetim şirketi tarafından yapılmıştır. Bu değerlendirme işlemine göre Şirket'in sahibi olduğu payların toplam değeri 11.487.913 TL olarak hesaplanmıştır.

Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'nin B grubu payları borsada işlem görmektedir. Şirket'in sahibi olduğu Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'ye ait 1 TL nominal bedelli 4.692.775 adet payın 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla borsada işlem gören en iyi alış fiyatına göre piyasa değeri 5.819.041 TL'dir.

5) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin

değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

6) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim süresince meslekî muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ancak içinde bulunan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini

tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol anlaşılmaktadır.

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır.

Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Finansal tabloların açıklamalar dâhil olmak üzere genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dahil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin ilgili etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim

konularını belirlemektedir. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağı makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili konunun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Birgül Erdoğan'dır.
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.

Member of JPA International

Birgül Erdoğan, SMMM Sorumlu Denetçi

İstanbul, 20 Şubat 2018

EK-2 Örnek Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetim Raporları

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Genel Kurulu'na

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Sınırlı Olumlu Görüş

Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin ("Şirket") 31 Aralık 2018 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile, önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil, finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, Şirket'in 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Dipnot 8'de açıklandığı üzere Şirket'in %7,82 oranında sahibi olduğu Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'ye ait 1 TL nominal bedelli 8.212.357 adet borsada işlem görmeyen A grubu payları, bir adet A grubu payın değeri 2,448 TL olmak üzere gerçeğe uygun değerinden gösterilmiştir. Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'nin B grubu payları borsada işlem görmektedir. Şirket'in sahibi olduğu Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'ye ait 1 TL nominal bedelli 8.212.357 adet payın 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla borsada işlem gören en iyi alış fiyatına göre piyasa değeri 3.613.437 TL'dir.

Şirket'in 2018 yılında almış olduğu 3.519.582 adet A grubu paylar dahil olmak üzere elinde bulunan hisselerin gerçeğe uygun değeri 24 Nisan 2017 tarihli, bağımsız bir şirket tarafından hazırlanan değerlendirme raporuna istinaden yapılmıştır. Ancak değerlemeye konu olan Altınyâğ Kombinaları A.Ş.'nin 31 Aralık 2018

itibariyle finansal tablolarının ve beklenen nakit akımlarının önemli ölçüde değiştiği anlaşılmıştır. Ayrıca Altınyâğ Kombinaları A.Ş. ilgili değerlendirme raporundan sonra 2018 yılı içerisinde bedelli sermaye artışı yapmış olup A ve B grubu hisse adetleri %75 oranında artmıştır.

Bu nedenle güncel finansal tablo ve projeksiyonlarla ölçülecek ve yeni hisse adedi ile hesaplanacak gerçeğe uygun değerın muhtemel etkileri ilişikteki finansal tablolara yansıtılmamıştır.

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

3) İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

İlişikteki finansal tablolar işletmenin sürekliliği ilkesi gereği, Şirket’in faaliyetlerini devam ettirebileceği varsayımı ile hazırlanmıştır. Ancak, Şirket’in 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla ekli finansal tablolarında kısa vadeli yükümlülükleri, toplam dönen varlıklarını 9.395.004 TL aşmış, aynı tarihte geçmiş yıllar zararları 8.804.024 TL’ye ulaşmış ve Şirket 2018 yılında esas faaliyetlerinden 1.726.357 TL zarar etmiştir. Şirket yönetiminin bu konulara yönelik açıklamaları 2.1 no.lu dipnotta açıklanmıştır. Ancak bu husus tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, meslekî muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve

finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmemekteyiz.

Kilit denetim konusu	Konunun denetimde nasıl ele alındığı
<p><i>Hasılatın Muhasebeleştirilmesi</i></p> <p>Şirket'in başlıca hasılat elde ettiği gelir unsurları Etiler Marmaris markası adı altında franchise şube vererek franchise gelirleri elde etmek, bu franchise şubelerden aylık olarak royalti gelirleri elde etmek ve Franchise şubelere büfecilik malzemelerinin satışını yapmaktan oluşmaktadır. Hasılatın kayıt edilmesi, gelirin zamanında ve doğru bir şekilde tespit edilmesi sebepleriyle söz konusu alan kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır. Finansal tablolardaki hasılat ile ilgili muhasebeleştirme esasları Dipnot 2.7 ve 44'te detaylı olarak açıklanmıştır.</p>	<p>Bu kilit denetim konusunu ele almak için denetim prosedürleri tasarlarken hasılatın kaydedilmesine ilişkin Şirket yönetiminin uyguladığı muhasebe politikalarının TMS'ye ve ilgili mevzuata uygun olup olmadığı göz önünde bulundurulmuştur. Risk değerlendirme çalışmalarımızda Şirket'in hasılatla ilişkin tasarladığı iç kontrol prosedürlerinin etkinliği değerlendirilmiştir. Franchise şubeler ile imzalanan franchise sözleşmeleri incelenerek cari dönemde elde edilen franchise gelirlerinin ve franchise şubelerden aylık olarak elde edilen royalti gelirlerinin dönenemselliği sorgulanmıştır. Hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilmiş işlemlerden seçilen örneklem üzerinden, işlem bazında hasılatla ilişkin gelir tutarının uygun olarak muhasebeleştirildiğini doğrulamak üzere ilgili destekleyici belgelerle karşılaştırarak test edilmiştir. Çalışmalarımızın neticesinde, hasılatın muhasebeleştirilmesine dair denetimimizde önemli bir bulgumuz olmamıştır.</p>

5) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

6) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim süresince meslekî muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile;

muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.

- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ancak içinde bulunulan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol anlaşılmaktadır.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır.

Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Finansal tabloların açıklamalar dâhil olmak üzere genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dahil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin ilgili etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi

olduğu düşünölebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağının makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili konunun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlölükler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Birgül Erdoğan'dır.

Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.

Member of JPA International

Birgül Erdoğan,

YMM Sorumlu

Denetçi

İstanbul, 22 Şubat 2019

**BAĞIMSIZ
DENETÇİ
RAPORU**

**Vakıf Katılım Bankası A.Ş. Genel Kurulu'na:
Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız
Denetimi**

Görüş

Vakıf Katılım Bankası A.Ş.'nin ("Banka") ve konsolidasyona tabi ortaklıkları'nın (Hep birlikte "Grup" olarak anılacaktır) 31 Aralık 2018 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kar veya zarar tablosu ve konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki konsolide finansal tablolar, Grup'un 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını, 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından bankaların hesap ve kayıt düzenine ilişkin yayımlanan diğer düzenlemeler ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ("BDDK") genelge ve açıklamaları ve bunlar ile düzenlenmeyen konularda Türkiye Finansal Raporlama Standartları ("TFRS") hükümlerini içeren; "BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı" na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, BDDK tarafından 2 Nisan 2015 tarihli 29314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik"

(BDDK Denetim Yönetmeliği”) ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (“BDS”) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları” bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (“Etik Kurallar”) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Grup’tan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
<p><i>TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardına geçişin finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar</i></p>	
<p>Üçüncü Bölüm VIII numaralı dipnotta açıklandığı üzere Banka, 1 Ocak 2018 itibarıyla TFRS 9 ‘Finansal Araçlar Standardının’ uygulamasına geçmiş ve bu tarih itibarıyla finansal varlıklar için beklenen kredi zararlarını söz konusu standarda göre finansal tablolara almaya başlamıştır. Tarafımızca TFRS 9 geçişinin ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüş karşılığının kilit denetim konusu olarak değerlendirilme sebepleri:</p> <ul style="list-style-type: none"> - TFRS 9 beklenen kredi zararları hesaplamasına tabi olan bilanço içi ve bilanço dışı finansal varlıkların finansal tablolar açısından önemli bakiye oluşturması - TFRS 9 geçişinin Banka özkaynaklarına etkisinin olması - TFRS 9’un getirmiş olduğu uygulamaların karmaşık ve kapsamlı olması 	<p>Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra denetim prosedürlerimiz:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Uygulanan muhasebe politikalarının TFRS 9’a, Grup’un geçmiş performansına, yerel ve global uygulamalara uygunluğunun değerlendirilmesi - Beklenen kredi zararlarının hesaplanabilmesi için oluşturulan veya yeniden düzenlenen süreçler ve kontrollerin Süreç Denetimi uzmanları tarafından incelenmesi ve test edilmesi - Yönetim tarafından belirlenen anahtar muhakemeler ve tahminler ile beklenen zarar hesaplamasında kullanılan yöntemler, muhakemeler ve veri kaynaklarının makul olup olmadığının ve uygunluğunun, standart gereklilikleri, sektör ve global uygulamalar gözetilerek değerlendirilmesi - Beklenen kredi zararlarının hesaplanması sürecinde belirlenen kredi riskindeki önemli artış, temerrüt tanımı, yeniden

<ul style="list-style-type: none"> - Beklenen kredi zararlarının hesaplanması için yönetim tarafından oluşturulan politikaların mevzuat ve diğer uygulamalara gerekliliklerine uygunluğuna ilişkin riskler taşıması - TFRS 9'a geçiş ile birlikte oluşan veya yeniden düzenlenen süreçlerdeki kontrol ortamının karmaşık ve yoğun olması - Beklenen kredi zararlarında kullanılan tahmin ve varsayımların yeni, önemli ve karmaşık olması - TFRS 9'un getirdiği kapsamlı ve karmaşık açıklama gerekliliklerinden oluşmaktadır. 	<p>yapılandırma tanımı, temerrüt olasılığı, temerrüt halinde kayıp, temerrüt tutarı ve makro-ekonomik değişkenler ile ilgili temel ve önemli tahminlerin ve varsayımların finansal risk yönetimi uzmanları tarafından Grup'un geçmiş performansına, mevzuata ve gelecek ile ilgili tahmin yapılan diğer süreçlerine uygunluğunun değerlendirilmesi</p> <ul style="list-style-type: none"> - Beklenen kredi zararlarının hesaplanması sürecinde kullanılan bilgi setlerinin doğruluğu ve tamlığının değerlendirilmesi - Beklenen kredi zararları hesaplamasının matematiksel doğrulamasının örneklem yoluyla detaylı test edilmesi - Model süreci sonrasında yapılan veya yapılması gereken güncellenmelerin gerekliliğinin ve doğruluğunun değerlendirilmesini içermektedir.
--	---

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı'na uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Grup'u tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan

sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Grup'un finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDDK Denetim Yönetmeliği'ne ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDDK Denetim Yönetmeliği'ne ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.
- Grup'un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan

muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup'un sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, Grup içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Grup denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait

konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

- 1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Banka'nın 1 Ocak – 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Banka esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- 2) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Damla Harman'dır.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirlik Anonim Şirketi A member firm of Ernst & Young
Global Limited

Damla Harman, SMMM
Sorumlu Denetçi

1 Nisan 2019
İstanbul, Türkiye

EK-3 Örnek Kilit Denetim Konularıyla İlgili Olarak Farklı Yorumlarla, Gerçek Şirketlere Uygulanmış Bağımsız Denetim Raporları

Deloitte.

DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Maslak no1 Plaza
Eski Büyükdere Caddesi
Maslak Mahallesi No:1
Maslak, Sarıyer 34485
İstanbul, Türkiye

Tel : +90 (212) 366 6000
Fax : +90 (212) 366 6010
www.deloitte.com.tr

Mersis No: 0291001097600016
Ticari Sicil No : 304099

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

SASA Polyester Sanayi A.Ş.
Genel Kurulu'na

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Görüş

SASA Polyester Sanayi A.Ş. ("Şirket") ile bağlı ortaklığının ("Grup") 31 Aralık 2018 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki konsolide finansal tablolar, Grup'un 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

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

Deloitte; İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") şirketini, üye firma ağındaki şirketlerden ve ilişkili tüzel kişiliklerden bir veya birden fazlasını ifade etmektedir. DTTL ve üye firmalarının her biri ayrı ve bağımsız birer tüzel kişiliktir. DTTL ("Deloitte Global" olarak da anılmaktadır) müşterilere hizmet sunmamaktadır. Global üye firma ağımla ilgili daha fazla bilgi almak için www.deloitte.com/about adresini ziyaret ediniz.

© 2019. Daha fazla bilgi için Deloitte Türkiye (Deloitte Touche Tohmatsu Limited üye şirketi) ile iletişime geçiniz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
<p><i>Hasılatın Dönemselliği</i></p> <p>Hasılat, mülkiyete ait önemli risklerin ve getirilerin alıcıya aktarıldığı durumlarda muhasebeleştirilir.</p> <p>Grup'un operasyonlarının doğası gereği, üretimi tamamlanan, yurtdışı müşteriye faturalanan veya satış bedeli tahsil edilmesine rağmen teslimatı gerçekleşmeyen ihracat ürünleri bulunmaktadır. Bu durumdaki ürünler, raporlama tarihi itibarıyla Grup'un stok sahalarında ya da yolda bulunmaktadır. Transferi gerçekleşmemiş bu ürünlerin sahiplik hakları ve riskleri sözleşme şartlarına göre müşteriye geçebilmektedir.</p> <p>Yukarıda belirtilen açıklamalara istinaden, satışların dönemselliği ilkesi gereği bu durumdaki ürünlerin hasılatının doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>Grup'un hasılat ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.6.1 ve Not 19'da yer almaktadır.</p>	<p>Denetim sırasında hasılatın kaydedilmesine ilişkin olarak aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <p>Hasılatın doğru döneme kaydedilme riskine ilişkin sürece dair Yönetim'in uyguladığı kontrollerin tasarımı ve uygulaması test edilmiştir. Grup'un satış ve teslimat prosedürleri analiz edilmiştir.</p> <p>Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki ticari ve sevkiyat koşullarına ilişkin hükümler incelenmiş ve farklı sevkiyat düzenlemeleri için hasılatın finansal tablolara alınma zamanlaması değerlendirilmiştir.</p> <p>Maddi doğrulama prosedürlerinde gelirin faturalanmış ama kazanılmamış olduğu durumların değerlendirilmesine odaklanılmıştır. Grup'un mevcut müşterileri içerisinde en uzun teslim süresine sahip müşteri tespit edilerek bir tarih aralığı belirlenmiş ve ilgili bölümlerden satış listeleri temin edilmiştir. Bu listelerin tamlığı ve doğruluğunun kontrolü için testler tamamlanmıştır.</p>

3) Kilit Denetim Konuları (Devamı)

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
<p><i>Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelemiş Vergi Varlıkları</i></p> <p>Grup'un Proje Bazlı Teşvik Sistemi yatırım teşvik belgeleri kapsamında yaptığı yatırım harcamalarına ilişkin kurumlar vergisi avantajları bulunmaktadır. Bu yatırım teşvik belgeleri kapsamında Grup'un bilanço tarihine kadar yapmış olduğu harcamalar üzerinden hesapladığı 404.859 bin TL tutarındaki indirim hakkının 103.970 bin TL tutarındaki kısmı mali kardan mahsup edilmiş olup, Grup'un sonraki dönemlerde kullanılmak üzere 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla 300.889 bin TL ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır.</p> <p>Teşvik sistemi kapsamında yapılan harcamaların doğruluğunun önemli olması ve hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliğinin önemli tahmin ve varsayımlara dayanması nedeniyle Teşvik Belgesi dahilinde hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>Grup'un ertelenmiş vergi varlıkları ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.6.13'de ve Not 27'de yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında ertelenmiş vergiye konu harcamaların geçerliliğini, teşvik sistemine uygunluğuna ve hesaplanan matematiksel doğruluğuna ve hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliğine odaklanılmıştır.</p> <p>Bu çerçevede aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Ertelemiş vergi varlıklarının, bu varlıklara temel teşkil eden geçici farkların ve yatırım teşviklerinin kapsamlarının anlaşılmasına ilişkin analizler yapılmıştır.- Ertelemiş vergi hesaplamasına konu edilen harcamaların doğruluğu ve ertelenmiş vergi hesaplamasının maddi doğrulanması ve yeniden hesaplaması yapılmıştır.- Kurumlar vergisi hesaplaması ve yatırım teşvik uygulamaları etkisini incelemek üzere denetim ekibine kuruluşumuzla aynı denetim ağına dahil vergi uzmanları dahil edilmiştir. İlgili ertelenmiş vergi aktiflerinin ölçülmesi vergi uzmanlarının incelemesine ve değerlendirilmesine sunulmuştur.- Yatırım teşviklerinin ileriye dönük kullanılabilir olup olmadığını belirleyen iş modeli ve önemli yönetim tahminleri aşağıdaki hususlar da dikkate alınarak incelenmiştir:<ul style="list-style-type: none">• İlgili iş modelinin matematiksel doğruluğu kontrol edilmiştir.• Kullanılan satış tonaj ve fiyat varsayımları geçmiş yıl performansları ve bağımsız veri kaynakları ile karşılaştırılmıştır.• İş modelinde kullanılan gelecek yıllara ait döviz kur tahminleri, onaylı bütçe/uzun vadeli planlarda yer alan kur tahminleri ve bağımsız veri kaynakları ile karşılaştırılmıştır. <p>Ertelemiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların TMS 12'ye uygunluğu kontrol edilmiştir.</p>

3) Kilit Denetim Konuları (Devamı)

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
<p><i>Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi</i></p> <p>Grup, Not 11'de açıklandığı üzere, devam eden fabrika inşaatları da dâhil olmak üzere, devam eden ana yatırım projeleri bakımından önemli düzeyde kur farklarını da içeren nitelikli borçlanma maliyetlerini aktifleştirmektedir. TMS 23 uyarınca aktifleştirme kriterlerini karşılamayan borçlanma maliyetlerinin gider yazılması yerine yapılmakta olan yatırımlarda aktifleştirme riski mevcut olması nedeniyle konu tarafımızca kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p>	<p>Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi sürecine istinaden belirlenen kontrollerin işlerliği ve etkinliği test edilmiştir. Bununla beraber aktifleştirilmiş borçlanma maliyeti örneklerinin destekleyici kanıtlarının incelenmesi, kur farklarının yeniden hesaplanması, temsili faiz maliyetinin hesaplanması ve limiti aşan tutarların gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi, aktifleştirilen maliyetlerin niteliklerinin anlaşılması ve bunların TMS 23 kapsamında standart ile uyumlu olup olmadıklarının değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere aktifleştirilmiş maliyetlerin her bir unsuruna ilişkin maddi doğruluk testleri gerçekleştirilmiştir.</p>

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların TFRS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Grup'u tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Grup'un finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesindedir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları (devamı)

Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheçiliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanarak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekarlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Grup'un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup'un sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dahil olmak üzere, genel sunumu, yapısı, ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, Grup içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Grup denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dahil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminden en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlardan, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 15 Şubat 2019 tarihinde Şirket'in Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.

TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca; Grup'un 1 Ocak – 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeninin, konsolide finansal tablolarının, TTK ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Osman Arslan'dır.

DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Member of **DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED**



Osman Arslan, SMMM
Sorumlu Denetçi

İstanbul, 15 Şubat 2019

**HEKİMOĞLU TARIM ÜRÜNLERİ LİSANSLI DEPOCULUK
SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 2018 ve 31 ARALIK 2017
HESAP DÖNEMİNE AİT FİNANSAL TABLOLAR
VE
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU**

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Hekimoğlu Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi Ve Ticaret A.Ş.

Yönetim Kurulu'na

A) Finansal Raporların Bağımsız Denetimi

1) Görüş

Hekimoğlu Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Sanayi Ve Ticaret A.Ş. 'nin (Şirket) 31 Aralık 2018 ve 31 Aralık 2017 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 2018 ve 31 Aralık 2017 tarihleri itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Bu Konu Nasıl Ele Alındı
<i>Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi</i> Şirket, denetimi yapılan dönemlerde kuruluş çerçevesinde maddi duran varlık muhasebeleştirilmesi yapmıştır. Söz konusu maddi duran varlıkların tutarlarının yüksek olması, maddi duran varlıkların tespiti, ekonomik ömürlerini belirlenmesi, dönem sonu itibarıyla kullanılabilir durumda olduğunun tespiti denetimimiz için kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Maddi duran varlıklarla ilgili detay açıklama 2.4. ve Not: 13-14.'te yer almaktadır.	Şirket' in maddi duran varlıkların muhasebeleştirilen bedelleri, TMS 16 ve TMS 23 kapsamında değerlendirilmiştir. Şirket tarafından maddi duran varlıklar için belirlenen ekonomik ömür süreleri grup ve sektör verileri ile karşılaştırılarak kontrolleri yapılmıştır.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

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

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, Ayrıca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2018 ve 2017 hesap dönemlerinde defter tutma düzeninin, kanun ile şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi (İsmail TURAN) 'dir.

Attac Bağımsız Denetim A.Ş.



İsmail TURAN
Sorumlu Denetçi
30.06.2019, Ankara

CEO EVENT MEDYA ANONİM ŞİRKETİ
1 OCAK 2018 – 31 ARALIK 2018 HESAP DÖNEMİNE AİT
FİNANSAL TABLOLAR VE DİPNOTLAR



ÖZEL BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Ceo Event Medya A. Ş.
(Eski Ünvanı: Ceo Organizasyon Reklam Turizm ve İnşaat Anonim Şirketi)
Yönetim Kurulu'na:

A. Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

Ceo Event Medya A. Ş. ("Şirket") ve bağlı ortaklığının (hep birlikte "Grup" olarak anılacaktır) 31 Aralık 2018 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve konsolide diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynaklar değişim tablosu, konsolide nakit akış tablosu ve 31 Aralık 2017, 31 Aralık 2016 ve 01 Ocak 2016 tarihli konsolide olmayan finansal durum tabloları ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide olmayan kâr veya zarar ve konsolide olmayan diğer kapsamlı gelir tabloları, konsolide olmayan özkaynaklar değişim tabloları, konsolide olmayan nakit akış tabloları ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki konsolide finansal tablolar, Grup'un 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını ve 31 Aralık 2017, 31 Aralık 2016 ve 01 Ocak 2016 tarihi itibarıyla konsolide olmayan finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide olmayan finansal performansını ve konsolide olmayan nakit akışlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ("TFRS"lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Görüşün Dayanağı

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

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konuları

<i>Kilit denetim konuları</i>	<i>Konunun denetimde nasıl ele alındığı</i>
<p><u>Hasılatın ve maliyetin kaydedilmesi</u></p> <p>Hasılat ve maliyet yıl içerisinde uygulanan stratejilerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve performans takibi açısından önemli bir ölçüm kriteridir.</p> <p>Grup'un hasılatı; çeşitli alan ve konularda, yurt içinde dışında özel veya resmi daireler, kurum ve kuruluşların açılış, seminer, sempozyum, toplantı, konser ve kampanyalarından ve organizasyonlarından elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Grup'un maliyetleri ise, söz konusu organizasyonların gerçekleştirilmesi aşamasında 3. kişilerden temin edilen mal ve hizmetlerden oluşmaktadır.</p> <p>Grup ilgili organizasyonlara ilişkin yaptığı harcamaları ve almış olduğu avansları, organizasyon gerçekleşene kadar bilançoda tutup, gerçekleştiği dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirmektedir.</p> <p>Satışın ve maliyetin dönemseliği ilkesi gereği verilen hizmetlerin ve bu hizmetlere ilişkin katlanılan maliyetlerin doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla Grup'un satış gelirleri 59.672.319 TL ve hizmet verildiği halde ilgili dönemde faturası kesilmeyen tutarlar için yapılan tahakkuk tutarı 4.097.518 TL'dir (31 Aralık 2017 satış gelirleri: 53.013.903TL, yapılan tahakkuk tutarı: 5.545.121 TL ve 31 Aralık 2016 satış gelirleri: 73.577.563 TL'dir). Satış gelirlerine ilişkin muhasebe politikalarına ve hasılat tutarlarına ilişkin açıklamalar dipnot 2, 10 ve 22'de yer almaktadır.</p> <p>31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla Grup'un maliyetleri 46.427.760 TL'dir (31 Aralık 2017: 47.401.463 ve 31 Aralık 2016: 57.520.844 TL'dir).</p>	<p>Uyguladığımız denetim prosedürleri, performans değerlendirmesine ilişkin raporlamalar ve üst yönetim tarafından gerçekleştirilen kontroller dahil gelirlerin muhasebeleştirilmesi sürecine ilişkin iç kontrollerin anlaşılması ve detay testlerden oluşmaktadır. Denetim prosedürlerimiz hizmetlerin risk ve faydalarının müşteriye teslim edildiğine dair kanıtların test edilmesine ilişkin prosedürleri de içermektedir. Uyguladığımız belli başlı denetim prosedürleri aşağıdaki gibidir:</p> <p>Hasılatla ilişkin olarak;</p> <ul style="list-style-type: none">- Müşteri sözleşmeleri incelendi,-Satış faturalarının örnekleme bazında detay testi yapıldı,-Satışların dönemseliği ilkesi uyarınca doğru döneme kaydedildiğinin testi yapıldı,-Ticari alacak bakiyeleri doğrulama yöntemi ile test edildi. <p>Maliyete ilişkin olarak;</p> <ul style="list-style-type: none">- Hizmet alım sözleşmeleri incelendi,-Alış faturalarının örnekleme bazında detay testi yapıldı,-maliyetlerin dönemseliği ilkesi uyarınca doğru döneme kaydedildiğinin testi yapıldı,-Ticari borç bakiyeleri doğrulama yöntemi ile test edildi. <p>Uyguladığımız denetim prosedürleri neticesinde, hasılatın kaydedilmesi konusunda önemli bir bulgumuz olmamıştır.</p>



<i>Kilit denetim konuları</i>	<i>Konunun denetimde nasıl ele alındığı</i>
<p><u>Finansal yatırımlar değer düşüklüğü testleri</u></p> <p>31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla, Grup'un duran varlıkları çoğunlukla finansal yatırımlarda oluşmaktadır. 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla Grup'un finansal yatırım tutarı 9.874.928 TL'dir (31 Aralık 2017: 449.928 TL ve 31 Aralık 2016: 75.000 TL'dir).</p> <p>Değer düşüklüğü değerlendirmelerinde yönetim, herhangi bir değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinin gerekli olup olmadığını tespit etmek için finansal yatırımlarını ayrı ayrı tanımlanabilen nakit yaratan birimlerin her birinin kayıtlı değerini iskonto edilmiş nakit akışı tahminlerine dayanan kullanım değerleriyle karşılaştırmıştır.</p> <p>Finansal yatırımların kayıtlı değerlerinin konsolide finansal tablolar açısından önemli olması ve bu varlıkların geri kazanılabilir tutarlarının tahmininde kullanılan varsayımların belirlenmesinin önemli muhakemeler gerektirmesi sebebiyle, bu konu kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.</p>	<p>Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none"> -İlgili nakit yaratan birimlerin yönetim tarafından doğru belirlendiğinden emin olunması -Grup yönetimi ile görüşmeler yapılarak geleceğe yönelik planların ve açıklamaların makroekonomik veriler çerçevesinde değerlendirilmesi -Her bir nakit yaratan birim için hazırlanmış nakit akış tahminlerinin, geçmiş finansal performans sonuçları ile karşılaştırılarak makul olup olmadığının değerlendirilmesi - İndirgenmiş nakit akışları hesaplama modelinin kurgusu ve matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi, - İlgili finansal tablo açıklamalarının, temel varsayımlara, muhakemelere ve duyarlılıklara dair açıklamalar da dahil olmak üzere, yeterliliğinin değerlendirilmesi. <p>Yönetimin kullandığı hesaplama yöntemleri ve varsayımları makul bulunmuştur.</p>

Diğer Hususlar

Grup, 31 Aralık 2015 tarihine kadar olan ve bu tarihi kapsayan geçmiş dönemlerine ait finansal tablolarını 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanunu'na ("VUK") göre hazırlamıştır. 01 Ocak 2016 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolar Grup'un TMS'ye göre hazırlanan ilk finansal tablolarıdır.

Önemli muhasebe politikalarının özetinde açıklandığı gibi Grup, TMS'ye göre hazırladığı 31 Aralık 2018, 31 Aralık 2017, 31 Aralık 2016 ve 01 Ocak 2016 tarihinde sona eren dönemlere ait finansal tablolarını karşılaştırmalı olarak sunmuştur.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Grup'u tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Grup'un finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.



Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

· Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.

· Grup'un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.

· Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

· Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup'un sürekliliğini sona erdirebilir.

· Konsolide finansal tabloların açıklamaları dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları(devamı)

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.



B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

- i. TTK'nın 402'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirket'in 1 Ocak-31 Aralık 2018, 1 Ocak-31 Aralık 2017 ve 1 Ocak-31 Aralık 2016 hesap dönemlerinde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- ii. TTK'nın 402'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Mehmet Akif Ak'tır.

İstanbul, 18 Nisan 2019

VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.

Mehmet Akif Ak
Sorumlu Denetçi, KMM



**KUŞTUR KUŞADASI TURİZM ENDÜSTRİSİ A.Ş.
31 ARALIK 2018 TARİHİ İTİBARIYLA
FİNANSAL TABLOLAR VE DİPNOTLARI**

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU**Kuştur Kuşadası Turizm Endüstrisi A.Ş. Genel Kurulu'na****A. Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi****1. Görüş**

Kuştur Kuşadası Turizm Endüstrisi A.Ş.'nin (Şirket) 31 Aralık 2018 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2. Görüşün Dayanağı

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

3. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konuları

Maddi Duran Varlıklar	Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
<p>Şirket'in finansal tablolarında, 26.633.416 TL tutarında maddi duran varlıkları bulunmakta olup, tatil köyüne ait arsa ve bina bedeli bu tutarın içinde önemli kısmı oluşturmaktadır.</p> <p>Şirket muhasebe politikası olarak maliyet modelini seçmiş olup, maddi duran varlıklar finansal tablolarda maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir.</p> <p>Şirket yönetimi her dönem maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını gözlemlemektedir.</p> <p>Maddi duran varlıkların net defter değerinin finansal tablolar açısından önemli olması nedeniyle gerek amortisman hesaplamaları gerekse maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarının hesaplamasında kullanılan tahmin ve varsayımların kontrolü tarafımızca kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.</p>	<p>Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra Şirket'in maddi duran varlıklarının doğrulanması amacıyla; alış ve satışların izlenmesi, kayıtlara alınması, amortisman ayrılması ve faydalı ömür tahminleri ve varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığının gözlemlenmesine ilişkin şirket kontrolleri test edilmiş ve önemli bir bulguya rastlanmamıştır.</p> <p>Bu kapsamda aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <p>-Cari dönemde yapılan yatırımlar tahakkuk ve ödeme işlemleri faturalarla ve diğer belgelerle doğrulanmıştır.</p> <p>-Şirket'in tüm amortisman hesaplamaları yeniden hesaplama yöntemiyle kontrol edilmiş, faydalı ömür ile ilgili muhasebe tahminlerinin makul ve tutarlı olup olmadığı test edilmiş ve hesaplanan amortismanların kayıtlarla mutabakatı sağlanmıştır.</p> <p>-Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin Şirket yönetiminin yaptığı gözden geçirme çalışmaları ile emsal değer tesbitine yönelik çalışmaların değerlendirilmesi sonucunda söz konusu maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüne rastlanılmadığı tespit edilmiştir.</p>

Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
<p>Şirketin 1 Ocak - 31 Aralık 2018 hesap dönemine ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan "hasılat" kaleminin tutarı 31.966.496 TL'dir.</p> <p>Gelirler, hizmetin gerçekleşmesi, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların Şirket'e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmaktadır.</p> <p>Hasılatın finansal tablolar içindeki tutarsal büyüklüğü, hizmetin niteliği nedeniyle hasılatın zamanında ve doğru bir şekilde tahakkuk ettirilmesi ve kayıtlara alınması tarafımızca kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.</p>	<p>Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra Şirket'in hasılatının doğrulanması amacıyla; hizmetin verilmesi, hasılat kaydedilmesi, fatura edilmesine ilişkin şirket kontrolleri test edilmiş ve önemli bir bulguya rastlanmamıştır. Bu kapsamda aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <p>-Şirket'in ana faaliyeti kapsamındaki konaklama gelirlerine ilişkin sürecin anlaşılması ve değerlendirilmesine ilişkin çalışma yapılmıştır.</p> <p>-Hasılatla yönelik analitik incelemeler yapılmış, detay testler uygulanmıştır.</p> <p>-Hizmetin verilmesine paralel olarak hasılatın doğru tutarda ve doğru zamanda muhasebeleştirilmesine ilişkin örneklem bazında çalışma yapılmış; günlük oda gelirleri ve tahakkukları, müşteri hesabına işlenmesi, fatura kesilmesi, tahsilatlar ve bunların muhasebeleştirilmesi aşamaları kontrol edilmiş ve doğrulanmıştır.</p>

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

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

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5. Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

SPK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheçiliğimizi sürdürmekteyiz.

Tarafımızca ayrıca:

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

- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususları ve varsa ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

1. Türk Ticaret Kanunu'nun 398. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığımız, şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki denetçi raporu 28.02.2019 tarihinde Şirket yönetim kuruluna sunulmuştur.

2. Türk Ticaret Kanunu'nun 402. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca şirketin 1 Ocak 2018 – 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına ilişkin önemli bir hususa rastlanılmamıştır.

3. Türk Ticaret Kanunu'nun 402. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep ettiğimiz belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu ortak başdenetçi AYŞE KUTBAY'dır.

İstanbul, 28.02.2019

AYŞE KUTBAY
Sorumlu Ortak Başdenetçi

KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.
Member Crowe Global

**SASA POLYESTER
SANAYİ A.Ş. VE BAĞLI ORTAKLIĞI**

31 ARALIK 2018 TARİHİ İTİBARIYLA
HAZIRLANAN KONSOLİDE
FİNANŞAL TABLOLAR
VE BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

SASA Polyester Sanayi A.Ş.
Genel Kurulu'na

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Görüş

SASA Polyester Sanayi A.Ş. ("Şirket") ile bağlı ortaklığının ("Grup") 31 Aralık 2018 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki konsolide finansal tablolar, Grup'un 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

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

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Aldığı
<p><i>Hasılatın Dönemselliği</i></p> <p>Hasılat, mülkiyete ait önemli risklerin ve getirilerin alıcıya aktarıldığı durumlarda muhasebeleştirilir.</p> <p>Grup'un operasyonlarının doğası gereği, üretimi tamamlanan, yurtdışı müşteriye faturalanan veya satış bedeli tahsil edilmesine rağmen teslimatı gerçekleşmeyen ihracat ürünleri bulunmaktadır. Bu durumdaki ürünler, raporlama tarihi itibarıyla Grup'un stok sahalarında ya da yolda bulunmaktadır. Transferi gerçekleşmemiş bu ürünlerin sahiplik hakları ve riskleri sözleşme şartlarına göre müşteriye geçebilmektedir.</p> <p>Yukarıda belirtilen açıklamalara istinaden, satışların dönemselliği ilkesi gereği bu durumdaki ürünlerin hasılatının doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>Grup'un hasılat ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.6.1 ve Not 19'da yer almaktadır.</p>	<p>Denetim sırasında hasılatın kaydedilmesine ilişkin olarak aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <p>Hasılatın doğru döneme kaydedilme riskine ilişkin sürece dair Yönetim'in uyguladığı kontrollerin tasarımı ve uygulaması test edilmiştir. Grup'un satış ve teslimat prosedürleri analiz edilmiştir.</p> <p>Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki ticari ve sevkiyat koşullarına ilişkin hükümler incelenmiş ve farklı sevkiyat düzenlemeleri için hasılatın finansal tablolara alınma zamanlaması değerlendirilmiştir.</p> <p>Maddi doğrulama prosedürlerinde gelirin faturalanmış ama kazanılmamış olduğu durumların değerlendirilmesine odaklanılmıştır. Grup'un mevcut müşterileri içerisinde en uzun teslim süresine sahip müşteri tespit edilerek bir tarih aralığı belirlenmiş ve ilgili bölümlerden satış listeleri temin edilmiştir. Bu listelerin tamlığı ve doğruluğunun kontrolü için testler tamamlanmıştır.</p>

3) Kilit Denetim Konuları (Devamı)

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
<p><i>Yatırım Teşviklerinden Hesaplanan Ertelemiş Vergi Varlıkları</i></p> <p>Grup'un Proje Bazlı Teşvik Sistemi yatırım teşvik belgeleri kapsamında yaptığı yatırım harcamalarına ilişkin kurumlar vergisi avantajları bulunmaktadır. Bu yatırım teşvik belgeleri kapsamında Grup'un bilanço tarihine kadar yapmış olduğu harcamalar üzerinden hesapladığı 404.859 bin TL tutarındaki indirim hakkının 103.970 bin TL tutarındaki kısmı mali kardan mahsup edilmiş olup, Grup'un sonraki dönemlerde kullanılmak üzere 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla 300.889 bin TL ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır.</p> <p>Teşvik sistemi kapsamında yapılan harcamaların doğruluğunun önemli olması ve hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliğinin önemli tahmin ve varsayımlara dayanması nedeniyle Teşvik Belgesi dahilinde hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>Grup'un ertelenmiş vergi varlıkları ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.6.13'de ve Not 27'de yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında ertelenmiş vergiye konu harcamaların geçerliliğini, teşvik sistemine uygunluğuna ve hesaplamının matematiksel doğruluğuna ve hesaplanan ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilirliğine odaklanılmıştır.</p> <p>Bu çerçevede aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Ertelemiş vergi varlıklarının, bu varlıklara temel teşkil eden geçici farkların ve yatırım teşviklerinin kapsamlarının anlaşılmasına ilişkin analizler yapılmıştır.- Ertelemiş vergi hesaplamasına konu edilen harcamaların doğruluğu ve ertelenmiş vergi hesaplamasının maddi doğrulaması ve yeniden hesaplaması yapılmıştır.- Kurumlar vergisi hesaplaması ve yatırım teşvik uygulamaları etkisini incelemek üzere denetim ekibine kuruluşumuzla aynı denetim ağına dahil vergi uzmanları dahil edilmiştir. İlgili ertelenmiş vergi aktiflerinin ölçülmesi vergi uzmanlarının incelemesine ve değerlendirilmesine sunulmuştur.- Yatırım teşviklerinin ileriye dönük kullanılabilir olup olmadığını belirleyen iş modeli ve önemli yönetim tahminleri aşağıdaki hususlar da dikkate alınarak incelenmiştir:<ul style="list-style-type: none">• İlgili iş modelinin matematiksel doğruluğu kontrol edilmiştir.• Kullanılan satış tonaj ve fiyat varsayımları geçmiş yıl performansları ve bağımsız veri kaynakları ile karşılaştırılmıştır.• İş modelinde kullanılan gelecek yıllara ait döviz kur tahminleri, onaylı bütçe/uzun vadeli planlarda yer alan kur tahminleri ve bağımsız veri kaynakları ile karşılaştırılmıştır. <p>Ertelemiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların TMS 12'ye uygunluğu kontrol edilmiştir.</p>

3) Kilit Denetim Konuları (Devamı)

Kilit Denetim Konusu	Denetimde Konunun Nasıl Ele Alındığı
<p><i>Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi</i></p> <p>Grup, Not 11'de açıklandığı üzere, devam eden fabrika inşaatları da dâhil olmak üzere, devam eden ana yatırım projeleri bakımından önemli düzeyde kur farklarını da içeren nitelikli borçlanma maliyetlerini aktifleştirmektedir. TMS 23 uyarınca aktifleştirme kriterlerini karşılamayan borçlanma maliyetlerinin gider yazılması yerine yapılmakta olan yatırımlarda aktifleştirme riski mevcut olması nedeniyle konu tarafımızca kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p>	<p>Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi sürecine istinaden belirlenen kontrollerin işlerliği ve etkinliği test edilmiştir. Bununla beraber aktifleştirilmiş borçlanma maliyeti örneklerinin destekleyici kanıtlarının incelenmesi, kur farklarının yeniden hesaplanması, temsili faiz maliyetinin hesaplanması ve limiti aşan tutarların gelir tablosunda muhasebeleştirilmesi, aktifleştirilen maliyetlerin niteliklerinin anlaşılması ve bunların TMS 23 kapsamında standart ile uyumlu olup olmadıklarının değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere aktifleştirilmiş maliyetlerin her bir unsuruna ilişkin maddi doğruluk testleri gerçekleştirilmiştir.</p>

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların TFRS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Grup'u tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Grup'un finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesindedir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları (devamı)

Sermaye Piyasası Kurulu'nca yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüphecililiğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanarak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekarlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Grup'un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup'un sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dahil olmak üzere, genel sunumu, yapısı, ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, Grup içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Grup denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dahil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminden en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlardan, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 15 Şubat 2019 tarihinde Şirket'in Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.

TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca; Grup'un 1 Ocak – 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeninin, konsolide finansal tablolarının, TTK ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Osman Arslan'dır.

DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.
Member of **DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED**

Osman Arslan, SMMM
Sorumlu Denetçi

İstanbul, 15 Şubat 2019

OPET PETROLCÜLÜK A.Ş.

**1 OCAK - 31 ARALIK 2018 HESAP DÖNEMİNE AİT
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR VE
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU**



BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Opet Petrolcülük Anonim Şirketi Genel Kurulu'na

A. Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1. Görüş

Opet Petrolcülük Anonim Şirketi'nin ("Şirket") ve bağlı ortaklıklarının (hep birlikte "Grup" olarak anılacaktır) 31 Aralık 2018 tarihli konsolide bilançosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynaklar değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki konsolide finansal tablolar Grup'un 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na ("TFRS'lere") uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2. Görüşün Dayanağı

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

3. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit denetim konuları

Konunun denetimde nasıl ele alındığı

Finansal Yatırımlar

Opet Petrolcülük A.Ş. ("Opet"), Enerji Yatırımları A.Ş.'nin ("EYAŞ") %3 oranında hissesine sahip olup, EYAŞ TFRS 9 "Finansal Araçlar" uyarınca satılmaya hazır finansal varlık olarak değerlendirilmiş ve konsolide finansal tablolarda 699.209 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilmiştir. EYAŞ, Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.'nin ("Tüpraş") %51 oranında hissesine sahip olup, Tüpraş ise Opet'in %40 oranında hissesine sahiptir. EYAŞ'ın gerçeğe uygun değeri gelir yaklaşımı yöntemi kullanılarak iskonto edilmiş nakit akışları ile hesaplanmıştır.

31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla söz konusu gerçeğe uygun değer çalışması Opet ve Tüpraş yönetimlerinin onayladığı on yıllık bütçelere dayanan TL ve ABD Doları cinsinden vergi öncesi nakit akış tahminlerinin yer aldığı bütçeler temel alınarak hazırlanmıştır. Söz konusu ABD Doları cinsinden tutarlar yılsonu döviz kurundan TL'ye çevrilmiştir.

Gerçeğe uygun değerden taşınan EYAŞ'ın konsolide finansal tablolar açısından önem arz etmesi, gerçeğe uygun değer çalışmasında nakit akışlar, büyüme oranı, iskonto oranı gibi önemli tahmin ve varsayımların kullanılması ve söz konusu tahmin ve varsayımların gelecekte beklenen piyasa koşullarına duyarlı olması denetimimiz açısından önemli bir konudur.

Denetimimiz sırasında söz konusu gerçeğe uygun değer çalışması ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:

- Gerçeğe uygun değer çalışmasında kullanılan ileriye dönük nakit akış tahminlerinin Opet ve Tüpraş yönetimi tarafından onaylanan bütçelerle uygunluğu kontrol edilmesi,
- Hazırlanmış nakit akış tahminlerinin geçmiş finansal performans sonuçları ile karşılaştırılarak makul olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Değerleme uzmanlarımızla birlikte, iskonto edilmiş nakit akışları hesaplama modelinin kurgusu ve matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi,
- Gerçeğe uygun değer çalışmasında kullanılan uzun vadeli büyüme oranı ve iskonto oranı gibi önemli varsayımların, değerlendirme uzmanlarımız da dahil edilerek, makul olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Kullanılan varsayımların piyasa şartlarına duyarlılığına ilişkin analizlerin kontrol edilmesi,

Kilit denetim konuları

Finansal yatırımlara ilişkin muhasebe politikaları Not 2.5'te, finansal yatırımların tutarına ilişkin bilgiler Not 7'de, gerçeğe uygun değer çalışmasına ait önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarına ilişkin açıklamalar Not 2.8'de yer almaktadır.

Konunun denetimde nasıl ele alındığı

- Tespit edilen gerçeğe uygun değer tutarının konsolide finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtıldığı ve dipnotlarda yer alan açıklamalardaki bilgilerin, tahminlerin ve duyarlılık analizlerinin TFRS'ler açısından uygun şekilde gösterilip gösterilmediğinin kontrol edilmesi.

Çalışmalarımızın sonucunda, EYAŞ'ın gerçeğe uygun değerinin hesaplanmasının denetiminde önemli bir bulgumuz olmamıştır.

4. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların TFRS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Grup'u tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Grup'un finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5. Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve meslekî şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.
- Grup’un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Grup sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların açıklamaları dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, Grup içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Grup denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.



Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağıın makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

1. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 402. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, Şirket'in 1 Ocak - 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
2. TTK'nın 402. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir.

PwC Bağımsız Denetim ve
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.

Ediz Günsel, SMMM
Sorumlu Denetçi

İstanbul, 12 Şubat 2019

**BRİSA BRIDGESTONE SABANCI LASTİK SANAYİ
VE TİCARET ANONİM ŞİRKETİ**

31 Aralık 2017 Tarihi İtibarıyla ve
Aynı Tarihte Sona Eren Yıla Ait
Finansal Tablolar ve
Bağımsız Denetçi Raporu

Bu rapor 6 sayfa bağımsız denetim raporu ve 70 sayfa finansal tablolar ve finansal tablolara ilişkin açıklayıcı dipnotları içermektedir



KPMG Bağımsız Denetim ve
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
İş Kuleleri Kule 3 Kat:2-9
Levent 34330 İstanbul
Tel +90 212 316 6000
Fax +90 212 316 6060
www.kpmg.com.tr

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi Yönetim Kurulu'na

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin ("Şirket") 31 Aralık 2017 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kar veya zarar tablosu, diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirket'in 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartları'na ("TMS") uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kurulu ("SPK") tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'na ("BDS") uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar* ("Etik Kurallar") ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirket'ten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.



Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili muhasebe politikaları ve kullanılan önemli muhasebe değerlendirme, tahmin ve varsayımların detayı için Dipnot 2.4'e bakınız

<u>Kilit denetim konusu</u>	<u>Konunun denetimde nasıl ele alındığı</u>
<p>Şirket'in başlıca hasılat elde ettiği gelir unsurları lastik satışlarından oluşmaktadır. Şirket satışlarının önemli bir kısmını oluşturan bayilere olan satışlarını arttırmak ve bayi alımlarını desteklemek amacıyla primler uygulamaktadır.</p> <p>Hasılat, teslimatın gerçekleşmesi, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Şirket'e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre finansal tablolarda muhasebeleştirilir. Net satışlar, malların satış tutarından mal satışlarından iade, indirim, ciro primi, komisyonların, nakliye ve satış ile ilgili vergilerin düşülmesi suretiyle sunulmaktadır.</p> <p>Ürünün satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat, ciro primi ve kar tutarının muhasebeleştirilmesi, ürünün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine ve ciro primlerinin doğru dönemde kayıtlara alınmasına bağlıdır. Şirket'in operasyonlarının doğası gereği, üretimi tamamlanan ve müşteriye faturalanan ancak ticari teslimat şekline ilişkin yükümlülük henüz sağlanmadığı için risk ve getirinin müşteriye geçmediği durumlar bulunabilmektedir. Satışların dönemselliği ilkesi gereği bu durumdaki ürünlerin hasılatının doğru döneme kaydedilmesine ilişkin değerlendirmelerin de yapılması gerekmektedir. Ticari sözleşmelerin karmaşıklığı nedeniyle her bir duruma ilişkin muhasebe esasları seçilmesi ve hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılması önemli muhakemeler gerektirdiğinden hasılatın muhasebeleştirilmesi kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.</p>	<p>Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">• Hasılatın finansal tablolara alınmasına yönelik kilit iç kontrollerin tasarım, uygulama ve işleyişlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi• Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki ticari ve sevkiyat koşullarına ilişkin hükümlerin incelenerek; farklı sevkiyat düzenlemeleri için hasılatın finansal tablolara alınma zamanlamasının değerlendirilmesi.• Örneklem ile seçilen ticari alacaklar için mutabakat gönderimi yapılması ve finansal tablolar ile uyumunun kontrol edilmesi• Olağandışı işlemlerin varlığının tespit edilmesi amacıyla analitik incelemeler yapılması• Finansal raporlama dönemi sonrasında gerçekleşen iadelerin örneklem yöntemi ile seçilerek maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak uygun finansal raporlama döneminde finansal tablolara alınıp alınmadığının test edilmesi• Müşterilerle uygulanan iskonto ve ciro primlerinin uygun dönemde ve uygulanan iskonto politikalarına uygun şekilde hesaplandığının seçilen örneklerle kontrol edilmesi

Ticari alacakların geri kazanılabilirliği

Ticari alacakların geri kazanılabilirliği ile ilgili muhasebe politikaları ve kullanılan önemli muhasebe tahminlerinin detayı için Dipnot 2.4'e bakınız.

<u>Kilit denetim konusu</u>	<u>Konunun denetimde nasıl ele alındığı</u>
<p>31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 935.603.133 TL tutarındaki ticari alacaklar için 103.388.548 TL şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır.</p> <p>Şirket, ticari alacaklarını tahsil edemeyecek olduğunu gösteren bir durumun söz konusu olması halinde, söz konusu ticari alacaklar için bir değer düşüklüğü karşılığı oluşturur. Ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, alacak vade bilgileri, alınan teminatlar, müşterilerin ödeme performansı ve kredibilite bilgileri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirilmektedir.</p> <p>Kullanılan bu tahminler gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır. Bu sebeplerle söz konusu alacakların geri kazanılabilirliği denetimimiz bakımından önemli bir konudur.</p> <p>Ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, müşterilerden alınan teminatlar, müşterilerin geçmiş ödeme performansları ve kredibilite bilgileri ile alacak bakiyelerinin vade analizleri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirildiğinden ve bu tahminlerin gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlı olması sebebiyle önemli muhakemeler gerektirdiğinden ticari alacakların geri kazanılabilirliği kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.</p>	<p>Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">• Kredi kontrol, alacak yönetimi ve karşılık ayırma süreçlerine yönelik kilit iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi• Alacak yaşlandırma raporundaki vade bilgilerinin fatura ve diğer ilgili belgeler vasıtasıyla doğruluğunun test edilmesi• Seçilen ticari alacaklar için mutabakat gönderimi yapılması ve finansal tablolar ile uyumunun kontrol edilmesi• Avukat mektuplarında belirtilen icra takipleri ile ayrılan şüpheli alacakların kontrol edilmesi• Şüpheli alacak karşılığı ayrılan ve ayrılmayan önemli alacaklar ile ilgili yönetimin söz konusu alacakların geri kazanılabilir değerinin tespitinde kullanılan varsayımlarının değerlendirilmesi• Toplu olarak şüpheli alacak karşılığı değerlendirmesine tabi tutulan alacaklar için tahminlerin doğruluğunun değerlendirilmesi ve alacak karşılığı tutarının yeniden hesaplanması• Ticari alacakların geri kazanılabilirliğinin değerlendirilmesinde kullanılan müşterilerden alınan teminatların örneklem yoluyla test edilmesi ve kalitesinin değerlendirilmesi



Diğer Husus

Şirket'in 31 Aralık 2016 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş ve 23 Şubat 2017 tarihinde bu finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

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

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirket'in sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirket'i tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirket'in finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. SPK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu finansal tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

SPK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartlarına ve BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.
- Şirket'in iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ancak duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ve yapılan muhasebe tahminleri ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.



- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Şirket'in sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimce işletmenin sürekliliği esasını kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirket'in sürekliliğini sona erdirebilir.

- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususları ve -varsa- ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili konunun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.



B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 21 Şubat 2018 tarihinde Şirket'in Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.

2) TTK'nın 402 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Şirket'in 1 Ocak – 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, TTK ile Şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

3) TTK'nın 402 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
A member of KPMG International Cooperative





KAMUYU AYDINLATMA PLATFORMU

KARTONSAN KARTON SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
Finansal Rapor
Konsolide
2017 - 4. 3 Aylık Bildirim

Finansal Tablolara ilişkin Genel Açıklama

31.12.2017 Tarihli Bağımsız Denetimden Geçmiş Konsolide Mali Tablolar ve Açıklayıcı Notlar



Bağımsız Denetim Kuruluşu	GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.
Denetim Türü	Sürekli
Denetim Sonucu	Olumlu

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Kartosan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi

Yönetim Kurulu'na;

Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

Görüş

Kartosan Karton Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Grup) 31 Aralık 2017 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki konsolide finansal tablolar, Topluluğun 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Görüşün Dayanağı

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

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnot 2.5 ve 6'ya bakınız.

Kilit Denetim Konusu

Denetimimizde Konunun Nasıl Ele Alındığı

Ticari alacaklar Grup'un aktif büyüklüğünün önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Grup yönetimi ticari alacaklarla ilgili şüpheli ticari alacak karşılığı hesaplarken bazı tahmin ve varsayımlar kullanmıştır. Grup'un kullanmış olduğu bu tahmin ve varsayımların değerlendirilmesi, ticari alacakların bakiyelerinin doğrulanması ve ticari alacakların reeskontunun hesaplanması tarafımızca kilit bir denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.

Denetim prosedürlerimiz Ticari Alacaklar'ın doğruluğunu sorgulamak üzerine tasarlanmıştır.

Tasarladığımız denetim prosedürlerimizin bir parçası olarak;

- Değer düşüklüğüne uğramış ticari alacaklar için ayrılması gereken karşılıkların tespiti, hesaplaması, kayıtlara alınması, takip edilmesi ve tahsil edilmesi süreçleri test edilmiş ve,

- Ticari alacakların reeskont çalışmaları temin edilmiş hesaplanan vadeler ve kullanılan reeskont oranları,

- Ticari Alacaklar'ın detay listesi temin edilerek, Grup kayıtlarında yer alan Ticari Alacaklar bakiyesini oluşturan alıcı firmalarla yazılı mutabakatlar yapılmış veya alternatif method uygulanarak bilanço tarihi sonrasındaki ödemeler ile kontrol edilmiştir. Uzun süreden beri tahsil edilmeyen alacaklar mevcut ise nedenleri araştırılmıştır.

Grup'un ticari alacaklardaki değer düşüklüğü hesaplaması da ayrıca tarafımızca

değerlendirilmiştir.

Stoklar

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnot 2.5 ve 9'a bakınız.

Kilit Denetim Konusu

Denetimimizde Konunun Nasıl Ele Alındığı

Grup stokların maliyetinin hesaplamasında aylık ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini uygulamaktadır.

Grup'un maliyet hesaplaması, stok değer düşüklüğü politikası, stok değer düşüklüğü karşılığının belirlenmesi ve stokların değerlendirilmesi tarafımızca kilit bir denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.

Tasarladığımız denetim prosedürlerimizin bir parçası olarak;

- Genel ya da ürün bazında brüt satış karındaki değişiklikler ışığında net gerçekleşebilir değer karşılıklarına ihtiyaç olup olmadığı,

- Bilanço tarihi sonrası dönemde satış faturası örnekleri incelenmiş ve bu faturalardaki birim fiyatlar bilanço dönemindeki birim fiyatlar ile karşılaştırılarak,

- Stok kalemleri yaşlandırma çalışmasına tabi tutularak önceki dönemlerden devir gelen satış kabiliyetini kaybetmiş hareketsiz stok olup olmadığı incelenerek,

- Satışların maliyetinin satışlara oranını, stok devir hızını ve satışların maliyetini tablosunu önceki dönem oran ve tutarlar ile karşılaştırarak,

- Grup'un maliyet hesaplaması örnek olarak seçilen stok kartları yeniden hesaplanarak,

- Grup'un stok değer düşüklüğü çalışması temin edilmiş ve değerlendirilmiştir.

Maddi Duran Varlıklar

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnot 2.5 ve 11'e bakınız.

Kilit Denetim Konusu

Denetimimizde Konunun Nasıl Ele Alındığı

Grup'un konsolide finansal tablolarında, 188.824.076 TL tutarında maddi duran varlıkları bulunmakta olup, Grup maddi duran varlıklarının amortismanlarını doğrusal amortisman yöntemi kullanarak ve maddi duran varlıkları için bazı tahminleri yaparak hesaplamaktadır. Ayrıca Grup yönetimi her dönem maddi duran varlıklarında değer düşüklüğü olup olmadığını gözlemlemektedir.

Grup'un amortisman hesaplarırken kullanmış olduğu muhasebe tahminleri ve bu tahminlere bağlı olarak

Denetim prosedürlerimiz maddi duran varlıkların amortisman hesaplamalarını ve değer düşüklüğünü sorgulamak üzerine tasarlanmıştır.

Tasarladığımız denetim prosedürlerimizin bir parçası olarak;

- Grup'un değer düşüklüğünü test etme modelini eleştirel bir biçimde ele aldık ve faaliyet bazında indirgenmiş nakit akış tahminlerini ve şirketin geçmiş finansal performanslarını inceledi. Grup'un tahminlerinde kullanmış olduğu büyüme

hesaplamış olduğu amortisman hesaplamaları ve ayrıca değer düşüklüğü çalışmaları tarafımızca kilit bir denetim konusu olarak belirlenmiştir.

oranlarının, iskonto oranlarının ve temel bazı varsayımlarının hassasiyetini değerlendirebilmek için yapılan değer düşüklüğü modeli yeniden hesaplanarak,

- Grup'un maddi duran varlıklar için kullanmış olduğu tahminlerin önceki dönemlerle tutarlılığı,

- Grup'un amortisman hesaplama çalışmaları temin edilerek amortisman çalışması yeniden hesaplanarak,

değerlendirilmiştir.

Hasılat

Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Dipnot 2.5 ve 19'a bakınız.

Kilit Denetim Konusu

Denetimimizde Konunun Nasıl Ele Alındığı

Gelirlerin kayıt edilmesi, gelirin zamanında ve doğru bir şekilde tespit edilmesi açısından kilit bir denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.

Denetim prosedürlerimiz Hasılatların kaydedilmesinin doğruluğunu sorgulamak üzerine tasarlanmıştır.

Tasarladığımız denetim prosedürlerimizin bir parçası olarak;

- Hasılat sürecine ilişkin grubun satış ve teslimat prosedürleri incelenerek ve gözlemlenerek,

- Prosedürlerimiz risk ve mülkiyetin devredilmemiş olduğu durumları da kapsayacak şekilde genişletilmiş olup örneklem olarak bazı satış işlemlerinin fatura ve irsaliye tarihi, ambar çıkış ve teslim evrakları kontrol edilerek fiili teslimin bilanço tarihi öncesi yapılıp yapılmadığı,

- Sene sonunu takip eden dönemde gerçekleşen iadelere maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, yıl içerisinde hasılatın uygun şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı,

değerlendirilmiştir.

Diğer Hususlar

Grup'un 1 Ocak - 31 Aralık 2016 hesap dönemine ait konsolide finansal tablolarının denetimi başka bir bağımsız denetim firması tarafından yapılmış, söz konusu bağımsız denetim firması tarafından hazırlanan 15 Şubat 2017 tarihli bağımsız denetim raporunda olumlu görüş verilmiştir.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Topluluğu tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Topluluğun finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

· Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)

· Topluluğun iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.

· Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

· Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Topluluğun sürekliliğini sona erdirebilir.

· Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

· Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, grup içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Grup denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasında, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

- 1) 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ("TTK") 398'inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca düzenlenen Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporu 15 Şubat 2018 tarihinde Şirket'in Yönetim Kurulu'na sunulmuştur.
- 2) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Topluluğun 1 Ocak - 31 Aralık 2017 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Topluluğa bağlı şirketlerin esas sözleşmelerinde finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- 3) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Metin Etkin'dir.

GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.

An Independent Member of BAKER TILLY INTERNATIONAL

Metin Etkin

Sorumlu Ortak Başdenetçi

İstanbul, 15 Şubat 2018

DENİZBANK ANONİM ŞİRKETİ VE MALİ ORTAKLIKLARI

31 ARALIK 2018 TARİHİ İTİBARIYLA
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU,
KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR VE
FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN DİPNOTLAR

- I. Bağımsız Denetim Raporu
- II. Kamuya Açıklanacak Konsolide Finansal Rapor

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

Denizbank Anonim Şirketi Genel Kurulu'na

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi

1) Görüş

Denizbank A.Ş.'nin ("Banka") ve konsolidasyona tabi ortaklıklarının (hep birlikte "Grup" olarak anılacaktır) 31 Aralık 2018 tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kar veya zarar tablosu, konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynaklar değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki konsolide finansal tablolar, Grup'un 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını, 1 Kasım 2006 tarihli ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından bankaların hesap ve kayıt düzenine ilişkin yayımlanan diğer düzenlemeler ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ("BDDK") genelge ve açıklamaları ve bunlar ile düzenlenmeyen konularda Türkiye Finansal Raporlama Standartları ("TFRS") hükümlerini içeren; "BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı"na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, BDDK tarafından 2 Nisan 2015 tarihli 29314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmeliği" Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına ("BDS") uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar ("Etik Kurallar") ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Grup'tan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

Kilit Denetim Konusu	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
<p><i>TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardına geçişin finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar</i></p>	
<p>Üçüncü bölüm dipnot XXIV’de açıklandığı üzere Grup, 1 Ocak 2018 itibarıyla TFRS 9 “Finansal Araçlar Standardının” uygulamasına geçmiş ve bu tarih itibarıyla finansal varlıklar için beklenen kredi zararlarını söz konusu standarda göre finansal tablolara almaya başlamıştır. Tarafımızca TFRS 9 geçişinin ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüş karşılığının kilit denetim konusu olarak değerlendirilme sebepleri:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ TFRS 9 beklenen kredi zararları hesaplamasına tabi olan bilanço içi ve bilanço dışı finansal varlıkların finansal tablolar açısından önemli bakiye oluşturması ▪ TFRS 9 geçişinin Grup özkaynaklarına etkisinin %2 olması ▪ TFRS 9’un getirmiş olduğu uygulamaların karmaşık ve kapsamlı olması ▪ TFRS 9 ile birlikte finansal araçların sınıflandırılmasının Grup’un kullandığı iş modeline ve sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özelliklerine göre yapılması ve bu iş modelinin belirlenmesinde ve karmaşık sözleşmelerin nakit akış özelliklerinin tespitinde önemli yargular kullanılabilmesi ▪ Grup, ilgili iş modeli kategorisine göre gerçeğe uygun değeri ile yansıtılan finansal varlıklarının gerçeğe uygun değerini, gerçeğe uygun değer ölçümünde gözlemlenebilir olmayan, önemli tahmin ve varsayım içeren finansal girdilerin bulunması nedeniyle Seviye 3’e göre belirlemesi ▪ Beklenen kredi zararlarının hesaplanması için yönetim tarafından oluşturulan politikaların mevzuat ve diğer uygulamalara gerekliliklerine uygunluğuna ilişkin riskler taşıması ▪ TFRS 9’a geçiş ile birlikte oluşan veya yeniden düzenlenen süreçlerdeki kontrol ortamının karmaşık ve yoğun olması ▪ Beklenen kredi zararlarında kullanılan tahmin ve varsayımların yeni, önemli ve karmaşık olması ve ▪ TFRS 9’un getirdiği kapsamlı ve karmaşık açıklama gereklilikleridir. 	<p>Mevcut denetim prosedürlerimizin yansısıra denetim prosedürlerimiz:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Uygulanan muhasebe politikalarının TFRS 9’a, Grup’un geçmiş performansına, yerel ve global uygulamalara uygunluğunun değerlendirilmesi ▪ Beklenen kredi zararlarının hesaplanabilmesi için oluşturulan veya yeniden düzenlenen süreçler, sistemler, ve kontrollerin Bilgi Sistemleri ve Süreç Denetimi uzmanları tarafından incelenmesi ve test edilmesi ▪ Yönetim tarafından belirlenen anahtar muhakemeler ve tahminler ile beklenen zarar hesaplamasında kullanılan yöntemler, muhakemeler ve veri kaynaklarının makul olup olmadığının ve uygunluğunun, standart gereklilikleri, sektör ve global uygulamalar gözetilerek değerlendirilmesi ▪ Finansal varlıkların sadece anapara ve anapara bakiyesine ilişkin faiz ödemelerini içeren sözleşmeye bağlı nakit akışlarına yol açan sözleşmelerin belirlenmesinde kullanılan kriterlerin örneklem yoluyla test edilmesi ve Grup iş modeline uygunluğunun incelenmesi ▪ Grup’un finansal araçlarını sınıflandırma ve ölçümleme modellerinin (gerçeğe uygun değer hiyerarşisi Seviye 3 olarak belirlenen finansal araçlar) incelenmesi ve TFRS 9 standardı gereklilikleri ile karşılaştırılması ▪ Beklenen kredi zararlarının hesaplanması sürecinde belirlenen kredi riskindeki önemli artış, temerrüt tanımı, yeniden yapılandırma tanımı, temerrüt olasılığı, temerrüt halinde kayıp, temerrüt tutarı ve makro-ekonomik değişkenler ile ilgili temel ve önemli tahminlerin ve varsayımların finansal risk yönetimi uzmanları tarafından Grup’un geçmiş performansına, mevzuata ve gelecek ile ilgili tahmin yapılan diğer süreçlerine uygunluğunun değerlendirilmesi ile örneklem yoluyla seçilen kredi dosyalarının incelenmesi ▪ Beklenen kredi zararlarının hesaplanması sürecinde kullanılan bilgi setlerinin doğruluğu ve tamlığının değerlendirilmesi ▪ Beklenen kredi zararları hesaplamasının matematiksel doğrularının örneklem yoluyla detaylı test edilmesi ▪ Uzman görüşüne dayanan münferit değerlendirme yapılan finansal varlıklar için kullanılan varsayım ve tahminlerin değerlendirilmesini ▪ Model süreci sonrasında yapılan veya yapılması gereken güncellenmelerin gerekliliğinin ve doğruluğunun değerlendirilmesini ▪ TFRS 9 ile ilgili açıklamaların denetlenmesini içermektedir.

Türev Finansal Araçlar	
<p>Vadeli döviz alım ve vadeli döviz satım işlemleri, para ve faiz swap işlemleri, para ve faiz opsiyonları, para ve faiz futures işlemleri ve diğer tüm türev finansal araçlar, bilançoda gerçeğe uygun değerleri üzerinden kayda alınmakla beraber, gerçeğe uygun değerleri sürekli yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. İlgili tutarların detayına “Beşinci Bölüm I.b.3” ve “Beşinci Bölüm II.b” referanslı dipnotlarda yer verilmiştir.</p> <p>Türev finansal araçların gerçeğe uygun değeri, en uygun piyasa verisinin seçilmesi ve belirli ürünler için değerlendirme tekniklerinin uygulanması yoluyla belirlenir. Söz konusu uygulamada kullanılan varsayımlar, tahminler ve yargılardaki öznellik nedeniyle, türev finansal araçlar tarafımızca bir kilit denetim konusu olarak değerlendirilmektedir.</p>	<p>Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra, denetim prosedürlerimiz, Grup Yönetimi tarafından belirlenen gerçeğe uygun değerlendirme politikalarının incelenmesini, örneklem olarak seçilen türev finansal araçların gerçeğe uygun değer hesaplamalarının kontrolünü, kullanılan varsayımların ve tahminlerin değerlendirilmesini ve gerçeğe uygun değer belirlenmesi için uygulamada olan anahtar kontrollerin operasyonel etkinliğinin değerlendirilmesini ve test edilmesini içermektedir.</p>

4) *Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları*

Grup yönetimi; konsolide finansal tabloların BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı'na uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Grup'u tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Grup'un finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları*

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere ve BDDK Denetim Yönetmeliği'ne uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere ve BDDK Denetim Yönetmeliği'ne uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheçiliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Grup'un iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Grup'un sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, Grup içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Grup denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararı aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

- 1) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Banka'nın 1 Ocak – 31 Aralık 2018 hesap döneminde defter tutma düzeninin, finansal tabloların, kanun ile Banka esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.
- 2) TTK'nın 402'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve talep edilen belgeleri vermiştir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi Yaşar Bivas'dır.

Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
A member firm of Ernst & Young Global Limited

Yaşar Bivas, SMMM
Sorumlu Denetçi

21 Şubat 2019
İstanbul, Türkiye