

# MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA

Ders Kodu: 1016

Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 2 Sınavı, Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 3 Sınavı,  
Kurumsal Yönetim Derecelendirme Sınavı, Kredi Derecelendirme Sınavı



**Lisanslama Sınavları Çalışma Kitapları**

**MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA**

**Ders Kodu: 1016**

**Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 2 Sınavı,**

**Sermaye Piyasası Faaliyetleri Düzey 3 Sınavı,**

**Kurumsal Yönetim Derecelendirme Sınavı,**

**Kredi Derecelendirme Sınavı**

**Prof. Dr. Orhan Çelik**

Bu kitabın tüm yayın hakları Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'ye aittir. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş.'nin izni olmadan hiç bir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, dijital ortama (bilgisayar, CD, disket vb) aktarılamaz.

Ekim 2014

## SINAV ALT KONU BAŞLIKLARI

- 1.1. Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel İlkeler
- 1.2. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
- 1.3. Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği II-14.1
- 1.4. Bağımsız Denetime İlişkin Temel Kavramlar
- 1.5. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri:  
X, No: 22 (Başlangıç Hükümleri, 1 ve 2'nci Kısımlar)
- 1.6. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar  
Kurulu Kararları

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                                     |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE GENEL İLKELER .....                                              | 4   |
| 2. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE .....                                             | 24  |
| 3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE UYGULAMALARININ YASAL ÇERÇEVESİ.....                                         | 30  |
| 4. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR .....                                                  | 46  |
| 5. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM .....                                                       | 94  |
| 6. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE<br>DAİR BAKANLAR KURULU KARARLARI ..... | 122 |

## 1. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI ve GENEL İLKELER

### MUHASEBE ve FİNANSAL RAPORLAMA

Ekonominin en önemli aktörlerden biri olan işletmelerin, faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgilerin işletme ile ilişkisi olan taraflara tam, doğru ve zamanında sunulması ekonominin sürekliliği ve bireylerin refahının korunması bakımından bir zorunluluktur. İşletmelerinin faaliyetleri ve faaliyet sonuçlarının ilgili taraflara iletilmesi bir tür bilgi akışıdır. Ekonomideki bilgi akışı diğer araçların yanı sıra, önemli ölçüde muhasebe bilgi sistemine dayalı olarak gerçekleşir. Muhasebe bilgileri işletmelerde muhasebe bilgi sisteminde üretilir ve işletme paydaşlarının kullanımına sunulur.

Muhasebe konusunda birçok tanım yapılmaktadır. Bu tanımlamaların ortak noktası muhasebenin bilgi verme fonksiyonu taşıdığı yönündedir. Buna göre muhasebe; tamamen veya kısmen finansal nitelikli ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde bilgilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğruluklarının saptanmasına, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına ve raporlar halinde sunularak analiz edilmesine denir.

Bu anlamda muhasebe işletme faaliyetleri ile karar vericiler arasında köprü niteliği taşıyan bir bilgi sistemidir. Muhasebenin bilgi sistemi olması kararları ve eylemleri, ticari bir işletme veya diğer işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olan çok sayıda kişiye, bu işletmeler hakkındaki ekonomik bilgileri bir süreç içinde toplayarak iletmesinin bir sonucudur.

Muhasebe tanımı birbirini tamamlayan kısımlardan oluşmaktadır. Buna göre muhasebe tanımının birinci kısmı, muhasebenin para ile ifade edilen işletme faaliyetleri için sistemli ve düzenli bir kayıt sistemi niteliği taşımasıdır. Bu kayıt sisteminin sonucunda, tamamen veya kısmen finansal nitelikli ve parayla ifade edilebilen işlemlerden elde edilen bilgilerden anlamlı ve güvenilir bilgiler sağlamaktadır.

Bir ticari faaliyetin muhasebenin konusunu oluşturabilmesi için bu işlemin para ile ifade edilebiliyor olması öncelikle gereklidir. Para ile ifade edilebilen bu değer hareketlerine *ticari işlem* denir. İşletme açısında ticari işlem ne kadar büyük veya önemli olursa olsun para ile ifade edilemiyor ise muhasebenin konusunu oluşturmaz. Parayla ifade edilebilme, birbirinden çok farklı nitelikli ve farklı ölçü birimleri ile ifade edilen işlemlerin ortak bir ölçü birimine indirgenmesine imkân sağlar. Örneğin işletmenin kilogram ile aldığı malları olabilir, metre

kare ile ifade edilen bir binayı kiralamış olabilir. Bu faaliyetlere ilişkin bilgiler muhasebeleştirilirken ortak ölçü birimi paradır ve ortak ölçü birimi olan para ile ifade edilmeleri gerekir. Bazı durumlarda işletmeler gerçekleştirdikleri işlemleri para ile ifade edemezler. Parayla ifade edememe güvenilir şekilde para ile ifade edememeyi de içerir. İşletmenin çalışanlarının iyi bir bilgi birikimine sahip olması, işletmenin sattığı ürünlerin çok sağlam olduğuna ilişkin müşterilerin yaygın bir algısının olması gibi bilgiler buna örnektir. Bunlar para ile ifade edilemediği için muhasebe sisteminin dışında kalır.

Muhasebe tanımının ikinci kısmı muhasebenin aynı zamanda bir kaydetme ve sınıflandırma fonksiyonunun bulunduğunu ifade eder. Buna göre ticari işlemler belli bir sistematik içinde kaydedilir. Bu kaydetme işlemi aynı zamanda ticari işlemlerin sınıflandırılması anlamına da gelir. Elde edilen bilgilerin toplanması ve sınıflandırılması muhasebenin teknik boyutu olarak da ifade edilebilir. Bu şekilde muhasebe süreci içinde toplanan bilgiler teknik bir süreçten geçirilerek işletme ile ilgili taraflar için doğru ve anlamlı bilgiler üretilmektedir. Eğer işletmenin gerçekleştirdiği ticari işlemler anlamlı şekilde sınıflandırılmazsa işletmelerin binlerce işleminden yararlı sonuçların üretilmesi mümkün olamaz. İşletmenin gerçekleştirdiği ticari işlemler sınıflandırılarak finansal tablolar haline dönüştürülür. Ticari işlemlerin sınıflandırılarak finansal tablo haline dönüştürülmesi muhasebe bilgilerinin işletme ile ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu ayrıntıda doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında sunulması anlamına gelmektedir.

Muhasebe tanımının üçüncü kısmı ise raporlanan muhasebe bilgilerinin analiz ve yorumlanması aşamasını ifade eder. Buna göre muhasebe, bilgi ve veri üretme sürecinden daha geniş kapsamlıdır. Muhasebenin temel amacı üretilen bilgi ve verilerin kullanılabilir olmasıdır. Üretilen ve ilgili taraflara raporlanan finansal tabloların amaca uygun olarak kullanılabilmesi için bu bilgilerin analiz edilmesi ve yorumlanması gerekir. Muhasebe bilgilerinin doğru şekilde analiz edilmesi ve yorumlanması, bunlara dayalı olarak verilecek kararların da doğru olmasına imkân verecektir. Muhasebe bilgilerinin analiz edilmesi ve yorumlanması aşaması özellikle işletme faaliyetlerinin giderek karmaşıklaştığı ekonomik ortamlarda daha da önem taşımaktadır. İşletme faaliyetlerinin karmaşılaşması bu faaliyetlerin muhasebe bilgi sisteminde de aynı ölçüde karmaşıklık yaratmaktadır. Bu karmaşıklık, üretilen bilgilerin analiz ve yorumunun geçmişe göre daha fazla uzmanlık bilgisi gerektirmesi ile sonuçlanmaktadır.

## FİNANSAL RAPORLAMA İÇİN MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ

Muhasebe bilgi sistemi iki esas fonksiyonu yerine getirir. Bunlardan birincisi işletmenin geçmişte gerçekleştirdiği ve parayla ifade edilebilen faaliyetlerinin (veya faaliyetlerine ilişkin bilgilerinin) kaydedilmesi ve gerektiğinde işletme içindeki ve dışındakilere sunulması fonksiyonudur. Muhasebenin bu fonksiyonu, muhasebenin işletmenin geçmişinin kaydedildiği bir hafıza olması anlamına da gelir. Muhasebenin kaydetme fonksiyonu ile işletmenin geçmişte gerçekleştirdiği parayla ifade edilebilen faaliyetleri güvenilir bir ortamda “saklanarak” ihtiyaç olduğu zamanlarda herkes için güvenilir ve kanıt niteliği taşıyan bilgiler oluşturulur. Muhasebenin bu fonksiyonundan dolayı, hukuk sistemi kayıtların nasıl yapılacağı ve nasıl saklanacağı konusunda taraf olmaktadır. Bunun sonucu olarak işletmeler geçmişte yaptıkları faaliyetleri sistematik şekilde izleyen hafıza niteliğindeki bu kayıtları en az beş yıl süre ile sağlıklı şekilde korumakla yükümlüdürler. Benzer olarak, işletmelerinin muhasebe kayıtlarını bozmaları ve gerçek olmayan bilgileri kaydetmeleri de söz konusu olamaz.

Muhasebenin ikinci fonksiyonu ise muhasebenin, işletme faaliyetlerine ilişkin kaydedilen bilgilerin bir formata sokularak taraflara raporlanmasını içeren fonksiyonudur. Bu fonksiyon finansal raporlama fonksiyonu olarak ifade edilebilir. Finansal raporlama fonksiyonu ile muhasebe bilgi sistemi finansal tabloları raporlayarak esas olarak işletmenin dışındaki çıkar sahiplerine işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında sistematik bir bilgi olarak sunmaktadır.

Muhasebe bilgi sisteminde finansal tablolar olarak üretilen ve ilgili taraflara raporlanan muhasebe bilgileri temel olarak iki grup bilgidir. Bunlar; işletmenin belli bir andaki finansal durumunun ne olduğu bilgisi (finansal durum) ikincisi ise işletmenin belli bir dönemdeki finansal performansının ne olduğu (finansal performans) bilgisidir.

Finansal durum ve finansal performans bilgileri finansal raporlama sürecinin merkezini oluşturur. Bir başka ifadeyle, finansal raporlama sürecinde ilgililere sunulmak üzere hazırlanan finansal tablolar bu bilgileri raporlamak üzere oluşturulur. Buna göre işletmenin belli bir andaki finansal durumunun ne olduğu bilgisi bilanço (finansal durum tablosu) adı verilen finansal tablo ile üretilir. Belli bir andaki finansal performans ise gelir tablosunda (veya kar veya zarar tablosu) raporlanır. Bu iki finansal tabloya *temel finansal tablolar* da denir. Bunun yanı sıra işletmeler finansal durumdaki değişimi de raporlarlar. Finansal durumdaki değişim ise birden fazla tablo ile izlenebilir. Örneğin finansal durumdaki değişim

nakit akışları açısından izlenirse tablonun ismi nakit akış tablosu, özkaynaklar açısından izlenirse özkaynak değişim tablosu adını alır. Finansal durumdaki değişimin izlendiği finansal tablolar, temel finansal tablolardaki bilgiler kullanılarak üretildiği ve temel finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte olduğu için bunlara *yardımcı finansal tablolar* da denir.

Klasik muhasebe anlayışında, finansal tablolar işletmelerin finansal raporlama sürecinin en önemli ürünü olmasına rağmen, işletmelerin açıkladıkları bilgiler sadece finansal tablolar ile sınırlandırılmaz. Bunun tamamlayıcı niteliğinde olan ek bilgiler ile tamamlayıcı tablolar da finansal tablolarla birlikte üretilir ve raporlanır. Bu nedenle günümüzde finansal tablolar kavramı *finansal raporlar* kavramına dönüşmüştür. Özellikle hisse senetleri halka açık şirketler bakımından kamuya sunulan bilgilerin finansal tablolardaki bilgilerin ötesine geçerek daha ayrıntılı bilgiler içermesi bir zorunluluk haline gelmiştir.

Finansal bilgilerinin sistematik bir şekilde üretilmesi ve üretilen bu bilgilerin kullanılması para ile ifade edilebilen değer hareketlerini belirli bir kayıt düzeni içerisinde izleyip, elde edilen sonuçları belirli dönemler itibarıyla ortaya koyan muhasebenin başlangıcı yazının icadı kadar eskiye dayanmaktadır. Bugünkü anlamında muhasebe ile ilgili ilk kitap ise 15. yüzyıla dayanmaktadır. Venedik'te 1494 yılında Luca Pacioli tarafından çift yanlı kayıt sistemini esas alan ilk muhasebe kitabının yayınlanması ile başlayan bu süreç, ekonomi tarihi ile eşzamanlı bir gelişim göstermiştir.

Muhasebe uygulamaları ile ekonominin gelişmesi arasında var olan sıkı ilişki göz önüne alındığında, muhasebenin gelişim sürecinde 15. Yüzyıl önem taşımaktadır. Dünyada ekonomik sıçramayı sağlayan en önemli araç anonim şirketlerin doğuşu ve gelişmesi olmuştur. Anonim şirketlerin yükselişi ile keşifler döneminin ardından dünya ticaretinin Akdeniz'den Atlantik'e yönelerek büyümeye başlaması yaklaşık olarak aynı dönemlere rastlamaktadır. Matbaacılığın gelişmesi, Amerika kıtasının keşfi, Hindistan ticaret yolunun açılması aynı zamanda muhasebede gerçekleştirilen gelişmelerin de başlangıcı olmuştur.

Çift yanlı kayıt sistemi özü itibarıyla basit bir keşiftir ama bu sistem ile şirketin faaliyetlerinin kaydedilmesi ve sermayenin daha kolay devredilebilmesi mümkün hale gelmiştir. Çift yanlı kayıt sistemine geçişle birlikte işletme örgütü, ortaklardan bağımsız soyut bir kavram niteliği kazanmıştır. Muhasebe bilgi sisteminde en ilkel hali ile dahi, şirketin iniş çıkışlarla dolu yaşam çizgisi her bir ticari işlemin hissedarların payı üzerindeki etkilerini gösteren bir muhasebe denklemi biçiminde muhasebe defterlerine kaydedilmektedir. Çift yanlı kayıt

sisteminin şeffaf mantığı, bir hissedarın kişisel kararlarından bağımsız edindiği kârları şaşmaz bir kesinlikle ortaya koyar ve bu muhasebe kayıtlarına bakıldığında ortaklıklarda nasıl değişimler olursa olsun şirketin yaşamında pek bir değişiklik olmadığı görülür. Muhasebe bilgilerinin önemi önceden beri bilinmektedir. Max Weber (1864-1920) 1905 yılında yayımlanan “Kapitalizmin Ruhu ve Protestan Ahlakı” adlı ünlü eserinde muhasebe uygulamalarının önemini ortaya koyarak batı dünyasında kapitalizmin ortaya çıkışının ve gelişmesinin nedenlerinden biri olarak muhasebe uygulamalarını göstermiştir.

## **FİNANSAL RAPORLAMANIN AMACI VE FİNANSAL TABLO KULLANICILARI**

Finansal tabloların içerdiği finansal bilgileri kullanan taraflara *finansal tablo kullanıcıları* denir. Finansal raporlamanın temel amacı da finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte finansal bilgilerin hazırlanarak raporlanmasıdır. Daha geniş bir bakış açısıyla, finansal raporlamanın amacı, finansal tablo kullanıcılarına işletmeye kaynak sağlama ve diğer kararları verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamak olarak ifade edilebilir. Finansal tablo kullanıcılarına sunulan taraflar aynı zamanda işletmenin paydaşlarıdır. İşletmenin paydaşları olmaları işletme ile ilgili çıkar sahibi olmalarının doğal bir sonucudur. İşletmelerin kullanıcılara raporladıkları finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolardır. Bunun dışında tabi olarak işletmeler özel amaçlı finansal tablolar da hazırlayabilirler. Bu tablolar işletmelerin çoğunlukla içindeki kullanıcıların bilgi ihtiyaçları için hazırlanmış olduğundan, finansal raporlama düzenlemelerinde kapsamda yer almaz. Bu nedenle finansal tablolar ifadesi aksi belirtilmedikçe genel amaçlı finansal tabloları ifade eder.

Finansal tabloları kullananlar mevcut ve potansiyel yatırımcılar, yöneticiler ve çalışanlar, borç verenler, satıcılar ve diğer tedarikçiler, müşteriler, hükümetler ile genel olarak kamudur. Bunlar finansal raporları değişik bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için kullanırlar. Finansal tablolar genel amaçlı olduğu için bilgi, finansal raporlama sisteminin farklı bilgi ihtiyaçlarına sahip olan kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayabilecek nitelikte olması gerekir. Finansal raporlamaya ilişkin kurallar ve düzenlemeler de bu gerekliliği karşılamak amacıyla yapılır.

### *Yatırımcılar*

Sermayeyi sağlayarak sermaye riskini üstlenenler ve onların yatırım yapma aşamasında danışmanlığı yapanlar (analistler) yatırımın taşıdığı risklerle ve yatırımın getirisi ile ilgilenirler. Bu nedenle finansal tablo kullanıcılarından ilki yatırımcılardır. İşletmenin yatırımcıları olarak şu an yatırım yapmışlar (mevcut yatırımcılar) ile gelecekte yatırım yapma potansiyeli olanlar (potansiyel yatırımcılar) ifade edilmektedir. Yatırımcıların satın alma, elde tutma veya satma kararlarını vermelerine yardımcı olacak bilgilere ihtiyaçları vardır. Bir işletmenin hisse sahipleri aynı zamanda bu işletmenin kendilerine kar payı ödeme gücünü anlamalarını sağlayacak bilgilere de ihtiyaç duyarlar. Yatırımcıların ihtiyaçları olan bu bilgiler önemli ölçüde finansal tablolardan elde edilir.

### *Borç ve kredi verenler*

İşletmeye borç verenler hem kredi veren banka ve benzeri finansal kuruluşları hem de işletmeye borç veren diğer kesimleri içerir. Ancak kullandıkları fonların büyüklüğü ve kurumsal yapıları nedeniyle borç verenlerin önemli kısmını banka ve benzeri kuruluşlar oluşturur. Borç verenler verdikleri borçları ve borçlara ilişkin faizleri zamanı geldiğinde tahsil edebilme imkânlarını belirlemek amacındadır. Bu bilgiye ulaşmak için kullanacakları en önemli kaynak finansal tablolardır.

### *Çalışanlar*

Çalışanlar ve onları temsil eden gruplar işletmenin devamlılığı ve karlılığı ile ilgili bilgilere ihtiyaç duyarlar. Çalışanlar aynı zamanda çalıştıkları işletmenin kendilerine ücretlerini, emeklilik gibi işten ayrılma durumlarında, işletmelerin yükümlülüklerini ödeme kabiliyetlerini ve işletmenin iş sağlama imkânlarını anlamalarını sağlayacak bilgilerle de ilgilenirler. Her ne kadar çalışanların işletmedeki pozisyonlarına göre bilgi ihtiyacının düzeyi değişse de nihai olarak finansal tablolardan edinecekleri bilgiler oldukça fazladır.

Yöneticiler karar alırken, geleceğe yönelik planlar yaparken muhasebenin sağladığı bilgileri kullanmak durumundadır. Verilen kararların sonuçlarının kontrolü de yine muhasebenin sağladığı bilgilerle mümkün olabilmektedir. Günümüzde giderek büyüyen ve bünyeleri karmaşık bir hal alan işletmelerin, muhasebe bilgileri olmaksızın üretim, pazarlama, finans yöneticisinin doğru ve tutarlı kararlar vermesi ve verilen kararların sonuçlarının kontrol

edilmesi düşünülemez. Dolayısıyla işletme yönetiminin bilgi ihtiyaçlarının karşılanması, muhasebe uygulamalarının en önemli gerekçelerinden biri olmaktadır. Ancak yönetim ihtiyaç duyduğu bilgiyi işletme içi kaynaklardan elde edebileceğinden, yönetimin sadece genel amaçlı finansal raporlarda sunulan bilgiye bağlı kalması gerekmez.

#### *Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler*

Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler işletmenin kendilerine olan borçlarını zamanı geldiğinde ödeme gücünü belirlemelerini sağlayacak bilgilerle ilgilenirler. Satıcılar ve diğer ticari tedarikçiler bir şekilde işletmeye fon kullandırır. Bunlar işletmeye finansal borç verenlere nazaran bir işletmenin kısa vadedeki performansı ile daha çok ilgilenirler.

#### *Müşteriler*

Müşteriler özellikle uzun süredir iş yaptıkları ve kendi işleri için devamlılığına ihtiyaç duydukları işletmenin devamlılığına ilişkin bilgilerle ilgilenirler.

#### *Hükümetler*

Hükümetler ekonomide kaynakların tahsisinin doğru olmasına çalışır ve bunun sağlanmasına yönelik politikalar oluşturur. Ekonomide kaynak tahsisinin doğru yapılabilmesi için ekonominin önemli aktörleri olan işletmelerin faaliyetlerinin izlenerek gerekli bilgilerin toplanması gerekir. Dolayısıyla hükümetler işletmenin faaliyetleri ile ilgilenmek durumundadır. İşletmenin faaliyetlerine ilişkin yasal düzenleme yapmak, vergi politikasını belirlemek, ulusal gelir ve diğer istatistikleri oluşturmak için de bilgi ihtiyacı bulunur.

#### *Kamu*

İşletme genel olarak kamu olarak adlandırılan toplumu etkileyebilecek birçok faaliyet gösterebilir. Örneğin işletme bulunduğu bölgenin ekonomik yaşamına o bölge insanlarını çalıştırmak ve bölgesel tedarikçilerden mal veya hizmet almak gibi birçok şekilde katkı yapabilir. Finansal tablolar işletmenin başarıları ile ilgili geçmişteki eğilimler, en son gelişmeler ve işletmenin faaliyet konuları hakkında bilgi sunarak kamuya yardımcı olabilir.

Finansal tablo kullanıcılarından mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi verenler *asli kullanıcı* olarak nitelenmektedir. Bunların finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılar olarak nitelenmesinin temel nedeni, işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi

sağlanmasını talep etme imkânı bulunmamasıdır. Bu nedenle bu kullanıcıların ihtiyaç duydukları finansal bilginin çoğu için finansal raporlara güvenmekten başka bir rasyonel yol bulunmaz.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç ve kredi verenlerin dışındaki finansal tablo kullanıcıları da genel amaçlı finansal raporlardan yararlanabilir. Ancak, genel amaçlı finansal raporlar öncelikli olarak bu gruplara yönelik değildir. İşletmenin yönetimi de işletmeye ilişkin finansal bilgiye ihtiyaç duyar.

Finansal tabloları kullananların finansal bilgilere olan ihtiyaçları esas olarak işletme ile ilgili verecekleri kararlara yardımcı olması içindir. Bunun nedeni de finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının karar vermelerine yardımcı olacak bilgiler içermesidir. Ancak burada önemli bir kısıt bulunmaktadır. Bu kısıt da finansal tablo kullanıcılarının vermeleri gereken kararların önemli ölçüde birbirinden farklı olmasıdır.

Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Sermayede payı temsil eden yatırımları satın almaya, elde tutmaya veya satmaya karar verme
- Yönetimin yeterliliğini ve sorumluluğunu değerlendirme
- İşletmenin, çalışanların ücret ve diğer menfaatlerini sağlayabilecek güçte olup olmadığını değerlendirme
- İşletmeye borç verilen fonların emniyette olup olmadığını belirleme
- Vergi politikalarını belirleme
- Dağıtılabilir kâr ve temettü tutarlarını belirleme
- Ulusal gelir istatistiklerini hazırlama ve kullanma
- İşletmelerin faaliyetlerini yasal açıdan düzenleme

Finansal tablo kullanıcılarının vermeleri gereken kararlar bu şekilde birbirinden farklılık gösterirken finansal tabloların bu kararları vermelerine yardımcı olacak nitelikte olması gerekir. Finansal tabloların da esas iddiası budur. Buna karşın işletmelerin hazırladıkları finansal tablolar genel amaçlı finansal tablolar olduğu için, finansal tablolar finansal tablo kullanıcılarının her türlü bilgi ihtiyacını karşılayamaz. Doğal olarak finansal raporların ihtiyaç duyulan tüm bilgileri sağlaması da beklenemez. Bunun için kullanıcılar bazı durumlarda diğer kaynaklardan elde edilecek genel ekonomik duruma, ekonomik beklentilere, siyasi

olaylara, siyasi duruma, işletmenin bulunduğu endüstriye ve işletmeye ilişkin bilgiler gibi ek bilgileri de göz önünde bulundurması gerekir.

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, bekledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beklentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır. Buna dayalı olarak, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen nakit akışlarını değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyarlar.

Finansal tablo kullanıcıları açısından özellikle asli kullanıcılar açısından finansal raporlardan elde edilen bilgiler ve bunlara dayalı olarak verilen kararlar uzun dönemde işletmenin *nakit yaratma kabiliyetinin* tahmin edilmesinde kullanılır. Bir başka ifadeyle işletme ile ilgili taraflar açısından işletmenin raporladığı finansal bilgilerden daha çok işletmenin ne kadar nakit yaratacağının bilinmesi daha önemlidir. Bunun için kullanıcılar esasında işletmenin nakit yaratma kabiliyetini tahmin etmek için finansal bilgileri kullanırlar.

## **MUHASEBE BİLGİLERİNİN NİTELİĞİ**

Muhasebe kuralları ile bu kurallara göre üretilen finansal tablolar muhasebenin temel kavramlarına dayanır. Muhasebe bilgilerinin kuramsal altyapısı muhasebenin temel kavramları olarak ifade edilen kavramlardır. Ancak bu kavramlar uygulandığında üretilen bilgiler muhasebe bilgisi niteliği taşır.

## Muhasebenin Temel Kavramları

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağı muhasebe temel kavramlarıdır. Muhasebe temel kavramları muhasebenin kuramsal temelini oluşturur. Bu kuramsal temel üzerine diğer ayrıntılı muhasebe düzenlemeleri ve standartları oturur. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının temel muhasebe kavramlarına aykırı olmaması gerekir. Bu anlamda temel muhasebe kavramları çift yanlı kayıt sistemi gibi evrensel bir nitelik taşımakta ve ulusal ve uluslararası muhasebe uygulamalarına yön vermektedir. Muhasebenin temel kavramları şunlardır:

### *Sosyal Sorumluluk Kavramı*

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin işlevini yerine getirirken taşıdığı sorumluluğun sınırını belirlemektedir. Buna dayalı olarak sosyal sorumluluk kavramı muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

İşletme faaliyetini sürdürürken işletme ile ilgili tarafların işletme üzerindeki çıkarları da çatışmaktadır. Buna dayalı olarak her işletme bünyesinde böyle bir çıkar çatışması potansiyeli taşır.

İşletme yöneticileri işletmeden alacakları ücret ve diğer ödemelerin yüksek olmasını beklerken, işletmenin ortakları şirketin karının yüksek olmasını isterler. Aynı şekilde işletmeye kredi verenler verdikleri borcu geri almayı ve karşılığında yüksek bir faiz beklerler. Bunun gibi paydaşların çatışan çıkarları artırılabilir. İşletme içinde paydaşların birbirinden farklı çıkarları muhasebe bilgileri ile yönetilmektedir. Bir başka ifadeyle paydaşlar işletmenin ürettiği değeri bölüşürken muhasebe bilgilerini kullanırlar. Farklı çıkar gruplarının üretilen değerden adil pay alabilmeleri için üretilen muhasebe bilgilerinin doğru ve çıkar gruplarının hiçbirinin ön plana çıkarılmadan üretilmesi gerekir. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için bu gereklidir. Değil ise çıkar çatışması bir süre sonra işletmenin faaliyetini sürdürmesine engel olabilir. Sosyal sorumluluk kavramı muhasebe bilgisi üretilirken tüm çıkar gruplarına eşit uzaklıkta faaliyet göstermek anlamına gelir. Bu şekilde

tüm çıkar gruplarına eşit uzaklıkta bilgi üretilince uzun dönemde ekonomide kaynaklar adil dağıtılmış olur. Ekonomide kaynakların adil dağıtılması sosyal sorumluluğun bir doğal uzantısıdır.

### *Kişilik Kavramı*

Kişilik kavramı, işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür. Kişilik kavramı sayesinde muhasebe bilgileri tam ve gerçeğe uygun olabilir. İşletmenin kişiliği ile işletme paydaşların kişilikleri bir birinden ayrılamaz ise muhasebe bilgilerinin üretilmesinde çıkar gruplarına eşit uzaklıkta olunması mümkün olamaz.

İşletme kişiliğinin diğer paydaşların kişiliklerinden ayrıştırılması işletmeler bakımından hayati derecede önemli olmasına rağmen, uygulamada özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (KOBİ) işletme ile işletmenin sahip/ortağının kasasının birbirinden ayrılması oldukça güçtür. Bu güçlük veya eksiklik küçük işletmelerin kurumsallaşması önündeki en büyük engellerden biri olarak kabul edilmektedir.

### *İşletmenin Sürekliliği Kavramı*

İşletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın (sınırsız olarak) sürdüreceğini varsayımını ifade eder. İşletme faaliyetlerinin bir süreye bağlı olmaması, işletmenin faaliyet süresinin işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı olmayacağı sonucunu doğurur.

Finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayalı olarak hazırlanır. Bu şekilde, işletmenin ne tasfiye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer işletmede işletmenin sürekliliğinin aksine bir niyet veya ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe finansal tablolara birlikte açıklanmalıdır.

İşletmenin faaliyet süresinin sınırsız olduğu varsayımı aynı zamanda maliyet esasının da temelini oluşturur. İşletmenin sürekliliği, sınırsız bir süre sonunda işletmenin varlıklarının ve bu varlıkların finansman kaynaklarının piyasa değeri ile ölçülmesi yerine maliyetle ölçülmesi

ve bu şekilde döneme ilişkin finansal performansın ölçülmesini anlamlı kılar. Sınırsız faaliyet ömrüne sahip bir organizasyonda, varlıkların piyasada oluşan değerleri anlamsızlaşır. Böyle bir durumda önemli olan işletmeni bu varlıkları kullanarak veya satarak elde ettiği performansın ne kadar olacağıdır.

#### *Dönemsellik Kavramı*

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanır. Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği varsayımının doğal bir sonucudur. İşletmenin performansının ölçülmesi esas iken, gerçek performansı ölçülmesi için sınırsız sürenin sonun beklemek mümkün olamayacağı için, işletme ömrü her biri diğeri ile aynı dönemlere ayrılarak performans ölçülür. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın zorunlu bir sonucudur.

#### *Parayla Ölçülme Kavramı*

Parayla ölçülme kavramı, ticari işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Bu kavramın doğal sonucu, bir ticari işlem ancak ve ancak parayla ifade edilebildiği ölçüde çift yanlı kayıt sisteminde kendine yer bulabilmesidir. Parayla ölçülme kavramı farklı ölçü birimlerin tek bir ortak ölçü birime indirilerek anlamlı ve kullanılabilir bilgilerin üretilmesini sağlar. Burada kullanılan para biriminin de aynı para birimi olması gerekir. Bunun için muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre kaydedilir ve raporlanır.

Ticari işlemlerin kaydedilmesi ve finansal tabloların ulusal para birimine göre raporlanması, işletmelerin tüm işlemlerinin ulusal para birimi ile gerçekleşeceği anlamına gelmez. İşletme doğal olarak farklı para birimleriyle de işlemler yapabilir. Yapılan bu işlemler belli kurallara göre ulusal para birimine çevrilerek muhasebeleştirilir ve finansal tablolarda raporlanır.

#### *Maliyet Esası Kavramı*

Maliyet esası kavramı; işletmenin para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması

gereğini ifade eder. Geleneksel finansal raporlama sürecinde varlıkların maliyet esasına göre raporlanması önemli bir noktadır. Bu durum finansal performansın doğru ölçülebilmesi bakımından hayati derecede önem taşımaktadır. Günümüzde özellikle finansal raporlama standartları çerçevesinde varlıkların salt maliyet değeri ile raporlanmasından giderek finansal durumun doğru ölçülmesi amacına kayıldığı görülmektedir.

#### *Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı*

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı üretilen muhasebe bilgilerinin güvenilirliği için önem taşır.

#### *Tutarlılık Kavramı*

Muhasebe bilgileri muhasebe politikalarının dayalı olarak üretilmektedir. Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması tutarlılık kavramın amacını oluşturur. İşletmeler, geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması gereklidir.

#### *Tam Açıklama Kavramı*

Tam açıklama kavramı; finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Finansal tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, finansal tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

#### *İhtiyatlılık Kavramı*

İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında ihtiyatlı davranılması ve finansal raporlama sürecinde işletmenin gelecekte karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade

eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir tahakkuk işlemi yapmazlar.

### *Önemlilik Kavramı*

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya finansal bir olayın göreceli ağırlık ve değerinin finansal tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların finansal tablolarda yer alması zorunludur.

### *Özün Önceliği Kavramı*

Özün önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Biçim ile özün farklılaşması durumunda özün biçime önceliği esastır.

## **Muhasebe Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri**

Muhasebenin temel kavramları muhasebe uygulamalarına yön veren kavramsal zemin olmasına rağmen, muhasebe bilgilerinin üretilmesi sürecinde muhasebe bilgilerinin kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için niteliksel bir takım özellikleri taşıması gerekir. Bu anlamda; finansal bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına faydalı olabilmesi için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Bunun yanı sıra; finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin kullanıcılar için faydası arttırılmış olacaktır.

Bu bakış açısından hareketle, muhasebe bilgilerinin niteliksel özellikleri, temel niteliksel özellikler ve destekleyici niteliksel özellikler olarak gruplandırılabilir.

### **Temel niteliksel özellikler**

Muhasebe bilgilerinin temel niteliksel özellikleri, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunumdur.

*İhtiyaca uygunluk*

Finansal raporlama sürecinde ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcılar tarafından verilen kararları etkileme gücüne sahip bilgi olarak tanımlanabilir. İhtiyaca uygun bilgi kavramı geniş olarak yorumlanmalıdır. Bazı kullanıcıların bilgidен faydalanmayı tercih etmemeleri veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olmaları durumunda dahi bilgi, verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilir.

Her bilginin kararları etkileyebilme gücü bulunmaz. Finansal bilgi; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıyorsa, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Bu çerçevede finansal bilgi, gelecekteki sonuçlar tahmin edilirken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabiliriyorsa, tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahiptir. Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olması için bir tahmin olması gerekmez. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan finansal bilgi, kullanıcılar tarafından öngöründe bulunurken kullanılan bilgidir. Finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (yani önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) teyit etme özelliğine sahiptir.

Finansal bilginin tahminlerde kullanılabilme özelliği ve teyit etme özelliği birbiri ile ilişkilidir. Tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahip olan bilgi, genellikle teyit etme özelliğine de sahiptir.

İhtiyaca uygunluk niteliği *önemlilik* kavramı ile birlikte anlam kazanır. Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir raporlayan işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa bu bilgi önemlidir. Önemlilik ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir. Bilginin önemli olup olmadığına yönelik değerlendirme, bireysel bir işletmenin finansal raporu dikkate alınarak, bilginin ilgili olduğu kalemlerin niteliğine veya büyüklüğüne ya da her ikisine birden bağlı olarak yapılır. Bu nedenle önemlilik için standart bir sayısal eşik belirlenmez veya özellikli bir durumda hangi bilginin önemli olabileceği önceden belirtilemez. Bunlar işletmeden işletmeye, işlemden işleme farklılaşır.

*Gerçeğe uygun şekilde sunum*

Finansal raporlarda, ekonomik olaylar kalemler ve bu kalemlerin tutarları ifade edilir. Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi için ilgili olayları sunması yeterli değildir. Ayrıca açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun bir sunumun, tam anlamıyla sağlanabilmesi için üç özelliğe sahip olması gerekir. Buna göre sunum tam, tarafsız ve hatasız olmalıdır. İşletmeler doğal olarak, finansal bilgilerde kusursuzluğa nadir olarak erişilebilir. İşletmelerin finansal raporlama sürecinde uyguladıkları muhasebe kuralları (muhasebe standartları) ile bu özelliklerin mümkün olduğunca en üst seviyeye çıkarılması hedeflenir.

Finansal raporlarda tam bir sunum, ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dahil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içerilmesi anlamına gelir. Bazı kalemler için ise tam bir sunum, kalemlerin özelliği ve niteliğine ilişkin önemli bilgileri, söz konusu kalemlerin özelliğini ve niteliğini etkileyebilecek unsur ve durumları ve rakamsal açıklamayı belirlemekte kullanılan sürece ilişkin açıklamaları da gerektirebilir.

Tarafsız sunum, finansal bilginin seçiminde ve gösteriminde önyargı taşımasıdır. Tarafsız sunum finansal bilginin kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttıracak şekilde yönlendirici olmaması anlamına da gelir. Bu anlamda tarafsız bilgi, kararlar üzerinde etkisi olmayan ya da belirli bir amaca yönelik olmayan bilgi anlamına gelmez. Aksine, ihtiyaca uygun finansal bilgi kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahip bilgidir.

Bilginin gerçeğe uygun şekilde sunulması her açıdan doğru olduğu anlamına gelmez. Hatasız sunum; ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması ve raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahip değildir. Örneğin, gözlemlenemeyen bir fiyat ya da değere ilişkin tahminin doğru olup olmadığı söylenemez. Ancak tahmini tutarın açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, tahminde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve tahminin yapılması için uygun olan sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda bu tahminin sunumu gerçeğe uygun olabilir.

Tek başına gerçeğe uygun sunumun faydalı bilgi sağlaması beklenemez. Raporlayan işletmenin uygun süreci doğru bir şekilde uygulaması, tahmini doğru bir şekilde tanımlaması ve söz konusu tahmini önemli ölçüde etkileyen belirsizlikleri açıklamış olması durumunda, bu tahmin, gerçeğe uygun bir şekilde sunulmuş olabilir. Ancak, böyle bir tahmine ilişkin belirsizliğin seviyesi önemli ölçüde fazla ise, söz konusu tahmin faydalı olmayacaktır.

### **Destekleyici niteliksel özellikler**

Destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik finansal bilginin faydasını arttıran niteliksel özelliklerdir. Bunun yanı sıra, destekleyici niteliksel özellikler, bir ekonomik olayın sunumunda kullanılabilecek iki yöntemin de aynı derecede ihtiyaca uygun bilgi ürettiği ve gerçeğe uygun şekilde sunum sağladığı durumlarda, yöntemlerden hangisinin kullanılması gerektiğinin belirlenmesinde de faydalı olur.

#### *Karşılaştırılabilirlik*

Kullanıcılar, bir yatırımın satılması ya da elde tutulması veya yatırım yapılacak işletmenin seçimi gibi alternatifler arasında tercih yapmayı gerektiren kararlar verirler. Bu doğrultuda, raporlayan işletmeye ilişkin bilgiler diğer işletmelere ilişkin benzer bilgilerle ve aynı işletmenin başka bir döneme ya da başka bir tarihe ait benzer bilgileri ile karşılaştırılabilirlik ise daha faydalıdır.

Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların kalemler arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan niteliksel bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik tek bir kalemle ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki kalem gereklidir.

Tutarlılık, karşılaştırılabilirlik ile ilgilidir fakat aynı anlama gelmemektedir. Tutarlılık, raporlayan işletme bünyesinde dönemden döneme ya da işletmeler arasında tek bir dönemde, aynı kalemler için aynı yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Karşılaştırılabilirlik bir amaçtır; tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur. Bilginin karşılaştırılabilir olması için, benzer şeylerin benzer, farklı şeylerin ise farklı olarak görünmesi gerekir. Finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer şeylerin farklı gösterimi ile arttırılamayacağı gibi farklı şeylerin benzer gösterimi ile de arttırılamaz.

Temel niteliksel özelliklerin sağlanması ile birlikte belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliğe ulaşmak mümkündür. İlgili bir ekonomik olayın gerçeğe uygun bir şekilde sunumu ile benzer bir ekonomik olayın başka bir raporlayan işletme tarafından gerçeğe uygun olarak sunumunun, kendiliğinden belirli bir seviyede karşılaştırılabilirliği sağlaması gerekir.

Tek bir ekonomik olayın birden fazla yöntemle gerçeğe uygun bir şekilde sunumu sağlanabilir. Bununla birlikte aynı ekonomik olay için alternatif muhasebe yöntemlerine izin verilmesi, karşılaştırılabilirliği azaltır.

### *Doğrulanabilirlik*

Doğrulanabilirlik, kullanıcıların, bilginin açıklamayı amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri (gözlemcilerin tam bir uzlaşmaya varmaları gerekmez) anlamına gelir. Sayısal bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

Doğrulama, doğrudan ya da dolaylı olabilir. Doğrudan doğrulama, nakit tutarının sayılması gibi doğrudan yapılan gözlem ile bir tutarın ya da diğer bir sunumun doğrulanması anlamına gelir. Dolaylı doğrulama, bir modelde, formülde ya da diğer bir yöntemde kullanılan verilerin kontrol edilmesi ve aynı yöntem kullanılarak sonuçların yeniden hesaplanması anlamındadır. Verilerin (miktar ve maliyetler) kontrol edilerek stokların defter değerinin doğrulanması ve aynı maliyet akış varsayımı kullanılarak (örneğin, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak) dönem sonu stokunun yeniden hesaplanması dolaylı doğrulamaya örnek olarak gösterilebilir.

Bazı açıklamaların ve ileriye yönelik finansal bilgilerin gelecekteki bir döneme kadar doğrulanması mümkün olmayabilir. Bu tür bilgileri kullanıp kullanmayacakları kararını vermelerinde kullanıcılara yardımcı olmak amacıyla temel varsayımların, bilgilere ilişkin derleme yöntemlerinin ve bilgileri destekleyen diğer faktörlerin ve durumların açıklanması gerekir.

### *Zamanında Sunum*

Zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı

bilgiler, bazı kullanıcıların eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

### *Anlaşılabilirlik*

Bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması onu anlaşılır kılar. Bazı ekonomik olaylar, doğası gereği karmaşıktır ve basitleştirilemezler. Bu tür olaylara ilişkin bilgilerin finansal raporların dışında bırakılması, raporlardaki bilgilerin daha kolay anlaşılmasını sağlayabilir. Ancak böyle bir durumda, bu raporlar, eksik olmalarından dolayı yanıltıcı olabileceklerdir.

**ÇALIŞMA SORULARI**

1. Aşağıdaki finansal tablolardan hangisi finansal durumu ölçer?

- a) Gelir tablosu
- b) Bilanço
- c) Nakit akış tablosu
- d) Özkaynak değişim tablosu
- e) Kar dağıtım tablosu

2. Aşağıdaki finansal tablolardan hangisi finansal performansı ölçer?

- a) Gelir tablosu
- b) Bilanço
- c) Nakit akış tablosu
- d) Özkaynak değişim tablosu
- e) Kar dağıtım tablosu

3. Aşağıdaki finansal tablolardan hangisi yardımcı finansal tablo değildir?

- a) İşletme sermayesi tablosu
- a) Kar dağıtım tablosu
- b) Gelir tablosu
- c) Nakit akış tablosu
- d) Özkaynak değişim tablosu

4. İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen işletme ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanması aşağıdaki hangi temel kavramı ifade eder?

- a) İşletmenin sürekliliği
- b) Dönemsellik
- c) Para ile ölçülme
- d) Özün önceliği
- e) Sosyal sorumluluk

5. Finansal tabloların finansal tablo kullanıcılarının doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması hangi muhasebe temel kavramına referans verir?

- a) Tam açıklama
- b) İşletmenin sürekliliği
- c) Dönemsellik
- d) Sosyal sorumluluk
- e) İşletmenin sürekliliği

Cevaplar: 1-b, 2-a, 3-c, 4-b, 5-a

## 2. FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN TAHAKKUKU

Finansal tablolarının tam ve gerçeğe uygun bilgi sunabilmesi için finansal tabloları oluşturan kalemlerin tam ve gerçeğe uygun muhasebeleştirilmesi gerekir. Muhasebeleştirmenin tam ve gerçeğe uygun olması finansal tablo kalemlerinin tahakkuk zamanlarının doğru belirlenmesi anlamına gelecektir. Finansal tablo kalemlerinin tahakkuku uygun hesabın belirlenmesini ile bunun parasal tutar olarak tanımlanmasını ve bu tutarın bilanço ve kar veya zarar tablosu toplamaları içine dâhil edilmesini içerir.

Finansal tablo kalemi tanımına giren bir kalemin belirli ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bilançoda veya kar veya zarar tablosunda raporlanır. Bu ölçüt ve koşullar şu şekilde ifade edilebilir:

Finansal tablo kalemi tanımına giren kalemin gelecekte işletmeye ekonomik yarar sağlama veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olma ihtimali olmalıdır (gelecekte ekonomik yarar olasılığı)

Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir (bilgi tam, tarafsız ve hatasız olduğunda güvenilir) bir şekilde ölçümlenebilmelidir (ölçümlemenin güvenilirliği)

Finansal tablo kalemlerinin tahakkukunda ön koşullar olarak ifade edilebilecek bu koşulların sağlanamaması durumu da söz konusudur. Bu durumlarda kalemlerin finansal tablo unsuru olarak muhasebeleştirilmesi söz konusu olmayacaktır.

#### ***Gelecekteki Ekonomik Yarar Olasılığı***

Gelecekte ekonomik yarar ihtimali, bir kalemle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olmasının muhtemel olmasını ifade eder. Buradaki ihtimal kavramında işletmenin faaliyetlerini sürdürdüğü ortamdaki belirsizliklerin dikkate alınması söz konusudur. İşletmeler gelecekteki ekonomik yarar akışlarındaki belirsizliğin düzeyini finansal tablolar hazırlanırken elde bulunan verilere dayanarak kararlaştırır. Örneğin, bir işletmeden olan alacağın tahsilinin olası görünmesi ve aksi bir durumu belirten herhangi bir kanıt olmaması, alacağın bir varlık olarak tahakkuk ettirilmesini gerektirir. Çok sayıda alacak bulunması durumunda ise normal olarak belli

orandaki alacakların tahsil edilememe olasılığının varlığı esas alınır. Bu nedenle, ekonomik yararda olması beklenen azalma kadar bir tutar gider olarak tahakkuk ettirilir.

### ***Ölçümlemenin Güvenilirliği***

Bir kalemin tahakkuk ettirilebilmesi için gereken ikinci şart, bu kalemin güvenilir bir şekilde tespit edilen bir maliyeti veya bir değeri olması şartıdır. Birçok durumda maliyet veya değer tahmin edilmesi gerekir. Burada işletmenin ölçümleme yapabilmek için bir takım değer tahminleri yapmasını zorunlu kılabilir. Burada esas olan yapılan bu tahminlerin makul olmasıdır. Makul tahminlerin kullanılması finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmaz. Makul bir tahminin yapılamaması durumunda ilgili kalem bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk ettirilmez. Örneğin, başkaları aleyhine açılan bir davadan beklenen tahsilat hem varlık hem de gelir olarak tanımlanmak için gereken ölçütleri ve olasılık ölçütlerini taşıyabilir. Bununla beraber, tazminat tutarı güvenilir bir şekilde tahmin edilemiyorsa bir varlık ve bir gelir tahakkuklarının yapılmaması gerekir.

### **Varlıkların Tahakkuku**

Bir varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda raporlanır. Yapılan bir harcamanın, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde, işletmeye ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse, bilançoda varlık olarak raporlanamaz. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir.

### **Borçların Tahakkuku**

Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç tahakkuku yapılır.

## Gelir ve Giderlerin Tahakkuku

Karar verecek taraflar açısından belli bir dönemdeki işletme faaliyetlerinin sonucunun, bir başka deyişle, işletme performansının tam olarak kar veya zarar tablosunda raporlanması gerekir. İşletme performansını oluşturan gelir ve giderlerinin tahakkukunda iki nokta doğrudan etkilidir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

Gelir ve giderler kime göre tanımlanacak?

Gelir ve giderler hangi döneme ilişkin olacak?

Gelir ve giderlerin tanımlanması, işletmelerin bir dönemde elde ettikleri gelir ve katlandıkları giderlerin içeriklerinin belirlenmesi anlamına gelir. Gelir ve giderlerin içeriklerinin belirlenmesi sonuç olarak işletmenin bir dönemde yarattığı değer üzerinde doğrudan etkiye sahip olacaktır. Gelir ve giderlerin tanımlarının doğru bir şekilde yapılması oluşacak karın gerçeğe uygun olmasını sağlayacaktır. Bu aynı zamanda gelir ve giderlerinin tanımlarının finansal tablo kullanıcılarının bir veya birkaçının çıkarlarını korumak için değil tamamen muhasebe kuramının gereklerine göre yapılması anlamına gelecektir. Ülkemiz muhasebe uygulamalarına bakıldığında gelir ve giderlerinin tanımlarında çoğunlukla vergi düzenlemelerinin belirleyici olduğu görülmektedir. Vergi düzenlemelerine göre gelir ve giderlerin yapılması, gelir tablosunda raporlanan dönem karının vergi otoritesinin önceliklerine göre hesaplanması ile sonuçlanacaktır.

Gelir ve giderlerin hangi döneme ilişkin olduklarının saptanması da gelir ve giderlerin tanımları kadar oluşacak dönem karı üzerinde doğrudan etkiye sahip olacaktır. Gelir ve giderlerin dönemlerinin saptanmasında yararlanılan iki esas vardır. Bunlar nakit esası ve tahakkuk esası olarak ifade edilir. Nakit esası; kısaca, gelirlerin, hangi dönemde elde edilirse edilsinler, tahsil edildikleri dönemin geliri ve giderlerin de hangi dönemde yapılırsa yapılsınlar, ödendikleri dönemin gideri sayılmaları olarak tanımlanır. Tahakkuk esasında ise; satışların ve hizmetlerin yapıldığı dönemde gelir, giderlerin meydana geldiği dönemde gider yapılmış kabul edilir. Tahakkuk esasında işletme faaliyetlerinin doğru bir biçimde değerlendirilebilmesi için hasılatın gerçekleşme noktası ile giderlerin tahakkuk noktası kesin olarak belirtilmelidir.

Tahakkuk esasına göre değer hareketlerinin muhasebeleştirilmesi ve gelir ve giderlerin gelir tablosunda raporlanmasında ilk olarak muhasebeleştirmenin yapılacağı dönemin seçilmesi, ilgili gelir akımı ile buna ait gider akımının saptanması gerekir. Bunu sağlayacak mekanizma ise muhasebe teorisinde dönemsellik varsayımı ile açıklanmıştır. Dönemsellik varsayımı, işletme faaliyet sonuçlarının objektif olarak değerlendirilmesini sağlayacak ilkelerin uygulanmasını zorunlu kılar. Bu ilkeler hesap kesimi, tahakkuk esas, gelirin gerçekleşme noktası, gelirin ilgili gider ile karşılaştırılmasına ait esaslardan oluşur. Böylece dönemsellik varsayımı, dönemde ilgili gelir, maliyet, gider ve zararların o dönemin finansal tablolarında raporlanmasını sağlar.

## **FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN TAHAKKUKUNDA KULLANILAN ÖLÇÜM ESASLARI**

Finansal tablo kalemlerinin ölçümü, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve raporlanacakları parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini gerektirir.

Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esasları vardır. Bu ölçüm esasları şu şekilde ifade edilebilir:

### **Tarihi Maliyet**

Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, gelir vergilerinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

### **Cari Maliyet**

Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

**Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)**

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

**Bugünkü Değer**

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Finansal tabloların hazırlanmasında işletmeler ilgili finansal tablo kaleminin tahakkuk ettirilmesinde uygun ölçüm esasını kullanır. Uygun ölçüm esasının seçilmesi ve kullanılması üretilen muhasebe bilgisinin tam ve gerçeğe uygun olmasını sağlayan en önemli husustur. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenirken, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçülebilir, kıdem tazminatı borcu bugünkü değeri ile ölçülür.

**ÇALIŞMA SORULARI**

1. Bir kalemlle ilgili olarak gelecekte işletmeye bir ekonomik yarar girişi ya da işletmeden bir ekonomik yarar çıkışı olmasının muhtemel olmasını aşağıdakilerden hangisidir?

- a) Güvenilir ölçölme
- b) Sürekliliği
- c) Maliyet esası
- d) Devamlılık
- e) Gelecekteki ekonomik yarar olasılığı

2. Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlendiği değerleme ölçütü nedir?

- a) Tarihi maliyet
- b) Gerçeğe uygun değer
- c) Piyasa değeri
- d) Yerine koyma değeri
- e) Cari maliyet değeri

3. Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterildiği değer nedir?

- a) Tarihi maliyet
- b) Piyasa değeri
- c) Bugünkü değer
- d) Yerine koyma değeri
- e) Cari maliyet değeri

4. Mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlanabilecek kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlülük güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bilançoda hangi kalemin tahakkuku yapılır?

- a) Varlık tahakkuku
- b) Borç tahakkuku
- c) Gelir tahakkuku
- d) Gider tahakkuku
- e) Sermaye tahakkuku

5. Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilmesi hangi ölçüm esasının kullanılması anlamına gelir?

- a) Cari maliyet
- b) Tarihi maliyet
- c) Gerçeğe uygun değer
- d) Piyasa değeri
- e) Yerine koyma değeri

Cevaplar: 1-e, 2-a, 3-c, 4-b, 5-a

### 3. TÜRKİYE’DE MUHASEBE UYGULAMALARININ YASAL ÇERÇEVESİ

#### TÜRK TİCARET KANUNU DÜZENLEMELERİ

TTK’nın muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri temel olarak 64, 88 ve Geçici 1 inci maddeler kapsamındadır. TTK’ya göre muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili olarak işletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının tutulmasına ilişkin hüküm ile finansal raporlamaya ilişkin hüküm birbirinden farklılaşmıştır. Buna göre 1 Ocak 2013 den itibaren gerçek ve tüzel kişi tacirler yasal kayıtlarını temel olarak Vergi Usul Kanunu ve ona dayalı olarak yapılan düzenlemelere göre yapacakken, finansal raporlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hazırlamak durumunda olacaktır. TTK’nın madde hükmü bu şekilde olmasına rağmen, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim standartları Kurumu (KGK) TTK’nın geçici 6 ıncı maddesindeki yetkiyi kullanarak uygulama kapsamını daraltmıştır. TTK’nın yürürlüğe girmeden önceki önceki versiyonunda yasal kayıtlar ile bireysel ve konsolide finansal tabloların TMS’lere uygun olması hükmü değişerek, yasal kayıtların temel olarak vergi kanunlarına uygun olacağı şekline dönüşmüştür.

#### TTK’da Yasal Muhasebe Kayıtları

İşletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının nasıl tutulacağı TTK’nın 64 üncü maddesinin 5 inci fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre “bu kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 inci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm çerçevesinde herhangi bir işletmenin muhasebe kayıtlarını VUK ve VUK’a dayalı olarak çıkarılan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğlerine uygun şekilde tutmak zorundadır.

Bu çerçeveden bakıldığında, muhasebe uygulamalarının vergi düzenlemeleri ile bağı beklentilerin aksine daha da kuvvetlendirilmiştir. TTK’nın bu hükmünün uygulanabilmesi için referans verilen düzenlemelerin günlük muhasebe kayıtlarına, dönem sonu değerlendirme işlemlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar içermesi kaçınılmaz olacaktır. Bir başka ifadeyle vergi düzenlemelerinin eskisinden çok daha fazla muhasebeye ilişkin kural içermesi kaçınılmaz olacaktır. Vergi düzenlemelerinin içine veya “ekine” daha fazla muhasebe ilkeleri konulması

ihtiyacı uzun dönemde muhasebe uygulamalarında her zaman eleştirilen ve yakınılan çok başlılığı artıracaktır.

Vergi düzenlemelerinin tam ve gerçeğe uygun bilgi sunma amacı taşımasını beklemek doğal olarak yanlıştır. Ancak vergi düzenlemelerinin de tam ve gerçeğe uygun bilgi sunma amacına ulaşmayı engellememesi beklenir. Zira işletmeler vergi yükümlülüğünün yanı sıra aynı zamanda dönem sonunda yarattıkları değeri ortakları ve diğer paydaşları ile bölüşmek zorundadır. İşletmelerin yarattığı değer de diğer paydaşların da hakkı bulunmaktadır. Bu bölüşümün tam ve gerçeğe uygun finansal tablolara dayalı olması bir zorunluluktur.

Yasal muhasebe kayıtlarının vergi düzenlemelerine göre yapılmasını düzenleyen TTK'nın 64/5 inci maddesinin devamında yasa koyucu “Bu kanunun [TTK] defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun [VUK] ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez” hükmünü koymuştur. Be çerçevede işletmelerden yasal muhasebe kayıtlarına dayalı olarak vergi matrahının tespitine yönelik olarak veya tespit edilen vergi matrahının dayalı olduğu muhasebe kayıtlarından elde edilen finansal tabloların da hazırlanmasının isteneceği beklenmektedir. Bir başka ifadeyle, vergi idaresi yasal kayıtlara dayalı olarak oluşturulacak mali tabloları da hazırlamalarını isteyebilecektir. Buna göre; işletmeler her muhasebe döneminde iki finansal tablo seti hazırlamak durumunda olacaktır. Finansal tablolar setinin biri vergi idaresine verilecek ve yasal muhasebe kayıtlara dayalı olan finansal tablolar seti iken, diğeri TTK'ya göre hazırlanacak “yasal” finansal tablolar seti olacaktır. Ancak bu durum da KGK'nın düzenleme kapsamı ile VUK finansal tabloların asal finansal tablolar” olmasını sonucunu doğurmuştur.

### **TTK'da Finansal Tablolar**

İşletmelerin TTK'ya göre “yasal” finansal tabloları Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan finansal tablolardır. İşletmelerin finansal tabloları nasıl hazırlayacağı ise TTK'nın 88 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; gerçek ve tüzel kişiler bireysel ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, TMS'lere, kavramsal çerçevede

yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. Yasal kayıtların tutulmasına ilişkin madde ile finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin madde birlikte değerlendirildiğinde işletmeler açısından yasal muhasebe kayıtları ile finansal tablolar arasındaki bağın kopmuş olduğu ifade edilebilir. Bu durum işletmelerin dönem sonunda yasal muhasebe kayıtlarına dayalı olarak hazırladıkları finansal tabloların “düzeltilerek” TMS’lere uygun finansal tablolara ulaşılmasını gerektirecektir. Aslında bu uygulama borsa şirketlerinde hâlihazırda bu şekilde uygulanmaktadır. Burada sorun bu dönüştürmenin yapılma gerekliliği değildir. Asıl sorun yasal kayıtların tam olarak vergi kanunlarına göre yapılması durumunda yasal kayıtların bütünüyle vergi düzenlemelerine dayalı olmasıdır. Bir başka ifadeyle, vergi düzenlemelerine ek olarak veya içine yedirilmiş şekilde muhasebe kayıtlarının nasıl tutulması gerektiği ve raporlanan kalemlerin nasıl ölçülmesi gerektiğinin daha ayrıntılı olarak düzenlenmesi gerekliliğidir.

Bu düzenleme çerçevesinde, işletmelerin finansal raporlamada kullanacağı Türkiye Muhasebe Standartlarının belirlenme ve yayımlanma yetkisi KGK’ya verilmiştir. KGK’nın belirleyeceği ve yayımlayacağı Türkiye Muhasebe Standartları uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olması gerekmektedir (88/2). Türkiye Muhasebe Standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması yetkisinin KGK’ya ait olmasının bir uzantısı da SPK, BDDK gibi düzenleyici ve denetleyici kurum ve kurulların TMS’lerin uygulanmasına ilişkin yapacakları düzenlemelerin TMS’lere aykırı olamayacağının ortaya konulmasıdır. Bu çerçevede kanunlarla belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurulların düzenleme yetkileri yalnızca kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenleme yapabilmeleri ve yapacakları ayrıntıya ilişkin düzenlemelerin TMS’lere aykırı olmaması gerekliliğidir.

Türkiye Muhasebe Standartlarının yayımlanmasına ilişkin Kanunun 26/6/2012 tarihindeki revizyonundan önceki versiyonunda açıkça yayımlanacak TMS’lerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam olarak uyumlu olması şartına karşın 26/6/2012 tarihli değişiklik ile bu bağ koparılmıştır. Madde hükmünde yer alan “TMS’lerin uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde” ifadesi sübjektiftir. Buna ek olarak, idareye uluslararası muhasebe standardı mantığının (uluslararası ölçekte karşılaştırılabilir olması ve kaliteli finansal bilgi sunması) ötesinde finansal raporlama standardı geliştirme imkanı verebilecektir. Benzer

şekilde 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasında; “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz’ü addolunur” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm Yeni TTK’nın TMS’lere ilişkin diğer hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde idarenin “muhasebe standardı” çerçevesinde çok geniş bir standart koyma yetkisinin olduğu açıkça görülmektedir. Bu yetkinin gelecekte nasıl kullanılacağı veya kullanıldığında tam ve gerçeğe uygun bilginin üretilmesi amacına ne kadar yaklaşacağı veya uluslararası karşılaştırılabilirliği ne kadar sağlayabileceği önemli bir soru işareti olarak finansal raporlama dünyasının gündemindedir.

### **TTK Kapsamında Uygulanacak Türkiye Muhasebe Standartları**

Finansal raporlama sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının kullanılması gerekliliğinin doğal uzantısı TMS’lerin kapsamının ne olduğunun belirlenmesidir. Uygulanacak TMS’lerin kapsamının ne olacağı temel olarak TTK’nın Geçici 1 inci madde çerçevesinde düzenlenmiştir. Buna göre KGK’nın belirleyeceği Türkiye Muhasebe Standartları iki temel bileşenden oluşmaktadır. Söz konusu maddenin 1 inci fıkrasına göre; Türkiye Muhasebe Standartları;

- a) Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ve yorumlarından,
- b) Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden,

oluşur.

Buna göre; finansal raporlama sürecinde kullanılacak Türkiye Muhasebe Standartları kavramı dar anlamıyla TMS’lerden ve KGK’nın yayımlayacağı “özel” standart ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartlarının ikinci bileşeni olan “değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemeler” ifadesi Kanunun yürürlük maddesi olan 1534 üncü maddenin 3 üncü fıkrasında açıkça “yayımlanan veya yayımlanacak olan özel Türkiye

Muhasebe Standartları” kavramı ile ifade edilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının ikinci bileşeni olan “özel” standart ve düzenlemeler uygulamanın standart belirleme kapsamının son derece geniş bir alanı ifade eder.

Türkiye Muhasebe Standartlarının birinci bileşeni olan TMS’lerin kapsamı; TMS’ler, TFRS’ler ile TMS Yorumları ve TFRS Yorumları olarak ifade edilmiştir. Bunlara ek olarak 88 inci maddenin 1 inci fıkrasında kavramsal çerçeve de standartların ayrılmaz parçası olarak düzenlenmiştir.

### **Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanma Kapsamındaki Şirketler**

Türkiye’de hangi şirketlerin TMS’ye uygun finansal raporlama yapacağı TTK’nın ortaya koyduğu kapsamın daraltılması şeklinde olmuştur. KGK’nın 21/8/2014 tarihinde aldığı karar ile önceki uygulaması olan bağımsız denetime tabi işletmelerin TMS’ye uygun raporlama yapacağı kuralından vazgeçilerek kapsam daraltılmıştır. KGK’nın aldığı kurul kararı ile sadece aşağıda listelenmiş olan şirketlerin TMS’ye uygun raporlama yapması zorunlu tutulmuştur. Buna göre TMS’ye uygun finansal raporlama yapması zorunlu olan şirketler şunlardır:

1) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

- a) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler,
- b) Yatırım kuruluşları,
- c) Kolektif yatırım kuruluşları,
- d) Portföy yönetim şirketleri,
- e) İpotek finansmanı kuruluşları,
- f) Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,
- g) Varlık kiralama şirketleri,

h) Merkezî takas kuruluşları,

i) Merkezî saklama kuruluşları,

j) Veri depolama kuruluşları,

k) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar:

- Aktif toplamı onbeş milyon ve üstü Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı yirmi milyon ve üstü Türk Lirası.
- Çalışan sayısı elli ve üstü.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi işletmelerden;

a) Bankalar,

b) Finansal kiralama şirketleri,

c) Faktöring şirketleri,

d) Finansman şirketleri,

e) Varlık yönetim şirketleri,

f) Derecelendirme kuruluşları,

g) Finansal holding şirketleri,

h) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,

i) Ödeme kuruluşları ve elektronik para kuruluşları.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul Piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

Listede yer almayan şirketlerden isteğe bağlı olarak TMS uygulamalarına izin verilmiştir. Bu kapsamda TMS'ye uygun finansal raporlama yapmayan şirketler finansal tablolarını yürürlükteki mevzuata göre yapacaktır. Bir başka ifadeyle, bu şirketlerin finansal tabloları tekdüzen muhasebe sistemine göre oluşturulmuş ve VUK'a göre değerlendirilmiş (VUK finansal tablolar) finansal tablolar olacaktır.

## **SERMAYE PİYASASINDA FİNANSAL RAPORLAMA**

KGK'nın yukarıdaki kurul kararına göre SPK'ya tabi şirketler TMS' finansal tablo raporlamak durumundadır. Bu kurul kararı aslında var olan düzenlemeyi tekrar etmektedir. Zira SPK'nın "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II.14.1)" inde uygulama kapsamı ortaya konulmuştur.

Tebliğe göre İşletmeler, finansal tablolarının hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS'yi esas alırlar (m. 5/1). Finansal raporlama ilke, usul ve esaslarının, açık ve anlaşılabilir hale gelmesini veya uygulama birliğinin sağlanmasını teminen, gerekli görülmesi halinde uygulamayı belirlemek üzere Kanunun 14 üncü maddesi kapsamında Kurulca kararlar alınır. İşletmeler bu kararlara uymakla yükümlüdürler (m. 5/2).

Tebliğe göre, işletmelerin finansal tablolarını raporlama yükümlülüğü, yıllık finansal tablolar ve ara dönem finansal tablolar açısından düzenlenmiştir. Tebliğ kapsamındaki şirketler (SPK kapsamındaki şirketler) yıllık finansal raporlarını düzenlemekle yükümlüdürler. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan yatırım ortaklıkları, yıllık konsolide finansal tabloları ile birlikte yıllık bireysel finansal tablolarını da hazırlamakla yükümlüdürler. Buna ek olarak, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören ortaklıklar, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları, portföy

yönetim şirketleri, ipotek finansmanı kuruluşları ve varlık kiralama şirketleri bu Tebliğde düzenlenen esaslara uygun olarak 3, 6 ve 9 aylık dönemler itibarıyla ara dönem finansal rapor düzenlemekle yükümlüdürler. Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğü bulunan yatırım ortaklıkları, ara dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte ara dönem bireysel finansal tablolarını da hazırlamakla yükümlüdürler.

SPK şirketleri, yıllık yönetim kurulu faaliyet raporu da hazırlamak durumundadır. Hazırlanacak yıllık faaliyet raporlarının ilgili bölümlerinde aşağıdaki hususlara da yer verilir:

- a) Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilerin yetki sınırları, görev süreleri (başlangıç ve bitiş tarihleriyle), toplu sözleşme uygulamaları, personel ve işçilere sağlanan hak ve menfaatler,
- b) İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve bu sektör içerisindeki yeri hakkında bilgi, işletmenin üretim birimlerinin nitelikleri, satış miktar ve fiyatlarına ilişkin genel açıklamalar, satış koşulları ve bunlarda yıl içinde görülen gelişmeler, verimlilik oranları ve geçmiş yıllara göre bunlardaki önemli değişikliklerin nedenleri,
- c) Yatırımlardaki gelişmeler, teşviklerden yararlanma durumu, yararlanılmışsa ne ölçüde gerçekleştirildiği,
- ç) İşletmenin finansman kaynakları ve varsa çıkarılmış bulunan sermaye piyasası araçlarının niteliği ve tutarı,
- d) Dönem içinde esas sözleşmede yapılan değişiklikler ve nedenleri,
- e) Mevzuat uyarınca Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Raporu düzenleme yükümlülüğünün bulunması veya isteğe bağlı olarak hazırlanmış olması halinde, söz konusu Rapor,
- f) Mevzuat uyarınca ilişkili taraf işlemleri ve bakiyelerine ilişkin ortaklara sunulması zorunlu bilgiler,
- g) Finansal tablolarda yer almayan ancak kullanıcılar için faydalı olacak diğer hususlar.

Ara dönem faaliyet raporlarında, kapsamında yıllık faaliyet raporlarında yer verilmesi gereken hususlardan, ara dönemi ilgilendiren önemli olaylar ile bunların finansal tablolara etkilerine ve hesap döneminin geri kalan kısmı için bu hususlardaki önemli risk ve belirsizliklere yer verilir.

Faaliyet raporlarında açıklanacak bilgilerden ticari sır niteliğinde olanlara, ticari sır niteliğini korudukları süre boyunca faaliyet raporlarında yer verilmeyebilir; söz konusu bilgiler ticari sır niteliğini kayb ettikleri tarihten sonraki ilk faaliyet raporlarında açıklanır.

Yıllık ve ara dönem finansal raporların, hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletme ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre işletmenin yönetim kurulu üyeleri sorumludur. İşletme yönetim kurulunun, hazırlanacak finansal tablo ve faaliyet raporlarının kabulüne dair ayrı bir karar alması gerekir.

Kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal raporlara, finansal tablo ve faaliyet raporları ile birlikte; finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyeleri ile işletme genel müdürü veya finansal raporlamadan sorumlu yöneticinin aşağıdaki açıklamaları içeren beyanları eklenir:

- a) Finansal tablo ve faaliyet raporunun kendileri tarafından incelendiği,
- b) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, finansal tablo ve faaliyet raporunun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama veya açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği,
- c) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, bu Tebliğ uyarınca hazırlanmış finansal tabloların -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte-işletmenin aktifleri, pasifleri, finansal durumu ve kâr ve zararı ile ilgili gerçeği dürüst bir biçimde yansıttığı ve faaliyet raporunun işin gelişimi ve performansını ve -varsa konsolidasyon kapsamındakilerle birlikte- işletmenin finansal durumunu, karşı karşıya olunan önemli riskler ve belirsizliklerle birlikte, dürüstçe yansıttığı.

İşletme yönetim kurulu; finansal tablo ve faaliyet raporlarını imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, işletmeyle ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar,

iştirakler ve iş ortaklıkları ile ilgili önemli bilgilere ulaşmasını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

### **Yıllık finansal raporların kamuya açıklanması**

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurulun bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını;

a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 60 gün,

b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, hesap dönemlerinin bitimini izleyen 70 gün içinde kamuya açıklarlar.

Bunun dışındaki SPK düzenlemesi kapsamındaki işletmeler, yıllık finansal raporlarıyla bunlara ilişkin Kurul'un bağımsız denetime ilişkin düzenlemelerinde öngörülen bağımsız denetim raporlarını, söz konusu finansal raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden 3 hafta önce ve herhalükarda ilgili hesap döneminin bitimini takip eden 3 üncü ayın sonuna kadar kamuya açıklarlar.

Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü yatırım ortaklıkları, yıllık bireysel finansal tablolarını yıllık konsolide finansal tabloları ile birlikte kamuya açıklamakla yükümlüdürler.

İşletmeler, ara dönem finansal raporlarını ise

a) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda, ilgili ara dönemin bitimini izleyen 30 gün,

b) Konsolide finansal tablo hazırlama yükümlülüğünün bulunduğu durumlarda, ilgili ara dönemin bitimini izleyen 40 gün içinde kamuya açıklarlar.

Ara dönem finansal tabloların bağımsız denetime tabi olması durumunda, yukarıda düzenlenen sürelerle; sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler için 10 gün, diğer işletmeler için ise 15 gün eklenir.

Konsolide finansal tablo hazırlamakla yükümlü yatırım ortaklıkları, ara dönem bireysel finansal tablolarını ara dönem konsolide finansal tabloları ile birlikte kamuya açıklamakla yükümlüdürler.

İşletmelerin kamuya yapılacak açıklamalar belli usullere göre yapılır. Buna göre aşağıdaki usuller uygulanır:

- a) Bağımsız denetimden geçmiş finansal raporlar için, bağımsız denetim raporuyla birlikte, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde işletmeye ulaştığı ve aynı gün yönetim kurulunca kamuya açıklanmak üzere kararın alındığı,
- b) Bağımsız denetimden geçmemiş finansal raporlar için ise, işletme yönetim kurulu tarafından finansal raporların kabulüne dair kararın alındığı tarihi izleyen ilk iş günü sonuna kadar yapılması gerekir.

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmelerin, kamuya yapacakları açıklamaları, ilgili günün son seans kapanışı sonrasında yapmaları zorunludur.

Belirlenmiş sürelerle uyulmak kaydıyla finansal tabloların yönetim kurulu faaliyet raporundan önce kamuya açıklanması mümkündür.

Bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak niteliğinde bulunan işletmeler, finansal raporlarını, bu Tebliğde belirtilen süreler içinde kalmak kaydıyla, ana ortaklığı, ortak girişimcisi veya yatırımcı şirketi ile aynı anda veya daha önce kamuya duyururlar.

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmeler ile sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem görsün veya görmesin yatırım ortaklıkları ve yatırım kuruluşlarının, finansal raporlarını Kurulca belirlenen esaslara uygun olarak Kamuyu Aydınlatma Platformuna göndermek suretiyle kamuya açıklamaları zorunludur. Bunların dışında kalan diğer

işletmelerin finansal raporları, Kurulun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde Kurula bildirilir ve bu bildirimler Kurulca kamuya açıklanır.

Kurulca kabul edilecek makul gerekçelerin varlığı halinde, işletmenin varsa Kurumsal Yönetim İlkeleri kapsamında oluşturulan denetimden sorumlu komitesi, yoksa işletmenin finansal raporlamadan sorumlu yönetim kurulu üyesi veya genel müdürü tarafından başvurulması şartıyla, ara dönem ve yıllık finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin olarak işletmelere ek süre verilebilir.

### **Finansal raporların ilanı**

İşletmeler, yıllık ve ara dönem finansal raporlarını, finansal rapor kullanıcıları tarafından kolaylıkla ulaşılabilecek şekilde, kamuya açıklandıktan sonra kendilerine ait internet sitelerinde yayımlamak zorundadırlar. Bu bilgilerin, ilgili internet sitesinde en az 5 yıl süreyle kamuya açık tutulması zorunludur. İşletmeye ait birden fazla internet sitesinin bulunması durumunda, açıklama için kamuoyunca en çok bilinen internet sitesi kullanılır.

Yıllık finansal raporlarını, olağan genel kurulları öncesi kamuya açıklayan işletmelerin, bu raporlarda yer alan finansal tablolar ile genel kurulda kabul edilen finansal tablolar arasında fark bulunması halinde, genel kurulda kabul edilen finansal tablolarını birinci fıkra kapsamında tekrar yayımlamaları zorunludur. Ancak bu hüküm, genel kurulun bu Tebliğde belirtilen hükümlere aykırı karar almasına yol açacak şekilde uygulanamaz.

Yıllık finansal raporlar ve ilgili bağımsız denetim raporu, genel kurul toplantılarından en az 3 hafta önce ortakların incelemesine sunulur. Bu amaçla, yıllık finansal raporlar ile ilgili bağımsız denetim raporunun yeterli sayıda bastırılarak, işletme merkez ve şubelerinde hazır bulundurulması ve isteyen ortaklara gönderilmesi zorunludur. Bu durumda, dileyen işletmeler söz konusu raporları talep eden ortaklardan basım ve ulaştırma maliyetlerinin bedelini isteyebilirler.

### **Finansal raporlardan türetilmiş özet bilgilerin açıklanması**

Finansal raporların bu Tebliğde belirtilen şekilde kamuya açıklanmış olması şartıyla, işletmeler, finansal raporlardan türetilmiş özet bilgileri kamuya açıklayabilirler. Bu

takdirde, özet bilgide esas alınan finansal raporlara ne şekilde ulaşılabilceği konusunda bilgi verilmesi zorunludur. Bu tür özet bilgilerin, önceden belirlenmiş bir sonucu elde etmek amacıyla yönelik olarak hazırlanmaması ve finansal rapor kullanıcılarının ekonomik karar almalarında yanıltıcı veya yanlış bilgi içermemesi zorunludur.

### **Diğer mevzuata göre finansal tablo hazırlanması**

İşletmelerin Vergi Mevzuatı gibi diğer mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlamaları mümkündür. Ancak Sermaye Piyasası Mevzuatı uyarınca kamuya açıklanacak finansal tabloların, bu Tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur. Söz konusu finansal tablo bilgilerinin, bilgi sunulan kamu kurum ve kuruluşu tarafından kamuya açık olarak tutulması ve ilgili döneme ilişkin daha önceden bu Tebliğ uyarınca finansal tablo hazırlanıp kamuya açıklanmamış olması halinde, işletmelerin, bu bilgileri ilgili mercilerle birlikte eş zamanlı olarak kamuya açıklamaları gerekmektedir.

İşletmelerin herhangi bir yolla kamuya yapacakları açıklamalarda, bu Tebliğe uygun olarak hazırlanmamış finansal raporlar veya bu raporlarda yer alan veriler kullanılamaz. Kullanılması halinde, sermaye piyasası araçlarının değerini etkileyecek önemli hususlara ilişkin gerçeğe aykırı veya eksik bilgi verilmiş sayılır.

### **Sermaye piyasası muhasebe defteri**

Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz veya bu defter ve belgelerde yer alan kayıtlar değiştirilemez. Finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde, işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri tutarlar. Muhasebe kayıtlarından, TMS finansal tablolardaki tutarlara ulaşılırken yapılan tüm açılış ve cari dönem düzeltme ve sınıflandırma kayıtlarının Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'ne ayrı ayrı kaydedilmesi gerekir.

Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve TTK'da ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri'nin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmenin yönetim kurulu, bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadır.

İşletmeler, muhasebe kayıtlarının geçerliliği için Vergi Mevzuatı ve TTK'da öngörülen belgeleri temin ederek söz konusu mevzuatta öngörülen süreler boyunca saklarlar. Ancak, finansal tabloların hazırlandığı durumlarda işletmeler, ilgili mevzuatta istenmese dahi, bu Tebliğ uyarınca hazırlanacak finansal tablo kalemlerinin geçerliliği için gerekli olan belgeleri temin etmek ve bunları Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri ile sistematik bir biçimde ilişkilendirerek, Sermaye Piyasası Muhasebe Defteri ile birlikte TTK'da öngörülen süre boyunca saklamak zorundadırlar.

### **Muafiyetler**

Aşağıda sayılan işletmeler, ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğünden muaftırlar:

- a) İşlem sıraları 30 iş gününden fazla süre ile durdurulan işletmeler
- b) Borsa kotundan sürekli olarak çıkarılan işletmeler
- c) Faaliyetleri geçici durdurulan sermaye piyasası kurumları
- ç) Tasfiye halinde bulunan işletmeler
- d) Halka arz edilmeksizin pay dışında sermaye piyasası aracı ihraç edenler

Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler ile 11/2/2012 tarihli ve 28201 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Payları Serbest İşlem Platformunda İşlem Görecek Halka Açık Anonim Ortaklıklara İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: IV, No: 58) kapsamında payları Serbest İşlem Platformunda işlem gören işletmeler, 3 ve 9 aylık ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğünden muaftır.

Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler, Payları Serbest İşlem Platformunda İşlem Görecek Halka Açık Anonim Ortaklıklara İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: IV, No:58) kapsamında payları Serbest İşlem Platformunda işlem gören işletmeler, varlık kiralama şirketleri ile sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya diğer teşkilatlanmış pazar yerlerinde işlem görmeyen yatırım kuruluşları ara dönem faaliyet raporu düzenleme yükümlülüğünden muaftırlar.

## ÇALIŞMA SORULARI

1. SPK mevzuatına göre, finansal tablolar internet sitesinde ne kadar süre ile yayınlanmalıdır?

- a) 5 yıl
- b) 3 yıl
- c) 6 ay
- d) 2 yıl
- e) 9 ay

2. Finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde, işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere hangi defteri tutarlar?

- a) Düzeltme defteri
- b) Envanter defteri
- c) Defteri kebir
- d) Sermaye piyasası defteri
- e) TFRS defteri

3. Aşağıdaki işletmelerden hangisi ara dönem finansal tablo hazırlama muafiyetine sahip değildir?

- a) İem sıraları 30 iş gününden daha az süre ile durdurulan işletmeler
- b) İşlem sıraları 30 iş gününden fazla süre ile durdurulan işletmeler
- c) Borsa kotundan sürekli olarak çıkarılan işletmeler
- d) Faaliyetleri geçici durdurulan sermaye piyasası kurumları
- e) Tasfiye halinde bulunan işletmeler

Cevaplar 1-a, 2-d, 3-a

#### 4. BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

##### BAĞIMSIZ DENETİM ÇERÇEVESİ

Denetim işlevi, çağdaş yapısıyla kalkınmanın, sosyal refaha ulaşmanın, hesap verme (accountability) ve sorumluluk (responsibility) ilkelerine dayalı çağdaş demokratik yönetim yapısına kavuşmanın etkili bir aracı konumundadır (Köse, 2007). Denetim, tarihsel kökenleri çok eski çağlara kadar dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılaşması, öte yandan da devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur. Özel sektörde işletmelerin faaliyet alanlarının artması ve coğrafi yönden genişlemelerinin bir sonucu olarak özellikle Sanayi Devrimi'nden sonra önemini artıran bağımsız denetim işlevi, kamusal alanda halka dayalı yönetim düşüncesinin uygulama alanı bulmasıyla, 13. yüzyıldan itibaren kurumsal bir nitelik kazanmaya başlamıştır (Köse, 2007: 1).

Gerek uygulamada, gerekse kanun metinlerinde yer verilen denetim tanımlarından hemen hepsi denetim türleri itibariyle yapılmış tanımlardır. Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında rehberlik etmeyi, iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlayan bir eylemdir (Köse, 2007: 6).

Denetimin tarihi muhasebe tarihine yakın bir zamana kadar uzanmaktadır. Uygarlıkların gelişmesi diğerlerinin yaptıkları eylemlerin doğruluğunun denetlenmesi konusunda birisine güvenilmesi ihtiyacını doğurmuştur (Brown, 1905: 75). Denetim finansal bilgilere duyulan güveni sağlamlaştırmak ve itimadı artırmak konusunda oldukça önemli bir amaca hizmet etmektedir. Vekâlet teorisi olarak tanımlanan asil-vekil (principal-agent) ilişkisi denetimin nasıl geliştiğini anlamak açısından önemlidir.

Vekâlet teorisinin temellerinin Max Weber'e dayandığı söylenebilir. Vekâlet teorisi, yazarın, “Ekonomi ve Toplum” (1920) isimli kitabının üçüncü cildinde atanmış bürokratların, seçilmiş siyasetçilerin hedeflediği amaçlardan saparak resmi gizlilikler yaratması olarak tanımlanmıştır. Shavell (1979) 'e göre ise asil-vekil sözleşmesi kısaca, bir kişi veya kurum adına (asil-principal) diğer bir kişinin (vekil-agent) bir hizmeti yapması ve bunun karşılığında bir ücret almasını ifade eden bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Asil-vekil problemi vekâlet teorisinin ayrılmaz bir parçası ve sözleşmenin bir uzantısıdır. Asil-vekil problemlerinin genellikle asilin, vekilin işlemleri, çabası ve hizmet sonuçları hakkında tam bilgi sahibi olmaması, bilgi sahibi olunmasının çok maliyetli olması, söz konusu hizmetin vekil tarafından risk üstlenimini veya paylaşımını içeren bir konu olması, hizmetin sonuçları ile vekilin çabası ve vekilin aldığı ücret arasında doğrusal bir ilişki olmaması, hizmet sırasında vekilin çıkar çatışmasına düşmesi ve ahlaki tehlike probleminin varlığı halinde ortaya çıktığı söylenebilir (Aktaran: Çelik ve Bedük, 2014: 34).

Farklı motivasyonlar ve bilgi asimetrisi, asillerin vekillerine duydukları güven derecesini etkileyen bilgi güvenilirliği ile ilgilenmeye öncülük etmektedir. Asil ve vekillerin çıkarlarını düzenlemek amacıyla kullanılabilecek olan çeşitli mekanizmalar bulunmaktadır. Bu mekanizmalar asillere, vekillerin davranışlarını kontrol etme ve ölçme fırsatı sunmakta ve vekillere duyulan güveni sağlamlaştırmaktadır. Denetim çalışması vekillerin çalışmaları ve vekiller tarafından sağlanan bilgiler üzerinde bağımsız bir kontrol sağlamakta, güven ve itimadın elde edilmesine yardım etmektedir.

İşletmelerde ekonomik kararlar mevcut bilgiler doğrultusunda alınmakta ve bu bilgilerin güvenilirliği denetim ile desteklenmektedir. Bağımsız denetim, denetçi tarafından işletmelerin finansal tablolarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine ve diğer muhasebe temellerine uygun şekilde hazırlandığı konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla yeterli ve uygun kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi sonucunda bir denetim görüşünün ortaya konulmasıdır (Whittington ve Pany, 2001: 4). Finansal tabloların denetiminde bağımsızlık, güvenilirliğin sağlanmasında ön koşuldur. Denetimin tarafsızlıktan uzak olması, çıkar ilişkilerine dayalı, taraflı şekilde sunulan görüşler ise finansal tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına sebep olmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) yayınlamış olduğu Bağımsız Denetim Standartları (BDS) Hakkında Tebliğ'e göre bağımsız denetim; işletmelerin kamuya açıklanacak veya

Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla Bağımsız Denetim Standartları'nda öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade etmektedir.

## **BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE FAYDASI**

Denetim; iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları derleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2000: 5). Denetim mesleğinin nasıl uygulanacağı konusunda ayrıntılı rehberler yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Amerikan Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ise denetimin ne olduğu konusunda açık bir tanım yapmak yerine aşağıdaki şekilde denetim amacını belirtmekle yetinmektedirler (Şirin, 2012: 8).

Denetimin amacı, finansal tablo kullanıcılarının finansal tablolardaki bilgilere güven derecelerini artırmaktır. Bu güven dereceleri denetçinin, finansal tabloların, geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun bir şekilde, bütün önemli hususları da dikkate alarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirmesi ile sağlanır. En genel amaç çerçevesinde, finansal tabloların ve ilgili bütün önemli hususların gerçeğe uyumlu olduğu yönünde veya bu çerçevede doğru ve dürüst yansıtılıp yansıtılmadığı ile ilgili görüş verilir. BDS'ye ve ilgili etik kurallara göre yapılan denetim, denetçinin denetim görüşünü oluşturmasını sağlar (BDS, 200.03)<sup>1</sup>.

Bağımsız denetim başta işletme olmak üzere, finansal tablo kullanıcılarının tamamına çeşitli faydalar sağlar. Bu faydalar şu şekilde özetlenebilir (Cömert ve Diğerleri; 2013: 11):

- Yönetime doğru bilgi akışı sağlar.

---

<sup>1</sup> **BDS 200:** Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

- Yönetim mali tablolarla ilgili olarak tahmin ve analiz yapmasında, geleceğe ait sağlıklı kararlar almasında yardımcı olur.
- Finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını gösterir.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarının hile yapmasının önlenmesine yardımcı olur.
- Bağımsız denetimden geçmiş mali tablolar ile işletmenin düşük maliyetli finansman bulması kolaylaşır.
- Bağımsız dış denetimden geçen bir şirkete tüm ortakların hakları daha iyi korunmuş olur.

Yönetim, hazırlamış olduğu finansal tabloların Genel Kabul Körmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olduğunu iddia etmekte ve bağımsız denetçi de bu iddiaların doğruluğunu araştırmaktadır. Örneğin, yönetim finansal tablolarda yer alan varlıkların geçekten var olduğunu, borçların tablolara doğru şekilde yansıtıldığını, değerlemelerin doğru şekilde hesaplandığını, değer düşüklüklerinin doğru şekilde gösterildiğini, sınıflamaların doğru şekilde yapıldığını belirtmektedir. Bağımsız denetçi de yeterli ve uygun kanıtları toplayarak hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin kendisine sunulan yönetim iddiaları ile tutarlılığını inceleyerek bilgilerin tam ve açıklayıcı olması konusuna değinmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 6).

## **DENETİM TÜRLERİ**

Muhasebe denetiminde amaç, işletme ilgilileri için finansal tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir olup olmadığı konusunda bir görüş ortaya koymaktır. Finansal tablo kullanıcılarının ilgi alanlarına göre yapılacak denetim çalışması da farklılık göstermektedir (Bozkurt, 1998: 27). Denetim, temel olarak finansal tablo denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

### **Finansal Tablo Denetimi**

Finansal tablo denetimi işletmelerin bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu gibi finansal tablolarının Genel Kabul Körmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun şekilde

hazırlanıp hazırlanmadığının denetlenmesidir. Finansal tablo denetimi sonucunda oluşturulan raporlardan yönetim, yatırımcılar, bankalar, kredi veren kuruluşlar, finansal analistler ve resmî kuruluşlar faydalanmaktadır (Whittington ve Pany, 2001: 11). Denetçi finansal tabloların belirlenen ölçütlere uygunluğunu değerlendirerek tablolarda önemli hataların ya da yanıltıcı bilgilerin yer alıp almadığı konusunda bir rapor oluşturmaktadır (Elder, 2010: 15).

Finansal tablo denetimi işletmelerin finansal tablolarında yer alan bilgiyi doğrulamak, kanıtlamak, onların geçerliğini denetlemek ya da teyit etmek amacıyla gerçekleştirilmektedir. Finansal tablo denetimi, malî yılsonunda işletmenin geleceği ile ilgili âdil ve doğru bir bakış açısı kazanılmasını ve işletmenin kâr ya da zarar durumunun ortaya konulmasını sağlamaktadır (Boczko, 2012: 361).

İşletmelerin yapısı karmaşıklaştıkça yalnızca muhasebe işlemlerine odaklanmak yeterli olmamaktadır. Denetimde bütünsel yaklaşım hem yanlış beyan riskini hem de yanlış beyanları önlemek için tasarlanan işlem kontrollerini dikkate almaktadır. Denetçinin, işletme ve çevresi hakkında bir anlayış edinmesi gerekmektedir. Bu anlayış, işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri ve onun düzenleyicileri ile müşteriler, kredi sağlayanlar ve tedarikçiler gibi dış bağlantılar da dâhil olmak üzere çalışma ortamı hakkında edinilen bilgiyi kapsamaktadır. Denetçi iş stratejileri ve süreçleri ile bu stratejilerle ilgili başarı faktörlerini de dikkate almaktadır. Denetim çalışmasında yapılan kapsamlı bir analiz, denetçinin, finansal tabloların âdil şekilde sunulup sunulmadığını etkileyen işletme stratejileri ile ilişkili riskleri tanımlamasına yardım etmektedir (Elder, 2010: 15).

### **Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, denetlenen işletmenin faaliyetlerini sürdürürken kendisinden yüksek bir otorite tarafından belirlenen yöntem, kural ve düzenlemelere uygun hareket edip etmediğinin denetlenmesidir. İşletme personelinin işletmede konulan kurallara uyup uymadığının incelenmesi, maaşların asgari ücretlere göre ayarlanıp ayarlanmadığının tespiti, üçüncü kişilerle yapılan anlaşmalarda yasal gerekliliklerin yerine getirilip getirilmediğinin araştırılması uygunluk denetimi konularına örnek gösterilebilir (Elder, 2010: 14).

Uygunluk denetiminde belirlenen yöntem ve düzenlemelere uyum öncelikli olarak yönetimi ilgilendirdiği için çoğunlukla işletmeye bağlı birimlerde görev yapan personel tarafından gerçekleştirilmektedir ve denetim sonuçları dış kullanıcılara değil, yönetime raporlanmaktadır

(Elder, 2010: 14). Vergi otoriteleri tarafından gerçekleştirilen gelir vergisi beyannamelerinin denetimi bir uygunluk denetimidir. Denetçi vergi beyanının, vergi hukuku ve vergi otoriteleri düzenlemelerine uyumunu değerlendirmekte ve denetçinin ulaştığı sonuçlar, raporlar aracılığı ile vergi mükellefine iletilmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 11).

İşletmelerde olası güvenlik tehditleri ya da finansal olarak zararlı oluşumların önlenmesi amacıyla yapılan iç kontrol yöntemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi de uygunluk denetiminin bir örneğidir. Gerçekleştirilen denetim, işletmelerde işlem ve faaliyetleri geliştirdiği kadar bağımsız denetçilerin çalışmalarına da destek olacak niteliktedir (Boczko, 2012: 362).

İşletmeler süreçleri yönetirken ve onları kontrol ederken uygun düzenlemeler, hazırlanan kurallar ve uygulama ilkeleri ile uyumlu çalışmalıdırlar. Bu uyumun sağlanması için işletme içerisindeki otoritelerce paydaşların haklarını, işletme yöneticilerinin sorumluluklarını da içeren kapsamlı bir çerçeve hazırlanması ve bağımsız denetçinin hazırlanan bu çerçeveye uyumu da dikkate alması gerekmektedir. Denetimler, şeffaflık ve açıklığın garanti altına alınmasını, doğruluk, dürüstlük ve güvenin ilerlemesini ve sorumluluk ile hesap verebilirlik konusunda çalışanlara cesaret kazandırılmasını sağlamaktadır (Boczko, 2012: 362-363).

### **Faaliyet Denetimi**

Faaliyet denetimi işlemlerin yöntem ve metotlarının etkinlik ve verimliliğini değerlendirmektedir. Denetim sonucunda yönetim, denetçiden işlemlerin geliştirilmesi ile ilgili tavsiye beklemektedir. Faaliyet denetimi yalnızca muhasebe ile sınırlı olmamaktadır. Denetçi bilgisayar işlemleri, örgüt yapısı, üretim metotları, pazarlama gibi donanımlı olduğu alanlarda da değerlendirmelerde bulunmaktadır. İşlemlerin etkinlik ve verimliliğini değerlendirmek subjektif bir yargı gerektirdiği için faaliyet denetimi, denetimden daha ziyade yönetim danışmanlığı gibi düşünülmektedir (Elder, 2010: 13-14).

Yönetim, faaliyet performanslarının belirlenen amaç ve diğer ölçütlere uyumu, kaynak israfı gibi işletim kontrollerindeki zayıflıklar, plan ve yöntemlerin etkin, verimli ve ekonomik olarak işletilme şekilleri hakkında objektif bilgiye ihtiyaç duymaktadır. Amaç, program, bütçe ve yönerge gibi planların kapsamlı ve tutarlı olması ve bu planların çalışma düzeyinde de anlaşılması da yönetim tarafından beklenmektedir. Bu gereklilikler işletmedeki unsurların, belirlenen örgüt amaçlarını sürdürmesini garanti altına almak ile ilgilidir ve faaliyet denetimi,

yönetimin ilgili ihtiyaçlarına cevap verecek nitelikte çalışmaktadır (Whittington ve Pany, 2001: 783).

Faaliyet denetiminde etkinlik, işlemlerin amaçlara ulaşma ve yükümlülükleri yerine getirme derecesidir. Verimlilik ise kaynakların etken şekilde kullanılmasıdır. Etkinlik ve verimlilik kavramları için Genel Kabul Gören Muhasebe İlkeleri ya da yasal düzenleme ve kurallar bulunmaz. Faaliyet denetimindeki yargıların subjektifliği de buradan gelir (Whittington ve Pany, 2001: 11).

## **DENETÇİ TÜRLERİ**

Denetçi, denetim çalışmalarını etkili şekilde yürütecek yeterlikteki mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olan, görevini yerine getirirken bağımsızlık ilkesinden ödün vermeyen ve denetim konusunda uzman niteliğinde olan kişidir. Denetçileri bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileri olarak sınıflandırmak mümkündür.

### **Bağımsız Denetçi**

Bağımsız denetçi, herhangi bir kişiye veya kuruluşa bağlı olmadan çalışan ve kendisine verilen denetim yetkisi ile işletmelerin finansal tablo ve finansal bilgilerinin önceden belirlenen ölçütlere uygunluğu ve doğruluğu hususunda araştırma yapan uzmandır. Bağımsız denetçi, denetim çalışmasında makul düzeyde güvence sağlayacak uygun ve yeterli sayıda bağımsız denetim kanıtı elde etmeyi amaçlar ve denetim standartlarında belirtilen ve gerekli olan tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygular. Bağımsız denetçi, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetimini gerçekleştirir ve elde ettiği bulguları değerlendirilerek sonucu denetim raporu şeklinde ilgili taraflara açıklar.

### **İç Denetçi**

İşletmelerde üst yönetimin çalışmalarına destek olmak amacıyla denetim ve danışmanlık hizmeti veren ve işletme organizasyonunun bir parçası olan denetçilere iç denetçi denmektedir. İç denetçiler finansal tablo ve bilgilerde olası hataları önleyip ortaya çıkardıkları için denetim çalışmasında risk seviyesinin belirlenmesinde önemli bir konumdadır. İşletmelerde yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek, uygunluk denetimi ve faaliyet

denetimi yapmak, denetim sonuçları doğrultusunda üst yönetim faaliyetlerini eleştirmek ve gerek gördüğü durumlarda önerilerde bulunmak iç denetçinin görevleri arasındadır.

### **Kamu Denetçisi**

Kamu denetçisi bir kamu kurumuna bağlı olarak çalışan ve çalıştığı kamu kurumu yararına denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçidir. Kamu denetçisi bağlı çalıştığı kurum tarafından oluşturulan yasa, yönetmelik ve genel politikaları referans olarak kullanır ve kurum içi iç denetimi gerçekleştirir.

### **DENETİM STANDARTLARI**

Denetimin amacı, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetlerini inceleyip bir değerlendirme yapmak ve bu çalışmanın sonucunda bir görüş ortaya koymaktır. Denetçi tarafından oluşturulan görüş ve değerlendirmeler inandırıcı ve güvenilir olmalıdır. Bunun için gereken önkoşul sunulan görüş ve değerlendirmenin açık, belirgin ve objektif olmasıdır. Objektiflik ise önceden belirlenen ölçütlere uygun davranarak sağlanır. Bu ölçütler genel olarak denetim standartlarını oluştururlar. (Köse, 2007: 50).

Denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yol gösterici olan ve gerçekleştirdiği denetim çalışmasına katkı sağlayan genel ilkelere denetim standartları denilmektedir. Gerçekleştirilen denetim çalışmasının uygun ve kabul edilebilir olması belirlenen standartları uyulmasına bağlıdır. 1947 yılında çok geniş olarak kabul edilen ve günümüze gelinceye kadar çok az bir değişikliğe uğrayan bu standartlara “genel kabul görmüş denetim standartları” denilmektedir (Gürbüz, 1995:34, Aktaran; Tuan, 2009: 6). Genel kabul görmüş denetim standartları on adet olup, bunlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılan sorunların aşılması için denetim standartlarından yararlanılmaktadır (Özer, 1997:130, Aktaran; Tuan, 2009: 6). Söz konusu standartlar, genel olarak, kaliteli bir denetimin sınırlarını ve içeriğini belirler. Bu bakımdan, kaliteli ve güvenilir bir denetim eylemi genel kabul görmüş denetim standartlarına (GKGDS) uygun olduğu takdirde amacına ulaşmış sayılmaktadır(Tuan, 2009: 6-7).

Denetçilerin denetim mesleklerini gerçekleştirirken uymaları gereken temel ilke ve kurallar denetim standartları aracılığıyla belirlenmektedir. Denetim standartları denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, denetçilerden beklenen çalışmaları genel düzeyde belirleyen

asgari kurallardır. Denetim çalışmasının kalitesini en üst düzeyde tutma amacı taşıyan denetim standartları, denetim çalışmaları açısından kısıtlayıcı nitelikte olmayıp denetçi için yalnızca yol göstericidir. Standartların içerik ve kapsamı denetçinin takdirine bırakılmıştır. Denetim standartlarının yararları aşağıdaki şekilde açıklanabilir (Özveren, 2004: 3-4) :

- Denetimi gerçekleştirecek kuruluşun veya meslek mensuplarının görev, yetki ve sorumlulukları ile denetim aşamalarının ve prosedürlerinin ayrıntılı biçimde adına denetim yapılan kuruluşlar, kamuoyu, diğer denetim organları ve birimleri ile denetlenen kamu kurum ve kuruluşları tarafından daha derinlemesine anlaşılmasını ve denetleyenin çalışmalarına ve ürünlerine güven duyulmasını sağlar.
- Denetimlerin uygun kalitede yapılmasını sağlayacak genel bir çerçeve oluşturur.
- Denetimlerin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve değerlendirilmesi bakımından ortak ve homojen bir zemin yaratır.
- Denetim faaliyetinin yönlendirilmesinde temel oluşturup denetçinin denetim sırasında uygulayacağı yöntemlerin ve denetim aşamalarının sınırlarını belirler.
- Denetim standartlarından denetim faaliyetinin kalitesinin değerlendirilmesinde ölçüt olarak yararlanılır.
- Denetimlerden süzülerek gelmiş ve denetim metodoloji alanında genel kabul görmüş çözümleri bütünleştirir ve denetim uygulamalarını geliştirir.
- Denetim faaliyetlerinin uluslararası genel kabul görmüş bir düzeyde yürütülmesine yardımcı olur.

Günümüzün küresel dünyasında, birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da ulusal sınırlarda kalan belirleyiciler yetersiz hale gelmekte ve denetim çalışmaları uluslararası organizasyonları ihtiyaç haline getirmektedir. Sosyal ve siyasal alanda uluslararası örgütlerin ve dünya kamuoyunun ulusal yönetimler üzerindeki baskısının her geçen gün artması, denetimin uluslararası boyutunu öne çıkarmaktadır (Köse, 2007: 3).

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), kamuda, özel sektörde ve eğitim alanında çalışan muhasebeciler ile meslekle ilgili diğer özel grupları temsil eden ulusal muhasebe

örgütlerinin oluşturduğu bir organizasyondur. IFAC, şu anda 2 milyondan fazla muhasebecinin temsil edildiği 113 ülkeden 155 üye örgüte sahiptir (Köse ve Yılmaz, 2007). IFAC'ın yapı ve faaliyetleri üye örgütlerin temsilcileri tarafından belirlenmektedir. IFAC, muhasebecilerin yaptıkları kamu görevinin yüksek kalitede olmasını sağlamak üzere, belirlediği standartları uluslararası düzeyde uyumlaştırmaya ve mesleği geliştirmeye çalışmaktadır.

IFAC tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de muhasebe ve denetim uygulamalarına katkı sağlayan bir kurum olarak faaliyet göstermektedir. Kurum kapsamında kurulan komiteler aracılığıyla muhasebe standartları, meslek mensuplarının etik kuralları ve Uluslararası Denetim Standartları belirlenmektedir (Başpınar, 2005: 40). Belirlenen Uluslararası Denetim Standartları, denetimin performansını ölçmede kullanılan bir standartlar serisidir. IFAC'ın denetim sürecine ilişkin olarak belirlediği standartlar denetimin temel evrelerini esas almıştır. Bunlar; planlama, denetim programının yerine getirilmesi ve raporlamadır. Uluslararası Denetim Standartları listesi aşağıdaki şekildedir:

**UDS 200:** Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Yürütülmesi

**UDS 210:** Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Belirlenmesi

**UDS 220:** Finansal Tablo Denetiminde Kalite Kontrol

**UDS 230:** Denetimin Belgelendirilmesi

**UDS 240:** Finansal Tabloların Denetiminde Denetçinin Hile Ve Usülsüzlüğe İlişkin Sorumluluğu

**UDS 250:** Finansal Tabloların Denetiminde Kanun Ve Düzenlemelerin Dikkate Alınması

**UDS260:** Denetimle İlgili Hususların Yönetimden Sorumlu Kişilerle Görüşülmesi

**UDS 265:** İç Kontrol İle İlgili Eksikliklerin Yönetimden Sorumlu Kişilere Ve Yönetime İletilmesi

**UDS 300:** Finansal Tablolar Denetiminin Planlanması

**UDS 315:** İşletmenin Ve İşletme Ortamının Anlaşılması Suretiyle Önemli Yanlış Beyan Riskinin Belirlenmesi Ve Değerlendirilmesi

**UDS 320:** Denetimin Planlanması Ve Yürütülmesinde Önemlilik

**UDS 330:** Belirlenen Risklere Karşı Denetçinin Uygulayacağı Prosedürler

**UDS 402:** Dışarıdan Hizmet Alan Kuruluşlarda Denetim Yaklaşımı

**UDS 450:** Denetim Sırasında Tanımlanan Yanlış Beyanların Değerlendirilmesi

**UDS 500:** Denetim Kanıtı

**UDS 501:** Denetim Kanıtı – İlave Konulara İlişkin Önemli Hususlar

**UDS 505:** Dış Kaynaktan Doğrulamalar

**UDS 510:** İlk Denetim – Açılış Bakiyeleri

**UDS 520:** Analitik İnceleme Prosedürleri

**UDS 530:** Denetim Örneklemesi

**UDS 540:** Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Ve İlgili Dipnot Açıklamaları Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Denetimi

**UDS 550:** İlişkili Taraflar

**UDS 560:** Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

**UDS 580:** Yazılı Teyitler

**UDS 600:** Özel Hususlar – Grup Finansal Tablolarının Denetimi

**UDS 610:** Denetlenen İşletmenin İç Denetim Çalışmalarının Kullanılması

**UDS 620:** Denetçinin Bir Uzmanın Çalışmasını Kullanması

**UDS 700:** Finansal Tablolar Üzerinde Görüş Oluşturma Ve Raporlama

**UDS 705:** Bağımsız Denetim Raporunda Denetçi Görüşünün Değişikliğe Uğraması

**UDS 706:** Bağımsız Denetim Raporunda Dikkat Çekilmesi Gereken Diğer Hususlar Ve Diğer Açıklamalar

**UDS 710:** Karşılaştırılmalı Bilgiler – Önceki Dönem Tutarları Ve Karşılaştırılmalı Finansal Tablolar

**UDS 720:** Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlarda Yer Alan Diğer Bilgiler

Ulusal düzeyde de her ülke kendi denetim sistemini geliştirme çabasına girişmiş, özellikle gelişmiş ülkeler geleneksel denetim yapısından sıyrılarak uluslararası ölçütlere uyum sağlamaya başlamışlardır. Ekonomik kalkınma politikalarına bağlı olarak gelişmekte olan ülkelerde denetim sistemlerinin yeniden yapılandırılması ihtiyacı doğmuş ve bu kurumların yapısal özellikleri ve işlevleri birbirine yaklaşmıştır. Bunun sonucunda farklı ülkelerin deneyimleri tüm yüksek denetim kurumları için daha fazla değer taşımaya başlamıştır (Köse, 2007: 3).

## **BAĞIMSIZ DENETİM YAKLAŞIMLARI**

Bağımsız denetim genel ilke olarak denetim işinin kabul edilmesiyle başlamakta ve denetim raporunun sunulmasıyla sona ermektedir. Bağımsız denetimde önceleri planlama, kanıt toplama, değerlendirme ve raporlama olmak üzere çeşitli alt aşamalardan oluşan geleneksel denetim yaklaşımı benimsenmekte ve uygulanmaktaydı. Denetimin kilit noktalarından birisi olan ve denetim sürecinin en etkili şekilde neticelenmesi için denetim çalışmasının merkezinde değerlendirilmesi gereken risk unsurunun önemine bağlı olarak zaman içerisinde geleneksel denetim yaklaşımından risk tabanlı denetim yaklaşımına bir geçiş olmuştur. Mevcut Uluslararası Denetim Standartları'nda açıklanan denetim çalışmalarında da risk tabanlı denetim yaklaşımı benimsenmektedir.

## Geleneksel Denetim Yaklaşımı

Denetim çalışmasında gerçekleştirilen faaliyetler iç denetçiler, dış denetçiler veya kamu denetçileri açısından farklılık göstermemektedir. Bilgi sistemleri temelli, finansal temelli ya da yönetsel temelli olarak gerçekleştirilen denetim çalışmaları birbirleri ile benzerlik göstermektedir. Denetim hangi alt başlıklara ayrılırsa ayrılsın denetimin genel süreci temelde aynı olmaktadır (Cushing ve Romney, 1994: 698). Bu anlamda bağımsız denetim süreci planlama, kanıt toplama, kanıt değerlendirme ve raporlama olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

## Planlama

Denetçinin amacı denetimi, etkin yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamaktır (BDS 300.04). Planlama faaliyeti, gerçekleştirilecek denetim sürecinin başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Finansal tablo denetiminde başarıyı yakalamak için sadece süreç içerisinde etkili çalışmak yetmemektedir. Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları henüz başlamadan bir yol haritası çizmekte ve denetim sürecinin ana hatlarını açık şekilde ifade eden bir taslak hazırlamaktadır.

Denetim kapsamının belirlenmesi ve denetim planının hazırlanması risk değerlendirme çalışmalarının bir sonucu olduğu için denetim sürecinin en etkili kısmını oluşturur (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 122). Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. Yeterli bir planlama, finansal tabloların denetimine aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, çeşitli yönlerden katkıda bulunur (BDS 300.02):

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,

- Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak,
- Uygun hâllerde topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.

Koşullara uygun şekilde ve yeterli seviyede denetim kanıtı toplanmasını sağlamak, denetim çalışmasının maliyetini makul seviyelerde tutmak ve denetlenen işletme ile ilgili anlaşmazlıkları önlemek de denetim planı oluşturmanın başlıca nedenleri olarak ifade edilmektedir (Elder, 2010: 210).

Denetimin kim tarafından, ne zaman, nasıl ve ne için gerçekleştirileceğinin belirlendiği aşama olan planlama aşamasının ilk adımı denetimin amacının ve kapsamının belirlenmesidir. Amaç ve kapsam belirlenirken denetim raporlarından faydalanacak grubun niteliği ve ne tür bir denetim beklendiğinin bilinmesi önem taşır. Örneğin, bağımsız denetimin hisse senedi sahipleri açısından amacı, hisse senedi sahiplerinin faydalanacağı şekilde şirkete ait finansal tabloların doğru şekilde sunulduğunun denetçi tarafından açıklanmasıdır (Cushing ve Romney, 1994: 698).

Denetimin amaç ve kapsamı tanımlandıktan sonra, denetim çalışmasını tamamlayacak tecrübe ve uzmanlığa sahip personelden oluşan denetim ekibi oluşturulur. Denetim ekibinin oluşturulmasının ardından denetim ekibi üyeleri denetleyecekleri işlem biriminin faaliyetlerini tanımalıdırlar. Yönetsel personel ve işletme personeli ile yapılan görüşmeler bu amaç için faydalı olur. Özet belgeler ve işlem bilgileri de test edilmelidir. Önceki denetimlerden elde edilen sonuç ve bulguların incelenmesi de faydalı olabilir (Cushing ve Romney, 1994: 698). Denetimde görev alacak denetçiler, denetlenen işletmenin bulunduğu endüstri hakkında da bilgi sahibi olmalıdırlar. Bazı denetim sözleşmelerinde birden fazla uzmanlık alanı istenebilir veya denetim firmasının farklı yerlerdeki ofislerinde çalışan denetçiler de sözleşmeye dâhil edilebilir (Elder, 2010: 215).

Denetim ekibi oluşturma sürecinde istatistiksel örnekleme, iş değerlemesi, bilgisayar risk değerlemesi gibi teknik alanlar için ek uzman ataması yapılır. Örneğin değerli taşların yenileme masrafını değerlemek için değerli taş uzmanından veya sigorta karşılıkları konusunda sigorta uzmanından yardım alınır. Denetim sözleşmelerinin yasal olarak uygulanması sırasında bir avukat atanması veya gerçeğe uygun değer muhasebesi uygulamaları için, bir uzmanının atanması da yaygın olarak karşılaşılan örneklerdir. Bir uzmana ihtiyaç duyulması halinde denetçinin, uzmanın profesyonel niteliklerini ve uzmanın atandığı işin amaç ve kapsamını iyi analiz etmesi gerekir. Uzmanın tarafsızlığını zayıflatan durumlar da dâhil olmak üzere uzmanın denetlenecek işletme ile ilişkisini incelemek de oldukça önemlidir. Denetim sözleşmesinde bir uzmanın yer alması denetçinin sorumluluğunu değiştiren bir unsur değildir. Uzman raporu denetim görüşünün değişmesine yol açmadıkça, denetim raporunda da uzman referans olarak gösterilmemelidir (Elder, 2010: 215).

Denetim planının eksiksiz olarak hazırlanması için denetçilerin yüksek riskli alanlara odaklanmasını sağlayan etkili bir risk değerlemesi gerekmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008:106). Denetimin kapsamı ve kimler tarafından gerçekleştirileceği belirlendikten sonra denetlenecek işlem birimi kapsamında önemli risk faktörleri ortaya çıkartılmaktadır. Denetçinin risk değerlendirmesi yaparak en riskli alanları belirlemesi ve bir denetim planı hazırlaması denetçinin kaynaklarını verimli kullanması anlamına gelmektedir. Risklerin önemine bağlı olarak denetim görevlerinin sıralanması, minimum çaba ile en iyi sonucun alınması, etkili ve etkin bir denetimin gerçekleştirilmesini sağlamaktadır (Koutoupis ve Tsamis, 2008).

Kabul edilebilir denetim riski ve doğal risk, denetim planlaması aşamasında denetçi açısından önemli olan iki risk unsurudur. Kabul edilebilir denetim riski, denetçinin denetim sonrasında yanlış görüş belirtme olasılığını yani finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olduğu halde olumlu görüş beyan etme olasılığını kabul etme derecesidir. Denetçi kabul edilebilir denetim riski seviyesini düşük belirlediği oranda finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olmadığı konusunda o kadar kesinlik ister. Riskin sıfır olması kesinliğin, %100 olması ise belirsizliğin ifadesidir (Elder, 2010: 210).

Doğal risk ise herhangi bir ilgili kontrolün dikkate alınmasından önce, bir işlemler grubu, hesap bakiyesi ya da açıklama hakkındaki bir yönetim beyanının, yalnız başına veya diğer yanlış beyanlarla bir araya geldiğinde önemli olabilecek bir yanlış beyana karşı olan

duyarlılığıdır. Doğal risk, Uluslararası Denetim Standartları'nda kontrol riski ile birlikte ele alınır ve iki risk unsuru önemli yanlış beyan riskleri olarak adlandırılır. Kontrol riski, bir işlemler grubu, hesap bakiyesi ya da açıklama hakkındaki bir yönetim beyanının oluşabilecek ve işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilemeyecek ve düzeltilemeyecek, yalnız başına veya diğer yanlış beyanlarla bir araya geldiğinde önemli olabilecek bir yanlış beyan riskidir (BDS, s: 37). Denetçi bir muhasebe hesabında değişen ekonomik koşullara bağlı olarak önemli yanlış beyanların olma ihtimalini yüksek olarak tespit ederse doğal risk seviyesini yüksek olarak değerler. Denetçinin kabul edilebilir denetim riski ve doğal risk seviyesini değerlemesi toplanacak denetim kanıt tutarının belirlenmesi ve denetim işine atanacak personel sayısı ve niteliklerinin tespiti açısından önem taşır (Elder, 2010: 210).

Risklerin yüksek, orta, düşük olarak tanımlanması sırasında riskin spesifik bir alana etkisi ile bütünüyle denetlenen alana etkisinin birbirinden ayrı olarak incelenmesi gerekmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 110). Örneğin bir risk faktörü alacaklar hesabı üzerinde yüksek riskli olarak belirlenirken finansal tablodaki hesapların geneline bakıldığında riskli olarak ifade edilmeyebilir. Denetim gereksinimleri belirlenirken, risk ile ilgili nitel ve nicel faktörler kadar, denetçinin risk tanımlama konusunda kazandığı önceki tecrübeleri de etkili olmaktadır (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 111).

Planlama aşamasının son adımı ise başlangıç niteliğinde bir denetim programı hazırlamaktır. Denetim programı, denetim riskini en aza indirecek ve arzu edilen denetim amaçlarını gerçekleştirecek denetim testlerinin ve yöntemlerinin doğasını, kapsamını ve zamanlamasını açıkça ifade etmelidir. Planlama aşaması ile bağlantılı olarak hazırlık niteliğinde bir denetim bütçesi oluşturulmalı ve personel ilgili denetim görevlerine atanmalıdır. Denetim süreci içerisinde süre ve personel değişikliğine gidilmesi de olasıdır (Cushing ve Romney, 1994: 700).

Bağımsız denetçi denetim sürecinde beklenmedik bir problemle karşılaşabilir. Böyle bir durumda bağımsız denetçi denetim planını revize etmek durumunda kalabilir (Whittington ve Pany, 1995: 144). Denetim sürecinde planlama aşamasının genel hatları ve içeriği denetim öncesinde belirlenmiş olsa dahi bağımsız denetçi ihtiyaç duyulması halinde planlama aşamasının içeriğine yeni adımlar dâhil edebilir veya bir takım adımları denetim planından çıkarabilir.

## Denetim Kanıtının Toplanması

Kanıt, herhangi bir iddiayı doğrulayan ya da onu çürüten bilgi anlamına gelmektedir (Whittington ve Pany, 2001: 140). Denetçinin amacı denetçinin görüşüne dayalı olan makul sonuçlar elde edebilmek amacıyla denetçinin yeterli uygunlukta denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak bir yol ile denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır (BDS, 500). Denetimin doğası ve denetim çalışmasının maliyetinden dolayı denetçinin savunulan iddia ile ilgili olarak tam anlamıyla ikna olması beklenmemektedir. Denetim kanıtı, savunulan iddianın doğruluğu hakkında makul bir güvence oluşturmak için toplanmaktadır (Elder, 2010: 176).

Denetim görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken denetçi tarafından kullanılan bilginin tümü denetim kanıtı olarak kabul edilir. Denetim kanıtları, finansal tablolara ve diğer bilgilere dayanak olan muhasebe kayıtlarında yer alan bilgiler ile diğer bilgileri içerir (BDS, 500.05). Denetim çalışmalarında bir bilginin kanıt olarak kabul edilebilmesi için o bilginin uygun ve geçerli olması gerekir. Kanıtın uygunluğu, kanıtın test edilen denetim amacı ile ilişkili olması durumunu ifade eder (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 140).

İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve ilgili açıklamalarla ilişkili olarak denetim amaçlarını karşılamada yüksek oranda anlamlı ve güvenilir olan kanıtlar denetçiyi finansal tabloların kurallara uygun şekilde sunulduğu konusunda ikna etmektedir. Kanıtların ikna ediciliği, uygunluk ile birlikte niteliksel bir faktör olan kanıt sayısından da etkilenmektedir. Denetçinin seçtiği örneklem büyüklüğü ne kadar çok olursa o örneklemden elde edilen kanıtlar da o ölçüde güvenilir olmaktadır (Elder, 2010: 178). Geçerlilik ise kanıtın elde edildiği koşulları ifade eden bir kavramdır. Geçerliliği genellemek mümkün olmasa bile aşağıdaki şekilde kıyaslamalar yapılabilir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 140):

- Denetlenen işletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen kanıt, yalnızca işletme içerisinde sabitlenmiş olan kaynaktan sağlanan kanıta göre, güvenilirlik konusunda daha yüksek güvence sağlar.
- Etkili bir iç kontrole sahip işletmelerde muhasebe kayıtları ve işletme tarafından oluşturulan belgeler daha güvenilir olarak kabul edilir.
- Gözlem, hesaplama, inceleme, fiziksel muayene gibi yöntemlerle doğrudan elde edilen kanıtlar dolaylı olarak sağlanan kanıtlardan daha ikna edicidir.

Denetim çalışmasında bağımsız denetçinin en fazla çaba harcayacağı aşama kanıt toplama aşamasıdır. Bu aşamada bağımsız denetçi birbirinden farklı test ve yöntemleri kullanarak kanıt toplar. Bağımsız denetçinin kullandığı kanıt toplama yöntemleri aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir (Cushing ve Romney: 700-701):

- Denetlenen işlem biriminde çalışanların faaliyetlerini gözlemlemek,
- Bir bilgi sistemi ya da iç kontrol sisteminin nasıl çalışması gerektiği konusunda detaylı bir anlayış oluşturmak için belgeleri gözden geçirmek,
- Belirli yöntemlerin uygulanması konusunda çalışanlarla görüşme yapmak,
- Varlıkların fiziksel tutarlarını tespit etmek,
- Müşteri, kredi verenler gibi bağımsız gruplarla iletişim kurarak bilgilerin doğruluğunu kesinleştirmek,
- Kayıtlı niceliksel bilgileri doğrulamak için hesapları yeniden çalıştırmak,
- Tüm yardımcı belgeleri test ederek işlemlerin geçerliliğini garantilemek,
- Finansal bilgiler ve işletim bilgileri arasındaki eğilimleri belirlemek ve aralarındaki ilişkileri anlamlandırmak için bu bilgilerin analitik incelemesini yapmak ve böylece daha kapsamlı araştırma gerektiren unsurları keşfetmek.

Kanıt toplama yöntemleri tek başlarına işletmenin tüm unsurlarının denetiminde etkin rol oynamayabilir. Denetim çalışması bu yöntemlerin ve daha farklı kanıt toplama yöntemlerinin bir araya gelmesiyle gerçekleşmekte ve yapılacak denetimin amacına bağlı olarak kullanılan yöntemler de farklılık göstermektedir (Cushing ve Romney, 1994: 700; Elder, 2010: 179).

### **Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi**

Yeterli ve etkili denetim kanıtının toplanmasının ardından toplanan kanıtlar denetim amacı ile ilişkili olarak tüm yönleriyle değerlendirilir. Bağımsız denetçi gerekli değerlendirmenin ardından toplanan kanıtların ne tür bir sonucu desteklediği konusunda bir karara varır. Denetim kanıtları denetlenen bilgi, işlem ya da kontroller açısından istenen bir sonucu destekleyeceği kadar, olumsuz görüşü gerektirecek bir sonucun belirleyicisi de olabilir.

Bağımsız denetçinin denetim kanıtlarını etkisiz olarak değerlendirmesi de olasıdır. Bu durumda bağımsız denetçi görüş oluşturmaya imkân verecek düzeyde ve nitelikte denetim kanıtı toplamaya devam eder (Cushing ve Romney, 1994: 701).

Bağımsız denetçinin kanıt değerlendirme aşamasında önemlilik ve makul seviyede güvence kavramlarını dikkate alması gerekmektedir (Cushing ve Romney, 1994: 701). İhmal edilen, yanlış ifade edilen ya da ortaya çıkartılamayan bilgi, finansal rapor kullanıcılarının sınırlı kaynakların dağıtımı ile ilgili alacağı kararları ve yönetim veya yönetim kurulunun hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini (discharge of accountability) olumsuz olarak etkileme potansiyeline sahipse o bilgi önemli kabul edilmektedir (AUS 306.03).

Denetimde hangi unsurların önemli olduğunun belirlenmesi denetçinin mesleki yargısına bağlıdır ve mesleki yargı finansal tablo kullanıcılarının kimlikleri ve onların ihtiyaçlarından etkilenir. Denetçi önemliliği belirlerken yasal ve düzenleyici gereklilikler kadar yapılan yanlışlıkların ölçüsünü ve niteliğini de göz önünde bulundurur. Denetim Standartları, önemliliği, hem finansal rapor seviyesinde hem de hesap bakiyeleri ve açıklamalarla ilişkili olarak spesifik bir seviyede değerlendirmek için gerekli olan ilkeleri açıklar (Martinov ve Roebuck, 1998: 105).

Denetlenen işlem ya da bilgide önemli sayılacak düzeyde bir hata ya da eksikliğin olmaması durumu denetçinin amaçladığı makul güvence kavramını ifade eder. Denetçi, aşırı maliyetli olmasından dolayı, denetimde mükemmel bir güvenceyi amaçlamaz ve denetim sonucunun yanlış olması ile sonuçlanacak bir takım riskleri kabul eder. Doğal risk ya da kontrol riskinin yüksek olduğu durumlarda denetçi daha yüksek bir belirsizlikle karşı karşıya kalır ve bu belirsizliği dengelemek için denetim yöntemlerinden daha yüksek bir güvence elde etmek ister. Denetçinin yapacağı risk değerlemesi önemlilik seviyesi ile ilişkilidir ve amaçlanan güvence seviyesini etkiler (Cushing ve Romney, 1994: 701).

Doğal risk, iç kontrolün olmadığı varsayımı altında hesap sınıflarında bir yanlışlığın olma ihtimalini ifade eder (Elder, 2010: 210). Kontrol riski ise işletmenin iç kontrol yapısının olası hataları önleyememe veya mevcut hataları tespit edememe ihtimalidir (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 192). Sistemde hata veya eksikliğin ortaya çıkması bazı durumlarda kaçınılmaz olduğu için denetçi yalnızca yönetim üzerinde önemli bir etkiye sahip olan hata ve eksiklikleri ortaya çıkarmaya ve raporlamaya odaklanır. Bağımsız denetçi planlama aşamasında da gerekli olan denetim çalışması düzeyine karar verirken önemlilik ve makul

seviyede güvence kavramlarını göz önünde bulundurur (Cushing ve Romney, 1994:701). Denetime konu olan bir unsur, yönetim kararlarını etkilediği boyutta önemlidir ve önemliliği derecesinde bağımsız denetçinin denetim alanına girer.

### **Denetim Sonuçlarının İletimi**

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları;

- Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve
- Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır (BDS 200.11).

Denetim amacı, etkili bir denetim çalışması ve bu çalışma sonuçlarının etkili şekilde değerlendirilmesi ile gerçekleştirilir. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri ile birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içerir (BDS 700. 12).

Denetçi denetim yöntemlerini çalıştırdıktan sonra elde ettiği bütün kanıtları toplarlar ve finansal tablolarla ilgili genel bir sonuca ulaşır. Denetçi, sonucu kesinleştirmeden önce yapmış olduğu çalışmaları yeniden inceleme yoluna gider. Denetim çalışmalarını yeniden gözden geçirmenin amacı, denetim programının tüm bölümlerinin tamamlandığını ve belgelendiğini garanti altına almak ve hedeflenen denetim amaçlarının tamamının gerçekleştiğinden emin olmaktır (Elder, 2010: 773). Ulaşılan ve kesinleşen nihai sonuç bir rapor halinde yönetime teslim edilir. Denetçinin yönetime sunacağı dosyada, denetim bulguları ve ilgili çalışma kağıtlarındaki destekleyici kanıtlara istinaden denetçi tavsiyelerinin yazılı olduğu bir rapor da yer alır (Cushing ve Romney, 1994: 701-702).

Denetçinin finansal tabloların doğru şekilde sunulduğu ile ilgili yeterli kanıt ulaşamadığı durumlar da olabilir. Böyle bir durumda denetçi yeniden kanıt toplama yoluna gidebilir, şartlı görüş bildirebilir ya da kanıt yetersizliğinden dolayı görüş bildirmekten kaçınır (Elder, 2010:

773). Denetçinin denetim raporunda sunacağı görüşler aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 627; Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 679) :

- *Olumlu görüş-Standart raporlama:* Finansal tabloların yeterli düzeyde kamuyu aydınlatma ilkesini de kapsayan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak sunulması ve denetimin, gerekli kanıtın toplanmasını engelleyen kapsam sınırlamasının da olmadığı, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na göre gerçekleştirilmesi durumunda sunulan görüştür.
- *Olumlu görüş-Açıklayıcı ifadeler dâhilinde:* Belli durumlarda denetçinin kanaatinde bir etkisi olmayan açıklayıcı ifadeler denetim raporuna eklenebilir. İşletme muhasebe ilkelerini değiştirdiği zaman veya işletmede işin başarılı şekilde yürütülmesi konusunda önemli bir şüphe var ise ek olarak açıklayıcı ifadelere ihtiyaç duyulur. Bu durumda denetçi, raporunda açıklayıcı ek ifadelere de yer vermek koşulu ile olumlu görüş bildirir.
- *Şartlı görüş:* Finansal tabloların hazırlanmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden önemli şekilde sapmalar veya denetçinin kullandığı yöntemlerin kapsamında sınırlamalar olabilir. Problem önemli olmakla birlikte, bütüne bakıldığında finansal tabloların doğruluğuna gölge düşürmeyecek durumdadır. Denetçi bu şekilde değerlendirdiği konuların etkilerini dikkate almadığında finansal tablolarla ilgili şartlı görüş bildirir.
- *Olumsuz görüş:* Olumsuz görüş finansal tabloların doğru şekilde hazırlanmadığına vurgu yapar. Finansal tablolardaki hatalar, finansal tabloların bütününün hatalı olarak değerlendirilmesine sebep olacak kadar önemli olabilir. Bu durumda denetçi finansal tabloların doğru şekilde sunumu konusunda olumsuz görüş bildirme yoluna gider.
- *Görüş bildirmekten kaçınma:* Temel belirsizliklerin olması durumunda veya denetimde önemli kapsam sınırlamalarından dolayı denetçi, finansal tabloların doğru şekilde hazırlandığı sonucuna ulaşamayabilir. Görüş bildirmekten kaçınma olumlu ya da olumsuz görüşe vurgu yapmaz, sadece denetçinin görüş bildirecek dayanaklara sahip olmadığını gösterir.

Denetim raporu sunulan görüşlerle birlikte yönetime ek olarak denetim komitesine, yönetim kuruluna ve diğer ilgili taraflara da iletilmektedir. Bazı durumlarda denetçi sunduğu raporu sözlü olarak da açıklayabilir. Denetimin ardından bağımsız denetçi kendi tavsiyelerinin uygulanması hususunda işletme üzerinde bir takip de gerçekleştirebilir (Cushing ve Romney, 1994: 701-702).

Denetçi, denetim raporunu hazırlamasının ardından finansal tablolarda önemli bir yanlışlığı fark edebilir. Bu durumda denetçi denetlenen işletmeyi yanlışlığı düzeltilmesi konusunda ikaz eder. Eğer olumlu cevap alamazsa konu ile ilgili yönetim kuruluna bilgi verir. Denetçi eğer mümkün ise finansal tablolardan faydalanacak olan tüm kesimleri de hazırlanmış olan denetim raporuna güvenmemeleri konusunda uyarır (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 660-661).

Denetim raporunun hazırlanmasının ardından karşılaşılabilecek diğer bir durum ise, gerekli olan denetim yöntemlerinin çalıştırılmadığının, denetim raporu oluşturulduktan sonra fark edilmesidir. Kullanılması gereken denetim yöntemlerinin ihmal edilmesi toplanan denetim kanıtlarının yeterli olmadığı sonucunu doğurur ve sunulan denetim raporunda hatalı görüş bildirilmiş olur. Denetçi böyle bir durumda yasal sınırlara uymakla birlikte, gerekli gördüğü denetim yöntemlerini çalıştırmayı dener (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 661).

Finansal tablo denetiminde temel amaç finansal tablo kullanıcılarının çıkarlarını korumak ve onların tablolara dayanarak doğru karar almalarını sağlamak olduğu için denetçinin denetim raporu ile ilgili sorumluluğu raporun sunulmasının ardından da devam eder. Denetçi denetim görevini ister denetim sürecinde ister denetim raporunun devamında olsun devam ettirmek ve bu konuda azami derecede titiz ve ihtiyatlı davranmakla yükümlüdür.

### **Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı**

Risk tabanlı denetim yaklaşımı, geleneksel denetim yaklaşımında olduğu gibi finansal tabloların tüm yönleriyle uygun finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir görüş oluşturma amacını taşımaktadır. Denetçiler hata veya hilelerden kaynaklı önemli yanlışlıkları tespit etmeye ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uyulduğu konusunda makul bir güvence oluşturmak için uygun ve yeterli sayıda kanıta ulaşmaya çalışmaktadırlar. Gelişen ve değişen iş koşulları ile birlikte teknolojinin de

kaçınılmaz etkisi düşünüldüğünde, denetimin genel amacı değişmemekle birlikte denetim süreçlerinde ve kullanılan yöntemlerde farklılıklar olmaktadır.

Risk tabanlı denetim yaklaşımında yüksek riskli alanlara odaklanılarak denetim gerçekleştirilir (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 122). Tüm denetim çalışmalarında riskli alanlar dikkate alınarak çalışma süreci belirlenir. Risk tabanlı denetim yaklaşımında risk değerlendirme süreci daha kapsamlı ve sistematik olarak işler (Koutoupis ve Tsamis, 2008).

Risk tabanlı denetim yaklaşımı risk değerlendirme, riske karşılık verme ve raporlama olmak üzere üç aşamadan oluşur. Geleneksel denetim yaklaşımında yer alan planlama, kanıt toplama, kanıt değerlendirme ve denetim sonuçlarının iletimi aşamaları risk tabanlı denetim yaklaşımında yer alan üç aşama ile bütünleşmiştir.

### **Risk Türleri**

Denetçinin görevi, işletmenin finansal tabloları hakkında mantıklı bir görüş oluşturabilmektir. Bu görüşün niteliği finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkilediği için denetçi yüksek düzeyde sorumluluk baskısı altında çalışmaktadır. Yanlış bir görüş ifade edilmesinin yansımaları geniş çaplı olmaktadır ve denetçiler çeşitli risk unsurları ile karşı karşıya kalmaktadırlar (Bozkurt, 1998: 105). Denetlenen şirketin iflas etmesi durumunda yüksek maliyetli ve uzun zaman alan mahkemelerde davalı olan taraf sıklıkla denetçi olmaktadır. (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 145). Bu açıdan denetçi, denetim çalışmasını sürdürürken karşılaşacağı risk unsurlarının farkında olmalı ve bu risklere karşılık verecek bir denetim süreci tasarlamalıdır. Finansal tablo denetimi ile ilgili olarak denetçinin karşılaşacağı riskler; iş hayatına ilişkin riskler, hile riski ve denetim riski olarak üçe ayrılır.

### **İş Hayatına İlişkin Riskler (Ticari Risk)**

İş hayatına ilişkin riskler; işletmenin amaçlarına ulaşma ve stratejilerini uygulama kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek önemli şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklerden ya da uygun olmayan amaç ve stratejiler belirlenmesinden kaynaklanan risktir (BDS 315. 04). İş hayatına ilişkin riskler, “önemli yanlışlık” riskini de içermekle birlikte, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riskinden daha kapsamlıdır. İş hayatına ilişkin riskler, değişimden veya karmaşıklıktan kaynaklanabilir. Değişim ihtiyacının dikkate alınmaması da iş hayatına ilişkin

risklere sebep olabilir. Aşağıdakiler, iş hayatına ilişkin risklerin kaynaklarına örnek olarak verilebilir (BDS 315.A37):

- Başarısızlıkla sonuçlanabilecek yeni ürün veya hizmetlerin geliştirilmesi,
- Başarılı biçimde geliştirilse bile bir ürün veya hizmet için yetersiz piyasanın bulunması,
- Bir borç veya ticari itibar riski doğurabilecek ürün veya hizmet hataları.

Bir denetçi için ise iş hayatına ilişkin risk, diğer adıyla ticari risk; denetçinin mesleki uygulamalarında bir zarara kalma olasılığını ifade eder. Hukuksal davalar, özel veya kamusal düzenleyici kuruluşlarca uygulanan yaptırımlar veya olumsuz tanıtımın bir sonucu olarak ortaya çıkan zedelenmiş mesleki itibar ticari riskin unsurlarına örnek oluşturabilir. Denetçiye, denetimin ve finansal tabloların mesleki standartlarla uyumlu olup olmadığına bakmaksızın dava açılması da ticari risk olarak ifade edilebilir (Brumfield ve diğerleri, 1983: 60). Denetim, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'na uygun olarak yapılsa dahi ticari risk ortaya çıkabilir. Örneğin, denetçi geçmişte gerçekleştirmiş olduğu denetim ile ilgili kendisine açılmış olan davayı kazansa bile mesleki itibarı zedeleneyecektir (Kepekçi, 2000: 38).

Ticari risk, denetim riski ile ilişkili fakat ondan farklı bir risk grubudur. Denetim riski, denetçinin önemli şekilde yanlış beyan edilen finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirme ihtimalidir. Uygun olmayan bir görüş denetçinin mesleki uygulamalarında zarara sebep olan önemli bir faktör olabileceği için, denetim riski, ticari riski etkiler. Ek denetim çalışmasının (daha fazla kanıt toplama gibi) yanlış görüş sunma ihtimalini azaltacağını bilen denetçi, mesleki uygulamalarında zarar olasılığını azaltmak için Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda gerek duyulan minimum seviyeden daha fazla çalışmayı tercih edebilir. Ticari risk ise belirli sınırlar içinde, denetçinin kabul edilebilir denetim riski seviyesi değerlemesini etkiler. Denetçi, ticari riski yüksek olarak algılayorsa, yanlış görüş belirtme riskine karşı ek önlem isteyebilir (Brumfield ve diğerleri, 1983: 60). Ticari riskin yüksek olarak algılanması, denetçinin normalde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nı karşılamak için gerekli görünen denetim çalışmasından daha fazla çalışmasını gerektirir. Düşük değerlendirilen ticari risk ise denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın önerdiği minimum seviyeden daha az çalışmasının yeterli olması anlamına gelmez (Brumfield ve diğerleri, 1983: 68).

İş hayatına ilişkin çoğu riskin finansal sonuçları olduğundan ve dolayısıyla finansal tabloları etkilediğinden, işletmenin karşılaştığı iş hayatına ilişkin risklerin anlaşılması, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenme ihtimâlini artırır. Ancak, iş hayatına ilişkin risklerin tamamı “önemli yanlışlık” risklerine sebep olmadığından, denetçinin iş hayatına ilişkin tüm riskleri belirleme ve değerlendirme sorumluluğu yoktur (BDS, 315. A38).

### **Hile Riski**

SAS No: 47 (AU 312) hatayı, kasıtlı olmayan yanlışlıklar veya finansal tablolardaki hesap tutarlarına ve beyanlarına ilişkin olarak ortaya çıkan ihmal olarak açıklar. Hatalar veri toplama ve işlemede yapılan yanlışlıkları, gerçeklerin yanlış yorumlanmasını, bazı unsurları gözden kaçırmaktan kaynaklanan makul olmayan muhasebe tahminlerini veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nin yanlış uygulanmasını içerebilir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Hile ise finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan kasıtlı faaliyetlerle ilişkilidir (SAS No: 47).

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, finansal tablolarda yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır. Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, denetçi, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlışlık bulunmaktadır: Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez (BDS 240.02-03).

Yönetim ve çalışanlar hileli davranışlara bir takım faktörlerin etkisinde kalarak yönelirler. Bu faktörler baskı veya teşvik, fırsat ve davranışı makul hale getirmedir. Üç faktörün bileşimi hile üçgeni kavramını oluşturur. Hile üçgeni kavramı ilk olarak 1940’lı yıllarda Donald R. Cressey tarafından “The Other People’s Money” aslı eserde yer almıştır. Cressey, güvenilir insanların, kimseyle paylaşamadıkları finansal problemlerle alakalı bir baskı hissettikleri zaman, güvenilir finansal ortamın ihlali sonucunda ilgili problem ortadan kalkacaksa, güvenilir insan kavramına ilişkin olarak anlayışlarını yeniden şekillendirerek hile eylemini gerçekleştirdiklerini öne sürer (Smith, 1973: 30). Yönetim veya çalışanlar finansal bir baskı hissettiklerinde ve ellerinde bu baskıyı yok edecek bir fırsat oluştuğunda veya kendilerine

finansal ilerlemeyi teşvik eden bir ortam sunulduğunda zihinlerindeki suç algısını değiştirirler ve hileli davranışı gerçekleştirirler.

Denetçinin amacı finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı yapılan önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmaktır ve denetçinin bu noktada şüpheli olması beklenir. Şüphelilik, soru sormaya meraklı bir düşünce yapısını ve denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlemesini gerektirir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Denetçi hile çalışmalarında öncelikle denetlenecek işletmenin koşullarında yer alan önemli hile olasılığını değerler ve denetim planlamasını gerçekleştirirken, hileleri makul sürede ve makul maliyetle tespit etmeyi amaçlar (Kepekçi, 2000: 42).

Denetçi, yönetimin finansal tablo sunumunda dürüst davrandığı veya davranmadığı konusunda bir yargıya varmamalıdır (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Dolayısı ile önemli hile riskinin yüksek değerlendirilmesi, yönetimin dürüstlüğü hakkında bir önyargı anlamına gelmez. Denetçi yönetimin dürüst olmadığı şeklinde bir inanışa sahipse zaten finansal tabloların denetlenemez olduğu kabul edilir (Kepekçi, 2000: 42).

Denetim çalışması finansal tablolardaki yanlışlıkların ortaya çıkarılması konusunda makul bir güvence sağlamak zorundadır. Ulaşılabilir denetim kanıtlarının, kesin şekilde şüpheleri ortadan kaldıran bir yapıda olmaması ve hilenin tespit edilme zorluğundan dolayı yanlışlıkların tespiti konusunda kesin bir garanti ise beklenemez. Örneğin yönetim, çalışanlar veya üçüncü taraflar arasında gizli anlaşmalar yapılabilir ve belgeler üzerinde yapılan oynamalarla hile unsuru gizlenebilir. Denetçiler belge denetleme konusunda uzman değildirler. Denetim çalışmalarında belge denetlemeye yani belgelerin aslına uygunluğunu kanıtlama çalışmalarına da nadiren yer verilir (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 39). Bu etmenler de belgelerde yapılan sahtekârlığın ortaya çıkarılmasını geciktirir veya engeller.

Hilenin sebep olduğu önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılması, yapısı gereği diğer önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılmasından daha maliyetlidir. Denetçiden beklenen yalnızca önemli hileleri ortaya çıkarmasıdır. Denetçi, yönetim veya çalışanların hileli davranışlarda bulunmasına sebep olacak etkenlerin varlığını belirler. Örneğin denetçi iş çevresinde yönetim ile ilgili negatif bir görüşün hâkim olduğu sonucuna ulaşırsa veya işletmenin kârlılık durumunun sektöre oranla yetersiz olduğunu belirlerse çalışmalarında daha ihtiyatlı davranır (Kepekçi, 2000: 42-43).

**Denetim Riski**

Denetim riski doğal risk, kontrol riski ve tespit riski olmak üzere üç riskin birleşiminden oluşur. Doğal risk, işletmede iç kontrol olmadığı varsayımı altında muhasebe kayıtlarında önemli bir yanlışlığın olma ihtimalidir. Denetçi ilgili yanlışlığın olma ihtimalini yüksek olarak değerlendirirse doğal riski yüksek olarak belirler (Elder, 2010: 261). İşletmenin ve bulunduğu endüstrinin doğası ile denetlenen tablolardaki hesapların yapısı, doğal riski etkiler. Örneğin kasa hesabı stoklar hesabına oranla yanlışlık yapılmasına veya bir hatanın gizlenmesine daha açıktır. Bu nedenle kasa hesabının doğal risk faktörleri stoklar hesabından daha yüksek belirlenir. Aşağıdaki faktörler de işletmelerin doğal risk seviyelerinin yüksek olarak değerlendirilmesine yol açar (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 137) :

- Endüstrideki diğer firmalara oranla elde edilen tutarsız kârlılık seviyesi,
- Ekonomik faktörlere çok duyarlı faaliyet sonuçları,
- Problemlerdeki süreklilik,
- Önceki denetim sonuçlarında tespit edilen ve önemli sayılan hatalar,
- Paranın devir hızının azımsanmayacak şekilde yüksek olması, işletme başarılarının tartışmalı olması, yönetimin yetersiz muhasebe becerileri.

Denetçi, doğal risk seviyesini belirlerken yönetim ile yaptığı tartışmaları, işletme ile ilgili edindiği bilgileri ve işletmenin daha önceki denetim sonuçlarını da dikkate alır (Elder, 2010: 261).

Kontrol riski ise, işletmenin iç kontrol yapısının, tolere edilebilir seviyenin üzerindeki önemli yanlışlıkları zamanında önleyememesi ya da bu yanlışlıkları ortaya çıkaramaması ihtimalini ifade etmektedir. Denetçi, işletmenin iç kontrol yapısını etkili olarak tanımlayamıyorsa kontrol riski faktörlerini daha yüksek olarak belirlemektedir (Elder, 2010: 261). İyi tasarlanmış kontroller ise muhasebe verilerinin güvenilirliğini etkili şekilde arttıran bir unsur olmaktadır. Güçlü iç kontrol sistemlerinde, kanıtlar otomatik olarak tespit edilmekte ve çapraz kontrollerle hatalar önlenmekte veya zamanında düzeltilmektedir. Denetçi işletmenin iç kontrolünü anlamak ve tasarımı ile işletiminin etkili olup olmadığına karar vermek için

sorgulama, inceleme, gözlem, yöntemleri yeniden çalıştırma gibi faaliyetlerde bulunmaktadır (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 138).

Tespit riski ise denetim sürecinde toplanan denetim kanıtlarının tolere edilebilir seviyenin üzerindeki önemli yanlışlıkları ortaya çıkaramaması ihtimalidir. Denetçinin kullanmış olduğu yöntemlerin finansal tablolarda, aslında tam tersi olduğu halde, önemli bir hata olmadığı sonucunu ortaya koyması durumudur (Whittington ve Pany ve Pany, 2001: 138). Denetim Standartları ise tespit riskini kullanılan denetim yöntemlerinin ve uygulamaların etkililiğinin bir fonksiyonu olarak açıklar (AU Section: 312.27). Tespit riski diğer risk unsurlarından etkilenen risk unsurudur ve denetçinin diğer risk faktörlerini değiştirmesi, tespit riskinin de değişmesine neden olur (Elder, 2010: 261).

### **Denetim Riski Modeli**

Denetçiler toplaması gereken denetim kanıtları ile ilgili karar vermeden önce denetim riski modelini kullanırlar. Doğal risk, kontrol riski, tespit riski ve kabul edilebilir denetim riskinin bir fonksiyonu olan model, denetçilere her aşamada ne kadar ve ne tür kanıt toplayacakları ile ilgili bir fikir sunar (Elder, 2010: 259).

$$PDR = \frac{AAR}{IR \times CR}$$

$$PDR = \text{Planlanan Tespit Riski}$$

$$AAR = \text{Kabul Edilebilir Denetim Riski}$$

$$IR = \text{Doğal Risk}$$

$$CR = \text{Kontrol Riski}$$

Planlanan tespit riski, denetçinin toplayacağı denetim kanıtı düzeyini belirlemesini sağlayan bir unsurdur. Diğer risk unsurlarına bağlı olarak ortaya çıkan planlanan tespit riski düşük olarak belirlenirse denetçi bu riski dengelemek için daha fazla kanıt biriktirmek durumunda kalır. Formülden çıkarılacak diğer çıkarımlar ise şu şekildedir (Elder, 2010: 261):

- Doğal risk, planlanan tespit riski ile ters orantılıdır. Doğal risk faktörleri yüksek olarak belirlenirse planlanan tespit riski düşük olur ve denetçi daha çok denetim kanıtına

ihtiyaç duyar. Denetçi, yüksek doğal risk faktörlerinden dolayı artan denetim kanıtı ihtiyacına bağlı olarak ilgili alanlara daha tecrübeli personel atar.

- Kontrol riski ve doğal risk birbirleriyle ilişkili risk unsurlarıdır ve modelde çarpım şeklinde yer almalarına bağlı olarak, birbirlerinin yerlerine kullanılsalar dahi, planlanan tespit riskini ve toplanacak denetim kanıtı düzeyini aynı seviyede etkilerler. Bu iki risk unsuru Denetim Standartları'nda önemli yanlışlık riskleri olarak tanımlanırlar fakat risklerin birbirinden ayrı olarak değerlendirilmesi öngörülür (AU Section: 312).
- Güçlü iç kontrol sistemine sahip işletmelerde finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimali daha düşüktür. Etkin iç kontrol sistemi, kontrol riski seviyesini düşürür, planlanan tespit riskini artırır ve gerekli kanıt tutarını azaltır.
- Kabul edilebilir denetim riski, planlanan tespit riski ile aynı yönde çalışır. Kabul edilebilir denetim riski, denetçinin finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıklar olduğu halde olumlu görüş bildirmeyi kabul etme seviyesidir (Elder, 2010: 262). Denetçi kabul edilebilir denetim riski düzeyini belirlerken, doğru olarak kabul edeceği tutar aralığını tanımlar. Finansal tablolardaki sapmalar denetçinin belirlediği tutar aralığında ise denetçi hatayı görmezden gelir ve olumlu görüş bildirir (AU Section: 312).

Denetim riski seviyesi, denetimde görevlendirilecek personelden beklenen deneyimi, gözetim derecesini ve mesleki şüphecilik düzeyini etkiler. Denetçiler denetim riskini mutlaka göz önünde bulundurmalarıdır (Kepekçi, 2000: 39).

### **Risk Tabanlı Denetim Uygulama Süreci**

Teknolojinin gelişmesi ve iş koşullarının her geçen gün farklılaşması işletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirme ve bu faaliyetleri kayıt altında tutma yöntemlerini değiştirirken, denetçiler de bu değişime kayıtsız kalmamakta ve yeni denetim yöntemleri geliştirmektedirler. Geleneksel denetim yaklaşımı süreçleri denetimin doğası gereği riskleri göz ardı etmemektedir ancak riskler yalnızca denetçinin riske bakışı, geçmişteki denetimler ve son denetimden itibaren geçen zaman, hile olayları gibi unsurlar açısından dikkate alınmaktadır. Risk faktörleri geleneksel denetim yaklaşımında tüm yönleriyle kapsamamaktadır. Denetim çalışmalarında risk tabanlı denetim yaklaşımının kullanımı,

denetim evreninin belirlenmesi, risk değerlemesi ve denetim içerisindeki yerinin tespiti, denetim kapsamı ve planının oluşturulması gibi pek çok unsuru da etkilemekte ve değiştirmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008).

Denetim evreni, riskli olduğu düşünülen diğer faaliyetleri de kapsayan merkez bölümler, şubeler, yerel ya da uluslararası bağlı kuruluşların değerlemesini içeren potansiyel denetim veya danışmanlık projeleridir. Denetim kapsamı ise denetim evreni bünyesinde bulunan özellikli alanlarla bağlantılı risklere öncelik verme ile ilişkili uygulamalardır. Denetim evreni ve kapsamının belirlenmesinin ardından denetlenecek alanların seçilmesi, uygun denetim saatlerinin saptanması, seçilen alanlarla ilgili olarak kaynak gereksinimlerinin ve sınırlamalarının belirlenmesi ve her seçilen denetim alanı için kaynak dağılımının yapılması gibi denetim planlaması hususlarına önem verilir (Koutoupis ve Tsamis, 2008:106). Risk tabanlı denetim uygulama süreci; risk değerlendirme aşaması, riske karşılık verme aşaması ve raporlama aşaması olmak üzere üçe evreye ayrılır.

### **Risk Değerlendirme Aşaması**

Risk değerlendirme aşaması, geleneksel denetim yaklaşımında yer alan planlama aşamasının da sürece dâhil olduğu evredir. Yani denetim planlaması bu evrede gerçekleştirilir. Denetçi ayrıca çeşitli risk değerlendirme prosedürlerini uygulayarak risk türleri ve risk kaynakları hakkında bir fikir sahibi olur. Denetçi, denetimi planlamaya ve riskleri tanımlamaya ek olarak işletmenin iç kontrol sistemi hakkında da bir görüş belirler. Denetçinin iç kontrol sistemini tanıması, kontrol riskinin değerlendirilmesi ve toplanacak kanıt tutarı ile kapsamının belirlenmesi açısından büyük önem taşır. Etkin bir iç kontrol sistemi finansal tablolarda yanlışlık olma ihtimalini azaltan bir unsurdur (Elder, 2010: 261).

Denetim planını uygun risk değerlemeleri ile birlikte yürütmek finansal tablolarda yanlışlıkların ortaya çıkarılmasında denetçiye daha etkili bir güvence sunmakta ve denetim en etkili şekilde ve düşük maliyetle gerçekleştirilebilmektedir (Koutoupis ve Tsamis, 2008). Yüksek riskli alanlara odaklanılmasını sağlayan etkili bir risk değerlemesi denetim planının yeterli olarak görülmesi için bir gerekliliktir.

Risk değerlemesi riskin tanımlanması ve analiz edilmesi çalışmasıdır. Riskin tanımlanması, teknolojik gelişmeler, rekabet ortamı, ekonomik değişimler gibi dış faktörler ile personel kalitesi, işletme faaliyetlerinin yapısı, bilgi sistem süreçlerinin özellikleri gibi iç faktörleri

kapsar. Risk analizi ise önemli risklerin tahmin edilmesi, riskin oluşma ihtimali ve etkisinin değerlendirilmesi ve riskin yönetilmesi anlamına gelir (COSO, 2004)<sup>2</sup>.

Risk değerlendirme aşamasındaki adımlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

- İşin Alınması ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması
- Denetimin Planlanması
- Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi
- Risk Faktörlerinin Tespiti ve İç Kontrol Sisteminin Tanınması

### ***İşin Alınması ve Denetim Sözleşmesinin Yapılması***

Risk değerlendirme aşamasında denetçinin öncelikli olarak işletme hakkında bilgi edinmesi gerekir. Denetçi özellikle işletmenin ticari ve stratejik amaçlarını belirleyerek hedeflenen amaçlarla ilgili önemli risk faktörlerini anlamaya çalışır ve yönetimi de riskleri tanımlaması hususunda teşvik eder. Bu adımdan elde edilen çıktı üst yönetimin de desteğiyle belirlenen risklerdir (Koutuopis; Tsamis, 2008: 117). Girişimci risk yönetim çatısının 2004'te kabul ettiği tanıma göre risk, bir örgütün amaçlarına ulaşmasını engelleyen herhangi bir olaydır (COSO, 2004).

Denetim şirketleri, hile, yolsuzluk gibi konular nedeniyle kötü şekilde ün salmış işletmelerle çalışmak istemezler. Bu nedenle denetim şirketleri denetim sözleşmesini imzalamadan önce işletmenin geçmişini, niteliklerini yönetici, çalışan ve ana hissedarlar bağlamında araştırırlar. Denetçiler ticari risk olarak da ifade edilen iş hayatına ilişkin risklerin tespitinde kullanılmak üzere, denetlenecek işletmenin finansal üstünlüklerini ve kredi notunu da bilmek isterler. Denetlenen bir şirketin iflas etmesi sonucu, mahkemeye taşınan davalarda denetçi de savunma yapmak durumunda kalabilir. Bu nedenle denetim firmalarının bazıları yüksek ticari risk sahibi şirketlerin denetimini üstlenmekten kaçınırlar (Whittington ve Pany, 1995: 144-145). Yüksek risk barındıran şirketlere yazılım teknoloji şirketleri ya da sağlık ve kaza sigortası şirketleri örnek gösterilebilir (Elder, 2012: 211). Daha fazla denetim yöntemi kullanarak

---

<sup>2</sup> COSO: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Tahrif Edilmiş Mali Raporlama Komisyonu İçin Sponsor Kuruluşlar Komitesi).

yüksek risk seviyesini dengelemek isteyen denetim şirketleri de vardır (Whittington ve Pany ve Pany, 1995: 144-145).

### ***Denetimin Planlanması***

İşin alınması ve denetim sözleşmesinin düzenlenmesinin ardından denetçi bir denetim planı hazırlar. Risk değerlemesinin ve planlama sürecinin amacı, kaynakları dağıtmak amacıyla yıllık denetim planı geliştirme olmalıdır. Uzun dönemli denetim planı, merkez bölümler, şubeler ve bağlı kuruluşları içeren tüm potansiyel denetim alanlarını kapsamalıdır. İşletme birimlerinin büyüklüğü, denetimin karmaşıklığı, denetlenebilir alanların ve bağlı kuruluş çevrelerinin özgünlüğü gibi risk faktörleri de düşünülmelidir. Risk faktörleri tespit edilirken yeni faaliyetler mevcut faaliyetlerden daha riskli olarak göz önüne alınmalıdır. Önemli işlemler ise daha önemsiz işlemlerden daha riskli olarak düşünülmelidir (Koutoupis ve Tsamis, 2008: 123).

Planlama sadece denetim öncesi yapılan bir çalışma değil denetim boyunca süreklilik arz eden bir süreçtir. Risk tabanlı denetimin öngördüğü şekilde denetçi riskli alanları belirlemek ve o alanlara daha fazla yoğunlaşmak ister. Planlama aşaması da denetimde bir çalışma taslağı olduğuna göre planlamanın temel amacı denetim sözleşmesini uygulama, denetim riskini kabul edilebilir düzeye indirmenin yollarını arama ve bunu bir çerçeve şeklinde sunma olarak ifade edilebilir.

Denetim planının hazırlanması için öncelikle denetim stratejisi oluşturulması gerekir. Denetim stratejisi, denetim çalışması ile ilgili daha genel bir çerçeve sunarken, denetim planı daha ayrıntılı bir analizi gerektirir. Bir bütün olarak denetim stratejisi, denetim sözleşmesinin özelliklerini, raporlama hedeflerini, anlamlı unsurları, anlamlı değişiklik ve gelişmeleri, denetimde kullanılacak kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını içerir (Bozkurt, 2011: 196).

### ***Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi***

Denetim stratejisi genel hatları ile oluşturulduktan sonra, denetim planlaması ve uygulamasının temel unsurlarından birisi olan önemlilik düzeyinin belirlenmesi aşamasına geçilir. Önemlilik düzeyinin belirlenmesi risk değerlendirme çalışması ile yakından ilişkilidir. Denetim çalışmalarında denetim riski sıfıra indirilemez. Denetçi kabul edilebilir denetim riski

seviyesini belirleyerek finansal tablolarla ilgili uygun olmayan bir görüş ortaya koyma riskini kabul eder. Finansal tablolara etkisi düşük olarak değerlendirilen yanlışlıklar denetim çalışmasında göz ardı edilir. Denetçilerin temel amacı, finansal tablolardaki bütün yanlışlıkları ortaya çıkarmak değildir. Bu nedenle denetçiler yalnızca önemli yanlışlıklara odaklanırlar. Denetçiler tablo kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek düzeydeki yanlışlıkları göz ardı etmek konusunda mesleki yargılarını kullanabilirler.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu önemliliği, görmezden gelinmesi ya da yanlış ifade edilmesi sonucu, finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlarını etkileyen unsur olarak açıklar (IASB, 2001). Diğer detaylarla birlikte, finansal raporlara güvenen mantıklı bir kullanıcının yargısı, ilgili unsurun rapora dâhil edilmesi ya da doğrulanması ile değişiyorsa veya ondan etkileniyorsa o unsur önemlidir (FASB, 1980). Denetim Standartları'nda ise görmezden gelinmesi, yanlış ifade edilmesi veya ortaya çıkarılmaması durumunda finansal rapor kullanıcılarının kararları, sınırlı olan kaynakların dağıtımıyla ilgili ters yönlü etkileniyorsa o bilgi önemli kabul edilir (AUS 306.03). Denetçiler denetimin başlangıç seviyesinde önemlilik tutarını belirlemek için belirli kıstaslar kullanırlar. Çoğunlukla tercih edilen yol, ilgili finansal tablo unsurları için belirli bir yüzde uygulamaktır. Bu unsurlardan en çok kullanılan kalem ise işletme ilgilileri için önemli bir gösterge olmasından dolayı, vergi öncesi kâr tutarıdır (Bozkurt, 1998: 100).

Bir araya geldiklerinde önemli hale gelen, ayrı ayrı değerlendirildiklerinde ise toplam önemlilik düzeyinin altında kalan yanlışlıklar da olabilir. Bu yanlışlıklar önemlilik düzeyinin altında kaldıkları için denetçi tarafından dikkate alınmazlar ve finansal tablolarda önemli bir yanlışlık oluşsa bile tespit edilemez. Denetçiler belirlenen önemlilik düzeyinin altında bir önemlilik seviyesi daha oluştururlar ve bir önceki belirleme ile ortaya çıkartılamayan yanlışlıklara odaklanırlar. Önemlilik seviyesinin altında belirlenen yeni önemlilik seviyesine performans önemliliği denir.

Denetimin sadece, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar ve tespit edilmemiş muhtemel yanlışlıklar için hiçbir pay bırakmaz. Performans önemliliği (bir ve ya birden fazla tutar olarak tanımlanan), düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye

indirmek amacıyla belirlenir. Benzer şekilde, belirli bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama için belirlenen önemlilik düzeyine ilişkin performans önemliliği, ilgili işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamadaki düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bunlara ilişkin önemlilik düzeyini aşması ihtimalini uygun bir düşük seviyeye indirmek amacıyla belirlenir. Performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir ve mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Performans önemliliği, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında güncellediği işletmeye ilişkin anlayışından, geçmiş denetimlerde belirlenen yanlışlıkların nitelik ve boyutundan, dolayısıyla denetçinin mevcut dönemdeki yanlışlıklara ilişkin beklentilerinden etkilenir (BDS 320.A12).

Denetçi, finansal tablolardaki bilgi yanlışlığının hem nitel olarak hem de tutar olarak önemliliğini değerlendirir. Bir işletme için önemli sayılan bir tutar diğer bir işletme için ufak bir rakam olabilir ya da bir hesap kalemi stratejik öneminden dolayı nitel olarak daha önemli kabul edilebilir. Önemlilik seviyesi denetçilerin kabul edeceği hata seviyesinin bir ifadesidir ve finansal tablo düzeyinde veya hesap kalanı düzeyinde hesaplanabilir. Örneğin denetçi net satışların %1'ini veya faaliyet kârının %5'ini önemlilik düzeyi olarak değerleyebilir ve bu değerlemeye bağlı olarak toplayacağı kanıt tutarını belirleyebilir. Denetçi kabul edilebilir hata seviyesinin yani önemlilik seviyesinin daha düşük olmasını isterse eşik değer olarak daha düşük bir tutar tespit eder ve daha çok sayıda kanıt toplamaya yönelir (Kepekçi, 2000: 37-38).

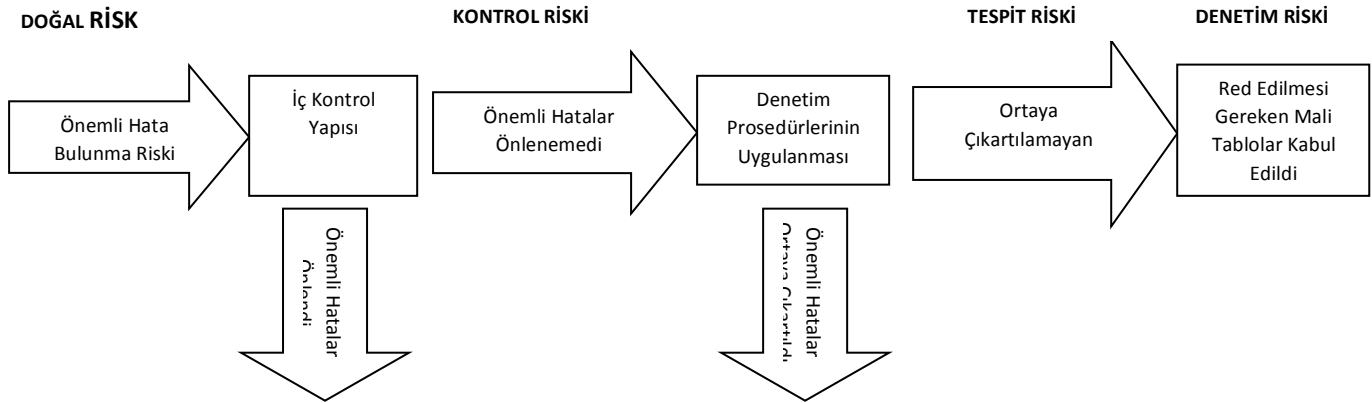
Denetim çalışmasından beklenen kesinlik ve kabul edilebilir denetim riski ile belirlenen önemlilik düzeyi arasında zıt yönlü bir ilişki vardır. Risk ile toplanacak denetim kanıtı arasında da aynı yönlü bir ilişki olduğu düşünülürse belirlenen önemlilik seviyesi ile toplanacak denetim kanıtı arasındaki ilişki de zıt yönlü olarak ifade edilebilir. Denetçi yüksek riskli alanlarda daha çok kesinlik istediği için önemlilik seviyesini de düşük belirleyerek çok sayıda kanıt toplama yoluna gider.

Önemlilik seviyesinin belirlenmesi mesleki yargı gerektirdiği ve standartlara bağlanmadığı için daha sübjektif bir aşamadır. Denetçiler üzerindeki sorumluluk baskısı, önemlilikle ilgili mesleki yargılarda tutuculuk seviyesini, verilen kararların değişkenliğini ve önemlilik tespitinde gösterilen çabayı etkiler. Yüksek sorumluluk baskısı altındaki denetçiler, önemlilik yargılarında daha tutucu ve kararlarında daha az değişken davranırlar, görevlerine daha çok zaman ayırarak yargılarına dayalı olarak daha uzun açıklama yapma gereği hissederler (Dezoort ve diğerleri, 2006).

Denetçiler önemlilik yargısını, hem finansal tablo düzeyinde hem de hesap kalanı düzeyinde kullanırlar. Denetçiler, hesap kalanları için önemlilik düzeyini belirlerken, hesap kalanının önemliliği ile finansal tabloların önemliliği arasındaki ilişkiyi de dikkate almalıdırlar. Bir hesap kalanı için önemsiz görünen bir hata, finansal tablonun bütününe bakıldığında önemli bir hata olabilir (Kepekçi, 2000: 38).

### ***Risk Faktörlerinin Tespiti ve İç kontrol Sisteminin Tanınması***

Denetçi önemlilik seviyesini belirledikten sonra risk türlerini ve riskin kaynaklarını belirler, çeşitli prosedürler uygulayarak anlamlı riskleri tespit eder. Şekil 2, denetim riski ve alt unsurları arasındaki ilişkiyi göstermektedir:



Şekil 1: Denetim Riski Faktörleri

Kaynak: Bozkurt, 1998, s: 110

Denetimde müşteriden, faaliyet konusundan veya işlemin özelliğinden kaynaklanan, finansal tablolarda yer alması muhtemel olan önemli hatalar doğal risk olarak açıklanmaktadır. İşletmelerde yapılabilecek hatalara bağlı olarak her zaman önemli hata olasılığı bulunmakta ve doğal risk ortaya çıkmaktadır.

İşletmeler olabilecek hata ve düzensizlikleri önlemek, bu mümkün değil ise ortaya çıkartabilmek amacıyla iç kontrol yapıları oluşturmaktadırlar. İç kontrol yapısı oluşturmanın

amacı doğal riski azaltmaktır. İç kontrol yapıları %100 başarı getiren bir yapıda olmadıkları için hata olasılığı kısmen de olsa devam etmektedir. İç kontrol sistemi tarafından önlenemeyen hatalar denetçi açısından kontrol riskini oluşturmaktadır. İşletmelerde iç kontrol yapısı güçlendikçe ve iç kontrol yapılarının başarı düzeyleri arttıkça, finansal tablolarda hata ve düzensizliklerin bulunma olasılığı azalmakta ve kontrol riski düşmektedir.

Hataların iç kontrol yapısı ile ortaya çıkartılamaması veya önlenememesi durumunda mevcut hataları tespit etmek denetçinin görevi olmaktadır. Denetçi iç kontrol yapısının getirdiği önlemlerden sızarak finansal tablolara yansıyan önemli hataları bulabilmek amacıyla çeşitli denetim prosedürleri uygulamaktadır. Denetçi denetim prosedürlerini uygulayarak tüm önemli hataları ortaya çıkartamayabilir. Denetçinin mevcut olan bazı hataları bulmakta başarısız olması durumunda ortaya çıkan risk, tespit riski veya ortaya çıkarma riski olarak tanımlanmaktadır.

Denetim çalışması sonucunda denetçinin çeşitli denetim prosedürleri ile tespit edemediği önemli hatalar finansal tablolara yansımakta ve denetçi önemli hatalara rağmen finansal tablolar hakkında olumlu görüş belirtmektedir. Denetçinin önemli hatalar içeren finansal tablolara ilgili olumlu görüş belirtmesi, doğal risk, kontrol riski ve tespit riskinin birleşiminden oluşan denetim riskini ortaya çıkarmaktadır.

Denetçi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir (BDS 315.06):

(a) Yönetimin, -varsa- iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması,

(b) Analitik prosedürler

(c) Gözlem ve tetkik

Denetçinin sorgulamalar yoluyla elde ettiği bilgilerin büyük bir bölümü, yönetimden ve finansal raporlamadan sorumlu olanlardan elde edilir. Denetçi, -varsa- iç denetim fonksiyonunun ve işletmedeki diğer kişilerin sorgulanması yoluyla da bilgi elde edebilir. Denetçi ayrıca işletmedeki diğer kişileri ve farklı yetki seviyesindeki diğer çalışanları

sorgulamak suretiyle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde kullanabileceği bilgileri elde edebilir veya farklı bir bakış açısı yakalayabilir (BDS 315.A6-A7).

Denetçinin risk değerlemesinde kullanılmak üzere bilgi sağladığı diğer bir prosedür, işletme içerisinde yapacağı gözlem ve incelemedir. Gözlem ve inceleme, işletme yönetimi ve diğer kişiler hakkındaki soruşturmaları destekleyerek, işletme, faaliyet koşulları ve işletmenin çevresiyle olan ilişkiler hakkında bilgi sağlar. Gözlem ve incelemeye genellikle;

- İşletmenin işlem ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi,
- İşletme planı ve stratejileri gibi belgelerin, kayıtların ve iç kontrol rehberinin incelenmesi,
- İşletme yönetimi tarafından hazırlanan ara dönem finansal tablolar ve raporlar ile yönetimden sorumlu kişilerin toplantı tutanaklarının okunması,
- İşletmenin üretim tesisleri ve müstemilatının ziyaret edilmesi,
- Finansal raporlamayla ilgili elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin ayrıntılı olarak izlenmesi hususları da dâhildir.

Denetçilerin risk değerlemesinde kullandığı bir diğer yöntem olan analitik inceleme ise; finansal tablolar ile banka hakkında edinilen bilgilerin tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesinde, finansal tablolarda yer alan bilgi ve açıklamaların karşılaştırılması ve aralarındaki ilişkilerin araştırılarak gözden geçirilmesi çalışmasıdır. Bu denetim tekniğinin amacı, denetim görüşü için kanıt toplamak, veriler arasında anlamlı ilişkiler olduğunu doğrulamak ve bunlar arasında doğal kabul edilmeyecek sapmaları bulup ortaya çıkarmaktır<sup>3</sup>.

Finansal raporlama ve bağımsız denetime etkisi olan faktörleri tespit etmeye yardımcı olan analitik inceleme teknikleri, bir risk değerlendirme aracı olarak kullanılırken, bağımsız denetçi öncelikle makul olarak var olabilecek ilişkiler hakkında beklentiler geliştirir. Bu beklentiler, kayıtlı rakamlarla karşılaştırıldığında ortaya çıkan farklar, önemli yanlışlık riski olduğuna işaret eder. Bağımsız denetçi, önemli yanlışlık içerme riski hakkında yargıya

---

<sup>3</sup> BDDK, Bankalarda Bağımsız Denetim Gerçekleştirecek Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik, 1 Kasım 2006, sayı: 26333, Md.33.

ulaşmada, bu analitik inceleme tekniklerinin sonuçlarını toplanan diğer bilgilerle birlikte dikkate alır<sup>4</sup>.

Denetçinin belirleyeceği önemli yanlışlık riskleri finansal tablo düzeyinde veya işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için yönetim beyanı seviyesinde olabilir (BDS 315.25). Finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik olarak yapılacak bir değerlendirme; bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılmasını, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesini, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesini ve işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını da içerir.

Bağımsız denetçi tarafından, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları düzeyinde önemli bir yanlışlık bulunma riskinin dikkate alınması oldukça önemlidir. Bu tür hususlar, bağımsız denetimin başlangıç aşamasında iken kullanılması gereken ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısının, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesine doğrudan katkı sağlar. Denetçi kabul edilebilir denetim riski seviyesini de dikkate alarak gerekli alanlar için uygun kanıtları toplar ve bir bütün olarak finansal tablo üzerinde görüş oluşturur.

Denetçinin risk değerlendirme aşamasında yapacağı bir diğer çalışma ise denetlenecek olan işletmenin iç kontrol sistemini tanımadır. İç kontrol sistemi mevcut çerçeveye uyumlu tabloların hazırlanması için yönetim tarafından tasarlanan süreç ve prosedürlerdir. Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemini inceleyerek tasarlanan kontrollerin önemli yanlışlıkları azaltıp azaltmadığına karar verir ve elde ettiği sonuca göre ek denetim prosedürlerini tasarlar.

Denetçi, iç kontrol sistemini inceleyerek işletmenin mali tabloları hakkında bir fikir sahibi olmaktadır. İç kontrol sisteminin incelenmesi, sistemin zayıf yönlerinin olduğu kadar güçlü yönlerinin de ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır. Bir denetim programının hazırlanması; kullanılan denetim prosedürlerinin kısaltılması veya yaygınlaştırılması bakımından, iç kontrol bulgularına bağlı olmaktadır (Çömlekçi, 1980: 41). Denetçi, işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bir kanaat oluşturarak denetim programında kısıtlamaya gitmekte veya yetersiz iç kontrol sisteminden dolayı denetimde tetkik alanını yaygınlaştırma yolunu tercih etmektedir (Çömlekçi, 1980: 45-46).

---

<sup>4</sup> SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 22, Md.4.

Denetçi tüm bu aşamalardan sonra, yaptığı incelemeleri gözden geçirecek, finansal tablo düzeyinde veya işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık risklerini toplu olarak değerlendirir ve değerlendirdiği risklere karşılık olarak denetim çalışmasını devam ettirir. Risklerin ortaya çıkarılmasından sonraki adım ilgili risklere ilişkin olarak kanıtların toplanması ve değerlendirilmesidir.

### **Riske Karşılık Verme Aşaması**

Riske karşılık verme aşaması geleneksel denetim yaklaşımında yer alan denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi aşamalarının sürece dâhil olduğu evredir. Denetçinin amacı, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir (BDS 330.03). Denetçi topladığı kanıtlar neticesinde denetim görüşünü oluşturur. Önemli yanlışlık risklerine verilen karşılık, değerlendirilen riskler dikkate alınarak toplanan kanıttır.

### ***Denetim Kanıtları***

Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır. Denetim kanıtı, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir (BDS 500.04-05). Finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’ne uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda denetçiyi ikna etmeye yarayan her türlü araca denetim kanıtı denir (Bozkurt, 1998: 53).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları içerisinde yer alan çalışma alanı Standartları’nın üçüncüsü, denetçinin, görüşüne mantıklı bir temel oluşturabilmesi için, çeşitli denetim teknikleri aracılığı ile yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplaması gerektiğini belirtir. Bu standarda bağlı olarak kanıt ile ilgili şu çıkarımlarda bulunulabilir (Bozkurt, 1998: 53):

- Denetçi, görüşünü mantıklı bir temele oturtmak durumundadır,
- Denetçini bu temeli sağlayabilmesi için her işletme iddiası ile ilgili olarak kanıt toplaması gerekir,
- Kanıtlar çeşitli denetim teknikleri yardımı ile elde edilir,

- Toplanan kanıtlar yeterli sayıda ve güvenilirlikte olmalıdır.

Denetçiler, denetim çalışmalarında işletme ile ilgili tüm bilgilere ulaşmayı beklemezler. Uluslararası Denetim Standartları'nda yer alan açıklayıcı ifadelerde denetim kanıtı, yapısı gereği kümülatif olarak açıklanır. Denetim kanıtının kümülatif olması denetim boyunca çalıştırılan denetim yöntemlerinden elde edilen bilgileri içeren yapıda olmasıdır. Daha önceki denetimler veya müşteri kabulünü ve devamlılığını sağlamak için kullanılan kalite kontrol yöntemleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgiler de kanıt niteliği taşır (Gray ve Manson, 2008: 222).

Denetçinin denetim kanıtlarında aradığı temel nitelikler yeterlilik ve uygunluktur. Yeterlilik denetim kanıtının sayısı ile ilgili iken, uygunluk kanıtın kalitesinin bir ölçüsüdür. Denetçinin denetim amaçlarını karşılayacak miktarda kanıt toplaması gerekir ve toplanan kanıt sayısını belirleyen temel faktör kanıtların sağladığı güven derecesidir (Gray ve Manson, 2008: 223). Yüksek düzeyde güven sağlayan kanıtlar az sayıda olsa dahi yeterli sayılabilir.

Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (değerlendirilmiş riskler arttıkça muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir (BDS 500.A4).

Denetçi toplanması gereken kanıt sayısına bir takım faktörleri değerlendirerek karar verir. İncelenecek kalemin önemlilik derecesi, incelenecek kalemin risk derecesi ve kanıt toplamanın maliyeti kanıt sayısı belirlenirken değerlendirilen faktörlere örnek gösterilebilir. Finansal tablo kullanıcısının kararını etkileyen faktörler önemli kabul edilir ve net satışlar, vergi öncesi kâr gibi kalemlerin belirli bir yüzdesi alınarak önemlilik düzeyi hesaplanır. İlgili kalemin belirlenen yüzdesinin üzerinde kalan tutarlar denetçi tarafından önemli olarak değerlendirilir ve bu kalemlere daha çok yoğunlaşılır. Önemlilik derecesine bağlı olarak toplanacak kanıt sayısı da artar (Kepekçi, 2000: 91-92).

Denetim riski, finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıklar olduğu halde denetçinin olumlu görüş belirtme olasılığıdır. Finansal tablolarda risk bir belirsizliğin ifadesidir ve bu belirsizliği

ortadan kaldırmak için de daha fazla delile ihtiyaç vardır. Bu nedenle denetçi risk seviyesi yüksek olarak değerlendirilen kalemlere ilişkin olarak daha fazla denetim kanıtı toplamaya yönelir. Denetlenecek kalemin risk seviyesi ile toplanacak denetim kanıtı arasında doğru yönlü bir ilişki vardır.

Denetçi, denetim çalışmasını sürdürürken ekonomik koşulları da dikkate almak zorundadır. Denetçi, makul süre içinde uygun maliyet koşulları altında yeterli sayıda kanıt elde etmelidir. Kanıtı elde etmenin maliyeti ile kanıtın denetime yararı karşılaştırılmalı ve mesleki yargı doğrultusunda ilgili kanıtın toplanıp toplanmayacağına karar verilmelidir. Denetçi, elde edilmesi zorunlu olan kanıtların, yüksek maliyetlerini dikkate alarak, toplanmasından vazgeçmemelidir. Denetim kanıtı toplanmasının ardından finansal tabloların sunumu ile ilgili bir şüphe devam ediyorsa kanıt toplamaya devam edilmeli aksi halde olumsuz görüş veya şartlı görüş bildirilmelidir (Kepekçi, 2000: 92).

Uygunluk ise denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır (BDS 500.05). Toplanan kanıt mevcut konu ve kanıtlanmak istenen yönetim iddiaları ile ilgili olmalı ve denetçinin güvenebileceği nitelikte olmalıdır (Gray ve Manson, 2008: 223). Toplanan kanıtların güvenilirliğini etkileyen unsurlar ise şunlardır (Bozkurt, 1998: 57; Kepekçi, 2000: 90) :

- Kanıtın ilgili olması
- Kanıtın kaynağı
- Kanıtın zamanlılığı
- Kanıtın objektifliği

**Kanıtın İlgili Olması:** Elde edilen kanıt, amaçlanan denetim hedefi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir kanıtın işletme iddiası ile ilişki derecesi arttıkça kanıtın güvenilirlik seviyesi de artar (Bozkurt, 1998: 57). Örneğin stok sayımını test etmek stok miktarını belirlemek konusunda, ilgili bir kanıttır. Amaç stokların mülkiyetinin işletmeye ait olup olmadığını ve maliyetini belirlemek ise; stok sayımını test etmek, ilgili bir kanıt olmaz (Kepekçi, 2000: 90).

Kanıtın kaynağı: Denetçi kanıt toplarken kanıtın kaynağı olan kişiden etkilenmeyecek kanıtları toplamaya çaba göstermelidir (Kepekçi, 2000: 90). Denetlenen işletmeden bağımsız bir kaynaktan, etkin bir iç kontrol sistemine sahip işletmeden, çeşitli denetim teknikleri kullanılarak denetçi tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar; işletme içinden, zayıf iç kontrol sistemine sahip işletmeden, muhasebe ortamından elde edilen kanıtlara oranla daha güvenilirdir. Bazı durumlarda denetçinin uzmanlık bilgisindeki yetersizliğe bağlı olarak kendisinin elde ettiği kanıtlar yanıltıcı olabilir. Denetçinin yetersiz olduğu alanlarda bir uzman yardımıyla topladığı kanıt daha güvenilirdir (Bozkurt, 1998: 58).

Kanıtın zamanlılığı: Kanıtın zaman açısından uygunluğu, özellikle dönen varlıkların, kısa vadeli borçların ve gelir tablosu kalemlerinin doğruluğunun belirlenmesinde önem taşır. Denetçi alış, satış, tahsil ve ödeme işlemlerinde bilanço tarihi itibarıyla doğru hesap kesimi yapıp yapılmadığıyla ilgilenir (Kepekçi, 2000: 91). Dönem içinde kanıt toplanması daha düşük maliyetli olmakla birlikte dönem sonunda veya dönemin kapanışından sonra elde edilen kanıtlar daha güvenilirdir (Bozkurt, 1998: 58).

Kanıtın objektifliği: Bir kanıtın incelenmesinde farklı denetçiler benzer görüşe ulaşıyorlarsa kanıtın objektif olduğu kabul edilir. Aynı kanıtı inceleyen iki denetçinin yorumlarının birbirinden farklı olması durumunda ise kanıt subjektiftir. Objektif kanıtlar subjektif kanıtlardan daha güvenilirdir. İşletme dışı bağımsız kişilerden elde edilen kanıtlar işletme içinden sağlanan kanıtlara oranla daha objektiftir. (Kepekçi, 2000: 91)

### ***Denetim Prosedürleri***

Denetçinin amacı finansal tabloların sunumunda önemli bir yanlışlık yapıp yapılmadığı konusunda kanıt toplamak ve bir görüş ortaya koymaktır. Denetçi çeşitli yöntemler kullanarak kanıt toplamaktadır. Kanıt elde etmek amacıyla kullanılan bu yöntemlere denetim teknikleri, denetim tekniklerinin uygulamalarına ise denetim prosedürleri denmektedir (Kepekçi, 2000: 93). Denetim prosedürü, denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine kanaat getirebilmek amacıyla yapılacak faaliyetler ile bu faaliyetlerin uygulanması sırasında izlenecek yolların bütünüdür (Çömlekçi, 1980: 17). Denetim prosedürünün belirlenmesi aşamasında denetçi Denetim Standartları'nı uygulama imkânı bulur ve bu sayede denetim kalitesi şekillenir (Çömlekçi, 1980: 18).

Denetim prosedürünün niteliği, söz konusu denetim prosedürünün amacını (kontrol testi veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (tetkik, gözlem, sorgulama, teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedür) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesinde en önemli unsurdur. (BDS 330.A5). Tablo 1, denetim prosedürü türleri ve ilgili örnekleri göstermektedir:

Tablo 1: Denetim Prosedürü Türleri ve İlgili Örnekler

| Denetim Prosedürleri                                                                                                                                              | Örnek                                                                                                                 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Fiziksel Kanıtlar</b>                                                                                                                                          |                                                                                                                       |
| Fiziksel Kontrol- Varlıkların fiziki durumlarını inceleme                                                                                                         | Demirbaş ve teçhizatın fiziki varlıklarını inceleme                                                                   |
| Gözlem- İşletme faaliyetlerini inceleme                                                                                                                           | İşletmenin stok alım yöntemlerini gözlemleme                                                                          |
| <b>Üçüncü Taraf Açıklamaları</b>                                                                                                                                  |                                                                                                                       |
| Doğrulama- Finansal tabloları etkileyen özellikli bir unsur hakkında borç ve kredi verenler ile diğer ilişkili taraflardan bilgi sağlama ve bunları değerlendirme | Ticari alacakların veya ticari borçların varlığını tasdik etme                                                        |
| <b>Belge Niteliğinde Kanıtlar</b>                                                                                                                                 |                                                                                                                       |
| İz Sürme- Bir işlemi muhasebe kayıt süresince takip ederek işlem kayıtlarının eksiksiz olup olmadığını saptama                                                    | Satın alım raporlarındaki bilgiler ile yevmiye kayıtlarını karşılaştırma                                              |
| Teyit etme- Geçmişe doğru iz sürme- İşlemin ilk oluşumundan itibaren destekleyici belgeleri izleyerek kayıtlı işlemin var olup olmadığını saptama                 | Yevmiye kayıtlarındaki satın alma işlemini fatura, raporlar, ödenen çekler gibi destekleyici kanıtlarla karşılaştırma |
| Teftiş etme- Bir belge veya kaydı adım adım inceleme ya da okuma. Test etme, gözden geçirme, okuma, tarama gibi terimler teftiş teknikleri için kullanılabilir    | Borç anlaşmalarını okuma                                                                                              |
| Uzlaşma sağlama- Bağımsız olarak elde edilen fakat ilişkili olan kayıt setleri                                                                                    | Büyük defterdeki mevduat kayıtları ile banka hesap durumunu uzlaştırma                                                |

|                                                                                                                                                         |                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| arasında uzlaşma sağlama                                                                                                                                |                                                                                                                          |
| <b>Hesaplamalar</b>                                                                                                                                     |                                                                                                                          |
| Yeniden çalıştırma- İşletme faaliyetlerini tekrarlama. Bu tekrar yatay veya dikey toplamların kontrolünü veya çapraz kontrolü sağlamayı da içermektedir | Amortisman giderlerini yeniden hesaplama                                                                                 |
| <b>Veriler Arası İlişkiler</b>                                                                                                                          |                                                                                                                          |
| Analitik prosedürler- Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki ilişkiyi inceleyerek elde edilen bilgileri değerlendirme                          | Denetim yılı için geçerli olan finansal oranları bir önceki denetim dönemindeki oranlarla karşılaştırma                  |
| <b>İşletme Açıklamaları</b>                                                                                                                             |                                                                                                                          |
| Sorgulamalar- Direkt olarak uygun işletme personeline yöneltilen sorular                                                                                | İşletme kontrolörüne nakit fişleri ile ilgili görevler ayrılığı konusunda soru yöneltilme                                |
| <b>Muhasebe Kayıtları</b>                                                                                                                               |                                                                                                                          |
| Karşılaştırmalar- Birbirinden farklı dâhili kayıtların tutarları arasında anlaşma sağlama                                                               | Ticari alacaklarda kontrol kayıtlarının toplam tutarlarını, ticari alacaklar yevmiye defteri kayıtları ile karşılaştırma |

**Kaynak:** Whittington ve Pany ve Pany, 2001 s.148.

Denetim prosedürünü oluşturan faaliyetler ve bu faaliyetlerin uygulanması sırasında takip edilecek yollar, Denetim Standartları'nda olduğu gibi, bütün denetimlerde geçerli olacak şekilde önceden belirlenemez. Her denetim kendine özgü şekillenir ve denetim faaliyetleri ile bunların uygulanış şekli denetlenen işletmenin yapısına, muhasebe ve iç denetim sistemine ve işletmenin diğer özel koşullarına bağlıdır. Kullanılan denetim prosedürleri de denetime konu olan işletmeler arasında farklılık gösterir (Çömlekçi, 1980: 18). Denetim prosedürleri finansal tablolarda yer alan yönetim iddiaları ile ilgili kanıt toplamak amacıyla gerçekleştirilir. Denetçi, önemli finansal tablo iddialarını dikkate alarak yeterli sayıda kanıt topladığı zaman denetim görüşünü oluşturmuş olur.

Denetçi finansal tabloların sunumu hakkında genel bir görüşe sahiptir. Denetçinin denetim kanıtları toplamasının sebebi, öyle olduğunu düşündüğü ve savunduğu genel görüşünü

desteklemektir. Denetçi, her bir yönetim iddiasını, hesap bakiyeleri ve işlem sınıfları tabanında denetim amaçlarına çevirerek bu doğrultuda kanıt toplar ve finansal tablolar hakkındaki görüşünü oluşturur. Her bir kaleme ilişkin yönetim iddialarını karşılayan denetim amaçları belirlendikten sonra denetim çalışması yürütülür. Yönetim iddiaları, finansal tablolar hakkında denetim yaklaşımının oluşturulmasında etkin bir role sahiptir (Şirin, 2006: 26).

Denetim prosedürlerinin uygulanması konusunda mevcut standartlar bulunmamaktadır. Hangi prosedürün ne şekilde uygulanacağı, denetlenecek işletmenin yapısına bağlı olduğu kadar denetçinin konuyu ele alış biçimine de bağlıdır. Hangi denetim prosedürünün hangi denetim çalışmasına uygun olduğuna karar vermek ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek mesleki bilgi ve yetenek gerektirir. Denetimde takip edilecek prosedürlerin amaç ve yapısını ise tecrübeyle kazanılacak olan mesleki yargı belirler (Çömlekçi, 1980: 19).

### **Raporlama Aşaması**

Denetçi yönetim iddiaları doğrultusunda uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtını bir araya getirip değerlendirerek bir görüşe ulaşır. Bu aşamadan sonra yapılması gereken denetçi görüşünün, belirlenen çerçeveye uygun şekilde sunulmasıdır. Denetçi, işin alımından itibaren gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerin neticesinde ulaştığı görüşünü gerekçeleriyle birlikte bir rapor halinde yönetime ve ilgili taraflara iletir.

Denetçi, finansal tabloların doğru şekilde sunumu konusunda uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı topladığına kanaat getirirse finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını ve önemli belirsizliklerin tablolar üzerindeki etkisini değerlendirir. Denetçi tablolarda doğru ve adil bir bakış açısı sunulduğuna ikna olursa olumlu görüş bildirir. Denetçi, önemli belirsizliklerin finansal tabloları etkilemesi durumunda, bu belirsizliğin doğru ve adil bir bakış açısı sunmaya engel oluşturup oluşturmadığını değerlendirerek ya şartlı görüş ya da olumsuz görüş bildirir. Denetim kanıtının yeterli olmaması durumunda ise denetçi, denetim kapsamındaki sınırlılıkların derecesini değerlendirir. Değerlendirme sonucuna bağlı olarak denetçi ya şartlı görüş bildirir ya da görüş bildirmekten kaçınma yoluna gider.

Bazı durumlarda finansal tablolar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden sapma gösterebilir. Denetçi bu sapmanın gerekçelerini araştırmalıdır. Denetçi kendi araştırmalarına ek olarak yönetim açıklamalarını da değerlendirmek durumundadır. Denetçi, yönetim açıklamalarını yeterli bulmaz ise oluşan etkinin önemlilik düzeyini ve finansal tabloya yaygın olma düzeyini araştırır ve rapor kalitesinin tablolardaki yanlışlığı ve yetersizliği açıklamada yeterli olmasına göre şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirir.

Bağımsız denetimin çalışma süreci koşullara ve teknolojik ilerlemelere bağlı olarak zaman içerisinde şekillenmekte ve değişime uğramaktadır. Risk unsurunu sürecin merkezine alan denetim çalışması daha önceki denetim sürecini de kapsayacak şekilde farklılaşmaktadır. İşletmelerin kayıt yöntemlerinde meydana gelen farklılıklar denetim çalışmalarındaki bu değişimin temelini oluşturmaktadır.

**ÇALIŞMA SORULARI**

1. Denetlenen işletmenin faaliyetlerini sürdürürken kendisinden yüksek bir otorite tarafından belirlenen yöntem, kural ve düzenlemelere uygun hareket edip etmediğinin denetlenmesi aşağıdakilerden hangisidir?

- a) Bağımsız denetim
- b) Uygunluk denetimi
- c) Finansal tablo denetimi
- d) Faaliyet denetimi
- e) Teftiş

2. Aşağıdakilerden hangisi denetimin planlama aşamasından beklenen fayda değildir?

- a) Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- b) Denetim riskini azaltmak
- c) Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- d) Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- e) Denetim ekibi üyelerinin, öngörülen risklere karşılık verecek uygun seviyede kabiliyet ve yeterlik sahibi kişilerden seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,

3. İç kontrolün olmadığı varsayımı altında hesap sınıflarında bir yanlışlığın olma ihtimali riski nedir?

- a) İç denetim riski
- b) Sistematiik risk
- c) Doğal risk
- d) İç kontrol riski
- e) Sistematiik olmayan risk

4. Aşağıdakilerden hangisi denetçi görüşlerinden değildir?

- a) Olumsuz görüş
- b) Olumlu görüş
- c) Görüş bildirmekten kaçınma
- d) Şartlı görüş
- e) Şartsız görüş

5. Aşağıdakilerden hangisi denetim riski bileşenlerindendir?

- a) Kontrol riski
- b) Kontrol edememe riski
- c) Sistematik risk
- d) Sistematik olmayan risk
- e) Kanıt riski

Cevaplar 1-b, 2-b, 3-c, 4-e, 5-a

## 5. SERMAYE PİYASASINDA BAĞIMSIZ DENETİM

Sermaye piyasasında bağımsız denetim nasıl yapılacağı SPK'nın "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Tebliğ Seri: X, No.: 22" çerçevesinde yürütülmektedir.

Bu tebliğ sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetine, bu faaliyette bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarına ve bağımsız denetçilere ilişkin standart, ilke, usul ve esasları belirlemek amacıyla yayımlanmıştır.

### Tebliğ Kapsamında Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler

Tebliğin öngördüğü kurallar, denetlenecek işletme olan ve ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görenler dahil, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları ile Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri kapsamında konsolidasyona dahil edilen işletmeler ile bağlı ortaklık, müşterek yönetime tabi teşebbüs ve iştirak niteliğindeki diğer işletmeleri şeklinde tanımlanan işletmelerin denetimine ilişkindir. Buna göre, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 397 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen işletmeler ve yatırım fonları ile konut ve varlık finansmanı fonları yıllık finansal raporlarını bağımsız denetime tabi tutmak zorundadırlar. Aynı şekilde, aşağıdaki işletmelerin, Kurul tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerdeki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamındadır. Bu işletmeler şunlardır:

- a) Yatırım kuruluşları
- b) Yatırım fonları hariç kolektif yatırım kuruluşları
- c) İpotek finansmanı kuruluşları
- ç) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıklar

Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören anonim ortaklıkların sermaye piyasası araçlarının halka arzında veya mevcut paylarının hissedarları tarafından halka arzında, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına

ilişkin düzenlemelerinde öngörülen ara dönem finansal tabloları sınırlı bağımsız denetime tabidir.

Borsa İstanbul A.Ş. düzenlemeleri kapsamında payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler ile Payları Serbest İşlem Platformunda İşlem Görecek Halka Açık Anonim Ortaklıklara İlişkin Esaslar Tebliği kapsamında payları Serbest İşlem Platformu'nda işlem gören işletmelerin altı aylık ara dönem finansal tabloları inceleme (sınırlı bağımsız denetim) kapsamında değildir.

#### *Özel bağımsız denetime tabi işletmeler*

Özel bağımsız denetim, sermaye piyasası araçlarının halka arzı için Kurula başvuru sırasında veya birleşme, bölünme, devir ve tasfiye durumunda bulunan işletmelerce, bu amaçlarla herhangi bir tarih itibariyle düzenlenmiş finansal tabloların denetimin ifade eder.

Özel bağımsız denetim gerektiren haller, Kurulun sermaye piyasası araçlarının kayda alınmasına ilişkin düzenlemeleri ile diğer ilgili düzenlemeleri çerçevesinde belirlenir. Özel bağımsız denetimde, bağımsız denetime tabi tutulacak finansal tabloların bağımsız denetim çalışmasının başladığı ay sonu veya daha sonraki bir tarih itibariyle hazırlanmış olması zorunludur. Özel bağımsız denetim çalışmasının, bağımsız denetim sözleşmesinin imzalandığı tarihte başladığı kabul edilir.

Özel bağımsız denetimi yapılan finansal tablo döneminden önceki yıllara ilişkin finansal tabloların bağımsız denetiminde, süre faktörü nedeniyle uygulanamayan bağımsız denetim tekniklerinin var olması halinde, “Bağımsız Denetimde Önemlilik Kavramı” hükümleri göz önünde bulundurularak yapılacak değerlendirme sonucunda bağımsız denetim görüşü oluşturulur ve raporlanır.

## BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE GENEL İLKELERİ

### Bağımsız denetimin amacı

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır.

Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.

### Bağımsız denetimin kapsamı

Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur. Bağımsız denetimin gerçekleştirilebilmesi için uygulanacak bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin belirlenmesinde, bu Tebliğde yer alan hükümler ile Kurulun konuya ilişkin düzenlemeleri ve yerine göre bağımsız denetim sözleşmesi ile raporlama gereklilikleri göz önünde bulundurulur.

### Mesleki şüphecilik

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek zorundadır. Mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Bağımsız denetçinin mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmesi; bağımsız denetim sürecinde şüpheli olayların gerekli özen gösterilmeden değerlendirilmesi, bağımsız denetim kanıtlarından sonuca ulaşırken gereğinden fazla genelleme yapılması, bağımsız denetimin mahiyet, zamanlama ve kapsamının belirlenerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin seçimi ve sonuçlarının değerlendirilmesinde yanlış varsayımların

kullanılması gibi bağımsız denetim risklerini azaltır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kuşku götürmez bir şekilde dürüst olduğu varsayımıyla hareket eder. Bu çerçevede; bağımsız denetçinin raporuna temel oluşturacak kanıtların toplanmasında, işletme yönetiminin açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edilemez.

### **Makul güvence**

Bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Makul güvence, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanmasıdır. Makul güvence bağımsız denetimin tüm aşamalarında göz önünde bulundurulur.

Bağımsız denetimde, bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin önemli yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen, yapılan işin niteliğinden kaynaklanan ve aşağıda örneklerine yer verilen kısıtlamaların bulunması durumunda, bağımsız denetçilerin finansal tablolara ilişkin mutlak bir güvence elde etmesi mümkün olmayabilir. Bu kısıtlamalar şunlardır:

- a) Örneklem yönteminin kullanılması
- b) İşletme yönetiminin kontrol sistemini devre dışı bırakacak şekilde hareket etme ve/veya muvazaalı işlem yapma olasılığı gibi, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yapısından kaynaklanan doğal kısıtlamalar
- c) Bağımsız denetim kanıtlarının pek çoğunun sonuca yönelik olmaktan ziyade ikna edici özellikte olması
- ç) Gerek bağımsız denetim yöntem ve tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının tespiti gibi kanıt toplama sürecinde ve gerekse toplanan kanıtlardan hareketle, muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesi gibi bir görüşe ulaşılması aşamasında bağımsız denetçinin yaygın olarak kendi kanaatini kullanması
- d) İlişkili taraflar arasında yapılan işlemler gibi, finansal tablolara ilişkin bir sonuca varmayı sağlayacak kanıtların ikna ediciliği ile ilgili diğer sınırlamalar

Bu sınırlamaların söz konusu olması halinde; finansal tablolarda normal koşullarda beklenenin ötesinde önemli ölçüde yanlışlık riskini artıran olağandışı durumlar veya önemli bir yanlışlık olduğunu gösteren herhangi bir belirti bulunmasa dahi, ilave bağımsız denetim yöntem ve teknikleri kullanılarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı elde edilir.

### **Bağımsız denetim riski ve önemlilik**

İşletmeler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere çeşitli stratejiler uygular ve faaliyetlerine, faaliyetlerinin karmaşıklığına, faaliyet gösterdikleri sektörlerle, büyüklüklerine ve tabi oldukları düzenlemelere bağlı olarak, çeşitli ticari risklerle karşı karşıya kalırlar. Bu tür risklerin ortaya çıkarılması ve bunlara karşı gerekli önlemlerin alınması esas itibariyle işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bununla birlikte; finansal tabloları etkileyen risklerin ortaya çıkarılarak, finansal tablolara doğru olarak yansıtılıp yansıtılmadığının kamuya açıklanmasından bağımsız denetçiler de sorumludur.

Bağımsız denetçi, finansal tabloların Kurulun finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için bağımsız denetim kanıtları toplar ve toplanan bu kanıtları değerlendirir. Makul güvence kavramı, bağımsız denetçi tarafından verilen görüşün uygun görüş olmama riskini de içermektedir. Finansal tabloların önemli bir şekilde hatalı veya yanlış sunulduğu hallerde, bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir görüş verilme riski, bağımsız denetim riski olarak adlandırılır.

Bağımsız denetçi, bağımsız denetim riskini, bağımsız denetimin amacına uygun bir şekilde kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek üzere bağımsız denetim faaliyetlerini planlar ve yürütür. Bağımsız denetçi, görüşüne esas teşkil edecek makul sonuçlara ulaşabilmek için, yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik bağımsız denetim tekniklerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle bağımsız denetim riskini azaltabilir. Bağımsız denetim riski kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirildiğinde, makul güvence elde edilmiş sayılır.

Bağımsız denetim riski, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riski ile bağımsız denetçinin bu yanlışlığı ortaya çıkaramama riskinin bir fonksiyonudur. Bağımsız denetçi, finansal tabloların önemli yanlışlıkları içerme riskini değerlendirmek üzere bağımsız denetim

teknikleri uygular ve bu değerlendirmeye dayanarak ilave bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle tespit edememe riskini sınırlandırmanın yollarını araştırır.

Bağımsız denetim süreci, işletme yönetiminin bağımsız denetçiye finansal tabloları ve ilgili diğer bilgi ve belgeleri sunduğu aşamada ortaya çıkabilecek muhtemel riskler ve yanlışlığa sebep olabilecek hususlar üzerinde odaklanmak ve tespit edilen risklere yönelik olarak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları toplanması için bağımsız denetim teknikleri uygulamak suretiyle, bağımsız denetimin tasarlanmasında mesleki takdir mekanizmasının kullanımını içerir.

Bağımsız denetçi, finansal tablolardaki önemli yanlışlıklarla ilgilidir; bir bütün olarak finansal tablolardaki önemli olmayan yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir. Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu düzeltilmemiş yanlışlıkların hem münferit hem de toplu olarak, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığını dikkate alır. Önemlilik ve bağımsız denetim riski birbiriyle ilişkilidir. Bir bütün olarak finansal tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek yanlışlıkların tespitine yönelik bağımsız denetim teknikleri tasarlanırken, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesi riski; hem finansal tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri, dipnotlar ve işletme yönetiminin bu konulara ilişkin açıklamaları kapsamında değerlendirilir.

Finansal tabloların bir bütün olarak önemli bir yanlışlık içerip içermediğine yönelik olarak yapılacak bir değerlendirme; bağımsız denetçi tarafından, işletme içerisinde önemli görevler üstlenen personelin bilgi, yetenek ve tecrübe düzeylerinin araştırılmasını, bağımsız denetim sırasında uzman kullanılması gerekip gerekmediğine karar verilmesini, uygun gözetim düzeyinin belirlenmesini ve işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak önemli şüphe uyandıran olay ve koşulların bulunup bulunmadığına ilişkin bir değerlendirme yapılmasını da içerir.

Bağımsız denetçi tarafından, ayrıca, işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları düzeyinde önemli bir yanlışlık bulunma riskinin dikkate alınması gerekir; çünkü bu tür hususlar, daha bağımsız denetimin başlangıcında, bağımsız denetim sırasında kullanılması gereken ilave bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine doğrudan katkıda bulunur. Bağımsız denetimin tamamlanması aşamasında kabul edilebilir seviyede düşük bir bağımsız denetim riski, bağımsız denetçi tarafından bir bütün olarak finansal tablolar üzerinde bir görüş oluşturulmasını sağlayacak şekilde; işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları ile ilgili olarak yeterli ve uygun bağımsız

denetim kanıtı toplanmasını gerektirir. Bu amaca yönelik olarak, bağımsız denetçilerin çeşitli yaklaşımları kullanması mümkündür.

İşletme yönetimince bağımsız denetçiye sunulan bilgi ve belgeler ile yapılan açıklamalar kapsamında finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski iki unsurdan oluşmaktadır. Bunlar bağımsız denetim riskinin unsurları olarak ifade edilir. Bu unsurlar şunlardır:

a) “Yapısal risk”, ilgili kontrol mekanizmasının bulunmadığı varsayımı altında, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetiminin sunduğu bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme olasılığıdır. Bu açıklamalardan bazılarının, ilgili işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamalarına ilişkin taşıdığı bir yanlışlık riski, diğerlerine göre daha yüksek olabilir.

Karmaşık hesaplamaların önemli yanlışlıkları içerme riski basit hesaplamalara göre daha fazladır. Önemli bir değerlendirme belirsizliği taşıyan hesap kalemlerine ilişkin muhasebe tahminlerinden türetilen tutarlar, göreceli olarak rutin ve gerçek veriler içeren hesap kalemleri tutarlarına göre daha büyük bir risk taşır. İşletmenin ticari riskini artıran dış koşullar, aynı zamanda yapısal riski de etkileyebilir. Bu kapsamda, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hale getirmiş olabilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşletmenin faaliyetlerinin devamını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir ekonomik daralmanın ortaya çıkması gibi işletmenin içinde bulunduğu koşullar veya çevresel faktörler de yapısal riski etkileyebilir.

b) “Kontrol riski”, münferit veya diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, işletme yönetimi tarafından sunulan bilgi ve belgelerde bulunabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememe olasılığıdır. Bu risk, işletmenin finansal tablolarının düzenlenmesi, iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda kontrol riski, iç kontrol sisteminin niteliği gereği sahip olduğu doğal sınırlamalar nedeniyle, mevcudiyetini daima korur.

Yapısal risk ve kontrol riski, işletmenin riskleridir ve finansal tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Bağımsız denetçinin, ilave bağımsız denetim tekniklerinin gerekip gerekmediğine karar verebilmesi için, kayıt ve belgeler ile işletme yönetimince yapılan açıklamaları finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski açısından değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme, riskin tam olarak ölçülmesinden ziyade bağımsız denetçinin mesleki kanaati niteliğindedir. Bağımsız denetçinin finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirmesinin işletmenin kontrol mekanizmasının etkinliğine yönelik hususları da kapsamı durumunda; bağımsız denetçi, bu risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrol testleri yapar. Yapısal risk ile kontrol riskinin ayrı ayrı ele alınmasından ziyade, bunların birlikte finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski olarak değerlendirilmesini amaçlanmaktadır. Ancak, yapısal risk ile kontrol riskinin, tercih edilen bağımsız denetim teknik ve yöntemleri ile uygulamaya ilişkin sebeplere bağlı olarak, ayrı ayrı veya birlikte değerlendirilmesi mümkündür. Finansal tabloların önemli yanlışlık riski içerip içermediğine ilişkin değerlendirme, niteliksel olarak veya yüzde veriler halinde niceliksel olarak ifade edilebilir.

“Tespit edememe riski”, bağımsız denetçinin, münferit ya da diğer yanlışlıklarla birlikte toplulaştırılmış olarak, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramama olasılığıdır. Tespit edememe riski, bağımsız denetçinin uygulamaları ile bağımsız denetim tekniklerinin etkinliğine bağlı olarak değişir. Bağımsız denetçinin işlem türleri, hesap bakiyeleri veya dipnot açıklamalarının tamamına ilişkin bir inceleme yapma olanağının bulunmaması ve diğer faktörler nedeniyle, tespit edememe riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; bağımsız denetçi tarafından uygun olmayan bir bağımsız denetim tekniğinin seçilmiş olması, bağımsız denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya bağımsız denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, bağımsız denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, mesleki şüpheciliğin uygulanması, yapılan bağımsız denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.

Tespit edememe riski, bağımsız denetim riskinin kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirilmesine yönelik olarak, bağımsız denetçi tarafından belirlenen bağımsız denetim tekniklerinin yapısı, zamanlaması ve kapsamı ile ilgilidir. Belirli bir bağımsız denetim risk seviyesi için, tespit edememe riskinin kabul edilebilir düzeyi ile işletme yönetiminin sunduğu

bilgi ve belgelerin ve yaptığı açıklamaların önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin değerlendirme arasında ters orantı vardır. Bağımsız denetçiye göre, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski daha düşük bir seviyede; finansal tabloların önemli bir yanlışlık içerme riski ne kadar düşüğe, kabul edilebilir tespit edememe riski daha yüksek bir seviyede gerçekleşir.

### **BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETİNDE BULUNMA ŞARTLARI**

Bu Tebliğde Sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak üzere Kurulca yetkilendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş şartlarını, yönetici ve bağımsız denetçilerinin taşımaları gereken nitelikleri ve müşterilerin sorumluluklarına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemek de amaçlanmıştır.

#### **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yetkilendirilmelerine, Yönetici ve Bağımsız Denetçilerine İlişkin Esaslar**

##### **Kuruluş şartları**

İşletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi ile görevlendirilecek bağımsız denetim kuruluşlarının taşıması gereken şartlar şunlardır:

- a) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş olması,
- b) Anonim şirket şeklinde kurulmuş ve hisse senetlerinin nama yazılı olması,
- c) Sermayesinin ve oy haklarının en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilere ait olması,
- ç) Organizasyon, mekan, teknik donanım, belge ve kayıt düzeninin sermaye piyasasında bağımsız denetim işini yürütecek düzeyde bulunması,
- d) Bağımsız denetim kuruluşunun kalite kontrol sisteminin işleyişinden ve gözetiminden sorumlu en az bir sorumlu ortak başdenetçi nezaretinde çalışacak yeter sayıda denetçi veya konusunda uzman personelden oluşan bir Kalite Kontrol Güvence Komitesi'ne sahip olması

e) Yaptırması zorunlu mesleki sorumluluk sigortasının asgari tutarının 200.000 TL'den az olmamak üzere bir önceki faaliyet döneminde bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelirin iki katından az olmayacak şekilde belirlenmesi

### **Yönetici ve bağımsız denetçiler**

Yönetici ve bağımsız denetçilerin taşımaları gereken şartlar şu şekildedir:

- a) Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olması,
- b) Kanun'a tabi ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının bağımsız denetim çalışmalarında görev alabilmeleri için, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirildikleri tarihi takiben, her yıl en az bir olmak üzere, iki yılda iki adet Kanun kapsamında olmayan ortaklıkların bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer almış veya sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmaya yetkili kuruluşlarda denetçi yardımcısı olarak fiilen iki yıl çalışmış olması,
- c) Sorumlu ortak baş denetçi olabilmek için, en az iki yıl Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında sermaye piyasası kurumları ve halka açık anonim ortaklıkların bağımsız denetiminde fiilen denetçi, kıdemli denetçi veya baş denetçi unvanı ile faaliyet göstermeleri,
- ç) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,
- d) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- e) Sermaye Piyasası Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması

Bağımsız denetçi yardımcılarının ise;

- a) Sermaye piyasası mevzuatı veya diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetim yapma yetkisi iptal edilmiş olan kuruluşlarda yetki iptaline neden olan bağımsız denetim faaliyetlerinde sorumluluklarının tespit edilip bağımsız denetim faaliyetinde bulunmaktan sürekli olarak yasaklanmamış ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunması süreli olarak yasaklananların ise yasaklarının süresi sonunda Kurulca kaldırılmış olması,
- b) Faaliyet yetki belgelerinden biri veya birden fazlası iptal edilmiş yahut borsa üyeliği iptal edilmiş işletmelerde iptalde sorumluluğu bulunan kişilerden olmaması,
- c) Sermaye Piyasası Kanuna muhalefetten dolayı haklarında verilmiş mahkumiyet kararının bulunmaması
- d) 3568 sayılı Kanunda belirlenen yükseköğrenim şartını haiz olmaları zorunludur

### **Kurula başvuru ve yetkilendirilme**

Bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmak isteyen ve Tebliğin bu Kısımının “Kuruluş şartları” başlıklı maddesinde yer alan şartları taşıyan kuruluşlar aşağıda yazılı hususları içeren bilgi ve belgeler ile Kurula başvururlar.

- a) Kuruluşun Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirildiğine dair belge
- b) Sermaye paylarının ortaklar arasında dağılımı, taahhüt edilen ve ödenen tutarlar
- c) Başvuru tarihine en yakın geçmiş finansal tabloları
- ç) Ortak, yönetici ve bağımsız denetçilere ilişkin bilgiler ile Tebliğin bu Kısımının “Yönetici ve bağımsız denetçiler” başlıklı maddesinde sayılan niteliklere sahip olunduğunu gösteren belgeler (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından sermaye piyasasında bağımsız denetçi olarak yetkilendirildiklerine dair belge, denetçilerin yetkilendirildikleri tarihi takiben her yıl en az bir olmak üzere iki yılda en az iki bağımsız denetim çalışmasında fiilen yer aldıklarını tevsik edici belge ve bilgiler, imza sirküleri, diploma örneği, müflis olunmadığına ve mesleki faaliyetler dışında ticari hiçbir işle

uğraşmadığına ilişkin beyan, adli sicil kaydı, sorumlu ortak baş denetçilerin mesleki deneyim süresinin en az iki yılını fiilen Kurulun listesinde yer alan bağımsız denetim kuruluşlarında geçirdiğine ve görev aldıkları bağımsız denetim işlerine ilişkin belge ve Kurulca istenen diğer belgeler)

### **Bağımsız Denetçilerin Nitelikleri**

#### **Bağımsız denetçi unvanları**

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır.

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim kuruluşunda pay sahibi olup baş denetçi unvanını haiz ve bağımsız denetim çalışmasını kuruluş adına kendi kişisel sorumluluğu ile yürüten ve kuruluş adına bağımsız denetim raporlarını imzalamaya yetkili gerçek kişidir.

Baş denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 10 yıl, kıdemli denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 6 yıl ve denetçi unvanının kazanılması için en az fiilen 3 yıl mesleki deneyim şarttır. Denetçi yardımcılığında geçen süre bu hesaplamada dikkate alınır. Mesleki deneyim süresinin tespitinde, bir bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak geçen fiili çalışma süresi esas alınmakla birlikte, finansal raporların hazırlanması ve/veya denetlenmesi ile yetkili olarak özel sektör ve/veya kamu kurumlarında geçen fiili hizmet süreleri de mesleki deneyim süresinin hesaplanmasında dikkate alınır.

Bilgi, deneyim ve yetenekleri bir üst kademeye gerektirdiği nitelikte olmayanlar sürelerini doldursalar dahi bağımsız denetim kuruluşunun yetkili organlarınca bir üst unvana terfi ettirilemezler.

#### **Mesleki yeterlik**

Bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçilerinde mesleki yeterliği aramak ve sağlamak zorundadırlar. Mesleki yeterlik, lisans düzeyinde ve sonrasında eğitim ve öğrenim ile mesleki deneyimin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Yapılacak bağımsız denetim sonuçlarından yararlanacak olan tüm ilgili taraflar, bu alanda yapılan bağımsız denetim çalışmalarının yürütülüp sonuçlandırılması sorumluluğunu

üstlenecek bağımsız denetçilerin mesleki bakımdan yeterli olmalarını beklemek ve aramak hakkına sahiptirler.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, kaliteli bir bağımsız denetim hizmeti sunmak ve müşterinin kendilerinden bu yükümlülüğü yerine getirmelerini beklediğinin bilincinde olmak zorundadırlar.

### **Mesleki yeterliğin sağlanması ve geliştirilmesi**

Bağımsız denetim kuruluşları denetçi yardımcılarının işe alınmalarında, mesleki eğitime yeterli bir temel oluşturacak lisans düzeyinde eğitim gördüklerini araştırmak, istihdam ettikleri denetçi yardımcılara gerekli mesleki eğitim ve deneyimi kazandıracak tedbirleri almak, bağımsız denetçi sıfatı verilecek denetçi yardımcılarında bir önceki maddede öngörülen mesleki yeterliğin varlığını, mülakat sonuçları, kurs değerlendirme tutanakları, tezkiyeler, bağımsız denetim kuruluşunca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılan sınav sonuçları gibi belgelerle tespit etmek zorundadırlar.

Bağımsız denetim kuruluşları, istihdam ettikleri bağımsız denetçilerin mesleki gelişmelerini sürekli olarak sağlayacak tedbirleri almakla da yükümlüdürler.

Bağımsız denetçiler kendilerinin ve yanlarında çalışan denetçi ve denetçi yardımcılarının mesleki yeterliklerinin sağlanması, korunması ve geliştirilmesinden sorumludurlar.

Bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcılarının yetişmesinde kendi gayret ve çalışmaları esastır.

Bu amaçla, her düzeydeki bağımsız denetçi ve bağımsız denetçi yardımcısı, mesleki yeterliğin bir gereği olarak, bağımsız denetim mesleği ile ilgili mevzuatı, ulusal ve uluslararası gelişmeleri ve yayınları, düzenlenen kurs, seminer ve konferansları izlemek zorundadır.

Mesleki yeterliğe ulaşamayan veya bu özelliklerini kaybeden bağımsız denetçilerin işine son verilir, durum en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirilir.

### **Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması**

Bağımsız denetim kuruluşları, mesleki deneyime sahip olmaksızın ilk kez işe aldıkları denetçi yardımcılarını staja tabi tutarlar. En az fiilen 2 yıl süren bu staj döneminde denetçi

yardımcıları, 4 ay süre ile muhasebe ve bağımsız denetim teori, standart ve teknikleri, finansal analiz, iç kontrol, bilgi işlem, para ve sermaye piyasası, şirketler hukuku, kurumsal yönetim, ticaret hukuku, vergi mevzuatı ve bankacılık konularında eğitime tabi tutulurlar. Bu eğitimin sonuçları, bağımsız denetim kuruluşlarınca veya ilgili meslek kuruluşlarınca yapılacak sınavla değerlendirilir. Bu kurslar, toplam iki yüz saatten az olamaz.

Bağımsız denetim kuruluşları, denetçi yardımcılarının eğitimleri için müşterek eğitim programları ve sınavlar düzenleyebilirler.

Staj döneminde, denetçi yardımcılarının birden çok işte ve birden çok denetçi refakatinde çalıştırılması için her türlü tedbir alınır.

Hizmet içi eğitim ve refakat çalışmalarının, sorumlu ortak baş denetçinin gözetim ve sorumluluğu altında planlı olarak yürütülmesi zorunludur.

### **Tam zamanlılık**

Tam zamanlılık, bağımsız denetçilerin mesleki yeterliğinin sağlanması ve geliştirilmesi suretiyle bağımsız denetimin kalitesinin artırılması ve kurumsallığın sağlanması açısından mevcut çalışma ortamında sürekli bir şekilde faaliyet gösterilmesini ifade eder. Bu kapsamda, bağımsız denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçilerin bağımsız denetim kuruluşunda tam zamanlı olarak görev yapmaları zorunludur.

Tam zamanlılık bağımsız denetçilerin, yarı zamanlı eğitmen ya da öğretim görevlisi olarak hizmet vermelerine engel teşkil etmez.

Tam zamanlılık bağımsız denetimi üstlenilen işletmelerin münhasıran bağımsız denetimi sürecinde bulunulması ile sınırlı değildir.

### **Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik İlkeler**

#### **Mesleki şüphecilik**

Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder.

Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür.

### **Bağımsızlık**

Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Bağımsız denetçiler;

- a) Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,
- b) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,
- c) Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu Kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve Kurula başvurmak,
- ç) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek,
- d) Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

Bağımsız denetçinin, bağımsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kağıtlarında belgelemesi ve söz konusu hususları denetimden sorumlu komiteler ile tartışmaları zorunludur. Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunar.

Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler.

**Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar**

Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir:

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3'üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve sıhri hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin

kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluğu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğler hizmetler dikkate alınarak belirlenmesi.

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliğı, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğı taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğler personeli, bu Tebliğle göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğler hizmetlerin verilmesi,
- b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- f) Hukuki danışmanlık veya diğler uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
- ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğler kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler. Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal

tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri dördüncü fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez.

Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.

### **Mesleki özen ve titizlik**

Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder.

Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar.

Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.

### **Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı**

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler:

- a) Bu Tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil),
- b) Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya

merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç) ve

c) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.

### **Reklam yasağı**

Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler.

Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerde;

- a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,
- b) İşini gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,
- c) Abartılmış, hissî, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,
- ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan bekleyişler yaratılmaması ve
- d) Bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmaması gereklidir.

Reklam yasağı, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetçileri için de geçerlidir.

### **Sır saklama yükümlülüğü**

Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

a) Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve

b) Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

(3) Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi

### **Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet**

Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır.

Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin aynı döneme ilişkin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.

### **BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DİĞER GÖREV, YETKİ VE SORUMLULUKLARI**

#### **Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı**

Her bir bağımsız denetim için en az 3 asil ve 3 yedek olmak üzere 6 kişiden oluşan bir bağımsız denetim ekibi oluşturulur ve her bir bağımsız denetim en az 3 kişi olmak üzere işin gerektirdiği sayı ve nitelikte bağımsız denetçilerden oluşan ekip tarafından gerçekleştirilir. Sorumlu ortak baş denetçi başkanlığında, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçiden oluşan ekiplerdeki görev, yetki ve sorumluluk dağılımı aşağıdaki kıstaslara göre yapılır:

a) Sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçiler ve denetçilerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilave olarak, finansal tabloların mevzuat ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda karar vermekle yükümlüdür.

b) Baş denetçi ve kıdemli denetçi, bağımsız denetim faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, çalışma kağıtlarının incelenmesi, gereken revizyonların yapılması ve müşteri yetkilileri ile görüşülmesi gibi konularda denetçilerin sorumluluklarını paylaşır, önemli durumlarda son kararı vermesi için sorumlu ortak baş denetçiye başvurur.

c) Denetçi, bağımsız denetim programının hazırlanması gibi işin ayrıntılı çalışmalarından sorumludur.

Denetçi, denetçi yardımcılarını işe tahsis etmek, onların çalışmalarına nezaret etmek ve hazırladıkları çalışma kağıtlarını incelemek, işin daha karmaşık ve zor bölümlerini bizzat yürütmek, çalışma programında gereken değişiklikleri yapmak ve çalışmaları süresince müşteriyle olan görüşmeleri yönetmek gibi konularda yetkili ve yükümlüdür.

### **Gözetim ve koordinasyon**

Sorumlu ortak baş denetçi, bağımsız denetim programının uygulanmasından ve bağımsız denetim çalışmalarının yeterli ve etkin bir şekilde gözetim ve koordinasyonundan sorumludur.

Bu sorumluluk, bağımsız denetçilerin faaliyet hakkında bilgilendirilmesi ve yönlendirilmesini, bu kişilerin görev ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesini, yürütülen faaliyetin süreç içinde sık sık gözden geçirilmesini, çalışmalarla ilgili olarak ortaya çıkan problemlerin çözülmesini ve faaliyetin çalışma kağıtlarından izlenebilmesi için gerekli kayıt düzeninin sağlanmasını kapsar.

Bağımsız denetim kuruluşları yaptıkları işin kalitesinin korunması ve artırılması amacıyla yürütülmekte olan bağımsız denetim işinin gözetiminde bulunarak, ulaşılan sonuçlar ve bağımsız denetim sırasında alınan önemli kararların objektif bir şekilde değerlendirilmesini yaparlar. Bağımsız denetimle eş zamanlı olarak bağımsız denetimin kontrolü ile görevlendirilen bağımsız denetçiler de, denetimden sorumlu ekibin bağımsızlık konusunda yaptığı değerlendirmeleri önemlilik kavramı çerçevesinde inceleyerek risklerin belirlenmesine, tereddütlü konularda yeterli danışmanlık hizmeti alınıp alınmadığına,

kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasından sorumlu yöneticilerle yapılan görüşmelerin niteliğine ilişkin hususlarda konuyla ilgili çalışma kağıtları ve raporları inceleyerek bağımsız denetim çalışmasının gözetimini yaparlar. Bağımsız denetim kuruluşları ayrıca belirli dönemler itibarıyla tamamlanan bağımsız denetim çalışmalarının kalite kontrolünü de, öncelikle kalite kontrol politikalarını oluşturmak ve süreçleri belirlemek suretiyle yapmak zorundadırlar.

### **Bağımsız denetçilerin yetkileri**

Bağımsız denetçiler:

- a) İşletmelerin genel kurul toplantılarına katılmak ve bu toplantılarda istendiği takdirde, bağımsız denetim faaliyetini ve sonuçlarını ilgilendiren konularda açıklamalarda bulunmak,
- b) Bağımsız denetim sözleşmesinin sona erdirilmesi durumunda, izleyen ilk genel kurul toplantısına katılmak, gerekli gördüğü takdirde konuyla ilgili açıklamalar yapmak ve
- c) Bağımsız denetimi ilgilendiren tüm bilgileri müşterilerden veya karşı inceleme gereksinimi duydukları hallerde diğer ilgililerden istemek ile yetkili kılınmış sayılırlar.

## **BAĞIMSIZ DENETİM VE İNCELEME RAPORLARI**

### **Bağımsız denetim ve inceleme raporunun kesinleşmesi**

Bağımsız denetim raporu ve inceleme raporu, sorumlu ortak baş denetçi tarafından imzalandığında kesinleşir.

Bağımsız denetim raporunun ve inceleme raporunun bir örneği, bağımsız denetim kuruluşunu temsil ve ilzama yetkili kişinin imzasını taşıyan bir yazı ekinde en geç izleyen ilk iş günü mesai saati bitimine kadar müşterinin yönetim kurulu başkanlığına teslim edilir.

### **Raporların ilanı**

Müşteri yönetim kurulu başkanlığına teslim edilen bağımsız denetim raporu ve inceleme raporunun birer örneği, Kurulca yayımlanan finansal raporlama standartları uyarınca ilanı

gereken finansal tablo ve raporlarla birlikte, ilan için öngörülen süreler göz önünde bulundurularak, teslim tarihini izleyen en geç ilk iş günü mesai bitimine kadar yayımlanmak üzere ilgili borsaya ve Kurul'a gönderilir.

Bağımsız denetim raporu, Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde, ilgili bulunduğu yıla ilişkin finansal tablo ve raporların görüşüleceği genel kurul toplantısından en az on beş gün önce pay sahiplerinin emrine hazır bulundurulur ve genel kurulda okunur.

Kurulca gerekli görülen haller için düzenlenen özel amaçlı bağımsız denetim raporları, düzenleniş amaçlarına uygun olarak Kurul'a iletilir ve Kurulun ilgili diğer düzenlemelerinde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kamuya duyurulur.

Bağımsız denetim kuruluşları, hakkında rapor düzenledikleri finansal tabloların aynen ilan edilip edilmediğini izlemek zorundadırlar.

## **MÜŞTERİLERE İLİŞKİN HUSUSLAR**

### **Denetimden sorumlu komiteler**

Payları Borsada işlem gören ortaklıklar, Kurumsal Yönetim İlkeleri çerçevesinde, en az iki üyeden oluşan denetimden sorumlu komite kurmak zorundadırlar. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir.

Denetimden sorumlu komite; ortaklığın muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve ortaklığın iç kontrol sisteminin işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapar. Bağımsız denetim kuruluşunun seçimi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanarak bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşunun her aşamadaki çalışmaları denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirilir.

Ortaklığın hizmet alacağı bağımsız denetim kuruluşu ile bu kuruluşlardan alınacak hizmetler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir ve genel kurulun onayına sunulmak üzere yönetim kuruluna bildirilir.

Bağımsız denetim kuruluşu; ortaklığın muhasebe politikası ve uygulamalarıyla ilgili önemli hususları, daha önce ortaklık yönetimine ilettiği Kurulun muhasebe standartları ile muhasebe ilkeleri çerçevesinde alternatif uygulama ve kamuya açıklama seçeneklerini, bunların

muhtemel sonuçlarını ve uygulama önerisini, ortaklık yönetimiyle arasında gerçekleştirdiği önemli yazışmaları, derhal denetimden sorumlu komiteye yazılı olarak bildirir.

Ortaklığın muhasebe ve iç kontrol sistemi ile bağımsız denetimiyle ilgili olarak ortaklığa ulaşan şikayetlerin incelenmesi, sonuca bağlanması, ortaklık çalışanlarının, ortaklığın muhasebe ve bağımsız denetim konularındaki bildirimlerinin gizlilik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi konularında uygulanacak yöntem ve kriterler denetimden sorumlu komite tarafından belirlenir.

Denetimden sorumlu komite, kamuya açıklanacak yıllık ve ara dönem finansal tabloların, ortaklığın izlediği muhasebe ilkelerine, gerçeğe uygunluğuna ve doğruluğuna ilişkin olarak ortaklığın sorumlu yöneticileri ve bağımsız denetçilerinin görüşlerini alarak, kendi değerlendirmeleriyle birlikte yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Denetimden sorumlu komite, faaliyetleriyle ilgili olarak ihtiyaç gördüğü konularda bağımsız uzman görüşlerinden yararlanabilir. Denetimden sorumlu komitenin ihtiyaç duyduğu danışmanlık hizmetlerinin maliyeti ortaklık tarafından karşılanır.

Denetimden sorumlu komite; en az üç ayda bir olmak üzere yılda en az dört kere toplanır ve toplantı sonuçları tutanağa bağlanarak yönetim kuruluna sunulur. Denetimden sorumlu komite kendi görev ve sorumluluk alanıyla ilgili olarak ulaştığı tespit ve önerileri derhal yönetim kuruluna yazılı olarak bildirir.

Denetimden sorumlu komitenin görev ve sorumluluğu, yönetim kurulunun Türk Ticaret Kanunundan doğan sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

### **Finansal tablo ve yıllık rapor hazırlanma ve bildiriminde sorumluluk**

Finansal tablo ve raporların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan, Türk Ticaret Kanunu ve sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde işletmenin yönetim kurulu sorumludur. İşletmenin yönetim kurulu, belirtilen kapsamda hazırlanacak finansal tablolar ve yıllık raporların kabulüne dair ayrı bir karar almak zorundadır.

Finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutulmuş olması işletme yönetim kurulunun sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ayrıca işletmelerin finansal tablo ve yıllık raporlarının

ilanı ve bildirimini sırasında söz konusu yıllık ve ara dönem finansal tabloları ile yıllık raporların; işletme genel müdürü, finansal tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu bölüm başkanı veya bu sorumluluğu üstlenmiş görevli ile yönetim kurulunca bir iş bölümü yapılmış ise, finansal tablo ve yıllık raporların hazırlanmasından sorumlu yönetim kurulu üyesi tarafından aşağıdaki açıklamalarla birlikte imzalanması ve kamuya yapılacak açıklamalarda da bu konuya yer verilmesi zorunludur.

- a) Finansal tablo ve yıllık raporların kendileri tarafından incelendiği,
- b) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanlarında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, raporun önemli konularda gerçeğe aykırı bir açıklama içermediği ya da açıklamanın yapıldığı tarih itibarıyla yanıltıcı olması sonucunu doğurabilecek herhangi bir eksiklik içermediği ve
- c) İşletmedeki görev ve sorumluluk alanlarında sahip oldukları bilgiler çerçevesinde, raporun ilişkin olduğu dönem itibarıyla, finansal tabloların ve rapordaki diğer finansal konulardaki bilgilerin, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında gerçeği doğru biçimde yansıttığı.

İşletme yönetim kurulu; finansal tablo ve yıllık raporları imzalamakla yükümlü olan görevlilerin, ortaklıkla ve konsolide finansal tablolar kapsamına giren bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müşterek yönetime tabi teşebbüsler ile ilgili önemli bilgilere ulaşmalarını sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. İmza yükümlüsü görevliler, gerek işletmenin iç kontrol sistemiyle, gerekse kendilerinin bilgiye ulaşma sistemiyle ilgili eleştiri ve önerilerini işletme yönetim kuruluna, denetimden sorumlu komiteye, işletmenin bağımsız denetimini yapmakta olan bağımsız denetim kuruluşuna bildirmekle ve yıllık raporu incelemeleri sırasında kullandıkları iç kontrol sistemi hakkında bilgi vermekle yükümlüdürler.

### **Bağımsız denetim kuruluşlarının bildirim yükümlülükleri**

Bağımsız denetim kuruluşları;

- a) Esas sözleşmeleri,
- b) Şubeleri dahil merkez adresleri,
- c) Ortakları, yöneticileri ve bağımsız denetçileri,

ç) Bağımsız denetim sözleşmelerinde belirtilen bağımsız denetim ekibi ve

d) Merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan hukuki bağlantıları hakkındaki her türlü değişikliği en geç 6 iş günü içinde Kurula bildirmekle yükümlüdür.

Bağımsız denetim kuruluşlarının imzaladıkları bağımsız denetim sözleşmelerini en geç 6 iş günü içinde Kurula göndermeleri gereklidir. Ayrıca, oluşturulması gereken Kalite Kontrol Güvence Komitesi tarafından hazırlanan ilgili finansal raporlama dönemlerine ilişkin kalite kontrol raporlarının özetinin her yıl Ağustos ayı sonuna kadar bağımsız denetim kuruluşları tarafından Kurula gönderilmesi gereklidir.

Bağımsız denetim kuruluşları; yıllık finansal tablolarını, merkezi yurtdışında bulunan bir başka bağımsız denetim kuruluşu ile olan ilişkilerinden kaynaklanan gelir ve giderleri dahil olmak üzere bağımsız denetim ve diğer hizmetlerden doğan gelir ve giderlerin ayrıntılı dökümüyle birlikte bilanço tarihini izleyen en geç 10 hafta içinde Kurul'a göndermek zorundadırlar.

Bu bilgilerden Kurulca gerekli görülenler, Kurulun resmi internet sitesinde yayımlanmak suretiyle kamuya açıklanır.

### **Bağımsız denetimin geçerliliği**

Bağımsız denetimin geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim standartlarına uyulması zorunludur.

Bağımsız denetim standartlarına aykırı olan ve aykırılığı giderilemeyen veya bu Tebliğde belirtilen bağımsızlığı ortadan kaldıran durumların varlığı halinde, bağımsız denetim hiç yapılmamış sayılır.

Geçersiz sayılan bağımsız denetime ilişkin bağımsız denetim raporunun daha önce finansal tablolarla birlikte ilan edilmiş olması halinde, bağımsız denetimin geçersiz sayıldığı hususu ilgili finansal tablolarla birlikte aynı usul ve esaslar dahilinde yeniden ilan edilir. Ayrıca, kamunun doğru aydınlatılması için Kurul tarafından gerekli diğer tedbirler alınır.

Bağımsız denetimin geçersiz sayılmasında bağımsız denetçinin açık bir kusurunun tespiti halinde, yapılabilecek duyuru masrafları dahil meydana gelecek diğer zararlardan ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve bağımsız denetim kuruluşu müteselsilen sorumludur.

### **Hukuki ve cezai sorumluluk**

Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur.

Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, Kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir.

### **Bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali**

Kanun'un ilgili hükümleri çerçevesinde, aşağıda yer alan aykırılıkların varlığı halinde bağımsız denetim kuruluşunun sermaye piyasasında bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisi Kurulca iptal edilebilir.

a) Kuruluş şartlarının kaybedilmesi,

b) Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak;

- 1) Görev kabulüne ve değişimine ilişkin bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına uyulmaması,
- 2) Bağımsız denetimlerde Kurula bildirilen bağımsız denetim sözleşmesinde yer alanlar dışında fiilen başka bağımsız denetçi görevlendirilmesi,
- 3) Bağımsız denetim planı ve çalışma kağıtları ile bunları destekleyici diğer bilgi ve belgelerin bağımsız denetim çalışmasını kanıtlayacak düzeyde bulunmaması,
- 4) Uygun bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmaması nedeniyle gerekli bağımsız denetim kanıtlarının elde edilememesi,

## 5) Raporlamaya ilişkin temel ilkelere uyulmaması,

c) Finansal tabloların güvenilirliğini önemli ölçüde etkileyecek hususların tespiti halinde, bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim standartlarına tam olarak uyulduğunu kanıtlayamaması,

ç) Yapılan bağımsız denetim çalışmalarında, sorumlu ortak baş denetçi dahil bağımsız denetim ekibinin dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, bağımsızlık, güvenilirlik ve mesleki davranış gibi etik ilkelere uymaması,

d) Bildirim yükümlülüklerinin zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirilmemesi ya da Kurulca veya Kurul tarafından görevlendirilenlerce istenen bilgi ve belgelerin zamanında, tam ve doğru olarak verilmemesi,

e) Hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi

f) Sermaye piyasasında kesintisiz olarak 5 yıl süreyle fiilen bağımsız denetim faaliyetinde bulunulmamış olması.

Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendinde belirtilen hususlarda bir sorumluluk tespit edilmesi halinde, sorumluluğun içeriğine göre, Kurul sadece ilgili sorumlu ortak baş denetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin sermaye piyasasında bağımsız denetim yapmasını 2 yıldan az olmamak kaydı ile süreli veya süresiz olarak yasaklayabilir. Bu fıkra kapsamında sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması yasaklanan sorumlu ortak başdenetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçiler, söz konusu yasağın süresi sonunda yasağın kaldırılması için Kurula başvurabilirler, aksi takdirde yasak süresiz olarak uygulanır.

Sermaye piyasasında bağımsız denetim yapması süreli olarak yasaklanan sorumlu ortak başdenetçi ve/veya bağımsız denetçi/denetçilerin yasak süresi sonunda yasağın kaldırılması için Kurula yapacakları başvurular, ilgili hakkında devam etmekte olan bir inceleme olup olmadığı da dikkate alınarak Kurulca değerlendirilerek karara bağlanır. Yasak süresi içerisinde yasağın kaldırılması amacıyla Kurula yapılacak başvurular dikkate alınmaz.

**6. BAĞIMSIZ DENETİME TABİ OLACAK ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE DAİR BAKANLAR KURULU KARARLARI**

TTK'ya göre hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı Bakanlar Kurulu kararına dayalı olarak belirlenmektedir. Bu kapsamda Bakanlar Kurulunun 14/3/2014 tarih ve 28941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bakanlar kurulu kararına göre bağımsız denetim kapsamı şu şekildedir:

Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan şirketler ile ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.” (2) Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dikkate alınarak, 6102 sayılı Kanun ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri çerçevesinde bağımsız denetime tabidir.

Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alanlar hariç olmak üzere 24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanuna tabi kuruluşlar ile ekli (II) sayılı listenin yedinci sırasında yer alan hükümler kapsamına giren kuruluşlar hariç olmak üzere sermayesinin en az % 50 ve daha fazlası Devlete, il özel idarelerine, kanunla kurulmuş vakıflara ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait olan şirketler bu Kararın kapsamı dışındadır.

**(I) SAYILI LİSTE**

1) Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Yatırım kuruluşları,

b) Kolektif yatırım kuruluşları,

c) Portföy yönetim şirketleri,

ç) İpotek finansmanı kuruluşları,

d) Varlık kiralama şirketleri,

e) Merkezi takas kuruluşları,

f) Merkezi saklama kuruluşları,

g) Veri depolama kuruluşları,

ğ) Derecelendirme kuruluşları,

h) Değerleme kuruluşları,

ı) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler.

2) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketlerden;

a) Bankalar,

b) Derecelendirme kuruluşları,

c) Finansal holding şirketleri,

ç) Finansal kiralama şirketleri,

d) Faktoring şirketleri,

e) Finansman şirketleri,

f) Varlık yönetim şirketleri,

g) Finansal holding şirketleri üzerinde 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler.

3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu ile 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri.

4) Borsa İstanbul piyasalarında faaliyet göstermesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden anonim şirketler.

5) 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket halinde kurulan tarım ürünleri lisanslı depo şirketleri ile 11/8/1982 tarihli ve 2699 sayılı Umumi Mağazalar Kanunu hükümleri uyarınca anonim şirket şeklinde kurulan şirketler.

6) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler

## **(II) SAYILI LİSTE**

1) Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

2) Yurt çapında günlük olarak gazete yayımlayan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı yüzyetmişbeş ve üstü.

3) Kaynak tahsisi içermeyen yetkilendirme sahibi şirketler ile çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, 15/1/2004 tarihli ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu, 5/11/2008 tarihli ve 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1525 inci

maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu denetimine tabi olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

4) 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu, 18/4/2001 tarihli ve 4646 sayılı Doğalgaz Piyasası Kanunu, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren lisans, sertifika veya yetki belgesi sahibi şirketlerden (24/11/1994 tarihli 4046 sayılı Kanun hükümlerine tabi Kamu İktisadi Teşebbüsleri hariç) aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı yüzmilyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

5) Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

a) Aktif toplamı onbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.

b) Yıllık net satış hasılatı yirmimilyon ve üstü Türk Lirası.

c) Çalışan sayısı elli ve üstü.

6) Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon

tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı yetmişbeşmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı yüzellimilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı ikiyüzelli ve üstü.

7) 8/6/1984 tarihli 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketlerden aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayanlar.

- a) Aktif toplamı kırkmilyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı ellimilyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı yüzyirmibeş ve üstü.

**ÇALIŞMA SORULARI**

1. Aşağıdaki şirketlerden hangisi bağımsız denetime tabi değildir?

- a) Yatırım kuruluşları,
- b) Derecelendirme kuruluşları
- c) Bankalar
- d) Finansal kiralama şirketleri
- e) Anonim şirketler

2. Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler ifadesi bağımsız denetçilerle ilgili hangi yasağı ifade eder?

- a) Danışmanlık yasağı
- b) Bağımsızlık
- c) Rekabet yasağı
- d) Müşteri yasağı
- e) Yansızlık

3. Basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti aşağıdakilerden hangisi ifade eder?

- a) Tarafsızlık
- b) Bağımsızlık
- c) Dikkatlilik
- d) Mesleki özen ve titizlik
- e) Basiretlilik

4. Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi neyi ifade eder?

- a) Mesleki şüphecilik
- b) Mesleki özen
- c) Mesleki titizlik
- d) Bağımsızlık
- e) Mesleki dikkat

5. Aşağıdakilerden hangisi mesleki unvan değildir\*

- a) Denetçi
- b) Baş denetçi
- c) Denetçi yardımcısı
- d) Denetçi danışmanı
- e) Sorumlu ortak baş denetçi

Cevaplar 1-e, 2-c, 3-d, 4-c, 5-d

**YARLANILAN KAYNAKLAR**

- Başpınar, A., (2005). **Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış**, Maliye Dergisi, 148, Ocak-Nisan, (2005):35-62
- Baykara, S. T., (2013), **Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme**, Sayıştay Dergisi, Sayı 90, (Temmuz-Eylül).
- Boczko, T., (2012). **Introduction to Accounting Information Systems**, 1<sup>st</sup> ed., Pearson Education Limited, NY.
- Bozkurt, N., (1998). **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul.
- Bozkurt, N., (2011). **TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları**, TÜRMOB yayınları, Ankara.
- Brumfield, C. A., Elliott, R. K., Jacobson, P. D., (1983). “Business Risk and Audit Process”, **Journal of Accountancy**, 155, 60-68.
- COSO (Committee of Sponsoring Organization of the Tradeway Commissio). (2005). **Enterprise Risk Management Framework**, USA.
- Cushing, B. E., Romney, M. B., (1994). **Accounting Information Systems**, 6<sup>th</sup> ed., Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.
- Çelik, N., Bedük, A., (2014). “Vekalet Teorisi Yaklaşımı İle İşlem Maliyeti Arasındaki İlişki”, **Sakarya İktisat Dergisi**, 3(1). 33-46.
- Çömlekçi, F., (1980). **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, Eskişehir.
- Vergi Konseyi Alt Komisyonu, (2003). **Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu**, Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, İstanbul.
- DeZoort, T., Harrison, P., Taylor, M., (2006). “Accountability and auditor’s materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort”, **Accounting, Organization and Society**, 31, 373-390.

Donald R. C., (1973). **Other People's Money**, Montclair: Patterson Smith, NJ.

Elder, R. J., Beasley, M. S., Arens, A. A., (2010). **Auditing and Assurance Services**, 13<sup>th</sup> Ed., Pearson Prentice Hall, NY.

Gökdeniz, Ü., (2005). “İşletmelerde Muhasebe Bilgisine Yaklaşım”, **Mufad Journal**, 27: 86-93.

Gray, I., Manson, S., (2008). **The Audit Process**, 4<sup>th</sup> ed., Thomson Learning, London.

Güredin E., (2000). **Denetim**, Beta Basım Yayım, İstanbul.

Kepekçi, C., (2007). **Bağımsız Denetim**, AVCIOL Basım Yayın, 5. Baskı, İstanbul.

Koutoupis, A. G., Tsamis, A., (2008). “Risk based internal auditing within Greek banks: a case study approach”, **Journal of Management & Governance**, 13, 101-130.

Köse A., Yılmaz F., (2007), **Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Mesleki Kuralları**, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf>

Köse, H. Ö., (1999), “Denetim ve Demokrasi” **Sayıştay Dergisi**, Sayı 33, (Nisan-Haziran).

Köse, H. Ö., (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, **Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, Ankara.

Martinov, N., Roebuck, P., (1998). “The Assessment and Integration of Materiality and Inherent Risk: An Analysis of Major Firms’ Audit Practices”, **International Journal of Auditing**, 2(2), 103-126.

Özbilgin, İ. G., (2003). “Bilişim teknolojileri Denetimi ve Uluslararası Standartlar”, **Sayıştay Dergisi**, 49, 123-128.

Özbilgin, İ. G., (2012). Kamu Kurumları Açısından Bilgi Sistemleri Denetimi, **Bilişim Dergisi**, 147, 162-166.

- Özveren, B., (2004), Avrupa Birliği'ne Yeni Üye Olan ve Aday Ülke Sayıştaylarının Ürettiği Denetim Standartlarına ve El Kitaplarına Kısa Bakış, **Sayıştay Bilgi Notları**, Ankara.
- Şirin, M., (2006). “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, **Sayıştay Dergisi**, 61:23-34, Ankara.
- Şirin, M., (2012). **Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri Ve İstatistikî Örneklem Yöntemleri**, Hazine Bakanlığı, Ankara,  
<http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf>  
adresinden ulaşılabilir.
- Tuan, K., (2009), “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 13, Sayı:2 (Aralık), ss:1-15.
- Whittington, O. R., Pany, K., (1995). **Principles of Auditing**, 11<sup>th</sup> ed., Irwin Chicago.
- Whittington, O. R., Pany, K., (2001). **Principles of Auditing**, 13<sup>th</sup> ed., McGraw Hill, NY.

Bu kitabın tüm yayın hakları Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş'ye aittir. Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu A.Ş'nin izni olmadan hiç bir amaçla çoğaltılamaz, kopya edilemez, dijital ortama (bilgisayar, CD, disket vb) aktarılamaz.

Ekim 2014