

**T.C.**  
**ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR DENETİM ÖRNEĞİ**

**TEZ YAZAN**  
**Suut AKDAĞ**

**TEZ DANIŞMANI**  
**Yrd. Doç. Dr. Ahmet Gökhan SÖKMEN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**MERSİN/EKİM-2015**

T.C  
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ' NE

20131002 numaralı öğrencimiz olan Suut AKDAĞ tarafından hazırlanan “TÜRKİYE’DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR DENETİM ÖRNEĞİ” başlıklı bu tez çalışması jürilerimiz tarafından oy birliği ile İŞLETME YÖNETİMİ Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

.....  
Tez Danışmanı - Jüri Başkanı: Yrd. Doç. Dr. Ahmet Gökhan SÖKMEN

.....  
Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Şenol KANDEMİR

.....  
Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Caner ATIŞ  
(Mersin Üniversitesi)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.



14/10/2015  
Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇ  
Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

**Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu’ndaki hükümlere tabidir.**

## ÖNSÖZ

Çalışmam esnasında, benden desteklerini esirgemeyen sayın danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Ahmet Gökhan SÖKMEN'e ve beni bu çalışmaya sevk eden hocam Yrd. Doç. Dr. Murat KOÇ'a teşekkürlerimi sunarım.

Aldığım önemli kararlarda bana destek olan ve cesaretlendiren sevgili arkadaşım Cüneyt Çiçek'e, sevgili kuzenim Abdullah Akdağ'a ve kardeşim Ferhat Akdağ'a sevgi ve saygılarımı sunarım.

14.10.2015

Suut AKDAĞ

## ÖZET

### TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM VE BİR DENETİM ÖRNEĞİ

Suut AKDAĞ

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Ahmet Gökhan SÖKMEN

Ekim 2015, 154 Sayfa

Küresel piyasalarda ve çok uluslu şirketlerde kabul gören denetim, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarına uygun olarak yapılan bağımsız denetimdir. Bu çerçevede hem uluslararası alanda hem Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili önemli çalışmalar yapılmıştır ve yapılmaya devam etmektedir.

Bu çalışmada muhasebe ve denetim ilişkisi, denetimin genel özellikleri, bağımsız denetimin amacı, önemi, sağladığı yararlar, genel kabul görmüş denetim standartları ve denetim süreci ile beraber bağımsız denetim standartları ele alınmıştır.

Bu çalışmanın diğer aşamalarında uluslararası alanda bağımsız denetimin gelişimi, muhasebe ve denetim standartlarının uyumlaştırılmasına yönelik yapılan çalışmalar belirtilmiştir. Bununla birlikte Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimi, Türkiye'deki kurumların denetim ve muhasebe standartlarını oluşturma süreci belirtilmiştir. Uluslararası denetim ve muhasebe standartlarına uyum konusundaki faaliyetler ele alınmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında Türkiye'de faaliyet gösteren bir imalat firmasının 1 Ocak - 31 Aralık 2013 tarihli finansal tabloları ve bağımsız denetim raporundaki veriler kullanılmıştır. Bağımsız denetçi, imalat firmasının denetim raporu sürecini Bağımsız Denetim Standartları ve finansal tablolardaki önemli muhasebe politikalarının da Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yaptığını belirtmiş olup denetim raporunda olumlu görüş beyan etmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Bağımsız Denetim, Muhasebe Standartları

## **ABSTRACT**

### **INDEPENDENT AUDIT AND MODEL OF AUDITING IN TURKEY**

**Suut AKDAĞ**

**MBA Thesis, Department of Business Administration**

**Supervisor: Assist. Prof. Dr. Ahmet Gökhan SÖKMEN**

**October 2015, 154 Pages**

Well-accepted audit in global markets and multinational companies is the independent auditing, performed in accordance with generally accepted accounting principles and auditing standards. In this context, significant studies regarding independent auditing has been conducted, and there has been continues works to be done both in international arena and in Turkey.

In this thesis, relations of accounting and auditing, general features of auditing, objective of independent auditing, its importance and acquired interests as well as how the process of auditing functions were in details addressed. At the following phases of the thesis; advancement of independent auditing internationally and the studies for the harmonization of accounting and auditing standards were specified. However, advancement of independent auditing in Turkey, process of establishing institutions of auditing and accounting standards in Turkey are listed. Moreover, activities on compliance with international auditing and accounting standards were discussed.

At the implementation phase of thesis, the financial statements from January 1, 2013 to December 31, 2013 of a manufacturing company active in Turkey and the independent auditors' report were used. The independent auditor has expressed a favorable opinion at the audit report and indicated that process of manufacturing company's audit report and significant accounting policies in the financial statements were conducted within the scope Accounting Standards of Turkey and Independent Audit Standards.

**Key Words:** Auditing, Independent Auditing ,Standarts of Accounting

## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	: Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>BİAŞ</b>	: Borsa İstanbul
<b>EPDK</b>	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
<b>FASB</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IAASB</b>	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
<b>IAS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>IASB</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IFRIC</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
<b>IFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>IIA</b>	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
<b>IMF</b>	: Uluslararası Para Fonu
<b>IOSCO</b>	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
<b>ISA</b>	: Uluslararası Denetim Standartları
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>KHK</b>	: Kanun Hükmünde Kararname
<b>KİT</b>	: Kamu iktisadi Teşebbüsü
<b>MB</b>	: Maliye Bakanlığı
<b>OECD</b>	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
<b>SGK</b>	: Sosyal Güvenlik Kurumu
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDES</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜDES</b>	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>US GAAP</b>	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Denetim Süreci.....	35
------------------------------	----



## TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1. İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları .....	4
Tablo 2. Bağımsız Denetçilerin Yaptığı Denetim Çalışmaları.....	19
Tablo 3. İç Denetçi - Bağımsız Dış Denetçi Karşılaştırılması.....	22
Tablo 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	25
Tablo 5. AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeler).....	58

## İÇİNDEKİLER

<b>KAPAK</b> .....	I
<b>TEZ İMZA SİRKÜLERİ</b> .....	II
<b>ÖNSÖZ</b> .....	III
<b>ÖZET</b> .....	IV
<b>ABSTRACT</b> .....	V
<b>KISALTMALAR LİSTESİ</b> .....	VI
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ</b> .....	VIII
<b>TABLOLAR LİSTESİ</b> .....	IX
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	X

### BÖLÜM I

<b>1. GİRİŞ</b> .....	1
1.1. Çalışmanın Amacı ve Önemi.....	2
1.2. Çalışmanın Yöntemi .....	2
1.3. Çalışmanın Kısıtları .....	2
1.4. Çalışmanın Planı .....	2

### BÖLÜM II

<b>2.BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ</b> .....	4
2.1. Denetimin Toplumdaki Rolü .....	4
2.2. Muhasebe ve Denetim İlişkisi .....	5
2.3. Denetimin Tanımı .....	6
2.4. Denetim Türleri.....	7
2.4.1. Amaçları Bakımından Denetim Türleri.....	7
2.4.1.1. Finansal Tablolar Denetimi ( Mali Denetim, Bağımsız Denetim).....	7
2.4.1.2. Uygunluk Denetimi ( Usul Denetimi, Biçimsel Denetim) .....	8
2.4.1.3. Faaliyet Denetimi .....	9
2.4.2. Kapsam Açısından Denetim Türleri.....	10
2.4.3. Yapılış Nedenine Göre Denetim .....	10

2.4.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim .....	11
2.4.5. Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri .....	12
2.4.5.1. İç Denetim.....	12
2.4.5.2. Kamu Denetimi .....	14
2.4.5.3. Bağımsız Denetim.....	15
2.4.6. Bağımsız Denetimin Amacı, Önemi ve Yararları.....	15
2.4.6.1. Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar .....	16
2.4.6.2. İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar .....	17
2.4.6.3. Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar .....	18
2.5. Denetçi Türleri.....	18
2.5.1. Bağımsız Denetçiler .....	19
2.5.2. İç Denetçiler.....	20
2.5.3. Kamu Denetçileri .....	23
2.6. Denetim Standartları .....	24
2.6.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	24
2.6.1.1. Genel Standartlar.....	26
2.6.1.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı .....	26
2.6.1.1.2. Bağımsızlık Standardı.....	27
2.6.1.1.3. Mesleki Dikkat ve Özen Standardı .....	28
2.6.1.2. Çalışma Alanı Standartları.....	28
2.6.1.2.1. Denetimin Planlanması ve Gözetimi .....	29
2.6.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi .....	29
2.6.1.2.3. Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama .....	30
2.6.1.3. Raporlama Standartları.....	31
2.6.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk ....	32
2.6.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık ...	32
2.6.1.3.3. Tam Açıklama .....	33
2.6.1.3.4. Görüş Bildirme .....	33
2.7. Denetim Süreci .....	34
2.7.1. İlk Aşama: Risk Değerlendirme.....	36
2.7.1.1. Müşteri Kabulü ve İşletmenin Tanınması.....	36
2.7.1.2. Denetim Planının Yapılması.....	39
2.7.2. İkinci Aşama: Riske Karşılık Verme (Kanıt Toplama).....	40

2.7.3. Üçüncü Aşama: Raporlama .....	41
2.7.3.1. Olumlu Görüş Bildirme .....	43
2.7.3.2. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş .....	43
2.7.3.3. Olumsuz Görüş Bildirme .....	43
2.7.3.4. Görüş Bildirmekten Kaçınma .....	44

### **BÖLÜM III**

<b>3. ULUSLARARASI ALANDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ.....</b>	<b>46</b>
3.1. Uluslararası Alanda Denetim Standartlarına Yönelik Düzenlemeler .....	47
3.2. Denetim Standartlarının Uluslararası Alanda Uyumlaştırılması .....	48
3.3. Uyumlaştırma Çalışmaları Alanında Yaşanan Gelişmeler.....	49
3.4. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi .....	51
3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu .....	52
3.6. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu.....	52
3.7. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Alanda Kabulü.....	53
3.7.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun, IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi.....	53
3.7.2. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün, IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi .....	54
3.7.3. Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu'nun, IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi.....	55
3.7.4. G4+1 Grubu'nun IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi.....	55
3.7.5. Basel Komitesi, Dünya Bankası ve IMF'nin IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi .....	56
3.7.6. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi.....	56
3.7.7. ABD'nin IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi .....	56
3.7.8. Avrupa Birliği'nin IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi.....	57
3.7.9. Diğer Ülkelerin IAS/IFRS'yi Kabulü.....	59

## BÖLÜM IV

<b>4. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ</b> .....	60
4.1. Muhasebe ve Denetim Standartlarının Uyumlaştırılması .....	61
4.1.1. Türkiye Muhasebe Uzmanlar Derneği .....	62
4.1.2. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu .....	64
4.1.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi	64
4.1.4. Sermaye Piyasası Kurulu.....	65
4.1.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu.....	66
4.1.6. 3568 Sayılı Yasa Kapsamında yapılan çalışmalar .....	67
4.1.7. Muhasebe Standartları Komisyonu .....	67
4.1.8. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu .....	68
4.1.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu .....	69
4.1.10. Türkiye Denetim Standartları Kurulu.....	69
4.1.11. Türk Ticaret Kanunu .....	70
4.1.12. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	71
4.2. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler .....	72

## BÖLÜM V

<b>5. A ANONİM ŞİRKETİ'NİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU</b> .....	75
5.1. Şirket'in Organizasyonu ve Faaliyet Konusu .....	75
5.2. Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar ve Uygulanan Muhasebe Politikaları .....	75
5.2.1. Sunuma İlişkin Temel Esaslar .....	75
5.2.1.1. Finansal Tabloların Hazırlanma İlkeleri.....	76
5.2.1.2. Finansal Tabloların Onaylanması .....	76
5.2.2. Yeni ve Düzeltilmiş Standartlar ve Yorumlar .....	76
5.3. Önemli Muhasebe Politikaları .....	79
5.3.1. Hasılat ve Gelirler .....	79
5.3.2. Stoklar.....	80
5.3.3. Maddi Duran Varlıklar .....	81
5.3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	82

5.3.5. Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	83
5.3.6. Finansal Araçlar .....	84
5.3.7. Yabancı Para İşlemler.....	85
5.3.8. Pay Başına Kazanç .....	86
5.3.9. Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar .....	87
5.3.10. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar .....	89
5.3.11. İlişkili Taraflar .....	91
5.3.12. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler.....	93
5.3.13. Giderler .....	95
5.3.14. Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar .....	95
5.3.15. Nakit Akış Tablosu.....	97
5.3.16. Finansal Tablolar Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu .....	98

## BÖLÜM VI

<b>6. SONUÇ</b> .....	100
<b>7. KAYNAKÇA</b> .....	102
<b>8. EKLER</b> .....	109
8.1. EK 1: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihi İtibariyle Finansal Durum Tablosu .....	109
8.2. EK 2: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihinde sona eren döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu .....	111
8.3. EK 3: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Özkaynak Değişim Tablosu.....	112
8.4. EK 4: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Nakit Akış Tabloları.....	113
8.5. EK 5: 31 Aralık 2013 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Finansal Tablolar İle İlgili Bilgiler .....	115

# BÖLÜM I

## 1. GİRİŞ

Ekonominin birimlerini oluşturan işletmeler hakkındaki finansal bilgilerin üretilmesi ve açıklanmasını sağlayan muhasebe bilgi sisteminin en önemli kısmını, finansal tablolar oluşturmaktadır. Finansal tablolarda açıklanan bilgiler tarafsız, doğru ve güvenilir bilgiye dayanmaktadır. Tarafsız, doğru ve güvenilir olmayan finansal bilgilerdeki muhasebe kalemlerinin risklerini azaltmada başvurulan en temel güvence mekanizması bağımsız denetimdir. Günümüzde bağımsız denetim mekanizması ile ikame edilebilecek başka bir mekanizma bulunmamaktadır.

Bağımsız denetim, “Bir işletmenin finansal tablolarında açıklanmış olan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve denetim mevzuatı hükümlerine uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla bağımsız, yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip bağımsız denetçilerle genel kabul görmüş denetim standartları ışığında tarafsızca kanıt toplaması ve kanıtların değerlendirilmesi sonucunda oluşan görüşün raporlanması sürecidir” (Oktay, 2013:44).

Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve denetim raporunu oluştururken bunu, Kamu Gözetim Kurumu’nun yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartlarına(TMS), Türk Ticaret Kanunu’na(TTK) ve Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) yönetmeliğine göre yapmak zorundadır.

Bu çerçevede yapılan denetim raporları ve finansal tablolar; tarafsız, doğru ve güvenilirdir. Dolayısıyla işletme ve bilgi kullanıcıları tarafından alınan kararların doğru, isabetli ve etkin olmasını sağlayacaktır. Kaynakların daha verimli bir biçimde kullanılmasına, ülkedeki maddi kayıp ve yolsuzlukların önüne geçilerek ekonominin düzelmesine ve toplumdaki refahının artmasına yardımcı olacaktır.

Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında yetkin olan kurumlar, uluslararası uyum konusunda muhasebe ve denetim standartlarını benimseyerek denetim alanında önemli gelişmeler göstermektedir. Bu bağlamda Türkiye’de bağımsız denetçiler bu çerçevede faaliyetlerini sürdürmeleri konusunda rehber niteliği taşımaktadır.

## **1.1 Çalışmanın Amacı ve Önemi**

Türkiye’de bağımsız denetimin gelişimine yönelik yapılan çalışmaları ortaya koymak ve bağımsız denetçilerin denetim raporu ve finansal tabloları oluştururken muhasebe, denetim standartları ve mevzuat çerçevesinde uygunluğu incelemek amacıyla yapılmıştır. Çalışmanın verisi Bağımsız Denetim Şirketi’ne tabi, Borsa İstanbul A.Ş.’ye (BİAŞ) kote olan bir firmanın 01 Ocak - 31 Aralık 2013 tarihli bağımsız denetim raporunda muhasebede uygulanan politikalar ve finansal tablolara ilişkin bilgilerden yararlanılarak oluşturulmuştur.

## **1.2 Çalışmanın Yöntemi**

Bu çalışmada, bir firmanın 01 Ocak - 31 Aralık 2013 tarihli bağımsız denetim raporundaki önemli muhasebe politikaları ve finansal tablolardaki bilgilerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS) kapsamında nasıl oluştuğunu ortaya koymaktır. Çalışmada bağımsız denetçinin denetim raporundaki önemli muhasebe politikaları (Stoklar, Maddi duran varlıklar, Finansal araçlar gibi) ile ilgili kapsam ve değerlendirmelerin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamındaki standartlarla karşılaştırılarak denetimin standartlara uygunluğu araştırılmıştır.

## **1.3 Çalışmanın Kısıtları**

Çalışmanın incelemesinde, hisse senetleri Borsa İstanbul A.Ş.’ye (BİAŞ) kote olmuş bir firmanın 01 Ocak - 31 Aralık 2013 tarihli bağımsız denetim raporundaki verileri kapsamaktadır. Çalışmada denetim raporundaki muhasebe politikaları ve finansal tabloların eksiksiz ve doğru olduğu varsayılmaktadır.

## **1.4 Çalışmanın Planı**

Bu çalışma, Türkiye’de muhasebe denetim standartlarının gelişimi ve bu standartların bağımsız denetim raporu üzerindeki etkileri incelenmekte ve altı ana bölümden oluşmaktadır.



Çalışmanın birinci bölümü giriş bölümü olup, genel olarak çalışmanın amacı ve önemi, çalışmanın yöntemi ve kısıtlarını oluşturmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde bağımsız denetim kavramı detaylı olarak açıklanmaktadır. Ayrıca denetim toplumdaki rolü, muhasebe ile ilişkisi, türleri, bağımsız denetimin bilgi kullanıcılarına sağladığı yararlar, denetçi türleri, bağımsız denetim standartları ve denetim sürecine değinilmektedir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde bağımsız denetimin uluslararası alanda gelişimi, uyumlaştırılması, denetim komite ve kurullarının yaptığı çalışmalar, uluslararası denetim standartları ve bu standartları kabul eden ve referans gösteren kurum ve ülkelere yer verilmektedir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Türkiye’de bağımsız denetim standartlarının gelişimi, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılması ve uyumlaştırmaya yönelik kurum ve kuruluşların yaptığı çalışmalar ele alınmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde, bağımsız denetim raporu örneği ele alınmıştır. Bağımsız denetim şirketine tabi, Borsa İstanbul A.Ş.’de (BİAŞ) hisseleri işlem gören bir firmanın finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar ve muhasebe politikaları uygulaması sunulmuştur.

Çalışmanın altıncı bölümü olan sonuç bölümünde ise teori ve uygulama çerçevesinde yapılan inceleme neticesinde, ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmiştir.

## BÖLÜM II

### 2.BAĞIMSIZ DENETİMİN GENEL ÇERÇEVESİ

#### 2.1. Denetimin Toplumdaki Rolü

Toplumunu oluşturan kişi ve kurumlar ekonomik menfaatler gereği işletmeleri yakından takip etmektedir. Günümüz toplumunda ekonominin ve teknolojinin hızlı bir şekilde gelişimi, işletmelerin aynı doğrultuda büyümesini sağlamıştır. Bununla birlikte işletmelerle ilgilenenlerin sayıları ve işletmelerin etkinlikleri artarak devam etmektedir.

Bilgi kullanıcıları denetçinin görüşlerine güvenen ve işletme yönetimi tarafından açıklanan finansal bilgileri kullanan ve analiz eden kişi ve kurumlardır. Bunlar, Tablo 1’de gösterilmiştir.

**Tablo 1.** İşletme İçi ve İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları (Selimoğlu ve Uzay, 2009)

İşletme İçi Bilgi Kullanıcıları	İşletme Dışı Bilgi Kullanıcıları
Hissedarlar (yönetici ise) Yönetim Kurulu Çalışanlar (yönetici ise)	Yatırımcılar Kredi Verenler Kamu Kurum ve Kuruluşları Toplum

Tablo 1’de belirtilen taraflar kendi menfaatleri doğrultusunda işletmeler ile ilgili güvenilir ve kanıtlanmış bilgiye sahip olmak ister. İşletmelerden alınan hatalı olan ve net olmayan bilgiler kişi ve kurumların yanlış kararlar almasına neden olup hem toplumu hem ülke ekonomisini ciddi şekilde etkileyen olumsuz durumlar oluşturur.

Bu aşamada işletmelerdeki finansal bilgilerin güvenilir ve tarafsız olup olmadığı akla gelir. Bu bilgilerin güvenilir ve tarafsız olmama olasılığı yüksek düzeye çıkabilir. Küreselleşen ekonomilerde işletmelerin giderek büyümesinden dolayı muhasebe işlemlerinin çokluğu ve karmaşıklığı hatalı ve hileli işlemlerin yapılması olasılığının artmasına sebep olmaktadır. Bilgi kullanıcılarının birçoğunun işletmeden uzak olması, bilginin güvenilirliğini şüpheli hale getirmekle beraber, güvenilir bilgi alma konusunda sıkıntı yaşamalarına neden olmaktadır. Bilgiyi sağlayanlar yani işletmelerdeki

yöneticiler istemli veya istem dışı nedenlerden dolayı bilgi kullanıcılarına yanıltıcı bilgi verebilmektedir. Bu yüzden işletmelerin sunduğu bilgiler daha fazla sorgulanmakla birlikte bilgi kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçlarını artırmaktadır.

Güvenilir olmayan bilgilere dayanılarak doğru kararlar verilemeyeceğinden bilgi kullanıcıları için bu riskin azaltılması önemlidir. Bu durumun sağlanması için bilgi kullanıcılarının işletme bilgilerinden haberdar olması, bilgi kullanıcıları ile yöneticilerin güvenilir olmayan bilginin doğurduğu riski paylaşması ve bilgi kullanıcılarının denetlenmiş mali tabloların sunulması önemli bir adım oluşturur.

Bilgi kullanıcıları bağımsız ve belirlenen standartlar çerçevesinde uygunluk derecesi değerlendirilmiş olarak bilgiye ulaşmak istediklerinden bağımsız denetime ihtiyaç duymaktadır. Ayrıca bazı işletmeler, çeşitli yasal düzenlemeler çerçevesinde finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili bağımsız denetime tabi tutulurken, bunları kamuya açıklama mecburiyetindedir (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 2).

## **2.2. Muhasebe ve Denetim İlişkisi**

Finansal tabloların hazırlandığı muhasebe süreci ile güvenilirliklerinin araştırıldığı denetim sürecinin amaçları ve yöntemleri arasında önemli farklılıklar mevcuttur.

Muhasebe metodu bir ekonomik birime etki eden olayların belirlenmesi ve işlemlerin düzenlenmesini esas alır. Bu saptama yapıldıktan sonra söz konusu kıymet hareketleri ölçülerek muhasebe kayıtlarına aktarılır, sınıflandırılır ve daha sonra bu kayıtların özetlenmesi ile bu sürecin sonunda muhasebe raporları düzenlenerek bilgi kullanıcılarına verilir. Muhasebenin amaçları arasında bilgi kullanıcılarına geçerli finansal bilgileri işlevsel bir biçimde düzenlemeye çalışmasıdır. Bu açıdan bakıldığında muhasebe, yaratıcı niteliği olan bir süreçtir.

Finansal tabloları denetlemenin metodu, muhasebe sürecini gözden geçirerek bu süreci dikkatli bir şekilde incelemek ve finansal tablolar hakkında bir görüşe varmaktır. Görüldüğü gibi burada yeni bir bilgi oluşturulmamakta ancak muhasebe raporlarının değeri artırılmaktadır. Denilebilir ki muhasebe bir yazı yazma çalışması, denetim ise editörlük görevini oluşturur (Güredin, 2000: 13).

Muhasebe ile denetim kavramları hangi durumlarda ele alınırsa alınsın belirli metotlara göre oluşturulan somut kanıtların her iki kavram içinde aynı ve bunların tanımlarının örtüştüğü görülmektedir. Muhasebe ile denetim arasında herhangi bir

farkın olmadığı, muhasebe ile denetleme iç içe girmiş ve bunlardan birinin diğerinin tamamlayıcısı ve devamı olarak nitelendirebiliriz. Muhasebe denetlemenin temel dayanağı olup denetleme ise muhasebenin dayanaklarına göre kanıtlara uygun olduğunun belirlenmesidir. Muhasebeden yoksun denetleme temelsiz; denetimden yoksun muhasebe ise sağlamasız diyebiliriz (Haftacı ve Badem, 2011: 10-11).

### **2.3. Denetimin Tanımı**

Amerikan Muhasebe Derneği tarafından yapılan denetim şöyle tanımlanmıştır. Denetim, “İşletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçütler (genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecidir” (Özer, 1997: 14).

Macmillan Muhasebe sözlüğünde denetimin tanımı ise “Bir yatırımın mali yapısı üzerinde işin sonuçlanan ve yasal yükümlülöklere uyma konusunda, görevli denetçilerin fikirlerini ifade etmeleri amacıyla yapılan bağımsız bir incelemedir. Denetim, muhasebe süreci dahilinde bir mekanizma olup, bu mekanizma vasıtasıyla, ilgili taraflar adına bir kurumun mali kaynaklarının kullanılmasındaki performansın kontrol edilmesi ya da gözlemlenmesidir” (Özer, 1997: 14).

Denetim; kontrol, teftiş ve revizyon gibi çeşitli kavramlar ile karıştırılmaktadır. Denetim kavramı karışıklığına yol açan kavramları öncelikle belirtelim (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 4).

- Kontrol, denetimden önce gelen ve denetimin başlangıcı olan faaliyetler sürecidir.
- Teftiş, bir durumun gerçeği için yapılan analiz şeklidir. Buna daha özel bir analiz de diyebiliriz.
- Revizyon, tekrar gözden geçirilmesiyle yapılan inceleme sürecidir. Daha çok finansal bilgilerin ve vergi hesaplarının incelenmesidir.

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere kontrol, teftiş ve revizyon kavramları denetim işi ile biraz benzerlik oluşturan fakat tam olarak denetim olgusunu tanımlamayan

kavramlardır. Bu nedenle bu kavramların denetim olgusunu tanımlamada kullanmaları uygun görülmemektedir.

## **2.4. Denetim Türleri**

Denetim çalışmalarının amacı, bir işletmenin belirli bir dönemine ait finansal bilgileri, önceden belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırmak daha sonra aralarındaki uygunluk denetimini tespit etmektir. Buna göre ulaşılmak istenen hedef ne ise, denetim türü ona göre oluşturulur ve karşılaştırma ölçütleri ona göre belirlenir (Haftacı, 2014: 5).

Denetim çalışmasını farklı açılardan sınıflandırılabiliriz. Buna göre amaçları bakımından, kapsam açısından, yapılış nedenine göre, uygulama zamanına göre, denetçinin statüsü bakımından ve dış denetim açısından olmak üzere değişik denetim türlerinden bahsedebiliriz (Haftacı, 2014: 6).

### **2.4.1 Amaçları Bakımından Denetim Türleri**

Çömlekçi ve diğerleri (1993), Güredin (2000), Gücenme (2004), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), ve Haftacı (2014) amaçları bakımından denetimi üç bölüme ayırmıştır:

- Finansal tablolar denetimi,
- Uygunluk denetimi ve
- Faaliyet denetimi.

#### **2.4.1.1 Finansal Tablolar Denetimi ( Mali Denetim, Bağımsız Denetim)**

Bu denetimde işletmenin finansal tablolarını ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve yasal düzenlemelere göre yapılıp yapılmadığı konusunda bir görüş belirtmeye çalışılır. Bu tür denetime “Bağımsız Denetim” veya “Dış Denetim” de diyebiliriz (Bozkurt, 2006: 27).

Denetçi, finansal tabloları incelerken önceden saptanmış olduğu ölçütleri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayandırılarak temellendirir. Finansal tabloları incelerken, bu tabloların değişik taraflarca değişik amaçlar için kullanılacağı göz önünde bulundurarak yapılmalıdır. Çünkü denetim, ilgili tüm tarafların gereksinimlerini

karşılmak amacıyla yapılan genel amaçlı bir faaliyet birimidir. İşletmeyle denetim çalışması yapılırken, işletmenin her bölümü için ayrı denetim yapılmamalıdır. Denetim çalışması kapsayıcı olmalı ve sonuçları işletme ilgililerinin bilgisine sunulmalıdır (Haftacı, 2014: 6).

SPK tarafından yayımlanmış olan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” uyarınca bağımsız denetimin amacı: “Finansal tabloların raporlama standartları gereğince bir firmanın finansal durumunu ve çalışma sonuçlarını tüm önemli taraflarıyla gerçekçi ve objektif bir şekilde yansıtır yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin bir görüşe ulaşmasını sağlamak” şeklinde belirtilmiştir (SPK, 25.12.2014, www.spk.gov.tr).

Finansal tablolar denetiminin içerdiği genel özellikler aşağıda açıklanmıştır (Bozkurt, 2006: 28):

- Bu tür denetimin amacı, işletmenin finansal tabloların tarafsız bir şekilde hazırlayarak, güvenilirlik kazandırmaktır.
- Finansal tabloları denetleyen denetçi, işletme veya işletmenin yönetim organından ayrı olarak tarafsız bir kişiliğe sahip olmalıdır.
- Denetçinin amacı, finansal tablolardaki yanlış beyanları ortaya çıkararak düzenlemektir.
- Denetçi, finansal tablolar hakkındaki görüşünü bütünlük içinde oluşturarak tek bir yargıya ulaşmalıdır. Birebir var olan yanlışlar üzerinde incelemelerde bulunmalıdır.
- Finansal tabloların güvenilirliği hakkında, denetçi, rapordaki görüşünü mantığa uygun bir temele dayandırmalıdır. Bu, finansal tablonun tamamının doğru olduğu anlamına gelmez.

#### **2.4.1.2 Uygunluk Denetimi ( Usul Denetimi, Biçimsel Denetim)**

İşletme faaliyetlerinin yasalara, hukuk kurallarına ya da üst yönetim tarafından belirlenmiş işletme içi kurallara uygun olup olmadığının tespiti için yapılan bir çalışma şeklidir. Devlet tarafından ya da işletmenin tepe yönetimi tarafından konulan bu kurallar uygunluğunun ölçülmesi genellikle iç denetim komitesi tarafından yapılmaktadır (Gücenme, 2004: 2).

Yapılan işlemlerin öngörülen ölçütlere uygunluğunun araştırılmasında sürdürülecek bir denetim etkinliğinin artırılması için:

- Denetimi yürütecek denetçinin bu konularda uzman olması,
- İşletme içinde iyi bir belge dosyalama sisteminin var olması ve
- Uygunluk denetimi sonuçlarının raporlanmasının bir sisteme bağlanmış olması koşulları sağlanmalıdır (Güredin, 2000: 14).

Uygunluk denetiminin daha anlaşılır bir şekilde olması için çeşitli örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Bir banka şube müdürünün işletmeye kredi verme konusunda sınırını aşıp aşmadığının banka müfettişleri tarafından kontrol edilmesi,
- Bir işletmede kasa tahsil fişinin ya da alacak senetlerinin yetkilendirilmiş kişiler tarafından imzalanıp imzalanmadığının iç denetçi tarafından kontrol edilmesi,
- Vergi dairesi memurunun, vergi tahsilatlarında sürelere uyup uymadığının vergi dairesi müdürü tarafından kontrol edilmesi,
- Özel sektör işletmesinin, alış ve satış faturaların da usulsüzlük yapıp yapmadığının vergi müfettişleri tarafından kontrol edilmesi gibi.

#### **2.4.1.3 Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi 1960'ten itibaren gelişimini sürdüren bir denetim türüdür. Faaliyet denetimi, işletmenin faaliyetlerinde genel olarak etken ve etkin bir şekilde faaliyet yürütüp yürütmediğini amaçlayan ve bu doğrultuda hareket eden bir denetim türüdür.

Etkenlik, firmanın hedeflerinde ne kadar başarılı olduğunu ölçmeyi sağlamaktadır. Etkenlik ise firmanın belirlediği hedeflerinde kaynakları verimli bir şekilde kullanıp kullanmadığını ölçmeye yaramaktadır. Bu tür denetimlerin sonucunda durumun belirlenip, işletme yönetimine önerilerde bulunma görevleri vardır. Bu yönüyle faaliyet denetimi bir danışmanlık hizmeti olarak görev yapmaktadır (Bozkurt, 2006: 29).

Faaliyet denetimi hem finansal tabloların denetiminden hem de uygunluk denetiminden daha zordur. İşletme faaliyetlerin etkinlik konusunda tarafsız olarak saptanması başlıca zorluklarından bazılarıdır. İçeriği çok kapsamlı olan faaliyet denetiminin türlerini saymak ve tanımlamak oldukça zordur. Bir işletmede yürütülen bir faaliyet denetiminin amacı, yeni bir tesisat kurma kararına etki yapan bilgilerin geçerliliğini ve yeterliliğini tespit etmek iken; başka bir işletmedeki faaliyet denetiminin amacı, üretim faaliyetlerinin etkinliğinin belirlenmesi olabilir. Ayrıca, faaliyet denetimi finansal nitelikte olmayan konuları da içerir.

#### **2.4.2 Kapsam Açısından Denetim Türleri**

Gürbüz (1995), Taş ve Durmuş (2008) ve Haftacı (2014) kapsam açısından denetimi ikiye ayırmıştır:

- Genel amaçlı denetim ve
- Özel amaçlı denetim.

Genel amaçlı denetim, her türlü kayıt ve muhasebe işleminin doğruluk ve güvenilirliğini tespit etmek amacıyla yapılan denetim türüdür. Muhasebe işlemleri finansal tablolarda özetlendiği için finansal tablolar denetimi aynı zamanda bir genel amaçlı denetim şeklidir.

Özel amaçlı denetim ise, işletme yönetimine çeşitli konularda bilgi sağlamak, muhasebenin belli bir alanında inceleme yapmak ve görüş oluşturmak amacıyla yapılan bir denetim türüdür (Haftacı, 2014: 7).

Genel denetimle özel denetim arasındaki en belirgin fark, özel denetimde denetim konusunun dar ve sınırlı olmasıdır (Haftacı, 2014: 8).

#### **2.4.3 Yapılış Nedenine Göre Denetim**

Gürbüz (1995) ve Haftacı (2014) yapılış nedenine göre denetimi ikiye ayırmıştır:

- Zorunlu denetim ve
- İsteğe bağlı denetim.



Zorunlu denetim yasa ile düzenlenen denetime tabi şirket ve kuruluşlara bir sorumluluk olarak getirilen denetim türüdür. Bu çalışmaları yürütecek denetçilerin nitelikleri, denetimin konusu, amacı, denetim çalışmalarının hangi esaslar çerçevesinde yürütüleceği kanun, yönetmelik ve tebliğlerle belirlenmiştir. Çeşitli özel kuruluşların, banka ve sigorta şirketlerinin zorunlu denetimleri bu denetim türüne örnek verilebilir (Haftacı, 2004: 8).

İsteğe bağlı denetimde herhangi bir yasal zorunluluk mevcut değildir. Bu tür denetimler ilgili tarafların isteği üzerine gerçek durumun ortaya çıkarılması amacıyla gerçekleştirirler. Hisse senedi alınmadan önce, bir kredi kuruluşu tarafından kredi verilmeden ya da yönetimle ilgili yolsuzluk iddiaların araştırılması gibi durumlarda isteğe bağlı denetim gerçekleştirilebilir (Haftacı, 2004: 8).

Kısacası denetimin sınırlanması denetimi isteyenler tarafından belirlenir. Bu denetimi yapan denetçi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve TMS'ye uymak, mesleğinin gerektirdiği özen ve titizliği göstermek zorundadır.

#### **2.4.4 Uygulama Zamanına Göre Denetim**

Gürbüz (1995), Taş ve Durmuş (2008) ve Haftacı (2014) uygulama zamanına göre denetim çalışmalarını üç bölüme ayırmıştır:

- Sürekli denetim,
- Ara denetim ve
- Son denetim.

Muhasebe çalışmalarının yıl boyunca incelenmesine sürekli denetim, gerektiğinde ve belli zamanlarda incelenmesine ara denetim, dönem sonlarında incelenmesine ise son denetim denilir. Son denetim genellikle hesap dönemleri sonuna kısa bir süre kala başlar ve asıl denetim hesap dönemi kapandıktan sonra gerçekleşir (Haftacı, 2004: 9).

## 2.4.5 Denetçi Statüsüne Göre Denetim Türleri

Gürbüz (1995), Güçlü (2007), Taş ve Durmuş (2008) ve Haftacı (2014) denetçi statüsüne göre denetim türlerini üç kısma ayırmıştır.

- İç denetim,
- Kamu denetimi ve
- Bağımsız denetim.

### 2.4.5.1 İç Denetim

IIA tarafından yapılan iç denetim: “Bir organizasyonun çalışmalarını geliştirmek ve yapılan çalışmalarını değerlemek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız bir güvence sağlama ve yol gösterme faaliyetidir”. Yönetimi geliştirme ve etkinliği artırmaya yönelik olarak gelişme göstererek, çağdaş yönetimin önemli bir parçası haline gelen iç denetim; bir organizasyonun; risk yönetimi, kontrol ve yönetim aşamalarının verimliliğini değerlendirmeye ve geliştirmeye yönelik sistematik ve kontrollü bir yaklaşımla organizasyonun belirlediği hedeflere ulaşmasını sağlamaktadır (Özbek, 2011: 66).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu’na (ECIIA) göre iç denetimin görevi, kurum içi sınırlamalara veya coğrafi engellere bakılmaksızın bir kurumun tüm faaliyetlerine yönelik yaptığı çalışmadır (Tufan ve Görün, 2013: 118). İç denetim işletmedeki iç kontrolün etkinliğini artırması ve bu sistemi test etmeyi amaçlamaktadır (Güçlü, 2007: 5).

Üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetim komitesinin belirli yükümlülükleri vardır. Bunları şöyle belirtebiliriz (Tufan ve Görün, 2013: 119):

- İç kontrolün kapsamını oluşturmak,
- Kayıtların güvenilirlik seviyesini incelemek,
- Yönetimin verdiği kararları işletmenin yararına olup olmadığını incelemek,
- Finansal tablolardaki hata ve hileleri ortaya çıkarıp engellemek,
- Üst yönetim kurumuna bağlı olarak çalışmak
- Raporlama kısmındaki metotları yerine getirmek.

Ayrıca iç denetim komitesi, bağımsız dış denetimi de etkileyebilmektedir. Bu durumu oluşturan bazı faktörler aşağıda belirtildiği gibidir (Sağlar ve Tuan, 2009: 352):

- Bağımsız dış denetçinin, denetlediği işletmenin iç kontrol sistemine güven duyarak çalışma yapması,
- İç denetçileri değerlendirme olanağının olması,
- Bir denetim aracı olarak aranan niteliklerin her iki denetimde de var olmasıdır.

Bu nedenle, denetlenen firmanın sağlıklı bir şekilde bağımsız denetime tabii olması için firmanın iç denetim komitesinin güçlü olması gerekir ve tarafsız bir şekilde hareket etme sorumluluğu olmalıdır.

İşletmelerde iç denetim komitesinin varlığı işletmeye bazı yararlar sağlar. Bu yararlardan bazıları aşağıda belirtildiği gibidir (Çatıkkaş ve diğerleri, 2012: 30):

- İşletmenin içinde bulunduğu finansal durumunun güvenilebilir ve tarafsız olduğu inancını pekiştirir.
- İç denetimde görev alan kişinin yönetimden bağımsız kararlar alabilmesini ve denetçinin bağımsızlığına katkı sağlar.
- Hata ve hilelerin ortaya çıkma olasılığını azaltır.
- Yönetim kurulu adına finansal raporları gözden geçirerek, finansal raporların kalitesinin artmasını sağlar.
- Bağımsız üyelerden oluşması durumunda bağımsız kararlar verilebilir ve işletmenin geleceği açısından pozitif rol oynayabilir.
- Dış denetçinin yönetim kurulunun etkisinde kalmaksızın objektif kararlar verebilmesini sağlamak amacıyla bağımsızlığına katkı sağlar.
- Finansal tablolarla ilgili sorunların çözümüne yönelik bir iletişim kanalı oluşturarak bağımsız dış denetçinin konumunu güçlü hale getirir.
- Finans yöneticisine ilgili konularda destek hizmeti sağlayarak yardım eder.

#### 2.4.5.2 Kamu Denetimi

“Yürütme organına bağlı çeşitli birimlerce bu birimlere tanınan yasal yetkiler çerçevesinde değerlendirme ve incelemelerde bulunulmasına kamu denetimi denir” (Haftacı, 2014: 9).

Gücenme (2004) kamu denetimini; özel sektöre yönelik denetimler ve kamu sektörüne yönelik denetimler olmak üzere iki bölüme ayırmıştır.

Kamu kurumları tarafından özel sektöre yönelik denetimi, yasalardan alınan yetkiler çerçevesinde vergi denetimi finansal tablo denetimi şeklinde olup, Türkiye’de vergi müfettişleri, hesap uzmanları, gelir kontrolleri, vergi denetçileri ve bazı durumlarda vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır (Gücenme, 2004, s. 3).

Vergi denetimi dışında kamunun, özel sektör işletmeleri üzerindeki denetimler aşağıda belirtildiği gibidir (Gücenme, 2004: 4):

- TTK hükümlerine göre halka açık şirketlere yönelik yapılan denetim,
- SPK’ya göre halka açık şirketlere yönelik yapılan denetim,
- Bankalar Kanunu’na göre bankaların Bankalar Yeminli Murakıpları (BYM) tarafından yapılan denetim,
- SGK’ya göre SGK Müfettişleri tarafından gerçekleştirilen denetim,
- Çevre Bakanlığı, Sigorta Murakebe Kurulu ve belediyeler tarafından ilgili mevzuata göre gerçekleştirilen denetimler.

Kamu birimleri tarafından kamu kuruluşlarının denetlenmesi, ilgili kurum ve kuruluşlarının kendi kuruluş kanunu ya da diğer ilgili mevzuata uygun faaliyet gösterip göstermediklerinin tespitine yönelik bir çalışma şeklidir. Kamuya yönelik denetim organları aşağıda belirtildiği gibidir (Gücenme, 2004: 4):

- BDDK,
- Sayıştay,
- MB,
- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve
- Halka açık kamu şirketleri için SPK.

Sayıştay ve başbakanlık yüksek denetleme kurulu tarafından parlamento adına yapılan bu denetimler yüksek denetim olarak adlandırılmaktadır (Haftacı, 2014: 10).

### **2.4.5.3 Bağımsız Denetim**

660 sayılı KGK'nin Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'nin 2. maddesine göre bağımsız denetim: “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 uygulanacak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir” (KGK, 05.01.2015, www.kgk.gov.tr).

Sermaye Piyasasına yönelik “Bağımsız Denetimin Usul ve Esasları” şu şekilde açıklanabilir: “Bağımsız denetimi yürüten ekibin sorumlusu olan ortak baş denetçi; mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uygun iş yapılmasını, bağımsız denetim kuruluşu kalite kontrol yöntemlerinin kullanımını, gerçeği yansıtan bağımsız denetim raporunu düzenlenmesini, denetimde kalitenin önemini göz önünde tutar ve etik kurallar olarak tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki yeterlilik, tutarlılık, titizlik ilkelerine dikkat eder” (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 161).

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal raporlama süreçlerinin bağımsız denetimden geçirilmesi, işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcılarına güven oluşturma da en önemli araçlardan biridir. Bağımsız denetçinin kendisinden beklenen bu görevi yerine getirebilmesi için bağımsız hareket edebilmesi, denetim açısından büyük önem arz etmektedir.

Bu noktada işletmede hissedarların bir temsilcisi olarak faaliyet gösteren iç denetim komiteleri dış denetçinin bağımsızlığını sağlama sorumluluğunu üstlenmiştir. Komite denetim dışı hizmetlerde dış denetçiden yararlanılıp yararlanmadığını inceleyerek, denetçi-işletme ilişkisini tartışarak ve takip ederek dış denetçinin bağımsız hareket ettiğini garanti altına almaya çalışır (Çatıkkaş ve diğerleri, 2012: 48-49).

### **2.4.6 Bağımsız Denetimin Amacı, Önemi ve Yararları**

Bağımsız denetimin amaçları;

- Finansal tablolarla ilgili bir görüşe ulaşmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak,
- Hata ve hileleri önlemek,
- Denetlenen işletmenin yönetimine önerilerde bulunmaktır (Haftacı, 2014: 9).

Bağımsız denetim; Mesleki Esaslar (Genel Esaslar), Çalışma Esasları ve Raporlama Esasları olarak uluslararası normlara göre genel kabul görmüş denetim standartlarına uyularak gerçekleşmelidir. Bağımsız denetim çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin finansal tabloları hakkındaki bir görüş varabilmeyi teşkil etmektedir. Muhasebe kayıtlarına, dolayısıyla bunlara dayanılarak düzenlenen finansal tablolara güven duyulması gerekir. İşletme ile ilgilenen gruplar, bu finansal tablolara güvenerek, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygulamaya çalışırlar (Şahin, 2010a: 2).

Bağımsız denetimi önemli kılan başlıca hususlar güvenilir bilgi sağlama, finansal tablolarla ilgili analiz, tahmin, denetim ve rapor hazırlama gibi konular üzerinde yönetime gelecek için kararlar vermesi şeklindedir. Ayrıca son yıllarda işletmelerin büyümesi, işletmelere yönelik kamu denetiminin artması, küreselleşen piyasalarla beraber rekabet ortamının artması, beşeri faktörlerinin önem kazanması gibi hususlar da bağımsız denetimin önemi ile paralellik gösterir.

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara, iş hayatına ve kurumlara farklı yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemeyi görev edinmektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar (Güredin, 2000: 15):

- Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar,
- İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar ve
- Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar olmak üzere bir sınıflandırma yapılarak incelenebilir.

#### **2.4.6.1 Denetlenen İşletmeye Sağlanan Yararlar**

Denetlenen işletmeye sağlanan yararlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Güredin, 2000: 15):

- Bağımsız denetim finansal tablolardaki güvenirliliği artırmakla beraber işletmenin uzun vadeli planlanmasında rehberlik eder.
- Bağımsız denetim finansal tablolardaki kayıt ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını saptar.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının işletmeye zarar verecek ve yolsuzluk yapma eğilimlerinin azaltılmasına ve tamamen ortadan kaldırılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kamu kurumlarına özellikle de MB'ye bağlı kurumlara sunulan denetim raporu, vergi beyannamelerinin ilk basamağını oluşturduğundan, sunulan bu raporun güvenirliliği arttırılmıştır. Dolayısıyla, bu kurumlar tarafından yapılabilecek vergi denetiminin yapılma olasılığını azaltmış olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi alma olanaklarını artırarak işletmenin yükünü azaltmasını sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmede muhasebe kayıtlarındaki gelir ve gider kalemlerindeki hataları ortaya çıkararak doğacak herhangi bir zararı önlemiş olur.

#### **2.4.6.2 İş Hayatının Diğer Üyelerine Sağlanan Yararlar**

İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir (Güredin, 2000: 16):

- Kredi veren kurum ve kuruluşlar, kredi verme ile ilgili kararları denetlenmiş finansal tablolara bakarak belirler.
- Yatırım yapmak isteyen tasarruf sahibi yatırımcılar, denetlenmiş finansal tablolardan yararlanarak hazır ve gelecek için kararlar vermesine yardımcı olur.
- Bağımsız bir şekilde denetlenmiş finansal tablolar işveren ile işçi sendikaları arasında yapılan ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında yardımcı olur.
- Denetlenmiş finansal tablolar işletmenin satışı, alışı ya da başka bir işletmeyle ortak olması durumunda işletme ilgililerine güvenilir ve objektif bilgiler sunar.
- Denetime tabi tutulmuş finansal tablolar işletme ile işletme ilgililerine, denetlenen işletmenin finansal yapısına, kârlılık durumuna, faaliyetlerin etkinliği hakkında güvenilir ve nesnel bilgiler sağlar.

### 2.4.6.3 Kamu Kuruluşları Açısından Sağlanan Yararlar

Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

- Bağımsız denetim, kamu kuruluşlarına bilginin üretilmesi ve planlanması bakımından faydalar sağlamaktadır. Böylece; doğru verilere dayanılarak oluşturulan planlama, kamu gelirleri ve giderlerinde, devletin hibe, teşvik, kredi ve genel ekonomik politikalarında daha akıllı, gerçekçi ve etkin davranmasında sağlam temeller çerçevesinde hareket edecektir (Çelen, 2001: 3).
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetim yapılması halinde, resmi kuruluşların bu konularda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek duyulmaz (Güredin, 2000: 17). Böylelikle vergi denetim müfettişleri, denetlenmiş finansal raporlara fazla zaman harcamadan diğer vergi kayıp kaçaklarına yönelebilmeye olanak sağlamaktadır.
- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış finansal raporlar ve vergi beyannamelerine olan güvenin artmasına katkı sağlar.
- İşletmenin borçlu ve iflası halinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde denetlenmiş finansal tablolar, adli mercilere nesnel ve güvenilir bilgi sağlamaya yardımcı olur.

### 2.5 Denetçi Türleri

“Mesleki deneyim ve uzmanlığa sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki özelliklere sahip denetim faaliyetini yürüten kişiye denetçi denir” (Selimoğlu ve Uzun, 2009: 10).

Denetim çalışmalarının yapılabilmesi ve sağlıklı yürütülebilmesi için denetçi bağımsız hareket etmelidir. Denetçinin mesleğinde başarılı olabilmesi için pratik, bilinçli, yetenekli, yeniliğe açık, şüpheli, araştırmacı ruha, sorgulama gücüne, düzgün bir üsluba ve ikna yeteneğine sahip olması gerekir. Bununla birlikte iyi bir denetçi; dürüst, ketum, tutarlı, işinde gerekli özen ve titizliği gösteren bir kişiliğe sahip olması gerekir.



Çömlekçi ve diğerleri (1993), Gürbüz (1995), Güredin (2000), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), Selimoğlu ve Uzay (2009) oluşturdukları denetim faaliyetlerinin içerik ve mevkilerine göre denetçileri üç gruba ayırmıştır:

- Bağımsız Denetçiler,
- İç Denetçiler ve
- Kamu Denetçileri.

### 2.5.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, denetlediği işletme ile ilgili işveren-işçi ilişkisi olmayan, denetim ve danışmanlık hizmetlerini işletmelere sunan tecrübeli ve mesleki uzmanlardır. Bağımsız denetçilere çeşitli ülkelerde, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Muhasibi, Fermanlı Muhasip, İktisat Murakıplı, Hesap Uzmanı olarak adlandırılmaktadır. Türkiye’de bu kapsama girebilen denetçiler, “Yeminli Mali Müşavir” ve “Bağımsız Dış Denetçi” adları verilmektedir (Bozkurt, 2006: 32).

Bağımsız denetçilerin yaptıkları denetim; finansal tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimi çalışmalarıdır.

Yapılan her türde denetim çalışması ve bu çalışma ile ilgili taraflar tablo 2’de belirtilmiştir.

**Tablo 2.** Bağımsız Denetçilerin Yaptığı Denetim Çalışmaları (Güredin, 2000).

Denetim Türü	Bağlı Bulunulan Ölçüt	Kullanma
Finansal Tabloların Denetimi	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	Ortaklar, Kredi Verenler, Resmi Kurumlar ve Devlet
Uygunluk Denetimi	İlgili Bağıt veya Sözleşmeler	Bağıtlarla veya Sözleşmelerle İlgili Taraflar
Faaliyet Denetimi	Yönetim Tarafından Hazırlanmış Bütçeler ve/veya Diğer Başarı (Performans) Ölçüleri	Yönetim

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin finansal tablolarını analiz edip, denetlemektir. Bunun yanında yaptıkları çeşitli hizmetler de mevcuttur (Bozkurt, 2006: 32):

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık hizmeti yapmak,
- Çeşitli konularda yönetime danışmanlık hizmetinde bulunmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve yönetime önerilerde bulunmak,
- İşletmenin iç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna destek olmak,
- Çeşitli kurumlarda işletme adına temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve finansal bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek,
- İşletmelere vasıflı çalışanlar bulunmasında destek olmak.

Ayrıca finansal tabloların yükümlülüğü bağımsız denetçide olmayıp şirket yönetimi sorumluluğundadır. Denetçinin sorumluluğu, genel kabul görmüş denetim standartlarının kullanılarak, finansal tablolar üzerinde bir görüşe ulaşmasıdır (Andersen ve Waterhouse, 1995: 1).

Bağımsız denetçiler tarafından denetlenen finansal tablolar çeşitli karar birimlerini yakından ilgilendirir. Finansal tablolar ülkelerin iktisadi yaşamında ve sürekliliğinde önemli bir yere sahiptir. Bundan dolayı bağımsız denetçilerin yaptığı işlerin ülke ekonomisi ve ülkenin kalkınması açısından çok önemli bir işlevi vardır. Bağımsız denetçiler doktor, avukat, ressam ve ses sanatçısı gibi serbest meslek erbabı olup bir ücret karşılığında bağımsız olarak hareket ederler.

### **2.5.2 İç Denetçiler**

İç denetçi, denetim işini işletmenin kadrolu bir elemanı olarak faaliyette bulunan uzman kişidir (Çömlekçi ve diğerleri, 1993: 7). Uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde iç denetçiler, iç denetim faaliyeti gerçekleştirirken tarafsız olmalıdır. İç denetçilerin daha önce sorumlusu olduğu faaliyetlere ilişkin en az bir yıl süre geçmeden değerlendirme yapmaması tarafsızlığının göstergesidir. İç denetçiler, çalışmalarını serbest ve tarafsız bir şekilde yapabildiklerinde bağımsız olurlar.

İç denetçiler, faaliyet yürüttüğü işletme ile ilgili gerekli verilere ulaşabilmeli, analiz edebilmeli ve her bölümün personeli ile görüşme yapabilmelidir. İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin yükümlülüklerini yerine getirmesine

fırsat veren bir iç denetim komitesine bağlı olması ve bu komite tarafından destek verilmesi gerekir (DENETİMNET, 16.01.2015, www.denetimnet.net).

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

İç denetçilerin yaptıkları başlıca faaliyetler aşağıda belirtilmiştir (Bozkurt, 2006: 33):

- İşletme varlıklarının istenilen seviyede korunup korunmadığını araştırma,
- Muhasebe belge ve bilgilerinin güvenilir olup olmadığını saptama,
- İşletme üst yönetimi tarafından belirlenmiş olan yöntem ve politikalara uyulma derecesini izleme,
- İşletme faaliyetlerinin etkin olup olmadığı konusunda görüş oluşturma,
- İşletme yönetiminin istediği bazı konularda özel araştırmalar yapma ve
- Bağımsız denetçi ile birlikte hareket etmek.

İç denetçilerin yukarıda belirtilen görevlerinden anlaşılacağı üzere, işletmelerde uygunluk ve faaliyet denetimi çalışmalarını yapmaktadır. İç denetçiler yaptıkları çalışmalar sonucunda bilgi ve önerilerini bir rapora dönüştürerek bunu işletme üst yönetimine sunar.

İç denetçiler, faaliyetlerini sürdürürken IIA'nın tüm üyeleri ve sertifikalı iç denetçiler için yayımladığı yasa ve yönetmeliklerin gerekliliklerinin üzerinde bir iç disiplin sorumluluğunu belirten "Uluslararası İç Denetim Etik Kurallarına" uymak zorundadır. Etik kurallar; dürüstlük, tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık, gizlilik ve yetkinlik konularını düzenlerken, uygulama kısmında ise uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartlarına uygunluğun esas alınmasına özellikle dikkat çekmektedirler (İDM, 18.01.2015, www.icdenimmerkezi.com).

İç denetçi ile bağımsız dış denetçi faaliyetleri arasındaki karşılaştırma tablo 3'te özetlenmiştir.

**Tablo 3. İç Denetçi - Bağımsız Dış Denetçi Karşılaştırılması (Kiracı, 2009).**

<b>Nitelikler</b>	<b>İç Denetçi</b>	<b>Bağımsız Dış Denetçi</b>
<b>Görevlendirilmesi</b>	İşletme yönetimi tarafından atanır. İşletmenin kadrolu personelidir.	Şirketin yapmış olduğu sözleşme uyarınca faaliyette bulunur.
<b>Amaç (bilgilendirme)</b>	İşletmenin ihtiyaçlarına göre faaliyetini sürdürür.	Güvenilir finansal bilgiye ihtiyaç duyan 3. Kişilere yönelik çalışma yapar.
<b>Kapsamı</b>	Örgütte verimlilik, etkililik ve yeterlik için her türlü faaliyetleri ve geliştirilmiş kontrolleri analiz eder.	En başta bilanço ve gelir tablosu kalemlerini analiz eder. Denetlediği işletmenin faaliyet ve iç kontrol yapısını, finansal bilgilerin güvenilirliği ve inceleme sahasını ispatlamak için analizde bulunur.
<b>Denetçinin Yetkisi (sertifika)</b>	Denetim sertifikası zorunlu değil.	Denetim sertifikası zorunlu. Türkiye’de SMMM ya da YMM olması gereklidir.
<b>Sorumluluk</b>	İşletmenin yönetim birimine karşı yükümlüdür.	İşletme yönetiminden bağımsız hareket ederler. Denetimde hatalı olduklarında yasal ve cezai yükümlülükleri vardır.
<b>Bağımsızlık Seviyesi</b>	Denetim faaliyetlerini yaparken bağımsızdır. Fakat yönetim kararlarına ve isteklerine uyma zorunluluğu vardır.	Denetim faaliyetlerinde tam bağımsızdır. İşletme yönetiminden ve yönetim kurulundan bağımsız hareket eder.
<b>Çalışma Zamanı</b>	Denetim çalışmaları sene boyunca sürer.	Senede bir kere, özel durumlarda ve dönem sonunda yapılan denetim şeklindedir.

### 2.5.3 Kamu Denetçileri

“Yönetimin mağdur ettiği bireylerin yaptıkları şikâyetler üzerine harekete geçen, hızlı ve güvenli bir şekilde geniş bir soruşturma ve araştırma yetkisi verilmiş olan uzman kişilere Kamu Denetçisi denir” (Fendoğlu, 2010: 3).

Kamu denetçisi; yapılan haksızlıkları ortaya koymak, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını engellemek, mevzuata uygun hareket etmeyi sağlamak, hakkaniyet ve dürüstlük önlemlerini tavsiye etmek ve kamu hizmetlerinin daha iyi görülmesi için gerekli reformların yapılması önerilerinde bulunmak amacıyla parlamento tarafından seçilmiş, kimsenin uyarı, ima ve tavsiyede bulunamadığı bağımsız bir kamu görevlisidir (Fendoğlu, 2010: 3).

Kamu denetçileri; 1) mükelleflerin vergi kanunlarına uyup uymadıklarını belirlemek için beyan edilen vergiler üzerinde, 2) kendi kurum ve kuruluşlarına ilişkin uygunluk denetimi, 3) ya da kamu kurum ve kuruluşlarındaki yönetimin hedeflere ulaşmadaki ve kaynak kullanımındaki başarısını ölçmek için faaliyette bulunurlar (Çömlekçi ve diğerleri, 1993: 7).

Kamu denetçileri Türkiye’de;

- Kamu kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemek ve
- Özel işletmelerin faaliyetini denetleme olmak üzere başlıca iki ayrı görevi yapmaktadırlar (Haftacı, 2014: 16).

Sayıştay, MB ve diğer Bakanlık Müfettişleri kamu kuruluşlarındaki işlemleri denetlerken, Yüksek Denetleme Kurulu, TBMM adına KİT’i denetlemekle sorumludurlar. Bu kamu kuruluşlarının faaliyetlerini denetlemekle sorumlu olan Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu Mensupları yüksek denetçi olarak da adlandırılırlar (Haftacı, 2014: 16).

Türkiye’de özel işletmeleri denetlemeye yetkili kamu denetçileri (Haftacı, 2014: 17):

- MB Hesap Uzmanları,
- MB Müfettişleri,
- MB Gelirler Kontrolörleri,

- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Müfettişleri,
- SGK Müfettişleri olarak sayabiliriz.

## **2.6 Denetim Standartları**

Bağımsız denetim standartları, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, denetçinin vereceği görüşe dayanak oluşturulacak makul seviye de bir güvence elde etmek zorundadır. Makul güvence tam güvence seviyesine yakındır. Yani bir denetçinin, mesleki yetenek ve özen içinde gerçekleştirdiği denetim çalışması sonucunda, finansal tabloların önemli derecede yanlışlık içermediği konusunda ulaşmayı hedeflediği güven seviyesidir (ANKARAYMMO, 19.01.2015, www.ankaraymmo.org.tr).

Denetim ile bir ekonomik birime ait finansal nitelikli bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığı konusunda inceleme yapılır. Denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun yürütülmesi denetim işlemlerinin başarısında önemli paya sahiptir. Denetim standartları, denetim faaliyetleri yapılırken uygulanacak aşama ve işlemleri genel olarak belirleyen ilke ve kurallar bütünüdür (Taş ve Durmuş, 2008: 25).

Denetim standartları, yapılan denetim faaliyetinin kalitesine dair ölçütlerin tümünü meydan getirip, hem denetçinin kişisel nitelikleri itibariyle hem de denetim sürecinin tamamını kapsamaktadır. Yapılan denetim faaliyetlerinin geçerli olması için denetçinin bu standartlara uyması gerekmektedir (Taş ve Durmuş, 2008: 25).

### **2.6.1 Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları**

“Mali tablolarda açıklanan muhasebe bilgisinin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlemeye yetkin bir meslek üyesinin (bağımsız denetçi veya YMM) sahip olması gereken özellikleri, denetim uygulamalarında izleyeceği yol ve yöntemleri, elde ettiği bulgularla denetçi görüşünün nasıl oluşturulacağını ve nasıl açıklanacağını çok genel bir çerçeve içinde belirleyen ve her denetçinin her denetim faaliyetinde uyması gerekli olan bu kurallar dizisine Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denir” (Çömlekçi, 2004: 17).

Genel kabul görmüş denetim standartları ilk kez 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiştir. AICPA tarafından yayımlanan bu standartlar, birçok ülke tarafından

benimsenmiş ve az sayıda değişikliğe uğrayarak günümüze kadar gelmiştir (Taş ve Durmuş, 2008: 2).

Denetim çalışmalarının kalitesinde ve sonuçlarının değerlendirilmesinde bu standartlardan yararlanmakla birlikte denetim standartlarının belirlenmesinde, denetim çalışmasının daha tutarlı ve sistemli bir şekilde yapılması açısından önemlidir. Ayrıca, denetim çalışmalarında belirlenmiş standartların olması, denetim sonuçları içeren raporların ilgili kullanıcılara ve genel itibariyle kamuoyuna güven vermektedir.

Çömlekçi ve diğerleri (1993), Güredin (2000), Gücenme (2004), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), Taş ve Durmuş (2008), Selimoğlu ve Uzay (2009), Haftacı (2014) genel kabul görmüş denetim standartlarını şu üç grup adı altında incelemiştir:

1. Genel standartlar
2. Çalışma Alanı Standartları
3. Raporlama Standartları

**Tablo 4.** Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Taş ve Durmuş, 2008).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	
1. Genel Standartlar	a) Mesleki Eğitim ve Deneyim Standartları b) Bağımsızlık Standardı c) Mesleki Dikkat ve Özen Standardı
2. Çalışma Alanı Standartları	a) Planlama ve Gözetim b) İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi c) Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama
3. Raporlama Standartları	a) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk b) Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık c) Tam Açıklama d) Görüş Bildirme (Denetçi Görüşü)

### 2.6.1.1 Genel Standartlar

Genel standartlar, çalışma alanı ve raporlama standartlarından istenilen sonuçların alınabilmesi için gerekli olan ön koşulları kapsamakla beraber denetimin üstlenilmesinde, planlanmasında, yürütülmesinde ve sonucun raporlanmasında denetçinin yetkisini, mesleki kişiliğini ve sorumluluğunu hedef alan kurallardır (Selimoğlu ve Uzay, 2009: 15). Bu nedenle genel standartlar kişiye ait kurallar olup denetçinin mesleki tarafsızlığı, güvenilirliği ve yaptığı çalışmanın kalitesiyle alakalıdır.

Çömlekçi ve diğerleri (1993), Güredin (2000), Gücenme (2004), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), Taş ve Durmuş (2008), Selimoğlu ve Uzay (2009) genel standartları üç bölüm adı altında incelemiştir:

- Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı,
- Bağımsızlık Standardı ve
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı.

#### 2.6.1.1.1 Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, denetimin yeterli düzeyde eğitim ve mesleki deneyime sahip denetçiler tarafından yapılmasını belirtir (Haftacı, 2014: 25). Bu düzeyde olmayan denetçiler, denetim yapamaz. Denetçinin meslek bilgisi muhasebe, denetim, iktisat, maliye, hukuk, vergi ve mevzuatlar konusunda tam olmalıdır. Türkiye’de olduğu gibi diğer birçok ülkede mesleki yeterliliği kazanma ve mesleki yeterliliğin korunması ve geliştirmesi aşamaları mevcuttur (Gücenme, 2004: 33).

Mesleki yeterliliğin korunması için denetçilerin günün gelişen şartlarını ve ilgili yeni mevzuatları, muhasebeciliği, denetim konularında ulusal ve uluslararası alanda alınan kararları, gelişmeleri, yayınları ve konuyla ilgili kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmesi, düzenlenen kurs, seminer, konferansları izlemek ve disiplinli iş çalışması yapmak zorundadır.

Bağımsız denetçilerin kendilerinden beklenenleri yerine getirebilmeleri için gerekli mesleki donanım ve titizliği sağlayabilecekleri bir ortamın yaratılması da gerekmektedir. Kurumsallaşma sayesinde belirli bir büyüklüğe erişmiş kuruluşlar işletme içinde, eğitimin süreklilik kazanmasını sağlayacak gerekli kadro ve finans



gücüne erişmektedir. Mesleki hizmet kuruluşlarında eğitimin sürekliliği, hem kuruluşun büyümesine katkıda bulunacak yeni uzman kadroların yetişmesini sağlayacak hem de kuruluşun müşterilerinin ve kamuoyunun nezdinde saygınlığının ve güvenilirliğinin artmasını sağlayacaktır.

Öte yandan mesleki hizmet kuruluşlarının en önemli kaynağı, sahip oldukları tecrübeli, eğitilmiş ve mesleki çalışanlardır. Kurumsallaşmış mesleki hizmet kuruluşlarında, mesleki çalışanların işe alınması, eğitimi, performans ölçümü ve gelişiminden sorumlu bir kurumsal insan kaynakları yönetimi bölümü oluşturulmalıdır. Bunun olması için kurumsal bir yapının varlığı işletmelerde olması gerekmektedir (Gürer, 2011: 180).

#### **2.6.1.1.2 Bağımsızlık Standardı**

Bağımsızlık standardı; denetçinin dürüst, tarafsız ve ilkeli davranışlar içinde denetim çalışması yapmasını gerektirir. İşletmeler, işletme ilgililerine finansal tablolar aracılığıyla doğru ve güvenilir bilgi sunduklarını doğrulamak amacıyla denetçinin yaptığı hizmeti belli bir ücret karşılığında kiralarlar. Bu nedenle, denetimi yapan denetçi aynı anda iki tarafa birden yani işletme ve işletme ilgililerine hizmette bulunur.

Bu yönüyle, taraflar arasında zarar oluşmaması için çıkar birliğinin korunması anlamında denetçi, her konuda tarafsız ve meslek etiğinin ilkelerine göre davranmalıdır. Bu özellikler denetimin her aşamasında ve özellikle denetim raporunun hazırlanmasında gösterilmesi zorunludur (Gücenme, 2004: 33).

Bağımsızlık ile ilgili olarak durum ve uygulamaları seçmede, ahlak gerekleri anlamında ele alınacak aşağıdaki faktörlere eşit ağırlıkta önem verilmeli ve uygulanmalıdır (Gücenme, 2004: 34):

- Denetçi, bağımsızlığını bozabilecek olaylarla yani kendisine baskı yapılmasının mümkün olduğu durumlarla karşılaşabilir.
- Önyargı, eğilim veya bağımsızlığı aşan farklı etkileşimlere izin verilmemelidir.
- Denetçiler, mesleki kararlarına etki edebileceğini düşündürecek hediyeleri ret etmeli, kendi meslek itibarlarını küçük düşürücü şartları engel olmalıdır.

Bağımsızlık standardının ne ölçüde önemli olduğunu, büyük firmalarda (Enron, WorldcomINC, Texaco INC, Financial Corp of America ve M Corp gibi) yaşanan denetim skandalları ve Türkiye’de 2001 krizinde önemli bankalarda yaşanan iflaslar bunun göstergesidir.

#### **2.6.1.1.3 Mesleki Dikkat ve Özen Standardı**

Bu standarda göre, denetçi yapacağı denetim faaliyetini gerektiği biçimlerde planlamak, yeterli miktarda güvenilir kanıt elde ederek analiz etmek, düzenli çalışma kaynakları hazırlamak, finansal tabloların tespiti ile ilgili gerçek bir yargıya varmak ve görüşünü dikkatli ve özenli bir şekilde düzenleyeceği denetim raporunda belirtmek mecburiyetindedir.

Bu standart, bir denetçinin her ayrıntıya vereceği önemi, göstereceği dikkat ve özeni her aşamada uygulamasını ister. Bu nedenle, denetçi görevini istekli, azimli ve severek yapması, karşılaşılabileceği olağandışı durumlara karşı her an dikkatli olması gerekir. Mesleki dikkat ve özenin gösterilmesi bir denetçinin tüm denetim standartlarına uyması ile sağlanabilir (Haftacı, 2014: 25).

#### **2.6.1.2 Çalışma Alanı Standartları**

Çalışma alanı standartları, genel standartlara oranla daha özel ve sınırlı çerçeveye sahiptir. Çünkü bu standart, denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesi ile ilgilidir. Çalışma standartları denetçiye güvenilir ve tarafsız bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlemede yol göstermektedir (Başpınar, 2005: 56).

Çömlekçi ve diğerleri (1993), Güredin (2000), Gücenme (2004), Bozkurt (2006), Güçlü (2007), Taş ve Durmuş (2008), Selimoğlu ve Uzay (2009) çalışma alanı standartlarını üç bölüm adı altında incelemiştir:

- Denetimin Planlanması ve Gözetimi
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi
- Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama

### **2.6.1.2.1 Denetimin Planlanması ve Gözetimi**

Planlama ve organizasyon; amaçlar ve hedefler konulması çerçevesinde, bilgileri oluşturmak ve performans standartları belirlemek suretiyle faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde kişilerin sorumluluklarını ve verilerin akışını belirlemek için organizasyon şemaları, iş akış çizelgeleri, yöntemler, kayıtlar ve raporlar gibi araçlardan faydalanmasını içermektedir (Özeren, 1999: 22).

Gelecekteki hedeflere ulaşmak için işletmeler, gelecekteki koşulları ve riskleri sezerek iyi bir plan hazırlamak zorundadır. Planlamada belli bir risk oranı her zaman vardır, olması gerekenleri yüzde yüz yansıtması beklenemez. Bununla birlikte denetim ekibinde olacak denetçi yardımcılarının yaptıkları çalışmaları dikkatli bir şekilde izleyerek, yetişmelerini de sağlayacak şekilde gözetimde bulunulması gerekir.

Çalışma alanı standartları, iyi bir şekilde planlanmayı ve varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde yol göstermeyi öngörmektedir. Denetimde planlama faaliyetleri hazırlanırken iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların etkin kullanımı planlaması oluşturmalıdır. Denetçi denetlenecek işletmenin kendisi ve faaliyet gösterdiği diğer dalları hakkında bilgilendirilmelidir.

Uygun ve etkili bir denetim planlaması yapabilmek için denetlediği işletmenin organizasyon yapısı, konumunu, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konularda bilgi elde etmelidir. Denetçi yaptığı çalışmalarla ilgili bilgi sahibi olduktan sonra genel kabul görmüş denetim standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun ve etkili bir denetim planı oluşturur (Başpınar, 2005: 56).

### **2.6.1.2.2 İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi**

Hata ve hilelerin önlenmesi veya ortaya çıkarılması konusundaki temel sorumluluk işletme yönetimine aittir. Ancak hata ve hileler finansal tablolar hakkındaki denetçi görüşünü etkileyebileceğinden, denetçinin de çalışmasını ilgili mevzuat hükümlerine uygunluğu ve gerçek durumu yansıtması yönünden önemli etkileri olabilecek hata ve hileleri düzeltecek veya ortaya çıkaracak şekilde planlamak ve yürütmekle sorumludur (Gücenme, 2004: 50).

Denetimi yapan bağımsız denetçiler, mükellefin iç kontrol sistemini ve hata riski konusunda yeterli bilgiye sahip olması gerekmektedir. Çünkü hata riski tahminleri, denetim programının geliştirilmesinde denetçiye yardımcı olmaktır. Söz konusu denetim programı, finansal tablolardaki hesap hareketlerine ilişkin delillerin toplanmasında kullanılan denetim süreçlerin yapısını, zamanlamasını ve boyutunu tespit etmektedir (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2003: 16).

İç kontrol sistemi iki gerekli ilişkinin varlığını kabul eder: Birincisi, iyi bir iç kontrol sistemi hata riskini azaltır ve denetim elemanına bir sonraki denetim işlemlerinin sayı ve kapsamının daralması için mantıklı bir dayanak oluşturur ve yayımlanan raporların ve bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğini artırır. İkincisi ise, bunun tam tersi zayıf ve etkisiz bir iç kontrol sistemi hata riskini artırır ve bu durumda denetçi bir sonraki denetim aşamasının kapsamını genişletmek zorundadır. Bu da denetçi için zaman kaybına neden olacaktır. Eğer denetçi, denetimin kalitesi ve sonuçlarının doğruluğu arasında herhangi bir bağ kuramıyorsa hata riski tahminleri önemsiz olacaktır (Doğan ve Kapusuzoğlu, 2003: 17).

Günümüzde işletmelerin karmaşık hale gelmesi ve büyüklüğü, bağımsız denetim ve iç denetim çalışmaları arasındaki uyum giderek önem kazanmaktadır. Sorunsuz işleyen bir iç kontrol sistemi ve uygun bir iç denetim komitesinin bulunduğu işletme ortamında bağımsız denetçi, işletme içi denetim faaliyetlerini denetim kanıtları arasında değerlendirebilmekte, finansal durum ve faaliyet sonuçları üzerinde kolaylıkla bir görüşe varmaktadır (Kartal, 2013: 17).

İç denetimin etkin şekilde çalışması ve istenilen seviyede denetim yapması, bağımsız denetim üzerinde güven oluşturarak bu sürecin kısalmasını sağlayabilir. Bu durumda iç denetçi ve bağımsız denetçi arasında pasif bir işbirliğinden bahsedebiliriz. Böylece iç kontroller ile bu kontrollerin etkinliğini inceleyen ve finansal nitelik taşıyan ve taşımayan faaliyetleri değerlendiren iç denetimin yeterliliği doğrudan bağımsız denetimin çerçevesini ve etkinliğini etkileyecektir (Kartal, 2013: 17).

#### **2.6.1.2.3 Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama**

Denetçi, finansal tablolar hakkında bir görüş sağlamak için gözlem, soruşturma ve teyit gibi denetim tekniklerinden yararlanarak yeterli, uygun ve güvenilir kanıtlar

toplar. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanılarak oluşturulup nesnel ve güvenilir sonuçlara ulaşmasını sağlar.

Denetçilerin toplayacağı kanıtlar her ne kadar denetçinin kararına bağlı olsa da işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini, denetleyeceği hesap ve hesap kalemlerinin nitelikleri ile genel olarak işletmenin özel durumları belirleyecektir. Denetçi yeterli sayı ve kalitede kanıt toplamakla sorumludur (Kapusuzoğlu, 2006: 70).

Yeterli ve güvenilir kanıt toplama denetimin en temel unsurlarından birini oluşturmaktadır ve şu özellikleri taşımaktadır (Kapusuzoğlu, 2006: 70):

- Kanıtlar geçerli olmalıdır yani hukuken kanıt niteliği barındırmalıdır.
- Kanıtlar nesnel olmalıdır.
- Denetlenen dönemin zaman dilimiyle uyuma göstermelidir.
- Tek bir olaya ilişkin olmayıp süreklilik arz eden bir olaya ilişkin olmalıdır.

### **2.6.1.3 Raporlama Standartları**

Raporlama Standartları, denetim faaliyeti sonucunda ulaştıkları görüşün, işletme ilgililerine sunulmasını kapsamaktadır. Bu standartlar, finansal tabloların denetimiyle ilgilidir. Buna göre, raporlama standartları dört başlık adı altında toplayabiliriz (Gücenme, 2004: 53).

- Düzenlenecek rapor, finansal raporların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olacak şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını ifade etmelidir.
- Düzenlenecek raporda, cari dönem ile bir önceki dönem finansal tabloları etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar oluşmuş ise bunların ayrıntılı ve tutarlı bir şekilde açıklanması gerekmektedir.
- Raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde bulunan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli kabul edilir.
- Raporun sonunda, denetim faaliyeti ile ilgili bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı; olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma ve olumsuz görüşü kesinlikle belirtmelidir.

### **2.6.1.3.1 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk**

Bu standart ile istenen denetçinin düzenleyeceği denetim raporunda işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir (Haftacı, 2014: 27).

Muhasebe sürecinde finansal işlemlere ait verilerin hangi noktalarda ve nasıl tespit edileceği, bu veriler üzerinde ne tür işlemler yapılarak hangi bilgilerin elde edileceği ve bu işlemlerin hangi zaman dilimleri esas alınarak yapılacağı konuları, muhasebenin temel kavramları ile belirlenen çerçevede işlenir. Muhasebe süreci sonucunda elde edilen bilgilerin ne şekilde raporlanacağı da genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile belirlenmiştir. Bu ilkeler: bilanço ve gelir tablosu ilkeleridir.

Temel kavramlara dayanan bu ilkeler, finansal tabloların içeriğini ana hatlarıyla ortaya koyar. Bu temel kavramlar: Sosyal sorumluluk, kişilik, süreklilik, dönemsellik, para ölçüsü, maliyet esası, tarafsızlık, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık, önemlilik ve özün önceliğidir (Çömlekçi, 2004: 23).

ABD’de FASB tarafından yayımlanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles- GAAP), Türkiye’de de muhasebe sistemi genel uygulama tebliği kapsamında “Mali Tablolar İlkeleri” adı altında yayımlanmıştır (Çömlekçi, 2004: 23).

### **2.6.1.3.2 Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık**

Süreklilik özelliği standardı olarak da adlandırılan tutarlılık standardına göre denetçi düzenleyeceği denetim raporunda muhasebe uygulamalarında kullanılan yöntem ve politikaların dönemden döneme değiştirilmediğini, aynı yöntem ve politikaların uygulanmış olduğunu raporda açıklamak durumundadır (Haftacı, 2014: 27).

Tutarlılık standardında amaç, işletmelerin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve bunlara ilişkin yorumlamalar karşılaştırılabilir olmalıdır. Tutarlılık standardı, aynı olgu ve işlemlerde, kayıt düzenlemeleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve finansal tablolarda şekil ve içerik bakımından tek düzeni öngörmektedir. Denetim raporunda, cari dönem ile bir önceki dönem finansal tablolarına etki eden muhasebe yöntem ve politikaları arasında farklılıklar varsa, bunları ayrıntılı bir biçimde açıklamalıdır (Gücenme, 2004: 56).

### **2.6.1.3.3 Tam Açıklama**

Tam açıklama standardına göre, denetçi finansal tabloların doğru, anlaşılır ve açık olduğunu, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu ve yeterli bilgileri kapsadığını denetim raporunda açıklamasını ifade eder (Haftacı, 2014: 27).

Finansal tablolardaki bilgilerin tam olarak belirtilmesinin yanında, finansal tablo kalemleri içinde olmayan ancak alınabilecek kararları etkileyen, gerçekleşme ihtimali olan olgulara da yer verilmesi bu standardın gereğidir.

Türkiye’de Tekdüzen Muhasebe Sistemi içinde finansal tablo formatları dipnotları ile birlikte düzenlenmiştir. Çoğu zaman ilgili taraflar için sadece finansal tablolardaki bilgiler yeterli olmadığından, finansal tablolar ile birlikte açıklayıcı dipnotlarda raporlar içinde gösterilir (Gücenme, 2004: 57).

### **2.6.1.3.4 Görüş Bildirme**

Denetim raporunda, denetim faaliyetinin sonucunu ortaya koyacak şekilde, finansal tabloların tümü ile ilgili bir yargıya varmalı ve bu görüş: olumlu, şartlı (sınırlı olumlu) ya da olumsuz olarak açıklanmalı, görüş bildirmekten kaçınılacaksa bu durumun nedenleri ayrıntılı olarak raporda yer almalıdır. Ayrıca denetim raporunda yapılan incelemelerin özellikleri ve denetimi yapan denetçinin sorumluluğu belirtilmelidir (Çömlekçi, 2004: 24).

Olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma halinde yönetim kurulu 4 gün içinde genel kurulu toplantıya çağırır ve toplantı gününden itibaren istifa eder. Genel kurul, açıklanan kar veya zarar hakkında karar alamaz, kar dağıtımını yapamaz. Yeni yönetim kurulu oluştuktan sonra 6 ay içinde olumlu görüş alacak şekilde yeniden finansal tablolarını hazırlamak zorundadır. Şartlı (sınırlı olumlu) görüş alınmış ise genel kurul, gerekli önlem ve düzeltmeleri yaparak karara bağlar (Alpman, 2008: 10).

Görüş bildirme standardı denetim sürecinde daha ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

## 2.7 Denetim Süreci

Denetim sürecine işletmenin finansal tablolar denetimi süreci diyebiliriz. Denetim sürecini denetim kuruluşunun belirlediği ve birbirini zincirleme izleyen farklı aşamalardan oluşup, müşteri seçimi ve işin kabulünden başlayarak denetim planlaması, denetim programının hazırlanması ile devam eden ve toplanan deliller değerlendirilerek denetim görüşüne ulaşılır ve denetim raporunun açıklanmasıyla biten bir süreçten oluşmaktadır.

Denetçilerin denetim süreci çalışmalarında gerekli özen ve titizliği göstererek plan ve programlama yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir kanıt toplamak, kanıtları değerlendirmek ve bulguları açık ve düzenli bir şekilde çalışma kağıtlarında göstermek, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında tarafsız ve doğru bir yargıya ulaşmak, ulaştıkları yargının göstergesi olan denetim görüşünü denetim raporunda belirtmesi gerekir (Aydın, 2006: 252).

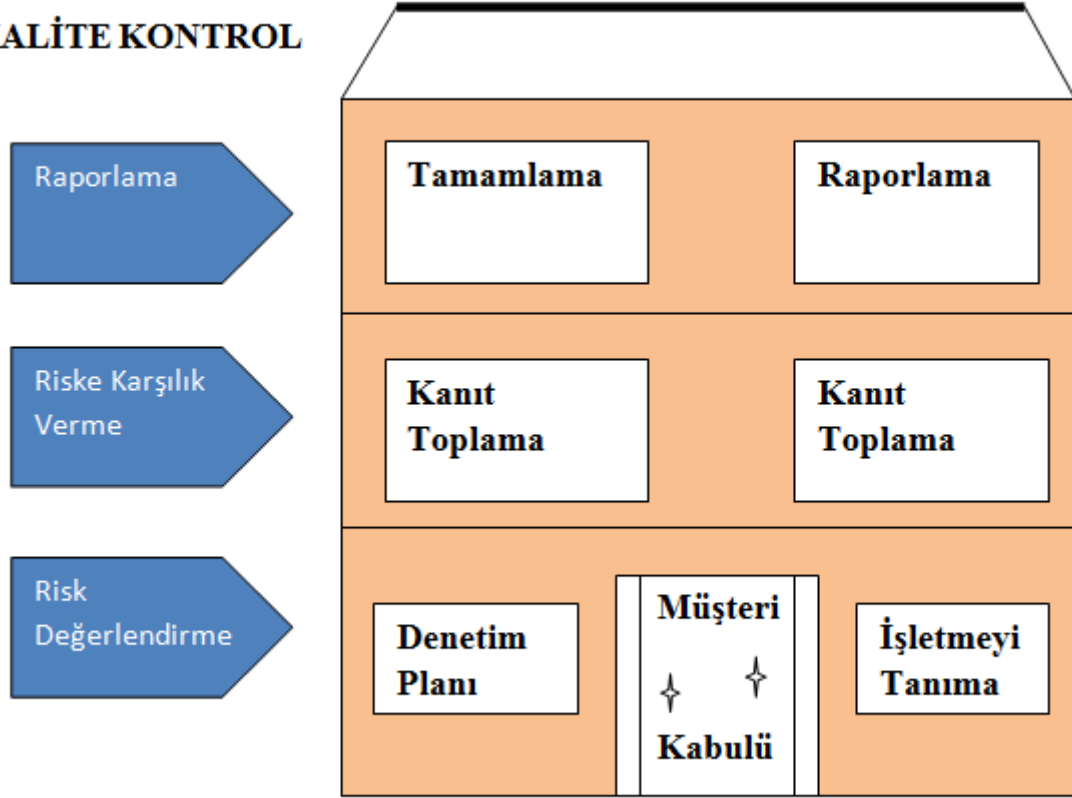
BDS kapsamında gerçekleştirilecek denetim süreci bir binaya benzetilerek açıklanabilir. Sağlam bir binanın inşa edilebilmesi başlangıçta temelini sağlam yapılmasıyla mümkün olur. Denetim de temel, genel kabul görmüş denetim standartlarının belirlenmesi ve denetim ekibi tarafından benimsenmesi ile olur. Müşteri kabul yöntemleri bir binanın kapısı gibidir. İşe başlamadan önce denetim çalışması talebinde bulunan işletme ile ilgili gerekli bilgilerin toplanması ve denetim çalışması için risk teşkil edebilecek konuların ve denetim şirketinin yeterli kaynaklarının olup olmadığının iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekir (Şavlı, 2011: 7).

Müşteri kabul sürecinden sonra denetçi denetim sözleşmesi imzalayıp, denetim yapacağı işletmeye de imzalatarak çalışmalara başlar. İlk aşamada planlama ve denetlenecek işletmeyi daha iyi tanımak üzere işletme hakkındaki bilgileri toplama ve denetim programı hazırlama, zaman ve iş gücü planlaması yaparak faaliyetler gerçekleştirilir. Ardından bu planlama içinde gerekli kanıt toplama teknikleri uygulanır. Toplanan kanıtların değerlendirilmesi ve eksiklerin giderilmesinden sonra raporlama aşamasına geçilir. Yapılan çalışmalar sonucunda bulunan kanıtlara uygun şekilde denetçi raporunu hazırlar. Ancak çalışmaların tamamlanması binanın çatısına benzetilerek çalışmanın başından sonuna kadar uygulan kalite kontrol yöntemlerinin tamamlanmasıyla süreç oluşur (Şavlı, 2011: 8).



## Denetim Departmanı

### KALİTE KONTROL



### Genel İlkeler

Şekil 1. Denetim Süreci (Şavlı, 2011).

Denetim sürecini yani işletmenin finansal tablolarının denetimi süreci, aşağıdaki aşamalar şeklinde yapılmalıdır (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 8):

İlk Aşama: Risk Değerlendirme

- Müşteri Kabulü ve İşletmenin Tanınması
- Denetim Planının Yapılması

İkinci Aşama: Riske Karşılık Verme (Kantı Toplama)

Üçüncü Aşama: Raporlama

- Denetim Çalışmalarının Tamamlanması
- Raporlama
- Kalite Kontrol

## 2.7.1 İlk Aşama: Risk Değerlendirme

Bu aşamada, denetim çalışmasında kabul edilen işler için iç kontrol sistemi ve risk değerlendirmeleri yapılmalı ve denetim stratejisi ile denetim planı bu risk değerlendirmesinin sonucuna göre hazırlanmalıdır (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 8).

### 2.7.1.1 Müşteri Kabulü ve İşletmenin Tanınması

Denetçinin denetim planlaması yapabilmesi, denetimi yürütüp sonuçlandırması için öncelikle denetim işini kabul etmesi gerekir. Denetçi, müşterisi olabilecek işletmeye gerekli araştırmaları yaparak çeşitli açılardan değerlendirmeye alır. Bu değerlendirme sonunda denetim işini alıp almama konusunda bir karara varmalıdır (Haftacı, 2014: 46).

Müşteriden denetim talebi gelmesi ve denetimin kabul edilmesi halinde taraflar arasında sözleşme imzalandıktan sonra denetim planının yapılması aşamasıdır. 04.11.2013 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması” ve “BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standartlarında müşteri kabulüne ilişkin düzenlemeler mevcuttur (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 8).

“BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standardı müşteri kabul sürecinde risk değerlemesi yapmasını ve denetim teklifinin bu risk değerlendirmesi sonucunda karar vermesini öngörmektedir. Müşteri kabul aşamasında değerlendirme yapılırken aşağıda örneklenen ve cevapları aranan sorulardan oluşan bir anket yapılabilir (Şavlı, 2011: 11):

- İşletme hangi sektörde faaliyet yapmaktadır?
- Halka açık bir şirket mi?
- Finansal durumu nasıl?
- Yönetimden sorumlu kişiler veya ortaklar kimlerden oluşur?
- Kurumsal yönetim anlayışı nasıldır?
- Yönetim politikası etik kurallarıyla ilgili bir noksanlık veya şüphe var mı?
- Piyasadaki imaj ve itibarı nasıldır?
- Hangi kurum ve kuruluşlar ile çalışmaktadır?

- Devam eden önemli hukuki davalar var mı?

Müşteri ve iş kabul anketleri sonucunda kabul kararı çıkarsa denetçi, denetim çalışmalarına başlamadan önce müşteri ile denetim sözleşmesi imzalamak mecburiyetindedir. Denetim sözleşmesi, “denetçi ile müşteri arasında imzalanan, müşteriye ait finansal tabloların genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olup olmadığının tespiti ile bu tespitinin rapora bağlanması yükümlülüğünü denetçiye yükleyen, bunun karşılığı olarak müşteriye denetim için gerekli bilgi ve belgeleri sağlama ile ücret ödeme borcu altına sokan bir sözleşmedir” (Haftacı, 2014: 48).

İşletmenin tanınması ve denetim planının hazırlanmasına ilişkin aşağıdaki BDS içinde hükümler mevcuttur (KGK, 07.02.2015, www.kgk.gov.tr):

- BDS 200 - Bağımsız denetçinin genel amaçları ve bağımsız denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak belirtilmesi,
- BDS 210 - Bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerine anlaşmaya varılması,
- BDS 240 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde bağımsız denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları,
- BDS 250 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde ilgili mevzuatın dikkate alınması,
- BDS 300 - Finansal tabloların bağımsız denetiminin planlanması,
- BDS 315 - İşletme ve çevresini tanımak suretiyle önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi,
- BDS 320 - Bağımsız denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde önemlilik,
- BDS 402 - Hizmet kuruluşu kullanan bir işletmenin bağımsız denetiminde dikkate alınacak hususlar,
- BDS 600 - Özel hususlar - Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi (Topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmaları dahil),
- BDS 610 - İç denetçi çalışmalarının kullanılması,
- BDS 620 - Uzman çalışmalarının kullanılması

BDS 315’te önemli yanlışlık risklerinin varlığını gösteren olaylar ve durumlar açıklanmıştır. Bu hususların varlığına ilişkin incelemeleri takiben değerlendirmeler yapmak üzere bağımsız denetim şirketi tarafından hile ve usulsüzlük ekip toplantısı yapılmalı ve risk değerlendirilmesi yapılmalıdır (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 9).

Önemlilik kavramı, bilginin açıklanmaması, yanlış veya eksik açıklanması nedeniyle finansal tabloları esas alarak karar veren bilgi kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyebilecek hususları içermektedir. Denetçi denetim alanlarına göre (kasa, ticari mallar veya satışlar vb.) önemlilik derecesini tespit etmelidir. Bu, hangi büyüklükteki hata ve hilelerin bilgi kullanıcılarının kararlarına etki edebilecek görüşlerin belirtilmesidir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 9).

Bağımsız denetçi finansal tablolarda hile, usulsüzlük veya hatadan kaynaklanabilecek önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul ölçüde bilgi kullanıcılarına güven vermek zorundadır.

Bağımsız denetçinin finansal tablolarda hata, hile veya usulsüzlükten kaynaklanan risklerinin değerlendirilebilmesi, ek bağımsız denetim tekniklerinin tasarlanarak uygulanabilmesi, iç kontrol sistemi de dahil olmak üzere işletmeyi, çalışma şartlarını ve çevresiyle olan ilişkileri kavramasını gerektirir. Bağımsız denetçinin işletmeyi, çalışma şartlarını ve çevresiyle olan ilişkilerini kavraması ve denetim riskini en aza indirebilmesi için aşağıdaki yapılardan bilgi alması gerekmektedir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 10):

- İşletmenin faaliyette bulunduğu sektörü de içeren dış faktörler,
- İşletmenin seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları ve işletmenin yapısı,
- Amaçlar ve stratejiler ve finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlığa sebep olabilecek faaliyet riskleri (işletmeden kaynaklanan yapısal risk ve kontrol riski),
- İşletmenin iç kontrol sisteminden bilgi toplaması denetim açısından önemlidir.

Ayrıca, denetçinin denetim işini almadan önce dikkat etmesi gereken en önemli noktalardan biri: Müşteri açısından denetimin ilk denetim mi yoksa tekrarlanan bir denetim mi olduğu konusudur. İlk denetimin genellikle risk derecesi yüksek, iş yoğunluğu fazla; tekrarlanan denetimin ise risk derecesi daha düşük ve iş yoğunluğu fazla değildir (Haftacı, 2014: 46).

### 2.7.1.2 Denetim Planının Yapılması

Müşteri kabulü ve işletmenin tanınması sürecinden sonra denetim sürecinin yani işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili neler yapıp yapılmayacağı denetim planlaması oluşturularak planlamanın ana hatları belirlenir. Bu nedenle sürecin doğru ve düzgün bir şekilde yürümesi için denetim sürecinin en önemli aşaması olarak kabul edilir (Köse, 2007: 63).

Denetçi planlama aşamasında, denetim tekniklerinin zamanlama, kapsam ve yapısını tasarlarken işletmenin iç kontrol sisteminde elde ettiği bilgilerden yararlanmaya çalışır. İç kontrol sistemi etkili bir şekilde işleyen işletmelerin finansal tablolarında yanlış beyan riski, diğerlerine göre daha düşüktür. Bu nedenle, denetlenecek işletmenin riskli alanlara yönelik kontrollerinin varlığı ve işlerliği incelenmelidir.

Denetlenecek işletmenin finansal bilgilerini hazırlayan veya kontrol eden ekibinde yetki ve yükümlülüklerinin belirlenmiş olması, işletmede iş tanımlarının yapılmış olması, uygulanan işlem ve süreçlerde yöntem ve politikaların tespiti, kurumsallaşmanın sağlanmış olması, işletmelerin iç kontrol sistemlerinin varlığı ve işleyişi hakkında bağımsız denetçiye fikir vererek denetimin sağlıklı yapılması açısından önemlidir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 10).

Denetim planlamasında iç denetim elemanları her bir denetimi sistematik bir şekilde dikkat ve özen göstererek planlamalıdır. Planlama belgelendirilmeli ve aşağıdaki hususları içermelidir (Özeren, 2000: 23-24):

- Denetim amaçlarının ve çerçevesinin tespit edilmesi.
- Denetlenecek müşterinin işi ve ait olduğu organizasyon yapısı, çalışma tarzı, iş akışı ve diğer hususlarda bilgilerinin elde edilmesi.
- Denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların sağlanması.
- Denetim hakkında bilgi sahibi olması gereken işletme yönetimi ve personeliyle iletişim kurulmalı ve bunlar arasında koordinasyon sağlanmalı.
- Denetim vurgu alanlarını belirlemek üzere faaliyetleri, riskleri ve kontrolleri yakından tanımak ve denetlenenin yorumlarını ve önerilerini almak, mümkünse bir alan araştırılması yapmak.
- Denetim faaliyetini yürütecek ekip içinde iş bölümünün yapılması ve aralarında koordinasyonun sağlanması.

- Denetim programının hazırlanması.
- Denetim sonuçlarının ne şekilde, ne zaman ve hangi sorumluya ileteceğinin belirlenmesi.
- Denetim çalışma planı için üst yönetim biriminden onay alınıp çalışmalara başlanması.
- Tekrarlanan bir denetim ise önceki döneme ait çalışma kağıtlarının incelenmesi şarttır.

### **2.7.2 İkinci Aşama: Riske Karşılık Verme (Kanit Toplama)**

Denetlenen yıla ilişkin hesaplar kapandıktan ve finansal tablolar hazırlandıktan sonra yapılan detay denetim programının uygulanması suretiyle işletme yönetiminin finansal tablolar aracılığı ile yapmış oldukları iddiaları doğrulayacak kanıtların toplandığı ve analizinin yapıldığı süreçtir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 10).

Denetimin programının uygulanması sırasında her bir denetim sahası için yapılması düşünülen denetim işlemlerinin türünün ve sırasının yazılı olduğu denetim programı, yapılacak denetim işinin kapsamını belirler ve işin nasıl tamamlanacağına ilişkin talimat verir. Denetimin koordinasyonuna, gözetimine ve kontrolüne temel oluşturur ve yapılan iş için kanıt elde eder (Altıntaş, 2007: 37).

Denetleme programının uygulanması, planlama safhasında riskli bulunan konulara ilişkin finansal olan ve finansal olmayan birçok verinin toplanılması aşamasıdır. Verilerin birinci kaynağı, finansal tablolardaki bilgiler ve denetim için gerekli olan belgelerdir. Düzenlilik denetiminde bu verilerin büyük bir bölümü tek başına yeterlidir ve denetim bulgularının kaynağı da bu veriler oluşturur.

Ancak performans denetiminde bunların yanı sıra birçok veriye daha ihtiyaç duyulur. Bu verilerden bazıları; ön inceleme raporları, fizibilite raporları, organizasyon şeması, bütçe ödenekleri, ana programlar, iç denetim raporları gibi somut veriler ve bunların yanında denetçinin çeşitli gözlemleri, veri ve kanıt toplama tekniklerinden faydalanılarak ulaştığı bilgileri iyi analiz etmesi ve yorumlanması sonucu ulaştığı fikirlerdir (Köse, 2007: 63).

Kanıt toplama ile ilgili aşağıdaki BDS içinde düzenlemeler mevcuttur (KGK, 07.02.2015, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)):

- BDS 230 - Bağımsız denetimin belgelendirilmesi,
- BDS 330 - Bağımsız denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işler,
- BDS 500 - Bağımsız denetim kanıtları,
- BDS 501 - Bağımsız denetimi kanıtları belirli kalemler için dikkate alınması gereken özel hususlar,
- BDS 505 - Dış teyitler,
- BDS 510 - İlk bağımsız denetimler - Açılış bakiyeleri,
- BDS 520 - Analitik prosedürler,
- BDS 530 - Bağımsız denetimde örnekleme,
- BDS 540 - Gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dahil muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların bağımsız denetimi,
- BDS 550 - İlişkili taraflar

### **2.7.3 Üçüncü Aşama: Raporlama**

Yapılan tüm denetim sürecinin en önemlisi ve son safhası, denetçinin veya denetim ekibinin faaliyet sonuçlarının belirtildiği denetim raporudur. Bağımsız denetim raporları nesnel olmalı, gerçeği yansıtmalı ve denetim raporunu alan bilgi kullanıcılarına güven vermelidir (Dal ve Çalış, 2013: 96).

Denetim çalışmalarının tamamlanması, raporlama ve kalite kontrol çalışmalarından oluşmaktadır. Bu aşamada, elde edilen veriler değerlendirilir, denetim süreci boyunca devam eden kalite kontrol çalışmaları tamamlanır ve denetim görüşüne varılır. Bağımsız denetçinin amacı, bir işletmenin finansal tablolarının finansal raporlama standartları doğrultusunda hata veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli bir yanlışlık içermediğine ilişkin makul bir güven oluşturmak ve bir işletmenin bulgularını içeren finansal tablolara ilişkin raporu sunmaktır (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 11).

Denetim çalışmalarının tamamlanması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması ile ilgili aşağıdaki BDS içinde düzenlemeler mevcuttur (KGK, 07.02.2015, [www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)):

- BDS 220 - Finansal tabloların bağımsız denetiminde kalite kontrol
- BDS 260 - Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim,
- BDS 265 - İç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi,
- BDS 450 - Bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında belirlenen yanlışlıkların değerlendirilmesi,
- BDS 560 - Bilanço tarihinden sonraki olaylar,
- BDS 570 - İşletmenin sürekliliği,
- BDS 580 - Yazılı açıklamalar,
- BDS 700 - Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama,
- BDS 705 - Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi,
- BDS 706 - Bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları,
- BDS 710 - Önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgiler ve karşılaştırmalı finansal tablolar,
- BDS 720 - Bağımsız denetçinin denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgilere ilişkin sorumlulukları

Uygulamada bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından düzenlenen denetim raporları kısa ve uzun şekilli olmak üzere başlıca iki tür olmasına rağmen denetimin içeriğine bağlı olarak farklı denetim raporları da oluşturulmaktadır (Gücenme, 2004: 71).

Denetçi tarafından en yaygın olarak kullanılan rapor kısa şekilli denetim raporudur. Standart rapor da denilen kısa şekilli rapor, finansal tablolarla ilgili bir incelemenin genel kabul görmüş denetim standartları uygun olarak yapılmış olduğunu ve finansal tabloların kuruluş durumunu açıklayan rapor şeklindedir. Olumlu görüş bildiren denetçi raporu standart olan rapordur (Gücenme, 2004: 71).

Ancak genel kabul görmüş denetim standartlarından sapmalar, denetim kapsamında meydana gelmiş olan kısıtlamalar ve gelecek ile ilgili belirsizliklerin oluşması durumunda denetçi farklı görüş bildirmek zorundadır. Böyle durumlarda denetçi ulaştığı görüşünü, şartlı (sınırlı olumlu) görüş, olumsuz görüş ve görüş



bildirmekten kaçınma şeklinde üç farklı görüşten birisini belirleyerek uzun şekilli raporlar halinde belirtir (Gücenme, 2004: 71).

### **2.7.3.1 Olumlu Görüş Bildirme**

Denetçi, hazırladığı denetim raporunda denetlediği finansal tablolar ile ilgili herhangi bir eksiklik, hata ve başka bir sorunla karşılaşmamışsa olumlu görüş bildirir.

Denetçi olumlu görüş verdiği takdirde yazısında, öncelikle TTK'nin 398. madde ve Türkiye Denetim Standartları uyarınca yapılan denetimde TMS ve diğer gereklilikler bakımından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığını; denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ile finansal duruma ve kârlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğunu ve tabloların bunu gerçeğe uygun bir şekilde yansıttığını belirtir (Dal ve Çalış, 2013, s.95).

### **2.7.3.2 Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş**

“BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” 7. paragrafına göre denetçi, denetim raporunda aşağıdaki hususların bulunması halinde şartlı (sınırlı olumlu) görüş bildirir (KGK, 13.02.2015, www.kgk.gov.tr):

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

### **2.7.3.3 Olumsuz Görüş Bildirme**

“BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardının 8. paragrafına göre; “Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde

etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve etkisinin yaygın olduğu sonucuna varırsa raporunda olumsuz görüş bildirir” (KGK, 13.02.2015, www.kgk.gov.tr).

Bu gibi durumlarla karşılaşan denetçi, ilk önce işletme üst yönetimi ile görüşme yapmalı ve gerekli düzeltmelerin yapılmasını tavsiye etmelidir. Genellikle işletme üst yönetiminin birçoğu yapılan bu uyarıları dikkate alırlar ve finansal tabloların doğruluğu için gerekli çalışmaları tekrardan yaparlar. Bu nedenle, denetim raporlarını uygulamada olumsuz görüş bildiren denetçiye pek rastlanılmaz.

Eğer işletme üst yönetimi denetçinin uyarılarını önem vermezse denetçi, olumsuz görüş bildirmekten başka çaresi kalmaz. Denetçi raporunda olumsuz görüş bildirim nedenlerini açıkça belirtmek zorundadır. Olumsuz görüş bildirme, denetlenen işletmeyi zor duruma koyacağı için denetçi, karşıt bir görüş bildirdiği zaman çok dikkatli ve titiz davranmalı ayrıca görüşünü kanıtlanmış delillerle belirtmek zorundadır. Denetçi denetim raporunda bildirdiği görüşten, işletme üst yönetimi ise finansal tablolardan sorumludur (Gürbüz, 1995: 227):

TTK'nin 403. Maddesi uyarınca, bağımsız denetçi tarafından olumsuz görüş verilmesi veya görüş bildirmekten kaçınılması halinde yönetim kurulu, görüş yazısının tesliminden itibaren dört iş günü içinde genel kurulu toplantıya çağırarak zorunda olup, genel kurul ise derhal yeni bir yönetim kurulu seçmek zorundadır. Eğer esas sözleşmede aksi öngörülmemişse eski yönetim kurulu üyeleri yeniden seçilecektir. Yeni yönetim kurulu, altı ay içinde kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun yeni finansal tablolar hazırlatarak, genel kurulun onayına sunmak zorundadır (Karasu, 2014: 82).

#### **2.7.3.4 Görüş Bildirmekten Kaçınma**

“BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardının 9 ve 10. paragraflarına göre denetçi, denetim raporunda aşağıdaki hususların bulunması halinde görüş bildirmekten kaçınır (KGK, 13.02.2015, www.kgk.gov.tr):

- “BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardının 9. paragrafına göre; “Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa” veya
- “Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa.”

## BÖLÜM III

### 3. ULUSLARARASI ALANDA BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Denetçi deyimini ilk olarak 1289'da kullanılmaya başlamıştır. Muhasebe denetçilerinin ilk örgütü ise 1581'de Venedik'te kurulmuştur. 19. yüzyılın başlarından itibaren muhasebe denetçiliği İngiltere'de önem kazanmıştır. William Deloitte, 1845'de günümüzde de çalışmalarını devam ettiren Deloitte&Touch firmasını Londra'da kurmuştur (Uzay ve diğerleri, 2009: 128).

1900'de İngiltere'de çıkartılan bir yasa ile sınırlı olarak sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiş ve böylece İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve YMM'lerin ilk ortaya çıktığı ülke olarak tarihe geçmiştir (Çarıkçioğlu, 1995: 1).

Fransa'da denetim fonksiyonu 1867'de çıkartılan "Companies Charter" yasası ile başlamıştır. Bu yasa ile tüm kamu şirketlerinin hesapları bir ya da daha fazla hesap kontrolörü tarafından denetleme zorunluluğu getirilmiştir. Daha sonra çıkartılan kanunlarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiş ve denetimin çerçevesi genişletilmiştir. (Uzay ve diğerleri, 2009: 129).

1976 tarih ve sayılı kararnamede uzman muhasebeciyi "Bağımsız olarak bir işletmeyi denetleme ve değerlendirme yetkisi taşıyan kişi" olarak tanımlanmıştır (Çarıkçioğlu, 1995: 1).

ABD'de mesleğin yasal dayanağa kavuşması 1896'de New York başlamış ve bunu diğer eyaletler takip etmiştir. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants- CPA) tarafından denetlenmiş ilk finansal tablo 1901'de yayımlanmıştır (Uzay ve diğerleri, 2009: 128).

Almanya'da 1928'de kurulan ve yeminli denetçilerin yönetim görevi, Yeminli Denetçiler Odası tarafından yerine getirilmektedir. Yeminli denetçiler denetim işlerinin yanı sıra hukuki danışmanlık, vergi danışmanlığı, vergi oranları önünde müşterinin temsil edilmesi gibi hizmetleri de sunmuşlardır (Çarıkçioğlu, 1995: 2).

Japonya'da ise Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği kanunu 1948'da çıkarılmıştır. Bu ülkede yasal düzenlemelerin yapımında Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü'nün çok büyük katkıları olmuştur (Çarıkçioğlu, 1995: 2).

1955'de Yunanistan'da "Yeminli Muhasiplik Mesleği" kurumsal hale gelmiştir (Uzay ve diğerleri, 2009: 129).

Bağımsız denetimin önemi büyük devletlerin çok eskiden beri yaptığı çalışmalarda kendini göstermektedir. Buna yönelik yapılan düzenlemeler, uluslararası uyumlulaştırma çalışmaları, uluslararası kurum ve komitelerin yaptığı çalışmalar ve ülkelerin muhasebe denetimini IFRS/IAS'ye göre düzenlemeleri ve IFRS/IAS'yi referans vermeleri bunun göstergesidir.

### **3.1 Uluslararası Alanda Denetim Standartlarına Yönelik Düzenlemeler**

Dünya genelinde küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımlar dünya genelinde hızlanmıştır. Bu gelişmeler ve uluslararası ticaretin deniz aşırı hatta okyanus aşırı boyutlara ulaşması ile yatırımcıların ülke dışına yoğun olarak yönelmelerinin sonucunda finansal bilgilerin sunulması yönünde, her yerde aynı anlama gelen şeffaf, gerçeği yansıtan ve karşılaştırma yapabilmeyi sağlayan muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. Gelişmeler dünya çapında muhasebe standartlarının oluşumunun önünü açmış, uyum ve uyumlulaştırma süreçlerine hız kazandırmıştır (Kocamaz, 2012: 108).

IASB, 18 Kasım 2002'de muhasebe standartları belirleyicilerinin katılımıyla Hong Kong'da 16. Dünya Muhasebe Kongresi ismiyle bir toplantı düzenledi (Gürdal, 2003: 143).

Bu Kongre'nin temel konularından birisi, muhasebenin tüm yönleri ile küreselleşmesi ve bir diğeri de muhasebenin gelişen ve değişen ekonomik koşulların ihtiyacını karşılayabilmesi olmuştur. Kongre'den çıkan esas konular; muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, bir tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek unvanına doğru bir yönelimin olacağına dair öngörüdür (Aksoy, 2005: 186).

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle muhasebe düzenlemeleri ve uygulamalarındaki ülkesel farklılıklar azaltılarak bütün ülkeler için ortak bir muhasebenin geçerli olması yönündeki çalışmalar sonuçlarını vermeye başlamıştır.

Bilindiği gibi IASB tarafından hazırlanan IAS/IFRS birçok ülkede kabul görmeye başlamıştır. IAS/IFRS geçiş sürecinin çok yakın gelecekte sona gelineceği ve bütün dünya için tek bir muhasebe sisteminin geçerli olacağı bugün itibariyle net olarak görülebilmektedir (Ağca, 2007: 45).

### 3.2 Denetim Standartlarının Uluslararası Alanda Uyumlaştırılması

Uluslararası uyumlaştırma kavramını, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerce hazırlanan finansal raporların karşılaştırılabilirliğini kolaylaştırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, standartları ve muhasebeye dair kanuni düzenlemeler arasında oluşan farklılıkların azaltılması işlemi olarak belirtilebilir. Standartların oluşturulması ile finansal raporların uyumlaştırılması sorunu çözümlenebilir. Standartlar, finansal raporlamalar arasındaki farklılıkları sınırlandırarak onları benzer hale getirir (Aksoy, 2005: 185).

Uluslararası uyumlaştırma gereksinimini doğuran sebepler: “Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin oluşması, uluslararası alanda bağımsız denetim firmalarının ortaya çıkması ve iktisadi beraberliğin meydana getirilmesi” faaliyetleri ile açıklanabilir (Parlakkaya, 2004: 121).

Dolayısıyla, finansal raporlama alanında uluslararası standartların oluşturulması, ulusal düzenlemelerin bu standartlarla uyumlaştırılması ihtiyacını da üst seviyeye çıkarmıştır. Finansal raporlar arasında uyum derecesinin yükselmesi, finansal tablo kullanıcılarının sağladığı faydayı da arttırdığı söylenebilir (Aksoy, 2005: 185).

Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararlarından bazıları aşağıda sıralanmaktadır (Çankaya, 2007: 131):

- Uyumlaştırma, güvenilir ve kalitesi yüksek raporlama sürecini garanti eder.
- Ülkenin iktisadi ve finansal gelişimine önemli katkılar sağlar.
- Çeşitli ülkelerde ortaklık ve şubeleri olan çokuluslu şirketlerin performansını sistematik olarak değerlendirme ve analiz etme olanağı verir.
- Şirketlerin ulusal ve uluslararası emsalleriyle daha kolay ve anlamlı şekilde karşılaştırılma olanağını oluşturur.
- Şirketlerin uluslararası alanda kredi seviyesini yükseltir.
- Uluslararası sermaye piyasalarına giriş konusunda öncülük ederek sermaye maliyetlerinin azalmasını ve şirket performanslarının artmasını sağlar.

Uyumlaştırmanın sağlayacağı yararların yanında uluslararası standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlar da vardır. En önemli sorunların başında standartların anlaşılması zor teknik ve karmaşık bilgileri ve farklı uygulama

seçeneklerini içeriğinin yer almasıdır. Standartların zellikleri sebebiyle, konuyla ilgili uzman personelin yetersizliğı de bir başka sorun olarak belirtilebilir. Uyumlaştırma çalışmalarında kısıtlayıcı etkenler genel olarak aşağıda olduğı gibi sıralanabilir (ifti ve Erserim, 2008: 5):

- Uluslararası alanda yaptırım gücüne sahip bir otoriterin bulunmayışı,
- Değışime karşı engelleyici muhasebe sistemleri,
- Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamanın ülkelere getirdiğı farklı ekonomik sonuçlar,
- Bazı ülkelerdeki muhasebe meslek kuruluşlarının etkin olmamasıdır.

Öte yandan muhasebe standartlarında uluslararası birlik sağlama çabalarına karşı bazı eleştiriler de ileri sürülmektedir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (ifti ve Erserim, 2008: 6):

- Uluslararası standartlar, sadece çok uluslu şirketlerin ve büyük denetim firmalarının yararlarını gözetmekte, bunların işlerini kolaylaştırmayı hedeflemektedir.
- Ülkelerin farklı sosyal, ekonomik, yasal vb. yapıda olmaları standartların uygulanmasını gleştirdiğı gibi bunların uygulanması yönünde baskı yapılması özellikle kalkınmakta olan ülkelerin yararlarına ters düşebilmektedir.
- Uluslararası standartların hangi kuruluşlar tarafından hazırlanması gerektiğı ve ülkelerin bunlara uymaya nasıl zorlanabileceğı sorunu ozmlenmesi zor konulardır.

### **3.3 Uyumlaştırma alışmaları Alanında Yaşanan Gelişmeler**

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarına ihtiyaç konusunda ilk ağrı 1959'da yayımladığı makale ile Jacob Kraayenhof tarafından yapılmıştır. Dolayısıyla Kraayenhof uyumlaştırma sürecinin öncüsü olarak bilinir. Bu alanda yaşanan ikinci gelişme ise 1966'da Uluslararası Muhasebeciler alışma Grubu'nun Amerika, Kanada ve İngiltere arasındaki muhasebe farklılıklarını incelemek ve bu farklılıkları önlemek amacıyla ortaya çıkmasıdır (ankaya, 2007: 131).

Bu çalışma grubunda ilk defa 1972'de Sydney'de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde muhasebe standartları alanında bir örgüt tarafından yürütülmesine yönelik somut öneriler gündeme getirilmiştir. 1973'te 71 ülkeden 97 muhasebe örgütünün katılımıyla IASC ortaya çıkmıştır (Çiftçi, 2001: 96).

Birçok ülkede, çeşitli kuruluşlar tarafından muhasebe standartları alanında çalışmalar yapılmış ve yapılmaya devam edilmektedir. Muhasebede uluslararası uyumlaştırma çalışmasına yönelik faaliyette bulunan başlıca kuruluşlar: OECD, IOSCO, IASB ve AB'dir (Parlakkaya, 2004: 122).

1976'da OECD finansal bilgilerin açıklaması üzerine kılavuz niteliğinde olan bir bildirme yayımlamıştır. Daha sonra 1979'da OECD ve çok uluslu şirketler muhasebe standartlarına yönelik faaliyetler için bir çalışma grubu kurmuştur. Söz konusu grubun amacı, muhasebede uyumlaştırmanın karşılaştırılabilirliğini, kalitesini arttırmayı ve gerçek sorunları ortaya çıkarmaktır (Çankaya, 2007: 131).

1978'de AB'nin 4. Direktif (Yönerge), 1983'te 7. Direktif, 1984'te 8. Direktif, 2006'da ise Revize 8. Direktif'i yayımlaması ve 1990'da Avrupa'da muhasebe planının değişmesi AB'de de uyumlaştırmayı, uluslararası alanda daha etkin rol alması için ön plana çıkarmıştır (Çankaya, 2007: 132).

2000'de IOSCO üyelerine, sınır ötesi teklif ve listelemeleri için finansal raporları hazırlarken IAS/IFRS'yi kullanmalarını önermiştir. 2001'de IASC yerini IASB'ye bırakmıştır. Bu tarihten itibaren IASB tarafından oluşturulan standartlar IAS olarak değil IFRS olarak adlandırılmıştır. 2002'de Haziran ayında ise AB, 2005 yılı itibariyle kote edilmiş şirketleri IAS/IFRS'yi kullanmaları konusunda zorunlu kılmıştır (Çankaya, 2007: 132).

IASB ile birlikte FASB da muhasebe standartlarını uyumlaştırma konusunda faaliyetlerde bulunmaktadır. 2002'de bu iki kuruluş birlikte çalışmaya başlayarak ABD'de uygulanmakta olan US GAAP ile IAS/IFRS arasındaki farkların en az düzeye indirmeye veya gelecekte yeni oluşturulacak standartlarda farklı uygulamaların önüne geçmeye çalışmışlardır. Şubat 2006'da Kanada Muhasebe Standartları Kurulu, Kanada Muhasebe Standartlarını IAS/IFRS'ye göre uyumlaştırma kararı vermiştir (Çankaya, 2007: 132).

Muhasebe standartlarının uluslararası uyum çalışmalarına yönelik faaliyetler, özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve uluslararası organizasyonların girişimleri tarafından yürütülmektedir.



Uluslararası muhasebe standartları, uygulamalardaki farklılıkları ortadan kaldırmak, finansal tabloların açık, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek, tarafsız, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amaçlarına yönelik oluşturulmaktadır. Bunun yanında işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirme yapmalarına ve yanlış karar vermelerine engel olmak amacıyla uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunumu sırasında ortak bir dil oluşturmak amacı da güdülmektedir (Kocamaz, 2012: 110).

### **3.4 Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi**

IASC, 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'dan gelen profesyonel muhasebeciler tarafından kurulmuştur. IASC, 1973'ten itibaren dünyada uygulanan muhasebe standartlarının yüksek kaliteli ve küresel muhasebe standartlarına yakınlaştırılması yönünde çalışmalar yapmaktadır.

IASC, 1989'da bir "Çerçeve Metin" (Framework) de yayımlamıştır. Finansal raporlamaya ilişkin temel kavramları açıklayan söz konusu metin, ulusal ve uluslararası standart koyucular ile finansal tablo hazırlayıcıları ve denetleyicileri tarafından bir kılavuz olarak kullanılmaktadır (TSB, 22.02.2015, [www.tsb.org.tr](http://www.tsb.org.tr)).

IASC'nin amacı, kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları ortaya koymaktır. IASC, ulusal muhasebe standardı yapımcıları ile birlikte çalışarak dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaç edinmiştir (Parlakkaya, 2004: 123).

Görevi, IAS'ı belirlemek olan IASC yönetim kurulu 13 farklı ülkeden ve çeşitli organizasyonlardan ikişer temsilci ve birer teknik danışmandan meydana gelmekteydi. Kurulda, tartışmalara katılan fakat oy vermeyen ABD'den FASB, IOSCO ve Avrupa Komisyonu gibi kuruluşlardan da gözlemciler bulunmaktadır.

IASC, 24 Mayıs 2000 tarihinde IFAC'in katılımıyla Edinburgh'da yapılan Genel Kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Edinburgh'da onaylanan kuruluş sözleşmesine göre yeni yapının standart belirleme organı olarak IASB oluşturulmuştur. Bu yeni oluşum sonucu 2001'den itibaren IASB, IASC'nin yerine geçmiştir (VSD, 25.02.2015, [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr)).

### **3.5 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu**

1 Nisan 2001 tarihinde Londra'da kurulan IASB, daha önce IASC tarafından yayımlanan IAS ile Daimi Yorumlama Komitesi yorumlarını onaylamıştır. Bu tarihten sonra çıkarılan standartlar ise IFRS ve çıkarılan yorumlar IFRIC adıyla çıkarılmaktadır (VSD, 25.02.2015, [www.vergisorumlari.com.tr](http://www.vergisorumlari.com.tr)).

IASB, IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek IFRS ve IFRIC'i oluşturmak amacıyla bağımsız ve özerk muhasebe standartları belirleme ve yayımlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir (TSB, 22.02.2015, [www.tsb.org.tr](http://www.tsb.org.tr)).

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları ortaya koymaktır. IASB, IFRS'yi dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaya özen göstermektedir. IASB'nin en önemli görevlerinden biri de ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen bazı değişiklikler yapmaktadır (YENİMAKALE, 04.03.2015, [www.yenimakale.com](http://www.yenimakale.com)).

Standart belirleyici olarak örnek verilebilecek bir kurum olan IASB muhasebe standartlarında yeknesaklığı sağlamak üzere IAS/IFRS'nin kullanımının yaygınlaştırılmasını temel hedef olarak benimsemiştir (Elitaş ve diğerleri, 2011: 3).

### **3.6 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu**

Günümüzde IAS/IFRS, IFAC bünyesinde üye ülkelerce belirlenmiş meslek mensupları IAASB tarafından belirlenmektedir.

Muhasebe mesleğinin örgütlendiği ve yapılandığı yerlerde bir diğer deyişle dünyanın her tarafında çalışma olanaklarını, muhasebe mesleğinin denetim boyutuna ilişkin çalışma usul ve esaslarını, çalışma sonuçlarının raporlanmasını, mesleğe girişi, mesleki yetki ve sorumluluğu, mesleki yeterlilikle tanımlayan denetim standartları, her ülkenin meslek mensupları tarafından mesleği örgütleyen meslek kuruluşlarının öncülüğünde genel kabul görmüş bir anlayışla belirlenmektedir (Başpınar, 2005: 42).

### **3.7 Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uluslararası Alanda Kabulü**

Dünyada yaşanan küreselleşme ile birlikte finansal tablolarla ilgili finansal muhasebe ve raporlama standartlarının (ve buna bağlı denetim standartlarının) uyumlaştırılması konusu, evrensel sermaye piyasalarının ihtiyaçlarına cevap olabilmesi, şeffaflık ve kurumsal yönetim gereklerinin sağlanabilmesi açısından bir zorunluluk haline gelmiştir (Aksoy, 2005: 187).

IAS/IFRS'ye uyum uluslararası boyuttaki faaliyetlerin karşılaştırılması için bir kıstas niteliği taşıyor durumuna gelmiştir. Çünkü uyum ile birlikte dünyanın birçok yerinde faaliyet gösteren işletmeler bu standartları esas almaktadır (Varıcı, 2009: 285).

Uluslararası alanda IAS/IFRS'nin uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları seti olarak kabul görülmesi ve yönlendirilmesine katkı sağlayan kuruluşlar vardır. Dünya şirketlerinin içinde bulunduğu ortamı etkileyen bu kuruluşlar aşağıda bölümler halinde açıklanmıştır.

#### **3.7.1 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun, IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi**

IFAC, 1977'de Münih'te toplanan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulmuş olup merkezi New York'tadır. IFAC'ın esas amacı, muhasebe mesleğini dünya çapında koordineli ve uyumlaştırma standartlarıyla geliştirmek olarak kısaca açıklanabilir (Durmuş, 1995: 2).

Bununla birlikte kamunun menfaatlerine hizmet etmek, bunları korumak, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmak olarak açıklanabilir (Özalp, 2004: 202).

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu, IFAC'tır. Günümüz itibarıyla 118 ülkeden 159 kuruluş IFAC'ın üyesidir ve IFAC dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermelerine destek vererek kamu yararını korumak amacıyla faaliyette bulunmaktadır (Başpınar, 2005: 42).

IFAC, kendi bünyesindeki komitelerle ve standart yapıcı kurullarla amaçlarını ve faaliyetlerini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. IFAC bünyesinde standart yapıcı kurullar ve komiteler şunlardır (TÜRMOB, 10.03.2015, www.turmob.org.tr):

#### Standart Yapıcı Kurullar:

1. IAASB
2. Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA)
3. Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB)
4. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)

#### Komiteler:

1. Uyum Danışma Paneli (CAP)
2. Muhasebe Meslek Kuruluşu Gelişim Komitesi (PAODC)
3. Atama Komitesi
4. Bağımlı Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları Komitesi (PAIB)
5. Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Büroları Komitesi (SMP)
6. Sınır-Ötesi Denetçiler Komitesi (TAC)

Muhasebe örgütlerinin uluslararası alandaki çalışmaları, 1977’de IFAC çatısı altında örgütlenmiştir. 1981’de IASC ve IFAC; IAS’yi belirlemede ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde tartışma çalışmaları yayınlama konusunda anlaşma sağlamıştır (Özalp, 2004: 201).

IFRS’nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan bir gelişmede IFAC’ta olduğunu söyleyebiliriz. IFAC, 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimleri’ni onaylamış ve bu bildirim 7. Maddesinde üye kuruluşlardan finansal tablolarını IAS/IFRS ile tam uygunluk içerisinde hazırlayıp ve sunmalarını istemiştir (Aksoy, 2005: 188).

### **3.7.2 Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü’nün, IAS/IFRS’yi Kabulü ve Referans Vermesi**

Muhasebenin uluslararası alanda gelişmesine IOSCO’nun önemli bir rol oynadığı söylenebilir. Ulusal menkul kıymet düzenleyicilerinden oluşan bir kurum olan IOSCO, uluslararası bir yetkiye sahip olmadığı halde IOSCO temsilcilerinin sermaye piyasalarının düzenlenmesinde üye ülkeler üzerinde önemli etkiye sahiptir (Özalp, 2004: 203).

IOSCO, 1987’de yıllık konferansında muhasebe ve denetimde ortak standartların kullanılmasına destek verme kararı aldı. 2000’de de sınır ötesi piyasalarda sermaye arayan şirketlerin IAS/IFRS’yi kullanmaları durumunda üyelerinin bu şirketlerin hazırladıkları finansal raporları kabul etmeleri yönünde tavsiye kararı almalarını sağlamıştır (Özalp, 2004: 203).

IFRS, karşılaştırılabilir ulusal ve uluslararası finansal raporlama için temel oluşturma potansiyeline daha çok sahiptir. Bu nedenle IOSCO’nun sermaye piyasası düzenleyicilerine, sınır ötesi kote edilen halka arzlarda çokuluslu şirketlerin IFRS’yi kullanmalarına izin vermesini yönündeki önerisi IFRS’nin artan öneminin ve küresel standart dizini olma yolunda şansını arttırdığının göstergesidir (Aksoy, 2005: 188).

### **3.7.3 Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu’nun, IAS/IFRS’yi Kabulü ve Referans Vermesi**

Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (SEC), FASB ile IASB/IASC arasında varılan “Norwalk Mutakabati” doğrultusunda IAS/IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi ulusal ve küresel boyutta finansal raporlamada kullanılacak kalitesi yüksek ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi yönündeki çalışmaları yakından izlemiştir.

Ayrıca 2001’de üyelerine uluslararası menkul kıymet ihracında ve halka arz işlemlerinde IAS/IFRS’nin kullanılması yönünde öneri niteliğinde karar almıştır (Aksoy, 2005: 189).

### **3.7.4 G4+1 Grubu’nun IAS/IFRS’yi Kabulü ve Referans Vermesi**

21. yüzyıl’da dünyada alternatif bir muhasebe sistemi uygulaması arayışı ve bu yönde bir çerçeve oluşturma çabası olduğunu söyleyebiliriz. Enron, Worldcom gibi büyük şirketlerin iflasına kadar US GAAP’in kendine yeten bir yapıda olduğu kabul edilmekteydi.

Ancak Enron, Worldcom gibi şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları akabinde buna duyulan güven ciddi bir şekilde azalmış ve bu standartların da IAS/IFRS ile uyumlaştırılması ihtiyacı ve kabulünü ortaya çıkmıştır. Bu gelişmede, Enron ve diğer şirketlerden önce en iyisi olduğu düşünülen US GAAP’in IAS/IFRS’ye

yönelmesine ve IAS/IFRS'nin küresel muhasebe standartları setine dönüşmesine önemli katkıda bulunmuşlardır (Aksoy, 2005: 188).

Bu doğrultuda İngiltere, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda ve ABD'den oluşan G4+1 Grubu, kendi aralarında muhasebe standartlarının uyumlaştırılması çalışmalarına son verip IASB tarafından yürütülmekte olan çalışmalara destek olma yönünde ortak bir bildirme hazırlamışlardır (Aksoy, 2005: 188).

### **3.7.5 Basel Komitesi, Dünya Bankası ve IMF'nin IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi**

Bankacılık sektörüne ilişkin çeşitli sakıncaları nedeniyle, tamamı uygulanmasa da Basel Komitesi, IAS/IFRS maddelerinin 15 tanesi üzerinde ısrarla durmuş ve bu maddelerin uygulanmasını önermiştir. Dünya Bankası ve IMF de, kendisinden borç talebinde bulunan ülkelerin finansal raporlamalarının IMS/IFRS ile uygunluğunu arayacağını deklare etmiştir (Aksoy, 2005: 189).

### **3.7.6 Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü'nün IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi**

Amacı ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak olan OECD, 24 gelişmiş ülkenin kurduğu bir örgüt olup Türkiye de bu örgütün üyesidir. OECD, 1976'da uluslararası işletmelerin gönüllü olarak açıklayacakları finansal bilgilerin neler olması gerektiğini bir tüzükle ortaya koymuştur. IAS/IFRS'yi uyumlaştırma konusunda üye ülkeleri cesaretlendirerek bir katalizör görevi üstlenmiştir (Özalp, 2004: 202).

### **3.7.7 ABD'nin IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi**

Tek muhasebe standardına gidiş trendi doğrultusunda, muhasebe standartları anlamında daha önce birbirinden ayrı standart hazırlayan ABD ve İngiltere'deki FASB ile IASB'nin 18 Eylül 2002 tarihinde US GAAP ile IAS/IFRS'yi yakınlaştırma taahhütlerini açık ve kesin olarak belirtmeleri bu yönde bir "Norwalk Mutakabati" imzalamaları önemli bir adımdır (Aksoy, 2005: 187).

“Norwalk Mutabakatı” ile IAS/IFRS ve US GAAP arasındaki farklılıkların giderilmesi, mevcut ve gelecekte ortaya çıkabilecek muhasebeyle ilgili sorunlara kaliteli ve birbirleriyle uyumlu çözümler üretme ve ulusal ve uluslararası finansal raporlamada kullanılacak yüksek kaliteli ve uyumlu muhasebe standartlarının geliştirilmesi garanti altına alınmıştır. Bu anlaşma, küresel boyutta muhasebe tarihinde bir dönüm noktası oluşturmaktadır (Aksoy, 2005: 187).

### **3.7.8 Avrupa Birliği'nin IAS/IFRS'yi Kabulü ve Referans Vermesi**

AB konseyi, bağımsız denetim alt bölümünün de içinde bulunduğu şirketler hukuku konusunda üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal düzenlemeler ve idari işlemler ile ilgili, uyulmaları zorunlu nitelikte yedi direktif kabul etmiştir (Çalışkan, 2006: 52).

4, 7 ve 8. Direktifler AB'ye üye ülkelerde muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amacı ile yayımlanmıştır. AB'nin muhasebe ve denetim konusundaki düzenlemelerini oluşturan bu direktiflerle ilgili olarak genel itibariyle 4. ve 7. Direktifler'in muhasebe standartları; 8. Direktif ise denetim standartları ile ilgili konuları kapsadığı söylenebilir (Çalışkan, 2006: 52).

1978'de kabul edilen 4. Direktif'te yıllık finansal tablolar, 1983'de kabul edilen 7. Direktif'te ise konsolide finansal tablolar işlenmektedir. 1984'de kabul edilen 8. Direktif ise, AB ülkelerinde bağımsız denetim ilkelerine ve hukukuna bir standart getirme amacı taşımaktadır (Çalışkan, 2006: 52).

AB üye ülkelerinde muhasebe, raporlama ve denetim alanlarında uyumlaştırmayı sağlamak üzere bir takım Direktif hazırlamıştır. Bu yönergelerin bazılarının kabul tarihleri ve amaçları itibariyle tablo halinde aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 5.** AB Muhasebe Direktifleri (Yönergeler) (Memiş ve Güner, 2011).

<b>Tarih</b>	<b>Direktif (Yönerge)</b>	<b>Hedef-Amaç</b>
25.07.1978	4. Direktif	Belli boyuttaki şirketlerin hazırlayacağı yıllık finansal tablolarda standart sağlamak
13.07.1983	7. Direktif	Konsolide mali tablo hazırlanması ve standardın sağlanması
10.04.1984	8. Direktif	Mali tabloların bağımsız denetiminden sorumlu kişilerin asgari yeterlilikleri (AB’de yasal mali denetim)
25.04.2006	Revize 8. Direktif	Denetimde kamu gözetimi ve kalite güvencesi, uluslararası denetim standartlarına uyum

1984 tarihli 8. Direktif’te denetim standartları, kalite güvencesi, kamu gözetimi ve denetimde ilkeler konularında düzenlemeler yer almamaktaydı. Bu eksikliklerinin yanı sıra, 2000’li yıllarda dünyada önde gelmiş şirketlerde (Enron, Worldcom, Parmalat vb.) yaşanan devasa boyutlu finansal skandallar 8. Direktif’te önemli değişiklikler yapılarak 2006 yılında Revize 8. Direktif yayınlanmıştır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

2006 tarihinde kabul edilen Revize 8. Direktif’te denetimde kamu gözetimi, müşteri bilgilerinin gizliliği, kalite güvencesi, denetim komiteleri, denetçilerin bağımsızlığı denetim firmalarında şeffaflık ve tarafsızlığı, IAS/IFRS’ye uyum gibi konularda önemli değişiklikler ve yenilikler getirilmiştir. Söz konusu değişikliklerle daha önce yaşanan skandalların tekrarlanmaması hedeflenmiştir (Memiş ve Güner, 2011: 151).

AB yönergeleri finansal tabloların karşılaştırılmasını artırmıştır ancak üye ülkeler hala yönergeleri değişik bir şekilde uygulayabilmektedir. Bu nedenle AB üye ülkeleri hem kendi ülkelerin kurallarına göre hem de AB’nin kurallarına göre iki ayrı set halinde finansal tablo düzenlemektedirler.



Bununla birlikte AB, uyumlaştırma sürecini hızlandırmak ve iyileştirmek için IASB'yi uyumlaştırma alanındaki çalışmalarını destekleme kararı almıştır. AB Direktifleri, yasal yaptırıma sahip oldukları için IAS/IFRS'nin uyumlaştırılması konusunda ciddi bir güç olduğu kabul edilmektedir (Özalp, 2004: 202-203). Örneğin, AB'de borsaya kayıtlı olan işletmeler, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren IASB tarafından getirilen IAS/IFRS'yi benimsemek mecburiyetindedir (Aslan, 2004: 46).

Dünya genelinde gözlenen küresel muhasebe standartları setine gidiş ve yakınsama eğilimine paralel düzenlemeler AB bünyesinde de görülebilmektedir. IAS/IFRS'nin küresel standartlar seti olma yolunda mesafe kat ettiği görülen gelişmeler dikkate alındığında, AB yasal düzenleme çerçevesinin uyumlaştırılmasına yönelik atılan adımlar, hem AB'ye üye ülkeler hem de üyelik sürecindeki Türkiye açısından önem taşımaktadır (Aksoy, 2005: 190).

### **3.7.9 Diğer Ülkelerin IAS/IFRS'yi Kabulü**

IASB tarafından geliştirilen IAS/IFRS son yıllarda güçlü bir destek bulmuştur. AB'nin tüm üye ülkeleri ve Avustralya dâhil, yaklaşık 100 ülke açık şirketler için IAS/IFRS kullanımını serbest bırakmış veya zorunlu kılmıştır. IASB, Japonya ile çalışmalarını devam ettirmektedir. Çin 2007 yılı içinde kendi muhasebe ve denetim standartlarını IAS/IFRS ile uyumlu duruma getireceğini deklare etmiştir (Gürdal, 2006b: 158).

Özetle, IAS/IFRS uluslararası alanda kabul görmekte ve dolayısıyla işletmelerin küresel sermaye piyasalarına daha iyi girebilmelerini olanaklı kılmaktadır.

## BÖLÜM IV

### 4. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİMİN GELİŞİMİ

Türkiye’de bağımsız muhasebe denetim mesleğinin kurulması çalışmaları 1933’te başlamıştır. Türkiye’de bağımsız muhasebe denetçiliği mesleği ile ilgili olarak ilk kez MB tarafından 1947’de VUK tasarısında “Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları” şeklinde düzenleme ile uygulamaya başlanmıştır. Fakat 1949 yılında VUK’un görüşülmesi sırasında bu bölüm tasarıdan çıkartılarak düzenlemeye alınmamıştır (Çarıkçıoğlu, 1995: 2).

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak yapılan düzenlemelere bu ülke uygulamalarının benzeri uygulamalar getirilmiştir. Öncelikli olarak Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisinde kalınmış; 1950’den sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan muhasebe sisteminin etkisi hissedilmiştir (Başpınar, 2004: 46).

1957’de ilk kez Türkiye Muhasebe Kongresi bir araya gelmiştir. Bu ve bundan sonraki kongrelerde ve birçok seminerde mesleğin düzenlemesi konusu ve ilgili yasa tasarıları oluşturulmaya çalışılmıştır.

MB 1963’te “Serbest Mali Müşavirlik Kanun Tasarısı” adı ile bir yasa tasarısı düzenlemiştir. SMMM ve YMM ayrımı ilk defa bu tasarıda yer almış ve daha sonra 1966 yılında Maliye Bakanlığı, 1963’te hazırladığı tasarının ana ilkelerine bağlı kalarak “Serbest Müşavirlik Kanun Tasarısı”nı yapmış ancak yasallaştıramamıştır (MUHASEBETR, 20.03.2015, www.muhasetr.com).

“Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu” tarafından hazırlanan ve 1972’de Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin Genel Muhasebe bölümü yürürlüğe konulmuştur. Ancak 1974’te Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler ve eksiklikler incelenerek sonuçlandırılmak üzere bir komisyon oluşturulmuştu (MUHASEBETR, 20.03.2015, www.muhasetr.com).

Görüldüğü gibi Türkiye’de bağımsız muhasebe denetimi ile ilgili yapılan faaliyetler engellerle sekteye uğramış, bu nedenle faaliyetler aksamıştır.

Ancak, 1980’den sonra, Türkiye’deki işletmelerin uluslararası düzeydeki ilişkileri artmaya başlamış, yabancı firmaların ülkemizde yatırımları artmış, Türk

şirketleri için uluslararası olanakları artmaya başlamıştır. Bu gibi nedenler ülkemizde bağımsız dış denetimi zorunlu kılmıştır.

Türkiye’de bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk olarak 1987 yılında bankaların denetimi ile başlamıştır. Bunun yanında T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ’i uygulamaya koymuştur. Bankaların denetiminden sonra SPK’ye bağlı ortaklıkların zorunlu denetimi bunu takip etmiştir (Dönmez ve diğerleri, 2005: 62).

1987’den günümüze kadar süregelen süreçte Türkiye’nin AB tam üyelik başvurusu ile birlikte AB uyum süreci çerçevesinde Türkiye’nin muhasebe sisteminin, IFRS/IAS ile uyumlu, finansal piyasalarda karşılaştırma olanağı sağlayan şeffaf, anlaşılır ve güvenilir muhasebe standartlarının oluşturulması bir zorunluluk halini almıştır (Memiş ve Güner, 2011: 153).

#### **4.1 Muhasebe ve Denetim Standartlarının Uyumlaştırılması**

Muhasebe standartlarına uyum; yatırımcılar, kredi verenler, finansal analistler ve diğer finansal bilgi kullanıcıları tarafından hoş karşılanan yüksek kaliteli, kullanıcılara iletilen ve karşılaştırılabilen bilgiye ihtiyaç duyar. Bu bağlamda, finansal raporlama standartlarına ve genel bir muhasebe setine uyum olmaksızın finansal bilginin dünya genelinde karşılaştırılması zordur.

Yüksek kalitede muhasebe standartlarının kullanılması, sermaye maliyetini azaltmak, piyasa yeterliliğini artırmak, sınırlar ötesi yatırım ve ekonomik kararların alınmasını kolaylaştırmaktadır. Bununla birlikte uyumlulaştırmanın sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi açıklanabilir (Memiş ve Güner, 2011: 150):

- Uyumlaştırma, güvenilir ve yüksek kalitede raporlamayı olanaklı kılar,
- Ülkenin ekonomik ve finansal gelişimini görme noktasında önemli katkılar ortaya koyar,
- Çokuluslu şirketlerde etkin performans değerlendirme olanağını artırır,
- Şirketlerin ulusal ve uluslar arası rakipleriyle sağlıklı karşılaştırılması olanaklı kılar,
- Şirketlerin uluslar arası güvenirliliğini yükseltir,

- Uluslararası sermaye piyasalarına girişi kolaylaştırarak şirketlerin sermaye maliyetlerinin azalmasına ve performanslarının yükselmesine katkı yapar.

AB üyesi ülkelerin borsaya kayıtlı şirket ve bankalar için 2005 yılından itibaren IAS/IFRS'yi uygulamaya başlamıştır. Türkiye'nin AB üyelik süreci çerçevesine yönelik düzenlemeyle bu konuda çalışmalar yapılmıştır.

Dolayısıyla SPK ve BDDK'nin bu içerikte düzenlemeler yapmaları ve TMSK tarafından yayımlanacak standartların IAS/IFRS'ye uyumlu olması yönünde hüküm konmuş olması üzerine; yayımlanacak TMS, IAS/IFRS'ye uyumu konusunda TMSK tarafından planlı ve sistematik davranılması kararlaştırılmıştır. Yayımlanacak TMS'nin uluslararası platformda kabul görmesi için IAS/IFRS setinin resmi çevirisine gereksinim olduğunun belirlenmesi üzerine, IASB ile beraber bir çalışma girişiminde bulunmuştur (Gürdal, 2005: 161).

Türkiye'nin gerek AB'ye giriş sürecinde bir ülke olması gerekse SPK ve BDDK'nin IOSCO'nun üyesi olması nedeniyle Türkiye'de 2005 yılının başından itibaren, bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını IFRS'ye göre düzenlemektedirler (Güney ve diğerleri, 2012: 123).

Türkiye'de yapılan düzenlemelere göre 2013'te TMS/TFRS'lere göre raporlama yapmaya başlayan işletmelerin VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolarının standartlar ile uyumlu hale getirildiği karşılaştırılmalı finansal tablolar TFRS ile uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği 2012 ve 2013 yılına ait finansal tablolar olarak belirlenmiştir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 6).

Bununla birlikte Türkiye'de son yıllarda IAS/IFRS'ye uyum sağlama amacıyla başta SPK, BDDK ve TMSK ve KGK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir (Güney ve diğerleri, 2012: 111).

Türkiye'de denetim standartlarının uyumlaştırılması ile ilgili çalışmalar yapan kurum ve kuruluşlar aşağıda başlıklar altında açıklanmıştır.

#### **4.1.1 Türkiye Muhasebe Uzmanlar Derneği**

1942'de Profesör Osman Fikret Arkun, İsmail Otar ve on iki arkadaşı tarafından "Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği" adıyla kurularak bu alandaki ilk özel girişim olan TMUD, ülkemizde muhasebe mesleğinin tarihi gelişimi içinde

önemli bir kilometre taşı özelliği göstermiştir. 1967’de derneğin statüsünde önemli değişiklikler yapılmış ve adı da “Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği” olarak yeniden belirlenmiştir. 1967’de 100 üye olan üye sayısı bugün 1450’ye kadar çıkmıştır (İbiş, 2009: 114).

TMUD, kurulduğu günden itibaren ülkemizde mesleğin tanınması, topluma anlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması, uluslararası çalışmalarda ülkemizin temsil edilmesi konularında çok değerli çalışmalar yapmıştır. Örneğin, 1969’da TMUD, üyelik koşulları arasına mesleki staj ve sınav koşullarını getirerek batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarını ülkemize taşınmasında etkili olmuştur (İbiş, 2009: 114).

TMUD üyeleri, muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantılara düzenleyici ya da önemli pay sahibi olarak hazır bulunmuşlardır. TMUD, 1957’de toplanan 1. Türkiye Muhasebe Kongresi’nden başlayarak bu kongrelerin yılda bir kez düzenlenmesini ve bu konuyla ilgili kuruluş ve üniversitelerle karar birliğine ulaşmayı sağlamıştır.

TMUD, 1987 yılına kadar düzenlenen 14 Muhasebe Kongresi’nin tümüne düzenleyici olarak katılmış; TÜRMOB’un kurulmasından sonra Muhasebe Kongrelerinin organizasyonunu TÜRMOB’a devretmiş; böylece 1990 yılında gerçekleştirilen 15’inci ve sonraki Kongre’lerin TÜRMOB tarafından düzenlenmesine yardımcı olmuştur (İbiş, 2009: 115)

TMUD 1954’ten başlayarak zaman zaman 10-12 kişilik delege gruplarıyla Türkiye’yi Uluslararası Muhasebe Kongrelerinde de temsil etmiştir. 1972’de 14 kişilik bir delege topluluğu ile Avustralya’nın Sydney kentinde toplanan 11. Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde IASC’ye üye olmuştur (İbiş, 2009: 115).

1975’te IASC üyesi olarak IAS/IFRS’yi kabul etmiş ve Türkiye’de “Uyulması zorunlu mesleki kararlar” olarak uygulanmasını üyelerinden talep etmiştir. 1977’de Almanya’nın Münih kentinde toplanan 12. Uluslararası Kongresi’nde kurulmasına karar verilen IFAC’a kurucu üye olarak hazır bulunmuştur (İbiş, 2009: 115).

IASC’nin Türkiye’de ilk üyesi olan TMUD, 1970’li yıllardan bu yana IAS’yi Türkçeye çevirerek yayımlama faaliyetini sürdürmüştür. Ayrıca 1992 yılında o güne kadar kabul edilmiş 31 adet IAS/IFRS’yi toplu halde bir kitapta ortaya koymuştur (Öksüz, 1999: 4).

#### **4.1.2 İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu**

1964 yılında 440 Sayılı “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakleri” hakkında kabul edilen kanunun geçici 1. maddesine göre oluşturulan “İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu” muhasebe usullerinin islahı ve tekleştirilmesi konularında çalışmıştır (Bozok, 2005: 203).

440 Sayılı Kanunla Kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu; KİT’ler için zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya koymuş ve bu amaçla 1968-1970 yılları arasında (Arıkan, 1996:3):

- Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Terimler ve Açıklamalar, olmak üzere 6 rapor yayınlamıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT’lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli bir etkisi olmuştur. Böylece KİT’lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına bir örnek teşkil etmiştir (Başpınar, 2004: 47).

#### **4.1.3 Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi**

1987’de kurulan komite, TMS’yi hazırlamakla yetkilendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı vardır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar aşağıdaki şekildedir (Arıkan, 1996: 3):

- Raporlama-Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB 4. Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi bakımından önem taşımaktadır. Fakat uygulamada, Türkiye Standartları Enstitüsünün yayımladığı standartlarının etkili olduğunu söylemek zordur.

Bu komite, TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği TMSK'nin kurulmasını ilke olarak ortaya koymuştur (Başpınar, 2004: 47).

#### **4.1.4 Sermaye Piyasası Kurulu**

SPK, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve yaygın bir biçimde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, şeffaflık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981'de çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur (SPK, 07.04.2015, www.spk.gov.tr).

IMF, 30.07.2002 tarihli niyet mektubuyla, SPK tarafından IAS/IFRS'yi uygulayacağı sözü verilmiştir. Bu amaçları gerçekleştirmek için SPK, 15.11.2003 tarihli Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ve Seri:XI, No:27 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Değişiklik Yapılmasına dair Tebliği" yayınlamıştır (Sevim ve diğerleri, 2006: 58).

Bu tebliğler ile IAS/IFRS'ye uyumu sağlamakta olup 01.01.2005'ten itibaren hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu şirketlerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon dışında tutulmamış olan şirketler için uygulanması zorunlu hale getirilmiştir (Sevim ve diğerleri, 2006: 58).

Söz konusu bu standart, doğrudan bağımsız dış denetim ile ilgili olmasa IAS/IFRS'ye uyumu gerçekleştireceği için bağımsız dış denetim içinde önem arz etmektedir (Sevim ve diğerleri, 2006: 58).

SPK, kanunla verilen yetkiye dayanarak kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının kaydedilmesi, mali tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe

verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları, yayımlanmış olduğu tebliğlerle belirlemektedir. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle de sınırlı kalsa vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı getirmiştir (Güney ve diğerleri, 2012: 114).

#### **4.1.5 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu**

Türkiye’de bağımsız dış denetimin yapılmasına ilişkin zorunluluk ilk defa 1987’de bankaların denetimi ile ortaya çıkmıştır. Bu gelişmelerin paralelinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yapılacak banka denetimlerinin esaslarını açıklayan Bağımsız Denetim Hakkında Tebliği, T.C. Merkez Bankası 24 Aralık 1987 tarihinde yayınlamıştır (Sevim ve diğerleri, 2006: 57).

1994’te yaşanan krizin ardından üç bankanın iflas etmesi sonrasında KHK ile Bankacılık Kanunu değiştirilmek istenmiştir. Ancak bu KHK’nin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi sonucu bankalar yasal düzenleme olmadan 1999’a kadar faaliyetlerine devam etmişlerdir (Bostancı, 2002:1).

1999’da küresel bankacılık anlayışına göre çıkarılan BDDK Kanunu ile bankacılık sektörü yasal bir yapıya kavuşmuş, sonradan yapılan değişiklikler ve düzenlemeler ile BDDK Kanunu bankacılık sektörü, küresel düzenlemeyi belirleyen Basel Komitesi’nin çalışmaları ile uyumlulaştırılmıştır (Bostancı, 2002:1).

2001’de yaşanan krizde on dokuz banka, öz kaynaklarının erozyona uğraması dolayısıyla Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna alınmış, bu durum bankacılık sektöründe şeffaflığın sağlanamadığını ortaya çıkarmıştır. Bankaların sermayelerinin güçlendirilmesi amacıyla yapılan yasal değişikliğe uygun olarak 01 Şubat 2002 tarihinde BDDK, bankacılık sektörünü güçlendirmek ve bankalardan beklenen şeffaflığı sağlanmak amacıyla düzenlemeye gitmiştir (Bostancı, 2002:1).

Bağımsız denetim yeniden düzenlenmiş ayrıca mevcut bankaların makyajlarından arındırılarak 2001 yılı sonu itibariyle bağımsız denetimin belirlenen yeni kurallara göre tamamlanması ve başka bir bağımsız denetim şirketi tarafından da ikinci bir denetime tabi tutulması şeklinde bir yapı ortaya çıkarılmıştır (Bostancı, 2002:1).



#### **4.1.6 3568 Sayılı Yasa Kapsamında yapılan çalışmalar**

Türkiye’de denetim alanındaki önemli gelişmelerden biri de 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı SMMM ve YMM Yasası ile bunu izleyen yönetmelik ve tebliğler yer almaktadır (Sevim ve diğerleri, 2006: 58-59). Denetim mesleği ilk olarak, 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu ile belirlenmiştir. Ancak bu Kanun’da denetim mesleğinin yürütülmesine ve denetime ilişkin standart ve ilkeler hakkında herhangi bir düzenleme çalışması ortaya çıkmamıştır (Karasu, 2014: 88).

3568 sayılı Türkiye uygulamalarında meslek ön plana çıkarılmış SPK ve bankalar yasası uygulamalarında olduğu gibi örgütlenilmesi amaçlanmıştır. AB yönergesinde ise, denetim kurumları ön planda tutulmuştur. Bununla beraber, AB yönergesinde, denetçiye verilen nispi değer, ülkemizin uygulamalarında, SPK ve bankalar yasasına dayalı uygulama ile 3568 sayılı yasa arasında bir konumda kaldığı da açıktır (Sevim ve diğerleri, 2006: 69).

3568 sayılı SMMM ve YMM Yasasının amacı, işletmelerde faaliyetlerinin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumun ilgililerin ve resmi kuruluşların yararlanmaları için tarafsız bir şekilde sunulması ve yüksek mesleki standartlar gerçekleştirmek üzere SMMM ve YMM meslekleri ve hizmetleri ile TÜRMOB’un kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları ortaya koymaktadır ( Sevim ve diğerleri, 2006: 59).

Türkiye’de muhasebe ve mali denetim mesleği ile ilgili olarak yasal statüye sahip tek meslek birliği TÜRMOB olarak belirlenmiştir. Söz konusu birlik, meslek mensuplarına ilişkin olarak kayıt ve sicil tutma, meslek ile ilgili faaliyet ve etik kurallarını belirleme ve meslek mensupları nezdinde disiplin uygulaması gibi yetkilere haizdir (Karasu, 2014: 88).

#### **4.1.7 Muhasebe Standartları Komisyonu**

Türkiye’de standart karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı standartları tek elden yayınlamak üzere çeşitli kesimlerden temsilcilerin katılımıyla

1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu oluşturulmuştur (Güney ve diğerleri, 2012: 114).

Bu komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda MB tarafından VUK bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete’de yer alan 1 sıra nolu “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” yayımlanarak uygulamaya konmuştur. Yayımlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmıştır (Başpınar, 2004: 49):

1. Muhasebenin temel kavramları,
2. Muhasebe politikalarının açıklanması,
3. Mali tablolar ilkeleri,
4. Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
5. Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

Bu komisyon görevini, çalışma esasları 9.2.1994 tarihinde yayınlanan 1 nolu yönerge ile kurulan TMMOB’e bırakmıştır (Güney ve diğerleri, 2012: 114).

#### **4.1.8 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu**

1994’da TÜRMOB Yönetim Kurulu, gelişmiş ülkelerdeki kuruluşlara benzeyen ve IASB ile uyumlu olmak üzere Türkiye’de muhasebeden yararlanan tüm çevrelerin temsil edileceği ve özerk çalışan TMMOB’in kurulmasına öncülük etmek üzere TMMOB Yönergesi’ni kabul etmiştir. TMS’yi saptamak amacıyla TMMOB, 9 Şubat 1994 tarihinde kurulmuş ve çalışmalara başlamıştır (Sayar, 2002: 78).

TMMOB’in kuruluş amacı, ülkede faaliyet gösteren işletmelerin ve diğer kuruluşların mali tablolarını düzenlenmeyi esas almaktır. Ayrıca muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek ve meslek mensuplarının mali tabloların bağımsız denetiminde esas alacakları denetim standartlarını belirlemektir (Sayar, 2002: 78).

Günümüzde, TMMOB Bakanlık’a bağlanmış ve kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş haline dönüşmüştür. Bu da kurulun yasallaşması anlamını taşımaktadır. Artık, kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ilk kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esaslar Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerde ortaya konacaktır. Bu

durum, Türkiye’de standartların gelişimi açısından çok önemli bir kilometre taşıdır (Güney ve diğerleri, 2012: 115).

#### **4.1.9 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**

TMSK, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek-1’inci madde uyarınca kurulmuştur. 2002’de üyelerinin atanmasıyla faaliyete geçmiştir (Parlakkaya, 2004: 132).

AB müktesebatına uyum sağlamak için; TMSK tarafından, IAS/IFRS ile uyumlu TMS yayınlamıştır. TMSK, IASB ile akdettiği lisans anlaşması çerçevesinde IFRS’nin 2006-2010 tarihleri arasındaki sürümlerinin birebir tercümesini yaparak TFRS ismi ile Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. TMSK tarafından en son basılan 2010 tarihli “IAS/IFRS ile Uyumlu TMS” başlıklı yayında, 9 TFRS ve 29 TMS ile bunların bir kısmı ile ilgili yorumlar bulunmaktadır (Memiş ve Güner, 2011: 154).

TMSK, IAS/IFRS’ye tam uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiş ve IASCF ile yapılan lisans ve telif anlaşması çerçevesinde oluşturduğu Türkiye Muhasebe Standartları’nı farklı tarihlerde Resmi Gazete’de yayımlamış ve 31 Mart 2006 tarihi itibarıyla standart setini tamamlamıştır.

Bu standartlar, uluslararası uygulamalarla aynı zamanda sürekli olarak güncellenecektir. Bu uygulamalarla Türkiye Muhasebe Standartları’na göre tek tip olarak düzenlenen denetlenmiş finansal tablolar, ülke dışında da geçerli, şeffaf, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir ve tutarlı bir yapıya kavuşacaktır (Gürdal, 2006a: 143).

2 Kasım 2011 tarihli KHK ile TMSK’nin tüm yetkileri KGK’ya devredilmiştir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 2).

#### **4.1.10 Türkiye Denetim Standartları Kurulu**

Türkiye’de denetim alanında en önemli gelişmelerden biri de 22 Ocak 2003 tarihinde TÜDESK’in kurulmasıyla ortaya çıkmıştır. TÜDESK, 3568 sayılı SMMM ve YMM Kanunu’na göre meslek ruhsatı sahibi olan meslek elemanlarının denetim faaliyetleri ile başka kanunlarla verilen denetim işlemlerini disiplinli bir şekilde

işletilmesi için IAS/IFRS'yi saptaması ve yayınlaması amacıyla TÜRMOB tarafından kurulmuştur (Sevim ve diğerleri, 2006: 61).

TÜDESK kurulduktan sonra ilk olarak 2002 yılı sonu itibariyle IFAC'a bağlı olarak çalışan IAASB tarafından hazırlanarak yayımlanan IAS/IFRS'nin tercümesini yaptırmıştır (Sevim ve diğerleri, 2006: 61).

2008 yılında TÜDESK tarafından tercümesi yapılarak yayımlanan IAS/IFRS ülkemiz ulusal standartlarının belirlenmesi açısından bir başlangıç olarak okunabilir (Güler, 2011: 104).

#### **4.1.11 Türk Ticaret Kanunu**

AB müktesebatına Uyum Programında yer alan otuz beş fasıldan ikisi, muhasebe ve denetimlerle ilgili konuları içermektedir. Bunlar altıncı fasıl olan “Şirketler Hukuku” ve otuz ikinci fasıl olan “Mali Kontrol” faslıdır. Altıncı fasıl kapsamında yeni TTK Tasarısı Nisan 2007’de TBMM Adalet Komisyonundan geçmiştir.

AB müktesebatına uyum sağlamak amacıyla özellikle AB yönergeleri ve direktifleri dikkate alınarak hazırlanmış olan muhasebe sistemine yönelik önemli düzenlemeleri de içeren yeni TTK 13 Ocak 2011 tarihinde 6102 Sayılı kanunla TBMM tarafından kabul edilmiştir (Memiş ve Güner, 2011: 154).

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK, sermaye şirketlerinde özellikle de anonim şirketlerde kurumsal yönetim, kamuyu aydınlatma, sermayenin korunması ve bağımsız denetim başta olmak üzere köklü değişiklikler içeren önemli düzenlemeler getirmektedir (Dal ve Çalış, 2013: 87).

6102 Sayılı TTK'nin bağımsız denetim konusunda gerek SPK gerekse TÜRMOB ile bütünleştirilmiş, tek tip denetim standart yapısı ile bağımsız denetimin ülke geneline yayılması ve gelişmiş sermaye piyasaları ile yatırımcılara hizmet sunması hedeflenmektedir (Memiş ve Güner, 2011, s.156).

6102 Sayılı TTK, kurumsal yönetim ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olup bu ilkelerin bir gereği olan şeffaflığın sağlanabilmesi için de denetime özel bir anlam kazanmıştır. Bağımsız, etkin, IAS/IFRS ile uyumlu denetimin sağlanabilmesi için denetimle ilgili maddeler kapsamlı olarak değişikliğe uğratılmıştır (Memiş ve Güner, 2011, s.156).

Yapılan olumlu düzenlemelere karşın bağımsız denetim için önemli olan denetim komitesinin 6102 Sayılı TTK'de, şirketlerde iç kontrol ve iç denetim uygulamaları ile ilgili bir zorunluluk ya da gereklilik duyulmamıştır. Belli büyüklükteki tüm şirketler için bir denetim komitesi kurulması ve bu komitenin görev tanımları arasında etkili iç kontroller, iç denetim ve riskin erken teşhisiyle ilgili fonksiyonel sorumlulukların tanımlanması yönünde düzenlemeler önem arz etmektedir (Memiş ve Güner, 2011, s.156).

#### **4.1.12 Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**

Kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur (KGK, 07.05.2015, www.kgk.gov.tr).

KGK'nin kuruluş gerekçeleri ve amaçları aşağıda belirtilmiştir (Karasu, 2014: 89-90):

- Farklı otoriteler tarafından aynı alanda farklı düzenlemeler yapılmasının neden olduğu bağımsız denetim alanındaki karmaşanın ortadan kaldırılması,
- Mali tabloların ülke genelinde tek tip düzenlenmesi ve denetim standartlarında yeknesaklığın sağlanması,
- AB müktesebatına uyum sağlanması,
- Finansal tabloların, uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesi,
- İşletmelerin finansal gücünün karşılaştırılabilir ölçeklere göre hesaplanabilmesini temin ederek rekabet güçlerinin artırılması,
- İşletmelerin bağımsız denetimden geçen finansal tablolarının uluslararası alanda kabul görmesi ile kredi bulmalarının kolaylaştırılması,
- Daha güçlü ve şeffaf bir sermaye piyasasının oluşturulması,
- Kayıt dışı ekonomiyle mücadeleye katkı sağlanması,
- Türkiye'de finansal tablo hazırlanmasında uygulamada birlik sağlanması,
- Finansal tablolara uluslararası alanda geçerlilik kazandırılarak uluslararası sermayenin Türkiye'ye çekilmesine katkı sağlanması,

- Uluslararası standartlarla paralel TMS'yi belirlemek ve piyasaları uluslararası gelişmeleri izleyerek uygulamada karşılaşılan sorunlara çözümler üretmek üzere kurulun etkin bir şekilde örgütlenmesi ve kurumsal bir yapıya kavuşturulması.

Yapılan düzenlemeler çerçevesinde önce bağımsız denetimine tabi olan kapsama dahil işletmelerin tamamında finansal tabloların TMS/IFRS ile uyumlu olması zorunluluğu bulunurken 26.08.2014 tarihli 29100 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KGK kararında sermaye piyasasında yer almayan kurum, kuruluş ve işletmelerin münferit veya konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında ihtiyari olarak TMS'nin uygulayabileceği ve KGK tarafından bir belirleme yapılmışına kadar bu işletmelerin yürürlükteki mevzuatın uygulamasını sürdürecekleri açıklanmıştır (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 2).

TMS/IFRS'lerin uygulanması ile ölkemizde finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda bazı değişiklikler olmuştur. Sermaye piyasası dışında TMS/IFRS'lerin uygulanmasında yeterli bilgi ve birikime sahip olmayan işletmelerin vergi muhasebesi çerçevesinde hazırladığı finansal tabloların TMS/IFRS gereklerine uygun hale getirilmesinde bazı sıkıntılar ortaya çıkmaktadır.

Finansal tabloların dönüşümü olarak ifade edilen bu işlem neticesinde elde edilen finansal tablolar üzerinde bağımsız muhasebe denetimi yapıldığında geçiş sürecinde aldıkları eğitim sonucu KGK tarafından yetki belgesi verilen meslek mensupları tarafından denetim faaliyetlerinin TMS ile uyumlu BDS'lere göre yapılması gerekmektedir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 3).

#### **4.2 Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Yapılan Düzenlemeler**

Türkiye'de, Amerika ve AB ölkelerinde yaşanan büyük çaplı muhasebe skandalları yaşanmamakla birlikte bu skandallara adı karışan denetim şirketlerinin Türkiye'de de ortaklıklarının bulunması ve Türkiye'de yaşanan banka iflasları, yatırımcıların dış denetim şirketlerine ve sermaye piyasalarına olan güvenini zedelemiştir. Banka yolsuzluklarında bağımsız denetim firmalarının da kusurlarının bulunduğu ilgililerce açıklık getirilmiştir. Bu yüzden, 1987'de bankacılık sektörü için bağımsız denetimin zorunlu hale gelmesi ile ilk zorunlu denetim ortaya çıkmıştır (Yaşar, 2013: 478).

Sermaye piyasasında bağımsız denetim uygulamasının kökeni, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 1996 yılında yürürlüğe konulan Seri:X, No: 16 sayılı Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ ile belirlenmiştir. Denetim standartları alanındaki düzenleme ise 2006 tarihinde (Seri: X, No:22) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ ile yapılmıştır (Yaşar, 2013: 478).

03.10.2003 tarihinde yürürlüğe giren Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik gereğince enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine uyumluluk arz etmektedir (Yaşar, 2013: 478).

Denetim ve gözetim faaliyetlerinin bağımsız dış denetim kalitesini sağlamak amacıyla ülkemizde son yıllarda önemli gelişmeler meydana gelmiştir. Muhasebe bilgilerinin raporlandığı finansal tabloların sunuluşu ile ilgili AB'nin üye ülkelerdeki kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler ile aynı tarihte ülkemizde de SPK'nin düzenlemelerine tabi olan işletmeler, 2005-2008 yılları arasında SPK'nin (Seri XI No:25) Tebliği çerçevesinde, 2005 yılından itibaren de IAS/IFRS'ye uygun finansal tablolar düzenlemekte ve ISA'ya göre bağımsız muhasebe denetimi uygulanmaktadır (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 2).

Türkiye'de KGK'nin kurulmasına kadarki süreçte, SPK'nin bağımsız dış denetim kuruluşlarına yönelik olarak denetim ve gözetim faaliyetlerinin bağımsız dış denetim kalitesini sağlayacak boyutta olmadığı gerek istatistiki veriler gerekse yapılan akademik çalışmalarda anlaşılmaktadır (Yaşar, 2013: 478).

660 sayılı KGK ile SPK, BBDK gibi Türkiye'de kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisini haiz kuruluşların yetkileri ile TÜRMOB ve Maliye Bakanlığı'na ait bağımsız denetim ve muhasebe standartlarını belirleme yetkisi KGK'ya verilerek bağımsız denetim konusunda bütüncül bir hukuki yapı meydana getirmiştir (Karasu, 2014: 79).

KGK tarafından 2013 yılı Ekim ayından itibaren Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları'nın (ISA) tercümesi niteliğini taşıyan BDS, Resmi Gazete'de yayımlanmaya başlamış ve 2014 yılı itibariyle BDS'lerin tamamına yakın kısmı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konulmuş olup 98 adet bağımsız denetim kuruluşu ile on bin civarında bağımsız denetçi yetkilendirilmesi belirlenmiştir (Gençoğlu ve diğerleri, 2014: 3).

Hazine Müsteşarlığı, reasürans ve sigorta şirketlerinin faaliyetlerini düzenleyen 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu'ndan aldığı yetkiyle 08.09.2003 tarihinde yürürlüğe giren Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin Yönetmeliği yayımlamıştır (Karasu, 2014: 88).

EPDK, 25248 sayılı ve 03.10.2003 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" yayımlamıştır. Bu yönetmeliğin 2. maddesine göre; "Enerji piyasasında faaliyet gösteren lisans sahibi tüzel kişiler, sertifika sahibi tüzel ve gerçek kişiler ile yetki belgesi sahibi özel ve resmi şirketlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca denetlenmesi, bu denetimleri yapacak bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve yetkililerin geçici ya da sürekli olarak kaldırılmasına ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır" (EPDK, 15.05.2015, www.epdk.org.tr).

Ancak EPDK, 29306 sayılı 25.03.2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik" yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğin 1. maddesine göre; "03.10.2003 tarihli ve 25248 Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik" yürürlükten kaldırılmıştır (EPDK, 15.05.2015, www.epdk.org.tr).



## BÖLÜM V

### 5. A ANONİM ŞİRKETİ'NİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

İncelemede denetime tabii A.Ş. ve denetimi yapan bağımsız denetim firmasının adları ve özel bilgileri değiştirilmiştir. Denetime tabii olan firmaya “A Anonim Şirketi” ve denetim yapan firmaya “B Bağımsız Denetim Anonim Şirketi” adı verilmiştir.

#### 5.1 Şirket'in Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

A A.Ş., çimento üretip satmak ve ana faaliyet konusu ile ilgili her türlü yan sanayi kuruluşlarına iştirak etmek amacı ile 24 Mart 1954 tarihinde kurulmuştur.

15 Şubat 2012 tarihinde C A.Ş. ile ortak olduğu D firması (yabancı firma) ve 100% iştiraki E firması arasında imzalanan sözleşme neticesinde Şirket'in sermayesinin %51'ini temsil eden 1.530.000 TL nominal değerli 153.000.000 adet hisse 31 Mayıs 2012 tarihi itibarıyla C A.Ş.'ye devrolmuştur. Şirket 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla C A.Ş. tarafından yönetilmektedir.

Şirket'in hisselerinin %49'u BİAŞ'ta işlem görmektedir.

Şirket'te 31 Aralık 2013 tarihinden itibaren 68 personel (31 Aralık 2012: 68) ve 23 yönetici (31 Aralık 2012: 24) olmak üzere toplamda 91 kişi (31 Aralık 2012:92) iş yapmaktadır.

Şirketin adresi özel bilgi olduğundan dolayı açıklanmamıştır.

#### 5.2 Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar ve Uygulanan Muhasebe Politikaları

##### 5.2.1 Sunuma İlişkin Temel Esaslar

Şirket'in finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan belli başlı muhasebe politikaları aşağıdaki gibidir:

### **5.2.1.1 Finansal Tabloların Hazırlanma İlkeleri**

Finansal tablolar SPK'nın 13 Haziran 2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri II, 14.1 Nolu "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olup Tebliğin 5. maddesine göre KGK tarafından yayımlanan TMS/IFRS ile bunlara ilişkin ek ve yorumları esas alınmıştır.

SPK, 17 Mart 2005 tarihinde almış olduğu bir kararla, Türkiye'de faaliyette bulunan halka açık şirketler için 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulamasının gerekli olmadığını ilan etmiştir. Şirket'in finansal tabloları, bu karar çerçevesinde hazırlanmıştır.

Şirket'in işlevsel ve sunum para birimi Türk Lirası (TL)'dir.

Finansal tablolar KGK tarafından yayımlanan TMS'ye göre Şirket'in durumunu layıkıyla arz edebilmek için birtakım düzeltme ve sınıflandırma değişikliklerine tabi tutularak hazırlanmıştır.

### **5.2.1.2 Finansal Tabloların Onaylanması**

Yıl sonu finansal tablolar yayımlanmak üzere 28 Şubat 2014 tarihinde Şirket Yönetim Kurulu tarafından onaylanmıştır. Genel Kurul'un ve ilgili düzenleyici kurumların yasal mevzuata göre düzenlenmiş finansal tabloları ve bu finansal tabloları değiştirme hakkı bulunmaktadır.

### **5.2.2 Yeni ve Düzeltilmiş Standartlar ve Yorumlar**

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla sona eren hesap dönemine ait finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikaları aşağıda özetlenen 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla geçerli yeni ve değiştirilmiş TMS/IFRS ve TMS/IFRS yorumları dışında önceki yılda kullanılanlar ile tutarlı olarak uygulanmıştır. Bu standartların ve yorumların Şirket'in mali durumu ve performansı üzerindeki etkileri ilgili paragraflarda açıklanmıştır.

## **1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olan yeni standart, değişiklik ve yorumlar:**

- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar-Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik)
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunumu (Değişiklik)- Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu Unsurlarının Sunumu
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)
- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)
- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (Değişiklik)
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
- TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Yatırımların Açıklamaları
- TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değerin Ölçümü
- TFRS YORUM 20 Yerüstü Maden İşletmelerinde Üretim Aşamasındaki Hafriyat (Dekapaj) Maliyetleri
- Uygulama Rehberi (TFRS 10, TFRS 11, TFRS 12 değişiklik)
- TFRS'deki iyileştirmeler (2009-2011 dönemi yıllık TFRS iyileştirmeleri)

TFRS uyarınca 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olan yeni standart, değişiklik ve yorumlardan TMS 19 “Çalışmalara Sağlanan Faydalar” standardındaki değişiklikler haricinde Şirket'in finansal tabloları üzerinde etkisi olmamıştır. İlgili değişikliklerin etkileri EK 5'in 1. maddesinde sunulmuştur.

## **Yayımlanan ancak yürürlüğe henüz girmemiş ve erken uygulamaya konulmayan standartlar, değişiklikler ve iyileştirmeler:**

1 Ocak 2014'den itibaren geçerli olan değişiklikler:

- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum – Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik)
- TFRS YORUM 21 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü – Finansal olmayan varlıklar için geri kazanılabilir değer açıklamaları (Değişiklik)

- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme – Türev ürünlerin devri ve riskten korunma muhasebesinin devamlılığı (Değişiklik)  
1 Ocak 2015’den itibaren geçerli olan standartlar:
- TFRS 9 Finansal Araçlar – Sınıflandırma ve Açıklama

İlgili değişiklik ve yorumların Şirket’in finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisinin olması beklenmemektedir.

**IASB tarafından yayımlanmış fakat KGK tarafından yayımlanmamış yeni ve düzeltilmiş standartlar ve yorumlar:**

- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar (Değişiklik)
- TFRS 9 Finansal Araçlar – Riskten Korunma Muhasebesi ve TFRS 9, TFRS 7 ve TMS 39’daki değişiklikler – TFRS 9 (2013)
- TFRS’deki iyileştirmeler (2010-2012 ve 2011-2013 dönemleri yıllık TFRS iyileştirmeleri)
- TFRS 14 - Regülasyona Tabi Ertelenen Hesaplara İlişkin Geçici Standart

İlgili değişiklik ve iyileştirmelerin Şirket’in finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisinin olması beklenmemektedir.

**KGK tarafından Yayımlanan İlke Kararları**

Yukarıda belirtilenlere ek olarak KGK Türkiye Muhasebe Standartları’nın Uygulanmasına yönelik aşağıdaki ilke kararlarını yayımlamıştır. ‘‘Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’’ yayımlanma tarihi itibariyle geçerlilik kazanmıştır. Ancak diğer kararlar 31 Aralık 2012 tarihinden sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerli olmak üzere uygulanmaktadır.

- 2013-1 Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi
- 2013-2 Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi
- 2013-3 İntifa Senetlerinin Muhasebeleştirilmesi
- 2013-4 Karşılıklı İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi

- KGK tarafından yayımlanan ilke kararı ‘‘2013-1 Finansal tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’’ haricinde Şirket’in finansal tabloları üzerinde etkisi olmamıştır. İlgili değişikliklerin etkileri EK 5’in 1. maddesinde sunulmaktadır.

### 5.3 Önemli Muhasebe Politikaları

Bu bölümde denetim raporundaki önemli muhasebe politikaları ele alınmıştır. TMS ile karşılaştırmalı olarak açıklanmış olup denetim raporundaki finansal tablo ve bilgiler EK kısmında sunulmuştur.

#### 5.3.1 Hasılat ve Gelirler

‘‘TMS 18 Hasılat’’ standardının kapsamı aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

1. Mal satışları,
2. Hizmet sunumları ve
3. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerdir.

A A.Ş.’nin denetim raporunda denetçi, hasılatları değerlendirirken faaliyetlerden dolayı Şirket’e ekonomik fayda sağlanması muhtemel olduğu ve gelirin güvenilir olarak ölçülebilmesinin mümkün olduğu zaman finansal tablolara yansıtılmıştır. Gelirin hesaplara yansıtılması için aşağıdaki kriterlerin karşılanması gerekmektedir.

#### Mal Satışları

Mal satışının satış olarak kaydedilebilmesi için malların sahipliğiyle ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya nakledilmiş olması, işletmenin, satılan malların yönetimiyle sahipliğin gerektirdiği şekilde ilgili olmaması ve söz konusu mallar üzerinde etkin bir kontrolünün bulunmaması, hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, işlemle ilgili ekonomik faydanın işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması ve işlemle ilgili yüklenen ve yüklenilecek maliyetlerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi şarttır. Aynı işlem veya olaylarla ilgili gelir ve giderler eş zamanlı olarak

finansal tablolara alınır. Net satışlar, teslim edilmiş malların fatura edilmiş bedelinin, satış iade ve iskontolardan arındırılmış halidir.

### Faiz

Faiz geliri; tahsilat şüpheli olmadıkça, efektif faiz oranı dikkate alınarak, faiz tahakkuk ettikçe kayıtlara alınır.

Denetim raporundaki hasılat ve gelirler ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 3. maddesinde ve 21. maddesinin (a) bendinde sunulmuştur.

### **5.3.2 Stoklar**

“TMS 2 Stoklar” standardının kapsamı aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:

1. İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
2. Finansal araçlar ve
3. Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerdir.

“TMS 2 Stoklar” standardının 6. paragrafında belirtilen net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, stokları değerlendirirken net gerçekleşebilir değerini düşük olanını kullanmıştır. Net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde stokların gerçekleşmesi beklenen satış bedelinden, yapılması gerekli tamamlama maliyeti ile satış giderlerinin indirilmesinden sonra kalan değeri ifade eder. Stokların maliyeti tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların birim maliyeti, kayar(hareketli) ağırlıklı ortalama yöntemi ile belirlenmiştir.

Denetim raporundaki stoklar ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 7. maddesinde sunulmuştur.

### 5.3.3 Maddi Duran Varlıklar

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardının kapsamı aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:

1. “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.
2. Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. Bu standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.
3. Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme giderleri.
4. Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ancak, bu Standart (2) - (4) arasında varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Standarda göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bu standardın 60. paragrafında belirtilen maddi duran varlıkları ile ilgili amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Aynı şekilde 62. Paragrafta da bir varlığın amortismanına tabii tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri içerir.

A A.Ş.’nin denetim raporunda denetçi, maddi duran varlıkları değerlendirirken 1 Ocak 2015 tarihinden önce satın alınan kalemler için 31 Aralık 2004 tarihi itibarıyla enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyet değerlerinden ve 1 Ocak 2005 tarihinden sonra alınan kalemler için satın alım maliyet değerlerinden birikmiş amortisman ve kalıcı değer kayıpları düşülerek yansıtmıştır. Ayrıca maddi duran varlıkların herhangi bir parçasını değiştirmekten doğan giderler bakım onarım maliyetleri ile birlikte aktifleştirilebilir. Sonradan ortaya çıkan diğer harcamalar söz

konusu varlığın gelecekteki ekonomik faydasını artırıcı nitelikte ise aktifleştirilebilir. Tüm diğer giderler oluştuğça kapsamlı gelir tablosunda gider kalemleri içinde muhasebeleştirilmiştir.

A A.Ş. maddi duran varlıklara ilişkin amortismanlar, varlıkların faydalı ömürlerine göre aktife giriş veya montaj tarihleri esas alınarak eşit tutarlı, doğrusal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır.

Denetim raporundaki maddi duran varlıklar ile ilgili finansal bilgiler ve maddi duran varlıkların tahmini faydalı ömürleri EK 5'in 8. maddesinde sunulmuştur.

### **5.3.4 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının kapsamı”, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

1. Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar,
2. “ TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında tanımlanan finansal varlıklar,
3. Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ve
4. Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Bu standardın 75. Paragrafında bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, maddi olmayan duran varlıklar değerlendirirken elde etme maliyetleri üzerinden, birikmiş itfa payları ve mevcutsa kalıcı değer düşüklüğünün indirilmesi sonrasında oluşan net değeri ile finansal tablolara yansıtmıştır. Maddi olmayan duran varlıklar, kullanım haklarını ve diğer tanımlanabilir hakları içermektedir. Maddi olmayan duran varlıklar doğrusal amortisman yöntemine göre ilgili kıymetin tahmini faydalı ömrü üzerinden 3 ila 10 yıl aralığında itfa edilmektedir.



Denetim raporundaki maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 9. maddesinde sunulmuştur.

### **5.3.5 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardının kapsamı aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

1. Stoklar,
2. İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar,
3. Ertelenmiş vergi varlıkları,
4. Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
5. “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm” standardı kapsamındaki finansal varlıklar ve
6. Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sayılabilir.

Yukarıda sıralanan varlıklara uygulanmamasının sebebi, bu varlıklara uygulanabilir konumdaki mevcut standartlar muhasebeleştirme ve ölçme kurallarını da içerir. Ancak bu standart aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanır:

- a) “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar,
- b) “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” standardında tanımlanan iştirakler ve
- c) “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” standardında tanımlanan iş ortaklıkları.

Bu standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini

gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, itfaya tabi olan varlıklar için defter değerinin geri kazanılmasının mümkün olmadığı durum ya da olayların ortaya çıkması halinde değer düşüklüğü testi uygulamıştır. Varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda değer düşüklüğü karşılığı kaydedilir. Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşüldükten sonra elde edilen gerçeğe uygun değer veya kullanımdaki değer büyük olanıdır. Değer düşüklüğünün değerlendirilmesi için varlıklar ayrı tanımlanabilir nakit akımlarının olduğu en düşük seviyede gruplanır. Finansal olmayan varlıklar her raporlama tarihinde değer düşüklüğünün olası göstergeleri açısından gözden geçirilir.

### **5.3.6 Finansal Araçlar**

“TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” standardının kapsamı bazı istisnalar hariç tüm işletmeler tarafından her türlü finansal araca uygulanır. Bunun istisnaları şunlardır:

1. “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar”, “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” veya “TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar” kapsamında muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklardaki, iştiraklerdeki ya da iş ortaklıklarındaki paylar. Diğer taraftan, bazı durumlarda TFRS 10, TMS 27 veya TMS 28 bağlı ortaklıktaki, iştirakteki ya da iş ortaklığındaki payların TFRS 9’a göre muhasebeleştirilmesini zorunlu tutmakta veya buna izin vermektedir. Bu hallerde işletmeler bu TFRS’de yer alan hükümleri uygularlar.
2. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının uygulandığı emeklilik fayda planları kapsamındaki işveren hak ve yükümlülükleri.
3. “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” standardında tanımlanan sigorta sözleşmeleri. Ancak, sigorta sözleşmelerinde saklı türev ürünler için, TMS 39 standardının işletmenin söz konusu işlemleri ayrı ayrı muhasebeleştirilmesini gerektirmesi durumunda bu standart uygulanır.

Bu standart; finansal araçların borç veya özkaynak olarak sunulmaları ile finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirlemektir. Bu standart,

ihraç eden açısından finansal araçların, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılması ve finansal varlık ve borçların netleştirilmeleri gereken durumlara uygulanır.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, finansal araçları, türev olmayan finansal varlıklar ve türev olmayan finansal yükümlülükler olarak iki grupta ele almıştır.

Türev olmayan finansal varlıklar; ticari alacaklar ve nakit ve nakit benzerleri olarak sınıflandırılmıştır. Sınıflandırma, finansal varlıkların alınma amaçlarına göre yapılmıştır. Şirket, finansal varlıklarının sınıflandırmasını satın aldıkları tarihte yapar.

Ticari alacaklar fatura edilmiş tutarları ile kayıtlara alınmakta ve izleyen dönemlerde etkin faiz oranı metoduyla indirgenmiş net değeri ve varsa şüpheli alacak karşılığı düşülerek taşınmaktadır.

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

Türev olmayan finansal yükümlülükler ise finansal borçlar, borçlu cari hesaplar ve ticari ve diğer yükümlülüklerdir. Bu yükümlülükler Şirket'in ilgili finansal aracın sözleşmeye bağlı koşullarına taraf durumuna geldiği işlem tarihinde kayıtlara alınır. Bu tür finansal yükümlülükler, ilk kayda alınmaları esnasında, gerçeğe uygun değerlerine doğrudan ilişkilendirilen işlem maliyetlerinin eklenmesiyle ölçülmektedir. İlk kayda alınmalarını müteakiben finansal yükümlülükler, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş değerleri üzerinden gösterilmektedir.

Denetim raporundaki finansal araçlar ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 3. maddesinde ve 21. maddesinin (a) ve (b) bendinde sunulmuştur

### **5.3.7 Yabancı Para İşlemler**

“TMS 21 Kur Değişim Etkileri” standardı aşağıdaki durumlarda uygulanır:

1. “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,

2. İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve
3. İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, yabancı para cinsinden yapılan işlemleri, işlem tarihindeki kur ile TL'ye çevirerek yansıtmıştır. Yabancı para parasal varlıklar ve borçlar, raporlama dönemi sonunda geçerli kur üzerinden dönem sonunda TL'ye çevrilmektedir. Bu tip işlemlerden kaynaklanan kur farkları, kar veya zarara yansıtılmaktadır. Gerçeğe uygun değeri ile gösterilen yabancı para birimi bazındaki parasal olmayan varlıklar ve borçlar gerçeğe uygun değerlerinin belirlendiği günün kurundan TL'ye çevrilerek ifade edilmektedir.

### **5.3.8 Pay Başına Kazanç**

“TMS 33 Hisse Başına Kazanç” standardının kapsamı aşağıdaki durumlarda uygulanır:

1. Bir işletmenin ayrı veya bireysel finansal tabloları:
  - i. Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsa veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların dahil olduğu tezgah üstü piyasa) işlem gören veya
  - ii. Borsa veya diğer teşkilatlanmış bir piyasada adi hisse senetlerini ihraç etmek amacıyla, bir menkul kıymetler komisyonu veya diğer düzenleyici kuruluş ile finansal tablolarını oluşturan veya oluşturma sürecinde olan ve
2. Bir grubun ana ortaklık ile konsolide edilmiş finansal tabloları:
  - i. Adi hisse senetleri veya potansiyel adi hisse senetleri borsa veya diğer teşkilatlanmış piyasalarda (yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların dahil olduğu tezgah üstü piyasa) işlem gören veya
  - ii. Borsa veya diğer teşkilatlanmış bir piyasada adi hisse senetlerini ihraç etmek amacıyla, bir menkul kıymetler komisyonu veya diğer düzenleyici

kuruluş ile finansal tablolarını oluşturan veya oluşturma sürecinde olan ve

3. Hisse başına kazanç tutarını kamuoyuna açıklayan bir işletme, söz konusu tutarı bu standarda göre hesaplar ve kamuoyuna açıklar.
4. Bir işletmenin, hem konsolide hem de bireysel finansal tablolarını “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” standardına göre hazırlayıp sunması durumunda, bu standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların, sadece, konsolide bilgiler çerçevesinde sunulması gerekir. hisse başına kazanç bilgilerini bireysel finansal tablolarına göre kamuoyuna açıklamayı tercih eden bir işletme, söz konusu bilgileri sadece kapsamlı gelir tablosunda sunar. İşletme, anılan hisse başına kazanç bilgisini konsolide finansal tablolarda sunmaz.

Bu standardın 10. paragrafında adi hisse başına kazanç ölçümü, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararın (pay), dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına (payda) bölünmesiyle hesaplanır.

A A.Ş.’nin denetim raporunda denetçi, kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda belirtilen pay başına kazanç, ana ortaklık hissedarlarına ait net karın, yıl boyunca piyasada bulunan hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama sayısına bölünmesi ile bulunmuştur.

Denetim raporunda pay başına kazanç ile ilgili finansal bilgiler EK 5’in 24. maddesinde ve EK 2’de sunulmuştur.

### **5.3.9 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar**

TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar standardının kapsamı; raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların muhasebeleştirilmesinde ve dipnotlarda yapılacak açıklamalarda uygulanır.

Bu standardın 8., 9., 10. ve 11. paragraflarında açıklanmış olan finansal tabloya alınma ve değerlendirme esasları; raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar olarak sınıflandırılmıştır.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olaylar aşağıda örnekler halinde verilmiştir:

1. İşletmenin raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle bir borcun bulunduğu teyit eden, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sonuçlanmış bir dava ile ilgili olarak; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları “ TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara uygulanır.
2. Raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkması durumunda uygulanır.
3. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.
4. Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle hukuki veya zımnî kabule dayalı borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir. Bu değer düşüklükleri, yatırımların raporlama dönemi sonundaki (bilanço tarihindeki) durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, paragraf 21 uyarınca ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle açıklanan tutarlar güncellenmez.

A A.Ş.’nin denetim raporunda denetçi, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olayları kâra ilişkin herhangi bir duyuru veya diğer seçilmiş finansal

bilgilerin kamuya açıklanmasından sonra ortaya çıkmış olsalar bile, raporlama dönemi (bilanço tarihi) ile bilançonun yayımı için yetkilendirilme tarihi arasındaki tüm olayları kapsadığını belirtmiştir.

Şirket raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıkması durumunda, finansal tablolara alınan tutarları bu yeni duruma uygun şekilde düzeltir.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim raporunda işletmeyle ilgili raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal bilgilerin mevcut olmadığını açıklamıştır.

### **5.3.10 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar**

“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardının kapsamı aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

1. İşletmeler, aşağıda yer alan durumlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanır:
  - a) Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanan ve
  - b) Başka bir standart ile düzenmiş olan.
2. Bu standart “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardı kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil) uygulanmaz.
3. Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.
4. Bir işletme, belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir standartta hüküm bulunması durumunda, bu standart yerine ilgili standardı uygular. Örneğin, bazı karşılık türleri aşağıda yer alan standartlarda ele alınmıştır:

- a) İnşaat sözleşmeleri,
  - b) Gelir vergileri,
  - c) Kiralamalar. Fakat “TMS 17 Kiralama İşlemleri”, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralamaları için özel şartlar içermediğinden, ilgili türden işlemlere bu standart hükümleri uygulanır.
  - d) Çalışanlara sağlanan faydalar.
5. Bu standart; karşılıkları, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, “karşılıklar” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu standardın konusuna girmezler.
  6. Diğer standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirler. Sözü edilen konulara bu standart kapsamında yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılar, ne de bu işlemi yasaklar.
  7. Bu standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyetler tanımına girmesi durumunda “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tatalan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.
  8. Bu standart, uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini içermektedir.

A A.Ş.’nin denetim raporunda denetçi, geçmiş olaylardan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması, yükümlülüğün yerine getirilmesinin muhtemel olması ve söz konusu yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir olması durumunda finansal tablolarda karşılık ayırmıştır. Karşılık olarak ayrılan tutar, yükümlülüğe ilişkin risk ve belirsizlikler göz önünde bulundurularak, bilanço tarihi



itibariyle yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılacak harcamanın tahmin edilmesi yoluyla hesaplanır.

Denetim raporunda karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 11. maddesinde sunulmuştur.

### **5.3.11 İlişkili Taraflar**

“TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardının kapsamı aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

1. Bu standart;
  - a) İlişkili taraflarla olan ilişki ve işlemlerin belirlenmesinde,
  - b) İşletme ile ilişkili tarafları arasındaki taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin belirlenmesinde,
  - c) (a) ve (b) maddelerinde yer alan kalemlerin açıklanmasının gerekli olduğu koşulların belirlenmesinde ve
  - d) Söz konusu kalemlere ilişkin olarak yapılacak açıklamaların tespit edilmesinde uygulanır.
2. Bu standart, ilişkili taraflarla olan ilişki ve işlemler ile taahhütler dahil olmak üzere, mevcut bakiyelerin; bir ana ortaklığın veya yatırım yapılan işletme üzerinde ortak kontrolü ya da önemli etkisi bulunan bir yatırımcı işletmenin “IFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” ve “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” uyarınca sunduğu konsolide ve bireysel finansal tablolarında açıklanmasını gerektirir. Bununla birlikte bu standart ayrı finansal tablolara da uygulanır.
3. Bir grup içindeki diğer işletmelerle yapılan ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, işletmenin finansal tablolarında açıklanır. Grup içi ilişkili taraf işlemleri ve mevcut bakiyeler, yatırım işletmesi ile yatırım işletmesinin gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen bağlı ortaklığı arasındakiler hariç olmak üzere, ilgili grubun konsolide finansal tablolarının hazırlanması sırasında elimine edilir.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, Şirket ile ilişkili sayılan tarafları aşağıda sınıflandırmıştır:

a) Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda şirket ile ilişkili sayılır:

Söz konusu kişinin,

- i. Şirket üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,
- ii. Şirket üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,
- iii. Şirket veya Şirket'in bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda.

b) Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin mevcut olması halinde işletme Şirket ile ilişkili sayılır:

- i. İşletme ve Şirket'in aynı grubun üyesi olması halinde,
- ii. İşletmenin, diğer işletmenin (veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin) iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde,
- iii. Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde,
- iv. İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde,
- v. İşletmenin, Şirket'in ya da Şirket ile ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planlarının olması halinde.Şirket'in kendisinin böyle bir planının olması halinde, sponsor olan işverenler de Şirket ile ilişkilidir.
- vi. İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde,
- vii. (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.

Denetim raporunda ilişkili taraf açıklamaları ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 25. maddesinde sunulmuştur.

### 5.3.12 Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler

“TMS 12 Gelir Vergileri” standardının kapsamı aşağıda maddeler halinde sınıflandırılmıştır:

1. Bu standart gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
2. Bu standardın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek anlaşmalarını raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsar.
3. Bu standart, devlet teşviklerinin veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi yöntemleri ile ilgili herhangi bir husus içermez. Ancak, bu standart devlet teşviklerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeler içerir.
4. Bu standart, gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde (ertelenmiş vergi) vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:
  - a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda (bilançosunda) yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borç için ise ödemenin ve
  - b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.
5. Bu standart işletmenin işlemleri ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kar veya Zararlar içerisinde (ya özkaynaklarda muhasebeleştirilecek kar veya zararlarda ya da direkt özkaynaklarda)

muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kar veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez.

6. Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da içerir.
7. Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergileri değerlendirirken cari ve ertelenmiş vergileri kullanmıştır.

Vergi gideri veya vergi geliri, dönem içerisinde ortaya çıkan kazanç veya zararlar ile alakalı olarak hesaplanan cari ve ertelenmiş verginin toplamıdır.

Cari ve ertelenmiş vergi hesaplamasında yürürlükte olan vergi mevzuatı uyarınca bilanço tarihi itibarıyla geçerli bulunan vergi oranları kullanılmıştır.

Ertelenmiş vergi, bilanço yükümlülüğü metoduna göre hesaplanmıştır. Ertelenmiş vergi, aktif ve pasiflerin finansal tablolarda yansıtılan değerleri ile yasal vergi matrahları arasındaki geçici farkların vergi etkisi olup, finansal raporlama amacıyla dikkate alınarak yansıtılmaktadır.

Ertelenmiş vergi aktifi ileride bu zamanlama farklılıklarının kullanılabileceği bir mali kar oluşabileceği ölçüde; tüm indirilebilir geçici farklar, kullanılmayan teşvik tutarları ile geçmiş dönemlere ilişkin taşınan mali zararlar için kayda alınır. Ertelenmiş vergi aktifi her bilanço döneminde gözden geçirilmekte ve ertelenmiş vergi aktifinin ileride kullanılması için yeterli mali karın oluşmasının mümkün olmadığı durumlarda, bilançoda taşınan değeri azaltmaktadır.

Ertelenmiş vergi, aynı veya farklı bir döneme doğrudan özkaynak ile ilişkilendirilen işlemlerle ilgili ise doğrudan özkaynak hesap grubuyla ilişkilendirilir.

Denetim raporunda kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 13. ve 16. maddelerinde sunulmuştur.

### **5.3.13 Giderler**

Giderler ile ilgili standart bulunmamaktadır. Ancak A A.Ş.'nin bağımsız denetim raporunda denetçi, giderleri tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmiştir. Satışların maliyeti ve faaliyet giderleri tahakkuk ettiği anda kaydedilir. Operasyonel kiralama kapsamında yapılan kira ödemeleri, kiralama süresince, eşit tutarlarda kapsamlı gelir tablosuna gider olarak yansıtılmıştır.

Faiz giderleri kapsamlı gelir tablosunda, ilgili varlığa ait etkin faiz oranı uygulanabilir değişken bir faiz oranı dikkate alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Faiz giderleri, faiz doğuran bir enstrümanın ilk kayıtlı değeri ile etkin faiz oranı yöntemine göre hesaplanan vade tarihindeki değeri arasındaki fark veya prim veya iskontonun bugünkü değere indirgenmiş tutarlarından meydana gelmektedir. Yatırım maliyeti ile ilişkilendirilen finansman giderleri yatırım süreci boyunca aktifleştirilir.

Denetim raporunda giderler ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 12., 19., 20. ve 23. maddelerinde, 21. ve 22. maddelerinin (b) bendinde ve EK 2'de sunulmuştur.

### **5.3.14 Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar**

“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının kapsamı aşağıda maddeler halinde sınıflandırılmıştır:

1. Sağlanacak faydanın tamamının, hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:
  - a) Ücretler, maaşlar ve sosyal güvenlik katkıları,
  - b) Ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni,
  - c) Kardan pay verilmesi ve primler ile

- d) Mevcut çalışanlar için sağlanan parasal olmayan faydalar (örneğin; sağlık yardımı, lojman, araç, ücretsiz veya indirimli olarak verilen mal veya hizmetler gibi).
2. İş ilişkisi sonrası sağlanan faydalar:
    - a) Emeklilik faydaları (örneğin; emeklilik maaşı ve emeklilik ikramiyesi) ve
    - b) İş ilişkisi sonrasında sağlanan hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi diğer faydalar.
  3. Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar:
    - a) Kıdeme bağlı izinler veya özel izin gibi uzun vadeli ücretli izinler,
    - b) Jübile veya kıdeme bağlı diğer faydalar ve
    - c) Uzun süreli iş göremezlik nedeniyle sağlanan faydalar.
  4. İş ilişkisi sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar.

A A.Ş.'nin denetim raporunda denetçi, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıkları aşağıda maddeler halinde açıklanan bilgilere göre değerlendirme yapmıştır.

- a) Kıdem tazminatı karşılığı: Şirket, Türkiye’de mevcut iş kanunu gereğince, en az bir yıl hizmet verdikten sonra emeklilik nedeni ile işten ayrılan istifa ve kötü davranış dışındaki nedenlerle işine son verilen personele belirli miktarda kıdem tazminatı ödemekle yükümlüdür. “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardına uygun olarak Şirket’in yükümlülükleri aktüeryal hesaplamalar ile tespit edilmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı, çalışanların emekliliği halinde ödenmesi gerekecek muhtemel yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanarak ayrılır.
- b) Kıdemli işçiliği teşvik primi karşılığı: Şirket’in belli bir kıdemin üzerindeki çalışanlarına ödenen “Kıdemli işçiliği teşvik primi karşılığı” adı altında sağladığı bir fayda bulunmaktadır. Finansal tablolarda tahakkuk etmiş olan kıdemli işçiliği teşvik primi karşılığı, gelecekteki olası yükümlülüklerin tahmini toplam karşılığının finansal tablo tarihine indirgenmiş değerini ifade eder.
- c) Tanımlanan katkı payları: Şirket, Sosyal Sigortalar Kurumu’na zorunlu olarak sosyal sigortalar primi ödemektedir. Bu primler tahakkuk ettikleri dönemde personel giderlerine yansıtılmaktadır.

- d) Kullanılmamış izin hakları: finansal tablolarda tahakkuk etmiş olan kullanılmamış izin hakları, bilanço tarihi itibariyle çalışanların kullanmadıkları hak edilmiş izin günleri ile ilgili gelecekteki olası yükümlülüklerin tahmini toplam karşılığını ifade eder.

Denetim raporunda çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar ile ilgili finansal bilgiler EK 5'in 11. maddesinin (a) bendinde sunulmuştur.

### **5.3.15 Nakit Akış Tablosu**

“TMS7 Nakit Akış Tabloları” standardının kapsamı aşağıda maddeler halinde sınıflandırılmıştır:

1. İşletmeler bu standarda göre Nakit Akış Tablosu hazırlamalı ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunmalıdır.
2. Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kâr etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur.
3. Bu standardın 10. paragrafında Nakit akış tablosu; döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır.
4. Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcıları, bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlar.
5. Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışları içerebilir. Örneğin, bir kredi geri ödemesi hem faiz hem de anapara ödemesini içerir, faiz işletme

faaliyeti olarak sınıflandırılırken anapara finansman faaliyeti olarak sınıflanır.

A A.Ş.’nin denetim raporunda denetçi, Şirket’in net varlıklarındaki değişimleri, finansal yapısını ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen şartlara göre yönlendirme yeteneği hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermek üzere, diğer finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak, nakit akış tablosunu düzenlemiştir

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları esas, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. Esas faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları, Şirket’in faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarını gösterir. Yatırım faaliyetleri ile ilgili nakit akışları, Şirket’in yatırım faaliyetlerinde kullandığı kaynakları ve bu kaynakların geri ödemelerini gösterir. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, Şirket’in finansman faaliyetlerinde kullandığı kaynakları ve bu kaynakların geri ödemelerini gösterir.

Nakit ve nakit benzeri değerler, nakit ve banka mevduatı ile tutarı belirli nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli, yüksek likiditeye sahip ve vadesi 3 ay veya daha kısa olan yatırımları içermektedir.

Denetim raporunda nakit akış tablosu ile ilgili finansal bilgiler EK 4’te sunulmuştur.

### **5.3.16 Finansal Tablolar Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu**

“BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standardının 43. paragrafında mevzuat tarafından öngörülen denetçi raporu aşağıdaki unsurların her birini içeriyor ise denetçi BDS’ye atıfta bulunabilir:

- Başlık,
- Mevcut sözleşme şartlarının gerektirdiği muhatap,
- Denetlenmiş olan finansal tabloların belirtildiği giriş paragrafı,
- Şirket Yönetim Kurulu’nun finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunun açıklanması,
- Aşağıdakiler dahil, denetim kapsamının ve denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş verme sorumluluğunun açıklanması:
  - Bağımsız Denetim Standartlarına ve mevzuatına yapılan atıf ve



- Bu standartlara uygun olarak denetimin tanımı,
- Finansal tablolara ilişkin verilen görüşü ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesine yapılan atfı içeren bir görüş paragrafı (Türkiye Muhasebe Standartları -veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartları dışındaki finansal raporlama çerçevesinin kaynağının belirtilmesi de dahildir),
  - Denetçinin imzası,
  - Denetçi raporu tarihi ve
  - Denetçi adresi

Denetçi, bağımsız denetim raporunu BDS'ye uygun bir şekilde hazırlamıştır. Finansal tablolar hakkında bağımsız denetçi raporu ile ilgili açıklamalar EK 5'in 28. maddesinde sunulmuştur.

## BÖLÜM VI

### 6. SONUÇ

Globalleşmenin etkisiyle uluslararası denetim standartlarının geniş kabulüne paralel olarak geleneksel denetim anlayışında yaşanan değişim, Türkiye’de de faaliyet gösteren finansal kurumlar, işletmeler ve kamu kurumlarını doğrudan etkilemiştir. Bu çerçevede Türkiye’de de uluslararası denetim standartlarına uyum konusunda ciddi çalışmalar yapılmıştır. Özellikle, birçok kurum ve kuruluşun denetim standartları ile ilgili yaptığı çalışmalar, hem uluslararası alanda hem de AB’ye uyum süreci çerçevesinde önem arz etmektedir. Bununla birlikte ulusal sektörler arasında standartlaşma sağlanarak muhasebenin ürettiği finansal bilgilerin kalitesi artırılmıştır. Dolayısıyla küreselleşme sürecinde muhasebenin uluslararası düzeyde kabul görmesinde önemli bir gelişme sağlamıştır.

Türkiye’de bağımsız denetim mesleğinin kanun ve mevzuat çerçevesinde gelişimine bakıldığında son 20 yılda önemli mesafeler kat edilmiştir. Söz konusu bu gelişimin uluslararası denetim ve muhasebe standartlarına uyum konusunda paralellik gösterdiği gözlemlenmiştir. Bağımsız denetim konusunda 6102 sayılı TTK, SPK ve TURMOB bütünleşerek tek tip standart yapılı bağımsız denetimi Türkiye geneline yayılmasını ve gelişmiş sermaye piyasaları ile yatırımcılara hizmet sunmayı hedeflenmiştir. Bununla birlikte KGK tarafından da bağımsız denetim ve muhasebe standartlarına yönelik yapılmış olan çalışmalar neticesinde kurum, Türkiye genelinde finansal tabloların tek tip düzenlenmesini ve denetim standartlarında yeknesaklığı sağlamıştır. Bu çalışmalar sonucunda finansal tabloların uluslararası gelişmeler ve uluslararası standartlarla uyumlu olmasını ve ulusal denetim standartları uyarınca denetlenmesini sağlamıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında, bağımsız denetim raporundaki önemli muhasebe politikaları ve finansal tablolarla ilgili kalemlerin TMS’ye ve denetim sürecinin BDS’ye göre yapıldığı belirlenmiştir. Bu yönde yapılan denetimler hem şirkete hem bilgi kullanıcılarına tarafsız, şeffaf ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim raporundaki önemli muhasebe politikaları ve finansal tablolardaki açıklamaları, yalın ve gerçekçi bir şekilde hazırlayarak denetim raporunu bilgi kullanıcılarına anlaşılır bir şekilde sunmakta ve denetim raporlarına güveni

artırmaktadır. Böylece şirketin kredibilitesini artırmakta, ekonomik ve istikrar konusunda önemli bir güven sağlamaktadır.

## 7. KAYNAKÇA

- AĞCA, A., (2007), Üniversitelerimizde Verilen Denetim Eğitiminin Teknolojik Gelişmeler Sonucunda Değişen Denetim Olgusu ve Değişen Denetçi Profili Karşısındaki Durumu, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı: 22, Mayıs, s.41-65.
- AKSOY, T., (2005), Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:71, Nisan-Mayıs-Haziran, s.182-199.
- ALPMAN, G., (2008), Yeni TTK'da UFRS'ye Geçiş, Bağımsız Denetim ve Uyum İçin Yol Haritası,  
<http://www.tobb.org.tr/Documents/ttk/sunumlar/GokhanAlpman.pdf> Erişim Tarihi: 27.01.2015.
- ALTINTAŞ, A. T., (2007), Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesinin Algılanmasına İlişkin Bir Araştırma, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- ANDERSEN, A., WATERHOUSE P., (1995), Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Bugünkü Durumu ve Karşılaşılan Güçlükler, Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildirileri 1, Uluslararası Muhasebe Sempozyumu, 6-8 Nisan, Çev: N. Yalın ve C. Başaran, s.1-5.
- ARIKAN, Y., (1996), Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 36, Mayıs-Haziran, s.1-11
- ASLAN, S., (2004), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler: IFRS 1-5, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Eylül, s.45-61.
- AYDIN, N., (2006), Bankacılık Uygulamaları, Eskişehir Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- BAŞPINAR, A., (2004), Türkiye'de ve Dünya'da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, Sayı: 46, Mayıs- Ağustos, s.42-57.
- BAŞPINAR, A., (2005), Türkiye'de ve Dünya'da Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, Sayı:148, Ocak-Nisan, s.35-62.
- BOSTANCI S., (2002), Bankalarda Bağımsız Denetim, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:58, Ocak-Şubat-Mart, s.1-5.
- BOZKURT, N., (2006), Muhasebe Denetimi, Alfa Basım Dağıtım A.Ş., 4. Baskı, İstanbul.

- BOZOK, S., (2005), Maliyet Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- ÇALIŞKAN, A., (2006), Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim, Sayıştay Dergisi, Sayı:63, Ekim-Aralık, s.51-58.
- ÇANKAYA, F., (2007), Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırılması, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:6, s.127-148.
- ÇARIKÇIOĞLU, P., (1995), Türkiye’de Muhasebe Denetimin Gelişimi, Muhasebe Denetimi Sempozyum Bildirileri 1, 6-8 Nisan, s.1-6.
- ÇATIKKAŞ, Ö., OKUR, M., BALKAN, İ., (2012), Bankalarda Denetim Komitesi Uygulanması, Yayın No:287, Golden Medya Matbaacılık, İstanbul.
- ÇELEN, E., (2001), Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:55, Nisan-Mayıs-Haziran, s.1-5.
- ÇİFTÇİ, Y., (2001), Türk Muhasebe Hukuku’nda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, s.91-106.
- ÇİFTÇİ, Y., ERSERİM, A., (2008), Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi, Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27 Nisan Balıkesir, s.1-21.
- ÇÖMLEKÇİ, F., (2004), Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Yayın No:1585, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- ÇÖMLEKÇİ, F., KEPEKÇİ C., ERDOĞAN M., (1993), Muhasebe Denetimi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- DAL, S., ÇALIŞ, Y. E., (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetçi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:118, Temmuz-Ağustos, s.87-106.
- DOĞAN, C., KAPUSUZUOĞLU, T., (2003), Denetim Standartları ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetim Kılavuzu, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul.
- DÖNMEZ, A., BERBEROĞLU P. B., ERSOY A., (2005), Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması, Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:9, s.52-78.

- DURMUŞ, A. H., (1995), Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu, I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu, 6-8 Nisan, s.1-17.
- ELİTAŞ, C., KARAKOÇ, M., ÖZDEMİR, S., (2011), Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları, Pamukkale Üniversitesi Açık Erişim Arşivi, s.1-14, <http://acikerisim.pau.edu.tr/xmlui/handle/11499/129> Erişim Tarihi 07.03.2015.
- FENDOĞLU, H.T., (2010), Kamu Denetçiliği( Ombudsmanlık), Stratejik Düşünce Enstitüsü Analiz, Aralık, s.4-20, <http://www.sde.org.tr/userfiles/file/Ombudsman.pdf> Erişim Tarihi 23.01.2015.
- GENÇOĞLU, Ü. G., ARSOY, A. P., ERTAN, Y., BORA, T., (2014), TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim, s.1-25.
- GÜCENME, Ü., (2004), Muhasebe Denetimi, Aktüel Yayınları, Bursa.
- GÜÇLÜ, F., (2007), Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler, Detay Yayıncılık, 2. Baskı, Ankara.
- GÜNEY, S., YİĞİTER, Ş. Y., KORKMAZ, M., CEYLAN, N., (2012), Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Yıl:5, Sayı:10, Aralık, s.109-128.
- GÜRBÜZ, H., (1995), Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınları, 4. Baskı, Eskişehir.
- GÜRDAL, K., (2003), Muhasebe Dünyasından Haberler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, s.141-146.
- GÜRDAL, K., (2005), Muhasebe Dünyasından Haberler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak, s.161-168.
- GÜRDAL, K., (2006a), Muhasebe Dünyasından Haberler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan, s.143-152.
- GÜRDAL, K., (2006b), Muhasebe Dünyasından Haberler, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Temmuz, s.153-160.
- GÜREDİN, E., (2000), Denetim, Beta Basım Yayım Dağıtım, 6. Baskı, İstanbul.
- GÜRER, H., (2011), Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Kurumsallaşmanın Getireceği Faydalar, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 10, 05-09 Ekim, s.1-6.

- GÜVEMLİ, O., ÖZBİRECİKLİ, M., (2011), Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:1, s.146-180.
- HAFTACI, V., (2014), Bağımsız Denetim, Umuttepe Yayınları, 3. Baskı, Kocaeli.
- HAFTACI, V., BADEM, A. C., (2011), Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı:50, Nisan, s.1-16.
- İBİŞ, C., (2009), TÜRMOB ve TMUD’un Uluslararası Meslek Örgütleri İle Olan İlişkileri, İSMMM MO Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 9, 12-13 Ekim 2009, s.113-128.
- KAPUSUZUĞLU, A., (2006), Bağımsız Denetime Yönelik Genel Bir Bakış, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:2, Sayı:13, s.62-73.
- KARASU, R., (2014), Yeni Bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:47, Sayı:1, Mart, s.79-105.
- KARTAL, F., (2013), Türkiye’de Kamu ve Özel Sektördeki İç Denetim Uygulamaları, Maliye Finans Yazıları, Nisan 2013, s.8-36.
- KİRACI, M., (2009), Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Örneklem (Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma), Detay Yayıncılık, Ankara.
- KOCAMAZ, H., (2012), Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:2 Sayı:2, s.105-120.
- KÖSE, H. Ö., (2007), Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim, 145. Kuruluş Yılı Dönümü Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- MEMİŞ, M. Ü., GÜNER, M. F., (2011), Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:20, Sayı:2, s.149-164.
- OKTAY, S., (2013), Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenleri, Maliye Finansa Yazıları, Sayı:100, Ekim, s.42-94.

- ÖKSÜZ, F., (1999), Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler, İSMMMO Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 4, 5-9 Mayıs 1999, s.1-8.
- ÖZALP, İ., (2004), Uluslararası İşletmecilik, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- ÖZBEK, Y., (2011), Kamu İç Denetçilerinin Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: Devlet Üniversiteleri Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:33, Ocak, s.65-84.
- ÖZER, H., (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara.
- ÖZEREN, B., (1999), İç Denetim Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara.
- ÖZEREN, B., (2000), İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara.
- PARLAKKAYA, R., (2004), Muhasebede Uluslar arası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Sayı:7, s.119-139.
- SAĞLAR, J., TUAN, K., (2009), İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:18, Sayı:1, s.343-358.
- SAYAR, Z., (2002), Oluşturulmakta olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığı Altında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, s.73-80.
- SELİMOĞLU, S. A., Uzay Ş., (2009), Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- SEVİM, Ş., ÇETİNOĞLU, T., KURNAZ, N., (2006), Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde AB 8. Yönergesi Kapsamında Türkiye’de Denetim ve Denetçilik Mesleğinin Durumu:AB Müzakereleri Gelişim İçin Bir Fırsat mıdır?, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart, s.44-76.
- ŞAHİN, E., (2010b), Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması ve Çorum’da Bir Sanayi İşletmesi Örneği, Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.



- ŞAHİN, Z., (2010a), Türkiye’de Bağımsız Denetimin Tarihi Gelişimi, Gerekliliği ve Yararları,  
[http://www.muhasabenet.net/makale\\_zulfikar%20sahin\\_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc](http://www.muhasabenet.net/makale_zulfikar%20sahin_turkiye%20de%20bagimsiz%20denetimin%20tarihi%20gelisimi.doc) Erişim Tarihi: 07.01.15.
- ŞAVLI, T., (2011), Uluslar arası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Süreci, Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildirileri 10, 05-09 Ekim, s.1-18.
- TAŞ, O., DURMUŞ, C. N., (2008), SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim, Alfa Basım Dağıtım, İstanbul.
- TUFAN, M., GÖRÜN, M., (2013), Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslar arası İç Denetim Standart Çerçevesinde İncelenmesi, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı:89, s.115-135.
- UZAY, Ş., TANÇ, A., ERCİYES, M., (2009), Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:95, Eylül- Ekim, ss.125-140.
- VARICI, İ., (2009), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Cilt:27, Sayı:2, s.279-296.
- YAŞAR, A., (2013), Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:22, Sayı:1, s.466-480.  
[http://www.ankaraymmo.org.tr/sempozyum/III.OTURUM/ahmet\\_sahin\\_savci.pdf](http://www.ankaraymmo.org.tr/sempozyum/III.OTURUM/ahmet_sahin_savci.pdf)  
Erişim Tarihi 19.01.2015.
- <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf> Erişim Tarihi 16.01.2015.
- <http://www.epdk.org.tr/index.php/epdk-denetim/bagimsiz-denetim?id=122> Erişim Tarihi 10.05.2015.
- [http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi\\_det.php?mn=3&p=990](http://www.icdenetimmerkezi.com/bilgibankasi_det.php?mn=3&p=990) Erişim Tarihi 18.01.2015.
- [http://kgk.gov.tr/content\\_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html](http://kgk.gov.tr/content_detail-219-1020-bagimsiz-denetim-yonetmeligi.html) Erişim Tarihi 05.01.2015.

[http://www.kgk.gov.tr/content\\_detail-315-792-turkiye-denetim-standartlari.html](http://www.kgk.gov.tr/content_detail-315-792-turkiye-denetim-standartlari.html) Erişim Tarihi 07.02.2015.

[http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS\\_705\\_Resmi\\_Gazete.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS_705_Resmi_Gazete.pdf) Erişim Tarihi: 13.02.2015

[http://www.kgk.gov.tr/contents%5Cfiles%5CPdf%5CKGK\\_Brosur.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents%5Cfiles%5CPdf%5CKGK_Brosur.pdf) Erişim Tarihi: 07.05.2015.

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/erdogan/003/> Erişim Tarihi 20.03.2015

<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=590&fn> Erişim tarihi: 25.12.2014

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&showmenu=yes&mepid=1&subid=1&submenuheader=1> Erişim Tarihi: 07.04.2015.

<http://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> Erişim Tarihi 22.02.2015.

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYHWfyNz7CBeVO+idSHBSArCy7i9UJXD4KCAHgodZITsbH5j6wgZ7hsxrHyHsDFz6F7+s> = Erişim Tarihi 20.03.2015.

[http://www.vergisorunlari.com.tr/konu\\_bilgi.aspx?konudeger=tfrs](http://www.vergisorunlari.com.tr/konu_bilgi.aspx?konudeger=tfrs) Erişim Tarihi: 25.02.2015

<http://www.yenimakale.com/muhasebe-standardinin-dunyadaki-gelisimi.html> Erişim Tarihi 04.03.2015.

## 8. EKLER

### 8.1. EK 1: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihi İtibariyle Finansal Durum Tablosu

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası(TL) olarak ifade edilmiştir).

	Dipnot Referanları	Bağımsız Denetimden geçmiş 31 Aralık 2013	Bağımsız Denetimden Geçmiş (Yeniden Düzenlenmiş) 31 Aralık 2012
<b>VARLIKLAR</b>			
<b>Dönen Varlıklar</b>		<b>23.352.672</b>	<b>19.333.975</b>
Nakit ve nakit benzerleri	5.4	3.362.740	4.038.804
Ticari alacaklar		12.268.704	10.072.206
➤ İlişkili taraflardan ticari alacaklar	5.25	1.087.023	124.625
➤ İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar	5.6(a)	11.181.023	
Stoklar	5.8	6.863.067	4.926.957
Peşin ödenmiş giderler	5.12	260.128	24.657
Diğer dönen varlıklar	5.13 (a)	598.033	271.351
<b>Duran varlıklar</b>		<b>28.265.392</b>	<b>28.159.786</b>
Diğer alacaklar	5.7(a)	190.030	122.774
Maddi duran varlıklar	5.9	25.412.971	25.347.302
Maddi olmayan duran varlıklar	5.9	1.096.305	592.315
Peşin ödenmiş giderler	5.12	29.436	36.365
Ertelenmiş vergi varlığı	5.16	1.536.650	2.061.030
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>		<b>51.618.064</b>	<b>47.493.761</b>

	Dipnot Referanları	Bağımsız Denetimden geçmiş 31 Aralık 2013	Bağımsız Denetimden Geçmiş (Yeniden Düzenlenmiş) 31 Aralık 2012
<b>KAYNAKLAR</b>			
<b>Kısa vadeli yükümlülükler</b>		<b>8.299.666</b>	<b>6.306.126</b>
Finansal borçlar	5.5	84.582	76.333
Ticari borçlar		7.494.277	5.579.055
➤ İlişkili taraflara ticari borçlar	5.25	904.811	-
➤ İlişkili olmayan taraflara ticari borçlar	5.6(b)	6.589.466	5.579.055
Çalışanlara sağlanan faydalar kapsamında borçlar	5.14	370.700	291.677
Diğer borçlar		39.191	217.992
➤ İlişkili taraflara diğer borçlar	5.25	-	30.677
➤ İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar	5.7(b)	39.191	187.315
Ertelenmiş gelirler	5.15	28.841	1.201
Diğer kısa vadeli yükümlülükler	5.13(b)	282.075	139.868
<b>Uzun vadeli yükümlülükler</b>		<b>2.883.693</b>	<b>2.758.619</b>

Uzun vadeli karşılıklar		2.883.693	2.758.619
➤ Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar	5.11(a)	1.951.098	1.860.372
➤ Borç karşılıkları	5.11(b)	932.595	898.247
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>		<b>40.434.705</b>	<b>38.429.016</b>
Ödenmiş sermaye	5.17	3.000.000	3.000.000
Sermaye düzeltmesi farkları		16.732.078	16.732.078
Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacak birikmiş kapsamlı giderler		(896.598)	(880.664)
➤ Yeniden değerlendirme ve ölçüm kazanç/(kayıpları)		(896.598)	(880.664)
Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler		1.042.788	1.042.788
Geçmiş yıllar karı		18.534.814	25.750.873
Net dönem karı/(zararı)		2.021.623	(7.216.059)
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>		<b>51.618.064</b>	<b>47.493.761</b>

**8.2. EK 2: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihinde sona eren döneme ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası(TL) olarak ifade edilmiştir).

	Dipnot Referansları	Bağımsız Denetimden Geçmiş 31 Aralık 2013	Bağımsız Denetimden Geçmiş (Yeniden Düzenlenmiş) 31 Aralık 2012
Hasılat	5.18	55.698.750	41.145.702
Satışların maliyeti	5.18	(49.239.535)	(44.246.261)
<b>BRÜT KAR</b>		<b>6.459.215</b>	<b>(3.100.559)</b>
Genel yönetim giderleri	5.19	(3.611.019)	(4.448.948)
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	5.19	(452.823)	(381.615)
Esas faaliyetlerden diğer gelirler	5.21(a)	734.015	671.083
Esas faaliyetlerden diğer giderler	5.21(b)	(590.415)	(1.503.903)
<b>FAALİYET KARI/(ZARARI)</b>		<b>2.538.973</b>	<b>(8.763.942)</b>
Yatırım faaliyetlerinden gelirler	5.22(a)	48.453	79.465
Yatırım faaliyetlerinden giderler	5.22(b)	(10.376)	(26.043)
<b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/(ZARARI)</b>		<b>2.577.050</b>	<b>(8.710.520)</b>
Finansman giderler	5.23	(27.063)	(19.414)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/(ZARARI)</b>		<b>2.549.987</b>	<b>(8.729.059)</b>
<b>Sürdürülen faaliyetler vergi gideri</b>			
Dönem vergi gideri		-	-
Ertelenmiş vergi (gideri)/geliri	5.16	(528.364)	1.513.875
<b>NET DÖNEM KARI/(ZARARI)</b>		<b>2.021.623</b>	<b>(7.216.059)</b>
<b>Hisse başına kazanç/(zarar)</b>		<b>0.0067</b>	<b>(0.0241)</b>
<b>Seyreltilmiş hisse başına kazanç/(zarar)</b>		<b>0.0067</b>	<b>(0.0241)</b>
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>			
<b>Kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar</b>			
Tanımlanmış fayda planlarının yeniden ölçüm kayıpları		(19.918)	(1.100.830)
Vergi gideri	5.16	3.984	220.166
<b>TOPLAM DİĞER KAPSAMLI GİDER</b>		<b>(15.934)</b>	<b>(880.664)</b>
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR/(GİDER)</b>		<b>2.005.689</b>	<b>(8.096.723)</b>

### 8.3. EK 3: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Özkaynak Değişim Tablosu

(Tutarlar aksi belirtmedikçe Türk Lirası (TL) olarak ifade edilmiştir.)

	Ödenmiş Sermaye	Sermaye Düzeltmesi Farkları	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları	Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	Geçmiş Yıl Karları	Dönem Karı/(Zararı)	Toplam Özkaynaklar
<b>1 Ocak 2012 tarihi itibariyle bakiyeler</b>	<b>3.000.000</b>	<b>16.732.078</b>	-	<b>1.042.788</b>	<b>31.043.290</b>	<b>(5.292.417)</b>	<b>46.525.739</b>
Net dönem zararı	-	-	-	-	-	(7.216.059)	(7.216.059)
Diğer kapsamlı gelir	-	-	-	-	-	-	-
Aktüeryal kayıp	-	-	(1.100.830)	-	-	-	(1.100.830)
Aktüeryal kayıp kalemine ilişkin ertelenmiş vergi	-	-	220.166	-	-	-	220.166
<b>Kapsamlı gelir toplamı</b>	-	-	<b>(880.664)</b>	-	-	<b>(7.216.059)</b>	<b>(8.096.723)</b>
Yedeklere transfer	-	-	-	-	(5.292.417)	5.292.417	-
<b>31 Aralık 2012 tarihi itibariyle bakiyeler</b>	<b>3.000.000</b>	<b>16.732.078</b>	<b>(880.664)</b>	<b>1.042.788</b>	<b>25.750.873</b>	<b>(7.216.059)</b>	<b>38.429.016</b>
<b>1 Ocak 2013 tarihi itibariyle bakiyeler (önceden raporlanan)</b>	<b>3.000.000</b>	<b>16.732.078</b>	-	<b>1.042.788</b>	<b>24.870.209</b>	<b>(7.216.059)</b>	<b>38.429.016</b>
Yeniden sınıflandırmaya ilişkin düzeltme (*)	-	-	(880.664)	-	880.664	-	-
<b>1 Ocak 2013 tarihi itibariyle yeniden düzenlenmiş bakiyeler</b>	<b>3.000.000</b>	<b>16.732.078</b>	<b>(880.664)</b>	<b>1.042.788</b>	<b>25.750.873</b>	<b>(7.216.059)</b>	<b>38.429.016</b>
Net dönem karı	-	-	-	-	-	2.021.623	2.021.623
Diğer kapsamlı gelir	-	-	-	-	-	-	-
Aktüeryal kayıp	-	-	(19.918)	-	-	-	(19.918)
Aktüeryal kayıp kalemine ilişkin ertelenmiş vergi	-	-	3.984	-	-	-	3.984
<b>Kapsamlı gelir toplamı</b>	-	-	<b>(15.934)</b>	-	-	<b>2.021.623</b>	<b>2.005.689</b>
Geçmiş yıl karlarına transfer	-	-	-	-	(7.216.059)	7.216.059	-
<b>31 Aralık 2013 tarihi itibariyle bakiyeler</b>	<b>3.000.000</b>	<b>16.732.078</b>	<b>(896.598)</b>	<b>1.042.788</b>	<b>18.534.814</b>	<b>2.021.623</b>	<b>40.434.705</b>

**8.4. EK 4: A Anonim Şirketi'nin 31 Aralık 2013 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Nakit Akış Tabloları**

(Tutarlar aksi belirtilmedikçe Türk Lirası(TL) olarak ifade edilmiştir).

	<b>Dipnot Referansları</b>	<b>Bağımsız Denetimden Geçmiş 31 Aralık 2013</b>	<b>Bağımsız Denetimden Geçmiş (Yeniden Düzenlenmiş) 31 Aralık 2012</b>
<b>Operasyonel faaliyetlere ilişkin nakit akışları</b>			
Dönem karı/(zararı)		2.021.623	(7.126.059)
<b>Düzeltilmeler</b>			
Amortisman giderleri ve itfa payları	5.20	3.227.283	3.529.251
Vergi gideri/(geliri)	5.16	528.364	(1.513.875)
Finansman giderleri	5.23	27.063	19.414
Faiz gelirleri	5.21(a)	(205.088)	(465.668)
Kıdem tazminatı yükümlülüğü karşılığı	5.11(a)	425.956	254.054
Kullanılmamış izin karşılığı	5.11(a)	(40.361)	49.959
Kıdemli işçiliği teşvik primi karşılığı	5.11(a)	42.379	34.697
Prim karşılığı		-	29.215
Alacak ve borç reeskontlarındaki net değişim		18.620	(5.321)
Stok değer düşüklüğü karşılığı	5.8	11.298	(198.513)
Şüpheli alacak karşılığı	5.6.21(b)	66.037	801.070
Dava karşılığı iptali		-	(17.800)
Arazi yeniden düzenleme gider karşılığı/(iptali)	5.11(b)	(72.652)	154.481
Maddi duran varlık satış zararı/(karı)	5.22	5.923	(19.422)
Ecrimisil tahakkuku	5.11(b)	107.000	107.000
		6.163.445	(4.457.517)
<b>İşletme sermayesindeki değişiklikler</b>			
Ticari ve diğer alacaklardaki değişim		(2.097.645)	(1.843.323)
Stoklardaki değişim		(1.947.406)	2.454.423
Faaliyetlerle ilgili diğer alacak ve varlıklardaki değişim		(622.475)	124.596
Ticari ve diğer borçlardaki değişim		1.915.222	633.207
Faaliyetlerle ilgili diğer borç ve yükümlülüklerdeki değişim		70.069	(556.866)
Şüpheli alacaklardan tahsilatlar	5.6(a)	(183.510)	-
Ödenen kıdem tazminatları	5.11(a)	(295.122)	(1.271.924)
Davalarla ilgili ödemeler		-	(24.200)
Ödenen primler		-	(183.700)
Ödenen kıdem işçiliği teşvik primi	5.11(a)	(43.912)	(15.600)
Tahsil edilen faiz		214.556	501.570
Ödenen faiz	5.11(a)	(18.132)	(78.558)
<b>Operasyonel faaliyetlerde kullanılan nakit</b>		<b>3.155.090</b>	<b>(4.717.892)</b>
<b>Yatırım faaliyetlerinde kullanılan nakit akışları</b>			
Maddi ve maddi olmayan duran varlık satın alımları	5.9	(3.807.318)	(812.787)
Maddi ve maddi olmayan duran varlık satışları	5.10	4.453	45.465
<b>Yatırım faaliyetlerinde kullanılan net nakit</b>		<b>(3.082.865)</b>	<b>(767.322)</b>
<b>Finansman faaliyetlerinde kullanılan nakit akışları</b>			
Finansal borçlarda artış		8.249	76.333
Ödenen finansman giderleri	5.23	(27.063)	(19.414)

<b>Finansman faaliyetlerinde kullanılan net nakit</b>		<b>(18.814)</b>	<b>56.919</b>
Nakit ve nakit benzerlerindeki net azalış		(666.589)	(5.428.295)
Dönem başı nakit ve nakit benzerleri		4.025.049	9.453.344
<b>Dönem sonu nakit ve nakit benzerleri</b>		<b>3.358.460</b>	<b>4.025.049</b>
Faiz tahakkukları		4.280	13.755
<b>Faiz tahakkukları dahil dönem sonu nakit ve nakit benzerleri</b>		<b>3.362.740</b>	<b>4.038.804</b>



## **8.5. EK 5: 31 Aralık 2013 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Finansal Tablolar İle İlgili Bilgiler**

### **1. Muhasebe Politikaları ve Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar**

SPK'nın 7 Haziran 2013 tarih ve 20/670 sayılı toplantısında alınan karar uyarınca Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği kapsamına giren sermaye piyasası kurumları için 31 Mart 2013 tarihinden sonra sona eren ara dönemlerden itibaren yürürlüğe giren finansal tablo örnekleri ve kullanım rehberi yayımlamıştır. Yürürlüğe giren bu formatlar uyarınca Şirket'in finansal durum tablosunda ve gelir tablosunda çeşitli sınıflamalar yapılmıştır.

Şirket'in 31 Aralık 2012 tarihi finansal durum tablosunda yapılan sınıflamalar şunlardır:

- Diğer dönen varlıklar hesap grubunda gösterilen 24.657 TL peşin ödenen giderler finansal durum tablosunda ayrı bir hesap olarak,
- Diğer kısa vadeli yükümlülükler hesabında gösterilen 244.570 TL tutarındaki ödenecek sosyal güvenlik primleri ve muhtasar beyanname borçları ile 47.107 TL tutarındaki personele borçlar, çalışanlara sağlanan faydalar kapsamındaki borçlar hesabında,
- Diğer kısa vadeli yükümlülükler hesabında gösterilen 1.201 TL tutarındaki ertelenmiş gelirler finansal durum tablosunda ayrı bir hesap olarak,
- Diğer duran varlıklar hesap grubunda gösterilen 36.365 TL peşin ödenen giderler, finansal durum tablosunda ayrı bir hesap olarak,

Şirket'in 31 Aralık 2012 tarihli gelir tablosunda yapılan sınıflamalar şunlardır:

- Diğer faaliyet gelirleri hesabında gösterilen 34.000 TL tutarındaki makine kira gelirleri yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında,
- Diğer faaliyet gelirleri hesabında gösterilen 45.465 TL tutarındaki sabit kıymet satış geliri yatırım faaliyetlerinden gelirler hesabında,
- Finansal gelirler hesabında gösterilen 3 aydan kısa vadeli mevduatların 485.668 TL tutarındaki faiz geliri diğer faaliyet gelirleri hesabında,
- Finansal gelirler hesabında gösterilen 62.676 TL tutarındaki ticari alacak ve ticari borç kur farkı gelirleri diğer faaliyet gelirleri hesabında,
- Finansal giderler hesabında gösterilen 14.408 TL tutarındaki ticari alacak ve ticari borç kur farkı giderleri diğer faaliyet giderleri hesabında gösterilmiştir.

“TMS 19 Çalışanlarına Sağlanan Faydalar” standardında yapılan ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olan değişikliği Şirket 31 Aralık 2012 tarihinde erken uygulamıştır. Bu çerçevede Şirket çalışanlarına sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar hesaplamasında koridor yöntemini terk ederek kıdem tazminatı karşılık tutarını yeniden hesaplamıştır. 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla aktüeryal kayıp kazanç tutarları geçmiş yıl karları hesabında muhasebeleştirilmiş olup ilgili tutarlar SPK’nın yayımlanmış olduğu finansal tablo formatlarına uygun olacak şekilde özkaynaklar altındaki yeniden değerlendirme ve ölçüm kazanç/kayıpları fonuna sınıflandırılmıştır. 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla sınıflandırılacak herhangi bir aktüeryal kayıp veya kazanç bulunmamaktadır.

Şirket, 31 Aralık 2012 tarihli gelir tablosunda genel yönetim giderlerinde muhasebeleştirilen 1.100.830 TL tutarındaki aktüeryal kayıp tutarını ve ertelenmiş vergi geliri hesabında muhasebeleştirilen 220.166 TL tutarındaki ertelenmiş vergi etkisini aktüeryal kayıp tutarını ve ertelenmiş vergi etkisini aktüeryal kayıp/kazanç fonuna sınıflamıştır.

## 2. Faaliyet Bölümlerine Göre Raporlama

Yoktur (31 Aralık 2012: Yoktur).

## 3. Nakit ve Nakit Benzerleri

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Bankalar	3.206.258	3.698.754
-Vadeli Mevduat	22.506	16.744
- Vadesiz Mevduat	133.949	323.306
<b>Toplam</b>	<b>3.362.740</b>	<b>4.038.804</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla vadeli mevduatın tamamı TL cinsindedir ve vadeleri 3 aydan kısadır. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla, vadeli mevduatlara uygulanan etkin faiz oranları %8.00 ve %9.60 (31 Aralık 2012: %6.00 ve %8.40) arasında değişmektedir.

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla bloke mevduat bulunmamaktadır.

31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla, nakit akışları tablosuna baz olan, gelir reeskontları hariç nakit ve nakit benzerleri 3.358.460 TL tutarındadır (31 Aralık 2012: 4.025.049 TL).

#### 4. Finansal Borçlar

Şirket'in 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle finansal borcu 84.582 TL dir (31 Aralık 2012: 76.333 TL). Finansal borçlar, Sosyal güvenlik Kurumu (SGK) yükümlülüklerini karşılamak üzere alınan bir haftadan kısa vadeli, faizsiz ve teminatsız spot banka kredilerinden oluşmaktadır.

#### 5. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar

##### a) İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar (net)

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Ticari Alacaklar	10.101.817	8.499.858
Vadeli Çekler ve Alacak Senetleri	2.070.588	2.555.920
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	(990.724)	(1.108.197)
<b>Toplam</b>	<b>11.181.681</b>	<b>9.947.581</b>

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle ticari alacakların ortalama vadesi 69 gündür (31 Aralık 2012: 74 gün).

Şirket yönetimince geçmiş tecrübeler ve cari ekonomik durum göz önüne alınarak değerlendirilmekte ve gerekli görüldüğü durumlarda ve uygun oranda şüpheli alacak karşılığı ayrılmaktadır. Şüpheli ticari alacak karşılıklarının dönem içindeki hareketleri aşağıdaki gibidir:

	1 Ocak- 31 Aralık 2013	1 Ocak- 31 Aralık 2012
Dönem başı	1.108.197	307.127
Dönem içinde ayrılan karşılık tutarı (21b)	66.037	801.070
Dönem içinde tahsil edilen (21a) (-)	(183.510)	-
<b>Dönem Sonu</b>	<b>990.724</b>	<b>1.108.197</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle, Şirket'in ticari alacaklarının vade dağılımı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Vadesi geçmemiş ve karşılık ayrılmamış	10.713.797	9.811.636
Vadesi üzerinden 1-30 gün geçmiş	467.884	129.855
Vadesi üzerinden 1-3 ay geçmiş	-	-
Vadesi üzerinden 3-12 ay geçmiş	-	-
Vadesi üzerinden 1 yıldan fazla geçmiş	-	-
<b>Toplam</b>	<b>11.181.681</b>	<b>9.947.581</b>

**b) İlişkili Olmayan Taraplara Ticari Borçlar (net)**

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Ticari Borçlar	6.589.466	5.579.055
<b>Toplam</b>	<b>6.589.466</b>	<b>5.579.055</b>

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle ticari borçların ortalama vadesi 45 gündür (31 Aralık 2012: 37 gün).

**6. Diğer Alacaklar ve Borçlar**

**a) Diğer uzun vadeli alacaklar**

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Verilen depozito ve teminatlar	190.030	122.774
<b>Toplam</b>	<b>190.030</b>	<b>122.774</b>

**b) İlişkili olmayan taraflara diğer borçlar**

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Alınan depozito ve teminatlar	39.191	187.315
<b>Toplam</b>	<b>39.191</b>	<b>187.315</b>

**7. Stoklar**

Şirket'in stok hareketleri aşağıdaki gibidir:

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Hammadde ve malzeme	3.651.937	2.247.631
Yarı mamul stokları	1.553.898	1.295.560
Mamul stokları	805.703	429.229
Diğer stoklar	1.139.570	1.231.280
Stok değer düşüklüğü karşılığı (-)	(288.041)	(276.743)
<b>Toplam</b>	<b>6.863.067</b>	<b>4.926.957</b>

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle stoklar maliyet değerleri üzerinden gösterilmekte olup, hareketsiz stoklar için 288.041 TL (31 Aralık 2012: 276.743 TL) değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.

Stok değer düşüklüğü karşılığı hesabının dönem içindeki hareketleri aşağıdaki gibidir:

	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Dönem başı	276.743	475.256
Dönem içinde artış/(azalış)	11.298	(198.513)
<b>Dönem Sonu</b>	<b>288.041</b>	<b>276.743</b>

## 8. Maddi Duran Varlıklar

31 Aralık 2013 tarihinde sona eren yılda maddi duran varlıkların hareketleri aşağıdaki gibidir:

Maliyet	1 Ocak 2013	Girişler	Transfer	Çıkışlar	31 Aralık 2013
Arazi ve arsalar	716.064	1.865.500	-	-	2.581.564
Yer altı ve yerüstü düzenleri	5.114.252	-	-	-	5.114.252
Binalar	14.116.785	-	-	-	14.116.785
Makine, tesis ve cihazlar	74.890.936	-	295.272	(69.209)	75.116.999
Taşıtlar	78.767	-	-	-	78.767
Döşeme ve demirbaşlar	1.226.355	33.413	1.349	-	1.216.117
Diğer maddi duran varlıklar	9.058	-	(9.058)	-	-
Yapılmakta olan yatırımlar	252.085	1.363.428	(287.563)	-	1.327.950
	<b>96.404.302</b>	<b>3.262.341</b>	-	<b>(69.209)</b>	<b>99.597.434</b>

### Cari yıl

Birikmiş Amortismanlar	1 Ocak 2013	Cari yıl Amortismanı	Transfer	Çıkışlar	31 Aralık 2013
Yer altı ve yerüstü düzenleri	(3.425.393)	(258.670)	-	-	(3.684.063)
Binalar	(10.107.675)	(220.053)	-	-	(10.327.728)
Makine tesis ve cihazlar	(56.475.698)	(2.627.849)	(8.820)	58.833	(59.053.534)
Taşıtlar	(53.609)	(8.487)	-	-	(62.096)
Döşeme ve demirbaşlar	(985.805)	(71.237)	-	-	(1.057.042)
Diğer maddi duran varlıklar	(8.820)	-	8.820	-	-
	<b>(71.057.000)</b>	<b>(3.186.296)</b>	-	<b>58.833</b>	<b>(74.184.463)</b>
<b>Net defter değeri</b>	<b>25.347.302</b>		-	<b>(10.376)</b>	<b>25.412.971</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihi itibarıyla maddi duran varlıklar üzerinde ipotek yoktur (31 Aralık 2012:Yoktur).

31 Aralık 2013 ve 2012 itibarıyla finansal kiralama yoluyla edinilen maddi duran varlık yoktur.

31 Aralık 2013 ve 2012 itibarıyla aktifleştirilmiş finansman maliyeti yoktur.

31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yılda maddi duran varlıkların hareketleri aşağıdaki gibidir:

<b>Maliyet</b>	<b>1 Ocak 2012</b>	<b>Girişler</b>	<b>Transfer</b>	<b>Çıkışlar</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Arazi ve arsalar	716.064	-	-	-	716.064
Yer altı ve yerüstü düzenleri	5.114.252	-	-	-	5.114.252
Binalar	14.116.785	-	-	-	14.116.785
Makine, tesis ve cihazlar	74.961.039	-	577.632	(647.735)	74.890.936
Taşıtlar	111.073	-	-	(32.306)	78.767
Döşeme ve demirbaşlar	1.263.463	-	16.385	(53.493)	1.226.355
Diğer maddi duran varlıklar	9.058	-	-	-	9.058
Yapılmakta olan yatırımlar	38.239	807.863	(594.017)	-	252.085
	<b>96.329.973</b>	<b>807.863</b>	<b>-</b>	<b>(733.534)</b>	<b>96.404.302</b>

#### Cari Yıl

<b>Birikmiş Amortismanlar</b>	<b>1 Ocak 2012</b>	<b>Cari yıl Amortismanı</b>	<b>Transfer</b>	<b>Çıkışlar</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Yer altı ve yerüstü düzenleri	(3.153.437)	(271.956)	-	-	(3.425.393)
Binalar	(9.884.996)	(222.679)	-	-	(10.107.675)
Makine tesis ve cihazlar	(54.200.933)	(2.913.476)	-	638.711	(56.475.698)
Taşıtlar	(65.521)	(8.370)	-	20.282	(53.609)
Döşeme ve demirbaşlar	(958.282)	(76.021)	-	48.498	(985.805)
Diğer maddi duran varlıklar	(8.807)	(13)	-	-	(8.820)
	<b>(71.057.000)</b>	<b>(3.492.515)</b>	<b>-</b>	<b>707.491</b>	<b>(71.057.000)</b>
<b>Net defter değeri</b>	<b>25.347.302</b>		<b>-</b>	<b>(26.043)</b>	<b>25.347.302</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle halen kullanılmakta olan tamamıyla itfa olmuş maddi varlıkların maliyet bedelleri aşağıdaki gibidir:

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Yer altı ve yerüstü düzenleri	867.270	867.270
Binalar	9.063.879	9.063.879
Makine tesis ve cihazlar	34.253.839	33.096.210
Taşıtlar	4.685	4.685
Döşeme ve demirbaşlar	728.841	662.468
	<b>44.918.514</b>	<b>43.694.512</b>

Maddi duran varlıkların tahmini faydalı ömürleri aşağıdaki gibidir:

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Binalar	10 - 30 yıl	10 - 30 yıl
Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	10- 20 yıl	10 - 20 yıl
Makine, Tesis ve Cihazlar	5 - 30 yıl	5 - 30 yıl
Taşıtlar	8 - 10 yıl	8 - 10 yıl
Döşeme ve Demirbaşlar	5 - 10 yıl	5- 10 yıl

## 9. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

31 Aralık 2013 tarihinde sona eren yılda maddi olmayan duran varlıkların hareketleri aşağıdaki gibidir:

Maliyet	1 Ocak 2013	Girişler	Transferler	31 Aralık 2013
Bilgisayar programları	364.884	544.977	(10.271)	899.590
Kil sahası kullanım hakları ve arama giderleri	1.011.342	-	10.271	1.021.613
	<b>1.376.226</b>	<b>544.977</b>	-	<b>1.921.203</b>

Birikmiş İtfa Payları	1 Ocak 2013	Girişler	Transferler	31 Aralık 2013
Bilgisayar programları	(370.933)	(11.374)	(31.774)	(414.081)
Kil sahası kullanım hakları ve arama giderleri	(412.978)	(29.613)	31.774	(410.817)
	<b>(783.911)</b>	<b>(40.987)</b>	-	<b>(824.898)</b>
<b>Net defter değeri</b>	<b>592.315</b>	<b>503.990</b>	-	<b>1.096.305</b>

31 Aralık 2012 tarihinde sona eren yılda maddi olmayan duran varlıkların hareketleri aşağıdaki gibidir:

Maliyet	1 Ocak 2012	Girişler	31 Aralık 2012
Bilgisayar programları	359.960	4.924	364.884
Kil sahası kullanım hakları ve arama giderleri	1.011.342	-	1.011.342
	<b>1.371.302</b>	<b>4.924</b>	<b>1.376.226</b>
Birikmiş İtfa Payları	1 Ocak 2012	Girişler	31 Aralık 2012
Bilgisayar programları	(341.317)	(29.616)	(370.933)
Kil sahası kullanım hakları ve arama giderleri	(405.858)	(7.120)	(412.978)
	<b>(747.175)</b>	<b>(36.736)</b>	<b>(783.911)</b>
<b>Net defter değeri</b>	<b>624.127</b>	<b>(31.812)</b>	<b>592.315</b>

## 10. Devlet Teşvik ve Yardımları

Yatırım ve istihdam teşvikleri yoktur.

## 11. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

### a) Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle, çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin uzun vadeli karşılıklar aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Kıdem tazminatı karşılığı	1.719.148	1.568.396
Kullanılmamış izin karşılığı	129.160	187.653
Kıdemli işçiliği teşvik primi karşılığı	102.790	104.323
	<b>1.951.098</b>	<b>1.860.372</b>

### **Kıdem Tazminatı Karşılığı**

Bu miktar 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla 3.254 TL (31 Aralık 2012: 3.034) ile sınırlandırılmıştır. Şirket ilişikteki finansal tablolarda kıdem tazminatı karşılığını profesyonel bir aktüerin yapmış olduğu hesaplama göre yansıtmıştır. Kıdem tazminatı karşılığı, çalışanların emekliliği halinde ödenmesi gereken muhtemel yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanarak ayrılır.

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibarıyla yükümlülüğü hesaplamak için kullanılan aktüeryal varsayımlar aşağıdaki gibidir:

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Net iskonto oranı	%3.84	%3.73
Tahmin edilen emekliliğe hak kazanma oranı	%11.41	%11.73

Kıdem tazminatı karşılığının dönem içerisindeki hareketleri aşağıdaki gibidir:

	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2012</b>
Dönem başı bakiyesi	1.568.396	1.485.436
Dönem içinde ödenen	(295.122)	(1.271.924)
Cari hizmet maliyeti	367.455	105.510
Faiz maliyeti	58.501	148.544
Aktüeryal fark	19.918	1.100.830
<b>Dönem sonu bakiyesi</b>	<b>1.719.148</b>	<b>1.568.396</b>

### **Kullanılmamış izin karşılığı**

Kullanılmamış izin karşılığının dönem içindeki hareketleri aşağıdaki gibidir:

	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2012</b>
Dönem başı	187.653	216.252
Dönem içindeki artış	(40.361)	49.959
Dönem içinde yapılan ödemeler(-)	(18.132)	(78.558)
<b>Dönem sonu bakiyesi</b>	<b>129.160</b>	<b>187.653</b>

### **Kıdem işçiliği teşvik primi karşılığı**

Kıdem işçiliği teşvik primi karşılığının dönem içindeki hareketleri aşağıdaki gibidir:

	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2012</b>
Dönem başı	104.323	85.226
Dönem içindeki artış	42.379	34.697
Dönem içinde yapılan ödemeler(-)	(43.912)	(15.600)
<b>Dönem sonu bakiyesi</b>	<b>102.790</b>	<b>104.323</b>

### **b) Uzun vadeli borç karşılıkları**

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Arazi yeniden düzenleme gider karşılığı	718.595	791.247
Ecrimisal karşılığı	214.000	107.000
	<b>932.595</b>	<b>898.247</b>



### **Arazi yeniden düzenleme gider karşılığı**

31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2012 tarihleri itibariyle Şirket'in, mülkiyeti kendisine ait olan kil arazisi ve mülkiyeti Hazine'ye ait olup işletme ruhsatları kendisinde bulunan, sırasıyla kalker ve tras maden sahaları bulunmaktadır.

Şirket, 14 Aralık 2007 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Çevre ve Orman Bakanlığı'nın III/2872E.270 sayılı "Madencilik Faaliyetleri ile Bozulan Arazilerin Doğaya Kazandırılması Yönetmeliği" yükümlülüklerini yerine getirmek üzere, kullanmakta olduğu maden ocağı arazilerinde, güvenlik önlemlerinin alınması, faaliyet sahasında oluşan boşlukların ve kazı alanlarının yeniden doldurulması, örtü ve atık yığınlarının tesviyesi, şev duyarlılığının temini, yeniden düzenlenen alanlara üst toprağın serilmesi ve arazinin yeniden bitkilendirilmesi konularında planlama çalışmalarına başlamış ve 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle maden işletme ruhsatı olan arazilerin kullanılmış olduğu alanlarına ilişkin çevre düzenleme harcamaları ile ilgili toplam 819.613 TL tutarında karşılık hesaplanmıştır. 31 Aralık 2012'de bu rakam 798.490 TL idi. Şirket ilgili yönetmelik doğrultusunda işletme faaliyetlerinin bitimine kadar tamamlamayı planladığı arazi yeniden düzenleme çalışmaları için öngördüğü karşılık tutarını, 2013 yılında %3.84 ve 2012'de %3.73 iskonto oranını kullanarak, maden işletme ruhsatlarının bitiş tarihinden 31 Aralık 2013 tarihine indirgeyerek 718.595 TL'dir. 31 Aralık 2012'de 791.247 TL olarak hesaplamış ve bu tutara karşılık ayırmıştır.

Şirket ilgili yönetmelik kapsamında, yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1 yıl içinde "Doğaya Yeniden Kazandırma Planı'nı" hazırlamak ve bu planı aynen uygulayacağını gösterir. Noter tasdikli taahhüt ile birlikte ilgili idari mercilere sunmak ve projelerini verilen plan ve taahhüde göre gerçekleştirmekle yükümlüdür. Yönetmelik gereğince işletme faaliyetleri tamamlandıktan sonraki iki yıl içinde arazi faaliyet sonrası kullanımına uygun hale getirilir. İlgili çalışmaların bitiminden sonraki beş yıllık izleme süresi sonunda faaliyet sahiplerine alanı terk etme izni verilir.

### **Ecrimisil gider karşılığı**

Şirket, fabrika arazisi içinde yer alan ve Milli Emlak Müdürlüğü'ne ait olan 17.281 m2 alanındaki bölüm için Milli Emlak Müdürlüğü'ne kullanım bedeli ödemektedir. Kullanım bedeli, Milli Emlak Müdürlüğü tarafından beş yılda bir tebliğ edilmektedir.

### c) Teminat, Rehin ve İpotekler

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle Şirket'in teminat/rehin/ipotek (TRİ) pozisyonuna ilişkin tablolar aşağıdaki gibidir:

<b>Şirket tarafında verilen TRİ'ler</b>	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
<b>A. Kendi Tüzel Kişiliği Adına Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı</b>	4.986.980	2.045.485
<b>B. Tam Konsolidasyon Kapsamına Dahil Edilen Ortaklıklar Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı</b>	-	-
<b>C. Olağan Ticari Faaliyetlerinin Yürütülmesi Amacıyla Diğer 3. Kişilerin Borcunu Temin Amacıyla Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı</b>	-	-
<b>D. Diğer Verilen TRİ'lerin Toplam Tutarı</b>	-	-
i. Ana Ortak Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	-	-
ii. B ve C Maddeleri Kapsamına Girmeyen Diğer Grup Şirketleri Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	-	-
iii. C Maddesi Kapsamına Girmeyen 3. Kişiler Lehine Vermiş Olduğu TRİ'lerin Toplam Tutarı	-	-
<b>Toplam</b>	<b>4.986.980</b>	<b>2.045.485</b>

Şirket'in vermiş olduğu diğer TRİ'lerin Şirket'in özkaynaklarına oranı 31 Aralık 2013 itibariyle % 0'dır. 31 Aralık 2012'de de bu oran aynıydı. 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle verilen teminatların 3.631.275 TL'si TKİ Garp Linyitleri İşletmeleri Müessesesi Müdürlüğü'ne, 960.238 TL'si İl Tarım Müdürlüğü'ne, 204.467 TL'si Maden İşleri Genel Müdürlüğü'ne, 91.000 TL'si TCDD Bölge Müdürlüğü'ne verilmiştir.

### Müşterilerden Alınan Teminatlar

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Teminat mektupları	16.335.000	12.360.000
Teminat çekleri	1.500.000	1.500.000
İpotekler	959.000	848.900
Diğer teminatlar	450.000	400.000
	<b>19.244.000</b>	<b>15.108.900</b>

### 12. Peşin Ödemiş Giderler

<b>Kısa vadeli peşin ödenmiş giderler</b>	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Verilen sipariş avansları	135.000	-
Peşin ödenen vergiler	20.466	24.157
Diğer avanslar	104.662	500
	<b>260.128</b>	<b>24.657</b>

<b>Uzun vadeli peşin ödenmiş giderler</b>	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Peşin ödenen giderler	29.436	36.365
	<b>29.436</b>	<b>36.365</b>

### 13. Diğer Varlıklar ve Yükümlülükler

#### a) Diğer dönen varlıklar

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Devreden KDV	562.951	180.056
İndirilecek vergi ve fonlar	32.183	75.236
Diğer	2.899	16.059
	<b>598.033</b>	<b>271.351</b>

#### b) Diğer kısa vadeli yükümlülükler

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Ödenecek vergi ve fonlar	273.968	120.188
Diğer	8.107	19.680
	<b>282.075</b>	<b>139.868</b>

### 14. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Ödenecek sosyal güvenlik primleri	144.099	126.747
Ödenecek muhtasar borçları	142.884	117.823
Personele borçlar	83.717	47.107
	<b>370.700</b>	<b>291.677</b>

### 15. Ertelenmiş Gelirler

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Alınan sipariş avansları	28.841	1.201
	<b>28.841</b>	<b>1.201</b>

### 16. Vergi, Varlık ve Yükümlülükleri

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren yıllarda Şirket'in cari dönem vergi gideri bulunmamaktadır.

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle ertelenmiş vergi, varlık ve yükümlülüklerinin hareketleri aşağıda özetlenmiştir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Dönem başı bakiyesi	2.061.030	326.989
Kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilen kısım	(528.364)	1.513.875
Diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilen kısım	3.984	220.166
	<b>1.536.650</b>	<b>2.061.030</b>

Dönem vergi giderinin dönem karı ile mutabakatı aşağıdaki gibidir:

	1 Ocak- 31 Aralık 2013	1 Ocak- 31 Aralık 2012
<b>Sürdürülen faaliyetler - vergi öncesi kar/(zarar)</b>	<b>2.549.987</b>	<b>(8.729.934)</b>
Gelir vergisi oranı %20 (2012 - %20)'den vergi gideri	(509.997)	1.745.987
Kanunen kabul edilmeyen giderler	(18.367)	(232.112)
<b>Gelir tablosundaki vergi geliri/(gideri)</b>	<b>(528.364)</b>	<b>1.513.875</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle, ertelenmiş vergiye konu olan geçici farklar ve etkin vergi oranları kullanılarak hesaplanan ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerinin dağılımı aşağıda özetlenmiştir:

	Net Ertelenmiş Vergi Varlıkları/(Yükümlülükleri)	
	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Taşınan mali zararlar	1.531.996	2.292.521
Kıdem tazminatı karşılığı	343.830	313.679
Çevre düzenleme gider karşılığı	143.719	158.249
Şüpheli alacak karşılığı	122.000	122.000
Stok değer düşüklüğü karşılığı	57.608	55.349
İzin karşılığı	25.832	37.531
Alacaklardaki reeskont etkisi	23.465	18.273
Kıdemli işçiliği teşvik primi	20.558	20.865
Borçlardaki reeskont etkisi	(8.001)	(6.533)
Stoklar üzerinde geçici farklar	(62.883)	(40.157)
Maddi ve maddi olmayan varlıklar düzeltilmesi	(661.474)	(910.747)
<b>Toplam ertelenmiş vergi varlığı</b>	<b>1.536.650</b>	<b>2.061.030</b>

Şirket'in 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle 2017 yılına kadar kullanılabileceği 7.659.978 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. 31 Aralık 2012'de 11.462.605 TL idi.

## 17. Özkaynaklar

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle Şirket'in sermaye yapısı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013		31 Aralık 2012	
	Tutar	Sahiplik %	Tutar	Sahiplik %
C A.Ş.	1.530.000	51,00	1.530.000	51,00
Halka açık hisseler	1.470.000	49,00	1.470.000	49,00
	<b>3.000.000</b>	<b>100,00</b>	<b>3.000.000</b>	<b>100,00</b>

### a) Kardan ayrılan kısıtlanmış yedekler

TTK'ya göre, yasal yedek akçeler, birinci ve ikinci tertip yasal yedek akçelerden oluşmaktadır. Birinci tertip yasal yedek akçeler, Şirket sermayesinin yüzde 20'sine ulaşmaya kadar yasal dönem karının yüzde 5'i oranında ayrılmaktadır. İkinci tertip yasal yedek akçeler, SPK düzenlemelerine göre kar dağıtım yapıldığı durumlarda

Şirket sermayesinin yüzde 5'ini aşan tüm nakit kar payı dağıtımlarının 1/10'u oranında, yasal kayıtlara göre kar dağıtımı yapıldığı durumlarda ise Şirket sermayesinin yüzde 5'ini aşan tüm nakit kar payı dağıtımlarının 1/11'i oranında ayrılmaktadır. Birinci ve ikinci yasal yedek akçeler, toplam sermayenin yüzde 50'sini aşmadığı sürece dağıtamazlar; ancak ihtiyari yedek akçelerin tükenmesi halinde zararların karşılanmasında kullanılabilirler. 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla, Şirket'in yasal yedekler toplamı 1.042.788 TL'dir (31 Aralık 2012: 1.042.788 TL).

#### **b) Geçmiş yıllar karları**

Net dönem karı dışındaki birikmiş karlar bu kalemde gösterilir. Özleri itibarıyla birikmiş kar niteliğinde olan dolayısıyla kısıtlanmamış olan olağanüstü yedekler de birikmiş kar sayılır ve bu kalemde gösterilir.

#### **c) Kar payı dağıtımı**

Halka açık şirketler, kar payı dağıtımlarını SPK'nın 1 Şubat 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren II-19.1 No'lu Kar Payı Tebliği'ne göre yaparlar.

Ortaklıklar, karlarını genel kurulları tarafından belirlenecek kar dağıtım politikaları çerçevesinde ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak genel kurul kararıyla dağıtır. Söz konusu tebliğ kapsamında, asgari bir dağıtım oranı tespit edilmemiştir. Şirketler esas sözleşmelerinde veya kar dağıtım politikalarında belirlenen şekilde kar payı öderler. Ayrıca, kar paylarının eşit veya farklı tutarlı taksitler halinde ödenebilecektir ve ara dönem finansal tablolarda yer alan kâr üzerinden nakden kar payı avansı dağıtabilecektir.

TTK'ya göre ayrılması gereken yedek akçeler ile esas sözleşmede veya kar dağıtım politikasında pay sahipleri için belirlenen kar payı ayrılmadıkça; başka yedek akçe ayrılmasına, ertesi yıla kar aktarılmasına ve intifa senedi sahiplerine, yönetim kurulu üyelerine, ortaklık çalışanlarına ve pay sahibi dışındaki kişilere kardan pay dağıtılmasına karar verilemeyeceği gibi, pay sahipleri için belirlenen kar payı nakden ödenmedikçe bu kişilere kardan pay dağıtılamaz.

## 18. Satışlar ve Satışların Maliyeti

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren yıllara ait satış gelirleri aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Yurtiçi satışlar	57.084.892	41.325.854
Satış iskontoları	(1.386.892)	(180.152)
	<b>55.698.750</b>	<b>41.145.702</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren yıllara ait satışların maliyeti aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Direkt hammadde ve malzeme giderleri	3.852.505	2.226.886
Direkt işçilik giderleri	1.225.401	1.457.529
Tükenme payları ve amortisman giderleri	3.016.136	3.313.409
Diğer üretim giderleri	40.937.342	36.585.697
<b>Toplam üretim maliyeti</b>	<b>49.031.384</b>	<b>43.583.521</b>
Yarı mamul değişimi	(258.338)	609.359
Mamul değişimi	(376.474)	53.381
Ticari mal maliyeti	842.963	-
<b>Satışların maliyeti</b>	<b>49.239.535</b>	<b>44.246.261</b>

## 19. Esas Faaliyet Giderleri

### a) Genel Yönetim Giderleri

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Personel giderleri	1.328.629	2.157.674
Diğer dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler	458.112	19.219
Bina vergisi giderleri	262.032	291.694
Vergi, resim ve harçlar	252.442	150.973
Amortisman giderleri	210.956	215.576
Temizlik giderleri	122.592	164.457
Kira giderleri	84.501	100.940
Denetim giderleri	77.281	70.597
Yönetim kurulu ücretleri	72.000	126.000
Yakıt giderleri	63.657	106.627
Bilgi işlem uyarılma ve müşavirlik giderleri	56.905	-
Malzeme giderleri	54.996	61.835
Basın ilan giderleri	54.189	41.239
Bakım onarım giderleri	45.982	207.932
Merkez gider payı	43.742	20.146
Danışmanlık giderleri	42.051	59.884
Hukuki müşavirlik giderleri	35.331	65.712
Haberleşme giderleri	30.590	77.279
Temsil ağırlama giderleri	20.846	25.699
Aidatlar	18.001	18.593
Diğer genel yönetim giderleri	276.184	466.872
	<b>3.611.019</b>	<b>4.448.948</b>

## b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Personel giderleri	277.583	268.423
Müşteri teminat mektubu giderleri	68.136	93.094
Temsil ağırlama ve toplantı giderleri	60.549	2.771
Kira giderleri	10.548	8.283
Kırtasiye giderleri	7.388	-
Amortisman gideri	191	266
Diğer satış ve pazarlama giderleri	28.428	8.778
	<b>452.823</b>	<b>381.615</b>

## 20. Niteliklerine Göre Giderler

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren yıllara ait amortisman ve itfa payı giderlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Satılan mamullerin maliyeti	3.016.136	3.313.409
Genel yönetim giderleri	210.956	215.576
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	191	266
	<b>3.227.283</b>	<b>3.529.251</b>
Maddi duran varlık amortisman giderleri	3.186.296	3.492.515
Maddi olmayan duran varlık itfa payları	40.987	36.736
	<b>3.227.283</b>	<b>3.529.251</b>

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren yıllara ait personel giderlerinin dağılımı aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
Üretim giderleri	4.454.462	4.241.281
Genel yönetim giderleri	1.328.629	2.157.674
Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri	277.583	268.423
	<b>6.060.674</b>	<b>6.667.378</b>
Maaşlar ve ücretler	3.328.823	3.806.658
İkramiyeler	1.026.043	1.412.226
Diğer sosyal giderler	1.705.808	1.448.494
	<b>6.060.674</b>	<b>6.667.378</b>

## 21. Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Giderler

### a) Diğer faaliyet gelirleri

	1 Ocak- 31 Aralık 2013	1 Ocak- 31 Aralık 2012
Faiz gelirleri (*)	205.088	465.668
Şüpheli alacak tahsili	183.510	-
Hurda satış gelirleri	119.455	82.348
Arazi yeniden düzenleme gider karşılığı iptali	72.652	-
Vade farkı gelirleri	67.420	20.000
Esas faaliyetlerden kur farkı gelirleri	4.411	62.676
Diğer	81.479	40.391
	<b>734.015</b>	<b>671.083</b>

(\*) 3 aydan kısa süreli vadeli mevduatlardan elde edilen faiz gelirlerini içermektedir.

**b) Diğer faaliyet giderleri**

	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Tazminat ve ceza giderleri	164.640	293.631
Yardım ve bağışlar	139.840	46.624
Ecrimisil karşılık gideri	107.000	107.000
Şüpheli alacak karşılık gideri	66.037	801.070
Esas faaliyetlerden kur farkı giderleri	39.795	14.408
Hurda satış maliyeti	21.502	71.450
Arazi yeniden düzenleme gideri karşılığı	-	154.481
Diğer	51.601	15.239
	<b>590.415</b>	<b>1.503.903</b>

**22. Yatırım Faaliyetlerinden Gelir ve Giderler****a) Yatırım faaliyetlerinden gelirler**

	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Makine kira gelirleri	44.000	34.000
Maddi duran varlık satış karı	4.453	45.465
	<b>48.453</b>	<b>79.465</b>

**b) Yatırım faaliyetlerinden giderler**

	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Maddi duran varlık satış zararı	10.376	26.043
	<b>10.376</b>	<b>26.043</b>

**23. Finansal Giderler**

	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Teminat mektubu komisyon giderleri	27.063	19.414
	<b>27.063</b>	<b>19.414</b>

**24. Hisse Başına Kazanç/(Zarar)**

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren hesap yıllarına ait hisse başına kazanç hesaplaması aşağıdaki gibidir:

	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
<b>Dönem karı/(zararı) (TL)</b>	2.021.623	(7.216.059)
Adi hisse senetlerinin ağırlıklı ortalama adedi (1 Kr nominal değerdeki hisseye isabet eden)	300.000.000	300.000.000
	<b>0,0067</b>	<b>(0,0241)</b>



## 25. İlişkili Taraf Açıklamaları

### a) İlişkili Taraflar

İlişkili taraflara borçlar ve ilişkili taraflardan alacaklar maliyet değerinden belirtilmiş ve taşınmıştır. Şirket olağan faaliyetleri dahilinde ilişkili taraflara ticari olarak çeşitli işlemler gerçekleştirmiştir. Bu işlemlerin en önemlileri aşağıda belirtilmiştir:

### İlişkili taraflarla bakiyeler

	31 Aralık 2013	31 Aralık 2012
<b>İlişkili taraflardan ticari alacaklar</b>		
C A.Ş. (1)	1.087.023	124.625
<b>İlişkili taraflardan toplam ticari alacaklar</b>	<b>1.087.023</b>	<b>124.625</b>
<b>İlişkili taraflara verilen sipariş avansları</b>		
X Elektrik Enerjisi Toptan Satış A.Ş. (2)	135.000	-
Y Sigorta A.Ş. (2)	202	-
<b>İlişkili taraflara verilen toplam sipariş avansları</b>	<b>135.202</b>	-
<b>İlişkili taraflara ticari borçlar</b>		
C A.Ş. (1)	24.507	-
X Elektrik Enerjisi Toptan Satış A.Ş. (2)	678.283	-
Z Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş. (2)	40.368	-
M Uluslararası İş Bilgi ve Yönetim Sistemleri A.Ş. (2)	161.653	-
<b>İlişkili taraflara toplam ticari borçlar</b>	<b>904.811</b>	-
<b>İlişkili taraflara ticari olmayan borçlar</b>		
C A.Ş. (1)	-	24.007
Temettü borçları (3)	-	6.670
<b>İlişkili taraflara toplam ticari olmayan borçlar</b>	-	<b>30.677</b>
<b>İlişkili taraflara finansal borçlar</b>		
Akbank T.A.Ş. (2)	84.582	76.333
<b>İlişkili taraflara toplam finansal borçlar</b>	<b>84.582</b>	<b>76.333</b>

(1) Ana Ortak

(2) Nihai ortak bağlı ortaklığı

(3) Ortaklar

<b>Giderler</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
C A.Ş.		
Ticari mal alımı	1.641.967	-
Hizmet alımları	597.543	55.212
Kira gideri	7.326	4.008
X Elektrik Enerjisi Toptan Satış A.Ş.		
Enerji alımları	11.360.516	-
M Uluslararası İş Bilgi ve Yönetim Sistemleri A.Ş.		
Hizmet alımları	139.048	3.910
Aksigorta A.Ş.		
Hizmet alımları	314.660	8.515
Z Çimento Sanayi ve Ticaret A.Ş.		
Malzeme Alımı	754.245	-
<b>Toplam</b>	<b>14.815.305</b>	<b>71.645</b>

<b>Gelirler</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Akbank		
Faiz gelirleri	47.654	94.754
Diğer gelirler	2.375	809
C A.Ş.		
Ticari mal satışı	2.792.853	-
Diğer gelirler	10.109	21.916
<b>Toplam</b>	<b>2.852.901</b>	<b>117.479</b>

#### **b) Üst yönetim kadrosuna ait ücretler ve menfaatler toplamı**

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihlerinde sona eren hesap dönemlerinde, Şirket'in üst düzey yöneticilerine (Yönetim başkan ve üyeleriyle, genel müdür, genel koordinatör, genel müdür yardımcıları) cari dönemde sağladığı ücret ve benzeri menfaatler toplamı ile Sosyal Güvenlik Kurumu'na (SGK) ödenen primlerin tutarları aşağıdaki gibidir:

#### **Ücret ve menfaatler toplamı**

	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	<b>1 Ocak- 31 Aralık 2012</b>
Ücret ve menfaatler	708.520	881.668
SGK'ya ödenen primler	38.996	33.583
<b>Toplam</b>	<b>747.516</b>	<b>915.251</b>

### **26. Finansal Araçlardan Kaynaklanan Risklerin Niteliği ve Düzeyi**

#### **a) Kredi Riski**

Şirket, faaliyetlerinden dolayı, borç ve sermaye piyasası fiyatları, döviz kurları ve faiz oranlarındaki değişimlerin etkileri dahil çeşitli finansal risklere maruz kalmaktadır. Şirket'in toptan risk yönetim programı, finansal piyasaların

öngörülmezliğine odaklanmakta olup, Şirket'in finansal performansı üzerindeki potansiyel olumsuz etkilerin en aza indirgenmesini amaçlamıştır.

Finansal varlıkların kayıtlı değerleri, maruz kalınan azami kredi riskini gösterir.

31 Aralık 2013 itibariyle maruz kalınan azami kredi riski aşağıdaki gibidir:

	Alacaklar				Bankalardaki Mevduat ve Çekler
	Ticari alacaklar		Diğer Alacaklar		
	İlişkili Taraf	Diğer Taraf	İlişkili Taraf	Diğer Taraf	
<b>31 Aralık 2013</b>					
<b>Raporlama dönemi sonu itibariyle maruz kalınan azami kredi riski (A+B+C+D)</b>	<b>1.087.023</b>	<b>11.181.681</b>	<b>-</b>	<b>190.030</b>	<b>3.362.740</b>
- Azami riskin teminat vs ile güvence altına alınmış kısmı	-	10.548.057	-	-	-
A) Vadesi geçmemiş ya da değer düşüklüğüne uğramamış finansal varlıkların net defter değeri	1.087.023	10.713.797	-	190.030	3.362.740
B) Koşulları yeniden görüşülmüş bulunan, aksi takdirde vadesi geçmiş veya değer düşüklüğüne uğramış sayılacak finansal varlıkların defter değeri	-	-	-	-	-
C) Vadesi geçmiş ancak değer düşüklüğüne uğramamış varlıkların net defter değeri	-	467.884	-	-	-
-Teminat vs ile güvence altına alınmış kısmı	-	381.535	-	-	-
D) Değer düşüklüğüne uğrayan varlıkların net defter değerleri	-	-	-	-	-
-Vadesi geçmiş (brüt defter değeri)	-	990.724	-	-	-
- Değer düşüklüğü (-)	-	(990.724)	-	-	-
- Net değer teminat vs ile güvence altına alınması	-	-	-	-	-
E) Finansal durum tablosu dışı kredi riski içeren unsurlar	-	-	-	-	-

31 Aralık 2012 itibariyle maruz kalınan azami kredi riski aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2012	Alacaklar				Bankalardaki Mevduat ve Çekler
	Ticari alacaklar		Diğer Alacaklar		
	İlişkili Taraf	Diğer Taraf	İlişkili Taraf	Diğer Taraf	
<b>Raporlama dönemi sonu itibariyle maruz kalınan azami kredi riski (A+B+C+D)</b>	<b>124.625</b>	<b>9.947.581</b>	<b>-</b>	<b>122.774</b>	<b>4.038.804</b>
- Azami riskin teminat vs ile güvence altına alınmış kısmı	-	8.828.015	-	-	-
A) Vadesi geçmemiş ya da değer düşüklüğüne uğramamış finansal varlıkların net defter değeri	124.625	9.811.636	-	122.774	4.038.804
B) Koşulları yeniden görüşülmüş bulunan, aksi takdirde vadesi geçmiş veya değer düşüklüğüne uğramış sayılacak finansal varlıkların defter değeri	-	-	-	-	-
C) Vadesi geçmiş ancak değer düşüklüğüne uğramamış varlıkların net defter değeri	-	135.945	-	-	-
-Teminat vs ile güvence altına alınmış kısmı	-	135.945	-	-	-
D) Değer düşüklüğüne uğrayan varlıkların net defter değerleri	-	-	-	-	-
-Vadesi geçmiş (brüt defter değeri)	-	1.108.197	-	-	-
- Değer düşüklüğü (-)	-	(1.108.197)	-	-	-
E) Finansal durum tablosu dışı kredi riski içeren unsurlar	-	-	-	-	-

## b) Likidite Riski

Likidite riski Şirket'in net fonlama ihtiyaçlarını karşılayamama riskidir. Likidite riski nakit giriş ve çıkışlarının dengelenmesiyle düşürülmektedir.

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle Şirket'in finansal yükümlülüklerinin vadelerine göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

	Defter Değeri	Sözleşme uyarınca nakit çıkışlar toplamı	3 aydan kısa	3-12 ay arası	1-5 yıl arası	5 yıldan uzun
Finansal Borçlar	84.582	84.582	84.582	-	-	-
Ticari Borçlar	7.494.277	7.534.282	7.534.282	-	-	-
Diğer Borçlar	39.191	39.191	5.042	34.149	-	-
<b>Toplam finansal yükümlülükler</b>	<b>7.618.050</b>	<b>7.658.055</b>	<b>7.632.906</b>	<b>34.149</b>	<b>-</b>	<b>-</b>

31 Aralık 2012 tarihi itibariyle Şirket'in finansal yükümlülüklerinin vadelerine göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

	Defter Değeri	Sözleşme uyarınca nakit çıkışlar toplamı	3 aydan kısa	3-12 ay arası	1-5 yıl arası	5 yıldan uzun
Finansal Borçlar	76.333	76.333	76.333	-	-	-
Ticari Borçlar	5.579.055	5.611.721	5.611.721	-	-	-
Diğer Borçlar	217.992	217.992	-	217.992	-	-
<b>Toplam finansal yükümlülükler</b>	<b>5.873.380</b>	<b>5.906.046</b>	<b>5.688.054</b>	<b>217.992</b>	-	-

### c) Yabancı Para Riski

31 Aralık 2013 tarihi itibariyle Şirket'in döviz cinsinden sahip olduğu varlık ve yükümlülükler aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2013		
	TL Karşılığı (Fonksiyonel Para Birimi)	ABD Doları	AVRO
1. Ticari Alacaklar	-	-	-
2A. Parasal Finansal Varlıklar (Kasa, Banka Hesapları Dahil)	-	-	-
2B. Parasal Olmayan Finansal Varlıklar	-	-	-
<b>3. Dönen Varlıklar (1+2A+2B)</b>	-	-	-
4. Ticari Alacaklar	-	-	-
5. Parasal Olmayan Finansal Varlıklar	-	-	-
<b>6. Duran Varlıklar (4+5)</b>	-	-	-
<b>7. Toplam Varlıklar (3+6)</b>	-	-	-
8. Ticari Borçlar	29.025	13.600	-
9. Finansal Yükümlülükler	-	-	-
10A. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	-	-	-
<b>11. Kısa Vadeli Yükümlülükler (8+9+10A)</b>	<b>29.025</b>	<b>13.600</b>	-
16A. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	34.149	16.000	-
<b>12. Toplam Yükümlülükler(11+17)</b>	<b>34.149</b>	<b>16.000</b>	-
<b>13. Net Yabancı Para Varlık / (Yükümlülük) Pozisyonu (=7-12)</b>	<b>63.174</b>	<b>29.600</b>	-
<b>14. Parasal Kalemler Net Yabancı Para Varlık / (Yükümlülük) Pozisyonu (=1+2A+2B+4+5-8-9-10A)</b>	<b>(63.174)</b>	<b>(29.600)</b>	-
15. İhracat	-	-	-
16. İthalat	-	-	-

31 Aralık 2012 tarihi itibariyle Şirket'in döviz cinsinden sahip olduğu varlık ve yükümlülükler aşağıdaki gibidir:

	31 Aralık 2012		
	TL Karşılığı (Fonksiyonel Para Birimi)	ABD Doları	AVRO
1. Ticari Alacaklar	-	-	-
2A. Parasal Finansal Varlıklar (Kasa, Banka Hesapları Dahil)	-	-	-
2B. Parasal Olmayan Finansal Varlıklar	-	-	-
<b>3. Dönen Varlıklar (1+2A+2B)</b>	-	-	-
4. Ticari Alacaklar	-	-	-
5. Parasal Olmayan Finansal Varlıklar	-	-	-
<b>6. Duran Varlıklar (4+5)</b>	-	-	-
<b>7. Toplam Varlıklar (3+6)</b>	-	-	-
8. Ticari Borçlar	-	-	-
9. Finansal Yükümlülükler	-	-	-
10A. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	-	-	-
<b>11. Kısa Vadeli Yükümlülükler (8+9+10A)</b>	-	-	-
16A. Parasal Olan Diğer Yükümlülükler	108.739	61.000	-
<b>12. Toplam Yükümlülükler(11+17)</b>	108.739	61.000	-
<b>13. Net Yabancı Para Varlık / (Yükümlülük) Pozisyonu (=7-12)</b>	108.739	61.000	-
<b>14. Parasal Kalemler Net Yabancı Para Varlık / (Yükümlülük) Pozisyonu (=1+2A+2B+4+5-8-9-10A)</b>	(108.739)	(61.000)	-
15. İhracat	-	-	-
16. İthalat	68.885	-	29.353

### **Döviz kuru riski duyarlılık analizi**

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle, TL'nin, ABD Doları ve Avro yabancı para birimleri karşısında %10 oranında değer kazanması ve diğer tüm değişkenlerin aynı kalması varsayımı altında, yabancı para biriminde olan varlık ve yükümlülüklerden doğan kur farkının dönem karına vergi öncesi etkisi aşağıdaki tabloda sunulmuştur. Bu analizde, diğer bütün değişkenlerin, özellikle faiz oranlarının sabit kaldığı varsayılmıştır.

<b>Döviz Kuru Duyarlılık Analizi Tablosu</b>		
<b>31 Aralık 2013</b>		
	<b>Kar/Zarar</b>	
	Yabancı paranın değer kazanması	Yabancı paranın değer kaybetmesi
ABD Doları'nın TL Karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde		
1- ABD Doları net varlık/yükümlülüğü	(6.317)	6.317
2- ABD Doları riskinden korunan kısım (-)	-	-
<b>3- ABD Doları Net Etkisi (1+2)</b>	<b>(6.317)</b>	<b>6.317</b>
Avro'nun TL Karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde		
4- Avro net varlık/yükümlülüğü	-	-
5- Avro riskinden korunan kısım (-)	-	-
<b>6- Avro Net Etki (4+5)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOPLAM (3+6)</b>	<b>(6.317)</b>	<b>6.317</b>
<b>Döviz Kuru Duyarlılık Analiz Tablosu</b>		
<b>31 Aralık 2012</b>		
	<b>Kar/Zarar</b>	
	Yabancı paranın değer kazanması	Yabancı paranın değer kaybetmesi
ABD Doları'nın TL Karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde		
1- ABD Doları net varlık/yükümlülüğü	(10.874)	10.874
2- ABD Doları riskinden korunan kısım (-)	-	-
<b>3- ABD Doları Net Etkisi (1+2)</b>	<b>(10.874)</b>	<b>10.874</b>
Avro'nun TL Karşısında %10 değer kazanması/kaybetmesi halinde		
4- Avro net varlık/yükümlülüğü	-	-
5- Avro riskinden korunan kısım (-)	-	-
<b>6- Avro Net Etki (4+5)</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>TOPLAM (3+6)</b>	<b>(10.874)</b>	<b>10.874</b>

#### d) Faiz Oranı Riski

31 Aralık 2013 ve 2012 tarihleri itibariyle, Şirket'in faize duyarlı finansal araçları aşağıdaki gibidir:

<b>Kayıtlı Değer</b>		
<b>Sabit Faizli Finansal Araçlar</b>	<b>31 Aralık 2013</b>	<b>31 Aralık 2012</b>
Vadeli Mevduat	3.206.282	3.698.754

31 Aralık 2013 ve 31 Aralık 2012 tarihleri itibariyle, Şirket'in değişken faizli finansal enstrümanı olmadığı için faiz oranı riski duyarlılık analizi hesaplanmamıştır.

#### e) Finansal Araçların Gerçeğe Uygun Değeri

Şirket, finansal araçların uygun değerlerini, ulaşılabilen mevcut piyasa bilgilerini ve uygun değerlendirme metodlarını kullanarak hesaplamıştır. Ancak, gerçeğe uygun değeri

bulabilmek için kanaat kullanmak gerektiğinden, gerçeğe uygun değer ölçümleri mevcut piyasa koşullarında oluşabilecek değerleri yansıtmayabilir. Şirket yönetimi tarafından, kasa ve bankalardan alacaklar, diğer finansal aktifler ve kısa vadeli finansal borçlar da dahil olmak üzere etkin faizle iskonto edilmiş maliyet bedeli ile gösterilen finansal aktiflerin ve borçların gerçeğe uygun değerlerinin kısa vadeli olmaları ve muhtemel zararların önemsiz miktarda olabileceği düşünülerek kayıtlı değerlerine yakın olduğu kabul edilmiştir.

## **27. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar**

Yoktur.

## **28. Finansal Tablolar Hakkında Bağımsız Denetçi Raporu**

### **A Anonim Şirketi Yönetim Kurulu'na**

A A.Ş.'nin 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan finansal durum tablosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, nakit akış tablosunu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

### **Finansal Tablolarla İlgili Olarak Şirket Yönetim Sorumluluğu**

Şirket yönetimi bu finansal tabloların KGK tarafından yayımlanan TMS'ye uygun olarak hazırlanmasından ve gerçeğe uygun olarak sunumundan ve bunun için finansal tabloların usulsüzlük veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanmasını sağlamak amacıyla yönetim tarafından gerekli görülen iç kontrollerden sorumludur.

### **Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu**

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, SPK'da yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmayı yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.



Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların, hata ve/veya hileden ve usulsüzlükten kaynaklanıp kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, Şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca Şirket yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

### **Görüş**

Görüşümüze göre, ilişkili finansal tablolar, A A.Ş.'nin 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit akışlarını, TMS çerçevesinde doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmaktadır.

### **Diğer Husus**

A A.Ş.'nin SPK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla düzenlenmiş finansal tabloları bir başka Denetim Şirketi tarafından denetlenmiş ve söz konusu Şirket 14 Şubat 2013 tarihli raporunda bu finansal tablolar üzerinde olumlu görüş beyan etmiştir.

### **Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Raporlar**

6102 sayılı TTK'nin 402. Maddesi uyarınca; Yönetim Kurulu tarafımıza denetim kapsamında istenen açıklamaları yapmış ve istenen belgeleri vermiştir, ayrıca Şirket'in 1 Ocak - 31 Aralık 2013 hesap döneminde defter tutma düzeninin, kanun ile

şirket esas sözleşmesinin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olmadığına dair önemli bir hususa rastlanmamıştır.

6102 sayılı TTK'nin 378. Maddesine göre, pay senetleri borsada işlem gören şirketlerde, yönetim kurulu, şirketin varlığını, gelişmesini ve riskin yönetilmesi amacıyla, uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmekle yükümlüdür. Aynı, kanununun 398. Maddesinin 4. Fıkrasına göre, denetçinin, yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimi gerçekleştirebilmek için 378'inci maddede öngörülen sistemi ve yetkili esasları KGK tarafından henüz bu raporun esasları hakkında bir açıklama yapılmamıştır. Dolayısıyla bu konuya ilişkin ayrı bir rapor hazırlanmamıştır. Bununla birlikte Şirket, söz konusu komiteyi 25 Mart 2013 tarihinde kumaş olup, komite iki bağımsız üyeden oluşmaktadır. Komite 2013 yılı içerisinde Şirket'in varlığını, gelişmesini tehlikeye düşüren sebeplerin erken teşhisi, bunun için gerekli önlemler ile çarelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacına yönelik toplanmış ve hazırladığı raporları Yönetim Kurulu'na sunmuştur.

B Bağımsız Denetim Şirketi

Z..... K....., SMMM

Sorumlu Denetçi

İstanbul, 28 Şubat 2014